

ESTER MARIA PINTO XAVIER

**O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE
SOCIEDADES EM SEDE DE IRC:
Prós e contras da sua aplicação**



2018

ESTER MARIA PINTO XAVIER

**O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE
SOCIEDADES EM SEDE DE IRC:
Prós e contras da sua aplicação**

Mestrado em Fiscalidade

Trabalho efetuado sob a orientação de:

Mestre Dra. Maria de Lurdes Varela

Professor Doutor Joaquim Sant'Ana



2018

O Regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em sede de IRC: Prós e contras da sua aplicação

Declaração de autoria de trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

(Ester Maria Pinto Xavier)

©Copyright: Ester Maria Pinto Xavier

A Universidade do Algarve reserva a si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.

Agradecimentos

Ao longo destes anos de percurso académico o apoio e amor incondicional da minha família, meu marido Aníbal e filhos Mafalda, Tomás, Matilde e Teresa, foram imprescindíveis para que eu própria acreditasse que seria possível trilhar tão árduo caminho e não nunca desistisse dos meus objetivos.

Contribuíram para a realização deste trabalho, as orientações do Professor Doutor Joaquim Sant' Ana, a quem deixo aqui o meu agradecimento, e professora Dra. Maria de Lurdes Varela, à qual ficarei eternamente grata por me ter aceitado como sua mestranda e agradecer-lhe pela paciência e atenção dispensada ao longo dos últimos meses.

Ao Sr. João Francisco Serrano Varela, um agradecimento muito especial por me ter ensinado a ser a profissional que sou e por partilhar da minha vida há mais de vinte anos e, presentemente, sermos colegas na OCC, o que muito me orgulha.

Por fim, ao Sr. Dr. Jorge dos Reis d' Oliveira, uma das maiores referências da minha vida, para além de meu patrão, foi a pessoa responsável pelo início deste percurso académico, já tarde é certo, mas que revolucionou toda a minha vida. Quaisquer que sejam as palavras que escreva, nunca serão suficientes para lhe agradecer tudo o que por mim tem feito. As suas palavras de incentivo, o seu voto de confiança e as condições laborais que desde sempre me proporcionou para que a conciliação entre as tarefas profissionais e o estudo fosse possível, foram fundamentais para a tangibilidade do meu sucesso.

Por estar grata a todos, e porque termina aqui esta aventura académica, julgo ter estado à altura das expectativas de cada um de vós pois eu, pessoalmente, superei-me.

A todos o meu muito obrigado!

Ester Maria Pinto Xavier

*“Você nunca sabe
que resultados virão da sua ação.
Mas se você fizer nada, não existem resultados.”*
(Mahatma Gandhi)

Resumo

Impõe-se como objetivo desta dissertação, o estudo do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS), refletindo sobre as exigências de manutenção desse regime *versus* a economia de imposto, gerada no âmbito da sua aplicação a um grupo de sociedades.

A abordagem aos grupos de sociedades, através dos Direitos Societário, Contabilístico e Fiscal, são primordiais afim de estabelecer um enquadramento histórico.

O RETGS, vigorando desde 1 de janeiro de 2001, tem por princípio a determinação do Lucro Tributável (LT) do grupo, através da soma algébrica dos Lucros Tributáveis e dos Prejuízos Fiscais (PF) individuais, das empresas que integram o perímetro fiscal do grupo de sociedades.

Na União Europeia, perante as dificuldades de harmonização fiscal entre os vinte e oito Estados-Membros, urge a necessidade de reunir consensos em torno de soluções equilibradas que visem evitar situações de evasão e fraude fiscal. Conseguiu a proposta de outubro de 2016, sobre a criação de uma Matéria Coletável Comum Consolidada sobre os Impostos das Sociedades (MCCCIS), reunir mais consensos entre estes do que qualquer outra anterior.

Na sequência do RETGS em Portugal, foram estudados sistemas análogos nos países Reino Unido e Espanha. Da análise comparativa aos três regimes especiais de tributação de grupos de sociedades, conclui-se que, apesar de algumas semelhantes, se diferenciam na sua essência.

A concluir, um estudo de caso sobre um grupo económico de sociedades que, depois de analisado à luz da norma que permite o seu reconhecimento fiscalmente como tal, foi simulado o imposto a pagar, no âmbito do Regime Geral (RG) e RETGS, sendo registadas as vantagens de economia de imposto para o grupo, para além da eliminação da dupla tributação e uma potencial distribuição da coleta, mesmo que o regime especial envolva um aumento dos encargos administrativos, relativamente ao cumprimento das obrigações subjacentes ao próprio.

Palavras-chave: Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades, Prejuízos Fiscais, IRC, Consolidação Fiscal, Lucro Tributável.

Abstract

The purpose of this dissertation is to study the Special Regime for the Taxation of Groups of Companies (SRTGC), reflecting on the maintenance requirements of this regime versus the tax savings generated in the scope of its application to a group of companies.

The approach to corporate groups, through Corporate, Accounting and Tax Rights, are paramount in order to establish a historical framework.

The SRTGC has been in force since January 1, 2001, and the regime is based on the determination of the Group's Taxable Income, based on the algebraic sum of Taxable Profits (TP) and Individual Tax Losses (TL), of the companies included in the group's fiscal consolidation perimeter of companies.

In the European Union, in view of the difficulties of fiscal harmonization among the twenty-eight Member States, there is a need to build consensus on balanced solutions to avoid tax evasion and fraud. He got the October 2016 proposal on the creation of a Common Consolidated Matter on Corporate Taxes (CCMCT), to have more consensus among them than any previous one.

Following the SRTGC in Portugal, similar systems were studied in the countries United Kingdom and Spain. From the comparative analysis of the three special regimes of taxation of groups of companies, one concludes that, although some similar ones, they differ in their essence.

In conclusion, a case study on an economic group of companies that, after being analyzed in the light of the rule allowing its tax recognition as such, was taxed the tax payable under the General Regime (GR) and SRTGC, with the advantages of tax savings for the group, in addition to the elimination of double taxation and a potential distribution of collection, even if the special scheme involves an increase in administrative charges, in relation to the fulfillment of the obligations under the scheme itself.

Keywords: *Special Taxation Regime of Group Societies, Tax Losses, IRC, Fiscal Consolidation, Taxable Profit.*

Índice geral

Agradecimentos	IV
Resumo	VI
<i>Abstract</i>	VII
Índice geral	VIII
Índice de figuras	XI
Índice de tabelas	XIII
Lista de abreviaturas	XIV
Introdução.....	1
Capítulo I – Enquadramento teórico.....	3
1. Os grupos de sociedades	3
1.1. Abordagem jurídica dos grupos de sociedades.....	5
1.1.1. Sociedades em relação de simples participação	5
1.1.2. Sociedades em relação de participações recíprocas	5
1.1.3. Sociedades em relação de domínio.....	6
1.1.3.1. O domínio e suas formas.....	7
1.1.3.2. Participação e controlo	9
1.1.3.3. Sociedades em relação de grupo	11
1.1.3.3.1. Por domínio total.....	11
1.1.3.3.2. Por contrato de grupo paritário.....	13
1.1.3.3.3. Por contrato de subordinação	14
1.2. Abordagem contabilística dos grupos de sociedades.....	16
1.2.1. Participações financeiras <i>versus</i> influência/controlo.....	16
1.2.2. Consolidação de contas dos grupos de sociedades.....	18
1.2.3. Tipos de mensuração de contas consolidadas	20
1.3. Evolução histórica fiscal dos grupos de sociedades.....	20
1.3.1. A reforma fiscal de 1988	21
1.3.2. A reforma fiscal de 2000	22
1.3.3. A reforma fiscal de 2014	23
Capítulo II – RETGS	25
2. O RETGS - Regime especial de tributação dos grupos de sociedades.....	25
2.1. Princípios do RETGS.....	25
2.2. Âmbito de aplicação	27
2.3. Da vigência à cessação.....	31
2.4. Preços de transferência	32
2.5. Gastos de financiamento líquidos	32
2.6. Determinação do lucro tributável.....	34

2.7. Regime específico de dedução de prejuízos fiscais	35
2.7.1. Prejuízos fiscais e nova sociedade dominante	36
2.8. Determinação da coleta	36
2.8.1. Derrama estadual	37
2.9. O IRC e sua liquidação	38
2.9.1. Pagamento especial por conta	39
2.10. Resultado do imposto	40
2.10.1. Pagamento por conta	40
2.10.2. Cálculo do pagamento adicional por conta	42
2.11. IRC a final	43
2.11.1. Tributação autónoma	43
2.11.2. Derrama municipal	44
2.12. Dispensa de retenção na fonte	44
2.13. Dupla tributação	45
2.14. <i>Participation exemption</i>	46
Capítulo III – A tributação de grupos e a União Europeia	49
3. Enquadramento histórico da União Europeia	49
3.1. Legislação comunitária	51
3.2. A tributação na União Europeia	51
3.2.1. A 9. ^a Diretiva Comunitária	55
3.2.2. A matéria coletável comum europeia	55
3.2.2.1. Âmbito de aplicação	57
3.2.2.2. Cálculo da MCCCIS	59
3.3. Modelos tributários	61
3.4. Paralelismo entre Estados-Membros	61
3.4.1. Reino Unido: <i>Group Relief</i>	62
3.4.1.1. O grupo e seus pedidos de dedução	62
3.4.1.2. Não residentes e a dedução de grupo	66
3.4.1.3. <i>Group Relief</i> e o cálculo de imposto	67
3.4.1.4. <i>Group Relief</i> e suas vantagens	68
3.4.2. Espanha: <i>Régimen de Consolidación Fiscal</i>	69
3.4.2.1. Noção de grupo e seus requisitos	69
3.4.2.2. Obrigações tributárias formais e materiais do regime	70
3.4.2.3. <i>Régimen de Consolidación Fiscal</i> e sua aplicação	71
3.4.2.4. Determinação da base tributável do <i>RCF</i>	72
3.4.2.5. Outras causas e efeitos do regime <i>RCF</i>	73
3.4.3. RETGS <i>versus</i> regimes análogos do Reino Unido e Espanha	76
Capítulo IV – Estudo de caso	78

4. Estudo de caso – G.R.O.	78
4.1. O grupo G.R.O.	78
4.2. O grupo no âmbito da aplicação do RETGS	80
4.3. O apuramento do imposto do grupo G.R.O. sob duas perspectivas	81
4.3.1. O cálculo do imposto de G.R.O. na perspectiva do Regime Geral	83
4.3.2. O cálculo do imposto de G.R.O. na perspectiva do RETGS	84
4.4. Análise dos resultados obtidos com a aplicação dos regimes	85
Conclusão	88
Referências bibliográficas	92
Apêndices	99
Anexos	103

