

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

01545/06.4BCLSB

Data do documento

6 de outubro de 2021

Relator

Nuno Bastos

DESCRIPTORIOS

IRC > Fusão de sociedades > Transmissibilidade de prejuízo fiscal

SUMÁRIO

I - Não padece de nulidade por excesso de pronúncia a decisão recorrida que não se limita a anular o ato expresso de indeferimento do pedido de dedução, pela sociedade resultante de uma operação de fusão, dos prejuízos fiscais das sociedades fundidas, se na petição inicial foi pedido que o tribunal se pronunciasse sobre o ato devido e que o fizesse no sentido conforme a um invocado ato tácito de deferimento.

II - O conceito de «razões económicas válidas» de cujo preenchimento o artigo 69.º, n.º 2, do CIRC, na redação em vigor em 2005, faz depender a autorização da transmissibilidade dos prejuízos fiscais das sociedades fundadas no âmbito de uma operação de fusão não é um «conceito discricionário» e o juízo administrativo e os parâmetros de avaliação utilizados pela Administração Tributária na densificação deste conceito e na sua aplicação ao caso são sindicáveis pelos tribunais;

III - É ilegal e deve ser revogada a decisão administrativa que indefere o pedido de autorização formulado nos termos do n.º anterior com fundamento na falta de demonstração da validade económica da operação baseada apenas nos parâmetros que a própria administração enuncia, sem formular qualquer juízo sobre a existência ou predominância de interesses fiscais na decisão de a realizar e desconsiderando mesmo o facto de nem ser previsível a existência de contrapartida fiscal, considerando os resultados fiscais esperados no curto prazo.

TEXTO INTEGRAL

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

1. Relatório

1.1. O secretário de estado dos assuntos fiscais recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo do

acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul que julgou procedente a ação administrativa especial que A....., S.A., atualmente denominada B....., S.A., contribuinte fiscal n.º com sede social (indicada na petição inicial) na Avenida, n.º,, freguesia de Alvalade, concelho de Lisboa, instaurou tendo em vista, além do mais, a anulação da decisão de indeferimento do pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais, tomada no Despacho n.º 956/2006-XVII, de 03 de agosto.

Com a interposição do recurso apresentou alegações, que condensou nas seguintes conclusões: «(...)

A) Ao ter deliberado anular o despacho do SEAF e ter condenado o mesmo à prática do acto decisório de deferimento do pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais, por verificação dos pressupostos legais contidos no art. 69º do CIRC, sem prejuízo da fixação de um plano específico de dedução desses prejuízos, o, aliás, douto Acórdão recorrido incorreu em nulidade, por excesso de pronúncia, cfr. al. d) do nº 1 do art. 615º do CPC, bem como, fez uma incorrecta interpretação e aplicação do art. 69º do CIRC, na redacção à data aplicável aos factos, bem como, dos art.s 71º nº 2 e 95º nº 5 do CPTA, motivo pelo qual não se pode manter.

B) Antes de mais, ao ter condenado o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais a praticar novo acto que reconheça à Autora o direito de ver ser deferido o pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais, por verificação dos pressupostos legais contidos no art. 69º do CIRC, sem prejuízo da fixação de um plano específico de dedução desses prejuízos, o Acórdão recorrido foi para além do pedido formulado pela então A (a então A. apenas pedia a condenação da AT a reconhecer o deferimento tácito) tendo condenado a AT à prática de um acto devido extravasando os seus poderes de pronúncia e que não tinha sido pedido pela mesma A.

C) Onde, o acórdão recorrido, ao não se ter limitado a anular o acto de indeferimento é, antes de mais nulo, por excesso de pronúncia, cfr. al. d) do nº 1 do art. 615º do CPC.

Ainda que assim não se entenda, sem conceder:

Quanto ao segmento decisório de saber se é sindicável pelo Tribunal o juízo da Administração Fiscal quanto à existência de razões económicas válidas:

D) O Acórdão ora recorrido considerou, contrariamente ao que a entidade demandada havia invocado, que a questão de saber se a operação de fusão foi efectuada por razões económicas válidas **podia ser sindicada pelo Tribunal remetendo nesta questão para o já deliberado no Acórdão do STA de 27.11.2013, proferido no processo nº 01159/09.**

E) Ora, embora o Acórdão ora recorrido tenha remetido para a jurisprudência constante do Acórdão de

27.11.13, também é certo que o mesmo STA também já entendeu, cfr., entre outros, Acórdão da 2ª Sec., do STA, de 12/07/06, proc. nº 1003/05, que “saber se houve “razões económicas válidas” ou se a fusão “se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” **é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração, que poderá originar soluções diferentes, consoante o interesse que a Administração privilegie**” e que, “**este seu juízo não pode ser fiscalizado pelos tribunais. A menos que ocorresse erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal**”

F) Assim, contrariamente ao entendido pelo Acórdão recorrido, também parte da jurisprudência vem entendendo que, o saber se a operação de fusão realizada foi efectuada por razões económicas válidas envolve juízos de valor inseridos numa grande margem de **liberdade de apreciação** da AT, uma vez que estamos no campo da chamada **discricionariedade técnica**.

G) Deste modo, não só o juízo emitido pela AT, de considerar que a operação não foi efectuada por razões económicas válidas, não é, **salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal, sindicável pelo Tribunal**, como também, porque o acto que a A. pretende que o Tribunal condene a AT a emitir envolve valorações próprias do exercício da actividade administrativa, não sendo identificável uma única solução como legalmente possível, **não pode, salvo o devido respeito, o Tribunal substituir-se à AT e determinar o conteúdo do acto a praticar pela mesma, cfr. art. 71º nº 2 e 95º nº 5 do CPTA.**

H) Onde, devendo os conceitos de “razões económicas válidas” e o de “se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva”, definir-se como indeterminados e cujo preenchimento cabe à Administração, a valoração que foi feita no despacho impugnado no que concerne à ausência de “razões económicas válidas” necessárias ao deferimento do pedido de dedução de prejuízos, **releva de considerações de interesse público**, pelo que, o juízo a esse respeito formulado escapa à fiscalização dos tribunais, só podendo os mesmos controlar o acto administrativo por existência de erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal.

I) Ora, lido o Acórdão ora recorrido, constata-se que o mesmo entendeu apreciar da bondade do acto impugnado, da validade substancial tecendo considerações sobre o contexto jurídico-económico em que a operação decorreu, considerações estas que **foram muito para além da indagação sobre a existência do erro grosseiro ou da desadequação ao fim legal**.

J) Termos pelos quais, **quanto ao 1º segmento decisório do Acórdão ora recorrido** há que concluir que o mesmo não só fez uma errada interpretação do nº 2 do então art. 69º do CIRC, como também, extravasou dos poderes que a lei processual lhe confere nos artigos 71º nº 2 e 95º nº 5 do CPTA, tendo-se

substituído, sem que para tanto detivesse competências, à AT, na apreciação e valoração do que **são razões económicas válidas**.

K) Pelo que, o Acórdão recorrido, neste segmento, não se pode manter devendo ser, desde logo, revogado e ser mantido o acto impugnado.

Quanto ao **segmento decisório de saber se, no caso em concreto, a fusão foi realizada por razões económicas válidas**:

L) O acto de fusão tem de envolver não só o interesse económico das entidades envolvidas na fusão, mas também deve revestir-se de interesse público e não pode ter como objectivo a diminuição da carga tributária, por parte da sociedade incorporante.

M) No caso e tal como consta da matéria de facto dada como provada (cfr. ponto 11) nem todo o montante de prejuízos apresentado pela então A. foi objecto de análise nos termos do art. 69º do CIRC. O montante de prejuízos in casu, sujeitos à autorização de transmissão nos termos do art. 69º do CIRC é o seguinte

Anos	C.....	B.....	D.....	B.....	II	1998	387,16	€	1.555.213,96	€	916.871,99	€	1999	90,78	€	236.924,32	€	1.016,79	€	623.493,22	€	2000	62,10	€	70.036,04	€	2.011,56	€	849.707,75	€	2001	113.654,81	€	Total	540,04	€	1.975.829,13	€	3.028,35	€	2.390.072,96	€	TOTAL	4.369.470,48	€
------	--------	--------	--------	--------	----	------	--------	---	--------------	---	------------	---	------	-------	---	------------	---	----------	---	------------	---	------	-------	---	-----------	---	----------	---	------------	---	------	------------	---	-------	--------	---	--------------	---	----------	---	--------------	---	-------	--------------	---

Donde, é este o montante de prejuízos objecto do indeferimento em causa nos autos.

N) Ora, na análise da operação de fusão por incorporação em que a então A., ora recorrida, é parte e, na apreciação do interesse económico da mesma, a AT considerou que o contributo fornecido pelas sociedades incorporadas, não podia deixar de sobrecarregar a incorporante no seu objectivo de reorganização e de viragem de resultados futuros.

O) Ainda que a ora recorrida pretenda que a eliminação de estruturas é razão económica válida, **assume toda a legitimidade e adequação ao fim legal a posição da AT** que concluiu, que não ficou demonstrado que a operação em causa tivesse efeitos positivos na estrutura da ora recorrida, pelo contrário, os resultados positivos ao longo do período projectado decorrem exclusivamente, ou quase exclusivamente, da contribuição da incorporante. Ou seja não existe, nas palavras do Ac. do STA, de 5/07/06, **interesse sacrificado - perda da receita fiscal -, proporcional ao interesse salvaguardado - ganhos macro-económicos obtidos com a fusão**.

P) Efectivamente, como consta do ponto 11) da matéria de facto dada como provada pelo Ac. recorrido, a AT considerou, como fundamento para o indeferimento do pedido da A. que: “ De facto, a incorporação de empresas que apresentam um Capital Próprio negativo, só vai sobrecarregar a sociedade incorporante no seu objectivo de reorganização e viragem de resultados futuros. As sociedades incorporadas não possuem qualquer património, os seus valores passivos são superiores aos activos o contributo que fornecem é

menor que zero, o que é inteiramente desfavorável para a sociedade incorporante.

(...)

Por outro lado as sociedades analisadas praticamente não exerciam actividade, o que em termos económicos não contribui para o enriquecimento da incorporante.

Aliás, os resultados previsionais apresentados pela incorporante evidenciam que de facto não houve interesse económico na fusão, os resultados estimados são sempre negativos e a aumentarem.”

Q) Deste modo, considerou a AT que o facto de os valores dos patrimónios líquidos, no exercício de 2003, das sociedades C....., B..... e B..... II, serem negativos; de a sociedade C..... não exercer actividade desde 1999; de a sociedade D....., desde o exercício de 2000, apenas apresentar “outros proveitos” , o que indicia que não exerce actividade operacional, no entanto apresenta alguns custos com pessoal. Os relatórios de gestão referem o aumento de “proveitos operacionais” em cada um dos anos e a prestação de serviços exclusivamente a duas empresas do grupo. De acordo com o POC, na conta 76 “ registam-se os proveitos, alheios ao valor acrescentado, das actividades que não sejam próprias dos objectivos principais da empresa”, portanto, ainda que influenciem os resultados operacionais não têm a ver com essa actividade; de a sociedade B..... II desde o exercício de 2000, apenas apresentar “outros proveitos”, mantendo alguns custos com pessoal, referindo os relatórios de gestão que a empresa na sequência de um contrato de consórcio forneceu exclusivamente às empresas “ A.....” e à “..... SA”, mas que não se encontravam relevados na conta 72, **em nada contribuem para o património da nova empresa.**

R) A fusão não tem, pois, qualquer efeito positivo e, deste modo, não se verifica o pressuposto legal do interesse económico inerente à fusão, exigido pelo nº 2 do art. 69º do CIRC.

