

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
Artigo/Verba:	Art.69º - Âmbito e condições de aplicação
Assunto:	Exclusão de uma sociedade do grupo sujeito ao RETGS prevista na alínea d) do n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC (RERE).
Processo:	25835, com despacho de 2024-04-05, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
Conteúdo:	A questão em apreço consiste em saber se o Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE) pode ser considerado um processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação, abrangido pela limitação prevista na alínea d) do n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC, determinando, desta forma, a exclusão de uma sociedade do grupo fiscal sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) de que faz parte.

1. Nos termos da alínea b) do n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC, não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem na situação em que contra elas tenha sido instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação.

2. Esta norma de exclusão foi introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, à data no artigo 59.º Código do IRC (atual 69.º).

Redação que ainda se encontra atualmente em vigor, sem que tenha sido objeto de qualquer alteração.

3. Vigorava, então, o Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e da Falência (CPEREF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de abril, que veio a ser revogado pelo artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, o qual aprovou o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).

4. De notar que, quer o então regime de falência e recuperação de empresas, quer o atual regime de insolvência e recuperação de empresas, sofreram alterações, sem que, no entanto, a alínea b) do n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC tivesse sido alterada e acompanhado essas alterações.

5. Assim, volvidos cerca de 24 anos desde a sua introdução e em face das alterações profundas ocorridas no âmbito do regime de falência/insolvência e recuperação/revitalização de empresas, há que interpretar a lei de acordo com a terminologia e espírito do regime atual, mantendo, no entanto, o sentido que a motivou.

6. Vejam-se os entendimentos da Autoridade Tributária (AT), divulgados através das Fichas Doutrinárias relativas ao Processo n.º 4209/2012 e ao processo n.º 1730/2014, ambos da DSIRC, no âmbito dos quais se concluiu que a exclusão prevista na alínea b), do n.º 4, do artigo 69.º do Código do IRC se aplica às sociedades que se encontrem, respetivamente, em Processos de Revitalização (PER) e em Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE).

7. Com efeito, é entendimento dos serviços que, num grupo de sociedades tributado pelo RETGS, pretende-se que haja uma homogeneidade na condição das sociedades que o formam.

A sociedade dominante deve exercer a sua ação sobre as restantes sem que esteja limitada por qualquer situação dita anómala e aquelas devem estar no exercício da sua atividade normal, o que não ocorre nos casos em que as sociedades se encontram no âmbito de um processo de insolvência ou recuperação, pois que se encontram numa fase especial do seu percurso, na qual existem limites de várias ordens, quer para a própria sociedade quer para os seus administradores, bem como para os credores quanto ao exercício do seu direito de cobrar.

8. O RERE (criado pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março), destina-se a empresas em situação económica difícil, quando não conseguem cumprir pontualmente as suas obrigações, por falta de liquidez ou de crédito, que vem regular os termos e os efeitos das negociações e do acordo de reestruturação que seja alcançado entre um devedor e um ou mais dos seus credores.

9. Nos termos do disposto no artigo 20.º do RERE, o acordo de reestruturação é celebrado por escrito e sujeito a depósito eletrónico na Conservatória do Registo Comercial (n.º 1 do artigo 22.º), sendo esse acordo de reestruturação depositado automaticamente comunicado à AT, por via eletrónica (n.º 3 do artigo 22.º).

10. Quanto aos seus efeitos em relação ao devedor, estabelece o artigo 9.º do RERE, entre outros, que, "1 - Após o depósito do protocolo de negociação, o devedor fica obrigado a manter o curso normal do seu negócio e a não praticar atos de especial relevo, tal como definidos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 161.º do CIRE, exceto se previstos no referido protocolo ou se previamente autorizados por todos os credores, diretamente ou através do comité de credores".

11. Relativamente às obrigações dos credores, sem prejuízo do direito à resolução do protocolo de negociação por violação grosseira das obrigações dele decorrentes pelo devedor, após o depósito do protocolo de negociações, os credores não podem desvincular-se dos compromissos aí assumidos antes de decorrido o prazo máximo previsto para as negociações, embora possam cessar a participação ativa nas mesmas.

12. No que diz respeito aos processos judiciais, estabelece o artigo 11.º do RERE que, sem prejuízo de as partes poderem acordar sobre outros efeitos processuais do protocolo de negociação, a participação no protocolo de negociação ou a adesão a este por parte de um credor que tenha requerido a insolvência do devedor, determina a imediata suspensão do processo de insolvência, caso esta não tenha ainda sido declarada.

13. Relativamente aos efeitos do acordo de reestruturação, dispõe ainda o artigo 27.º do RERE (efeitos fiscais) que este confere às partes os benefícios previstos nos artigos 268.º a 270.º do CIRE, desde que compreenda a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, 30% do total do passivo não subordinado do devedor, podendo, também, a AT aceitar que estes mesmos efeitos se apliquem ainda que o acordo não abranja aquela percentagem do passivo, mediante requerimento fundamentado apresentado por alguma das partes subscritoras.

14. Verifica-se, assim, que, de facto, as sociedades devedoras se encontram numa fase especial em que, nos termos da Lei do RERE e do acordo de reestruturação celebrado, as empresas veem os seus atos limitados, bem como os seus credores estão limitados

no modo como podem exercer o seu direito de cobrar.

E, não menos importante, o facto de o acordo de reestruturação, relativamente aos seus efeitos fiscais (artigo 27.º do RERE), conferir às partes os benefícios previstos nos artigos 268.º a 270.º do CIRE. Ou seja, a sociedade poderá usufruir de benefícios fiscais em sede de imposto sobre o rendimento, de imposto de selo e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, que afetam o apuramento do seu lucro tributável e, conseqüentemente, o apuramento do lucro tributável do grupo.

15. Logo, é forçoso concluir que não existe, nestes casos, uma homogeneidade na condição das sociedades que formam o grupo de sociedades tributado pelo RETGS.

E, por esse motivo, uma sociedade que tenha celebrado com os seus/ou alguns credores um acordo de reestruturação ao abrigo do RERE não pode fazer parte do perímetro do grupo.

16. Não obstante o procedimento do RERE ocorrer extrajudicialmente, verifica-se que lhe são aplicáveis também algumas disposições do CIRE, nomeadamente, como vimos, o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 161.º e os artigos 268.º a 270.º.

Bem como, no diploma do RERE, se remete para o CIRE em diversas disposições.

17. Acresce que, a referida alínea b) do n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC estabelece, ainda, que é necessário que "haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação".

Ora, no que concerne às insolvências, este despacho de prosseguimento da ação corresponde hoje à declaração de insolvência.

No que respeita ao RERE, em virtude de este se tratar de um procedimento extrajudicial que não carece de supervisão e despacho de aceitação, terá que ser entendido que tal será o momento em que o acordo de reestruturação produz efeitos entre o devedor e cada um dos credores subscritores, ou seja, o depósito eletrónico na Conservatória do Registo Comercial (artigos 22.º e 23.º do RERE).

18. Concluimos, assim, que a amplitude da alínea b) do n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC deve, atualmente, corresponder à amplitude do CIRE, tal como, no início, correspondia à amplitude do CPREF, pelo que inclui o RERE.

21. Destarte, caso uma sociedade venha a celebrar um acordo de reestruturação ao abrigo do RERE com todos/ou alguns credores, esse facto determina a sua exclusão do grupo fiscal sujeito ao RETGS de que faz parte.