Índice de figuras

Figura 1.1: Relação societária de participação recíproca direta.....	6
Figura 1.2: Relação societária de participação recíproca circular.....	6
Figura 1.3: Domínio direto simples.	7
Figura 1.4: Domínio direto radial.....	7
Figura 1.5: Domínio indireto simples.	7
Figura 1.6: Domínio indireto radial.	8
Figura 1.7: Domínio indireto triangular.	8
Figura 1.8: Domínio recíproco simples.....	8
Figura 1.9: Domínio recíproco radial.....	9
Figura 1.10: Domínio circular.....	9
Figura 1.11: Domínio direto: participação = controlo.	10
Figura 1.12: Domínio indireto: participação \neq controlo – esquema 1.	10
Figura 1.13: Domínio indireto: participação \neq controlo – esquema 2.	11
Figura 1.14: Participações financeiras e suas Influências/Controlos.	17
Figura 1.15: Métodos de mensuração nas contas individuais e consolidadas.....	19
Figura 2.1: Aplicação do RETGS – sociedade dominante residente em Portugal.	27
Figura 2.2: Aplicação do RETGS – sociedade dominante residente em UE ou EEE...	28
Figura 2.3: Fórmula de cálculo do lucro tributável.....	34
Figura 2.4: Fórmula de cálculo do lucro tributável do grupo.....	35
Figura 2.5: Fórmula de cálculo da coleta.	37
Figura 2.6: Taxas a aplicar para cálculo da derrama estadual, em função do LT.	37
Figura 2.7: Fórmula de cálculo da derrama estadual, em função do LT.....	38
Figura 2.8: Fórmula de cálculo do IRC liquidado.....	38
Figura 2.9: Fórmula de cálculo do PEC, em função do VN.....	39
Figura 2.10: Fórmula de redução a aplicar ao PEC de 2017 e 2018.....	40
Figura 2.11: Determinação do resultado do IRC.	40
Figura 2.12: Fórmula de cálculo do pagamento por conta, em função do VN.....	41
Figura 2.13: Taxas de pagamento por conta adicional, em função do LT	42
Figura 2.14: Fórmula de cálculo do pagamento adicional por conta, em função do LT42	
Figura 2.15: Determinação do IRC a final.	43
Figura 2.16: Fórmula de cálculo da derrama municipal, em função do LT.....	44

Figura 3.1: Peso dos impostos diretos na carga fiscal, por país da UE, em 2016.....	54
Figura 3.2: Resumo comparativo entre as propostas de 2011 e 2016 da MCCCIS.....	58
Figura 3.3: Fórmula de repartição MCCCIS proposta.....	59
Figura 3.4: Estrutura do grupo de sociedades <i>H Ltd.</i> - Reino Unido.....	63
Figura 3.5: <i>H Ltd.</i> - Grupos de dedução de grupo e de ganhos de capital.....	64
Figura 3.6: Grupo de dedução de grupo de <i>H Ltd.</i>	67
Figura 3.7: Limites do grupo de dedução de <i>H Ltd.</i> em <i>Group Relief</i>	67
Figura 3.8: Cálculo do imposto em <i>GR</i> do grupo de dedução de <i>H Ltd.</i> – parte I.....	68
Figura 3.9: Cálculo do imposto em <i>GR</i> do grupo de dedução de <i>H Ltd.</i> – parte II.....	68
Figura 3.10: Fórmula de cálculo da matéria coletável do grupo fiscal espanhol.....	73
Figura 3.11: RETGS <i>versus</i> regimes análogos do Reino Unido e Espanha.....	75
Figura 4.1: Participações societárias do grupo G.R.O.....	79
Figura 4.2: O grupo G.R.O. no âmbito da avaliação do RETGS.	80
Figura 4.3: O grupo G.R.O. no âmbito da aplicação do RETGS.	81

Índice de tabelas

Tabela 3.1: Taxas gerais ajustadas* de Imposto sobre as Sociedades na UE: 2005/15.	53
Tabela 3.2: Taxas de aplicação ao LT de sociedade no regime <i>Group Relief</i>	65
Tabela 4.1: Grupo G.R.O. e seus resultados fiscais entre 2014 e 2017.....	82
Tabela 4.2: Resultado Líquido do Período de 2017 das sociedades do grupo G.R.O...	83
Tabela 4.3: Imposto das sociedades a pagar calculado na perspectiva do Regime Geral	83
Tabela 4.4: Imposto do grupo G.R.O. a pagar ao Estado no RETGS.....	84
Tabela 4.5: G.R.O. e a poupança gerada entre regimes.....	85

Lista de abreviaturas

ab initio – desde o começo

Art.º - Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAE – Código de Atividade Económica

CE - Comunidade Europeia

CEE – Comunidade Europeia Económica

Cf. - Confira

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DF – Demonstrações Financeiras

DL – Decreto-Lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EE – Estabelecimento Estável

EEE – Espaço Económico Europeu

EM – Estado-Membro

ex aequo – em situação de igualdade

GFL – Gastos de Financiamento Líquidos

GR – Group relief

HMRC – Her Majesty's Revenue and Customs

i.e. – isto é

idem - igual

IFRS – International Financial Reporting Standard

in – em

Inc. - Incorporation

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IS – Imposto sobre as Sociedades

lato sensu – sentido lato

LGT – Lei Geral Tributária

LT – Lucro Tributável

Ltd. – Limited

MC - Matéria Coletável
MCCIS – Matéria Coletável Comum do Imposto sobre as Sociedades
MCCCIS – Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades
MEP – Método de Equivalência Patrimonial
n.º - número
n. a. – não aplicável
NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro
NIC – Normas Internacionais de Contabilidade
OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
p./pp. – página/páginas
PEC – Pagamento Especial por Conta
PF – Prejuízo Fiscal
PME – Pequenas e Médias Empresas
RCF - Regimén de Consolidación Fiscal
RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
RG – Regime Geral
RTLIC – Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado
s./ss. – seguinte/seguintes
SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais
SICR - Sociedades e Investidores de Capital de Risco
sine qua non – sem a/o qual não pode ser
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
stricto sensu – sentido restrito
TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia
UE – União Europeia
versus - contra
vide – ver
VN – Volume de negócios

Introdução

A globalização, fenómeno da nossa contemporaneidade, tem-se refletido fortemente no mundo empresarial. A exigência de alcançar bons desempenhos económicos é uma constante num mercado globalizado onde as empresas, na expectativa de melhor responderem às adversidades face à concorrência instalada, procuram defender-se através de estruturas societárias robustas e musculadas e que sejam, tendencialmente, mais resistentes aos impactos provenientes desse mesmo mercado globalmente aguerrido. Os grupos de sociedades, principais *players* no mundo económico atual, são organizações empresariais que resultam dessas estruturas societárias criadas.

O quadro legal em Portugal, reconhece esta figura societária, os grupos, desde 1987 no Código das Sociedades Comerciais (CSC). Passaram a constar deste normativo, mais propriamente no Título VI, Capítulos I a IV do CSC, no que se refere às sociedades coligadas, tanto normas destinadas às sociedades em relação de simples participação, participação recíproca e de domínio, como também, normas que regem as sociedades em relação de grupo, as quais compreendem os grupos constituídos por domínio total e os contratos de grupo paritário e de subordinação.

Da nossa adesão ao projeto europeu Comunidade Europeia Económica (CEE), precedente da transposição para o direito interno de diversas diretivas comunitárias, resulta a reforma fiscal ocorrida em 1988, entrando em vigor no território nacional o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) a partir de 1 de janeiro de 1989, passando a constar do seu conjunto normativo, o Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado (RTLTC), regime especial dedicado à tributação desta nova figura reconhecida no direito português, os grupos. Fruto da reforma fiscal do CIRC ocorrida em 2000, foi abolido o RTLTC devido à sua complexa manutenção e dificuldade de controlo por parte do Estado. Passou então a vigorar, consagrado nos artigos 69.º a 71.º do CIRC, o RETGS a partir de 1 de janeiro de 2001, baseando-se o seu princípio de cálculo do LT do grupo de sociedades, na soma algébrica dos LT e dos PF fiscais individuais das suas integrantes.

Ao nível da União Europeia (UE), perante as dificuldades de harmonização fiscal entre os vinte e oito Estados-Membros (EM), resultante da manutenção da soberania de cada país relativamente a matérias de fiscalidade direta, revela-se fundamental o incremento tanto cooperativo entre os EM, bem como, da coordenação das diversas

legislações fiscais nacionais, de modo a contribuir para a remoção de obstáculos fiscais que, para além de comprometerem o direito à fruição das liberdades fundamentais europeias, comprometam o funcionamento do Mercado Único. Existe a consciência coletiva, no que concerne à temática da tributação dos grupos de sociedades, que proliferam no seio da UE, da necessidade premente de alcançar consensos em torno de legislação mínima comunitária que resultem em soluções equilibradas com o intuito de evitar situações de evasão e fraude fiscal. A solução apontada na proposta de outubro de 2016, reformulada a partir de uma anterior de 2011, para tributar os grupos de sociedades que desenvolvam as suas atividades económicas em vários países da UE, conseguiu reunir mais consensos entre os EM do que qualquer outra anteriormente apresentada. É proposta a criação de uma MCCCIS que, através da aplicação de uma fórmula de cálculo, se determine a quota-parte de Matéria Coletável (MC) que caberá a cada país que, soberanamente, aplicará a taxa de Imposto sobre as Sociedades, em vigor no seu território. Deste modo, ficará salvaguardado o princípio previsto no art.º 49.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), o princípio da liberdade de estabelecimento, não comprometendo a competitividade entre EM visto que, cada país, continuará soberano quanto à sua fiscalidade direta.

Pretende esta dissertação estudar a temática da tributação dos grupos de sociedades em Portugal e compará-lo com regimes análogos, em vigor nos países Reino Unido e Espanha, cujo critério de escolha baseou-se nas relações comerciais historicamente estabelecidas com estes países.

De forma empírica, é pretendido a partir de um estudo de caso, avaliar os resultados de potenciais poupanças fiscais, geradas no seio de um pequeno grupo de sociedades, apurando o seu imposto a entregar aos cofres do Estado, através da MC determinada no âmbito dos RG e RETGS, tecendo conclusões sobre os prós e contras das suas aplicações.

Estando definida a estrutura do trabalho em quatro capítulos, é feito o enquadramento teórico dos grupos de sociedades no Capítulo I a partir das suas abordagens jurídica, contabilística e fiscal. Ao longo do Capítulo II é efetuado um estudo desenvolvido do RETGS. O Capítulo III analisa o ponto de situação quanto à atual legislação europeia, no que concerne à temática da tributação dos grupos de sociedades na UE. Ao Capítulo IV está associado o estudo de caso que é desenvolvido a partir da utilização de dados fiscais obtidos nas declarações periódicas de rendimentos (art.º 120.º do CIRC), relativas ao período 2014 a 2017, de um pequeno grupo de sociedades sediado em Portimão constituído por sete empresas e cujas atividades económicas se focam na área da saúde.

Capítulo I – Enquadramento teórico

Ao longo deste primeiro capítulo, é analisada a noção de grupo em termos societários, contabilísticos e fiscais. Da abordagem ao Direito Societário, para além da análise dos conceitos societários, serão apresentados diversos esquemas de grupo para uma melhor compreensão destes. A análise dos conceitos de participação e controlo, imprescindíveis a este tema, bem como os tipos de consolidação e mensuração de contas de grupos de sociedades, estarão enquadrados na abordagem do Direito Contabilístico. Quanto ao Direito Fiscal, serão revistas as reformas fiscais mais relevantes que ocorreram em Portugal a partir dos finais dos anos oitenta do século XX de modo a estabelecer uma relação entre a fiscalidade e o reconhecimento dos grupos de sociedades.