S) Por outro lado, contrariamente ao concluído pelo acórdão recorrido, a AT não descurou tudo o que foi avançado pela então A. como objectivos da fusão, o que se passou e isso não foi devidamente considerado, como devia, pelo Acórdão recorrido, é que a AT concluiu que tais razões não eram suficientes para considerar que existiam razões económicas válidas na operação e que não se justificava a **perda da receita fiscal inerente ao benefício pretendido.**

T) Assim, o que in casu sucedeu é que tendo a AT presente as razões aventadas pelo sujeito passivo, deu todo o relevo ao critério eleito para avaliação de uma empresa, do património líquido, para estabelecimento de um limite de dedução de prejuízos fiscais nas situações de fusão de empresas. A AT não podia ficar alheada da realidade espelhada no balanço, à qual lhe cabia dar o devido relevo, uma vez que o balanço das empresas envolvidas na operação demonstra que a fusão não foi realizada por razões económicas válidas, mas por simples razões fiscais e que dificilmente o património negativo das

sociedades fundidas iria contribuir para uma maior expansão da actividade económica da incorporante.

U) Por outro lado, o que se constata é que o Acórdão recorrido se substituiu na posição da AT e, ele próprio, considerou não ter sido feita uma análise global da operação de um ponto de vista económico.

V) Ao contrário do deliberado no Acórdão recorrido, não se aceita a conclusão de que a AT fez uma simples análise atomística e não global da operação. Efectivamente, pese embora ninguém possa fazer futurologia, o que é certo é que foi feita uma análise económica da operação por técnicos economistas e especializados na área, tendo sido feita como se impunha a qualquer método económico, a análise da situação económica e patrimonial de cada uma das sociedades para depois a enquadrar na situação global, pois só assim se podia inferir se essa sociedade em concreto aportava qualquer benefício, em termos de actividade económica para a incorporante e de acordo com o que eram os propósitos aventados por esta para a fusão.

W) E quanto aos resultados previsionais, a que o Acórdão recorrido dá todo o relevo, diga-se também que não podia a AT deixar de considerar os resultados previsionais negativos estimados, como fundado facto indiciador de que a fusão não se revestia de interesse económico mas meramente fiscal.

X) Na verdade, por um lado porque se os resultados previsionais são sempre numa perspectiva negativa isso significa que a empresa não tem um futuro de crescimento económico, por outro porque, acrescendo o património líquido negativo das incorporadas ao património da incorporante é evidente que o mesmo a vai sobrecarregar na sua tentativa de viragem futura de crescimento económico.

Y) Assim, também se contesta, por erro nos pressupostos, o juízo efectuado pelo Acórdão recorrido de que a AT só analisou os resultados previsionais de uma das sociedades intervenientes da fusão e que nunca teve em conta os resultados previsionais da sociedade resultante da fusão. É evidente que a AT teve em conta o impacto dos resultados previsionais negativos na esfera da incorporante e é claro que, uma vez mais, não podendo fazer futurologia, considerou que os mesmos não podiam deixar de se reflectir na situação da incorporante.

Z) Ou seja, contrariamente ao concluído pelo Acórdão recorrido, os resultados previsionais foram considerados globalmente e com o impacto das sociedades incorporadas para a empresa resultante da fusão. Pelo que, os dados previsionais têm a ver com a B....., SA, enquanto sociedade resultante da fusão.

AA) Termos pelos quais, **quanto ao 2º segmento decisório do Acórdão ora recorrido** há que concluir que o mesmo fez uma errada interpretação e aplicação do dos nºs 2 e 4 do então art. 69º do CIRC, aos factos, motivo pelo qual não deve ser mantido.

Pedi fosse concedido provimento ao recurso e fosse declarado nulo o acórdão recorrido ou, assim não se

entendendo, fosse o mesmo revogado e substituído por outro que julgasse improcedente a ação e mantivesse o ato impugnado na ordem jurídica.

A Recorrida não apresentou contra-alegações.

O Tribunal Central Administrativo Sul sustentou a decisão, dizendo que não padece da nulidade que lhe é assacada. No mais, admitiu o recurso, com subida imediata, nos próprios autos e com efeito suspensivo.

1.2. Recebidos os autos neste Tribunal, foi ordenada a abertura de vista ao Ministério Público.

O Exmº Senhor Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer que, pelo seu manifesto interesse para a decisão, aqui se transcreve parcialmente: «(...)

1. NULIDADE DO ACÓRDÃO, por excesso de pronúncia.

Na apreciação que fez do vício assacado ao acórdão recorrido, o tribunal “a quo” considerou que se limitou a cumprir o regime legal das ações administrativas de condenação à prática de atos administrativos devidos, designadamente o disposto no artigo 66º do CPTA, ao definir que o objecto do processo é a pretensão do interessado e não o ato de indeferimento.

Afigura-se-nos que o entendimento vertido nesta decisão do TCA é de sufragar. Com efeito, independentemente dos termos em que foi formulado o pedido é manifesto que a pretensão da Autora se dirige ao reconhecimento por parte da Administração Tributária do seu direito à transmissibilidade dos prejuízos, ao abrigo do disposto no artigo 69º do CIRC.

O mesmo entendimento foi adotado no acórdão de 14/11/2018, proferido no proc. 03297/06.9BELSB, perante situação similar, e no qual se deixou exarado que «...a interpretação da petição inicial à luz dos referidos princípios leva-nos a concluir com segurança que a Autora não pretendia apenas a anulação do acto administrativo que lhe recusou a transmissibilidade dos prejuízos, mas também a condenação da Entidade demandada a praticar o acto devido, seja esta obtida mediante o reconhecimento da validade do acto tácito de deferimento, expressamente formulado, seja, na eventualidade de esta condenação não ser possível, por esse acto ter sido revogado, pela condenação à prática do acto de deferimento.

Entendimento este que tem que ser enquadrado nos fins e âmbito do meio processual utilizado, como se deixou igualmente exarado no acórdão do STA de 18/01/2012, proferido no proc. 0574/10, que pela sua clareza respigamos o seguinte excerto: (...)

Por conseguinte, ao ter condenado a entidade demandada na prática do ato devido, consubstanciado no ato decisório de deferimento do pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais formulado pela Autora, o

TCA não excedeu os seus poderes de pronúncia, motivo pelo qual não se verifica a invocada nulidade da decisão.

2. CONCRETIZAÇÃO DO CONCEITO INDETERMINADO DE “RAZÕES ECONOMICAMENTE VÁLIDAS”- artigo 69º do CIRC.

2.1 A Recorrente insurge-se igualmente contra o acórdão recorrido por considerar que o conceito indeterminado de “razões economicamente válidas” previsto no artigo 69º do CIRC se insere em matéria de discricionariedade técnica da Administração e não poder ser objeto de controlo por parte do tribunal, salvo por existência de erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal, sob pena de violação do disposto nos artigos 71º, nº2, e 95º, nº5, do CPTA.

Considera igualmente que na interpretação e aplicação do referido conceito se deve atender que «o ato de fusão tem de envolver não só o interesse económico das entidades envolvidas na fusão, mas também, que deve revestir-se de interesse público e que não pode ter como objetivo a diminuição da carga tributária, por parte da sociedade incorporante». E que no caso concreto o fundamento aduzido pela entidade demandada alicerçou-se no facto de as empresas incorporadas apresentarem um capital próprio negativo e que nessas circunstâncias só iam sobrecarregar a sociedade incorporante no seu objetivo de reorganização e viragem de resultados futuros.

Entende, assim, que «a fusão não tem, pois, qualquer efeito positivo e, deste modo, não se verifica o pressuposto legal do interesse económico inerente à fusão, exigido pelo nº2 do art. 69º do CIRC».

Conclui, assim, que «o acórdão recorrido fez uma errada interpretação e aplicação dos nºs 2 e 4 do então art. 69º do CIRC, aos factos, motivo pelo qual não deve ser mantido».

A Recorrente alicerça a sua interpretação e aplicação do disposto no artigo 69º do CIRC à luz da jurisprudência do acórdão do STA de 12/07/2006, proc. 1003/05, que adotou o entendimento no sentido de que «...saber se houve "razões económicas válidas" ou se a fusão "se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva" é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração» e que «... este seu juízo não pode ser fiscalizado pelos tribunais. A menos que ocorresse erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal».

Todavia a citada jurisprudência [Para além do referido aresto, cfr., igualmente no mesmo sentido, os acórdãos do STA de 05/07/2006, proc. 0142/06, e de 03/02/2010, proc. 0844/09. E na jurisprudência do TCA os acórdãos de 09/11/2011, proc. 02178/07, de 11/12/2012, proc. 05501/12, e de 09/04/2013, proc. 03811/10.] mostra-se desfasada e atualmente ultrapassada pela jurisprudência do STA, designadamente após a prolação do acórdão do TJUE de 10/11/2011, proc. nº C-126/10 (caso Foggia), proferido na

sequência de reenvio prejudicial feito no acórdão do STA de 03/02/2010, proc. nº 0844/09 (...), e na sequência do qual o disposto no artigo 69º do CIRC (na redação então em vigor) passou a ser interpretado à luz do direito comunitário e especificamente à luz do disposto no artigo 11º, nº1, alínea a) da Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990.

Entretanto foi proferido o acórdão do STA de 27/11/2013 (proc. 01159/09), largamente citado no acórdão recorrido, que firmou jurisprudência no sentido de que «Apesar de estarem em causa conceitos indeterminados, cujo sentido, alcance e integração passam por um exercício interpretativo e valorativo pelo órgão administrativo decisor, o certo é que eles estão voltados para atingir um entendimento comum que a própria norma há-de fornecer em larga medida, ainda que para tal seja necessário interpretá-la em conformidade com o ordenamento jurídico e com a mens legislatoris. Pelo que, no preenchimento e concretização desses conceitos, a administração está obrigada a desenvolver uma actividade vinculada de interpretação da norma e há-de chegar, em princípio, a uma única solução para o caso concreto, não lhe sendo possível guiar-se por uma liberdade subjectiva ou por critérios de oportunidade. Nessa medida, está em causa um poder vinculado, que o tribunal tem de poder sindicar».

A referida jurisprudência tem sido reiterada noutros acórdãos [No mesmo sentido os acórdãos de 10/01/2018, proc. 01486/15, e de 14/11/2018, proc. 03297/06.9BELSB. E mais recentemente o acórdão de 14/10/2020, proc. 01852/07.9BELSB], pelo que podemos concluir que estamos perante jurisprudência consolidada quanto a essa questão. E assim sendo e nesta parte impõe-se a confirmação do acórdão recorrido que simplesmente aderiu à referida jurisprudência.

2.2 Resolvida essa primeira subquestão importa analisar se no caso concreto a AT logrou infirmar as “razões economicamente válidas” da operação de fusão invocadas pelo sujeito passivo e aqui Recorrida.

A decisão da AT impugnada assentou fundamentalmente na seguinte considerações:

«As sociedades incorporadas não possuem qualquer património, os seus valores passivos são superiores aos activos, o contributo que fornecem é menor que zero, o que é inteiramente desfavorável para a sociedade incorporante.

Por outro lado as sociedades analisadas praticamente não exerciam actividade, o que em termos económicos não contribui para o enriquecimento da incorporante».

No acórdão recorrido concluiu-se que em face dos objectivos da fusão elencados pelo sujeito passivo, a AT não pôs em causa nenhum. E que «não foi efetuada uma análise global da operação, o que, ...se revelaria imprescindível, pois só tal análise global da operação pode permitir pôr em causa as razões económicas referidas pelo administrado como válidas e, bem assim, a inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo».