1. Os grupos de sociedades

O surgimento dos grupos de sociedades, com fins lucrativos, ou seja, que visam alcançar o lucro, começou a refletir-se, sensivelmente, a partir da década de cinquenta do século passado, mais concretamente como consequência do *boom* económico que surgiu após a segunda guerra mundial. Abriu-se a porta ao mundo empresarial contemporâneo, fortemente reconhecido por mercados, tendencialmente, mais globalizantes e com concorrentes com estratégias empresariais mais arrojadas e inovadoras. Exemplo dessa realidade, foi o reconhecimento da necessidade de começar a competir em mercados mais diversificados, para além do facto de ter sido aplicado, aos processos produtivos¹, o conceito de racionalização² conforme Rodrigues (2006, p. 22). O panorama económico global teve um forte contributo no emergir desta estrutura societária, que são os grupos de sociedades. Conforme Antunes (2002, p. 42) refere que “a tradicional sociedade comercial individual foi dando progressivamente lugar a grupos de sociedades”. A aprendizagem e a organização em torno destes novos desafios mundiais, nomeadamente respeitante à exigência do seu desempenho face aos resultados que se propunham alcançar, passaram a fazer parte da sua cultura empresarial.

Antunes, afirma que (2002, p. 52) “num sentido estrito ou próprio, designa-se por grupo de sociedades todo o conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, conservando embora as respetivas personalidades jurídicas próprias e distintas, se

¹ “Conjunto de operações e fases realizadas sucessivamente e de maneira planificada que são necessárias para a obtenção de um bem ou serviço” in <https://conceitos.com>, consultado em 28/02/2018.

² Conceito que defende a “organização de uma atividade económica segundo os princípios racionais da eficiência (...)” in <https://infopedia.pt>, consultado em 28/02/2018.

encontram subordinadas a uma direção unitária e comum”. No que concerne à personalidade jurídica Martins (2010, p. 99) refere que “a atribuição de personalidade jurídica às sociedades comerciais torna necessário que se reconheça o carácter autónomo do respetivo património”.

Esta forma organizativa empresarial, tende a refletir vantagens tanto nas vertentes económica e financeira, como na vertente fiscal. Relativamente à vertente económica, esta figura societária promove uma gestão mais eficaz em virtude de haver um único centro de decisão para um vasto número de empresas. Quanto à vertente financeira, as vantagens residem principalmente, a partir de um pequeno investimento de capital, ser possível controlar e dirigir economicamente as empresas que façam parte dessa figura denominada por grupo de sociedades, como ainda, a possibilidade de dominar de forma massiva os seus capitais e, conseqüentemente, poder dispor de elevado autofinanciamento (Silva & Pereira, 1996, p. 431). Na vertente fiscal, as vantagens traduzem-se na existência do RETGS, conjunto normativo plasmado no CIRC que, cumpridos os requisitos indicados no mesmo, pode ser aplicado a um grupo de sociedades conforme será desenvolvido no Capítulo II.

Mencionar ainda que os grupos, para além de se configurarem sob uma direção única, mantendo as empresas envolvidas a sua personalidade jurídica, estes podem organizar a sua estrutura de forma vertical ou horizontal, não sendo impeditivo a inclusão de subgrupos (Silva & Pereira, 1996, p. 431 e ss.). Os grupos organizados verticalmente, ou também denominados por grupos de subordinação, apresentam a sua estrutura empresarial liderada por uma empresa dominante, ou empresa-mãe³, e todas as restantes empresas dominadas, ou filiais, colocadas sob a sua única direção. Os grupos organizados horizontalmente, ou também reconhecidos por grupos paritários, apresentam uma estrutura empresarial isenta de relações de domínio, composto por empresas independentes, ou empresas irmãs. No entanto, regem-se por uma direção única por motivos diversos, nomeadamente, a coincidência de elementos que integram os vários órgãos sociais nas empresas paritárias, ou ainda, consequência contratual ou devido a cláusulas estatutárias⁴.

No ponto 1.1 pretende-se fazer uma abordagem a esta figura societária, grupos de sociedades, procedendo a uma análise a partir dos enquadramentos jurídico, contabilístico e, por último, fiscal.

³ Entidade que detém uma ou mais subsidiárias.

⁴ Cf. art.º 492.º do CSC.

1.1. Abordagem jurídica dos grupos de sociedades

A sociedade comercial ⁵ está na génese da constituição dos grupos de sociedades, mas somente sociedades por quotas⁶, sociedades anónimas⁷ e sociedades em comandita por ações⁸, conforme expresso no art.º 481.º do “Título IV – Sociedades coligadas” do CSC. Ao fenómeno dos grupos, o ramo do direito societário no CSC, dispõe de um articulado, que versa sobre esta temática, mais concretamente, entre os art.ºs 481.º e 508.º.

As relações entre empresas estão sujeitas ao princípio da tipicidade conforme defende Antunes (2002, p. 279), encontrando-se enumeradas no art.º 482.º do CSC, as várias tipologias de coligação reconhecidas no direito societário português e as quais serão enumeradas e esquematizadas ao longo do ponto 1.1.

1.1.1. Sociedades em relação de simples participação

Quando uma sociedade detém de uma outra, direta ou indiretamente e sem reciprocidade, quotas ou ações em montante igual ou superior a 10% do capital desta, então estamos perante uma relação de simples participação entre sociedades⁹, desde que não sejam estabelecidas outras relações das previstas no art.º 482.º do CSC.

Conforme art.º 484.º deste Código, em caso de uma sociedade estabelecer nova relação de simples participação com outra empresa, deverá comunicar a esta, todas as aquisições e alienações das respetivas quotas ou ações ficando cumprido o dever de comunicação a que este artigo obriga.

1.1.2. Sociedades em relação de participações recíprocas

Este tipo de relação societária¹⁰ caracteriza-se pelo facto de duas empresas deterem, direta ou indiretamente, quotas ou ações reciprocamente, *i. e.*, uma da outra.

⁵ O CSC, no n.º 2 do art.º 1.º, define que “são sociedades comerciais aquelas que tenham por objeto a prática de atos de comércio e adotem o tipo de sociedade em nome coletivo, de sociedade por quotas, de sociedade anónima, de sociedade em comandita simples ou de sociedade em comandita por ações.

⁶ Cf. art.º 197.º do CSC, “na sociedade por quotas o capital está dividido em quotas e os sócios são solidariamente responsáveis por todas as entradas convencionadas no contrato social, conforme o disposto no artigo 207.º” para além “(d)os sócios apenas são obrigados a outras prestações quando a lei ou o contrato, autorizado por lei, assim o estabeleçam” e ainda “só o património social responde para com os credores pelas dívidas da sociedade, salvo o disposto no artigo seguinte”.

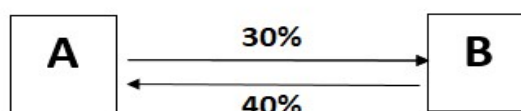
⁷ Cf. art.º 271.º do CSC, “na sociedade anónima o capital é dividido em ações e cada sócio limita a sua responsabilidade ao valor das ações que subscreveu”.

⁸ Cf. art.º 465.º do CSC “na sociedade em comandita cada um dos sócios comanditários responde apenas pela sua entrada; os sócios comanditados respondem pelas dívidas da sociedade nos mesmos termos que os sócios da sociedade em nome coletivo” e “a sociedade por quotas ou uma sociedade anónima podem ser sócios comanditados” sendo que “na sociedade em comandita simples não há representação do capital por ações; na sociedade em comandita por ações só as participações dos sócios comanditários são representadas por ações”.

⁹ Cf. Art.º 483.º do CSC.

¹⁰ Cf. Art.º 485.º do CSC.

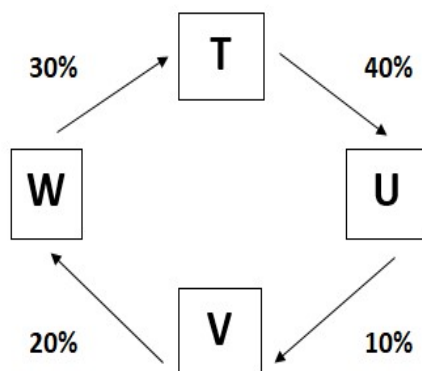
Quando ambas sociedades, atingirem 10% do capital da participada, aquela que cumprir por último a obrigação de comunicar as relações de simples participação conforme estabelecido pelo art.º 484.º do CSC, ficará inibida de poder adquirir novas quotas ou ações na sociedade participada ou, pelo menos, ficará impossibilitada de exercer os direitos inerentes a essas participações, isto na parte que exceder os 10%¹¹, sendo a exceção a essa impossibilidade, o direito à partilha do produto da liquidação.



Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.19).

Figura 1.1: Relação societária de participação recíproca direta.

Estas relações empresariais de participação recíproca podem ser distinguidas entre participações recíprocas diretas (figura 1.1), indiretas e circulares (figura 1.2).



Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.20).

Figura 1.2: Relação societária de participação recíproca circular.

1.1.3. Sociedades em relação de domínio

A relação de domínio entre duas sociedades caracteriza-se pela influência dominante que uma, a dominante, pode exercer sobre a outra, a dita dependente, de forma direta ou indireta, ou seja, por sociedades ou pessoas que reúnam os requisitos estipulados no n.º 2 do art.º 483.º do CSC¹².

É presumida a dependência, seja esta direta ou indireta, de uma sociedade em relação a outra quando se verifica que esta última detém uma participação maioritária no capital, dispõe de mais de metade dos votos ou tem a possibilidade de designar mais de metade dos

¹¹ Cf. n.º 3 do art.º 485.º do CSC.

¹² Cf. n.º 1 do art.º 486.º do CSC.

membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização¹³, bastando para tal, que se verifique pelo menos uma destas condições.

De acordo com o disposto no art.º 487.º do CSC, em regra, não é permitido uma sociedade dominada ou dependente adquirir quotas ou ações da sociedade dominante. Como exceções à regra, poderá adquirir aquisições de quotas ou ações se forem de forma gratuita, por adjudicação em ação executiva movida contra devedores ou em partilha de sociedades de que seja sócia, senão, os atos serão considerados nulos ou sem efeito¹⁴.

1.1.3.1. O domínio e suas formas

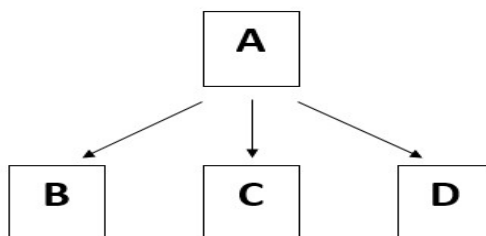
Nas relações de grupos de sociedades poderão surgir as mais variadas e complexas formas de domínio sendo aqui abordadas apenas algumas dessas representações.



Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.21).

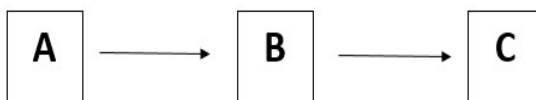
Figura 1.3: Domínio direto simples.

Existe a forma de domínio direto simples (figura 1.3) e radial (figura 1.4) consoante a participação direta da empresa-mãe (A) no capital da empresa participada ou subsidiária (B) ou se participar em várias participadas ou subsidiárias (B, C, D).



Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.21).

Figura 1.5: Domínio direto radial.

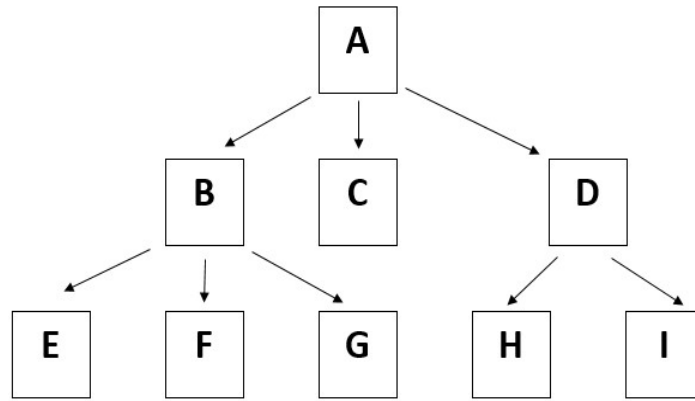


Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.21).