Mais se entendeu que «...quanto ao argumento atinente aos resultados previstos, argumento que poderia revelar uma análise global da operação, desde logo e mais uma vez a análise efetuada foi atomística (e relativa não à sociedade resultante da fusão, mas a uma das sociedades individualmente, como referiremos infra), centrando-se apenas em parte dos resultados previsionais, não considerando nem analisando os resultados previsionais individuais juntos, não cuidando de aferir o impacto previsto na operação em termos de custos e proveito previsíveis e nem fazendo a comparação entre os resultados previsionais individuais e o resultado previsional da sociedade resultante da fusão». E de que (...)os elementos constantes da informação mencionada em 11) do probatório, a este respeito, têm a ver com a sociedade A....., SA individualmente considerada e não com os dados previsionais relativos à B....., SA, enquanto sociedade resultante da fusão

Portanto, o argumento apresentado não se apresenta em consonância com elementos facultados pela A. e não afasta, por isso, a existência de razões económicas válidas para a operação, porquanto parte de pressupostos incorretos.

Como tal, considerando que não foi feita qualquer análise global da operação com vista ao afastamento das razões económicas invocadas pela A., que, aliás, nem foram postas em causa, e que foram inclusivamente considerados elementos que não correspondem às previsões para a entidade resultante da fusão, o despacho sob escrutínio padece de vício de erro sobre os pressupostos».

Ora, afigura-se-nos que nada há a censurar a este entendimento adotado no acórdão recorrido. De facto, ainda que os objectivos elencados pelo sujeito passivo e vertidos no acórdão recorrido se nos afigurem demasiado genéricos e sem qualquer substrato (no fundo podem ser invocados em qualquer processo de fusão por estarem associados a uma redução na estrutura de custos), certo é que concordamos com o entendimento adotado no acórdão recorrido no sentido de que não foi feita uma análise global da operação com vista a por em causa as razões económicas subjacentes à operação e evidenciar a sua eventual motivação residual refletida nos ganhos fiscais.

Por outro lado, nas suas alegações, a Recorrente limita-se a reiterar os argumentos da decisão de indeferimento impugnada do senhor secretário de estado dos assuntos fiscais, assente nos resultados negativos das sociedades incorporadas, sem pôr em causa os argumentos invocados no acórdão recorrido, e alheando-se do quadro jurídico comunitário ao abrigo do qual deve ser interpretado e aplicado o disposto no artigo 69º do CIRC e designadamente o conceito “razões económicas válidas”.

Com efeito, o argumento de que “a fusão não tem, pois, qualquer efeito positivo e, deste modo, não se verifica o pressuposto legal do interesse económico inerente à fusão, exigido pelo nº 2 do art. 69º do CIRC»; Ou que «não existe, nas palavras do Ac. do STA, de 5/07/06, interesse sacrificado - perda da receita fiscal -, proporcional ao interesse salvaguardado - ganhos macro-económicos obtidos com a fusão», são

critérios que não se mostram decisivos para definir e prevenir a evasão e fraude fiscal, finalidade subjacente ao regime plasmado no artigo 11º, nº1, alínea a) da Diretiva 90/434/CEE, à luz do qual deve ser interpretado o nº2 do artigo 69º do CIRC.

Afigura-se-nos, assim, que se impõe igualmente nesta parte a confirmação do acórdão recorrido, julgando-se improcedente o recurso.».

Foram dispensados os vistos legais, pelo que cumpre decidir.

◇◇◇

2. Dos fundamentos de facto

Foi o seguinte o julgamento de facto em primeira instância:

«(...) Com interesse para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1) A A. (à época com a designação social A....., SA) e as sociedades E....., Lda, C....., Lda, B....., SA, F....., Lda, B..... II, Lda, G....., SA, apresentaram, a 24.09.2004, requerimento dirigido ao Ministro das Finanças, no qual formularam um pedido de autorização, nos termos do art.º 69.º do CIRC de dedução de prejuízos fiscais reportáveis das requerentes nos lucros tributáveis da A., durante o período previsto no art.º 47.º do CIRC, com efeitos reportados a 01.01.2004 (cfr. fls. 3 a 18 do processo administrativo, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

2) Com o requerimento mencionado em 1), foram juntos os seguintes documentos:

- a. Cópia de declarações modelo 22 de IRC das primeira, terceira, quarta, quinta e sexta requerentes;
- b. Estudo demonstrativo das vantagens da fusão realizada mediante incorporação das segunda a sétima requerentes na A.;
- c. Demonstração de resultados previsionais para os exercícios seguintes, relativas às sete sociedades envolvidas na fusão, individualmente consideradas, e à sociedade resultante da fusão;
- d. Cópia de minuta do projeto de fusão por incorporação;
- e. Organigrama do grupo H..... (cfr. fls. 19 a 265, do processo administrativo, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

3) No projeto de fusão, junto com o requerimento mencionado em 1), são indicadas modalidades, motivos, condições e objetivos da fusão relativamente às sociedades participantes, constando do mesmo designadamente o seguinte:

“1. MODALIDADE DA FUSÃO:

A fusão sob análise será efectuada por incorporação das SOCIEDADES INCORPORADAS na SOCIEDADE INCORPORANTE, mediante a transferência global do património daquelas para esta última, nos termos da alínea a) do número 4 do artigo 97.º do Código das Sociedades Comerciais.

Em consequência, com o registo definitivo da fusão na Conservatória do Registo Comercial competente, a efectuar nos termos do artigo 111.º do Código das Sociedades Comerciais, serão extintas as SOCIEDADES INCORPORADAS, transmitindo-se todos os seus direitos e obrigações para a SOCIEDADE INCORPORANTE.

2. MOTIVOS E OBJECTIVOS DA FUSÃO:

2.1. As sociedades intervenientes na fusão têm o seguinte objecto social:

A SOCIEDADE INCORPORANTE tem por objecto social o transporte ocasional e armazenagem de mercadorias.

A SOCIEDADE INCORPORADA E..... tem por objecto social a Indústria de transportes públicos ocasionais de mercadorias.

A SOCIEDADE INCORPORADA C..... tem por objecto social trânsitos e navegação.

A SOCIEDADE INCORPORADA B..... tem por objecto social o transporte de mercadorias.

A SOCIEDADE INCORPORADA D..... tem por objecto social o transporte de mercadorias.

A SOCIEDADE INCORPORADA B..... II. tem por objecto social a indústria de transportes rodoviários de mercadorias.

A SOCIEDADE INCORPORADA G..... tem por objecto social o transporte de mercadorias.

2.2. Considerando que

As sociedades intervenientes no processo de fusão têm como denominador comum o tipo de actividade que exercem: o sector dos transportes públicos ocasionais de mercadorias.

As sociedades intervenientes no processo de fusão são, directa e indirectamente dependentes da sociedade denominada H....., SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A., com sede na Rua, com o capital social de 31.148.563,03 Euros, pessoa colectiva n.º., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Loures sob o n.º. 10 009, nas seguintes proporções:

A H..... SGPS detém 100% do capital social da A....., a qual por seu turno detém 100% do capital social da E.....

A H..... SGPS detém 100% da C..... e esta por seu turno detém 100% do capital social da B....., detendo esta 100% do capital social da D....., 100% do capital social da G..... e 74% da B..... II.

A D..... detém 26% do capital social da B..... II.

As sociedades INCORPORANTE e INCORPORADAS encontram-se numa relação de coligação de sociedades, como resulta do quadro das participações sociais anexo XII ao presente projecto.

A gestão de todas as sociedades com a mesma actividade centralizada numa única sociedade gerará sinergias consideráveis, através de uma maior flexibilidade da gestão e planeamento.

É entendimento dos conselhos de administração e das gerências das sociedades intervenientes no presente processo de fusão que a integração do património das sociedades INCORPORADAS na SOCIEDADE INCORPORANTE irá permitir, desde logo, a criação de uma nova estrutura capaz de proporcionar não só uma utilização mais racional dos recursos das referidas sociedades, como também contribuir para um aumento do seu crescimento e rentabilidade.

A incorporação das sociedades INCORPORADAS na sociedade INCORPORANTE justifica-se pelo facto de esta última ser a sociedade com maior dimensão e organização, podendo rápida e facilmente assumir a liderança deste processo complexo de fusão.

Todas as SOCIEDADES participantes no processo de fusão consideram que, atenta a semelhança e complementaridade das actividades desenvolvidas, só através da reestruturação relevada será previsível atingir os objectivos traçados e infra referidos de expansão comercial, permitindo a concentração operada solidificar e expandir a sua posição comercial face a empresas concorrentes do sector e, por outro lado, reduzir a burocracia e ineficiências económicas e logísticas inerentes à existência de diversas sociedades não organizadas racionalmente.

Nestes termos, entendem as SOCIEDADES PARTICIPANTES que só a realização de uma fusão por

incorporação das SOCIEDADES INCORPORADAS na SOCIEDADE INCORPORANTE, nos termos da alínea a) do número 4 do artigo 97.º do Código das Sociedades Comerciais, permitirá atingir os objectivos e as estratégias económicas explicitadas neste projecto, em ordem a garantir uma mais eficaz racionalização dos custos operacionais e assim potenciar o crescimento dos resultados das sociedades.

Relativamente a eventuais contingências do processo de fusão, atendendo aos normativos aplicáveis e à configuração da operação de fusão, apenas há que relevar o seguinte:

- face à Autoridade da Concorrência inexistente qualquer dever de notificação prévia porquanto a operação de fusão não preenche os requisitos de que se faz depender a submissão da operação àquela entidade, assentando esta conclusão no facto insofismável de não se tratarem de sociedades independentes antes do processo de fusão, pois pertencem ao grupo H..... previamente à fusão.
- face à Direcção-Geral de Transportes Terrestres existe apenas um dever de comunicar a posteriori a fusão, que, segundo é entendido, não merecerá qualquer censura ou porá em crise as concessões e autorizações existentes, dado tratar-se de uma fusão por incorporação.

O citado movimento de concentração empresarial é ainda justificado pelo facto de as actividades comerciais desenvolvidas por todas as sociedades estarem inseridas no mesmo sector de actividade - sector dos transportes de mercadorias - e, portanto, serem eminentemente concorrenciais.

Acresce que as sociedades INCORPORANTE e INCORPORADAS, embora com volumes de facturação e com resultados operacionais diferentes, têm uma estrutura económica similar, designadamente no que tange à formação e especialização dos seus quadros de pessoal, organigrama de funcionários, tipo de gestão industrial e comercial, técnicas de marketing e comercialização, fornecedores comuns, clientes- alvo, etc..

Não se olvide também que o exercício da actividade de transportes de mercadorias, carece de um elevado grau de coordenação no que se reporta ao planeamento, direcção e controlo de gestão, o que, no entender das sociedades intervenientes da fusão, só será possível de alcançar através da unificação dos respectivos órgãos de gestão numa só sociedade, no caso a SOCIEDADE INCORPORANTE.

As SOCIEDADES PARTICIPANTES entendem ainda que a concretização da fusão por incorporação das SOCIEDADES INCORPORADAS na SOCIEDADE INCORPORANTE dará origem, a médio prazo, a uma estrutura societária mais sólida, com aumento dos seus recursos próprios, redução dos prejuízos e um aumento da sua capacidade de endividamento junto dos credores sociais, susceptível de potenciar a desejada expansão da actividade comercial.

Em face de tudo o que foi exposto, consideram as SOCIEDADES PARTICIPANTES que o facto das sociedades exercerem actividades concorrentes e utilizarem recursos semelhantes para atingirem os mesmos

objectivos conduz a um aumento inusitado de recursos administrativos que poderia ser evitado através da fusão em curso.

Pelos motivos expostos, em ordem à criação de mecanismos de controlo e concertação racional de esforços no intuito de consolidar a actividade empresarial, bem como de reforçar a sua competitividade e capacidade concorrencial no mercado em que actuam assente numa estratégia de expansão progressiva, e ainda o objectivo de conseguir significativas reduções de custos administrativos potenciados pela reestruturação empresarial visada decorrente da incorporação das SOCIEDADES INCORPORADAS na SOCIEDADE INCORPORANTE, pretendem as SOCIEDADES PARTICIPANTES proceder à sua fusão nos termos supra e infra descritos.