Figura 1.4: Domínio indireto simples.

¹³ Cf. n.º 2 do art.º 486.º do CSC.

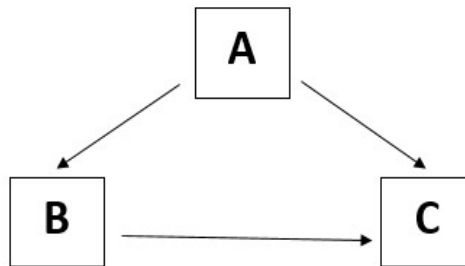
¹⁴ Cf. art.º 487.º do CSC.



Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.22).

Figura 1.6: Domínio indireto radial.

Existe também o domínio indireto simples (figura 1.5), radial (figura 1.6) e triangular (figura 1.7), diferenciando-se da noção de domínio direto pelo facto da empresa-mãe dominar o capital de uma empresa subsidiária através da sua participação no capital de uma outra subsidiária, exercendo assim o seu domínio sobre esta última.



Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.22).

Figura 1.7: Domínio indireto triangular.

Quando as sociedades subsidiárias também participam no capital da empresa-mãe, então, vislumbra-se uma relação de domínio recíproco conforme representa a figura 1.8.

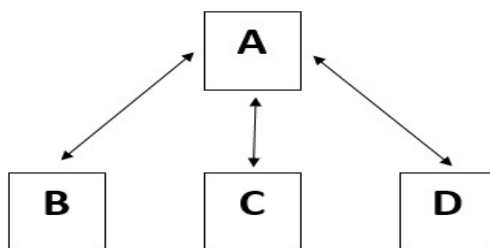


Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.22).

Figura 1.8: Domínio recíproco simples.

Se duas empresas participarem mutuamente no capital uma da outra, estamos perante uma relação de domínio recíproco simples, caso contrário, *i.e.*, se a empresa-mãe

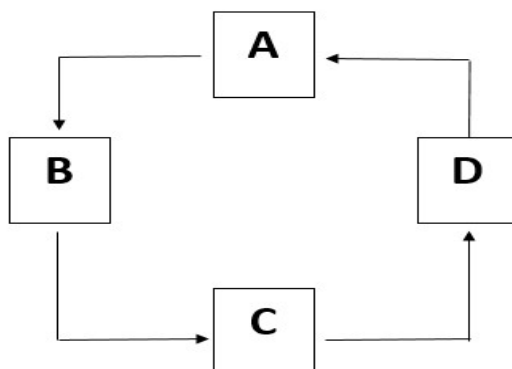
participar no capital de várias subsidiárias e estas também participarem no seu capital, então a relação de domínio denomina-se de recíproco radial (figura 1.9).



Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.22).

Figura 1.9: Domínio recíproco radial.

Relativamente ao domínio direto, existe ainda uma outra representação de grupos de sociedades denominada de domínio circular (figura 1.10). Nada mais é do que uma série de domínios diretos entre a empresa-mãe e uma subsidiária que, por sua vez, participa no capital de uma outra subsidiária e assim sucessivamente até que, por último, uma subsidiária participa no capital da empresa-mãe.



Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.23).

Figura 1.10: Domínio circular.

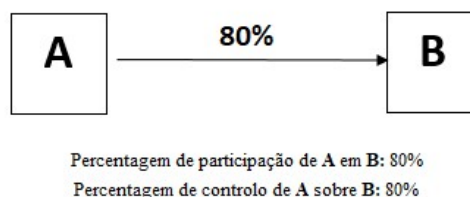
1.1.3.2. Participação e controlo

São dois conceitos que estão intrinsecamente relacionados quando estão em causa sociedades que estabelecem relações de domínio e têm a sua representação numa base de razão percentual.

Se por um lado existe a participação, que mais não é do que a parte de capital detido pela empresa-mãe¹⁵, de forma direta ou indireta, numa sociedade participada, por outro existe o controlo que, por via dos direitos de voto de uma empresa, se estabelece a relação

¹⁵ Cf. SNC (2016, p. 147), 6.ª edição, Porto Editora.

de poder, direta ou indireta, de gestão das políticas financeiras e operacionais da participada, perspetivando a obtenção de benefícios futuros sobre esta última¹⁶.

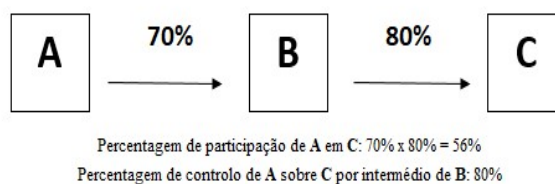


Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.23).

Figura 1.11: Domínio direto: participação = controlo.

Conforme é possível observar na figura 1.11, numa relação de domínio direto a empresa dominante detém, sobre a empresa dominada, a mesma percentagem de participação que a percentagem de controlo, traduzindo-se este em direitos de votos.

Quando em grupos de sociedades se estabelecem relações de domínio indireto, e cuja composição do mesmo, envolva a existência de pelo menos três empresas, o cálculo da participação e do controlo torna-se um pouco mais complexo.



Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.24).

Figura 1.12: Domínio indireto: participação \neq controlo – esquema 1.

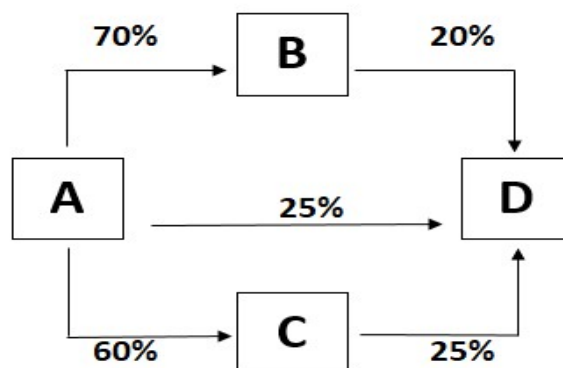
As figuras 1.12 e 1.13, esquematizam relações de domínio indireto. Para determinação da participação é necessário calcular o produto das percentagens de capital que cada uma das sociedades pertencentes ao grupo detém até à sociedade considerada. Porquanto o cálculo da percentagem de controlo é efetuado pelo somatório das percentagens de capital detido pela sociedade dominante, ou empresa-mãe, e pelas suas subsidiárias na sociedade considerada.

De referir ainda relativamente ao conceito do controlo que, apesar da sua apresentação em percentagem, este resulta do número de votos a que os vários integrantes do capital de uma sociedade, direta ou indiretamente, têm sobre esta conforme é possível observar, de forma mais explícita, na figura 1.13 a participante que reunir o maior número de votos,

¹⁶ Cf. SNC (2016, p. 146), 6.ª edição, Porto Editora.

será aquela que controlará em absoluto os destinos empresariais da subsidiária em questão e, conseqüentemente, poderá gerir as suas políticas financeiras e operacionais objetivando a obtenção de benefícios das suas atividades.

O controlo poderá ser disputado segundo duas realidades, *i.e.*, de forma exclusiva ou em conjunto. A primeira realidade, prende-se com o facto de o controlo ser desempenhado apenas pelo grupo que domina ou controla a sociedade em causa; enquanto na segunda o controlo é partilhado com um ou mais grupos que dominam ou controlam essa mesma sociedade.



Percentagem de participação de A em D: 54%

Direta: 25%

Por intermédio de B: $70\% \times 20\% = 14\%$

Por intermédio de C: $60\% \times 25\% = 15\%$

Percentagem de controlo sobre D: 70%

Direta: 25%

Por intermédio de B: 20%

Por intermédio de C: 25%

Fonte: Martins, Júlia M. (2014, p.24).

Figura 1.13: Domínio indireto: participação \neq controlo – esquema 2.

1.1.3.3. Sociedades em relação de grupo

As normas dispostas ao longo do terceiro capítulo do CSC abordam as questões jurídicas quanto às sociedades em relação de grupo. Os subpontos de 1.1.3.3, serão dedicados a analisar os três tipos de relações que o código menciona.

1.1.3.3.1. Por domínio total

O CSC, entre os art.ºs 488.º e 491.º, define quais os requisitos legais para a formalidade e manutenção deste tipo de domínio.

Está subjacente ao domínio total a constituição de grupos de sociedades onde uma empresa, denominada sociedade diretora ou dominante, detém a totalidade do capital, *ab initio* ou posteriormente, da empresa dependente ou dominada. Este tipo de domínio é

bastante vulgar entre sociedades coligadas em consequência de a empresa dominante assumir-se perante a dominada como única detentora do seu capital próprio.

De referir que, em caso de constituição de uma sociedade com vista ao domínio total, e de acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 488.º do CSC, ou seja o surgimento de uma sociedade dependente, esta poderá revestir-se inicialmente da forma jurídica de sociedade anónima, desde que observados todos os requisitos inerentes à sua constituição¹⁷, sendo a empresa dominante a única titular das suas ações.

No caso de se tratar de domínio total superveniente, e cito “a sociedade que, diretamente ou por outras sociedades ou pessoas que preencham os requisitos indicados no artigo 483º, nº 2, domine totalmente uma outra sociedade, por não haver outros sócios, forma um grupo com esta última (...)” conforme n.º 1 do art.º 489.º do CSC.

Quando ocorridos os pressupostos acima referidos, e no prazo de 6 meses, deve ser convocada uma assembleia geral, dos sócios ou acionistas da sociedade dominante, a fim de ser deliberado quanto ao futuro da sociedade dominada, ou dependente, das quais poderá ser a sua dissolução, a alienação do seu capital próprio a terceiros, como ainda, a manutenção da situação existente, a qual, enquanto outra deliberação não for tomada, lhe atribuirá o estatuto de relação de grupo e, mesmo só com um sócio, esta empresa dominada não poderá ser dissolvida¹⁸.

Tem o estatuto de relação de grupo o seu termo quando ocorre a dissolução da sociedade dominante, haja transferência da sede social para fora de Portugal, seja da sociedade dominante como da dominada, ou ainda, a perda por parte da sociedade dominante de mais de 10% do capital da sociedade dominada ou dependente, carecendo a situação de imediata comunicação escrita à sociedade dependente e sendo sua a solicitude de registo das deliberações de manutenção como de termo da relação de grupo¹⁹.

Também carece de comunicação no prazo de 30 dias após a ocorrência de tal facto, mas esta sem forma legal definida, a situação em que uma sociedade, por si ou conjuntamente, venha a dispor de pelo menos 90% de participação no capital de outra sociedade. Nos 6 meses seguintes à data da anterior comunicação poderá a empresa dominante, se cumpridos determinados requisitos legais, lançar uma oferta junto dos titulares das quotas ou ações referentes aos restantes 10% da dominada, perspetivando a

¹⁷ Cf. n.º 2 do art.º 488.º do CSC.

¹⁸ Cf. n.º 2 e n.º 3 do art.º 489.º do CSC.

¹⁹ Cf. n.º 4 a n.º 6 do art.º 489.º do CSC.

titularidade única da sociedade dependente. Na falta de apresentação de uma oferta por parte da empresa dominante, poderá um titular, de quota ou ação, do remanescente do capital, exigir por escrito uma oferta num prazo mínimo de 30 dias e, na falta de entendimento entre as partes, poderá ainda recorrer ao tribunal de forma a que as suas quotas ou ações possam aí serem valorizadas, para além de declaradas como adquiridas pela sociedade dominante, nascendo o direito ao recebimento perante a sociedade dominante ou diretora²⁰.

De acrescer que, no disposto do art.º 491.º do CSC, as sociedades em relação de grupo constituídas por domínio total aplicam-se, por remissão e com as devidas especificidades, as normas nos art.ºs 501.º a 504.º do CSC e as que por força destes forem aplicáveis²¹.

1.1.3.3.2. Por contrato de grupo paritário

Mediante contrato aceite estabelecido entre duas ou mais sociedades, desde que independentes entre si ou de outras sociedades, podem-se constituir num grupo de sociedades e submeterem-se a uma direção única e comum. Tal situação configura a constituição de um grupo paritário.

Conforme mencionado no parágrafo anterior, esta relação societária tem na sua génese de constituição um contrato reduzido a escrito com prazo de termo definido e, tanto o contrato inicial como qualquer alteração ou prorrogação do mesmo, está sujeito às devidas deliberações de todas as sociedades pertencentes ao perímetro do grupo paritário. Não é permitido por meio do contrato celebrado entre as empresas anteriormente mencionadas, promover modificações de ordem estrutural da administração e fiscalização das mesmas. Se tal documento instituir um órgão comum ou coordenação, a sua constituição terá que ser equitativamente ponderada entre todas as sociedades envolvidas²². Relativamente ao termo do referido contrato é aplicado o disposto no art.º 506.º do CSC²³.

No que concerne à tutela dos sócios ou acionistas das sociedades em relação de contrato de grupo paritário, e de acordo com Oliveira (2011, p. 1262 e ss.), a lei é omissa quanto a eventuais mecanismos de proteção, justificando-se tal vazio legal pela redundância da necessidade no acautelamento desses investidores motivada pela

²⁰ Cf. art.º 490.º do CSC.

²¹ Os artigos indicados integram o regime das sociedades em relação de contrato de subordinação, *vide* Capítulo I, Secção Portugal, ponto 2.4.3.

²² Cf. art.º 492.º do CSC.

²³ O artigo indicado integra o regime das sociedades em relação de contrato de subordinação, *vide* Capítulo I, Secção Portugal, ponto 2.4.3.

instituição de uma direção, unitária e comum, dos destinos económicos do grupo paritário, regendo-se estes pelas regras gerais do CSC.

1.1.3.3.3. Por contrato de subordinação

Esta forma de relacionamento societário implica a subordinação da gestão da atividade de uma sociedade à direção de uma outra sociedade, sendo encarado o domínio como uma questão secundária. A sociedade que assumir a direção, forma um grupo cuja composição inclui todas as sociedades por si dirigidas, para além das sociedades por si já integralmente dominadas, direta ou indiretamente.

Precede ao contrato de subordinação a execução de um projeto de contrato de subordinação. A sua elaboração é partilhada entre as duas administrações, os quais deverão fazer constar toda a informação necessária, ou conveniente, ao pleno conhecimento da operação a realizar, nomeadamente, nas vertentes económica e jurídica.

O contrato de subordinação é celebrado pelos administradores de ambas sociedades, carecendo de forma escrita, registo por depósito e publicação. Nele deverão constar todas as obrigações essenciais da sociedade diretora para com a sociedade subordinada. De referir que, entre as obrigações elencadas em tal documento, terão que constar a assunção do compromisso em adquirir as quotas ou ações aos sócios com menor representatividade no capital da subordinada, *i.e.* 10%, bem como a garantia de que estes titulares receberão seus dividendos. Quando apresentada proposta de contrato de subordinação entre duas sociedades, ditas dominante e subordinada, é condição para a sua celebração ou modificação, que a votação contra por parte dos sócios minoritários da sociedade dependente, não vá para além dos 50%.

O n.º 1 do art.º 496.º do CSC remete, para o disposto quanto à fusão de sociedades²⁴, sempre que possível, as situações respeitantes à fiscalização do projeto do contrato de subordinação, convocatórias das assembleias, consulta de documentos e aos requisitos das suas deliberações.

A sociedade dominante ou diretora assume, em nome da sociedade dependente ou subordinada, todas as responsabilidades pelas obrigações contraídas perante terceiros, antes ou após a celebração do contrato de subordinação e até ao seu termo, não podendo ocorrer qualquer exigência enquanto não tiverem decorridos pelo menos 30 dias sobre a constituição em mora da sociedade subordinada. Também elenca nas suas responsabilidades para com a sociedade dependente, a compensação das perdas anuais

²⁴ Cf. art.ºs 97.º a 117.º do CSC.

que possam advir da sua direção e cujas reservas, constituídas ao longo da duração do contrato de subordinação não foram suficientes para a cobertura das mesmas.

A responsabilidade subsidiária também está presente neste tipo de relação societária²⁵. Cabe aos membros do órgão de administração da sociedade diretora a responsabilidade subsidiária no grupo pelos atos ou omissões por eles praticados na execução de instruções lícitas.

Após a publicação do contrato de subordinação, nasce o direito por parte da sociedade dominante de instruir vinculativamente a sociedade subordinada. O direito de instruir a sociedade subordinada limita-se apenas à prática de atos lícitos, *i.e.*, no pressuposto de que apenas este tipo de instruções é que integram o conteúdo do contrato de subordinação. As instruções emitidas por parte da sociedade diretora à sociedade subordinada, nomeadamente as que possam violar disposições legais, serão consideradas ilícitas aquelas que, para além de contrariarem os estatutos da sociedade, as que representarem desvantagens para si, em prol de interesses da sociedade dominante ou outras sociedades do grupo.

O negócio efetuado pela administração da sociedade subordinada, por meio de instruções da sociedade diretora ou dominante, que por lei ou pelo contrato de sociedade, não tenha obtido o parecer favorável ou o consentimento por parte de outro órgão da sociedade dependente, deverá a sociedade diretora fazer o reforço da sua instrução, quanto ao negócio a efetuar, através do consentimento ou parecer favorável do seu órgão similar ao da sociedade subordinada.

A sociedade dependente não poderá ser esvaziada de bens do seu ativo sem justa contrapartida para qualquer outra empresa do grupo e tão pouco para a empresa diretora.

Se a sociedade diretora, por si ou através de outras sociedades ou pessoas, durante a vigência do contrato de subordinação, por meio de aquisição de quotas ou ações que possam conduzir a uma relação societária de domínio total da sociedade subordinada, conforme disposto no art.º 490.º do CSC, então as deliberações tomadas caducarão ou o contrato de subordinação terminará, não sendo a existência deste ou eventual seu projeto impeditivo para a modificação da nova relação societária²⁶.

²⁵ O n.º 2 do art.º 504.º do CSC refere que os deveres e responsabilidades do órgão de administração da sociedade dominante regem-se pelo disposto nos art.ºs 72.º a 77.º do mesmo código.

²⁶ O contrato de subordinação está disposto no CSC dos art.ºs 493.º a 508.º.

1.2. Abordagem contabilística dos grupos de sociedades

A propagação de grupos de sociedades a nível nacional, europeu e mundial, reflexo da expansão internacional das empresas, da liberalização do comércio, da globalização da economia e dos mercados financeiros que ocorreram nas últimas décadas conduziu, numa perspetiva contabilística, à necessidade de um mecanismo que promovesse o relato financeiro dos grupos de sociedades, de forma mais clara e verdadeira, o qual tem por base as suas Demonstrações Financeiras²⁷ (DF).

O Estado Português aprovou o Decreto-Lei (DL) n.º 158/2009, de 13 de julho, génese do Sistema de Normalização Contabilística²⁸ (SNC), o qual vigora no nosso território desde 1 de janeiro de 2010.

O SNC tem na sua estrutura um conjunto de 28 Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF), das quais três prescrevem o tratamento contabilístico quanto à temática dos grupos de sociedades em *lato sensu*. São as normas 13, 14 e 15²⁹, com os títulos “Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas”, “Concentrações de Atividades Empresariais” e “Investimentos em Subsidiárias e Consolidação”, respetivamente.

1.2.1. Participações financeiras *versus* influência/controlo

Ainda de acordo com o SNC, e conforme o tipo de participação, contabilisticamente as sociedades podem ser reconhecidas como associadas³⁰, empreendimentos conjuntos³¹, subsidiárias³² e outras empresas.

Relativamente às percentagens indicadas na última coluna intitulada de “Influência/Controlo” da figura 1.14, salienta-se que estas são meramente sugestivas visto que tudo depende da influência ou do controlo exercido sobre a gestão da sociedade participada, aferida por meio do direito de voto e não a partir da percentagem da sua participação. Imprescindível será diferenciar os conceitos de controlo e influência.

Conforme anteriormente analisado no ponto 1.1.3.2, entende-se que controlo “é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade

²⁷ “As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade”, in SNC (2016, p. 13), 6.ª edição. Porto Editora.

²⁸ “Trata-se de um corpo de normas coerente com as normas internacionais de contabilidade em vigor na UE e, por outro lado, com as atuais versões da quarta e sétima diretivas comunitárias sobre contas, de entidades individuais e grupos de sociedades”, in SNC (2016, p. 5), 6.ª edição. Porto Editora.

²⁹ Estas normas têm por base as International Financial Reporting Standard (IFRS) 11, IFRS 3 e IFRS 10.

³⁰ Cf. SNC (2016, p. 139), 6.ª edição, Porto Editora.

³¹ Cf. SNC (2016, p. 147), 6.ª edição, Porto Editora.

³² Cf. SNC (2016, p. 140), 6.ª edição, Porto Editora.

económica a fim de obter benefícios da mesma”³³ e que influência “é o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida ou de uma atividade económica, mas que não é de controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas”³⁴.

Tipo de Participação	Definição	Influência/Controlo
Subsidiária	Entidade que é controlada por uma outra entidade, designada por empresa-mãe.	Controlo Exclusivo (>50%)
Associada	Entidade sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um empreendimento conjunto.	Influência Significativa (≥20% e ≤50%)
Empreendimentos Conjuntos	Atividade económica empreendida por dois ou mais parceiros, sujeita a controlo conjunto mediante um acordo contratual.	Controlo Conjunto
Outras entidades	Regem-se pela NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.	Sem Influência Significativa (<20%)

Fonte: SNC (2016), 6.ª edição, Porto Editora

Figura 1.14: Participações financeiras e suas Influências/Controlos.

Se o investidor, através de ações, estatuto ou acordo, detiver, direta ou indiretamente na participada, de direito de voto compreendido entre 20% e 50%, então representa uma influência significativa resultando na possibilidade deste poder participar nas decisões das várias políticas da participada. Caso contrário, *i.e.*, direito de voto inferior a 20%, então a influência é não significativa.

Importa ainda referir que, de acordo com as condições apresentadas no parágrafo anterior, também poderá existir controlo da parte do investidor sobre a subsidiária quando houver uma das seguintes situações:

a) poder para nomear ou destituir a maioria dos membros do conselho de direção ou de um órgão de gestão equivalente e o controlo da entidade for feito por esse conselho ou órgão;

b) poder sobre mais de metade dos direitos de voto em virtude de um acordo com outros investidores;

³³ Cf. SNC (2016, p. 152), 6.ª edição, Porto Editora.

³⁴ Cf. SNC (2016, p. 140), 6.ª edição, Porto Editora.

c) poder para apresentar a maioria dos votos em reuniões do conselho de direção ou de um órgão de gestão equivalente e o controlo da entidade for feito por esse conselho ou órgão;

d) poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da entidade segundo uma cláusula estatutária ou um acordo.