Com efeito, o acto de concentração projectado permitirá, conforme se referiu, proceder à criação de múltiplas sinergias, quer ao nível da estrutura administrativa e comercial das SOCIEDADES PARTICIPANTES, quer ao nível da formação de uma estrutura societária sólida na área dos transportes de mercadorias, quer, destarte, ao nível dos serviços prestados a clientes finais e utentes, respectivamente, obtendo-se, concomitantemente, a redução significativa de custos administrativos inerente à simplificação dos órgãos administrativos da estrutura societária.

A projectada fusão conduzirá, assim, a uma simplificação administrativa considerável e à eliminação de um conjunto de obrigações formais.

Assim, em virtude da complementaridade existente entre as SOCIEDADES PARTICIPANTES, a fusão projectada permitirá ainda proceder à centralização numa única sociedade INCORPORANTE, do esforço competitivo das sete sociedades, racionalizando desta forma os seus recursos e os seus custos operacionais.

(...)

4. OBJECTIVOS:

Com a fusão pretendem as sociedades participantes aproveitar as sinergias existentes, designadamente as tendentes à criação de mecanismos de controlo e concertação racional de esforços, com vista à consolidação e desenvolvimento da respectiva actividade, reforçando a competitividade e capacidade concorrencial das actividades desenvolvidas pelas empresas.

Todas as sociedades operam fundamentalmente no transporte ocasional de mercadorias, pelo que esta coincidência de actividade empresarial e de incidência nos transportes permite, com a fusão consumada, obter uma posição extremamente vantajosa no transporte nacional e internacional de mercadorias, permitindo obter verdadeiras sinergias, quer ao nível de planeamento, quer ao nível de gestão comercial,

quer ao nível de gestão de pessoal, quer ao nível de manutenção e aprovisionamento, quer, finalmente, uma gestão concentrada e eficaz face aos novos desafios que representa inegavelmente a livre circulação de mercadorias e a moeda única da União Europeia.

Deste modo, o incremento da eficiência e competitividade, das sociedades participantes na fusão conduzirá, certamente, a um adequado redimensionamento das actuais unidades económicas mediante, nomeadamente, a racionalização da utilização de todos os recursos físicos (por exemplo as oficinas e os centros de decisão administrativa e back office), financeiros e humanos, antecipando-se, deste modo, economias significativas na área logística, comercial, financeira, administrativa e de recursos humanos.

Com a política descrita, pretende-se então e sem que se verifique qualquer distorção ao nível da concorrência no mercado em que as sociedades intervenientes no presente projecto actuam, garantir um adequado redimensionamento das actuais unidades económicas existentes, com o objectivo de aumentar o volume das vendas, criar economias de escala potenciando o desenvolvimento do negócio, indispensável para incrementar a actividade empresarial.

Assim, em virtude das evidentes sinergias entre as SOCIEDADES e da patente complementaridade existente entre aquelas, a fusão projectada permitirá igualmente centralizar numa única sociedade o esforço competitivo das mencionadas sociedades, melhorando, assim, a sua performance económica e no futuro maximizar as oportunidades de lucro.

A nova empresa resultante da fusão deverá ter maior dimensão e solidez para que mais facilmente possa combater a concorrência das novas empresas estrangeiras que irão entrar no mercado nacional, relevando-se a ideia de protecção da economia nacional”

(cfr. fls. 167 a 177 do processo administrativo, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

4) Da demonstração de resultados previsional, apresentada com o requerimento mencionado em 1), relativa à sociedade B....., SA, decorrente da fusão, constam designadamente os seguintes elementos:

IMAGEM

(cfr. fls. 247 do processo administrativo).

5) Foi outorgada, a 23.12.2004, no 2.º Cartório Notarial de Lisboa, escritura pública de fusão e redução de capital, onde surgem como outorgantes as sociedades A....., SA, F....., Lda, B..... II, Lda, C....., Lda, B....., SA, G....., SA e E....., Lda e na qual as outorgantes declararam a fusão por incorporação das últimas na primeira e a alteração da designação

social da primeira para, SA (cfr. fls. 277 a 289, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

6) Foi remetido à A. ofício, por parte da direção de serviços do IRC, datado de 04.04.2005, solicitando envio da cópia de pedido do registo da fusão na Conservatória do Registo Comercial e comprovativo da inexistência de dívidas à Segurança Social de todas as entidades intervenientes na operação (cfr. fls. 280 do processo administrativo).

7) Foi remetido à A. ofício, por parte da direção de serviços do IRC, datado de 03.06.2005, solicitando envio da cópia de pedido do registo da fusão na Conservatória do Registo Comercial, comprovativo da inexistência de dívidas à Segurança Social de todas as entidades intervenientes na operação e informação relativa ao processo de execução fiscal (PEF) n.º 1562200501019864 (cfr. fls. 292 e 293 do processo administrativo).

8) Na sequência do referido em 7), a A. remeteu, via correio postal registado, a 05.07.2005, aos serviços da AT, cópia do pagamento relativo ao PEF n.º 1562200501019864, cópia de declarações emitidas pela Segurança Social e cópia da conta emitida pelo 2.º Cartório Notarial de Lisboa relativa à fusão mencionada em 5) (cfr. fls. 294 a 305 do processo administrativo).

9) Foi remetido à A. ofício, por parte da direção de serviços do IRC, datado de 23.01.2006, solicitando envio da cópia da certidão discriminativa do pedido do registo da fusão na Conservatória do Registo Comercial e os relatórios de gestão das sociedades E..... Lda, C....., Lda, F....., Lda, B..... II, Lda, G....., SA (cfr. fls. 354 do processo administrativo)

10) Na sequência do referido em 9), a A. remeteu, via correio postal registado, a 16.02.2006, aos serviços da AT, os seguintes documentos:

a. Cópia da certidão de registo comercial;

b. Cópia da escritura de fusão e redução de capital;

c. Relatórios de gestão das sociedades referidas em 9) (cfr. fls. 353 a 452 do processo administrativo, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

11) Foi elaborada, nos serviços da AT, informação n.º 844/2006, datada de 05.07.2006, propondo o indeferimento do requerido em 1), constando da mesma designadamente o seguinte:

“... II - Participações no capital social

IMAGEM

De acordo com o projecto de fusão, no que concerne ao título “Acções a atribuir aos sócios das sociedades a incorporar, nos termos da alínea a) do n.º 4 do art.º 97.º do CSC, bem como as relações de troca”, face a esta estrutura societária, foi estabelecido o seguinte:

A aportação dos activos e passivos das sociedades incorporadas será “remunerada” (aos sócios das sociedades incorporadas) com acções da sociedade incorporante a emitir por força de um aumento de capital na medida do necessário, descontando as participações sociais representativas do capital social de algumas das sociedades incorporadas, detidas pela sociedade incorporante ou pelas próprias sociedades incorporadas, já que tais participações representam o património transmitido.

Assim, por uma questão de clareza iremos ver o que se passou em relação a cada uma das sociedades:

E.....

Como era detida a 100% pela sociedade incorporante não será realizado aumento de capital, dado que de acordo com o art.º 104.º do CSC, a sociedade incorporante não recebe acções de si própria em troca de acções da sociedade incorporada detida por ela.

C.....

Será aumentado o capital social da incorporante na medida do capital social da C....., para remunerar a sua sócia única, a H..... SGPS, S.A..

A sociedade incorporada C..... é o topo de um grupo de sociedades em cascata que são igualmente incorporadas. Como se procedeu à avaliação desta empresa, cujo activo contém as participações sociais detidas, directa e indirectamente, no subgrupo societário, participações que representam o património social das sociedades a incorporar, e que serão transmitidas para a sociedade incorporante por força da fusão por incorporação, não se poderá em bom rigor proceder à duplicação das avaliações das sociedades incorporadas. B.....detida a 100% pela C..... a qual, é integralmente integrada na sociedade incorporante, aplica-se o preceito do n.º 3 do art.º 104 do CSC, inexistindo a necessidade de aumentar o capital social da sociedade incorporante.

G..... na medida em que 100% do seu capital social é detido pela B..... não serão atribuídas novas acções da sociedade incorporante a ela própria (já adquiriu e remunerou as participações representativas do capital social da C.....

D..... é a mesma situação da G....., uma vez que é igualmente detida a 100% pela B.....

B..... Il é totalmente detida, directa e indirectamente, pela B....., não há necessidade de se realizar qualquer aumento de capital da sociedade incorporante, pois esta por força da fusão recebe as acções representativas, ainda que indirectamente, desse património e extingue-as por força do disposto no n° 3 do art° 104 do CSC.

Em resumo a sociedade incorporante realizará um aumento de capital, correspondente às acções a atribuir à sócia da sociedade incorporada C.....

De acordo com o exposto afigura-se-nos que esta operação foi realizada nos termos da alínea a) do n° 4 do art° 97° do CSC e tem enquadramento na alínea a) e c) do n° 1 do art° 67° do CIRC.

PARECER

1. No dia 27/01/05 foi efectuado o pedido de registo de uma operação de fusão por incorporação com transferência global dos patrimónios das sociedades acima enumeradas para a sociedade A..... com a consequente extinção das sociedades incorporadas.

2. Trata-se da fusão das sociedades que fazem parte do Grupo H..... que optou pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades previsto no art° 63° do CIRC, no exercício de 2002, sendo a sociedade dominante do grupo a sociedade “H..... SGPS; S.A.”; fazendo parte do perímetro do grupo desde o exercício de 2002 as sociedades incorporante e incorporadas, com excepção da G.....

3. A requerente vem solicitar autorização para dedução dos prejuízos fiscais apurados desde o exercício de 1998 a 2003 dela própria e das sociedades incorporadas, nos termos dos art°s 47° e 69° do CIRC.

4. Uma vez que as sociedades intervenientes na fusão fazem parte de um grupo que optou pelo RETGS (regime especial de tributação dos grupos de sociedades), a dedução dos prejuízos fiscais será analisada e efectuada de acordo com a conjugação das normas previstas nos art°s 65° e 69° do CIRC.

(...) 7. São os seguintes os prejuízos que a requerente pretende deduzir: Anos
Incorporante

C.....

B.....

D.....

B..... II

1998387,16 € 1.555.213,96 € 916.871,99 € 19991.352.183,95 € 90,78 € 236.924,32 € 1.016,79 € 623.493,22 € 20001.844.460,20 € 62,10 € 70.036,04 € 2.011,56 € 849.707,75 € 2001113.654,81 € 2002103.827,30 € 17.711,02 € 235.229,52 € 2003223.976,39 € 44.722,31 € Total3.196.644,15 € 540,04 € 2.303.632,82 € 65.461,68 € 2.625.302,48 € TOTAL PREJUÍZOS 8.191.581,17 € A partir do exercício de 2002 as sociedades intervenientes na fusão (com excepção da G.....) fazem parte do Grupo H..... que optou pelo RETGS nesse exercício.

8. Assim, estamos perante situações distintas, os prejuízos apurados de 1998 a 2001 verificaram-se em exercícios anteriores aos do início do Regime, tendo sido apurados, portanto, fora do grupo, os apurados a partir de 2002 já são prejuízos do grupo, o que origina tratamentos distintos.

Vejamos:

- Os prejuízos da sociedade incorporante no montante de 3.196.644,15 € (apurados fora do grupo em 1999 e 2000), mas em que a sociedade se mantém no grupo e no regime especial, não carecem de autorização nos termos do artº 69 do CIRC, estes prejuízos estão sujeitos à regra estabelecida no nº 1 alínea a) do artº 65º do mesmo Código, ou seja - prejuízos das sociedades do grupo verificados em exercícios anteriores ao do início do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam.
- Prejuízos da C..... no montante de 540,04 € (apurados fora do grupo em 1998,1999 e 2000), nesta situação a sociedade é fundida portanto extingue-se, serão deduzidos de acordo com o nº 2 do artº 65 e nos termos do artº 69º ambos do CIRC.