1.2.2. Consolidação de contas dos grupos de sociedades

O DL n.º 158/2009, de 13 de julho, na génese do SNC, tem no seu art.º 6.º a obrigatoriedade de elaboração de DF consolidadas de um grupo de sociedades³⁵ como se de uma única entidade se tratasse, permitindo deste modo a análise geral da realidade financeira e patrimonial de todo o grupo. Qualquer empresa-mãe está obrigada a consolidar as DF do grupo constituído por ela própria e por todas as sociedades que possam integrar este perímetro de consolidação, independentemente da titularidade do capital visto que, conforme abordado no ponto 1.2.1, a consolidação de contas assenta no controlo sobre a gestão da investida.

A NCRF 15 do SNC prescreve o tratamento quanto ao tema consolidação de contas e proporciona orientação prática relativamente aos seus procedimentos contabilísticos.

Também do mesmo DL, o art.º 7.º faz referência à dispensa da elaboração de DF consolidadas sempre que, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, no conjunto das sociedades a consolidar, não sejam ultrapassados durante dois períodos económicos consecutivos, dois dos três limites seguintes e os quais se referem aos pequenos grupos conforme disposto no art.º 9.º-B desse DL, na redação que lhe foi dada pelo DL n.º 98/2015 de 2 de junho:

- Total de balanço³⁶: € 6 000 000;
- Volume de negócios líquido³⁷: € 12 000 000;
- Número médio de empregados durante o período: 50.

O art.º 8.º do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, intitulado “Exclusões da consolidação”, define perentoriamente quais as condições que a entidade deverá reunir de forma a ficar excluída da obrigação de consolidar as suas contas, mesmo que faça parte

³⁵ As demonstrações financeiras consolidadas obrigatórias compreendem: Balanço, Demonstração dos Resultados, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adotadas e outras divulgações.

³⁶ Demonstração financeira que apresenta a situação patrimonial da empresa (ativos, passivos e capital) em determinado período de tempo.

³⁷ Corresponde à quantia líquida das vendas e prestações de serviços respeitantes às atividades normais das entidades, após reduções em vendas e não incluindo nem o imposto sobre o valor acrescentado nem outros impostos diretamente relacionados com vendas ou prestações de serviços.

do perímetro de empresas pertencentes ao grupo de sociedades. Desde que as DF não sejam preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) adotadas pela UE, e independentemente das suas atividades empresariais, as condições que a norma refere são:

a) Se uma entidade do grupo for materialmente irrelevante para a realização do objetivo de as DF darem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa do conjunto das entidades do perímetro do grupo;

b) Se em vez de uma entidade existirem outras que estejam nas circunstâncias mencionadas na alínea a), mas que no seu conjunto já sejam materialmente relevantes para o mesmo objetivo, então devem se incluídas na consolidação;

c) Se existirem restrições severas e duradouras que prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa-mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa entidade;

d) Se as partes de capital dessa entidade tenham sido adquiridas exclusivamente tendo em vista a sua cessão posterior, e enquanto se mantenham classificadas como detidas para venda;

e) Se trate de um caso em que as informações necessárias para elaborar as DF consolidadas não podem ser obtidas sem custos desproporcionados ou sem demora injustificada desde que devidamente comprovados tais custos e mora bem como das diligências efetuadas para a obtenção das informações.

Participações	Nas contas individuais	Nas contas consolidadas
Em subsidiárias	Por regra método da equivalência patrimonial.	Método da consolidação integral.
Em associadas	Por regra método da equivalência patrimonial.	Método da equivalência patrimonial.
Em empreendimentos conjuntos (entidades conjuntamente controladas)	Método da consolidação proporcional ou método da equivalência patrimonial.	Método da consolidação proporcional.
Noutras entidades	Método do custo ou método do justo valor.	Método do custo ou método do justo valor.

Fonte: SNC (2016, p.38), 6.ª edição, Porto Editora

Figura 1.15: Métodos de mensuração nas contas individuais e consolidadas.

1.2.3. Tipos de mensuração de contas consolidadas

Indica a figura 1.15, conforme estipulado pelo SNC, quais os métodos de mensuração que, quem detém uma participação financeira, terá obrigatoriamente de utilizar nas contas individuais, bem como nas contas consolidadas, significando estes:

a) Método de Equivalência Patrimonial (MEP) – É um método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos ativos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada. Os resultados do investidor ou empreendedor incluem a parte que lhe corresponda nos resultados da investida ou da entidade conjuntamente controlada (NCRF 15 § 4).

b) Método da Consolidação Proporcional – É um método de contabilização em que a parte de um empreendedor em cada um dos ativos, passivos, rendimentos e gastos de uma entidade conjuntamente controlada é combinada linha a linha com itens semelhantes das DF do empreendedor ou relatada como linhas de itens separadas nas DF do empreendedor (NCRF 13 § 4).

c) Método do Justo Valor – É a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas (NCRF 14 § 9).

d) Método do Custo – É a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção, ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse ativo aquando do reconhecimento inicial do acordo com os requisitos específicos de cada NCRF (NCRF 11 § 5).

1.3. Evolução histórica fiscal dos grupos de sociedades

A tributação do rendimento das sociedades em Portugal, tem passado por uma série de reformas fiscais em vários períodos marcantes da nossa história contemporânea mais recente. De referir ainda que, segundo Cadilhe (2005, p. 28), se poderá definir este conceito de reforma fiscal como "uma reforma não é uma revolução, nem é a passagem, de uma só vez, a uma situação final, definitiva, imutável. As reformas são evolutivas, gradualistas, moderadas. Atendem à situação de partida. Revitalizam a situação de chegada como uma passagem para um ponto de referência que é, ele mesmo, muitas vezes inatingível".

Efetua-se uma referência sumária a partir dos finais da década de oitenta do século XX de modo a proporcionar uma melhor compreensão do percurso da nossa fiscalidade, no âmbito da tributação dos grupos de sociedades, procurando inteirar acerca das linhas orientadoras que estiveram nas origens reformistas do sistema fiscal português.

1.3.1. A reforma fiscal de 1988

A reforma fiscal ocorrida no final da década de oitenta, devido à nossa adesão à CEE em 1986, contribuiu para posicionar Portugal ao nível de outros países com sistemas fiscalmente mais modernos, sendo da opinião de diversos fiscalistas portugueses que "A reforma fiscal de 1988-89 (...) constituiu um marco decisivo na história da fiscalidade portuguesa" (Ferreira, 2005, p. 15), ou que "Não é excessivo considerar-se que a reforma fiscal de 1988-89 representou uma viragem histórica na fiscalidade portuguesa" (Cunha, 2005, p. 19), ou ainda que "A reforma fiscal de 1988/89 permitiu a entrada na modernidade da fiscalidade portuguesa e constitui, ainda hoje, um quadro de referência essencial" (Amador, 2005, p. 37).

Já num período de adaptação a esta nova realidade, foram transpostas para o ordenamento jurídico interno português, diversas diretrizes comunitárias. É aprovado o DL n.º 262/86, de 2 de setembro, génese do CSC, o qual veio reconhecer, no âmbito do Direito Societário, o fenómeno dos grupos de sociedades. Consequentemente, o Direito Fiscal através da aprovação do DL n.º 442-B/88, de 30 de novembro, génese do CIRC, veio pela primeira vez, também conforme o CSC, relevar tributariamente a unidade económica do grupo reservando-lhes um conjunto de normas de um regime especial, o RTLC, vocacionado à tributação do rendimento dos grupos de sociedades que, segundo Lousa (1989, p. 59) teve "em vista a necessidade de satisfazer expectativas criadas aos grupos de sociedades e promover a sua participação no reforço do tecido empresarial" sendo que o RTLC representava para estes grupos, no seu conjunto, a oportunidade de puderem ser compensados os resultados positivos de umas empresas com os resultados negativos de outras (Lousa, 1989, p. 60).

Este novo sistema fiscal, baseado em princípios como a simplicidade, equidade e eficiência, veio substituir múltiplos complexos e desajustados impostos parcelares pela tributação unitária do rendimento, sendo que este passou a ser encarado em *lato sensu*,

i.e., o conceito de rendimento passou a acolher também o rendimento acrescido³⁸, o qual já se praticava em muitos outros países pertencentes à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico. Desde então, a tributação das sociedades é feita pelo rendimento real, conforme disposto no art.º 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP), constituída pela primeira vez em 1976 após o 25 de abril de 1974, tornando-se este um princípio constitucional, condicionando fortemente a determinação do LT por meio de aplicação de métodos indiretos, como também procurou assegurar que os contribuintes tivessem ao seu dispor os meios de defesa adequados.

Outra revolução deste sistema, foi o alargamento da base tributária dos rendimentos das sociedades, à qual passou também a fazer parte, para além da antiga base de incidência da Contribuição Industrial, o Imposto sobre a Indústria Agrícola e o Imposto de Mais-Valias, constituindo-se assim o imposto global sobre as empresas. No ano em que entrou em vigor o CIRC, foi também publicado o diploma DL n.º 215/89, de 1 de julho, que aprovou o Estatuto dos Benefícios Fiscais³⁹ (EBF) visto que a sua atribuição, até então, encontrava-se dispersa por vários diplomas.

1.3.2. A reforma fiscal de 2000

Com a introdução do euro em Portugal, foi necessário preparar o nosso sistema fiscal. De forma a tornar o país mais competitivo e mais atrativo em termos de investimento, foi publicada a Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, com o intuito de proceder a algumas reformas no CIRC, e no EBF, que contemplaram, essencialmente, a diminuição da taxa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), o surgimento de um regime fiscal direcionado para as microempresas, criação de um regime simplificado de tributação, como ainda, previu novos casos de determinação da MC por métodos indiretos e tudo isso objetivando o combate à evasão e fraude fiscais.

Relativamente à tributação dos grupos de sociedades, a complexidade apresentada na manutenção do modelo e as dificuldades de controlo, por parte da máquina fiscal do Estado, ditaram o fim do RTLC, substituído, nesta reforma, pelo modelo RETGS, cujo

³⁸ Cf. SNC (2016, p. 37), 6.ª edição. Porto Editora: "(...) rendimentos (...) que devam ser reconhecidos no próprio período, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja receita (...) só venha a ocorrer em período ou períodos posteriores".

³⁹ No preâmbulo do citado diploma podemos ler: "O Estatuto dos Benefícios Fiscais contém os princípios gerais a que deve obedecer a criação das situações de benefício, as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo, e o elenco desses mesmos benefícios, com o duplo objetivo de, por um lado, garantir maior estabilidade aos diplomas reguladores das novas espécies tributárias e, por outro, conferir um carácter mais sistemático ao conjunto dos benefícios fiscais".

princípio de cálculo do LT do grupo de sociedades, baseia-se na soma algébrica dos LT e dos PF de cada uma das sociedades suas integrantes.

1.3.3. A reforma fiscal de 2014

A reforma da tributação das sociedades foi encetada através da publicação da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que veio alterar o CIRC aprovado pelo DL n.º 442-B/88, de 30 de novembro.

A partir desta lei foram implementadas diversas medidas no âmbito do IRC, as quais algumas merecem ser destacadas. De referir a diminuição da taxa geral de IRC em 2%, para além de ter passado a haver a aplicação de uma taxa reduzida de 17% de IRC sobre os primeiros € 15.000 de MC apurada por pequenas e médias empresas (PME). Surgiu um novo regime denominado *participation exemption* que, por ser mais alargado e benéfico, veio tornar supérfluo o regime fiscal das Sociedades Gestoras de participações Fiscais (SGPS) e das Sociedades e Investidores de Capital de Risco (SICR), que previa a isenção de mais-valias na transmissão de participações sociais. Foi criado um regime simplificado de tributação opcional para empresas que adotassem o regime de normalização contabilística para microentidades, aprovado pelo DL n.º 36-A/2011, de 9 de março, e que cumprissem os requisitos definidos na lei reformista, sendo estabelecido como requisito que o seu capital social não fosse detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, por sociedades impossibilitadas de optar pelo regime simplificado, à exceção das SICR. Relativamente ao RETGS, também sofreu alterações nomeadamente quanto à redução do limiar mínimo de participação, direta ou indireta, da sociedade dominante de 90% para 75%, entre outras e as quais serão objeto de estudo desenvolvido no capítulo seguinte.



Findo este primeiro capítulo, é possível concluir a partir da abordagem do Direito Societário que, da participação de uma sociedade no capital de uma outra sociedade, podem surgir vários tipos de relações empresariais. As participações, bem como o domínio inerente a estas, podem ser classificadas de diversas formas, *i.e.*, diretas, indiretas, simples ou recíprocas. Ao nível das sociedades em relação de grupo, o CSC faz referência aos grupos de sociedades em relação de domínio total e aos que são formados com base em contratos de grupo paritário e de subordinação.

Da abordagem ao Direito Contabilístico conclui-se que existem Normas Contabilísticas contempladas no SNC, nomeadamente as NCRF 13, 14 e 15, que prescrevem o tratamento contabilístico adequado ao tipo de participação em causa, *i.e.*, se se tratar de uma subsidiária, associada, empreendimentos conjuntos ou outras entidades, não deixando de analisar a relação estabelecida entre participação financeira e influência/controlo, bem como, de mencionar os métodos de consolidação das contas dos grupos de sociedades, nomeadamente, consolidação integral e proporcional, equivalência patrimonial, como ainda, o método do custo ou justo valor.

Quanto ao Direito Fiscal, a sua abordagem permite concluir que, após revistas as reformas fiscais mais relevantes que ocorreram a partir dos finais dos anos oitenta do século XX, Portugal, devido à transposição para o direito interno de diretivas comunitárias, consequência da sua adesão à União Europeia, passou a reconhecer fiscalmente a figura do grupo de sociedades, vigorando desde o ano de 1989 um regime especial de tributação dos lucros dos grupos, o qual foi revogado na reforma fiscal do ano 2000, devido à sua complexa manutenção e pouca eficiência em termos de controlo por parte do Estado, surgindo então o RETGS, que vigora em Portugal desde o início do ano 2001.

Capítulo II – RETGS

Este capítulo pretende estudar pormenorizadamente, o regime de tributação RETGS, aplicável de forma optativa aos lucros dos grupos de sociedades, e cujas normas estão elencadas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) entre os art.ºs 69.º e 71.º, como ainda, analisar o restante normativo do CIRC, estabelecendo um relacionamento entre os grupos de sociedades e várias temáticas fiscais indissociáveis da realidade empresarial, tais como âmbito de aplicação, prejuízos fiscais, preços de transferência, gastos de financiamento, determinação do lucro tributável e da matéria coletável, e ainda, apuramento e pagamento do imposto sobre o rendimento das sociedades. Serão apresentados diversos esquemas com o objetivo de facilitar a compreensão das várias fases de apuramento do IRC.

2. O RETGS - Regime especial de tributação dos grupos de sociedades

A existência de um grupo económico, tal como já foi estudado no capítulo primeiro, não obriga ao reconhecimento, em termos fiscais, desse mesmo grupo visto que a aplicação do modelo RETGS na tributação dos seus lucros, é opcional.

Embora tal facto, para que a sociedade dominante de um grupo de sociedades possa tomar a decisão de optar pela aplicação do RETGS, só o poderá fazer segundo determinadas circunstâncias e regras que se encontram definidas nos art.ºs 69.º a 71.º do CIRC, sendo estudadas nos subpontos do ponto 2., estas e outras situações fiscalmente indissociáveis aos grupos de sociedades que se encontrem sob a aplicação deste regime especial de tributação e cujos normativos estão elencados ao longo deste código.

2.1. Princípios do RETGS

Essencialmente são quatro os princípios basilares subjacentes ao RETGS possíveis de identificar em função da doutrina existente, designadamente, neutralidade fiscal, capacidade contributiva, territorialidade, e ainda, o princípio da liberdade de organização empresarial.

O primeiro princípio referido, o da neutralidade fiscal, está consagrado na alínea f) do art.º 81.º da CRP referindo que é uma incumbência prioritária do Estado, no âmbito económico e social, e cito, “assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de

organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral”, impondo ao Estado o dever de não criar distorções de concorrência empresarial, bem como, impedir que terceiros sejam responsáveis pela criação das mesmas, segundo Nabais (2005, pp. 378 e ss.). Na opinião de Basto (1991, pp. 98 e ss.), este princípio relaciona-se com o facto do rendimento ser tributado de igual modo por parte do sistema fiscal, independentemente da organização societária escolhida.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, constitui um corolário do princípio da igualdade (Teixeira, 2010, pp. 56-57) tendo subjacentemente a ideia de universalidade e uniformidade no pressuposto que sujeitos passivos com a mesma capacidade contributiva paguem o mesmo imposto. A tributação das sociedades será, em regra, com base no rendimento real conforme estabelece o n.º 2 do art.º 104.º da CRP. Conforme disposto no n.º 1 do art.º 4.º da Lei Geral Tributária (LGT), os impostos assentam principalmente na capacidade contributiva demonstrada. De referir que, tratando-se da tributação de grupos de sociedades, atende-se à capacidade contributiva do grupo em detrimento da capacidade individual das sociedades. No capítulo terceiro explora-se a intenção de tributar grupos de sociedades ao nível da UE a partir de uma MCCCIS.

O princípio da territorialidade está consagrado na alínea a) do n.º 3 do art.º 69.º do CIRC, referindo que as empresas integrantes no grupo de sociedades, sujeito à aplicação do RETGS, terão que ter a sua sede e direção efetiva em território português, bem como, as sociedades dominadas, pelo menos em 75% do capital, detidas por sociedade dominante por intermédio de sociedades residentes noutra EM ou no Espaço Europeu Económico (EEE), neste caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE, nos termos da alínea b) do n.º 5 do art.º 69.º do CIRC. Este princípio também se aplica às sociedades que, não tendo sede ou direção efetiva no nosso território, mas que sendo residentes noutra EM ou EEE, desde que vinculado à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE, detenham em Portugal participações nas sociedades dominadas há mais de um ano, como ainda, não puderem ser detidas, direta ou indiretamente, pelo menos em 75% do capital, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos votos, por sociedade dominante aqui residente.

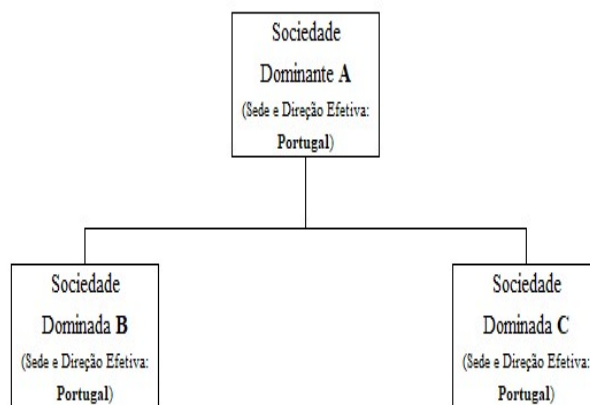
Por último, o princípio da liberdade de organização empresarial goza de proteção constitucional conforme postulado na alínea c) do art.º 80.º e art.º 86.º, ambos da CRP, bem como nos art.ºs 49.º e 54.º do TFUE. De salientar que Nunes (2001, p. 56) defende que “o legislador não deve restringir o livre exercício da liberdade da empresa, mas adotar

medidas de promoção ao seu exercício. Nomeadamente, não deve criar obstáculos ao direito de organizar a atividade empresarial através de um grupo de sociedades.”.

De exposto conclui-se que fica na esfera da sociedade as tomadas de decisão das matérias relacionadas com a forma jurídica, modo de financiamento, estrutura organizativa, localizações da sede, estabelecimentos estáveis (EE) e filiais, entre outras.

2.2. Âmbito de aplicação

O legislador definiu no art.º 69.º do CIRC que, estando constituída uma estrutura empresarial com características de um grupo de sociedades, conforme estudado no ponto 1.1 do capítulo primeiro, a sociedade dita dominante poderá, de forma autónoma e opcional, manifestar a vontade aplicação deste regime especial de determinação do LT, em relação a todas as empresas que integrarem o perímetro fiscal do grupo, formulando uma comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), desde que satisfeitas diversas condições vertidas nesse artigo. Apesar de tal tomada de decisão por este regime, salienta-se o facto de que estas entidades integrantes do perímetro fiscal do grupo, para além da personalidade e individualidade jurídica, mantêm o cumprimento das suas obrigações fiscais enquanto sujeitos de relações tributárias próprias.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 2.1: Aplicação do RETGS – sociedade dominante residente em Portugal.

À luz do Direito Fiscal, os requisitos para o reconhecimento da existência de um grupo de sociedades, na pretensão de optar pelo RETGS, são mais exigentes do que o previsto no Direito Comercial, referindo o n.º 2 do art.º 69.º do CIRC que esse reconhecimento apenas sucede quando a sociedade dominante detenha uma participação, direta ou indiretamente, de pelo menos 75% do capital de outra ou de outras sociedades, ditas dominadas, que lhe confira mais de 50% dos direitos de voto, conforme figura 2.1.

De recordar que as percentagens referidas, relativamente às participações e direitos de voto, são determinadas de formas diferentes conforme o tipo de participação seja direta, indireta ou existam em simultâneo os dois tipos de participação, de acordo com disposto no n.º 6 do art.º 69.º do CIRC. Detendo a sociedade dominante uma participação direta no capital de uma sociedade dominada, o seu controlo é na mesma proporção que a percentagem da participação detida. Tratando-se de uma participação indireta, as percentagens efetivas de participação e direito de voto, são calculadas através do processo da multiplicação sucessiva das percentagens das várias participações e direitos de voto em cada um dos níveis, conforme exposto no capítulo anterior. Se se tratar de uma participação direta e indireta, a percentagem efetiva de participação ou de direito de voto é obtida a partir da soma das percentagens das participações ou dos direitos de voto.

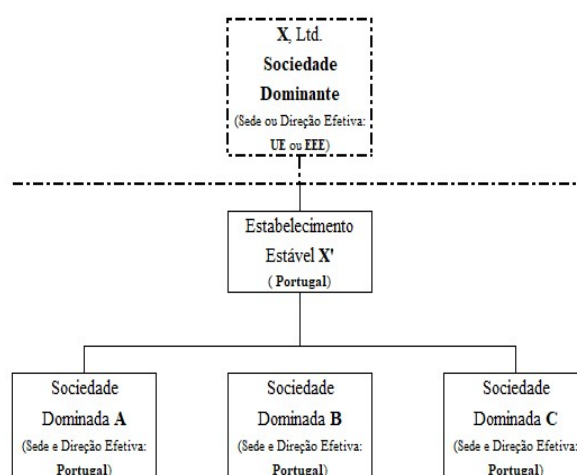


Figura 2.2: Aplicação do RETGS – sociedade dominante residente em UE ou EEE.