Nos termos do citado nº 2, “Quando, durante a aplicação do regime, haja lugar a fusões entre sociedades do grupo os prejuízos das sociedades fundidas anteriores ao do início do regime podem ser deduzidos ao lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante, desde que seja obtida a autorização prevista no artigo 69º”. Temos assim, que estes prejuízos estão sujeitos a dois limites: ao limite do próprio nº 2 do artº 65 e ao plano de dedução nos termos do artº 69.

- No que se refere à B..... temos prejuízos no montante de 1.975.829,13 € apurados fora do grupo (1998 a 2001), serão deduzidos nos termos já enunciados, de acordo com o nº 2 do artº 65º e do artº 69º ambos do CIRC.

E os prejuízos apurados dentro do grupo (2002 e 2003) no montante de 327.803,69 € serão deduzidos nos termos da alínea b) do nº 1 do artº 65º do CIRC, só podem ser deduzidos no âmbito do grupo e não

carecem de autorização nos termos do artº 69º. De referir que não há aqui, lugar à aplicação da alínea d) do nº 1 do artº 65, ou seja, à extinção da quota-parte dos prejuízos, porquanto as sociedades são incorporadas dentro de sociedade do grupo, não sendo a situação assimilável, para estes efeitos, a uma saída.

- A sociedade D..... apresenta a mesma situação da sociedade anterior, prejuízos no montante de 3.028,35 € apurados antes da aplicação do regime, estão sujeitos às regras do nº 2 do artº 65º e do artº 69º do CIRC.

Prejuízos no montante de 62.433,33 € apurados dentro do grupo, estes não carecem de autorização do artº 69º e são deduzidos nos termos da alínea b) nº 1 do artº 65º do CIRC, serão deduzidos dentro do grupo.

- A sociedade B..... II tem prejuízos apurados fora do grupo no valor de 2.390.072,96 € e prejuízos no âmbito do grupo no valor de 235.229,52 €, portanto têm o mesmo tratamento previsto para a sociedade anterior.

Assim os prejuízos sujeitos a autorização nos termos do artº 69 do CIRC são os seguintes: Anos
C.....

B.....

D.....

B..... II

1998387,16 € 1.555.213,96 € 916.871,99 € 199990,78 € 236.924,32 € 1.016,79 € 623.493,22 € 200062,10 € 70.036,04 € 2.011,56 € 849.707,75 € 2001113.654,81 € Total540,04 € 1.975.829,13 € 3.028,35 € 2.390.072,96 € Total4.369.470,48 € 9. A concessão da autorização de dedução de prejuízos nos termos do artº 69º do CIRC está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por questões económicas

E, de acordo com o Despacho nº 79/2005 de S. Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, estes requerimentos deverão ser instruídos com todos os elementos elencados no nº 8, por serem necessários ao perfeito conhecimento da operação em causa e, assim, comprovar, de forma inequívoca, que a operação é realizada por razões económicas válidas e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial com efeitos positivos na estrutura produtiva.

10.O requerimento foi apresentado a 06/10/04, mas só a 16/02/06 é que o processo ficou completo com todos os elementos referidos no ponto anterior e constantes da circular nº 7/2005, de 16 de Maio, com outros elementos necessários ao conhecimento da operação, e com os comprovativos da inexistência de

dívidas à Segurança Social, à Fazenda Nacional e à DG da Alfândega, de modo a dar cumprimento ao disposto no artº 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Sem a apresentação de todos estes elementos não se poderia proceder à apreciação do pedido de dedução de prejuízos.

11. Tratando-se o regime de reporte de prejuízos de um regime de excepção, na medida em que se trata de um afastamento do regime geral de intransmissibilidade dos prejuízos fiscais, consagrado no artº 47º do CIRC, a sua concessão está dependente da prova de que a operação é justificada por motivos económicos válidos e ter efeitos positivos na estrutura produtiva. Sendo os prejuízos apurados pela sociedade incorporada de 4.369.470,48 € na situação de se conceder o benefício em causa, a despesa fiscal máxima associada à sua concessão corresponde a 1.310.841,14 €. Neste caso concreto nem existe contrapartida em termos de resultados fiscais esperados para os próximos exercícios, uma vez que são negativos.

12. Assim, juntos os elementos necessários ao conhecimento, tanto do ponto de vista jurídico como económico, da operação em causa, há que analisar a questão do interesse económico.

13. Estudo demonstrativo das vantagens da fusão:

De acordo com o estudo demonstrativo do impacto positivo da fusão, a gestão de todas as sociedades numa única sociedade gerará sinergias consideráveis, através de uma maior flexibilidade da gestão e planeamento. A fusão irá permitir a criação de uma nova estrutura capaz de proporcionar uma utilização mais racional dos recursos e contribuir para um aumento de crescimento e rentabilidade.

Todas as sociedades participantes na operação consideram que, atenta a semelhança e complementaridade das actividades desenvolvidas, só através desta reestruturação será previsível atingir os objectivos de expansão comercial, permitindo esta concentração solidificar e expandir a sua posição comercial face a empresas concorrentes do sector e, por outro lado, reduzir a burocracia e ineficiências económicas e logísticas inerentes à existência de diversas sociedades não organizadas racionalmente.

Parecer do Revisor Oficial de Contas

Foi examinado o projecto de fusão elaborado nos termos do artº 98º do Código das Sociedades Comerciais, e emitido parecer nos termos do artº 99º do mesmo diploma, não tendo o projecto merecido qualquer reparo.

Demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas e se insere numa estratégia de redimensionamento empresarial de médio ou longo prazo

Evolução dos resultados estimados

(em euros)

2004

2005

2006

2007

2008

-932.717 € -650.914 € -753.165 € -950.350 € -1.117.789 €

Na declaração de rendimentos de 2004 o resultado líquido do exercício efectivou-se em 626.968,59 €.

O resultado efectivo do ano de 2005 de acordo com a declaração de rendimentos foi negativo no valor de 737.956,23 €.

Valor dos Patrimónios Líquidos do ultimo balanço anterior à Fusão, apenas das sociedades cuja transmissibilidade está dependente de autorização nos termos do artº 69º do CIRC.

(em euros)

Incorporante

2004

C.....

2003

B.....

2003

D.....

2003

B..... II

2003

1.370.476,16 € -92.147,00 € -1.931.591,45 € 58.003,39 € -2.681.897,49 € Os últimos balanços das incorporadas são de 2003, uma vez que projectavam a fusão com efeitos a 01/01/04

20 Da análise às demonstrações de resultados das sociedades incorporadas constatamos o seguinte relativamente a estas sociedades:

C..... - desde o exercício de 1999, não exerce actividade. De acordo com os Relatórios de Gestão solicitados, a empresa não exerce nenhuma operação relacionada com a sua actividade.

D..... - desde o exercício de 2000, apenas apresenta “Outros Proveitos”, não nos parece que exerça actividade operacional, no entanto apresenta alguns custos com pessoal. Os Relatórios de Gestão referem o aumento de “Proveitos Operacionais” em cada um dos anos e a prestação de serviços exclusivamente a duas empresas do grupo. De acordo com o POC, na conta 76 “registam-se os proveitos, alheios ao valor acrescentado, das actividades que não sejam próprias dos objectivos principais da empresa”, portanto ainda que influenciem os resultados operacionais não têm a ver com a actividade operacional.

B..... II - desde o exercício de 2000, apenas apresenta “Outros Proveitos”, mantém alguns custos com pessoal. Os Relatórios de Gestão referem que a empresa na sequência de um Contrato de Consórcio forneceu serviços exclusivamente às empresas A..... e à S.A.. Estranhámos que esses serviços não estejam relevados na conta 72.

21 Face ao que antecede, temos a noção que esta fusão não é realizada por razões económicas válidas e que não se integra numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial, com efeitos positivos na estrutura produtiva. De facto, a incorporação de empresas que apresentam um Capital Próprio negativo, só vai sobrecarregar a sociedade incorporante no seu objectivo de reorganização e viragem de resultados futuros. As sociedades incorporadas não possuem qualquer património, os seus valores passivos são superiores aos activos o contributo que fornecem é menor que zero, o que é inteiramente desfavorável para a sociedade incorporante.

De resto, sendo as sociedades incorporadas detentoras de património líquido negativo, torna-se impraticável proceder à aplicação do plano específico de dedução de prejuízos determinado pelo Despacho nº 79/2005 —XVII, de 15/04, de S. Exa o SEAF.

Por outro lado as sociedades analisadas praticamente não exerciam actividade, o que em termos económicos não contribui para o enriquecimento da incorporante.

Aliás, os resultados previsionais apresentados pela incorporante evidenciam que de facto não houve interesse económico na fusão, os resultados estimados são sempre negativos e a aumentarem.

22 Deste modo consideramos não ser de autorizar a dedução dos prejuízos fiscais no valor de 4.369.470,48 €, nos termos do artº 69º do CIRC, em virtude de não satisfazer os pressupostos legais estabelecidos no nº 2 do mesmo preceito, pressupostos esses que se prendem com a existência de razões económicas válidas

e com a inserção da operação numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva que, na situação em apreço não se verificam.

23 Relativamente aos restantes prejuízos, conforme decorre da análise no ponto 7 desta informação, são prejuízos gerados dentro do grupo e uma vez que a sociedade incorporante se mantém no grupo são deduzidos nos termos do artº 65º do CIRC e não carecem de autorização nos termos do artº 69º.

Em síntese temos: Anos

Incorporante

C.....

B.....

D.....

B..... II

1998387,16 € 1.555.213,96 € 916.871,99 € 19991.352.183,95 € 90,78 € 236.924,32 € 1.016,79 €
623.493,22 € 20001.844.460,20 € 62,10 € 70.036,04 € 2.011,56 € 849.707,75 € 2001113.654,81 €
2002103.827,30 € 17.711,02 € 235.229,52 € 2003223.976,39 € 44.722,31 € Total3.196.644,15 € 540,04 €
2.303.632,82 € 65.461,68 € 2.625.302,48 € TOTAL PREJUÍZOS 8.191.581,17 €

(...) Portanto do total de prejuízos no valor de 8.191.581,17 € requeridos, o valor de 4.369.470,48 € não será de autorizar a sua dedução por não se verificarem os pressupostos do nº 2 do artº 69º do CIRC e os restantes no valor de 3.822.110,69 € serão deduzidos dentro do grupo de acordo com o estabelecido nas alíneas a) e b) do nº 1 do artº 65º do mesmo diploma.

24 No que respeita ao prazo de deferimento tácito, como já foi referido o processo ficou completo com todos os elementos necessários à sua apreciação em 16/02/06, pelo que o deferimento tácito do pedido ocorre em 16/08/06, caso não seja proferida decisão até essa data...”

(cfr. fls. 472 a 485 do processo administrativo, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

12) Sobre a informação mencionada em 11) e após despacho de concordância por parte da diretora de serviços, foi proferido, a 07.07.2006, despacho de concordância pelo subdiretor geral, ordenando a notificação da A. para efeitos de exercício do direito de audição (cfr. fls. 472 a 485 do processo administrativo, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

13) Através de ofício da direção de serviços do IRC, dirigido à A., remetido via correio postal registado com aviso de receção, foi enviada a informação mencionada em 11) e despachos referidos em 12), para efeitos de exercício do direito de audição (cfr. fls. 486 e 487 do processo administrativo).

14) Foram apostas, no aviso de receção referido em 13), no campo para preenchimento pelo destinatário, data e assinatura (cfr. fls. 486 do processo administrativo).

15) Na sequência do referido em 13), foi apresentado requerimento, por parte da A., junto dos serviços da AT, invocando a formação de deferimento tácito (cfr. fls. 488 e 489 do processo administrativo).

16) Foi elaborada, nos serviços da AT, adenda à informação n.º 844/2006, datada de 28.07.2006, no sentido do indeferimento do requerido pela A., constando da mesma designadamente o seguinte:

“... Análise dos Fundamentos Invocados no Direito de Audição

7. Não podemos concordar com os fundamentos invocados pela requerente, porque estes partem de um pressuposto errado, que é o de que o pedido de autorização de transmissão dos prejuízos fiscais, apresentado em 24 de Setembro de 2004, continha nessa data, todos os elementos necessários ao perfeito conhecimento da operação, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos.

8. Todavia, o pedido entrado em 24/09/04 não estava acompanhado de todos os elementos necessários à sua apreciação. Assim, com vista à sua completa instrução foram solicitados os seguintes elementos:

- Em 04/04/05, através do n/ofício n.º 009385 - cópia do registo da fusão na respectiva Conservatória do Registo Comercial e comprovação da inexistência de dívidas à Segurança Social, a fim de dar cumprimento ao Art.º 11.º A do EBF.

O envio de parte destes elementos deu entrada nos Serviços em 06/07/05.

Em 03/06/05, através do n/ofício n.º 016074, solicitámos esclarecimentos sobre um processo em execução fiscal, cujos elementos foram enviados conjuntamente com os anteriores.

Em 23/01/06, através do n/ofício n.º 001493, solicitámos novamente o registo da fusão (tinham enviado a conta) e os Relatórios de Gestão das empresas. Em 16/02/06, foi remetida a resposta ao n/ pedido.

Portanto, como fica demonstrado, o processo só ficou completo em 16/02/06.

Análise do Deferimento Tácito Invocado

9. Efectivamente, face ao disposto no n.º 7 do art.º 69.º do CIRC, na redacção dada pela Lei 32-B/2002, de 30/12, os requerimentos a solicitar a dedução de prejuízos, quando acompanhados dos elementos previstos no n.º 2, isto é, de todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos económicos como jurídicos, consideram-se tacitamente deferidos se a decisão não for proferida no prazo de seis meses a contar da sua apresentação, sem prejuízo das disposições legais anti-abuso eventualmente aplicáveis.

Sobre a questão da data em que se produz o deferimento tácito, refira-se o entendimento sufragado no Despacho n.º 677/2002, de 25 de Março, de S. Exa o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, no qual se refere o seguinte:

- Do disposto no n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC, na redacção dada pelo DL 221/2001, de 7 de Agosto, resulta que o deferimento tácito só se produz relativamente a pedidos instruídos com os elementos inovadoramente indicados no n.º 2 daquele mesmo preceito legal, ou seja, os elementos que permitam conhecer, na perfeição, a operação em causa e, assim, comprovar, de forma inequívoca, que a operação é realizada por razões económicas válidas e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial com efeitos positivos na estrutura produtiva;
- Quanto à aplicação do deferimento tácito previsto no n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC, na redacção dada pelo DL 221/2001, de 7 de Agosto, o mesmo só se produz relativamente aos processos instruídos no domínio da nova lei e de acordo com o novo regime, designadamente, com os elementos elencados no ponto 3 do Despacho n.º 534/2002, de 14 de Março, de Sua Exa. o SEAF.

10. Por outro lado, o art.º 11.º A do EBF, aditado pelo DL n.º 229/2002, de 31 de Outubro, impede o reconhecimento do direito a benefícios fiscais quando o sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema de segurança social.

11. Para cumprimento deste preceito era indispensável que a requerente fizesse acompanhar o processo com as certidões comprovativas da inexistência de dívidas à segurança social das sociedades envolvidas na fusão, bem como de não se encontrar em processo de execução fiscal, qualquer dívida, sem que tivesse sido reclamada ou impugnada e prestada garantia. Pelo que, e com base no já referido Despacho n.º 677/2002, de 25/03, do SEAF, entende-se que, sem estes comprovativos, não se inicia a contagem do prazo para o deferimento tácito.

12. No mesmo sentido vai o Despacho n.º 79/2005-XVII, de 15/04, de S. Exa o SEAF, e a Circular n.º 7/2005, de 16/05 da DSIRC, exigindo esses elementos (alínea h) do n.º 2 da circular) no conjunto das orientações emitidas sobre a transmissibilidade de prejuízos fiscais em caso de fusão, cisão e entrada de activos.

13. De acordo com o exposto, no caso em apreço o deferimento tácito não ocorreu em 25/03/05 (seis meses após a entrada do requerimento nos serviços), dado que o processo não continha todos os elementos necessários à sua completa instrução e respectiva apreciação.

14. Embora o requerimento tenha sido apresentado em data anterior à emissão do mencionado Despacho n.º 79/2005 - XVII, e da Circular n.º 7/2005, o art.º 11.º A do EBF está em vigor desde a publicação do DL n.º 229/2002, de 31 de Outubro

15. Concluindo, em face do exposto reafirma-se que a data a partir da qual se produz o deferimento tácito conta-se a partir daquela em que o pedido contenha todos os elementos que permitam conhecer, na perfeição, a operação em causa e, assim, comprovar, de forma inequívoca, que a operação é realizada por razões económicas válidas. No presente caso o prazo de seis meses para ocorrer o deferimento tácito conta-se desde a data em que o processo ficou completo para apreciação, ou seja, 16/02/06. Assim, o deferimento tácito ocorre em 16/08/06, caso não venha a ser proferida qualquer decisão até essa data.

16. No que se refere ao indeferimento do pedido de dedução dos prejuízos, mantêm-se o entendimento já firmado no projecto de decisão, de que a operação apresentada não preenche os pressupostos da concessão do benefício.

17. Em face do exposto e tendo em atenção os fundamentos invocados no projecto de decisão, propõe-se que o mesmo se convole em definitivo...”

(cfr. fls. 490 a 497 do processo administrativo, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

17) Sobre a informação mencionada em 16), foram proferidos despachos de concordância da chefe de divisão, da diretora de serviços, do subdiretor geral e do substituto legal do diretor geral e determinada a sua remessa à consideração do SEAF (cfr. fls. 490 a 497 do processo administrativo, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

18) Foi elaborada, no gabinete do SEAF, nota informativa, datada de 02.08.2006, da qual consta designadamente o seguinte:

“1 — Considerando que a concessão do benefício fiscal estipulado no artigo 69.º, n.º 1 e 2 do Código do IRC, está subordinada à autorização do Ministro das Finanças e à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva. E que, 2 — O carácter excepcional próprio dos benefícios fiscais, como resulta do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do Estatuto dos

Benefícios Fiscais, traduz a evidente tipificação dos casos que estão subordinados à autorização supra mencionada, como seja, no caso concreto, a necessidade de verificação do interesse económico da operação.

3 — Considerando que, nesta operação:

a) as incorporadas “C....., LDA.”, “B....., SA” e “B..... II, LDA” legaram para a incorporante um património negativo, o que torna inaplicável qualquer dedução, tendo em conta o constante no Despacho n.º 79/2005-XVII, de 15 de Abril, desta Secretaria de Estado, posteriormente desenvolvido pela Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio, em concreto a alínea c) do n.º 1;

b) as sociedades incorporadas “C....., LDA.”, “B..... II LDA” e “F....., LDA.” não efectuaram nenhuma operação relacionada com a sua actividade, tendo as duas últimas apresentado desde o exercício de 2000 apenas “Outros Proveitos”, ou seja proveitos relacionados com actividades que não são próprias dos objectivos principais da empresa;

c) a evolução dos resultados estimados apresenta até 2008 valores previsionais crescentes negativos.

4 — É de determinar, assim, que, pela falta de verificação dos pressupostos quanto à sua concessão, em concreto a falta de verificação do interesse económico da operação, determinados pelos n.º 1 e 2 do artigo 69.º do Código do IRC, seja indeferido o pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais formulado pela sociedade “A....., SA”, confirmando, assim a Informação 844/2006 da DGCI, bem como a sua Adenda posterior ao exercício do direito de audição prévia, quanto ao projecto de decisão da DGCI, pela sociedade requerente....”

(cfr. fls. 498 e 499 do processo administrativo, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

19) Foi proferido, a 03.08.2006, pelo SEAF, despacho n.º 956/2006-XVII, de indeferimento do requerido em 1), contendo a seguinte fundamentação:

“... 1. De acordo com o sistema consagrado pelo Código do IRC, a concessão da autorização para a transmissibilidade dos prejuízos fiscais, está subordinada à demonstração de que a fusão foi efectuada por razões económicas válidas com consequências evidentes na estrutura produtiva.

2. Dos elementos analisados retira-se que:

- Os resultados esperados para os cinco exercícios seguintes à fusão são negativos.
- Os valores dos patrimónios líquidos, no exercício de 2003 (antes da fusão), das sociedades C.....,

B..... e B..... II, são negativos.

- A sociedade C..... não exercia actividade desde 1999.
- A sociedade D....., desde o exercício de 2000, apenas apresenta “Outros Proveitos”, o que indicia que não exerce actividade operacional, no entanto apresenta alguns custos com pessoal. Os Relatórios de Gestão referem o aumento de “Proveitos Operacionais” em cada um dos anos e a prestação de serviços exclusivamente a duas empresas do grupo. De acordo com o POC, na conta 76 “registam-se os proveitos , alheios ao valor acrescentado, das actividades que não sejam próprias dos objectivos principais da empresa”, portanto ainda que influenciem os resultados operacionais não têm a ver com a actividade operacional.
- B..... II - desde o exercício de 2000, apenas apresenta “Outros Proveitos”, mantém alguns custos com pessoal. Os Relatórios de Gestão referem que a empresa na sequência de um Contrato de Consórcio forneceu serviços exclusivamente às empresas A..... e à S.A., mas que não se encontram relevados na conta 72.

Aliás, os resultados previsionais apresentados pela incorporante evidenciam que de facto não houve interesse económico na fusão; os resultados estimados são sempre negativos e a aumentarem.

3. Assim, a fusão destas sociedades não cumpre a exigência legal, constante do n° 2 do artigo 69° do Código do IRC, uma vez que, não fica demonstrado que é realizada por razões económicas válidas, e que se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva.

4. Relativamente à contagem do prazo de seis meses fixado na lei para o deferimento tácito, verifica-se que a contagem do mesmo se iniciou em 16/02/06 e terminou em 16/08/06. De facto, o pedido entrado em 24/09/04 não estava acompanhado de todos os elementos necessários à sua apreciação. Assim, com vista à sua completa instrução foram solicitados os seguintes elementos;

- Em 04/04/05, através do n/ofício n° 009385 - cópia do registo da fusão na respectiva Conservatória do Registo Comercial e comprovação da inexistência de dívidas à Segurança Social, a fim de dar cumprimento ao Art° 11º A do EBF.
- O envio de parte destes elementos deu entrada nos Serviços em 06/07/05.
- Em 03/06/05, através do n/ofício n° 016074, solicitámos esclarecimentos sobre um processo em execução fiscal, cujos elementos foram enviados conjuntamente com os anteriores.

- Em 23/01/06, através do n.º/ofício n.º 001493, solicitámos novamente o registo da fusão (tinham enviado a conta) e os Relatórios de Gestão das empresas.
- Em 16/02/06, foi remetida a resposta ao n.º pedido.

Portanto, como fica demonstrado, o processo só ficou completo em 16/02/06.

5. Efectivamente, face ao disposto no n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC, na redacção dada pela Lei 32-B/2002, de 30/12, os requerimentos a solicitar a dedução de prejuízos, quando acompanhados dos elementos previstos no n.º 2, isto é, de todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos económicos como jurídicos, consideram-se tacitamente deferidos se a decisão não for proferida no prazo de seis meses a contar da sua apresentação, sem prejuízo das disposições legais anti-abuso eventualmente aplicáveis.

Sobre a questão da data em que se produz o deferimento tácito, refira-se o entendimento sufragado no Despacho n.º 677/2002, de 25 de Março, de S. Exa o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, no qual se refere o seguinte:

- Do disposto no n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC, na redacção dada pelo DL 221/2001, de 7 de Agosto, resulta que o deferimento tácito só se produz relativamente a pedidos instruídos com os elementos inovadoramente indicados no n.º 2 daquele mesmo preceito legal, ou seja, os elementos que permitam conhecer, na perfeição, a operação em causa e, assim, comprovar, de forma inequívoca, que a operação é realizada por razões económicas válidas e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial com efeitos positivos na estrutura produtiva;
- Quanto à aplicação do deferimento tácito previsto no n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC, na redacção dada pelo DL 221/2001, de 7 de Agosto, o mesmo só se produz relativamente aos processos instruídos no domínio da nova lei e de acordo com o novo regime, designadamente, com os elementos elencados no ponto 3 do Despacho n.º 534/2002, de 14 de Março, de Sua Exa. o SEAF.

6. Por outro lado, o art.º 11.ºA do EBF, aditado pelo DL n.º 229/2002, de 31 de Outubro, impede o reconhecimento do direito a benefícios fiscais quando o sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema de segurança social.

7. Para cumprimento deste preceito era indispensável que a requerente fizesse acompanhar o processo com as certidões comprovativas da inexistência de dívidas à segurança social das sociedades envolvidas na fusão, bem como de não se encontrar em processo de execução fiscal, qualquer dívida, sem que tivesse sido reclamada ou impugnada e prestada garantia. Pelo que, e com base no já referido Despacho n.º

677/2002, de 25/03, do SEAF, entende-se que, sem estes comprovativos, não se inicia a contagem do prazo para o deferimento tácito.

8. No mesmo sentido vai o Despacho n° 79/2005-XVII, de 15/04, de S. Exa o SEAF e a Circular n° 7/2005, de 16/05 da DSIRC, exigindo esses elementos (alínea h) do n° 2 da circular) no conjunto das orientações emitidas sobre a transmissibilidade de prejuízos fiscais em caso de fusão, cisão e entrada de activos.

9. De acordo com o exposto, no caso em apreço o deferimento tácito não ocorreu em 25/03/05 (seis meses após a entrada do requerimento nos serviços), dado que o processo não continha todos os elementos necessários à sua completa instrução e respectiva apreciação.

10. Embora o requerimento tenha sido apresentado em data anterior à emissão do mencionado Despacho n° 79/2005 - XVII, e da Circular n° 7/2005, o art° 11º A do EBF está em vigor desde a publicação do DL n° 229/2002, de 31 de Outubro.

11. Concluindo, a data a partir da qual se produz o deferimento tácito conta-se a partir daquela em que o pedido contenha todos os elementos que permitam conhecer, na perfeição, a operação em causa e, assim, comprovar, de forma inequívoca, que a operação é realizada por razões económicas válidas. No presente caso o prazo de seis meses para ocorrência do deferimento tácito contou-se desde a data em que o processo ficou completo para apreciação, ou seja, 16/02/06. Assim, o deferimento tácito ocorreria em 16/08/06, caso não fosse proferida qualquer decisão até essa data...”

(cfr. fls. 500 a 504 do processo administrativo, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

20) O despacho mencionado em 19) foi comunicado à A. (cfr. fls. 500 a 504 do processo administrativo).

21) A A. e as sociedades E....., Lda, C....., Lda, B....., SA, F....., Lda, B..... II, Lda, G....., SA, formularam pedido de deferimento de isenção de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, do imposto do selo e de emolumentos e outros encargos legais, ao abrigo do DL n.º 404/90, de 21 de dezembro, através de requerimento dirigido ao Ministro das Finanças (cfr. fls. 316 a 331, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

22) Na sequência do mencionado em 21), foi elaborada nota informativa no gabinete do SEAF, datada de 02.08.2006, da qual consta designadamente o seguinte:

“1 — Considerando que, nos termos do n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro, na redacção dada pela Lei N° 32-B/2002, de 30 de Dezembro, às “empresas que até 31 de Dezembro de 2004 se reorganizarem em resultado de actos de concentração ou de acordos de cooperação” podem ser concedidos os benefícios fiscais aí previstos, desde que autorizados nos termos exigidos.

2 — Tendo em conta que, no âmbito do processo de reestruturação e reorganização das suas actividades, as sociedades “C....., LDA.”, B....., SA” e “B..... II, LDA”, “F....., LDA.” e “G....., SA”, incorporaram a sociedade “A....., SA”, procedendo-se à transferência total do património de cada uma delas para a sociedade incorporante.

3 — Tendo em conta que a operação de reestruturação (fusão por incorporação) foi efectuada em 23 de Dezembro de 2004 e que a Direcção-Geral dos Transportes Terrestres não se pronunciou no prazo de 30 dias, silêncio este que corporiza concordância com a operação, nos termos do n.º 4 e 6 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro, na redacção dada pela Lei N.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro.

4 — Tendo em conta que as requerentes cumprem o disposto no artigo 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

5 - É de determinar, pela presente, que seja deferido o pedido formulado pelas requerentes “C....., LDA.”, “B....., SA” e “B..... II, LDA”, “F....., LDA.” e “G....., SA”, incorporaram a sociedade “A....., SA”, confirmando, assim, os termos e os limites das Informações 539/2005 e 2097/05, da Direcção de Serviços dos Impostos de Selo e das Transmissões do Património/Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, dos Impostos Rodoviários e das Contribuições Especiais — DGCI”

(cfr. fls. 309 e 310, cujo teor se dá por integralmente reproduzido)

23) Na sequência do referido em 21) e 22), foi proferido, a 03.08.2006, pelo SEAF, o despacho n.º 952/2006-XVII de deferimento do requerido (cfr. fls. 308). ».

◇◇◇

3. Dos fundamentos de Direito

3.1. Vem o presente recurso interposto do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que julgou procedente a ação administrativa especial instaurada contra o despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que indeferiu o pedido de intransmissibilidade dos prejuízos fiscais, formulado ao abrigo do disposto no artigo 69.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante “CIRC”), na redação então em vigor.

Com o decidido não se conforma a Entidade Demandada, ora Recorrente, por entender que o acórdão recorrido padece de nulidade por excesso de pronúncia e de erros de julgamento.

Nulidade por excesso de pronúncia, porque a Autora não formulou qualquer pedido de condenação à prática do ato recusado, mas apenas o pedido de anulação do ato praticado e de condenação ao reconhecimento do deferimento tácito.

Erro na interpretação dos poderes que a lei processual lhe confere nos artigos 71.º, n.º 2, e 95.º, n.º 5, ambos do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, porque o juízo administrativo quanto à existência de razões económicas válidas não é sindicável pelos tribunais.

Erro na subsunção do caso aos pressupostos da lei substantiva, porque da factualidade apurada não resulta a existência de razões económicas válidas para o ato de fusão, tendo sido feita uma errada interpretação e aplicação dos n.ºs 2 e 4 do citado artigo 69.º do CIRC.

Destes vícios se conhecerá nos pontos seguintes, pela ordem em que foram alegados.

3.2. Considera, então, a Entidade Demandada que o acórdão recorrido incorreu em excesso de pronúncia porque foi além do pedido formulado pela Autora.

Foi-lhe pedido apenas que anulasse o ato impugnado ou que condenasse no reconhecimento do deferimento tácito e, não obstante, a Entidade Demandada foi condenada à prática de um ato que o acórdão recorrido considerou devido.

Mas o acórdão recorrido não padece de tal vício (integre ele a nulidade por excesso de pronúncia ou a condenação além do pedido).

Porque, ao contrário do que alega a Recorrente, a então Autora não pediu a condenação da Ré a «reconhecer o deferimento tácito». O que nem seria de fácil interpretação tendo em conta que, nas situações de deferimento tácito, não se justificaria nenhuma providência condenatória.

O que a Autora pediu foi que «o tribunal se pronunciasse sobre a pretensão material do interessado, impondo a prática do ato devido correspondente ao reconhecimento pela Administração Fiscal do ato tácito de deferimento...».

Ou seja, o que a Recorrente pediu (aliás, apelando diretamente para os poderes de pronúncia previstos no artigo 71.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) foi que o tribunal se pronunciasse sobre o ato devido e que o fizesse no sentido conforme ao ato tácito.

Ou seja: a Autora pediu expressamente que o tribunal não se limitasse a anular o ato de indeferimento (expresso). Pediu, em vez disso, se pronunciasse sobre a questão material subjacente e, a final, impusesse o ato devido.

Como se referiu no acórdão deste Tribunal de 14 de novembro de 2018, ao tratar de uma situação muito semelhante à dos presentes autos (processo n.º 03297/06.9BELSB), «na interpretação das peças processuais, designadamente na indagação do sentido da pretensão formulada na petição inicial, são aplicáveis, por força do disposto no art. 295.º do Código Civil (CC), os princípios da interpretação das declarações negociais, valendo, por isso, aquele sentido que, segundo o disposto nos arts. 236.º, n.º 1, do CC, o declaratório normal ou razoável deva retirar das declarações nelas escritas; por outro lado, impõe-se também observar que os rigores formalistas na interpretação das peças processuais estão hoje vedados pelos princípios do moderno direito adjectivo e, bem assim, pelo princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva (cfr. art. 20.º da CRP), motivo por que, na apreciação da petição, o tribunal deve procurar indagar da real pretensão do peticionante, interpretando-a no sentido mais favorável aos interesses do peticionante que a mesma comporte. Ora, a interpretação da petição inicial à luz dos referidos princípios leva-nos a concluir com segurança que a Autora não pretendia apenas a anulação do acto administrativo que lhe recusou a transmissibilidade dos prejuízos, mas também a condenação da Entidade demandada a praticar o acto devido, seja esta obtida mediante o reconhecimento da validade do acto tácito de deferimento, expressamente formulado, seja, na eventualidade de esta condenação não ser possível, por esse acto ter sido revogado, pela condenação à prática do acto de deferimento».

Pelo que a Recorrente não tem razão nesta parte e o recurso não pode merecer provimento por aqui.

Improcedem, por isso, as conclusões “A)” a “C)” do recurso.

3.3. A segunda questão colocada no presente recurso é a de saber se o Tribunal Central Administrativo Sul incorreu em erro de julgamento ao julgar sindicável pelos tribunais o juízo da Entidade Demandada quanto à «existência de razões económicas válidas».

A Recorrente coloca esta questão por entender que o juízo emitido pela administração opera aqui no campo da discricionariedade técnica e não é sindicável pelos tribunais, senão em caso de erro grosseiro ou de manifesta desadequação ao fim legal.

A Recorrente reconhece que o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou sobre esta questão, designadamente no acórdão de 27 de novembro de 2013 (para que remete a própria decisão recorrida) proferido no processo n.º 1159/09. Mas contrapõe que já se tinha pronunciado de modo diverso, designadamente no acórdão de 12 de julho de 2006, tirado no processo n.º 1003/05.

Parece que a Recorrente pretende que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo se encontra dividida entre duas posições e que a melhor posição ficou vertida no acórdão em que se apoia no recurso e na demais jurisprudência que cita.

Mas não é assim, como bem explica o Ex.mo Senhor Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer (que abundantemente transcrevemos no ponto 1.2. supra). O que sucede é que o Supremo Tribunal Administrativo decidiu rever a posição anterior por ser aquela que melhor se harmoniza com o quadro legal e constitucional então aplicável e bem assim com a interpretação adotada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia das regras de neutralidade fiscal aplicáveis às fusões entre sociedades de vários Estados Membros e que se impunha ponderar na interpretação de disposições internas equivalentes, até para evitar tratamento mais desfavorável nas operações que envolvessem apenas sociedades portuguesas.

Posição que, depois, reafirmou e uniformizou, como revela a jurisprudência posterior, sempre no mesmo sentido, nomeadamente a dos acórdãos de 10 de julho de 2018, processo n.º 01486/15, de 14 de novembro de 2018, processo n.º 03297/06.9BELSB, e de 14 de outubro de 2020, processo n.º 01852/07.9BELSB.

E dessa jurisprudência resulta que o conceito de «razões económicas válidas» não é um «conceito discricionário»: é um conceito relativamente indeterminado que, todavia, não postula uma decisão discricionária. Porque não remete para um juízo subjetivo de mérito da administração, mas para uma concretização progressiva desses conceitos, a partir da justificação normativa do preceito, relacionando os casos com as situações mais frequentes e formulando critérios uniformes de decisão.

E é essa jurisprudência que aqui se reafirma também e que nos dispensamos de reproduzir, por já ter sido, na essência, reproduzida no acórdão recorrido. E à qual nada importa acrescentar, até porque também não lhe é oposta nenhum argumento novo que importe ponderar.

Razão porque nos limitamos agora a remeter para a respetiva fundamentação e a concluir, em conformidade, que a Recorrente também não tem razão nesta parte e o recurso também não pode merecer provimento por aqui.

Improcedem, por isso, as conclusões “D)” a “K)” do recurso.

3.4. A última questão a decidir é a de saber se o tribunal recorrido incorreu em erro de julgamento ao concluir que, no caso concreto, a fusão foi realizada por «razões económicas válidas».

A Recorrente considera que não existem razões económicas válidas porque não foi demonstrado o interesse público na fusão, traduzido na existência de uma relação de proporcionalidade entre o interesse sacrificado (perda de receita fiscal) e o interesse salvaguardado (ganhos macroeconómicos) [ver as conclusões “L)” e “O)”].

Mas também porque foi demonstrado no ponto 11 dos factos provados que a fusão não tem qualquer efeito positivo na perspetiva da sociedade incorporante, já que as empresas incorporadas em nada contribuem

para o património daquela, o que demonstra que a fusão foi realizada por simples razões fiscais [ver as conclusões “P)” a “R)”].

A questão colocada pela Recorrente remete-nos para o problema de saber o que se entende por «razões económicas válidas» para os efeitos do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do CIRC (na redação então em vigor).

Mas há uma observação preliminar a fazer a este respeito: é que a Recorrente mobiliza para o recurso conceitos de «razões económicas válidas» com âmbitos totalmente diversos.

De um lado, a Recorrente considera relevante para o efeito o interesse económico que transcende o das próprias sociedades envolvidas na operação, o dos seus sócios e até o dos credores (o interesse público).

De outro lado, a Recorrente remete-se para o interesse económico de apenas uma das sociedades envolvidas na operação (o interesse da sociedade incorporante).

E não se vê como bem como é possível articular num mesmo conceito âmbitos tão dispares, a menos que a recorrente pretenda propor um e outro subsidiariamente, isto é, o segundo para o caso de não se entender válido o primeiro.

Aliás o acórdão desta Secção de 5 de julho de 2006, tirado no processo 142/06 (que a Recorrente invoca no ponto “XXI)” das doutas alegações de recurso e na alínea “O)” das conclusões) contrapõe claramente o interesse público (macroeconómico) a qualquer interesse particular (microeconómico). Pelo que ao convocar, agora, indistintamente os dois interesses como se pudessem ser conjugados, a Recorrente não estaria a apelar à jurisprudência que cita, mas a afastar-se dela.

Trata-se, de qualquer modo, de um entendimento de que a jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Administrativo se afastou entretanto, como expressamente se assumiu no acórdão de 27 de novembro de 2013, tirado no processo n.º 1159/09 e largamente citado na decisão recorrida.

Do que se trata, portanto (e desde logo), não é saber se existem razões públicas, sistémicas, macroeconómicas para contrapor a uma diminuição da receita que resulte da dedução dos prejuízos, mas de ponderar as razões das intervenientes na fusão.

Este entendimento tem por base, sobretudo, a necessidade de interpretar a disposição nacional à luz do direito comunitário (que constituiu a fonte do regime fiscal das fusões português) e tendo em conta as decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia nos processos C-28/95 e C-126/10, a última das quais na sequência de um pedido de decisão prejudicial formulado pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Mas se, por um lado, o conceito de «razões económicas válidas» não pode ser associado ao interesse da

economia nacional, por outro lado, também não pode ser reconduzido ao interesse de uma das sociedades intervenientes (no caso, da sociedade incorporante).

Em primeiro lugar, porque o legislador se refere às razões económicas «das sociedades intervenientes» e não de uma delas ou da sociedade incorporante em particular. Pelo que, ao reconduzir-se ao interesse da sociedade incorporante, a Recorrente não está apenas a distinguir o que o legislador não distinguiu, mas também a extrair da norma um sentido que a letra não consente. E o conteúdo verbal da norma não é apenas o ponto de partida da interpretação jurídica, mas também um limite desta.

Em segundo lugar, porque a racionalidade económica da fusão deve ser ponderada considerando as razões económicas do conjunto das sociedades envolvidas. E é assim porque só é possível aferir se a realização de operações de fusão tem objetivos predominantemente fiscais considerando os objetivos de todos os intervenientes na operação.

E é aqui que bate o ponto central do recurso: como se disse no acima referido acórdão de 27 de novembro de 2013, o conceito de «razões económicas válidas» é um conceito indeterminado que não pode nem deve ser interpretado e densificado através de fórmulas abstratas, mas através de uma lógica casuística, à luz de todo o contexto jurídico-económico em que a operação se desenvolveu e sem nunca descurar a finalidade com que foi instituído, a de obviar à transmissibilidade de prejuízos fiscais quando a fusão tenha sido determinada por razões predominantemente fiscais.

No caso dos autos, a Recorrida tinha invocado razões económicas para a operação, como a afinidade e complementaridade das atividades desenvolvidas e a necessidade de reduzir a burocracia e a ineficiência económica e logística inerente à existência de diversas sociedades pertencentes ao mesmo grupo e inseridas no mesmo sector de atividade – a atividade de transporte de mercadorias «porta a porta».

Ineficiências que corporizou no facto de as sociedades em causa, apesar de pertencerem ao mesmo grupo, terem uma estrutura económica e uma organização interna similares, quadros de pessoal equivalentes, gestão comercial idêntica, as mesmas técnicas de marketing e de comercialização, fornecedores comuns e até a mesma clientela alvo, como se concorressem entre si.

Nenhuma destas razões foi ponderada ou refutada pela Entidade Demandada. Que se voltou para outros indicadores, que julgou decisivos para a formulação da conclusão oposta, como a análise dos resultados esperados para os cinco exercícios posteriores à fusão (negativos), os valores dos patrimónios líquidos de três das sociedades incorporadas antes da fusão (negativos), o facto de uma das sociedades não ter atividade desde 1999 e haver indicadores de que outras duas não tinham atividade operacional desde 2000.

A Entidade Demandada declinou fazer a análise casuística das razões económicas invocadas pela ali

Requerente porque o julgou desnecessário fazer, atendendo aos indicadores que ela própria reuniu e que, no seu entendimento, conduziriam à conclusão oposta, a de que não haveria razões válidas para a fusão.

E parece-nos óbvio que a linha de raciocínio trilhada na decisão administrativa tinha subjacente a ideia de que lhe cabia indagar o que seriam «razões económicas válidas» nas circunstâncias do caso e não as razões que os sujeitos da operação prosseguiram. Ao que não seria alheio o entendimento de que a norma lhe conferia uma autorização para formular um juízo subjetivo de mérito sobre a validade económica da operação.

Não é esse, no entanto, o entendimento seguido pelo Supremo Tribunal Administrativo: do que se trata não é de indagar se a operação tem algum tipo de justificação económica que a administração possa corroborar, mas de indagar se os sujeitos da operação não teriam como propósito preponderante colher vantagens fiscais. No limite, uma operação de fusão assente em propósitos económicos que se possam considerar débeis, incertos ou questionáveis, sob qualquer critério económico, não deixará de assentar em «razões económicas» nem invalidará a transmissão dos prejuízos fiscais se não for de presumir ou se for de excluir a existência de propósitos predominantemente fiscais.

Tem, por isso, total pertinência o reparo inicial feito no douto acórdão recorrido, quando refere que «nunca foi sequer invocado que houvesse apenas um interesse fiscal inerente à operação». Na verdade, não só a Entidade Demandada não formulou nenhum juízo a este propósito, como inclusivamente reuniu alguns indicadores de que nunca poderia ter sido esse o propósito prosseguido pelas sociedades intervenientes.

É que nas informações que suportaram a decisão administrativa também se refere que uma parte dos prejuízos que a própria sociedade incorporante teria direito a deduzir e que não careceriam de autorização eram (muito) superiores aos resultados líquidos obtidos ou esperados para os próximos exercícios. Na verdade, tanto quanto dos autos resulta, nenhuma das sociedades intervenientes era altamente lucrativa, pelo que nem existiria grande incentivo fiscal em incorporar sociedades com prejuízos fiscais ainda não deduzidos.

A questão que aqui se colocaria – e que a Entidade Demandada colocou – nem era a de saber se havia propósitos fiscais na operação, mas a de saber se era viável o reporte de prejuízos fiscais das sociedades incorporadas quando o valor do património líquido respetivo fosse negativo e atendendo aos condicionalismos impostos pela alínea c) do ponto 1 da Circular n.º 7/2005 (segundo a qual o acréscimo dos lucros só era dedutível na proporção entre os valores do património líquido da sociedade incorporada e o valor do património líquido de todas as sociedades envolvidas na operação).

Mas o Supremo Tribunal Administrativo também já se pronunciou sobre esta questão. Conforme referido no citado acórdão de 27 de novembro de 2013, a Administração não criou ali nenhum critério decisório, nem o poderia fazer sem violar o princípio da legalidade previsto nos artigos 103.º e 140.º, n.º 2, da Constituição.

Não se pretendeu por ali densificar algum requisito ou condição de acesso ao regime, mas estabelecer um critério de periodização dos prejuízos fiscais, se a administração o entendesse necessário após o deferimento do pedido, em conformidade com o n.º 4 do artigo 69.º citado (sempre na redação então em vigor, naturalmente).

Pelo que o recurso também não merece provimento nesta parte.

◇

4. Conclusões

4.1. Não padece de nulidade por excesso de pronúncia a decisão recorrida que não se limita a anular o ato expresso de indeferimento do pedido de dedução, pela sociedade resultante de uma operação de fusão, dos prejuízos fiscais das sociedades fundidas, se na petição inicial foi pedido que o tribunal se pronunciasse sobre o ato devido e que o fizesse no sentido conforme a um invocado ato tácito de deferimento.

4.2. O conceito de «razões económicas válidas» de cujo preenchimento o artigo 69.º, n.º 2, do CIRC, na redação em vigor em 2005, faz depender a autorização da transmissibilidade dos prejuízos fiscais das sociedades fundadas no âmbito de uma operação de fusão não é um «conceito discricionário» e o juízo administrativo e os parâmetros de avaliação utilizados pela Administração Tributária na densificação deste conceito e na sua aplicação ao caso são sindicáveis pelos tribunais;

4.3. É ilegal e deve ser revogada a decisão administrativa que indefere o pedido de autorização formulado nos termos do n.º anterior com fundamento na falta de demonstração da validade económica da operação baseada apenas nos parâmetros que a própria administração enuncia, sem formular qualquer juízo sobre a existência ou predominância de interesses fiscais na decisão de a realizar e desconsiderando mesmo o facto de nem ser previsível a existência de contrapartida fiscal, considerando os resultados fiscais esperados no curto prazo.

◇

5. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 6 de outubro de 2021

Assinado digitalmente pelo Relator, que consigna e atesta que, nos termos do disposto no art.15.º-A do Decreto-Lei n.º 10-A/2020, de 13 de Março, aditado pelo art. 3º do Decreto-Lei n.º 20/2020, de 1 de Maio, têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes integrantes da formação de julgamento.

Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos (relator) – Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro – Francisco António Pedrosa de Areal Rothes.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>