Ainda referir que, relativamente à determinação do nível de participação na empresa dominada, há que considerar, não só as participações diretas ou indiretas relacionadas com as empresas sediadas e efetivamente dirigidas em Portugal, conforme refere o art.º 69.º, n.º 5, alínea a) do CIRC, como também as participações, tanto diretas ou indiretas, de pelo menos 75% do capital de outra, ou outras sociedades ditas dominadas, que lhe confirmam mais de 50% dos direitos de voto, com sede ou direção efetiva noutros EM da UE ou do EEE⁴⁰, conforme art.º 69.º, n.º 5, alínea b) do CIRC, representando a figura 2.2 o domínio de um grupo de sociedades a partir de uma sociedade não residente, cujo tracejado indica a fronteira do território português.

⁴⁰ A partir de 1 de janeiro de 2015, por força da transposição para o ordenamento jurídico interno da Diretiva n.º 2014/86, CE, do Conselho, de 18 de julho, que adaptou o RETGS à jurisprudência recente do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Quanto à aplicação do RETGS por parte das sociedades dominantes residentes em território nacional, são condições cumulativas as mencionadas no art.º 69.º, n.º 3 do CIRC, nomeadamente, a localização da sede e direção efetiva da sociedade dominante em território nacional e a totalidade dos seus rendimentos estarem sujeitos ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada (alínea a)), conforme definido no art.º 69º, n.º 4, alínea d) do CIRC, a contrário; detenção há mais de um ano da participação sobre a sociedade dominada, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime (alínea b)); a sociedade dominante não pode ser considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna requisitos para ser qualificada como dominante (alínea c)) e não tenha ocorrido renúncia o intervalo mínimo de três anos necessário a face a anterior renúncia aplicação do mesmo regime especial de tributação, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime (alínea d)).

São condições não cumulativas de acesso à aplicação deste regime, as descritas no n.º 4 do art.º 69.º do CIRC, referindo a impossibilidade de integração no grupo as sociedades que, no início ou durante o período em vigor de aplicação do RETGS, se encontrem há mais de um ano num estado de inatividade ou dissolvidas (alínea a)); que contra elas tenha sido instaurado processo especial de recuperação ou falência com despacho de prosseguimento de ação (alínea b)); as sociedades com registo de prejuízos fiscais nos três anos anteriores, também não poderão integrar o grupo à exceção das empresas dominadas cujas participações, da sociedade dominante, estejam detidas há mais de dois anos (alínea c)); estão inibidas da aplicação do regime as sociedades sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação (alínea d)), sendo que, em caso de renúncia, esta deverá ser mantida por um período mínimo de três anos, conforme disposto no n.º 15 do art.º 69.º do CIRC; as sociedades que adotem um período de tributação diferenciado da sociedade dominante (alínea e)) e aquelas que assumam outras formas jurídicas que não sejam sociedades por quotas, sociedades anónimas, ou ainda, sociedades em comandita por ações (alínea g)), à exceção das entidades públicas empresariais, que satisfeitos os requisitos relativos à sua qualidade de sociedade dominante, poderão optar pela a aplicação do RETGS, conforme refere o n.º 11 do presente artigo.

Tendo como exceção as alíneas c) e e) do n.º 4 do art.º 69.º do CIRC, relacionadas respetivamente com as temáticas prejuízos fiscais e adoção de período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante, o incumprimento de quaisquer condições mencionadas no n.º 3, relativamente à sociedade dominante, e n.º 4 deste artigo, que

possam ocorrer durante a vigência do RETGS, bem como a determinação do LT de qualquer das sociedades do grupo com recurso à aplicação de métodos indiretos, conduz à cessação da aplicação deste regime, conforme estipula o seu n.º 8⁴¹.

O art.º 69º-A, n.º 1 do CIRC versa sobre as sociedades dominantes não residentes no território nacional, conferindo-lhes a possibilidade de optarem pelo RETGS, desde que satisfeitas, cumulativamente, diversas condições. Refere o n.º 3 deste artigo que, aquando da formulação da comunicação à AT pela opção de aplicação deste regime especial, em conformidade com o disposto no art.º 69.º, n.º 7 do presente código, deverá ser designada qual a sociedade, com sede ou direção efetiva no território português, pertencente ao grupo de sociedades e que assumirá a responsabilidade de cumprir, em nome da sociedade dominante, mas não residente, todas as obrigações fiscais que lhe são incutidas, sem prejuízo da sua responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto, nos termos do art.º 115.º do CIRC, bem como, das demais sociedades que integram o perímetro fiscal do grupo de sociedades.

São condições cumulativas, de aplicação do RETGS por parte das sociedades dominantes não residentes no território nacional, a residência num UE ou EEE que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE (alínea a)); a detenção da participação nas sociedades dominadas terá que ter ocorrido há mais de um ano, com referência à data da aplicação do regime (alínea b)); em termos de unicidade de domínio em território português, não poderão ser detidas por nenhuma outra sociedade residente em Portugal que reúna as condições que permitam, também a esta, ser uma sociedade dominante (alínea c)); não será possível optar pelo RETGS caso tenham renunciado a sua aplicação há menos de três anos, com referência à data em que se inicia a nova aplicação (alínea d)); terão as sociedades dominantes não residentes estarem sujeitas e não isentas de um imposto referido no art.º 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC (alínea e)); deverão revestir-se da forma de sociedades de responsabilidade limitada (alínea f)) e a existência de um estabelecimento estável⁴² em território português, pertencente à sociedade dominante do UE ou EEE, mas

⁴¹ Os métodos indiretos resultam de avaliação indireta. O n.º 2 do art.º 83.º da LGT refere que “a avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha”.

⁴² Cf. n.º 1 do art.º 5.º do CIRC “Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”. Exemplos cf. n.º 2 do mesmo artigo: um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina (...) ou outro local de extração de recursos naturais situado em território português”.

aqui não residente, e a partir do qual esta detenha as participações nas sociedades dominadas, desde que não esteja inativo ou dissolvido há mais de um ano, não seja considerado dominado por uma outra empresa dominante em Portugal, não esteja sujeito a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não haja renúncia quanto à sua aplicação, e por último, que seja adotado um período de tributação igual ao da sociedade dominante (alínea g)).

2.3. Da vigência à cessação

Os procedimentos e prazos a cumprir, por parte da sociedade dominante de um grupo de sociedades na vigência da aplicação do RETGS, ou previamente a este, estão vertidos no art.º 69.º, n.º 7 do CIRC. Qualquer comunicação à AT é feita no prazo de três meses, através do envio da competente declaração, prevista no art.º 118.º do CIRC, por transmissão eletrónica de dados, no que concerne à manifestação de vontade pela opção de aplicação do regime, alterações na composição do grupo de sociedades, renúncia ou cessação do RETGS.

O n.º 7 do presente artigo, estando em causa uma comunicação referente ao pedido de início de aplicação do regime opcional, a submissão dos dados deverá ser efetuada até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que é pretendido iniciar a vigência do RETGS (alínea a)). No caso de alterações na composição do grupo de sociedades, e sempre até ao limite do 3.º mês, tratando-se de inclusão de alguma sociedade, a comunicação é feita no próprio período de tributação (alínea b), ponto 1) e, a exclusão de sociedades, no período de tributação seguinte (alínea b), ponto 2). A renúncia à aplicação do regime é comunicada até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que é pretendido renunciar (alínea c)). A cessação é comunicada até ao final do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que os requisitos de aplicação do RETGS deixaram de estar cumpridos (alínea d)).

Nos casos em que uma sociedade dominante passe a ser considerada dominada de uma outra sociedade, residente em território nacional, que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante, esta última, poderá continuar a aplicar o RETGS bastando para tal comunicar à AT até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte, à data de ocorrência de tal facto, conforme refere o n.º 10 do art.º 69.º do CIRC.

2.4. Preços de transferência

Da constituição de um grupo de sociedades, resultam sinergias geradas dentro do próprio grupo e que, geridas e potenciadas, podem influenciar o seu desempenho económico visto que, tais sinergias, materializam-se através de vários tipos de operações.

O art.º 63.º, n.º 1 do CIRC define que as operações comerciais, nomeadamente na compra e venda de bens, direitos ou serviços, bem como financeiras, entre um sujeito passivo⁴³ e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, desde que esteja em situação de relações especiais⁴⁴, como por exemplo, as empresas que integram perímetros de consolidação, económico ou fiscal, de grupos de sociedades, deverão ser contratadas, aceites e praticadas nos termos ou condições substancialmente idênticas às que normalmente seriam praticadas ou contratadas entre sociedades sem qualquer relação especial entre elas, *i.e.*, os preços estabelecidos nos contratos entre empresas pertencentes ao mesmo grupo não deverão ser inflacionados, caso contrário, provocaria distorções em termos da concorrência ou enviesaria o resultado do período económico em questão, relativamente às empresas intervenientes nas mesmas.

Conforme art.º 130.º do CIRC, tais operações deverão estar devidamente documentadas, organizadas e fazem parte do processo de documentação fiscal, anualmente entregue à AT pela sociedade dominante de um grupo de sociedades, que tenha optado pela aplicação do RETGS.

De acordo com o estabelecido no art.º 138.º do CIRC, é possível um grupo de sociedades solicitar junto da AT, e de outras autoridades competentes de outros países, a celebração de um acordo prévio sobre preços de transferência, com o objetivo de estabelecer o método ou métodos suscetíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre empresas independentes, *i.e.*, fora do perímetro de económico ou fiscal do grupo de sociedades.

2.5. Gastos de financiamento líquidos

O Ministério das Finanças (2012, p. 61), no Orçamento de Estado elaborado para o ano de 2013, refere que o objetivo do art.º 67.º do CIRC, relativo à dedutibilidade dos

⁴³ Cf. https://pt.wikipedia.org/wiki/Sujeitos_ativo_e_passivo, consultado em 07/09/2018, “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

⁴⁴ Cf. n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, “considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra”.

Gastos de Financiamento Líquidos⁴⁵ (GFL), é “promover a redução do endividamento excessivo da economia e mitigar a histórica propensão do sistema fiscal para privilegiar o financiamento da atividade económica através de dívida”.

O n.º 5 do art.º 67.º do CIRC versa sobre os termos de aplicação dos GFL aos grupos de sociedades na vigência do RETGS, cabendo à sociedade dominante, a obrigação de comunicação à AT da decisão de optar ou renunciar a sua aplicação, de acordo com os procedimentos indicados no ponto 2.3, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a sua aplicação, estando obrigada a manter tal opção por um período mínimo de três anos. No entanto, o Ministério das Finanças (2017, p. 89), por via da alteração introduzida, através do Orçamento do Estado para 2018, no n.º 6 do art.º 67.º do CIRC, refere que após ocorrido o término do prazo anteriormente mencionado, existirá automaticamente a prorrogação por períodos de um ano, com exceção da renúncia.

Assim, os GFL concorrem para a determinação do LT até € 1 000 000 ou 30%⁴⁶ do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamentos líquidos e impostos. O primeiro limite é possível de ser aplicado independentemente do número de empresas pertencentes ao grupo. Se os GFL ultrapassarem o montante de € 1 000 000, então será de considerar o segundo limite, de 30%, a aplicar à soma algébrica de todos os resultados antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamentos líquidos e impostos das empresas que integram o perímetro fiscal do grupo de sociedades.

Refere a alínea b) do n.º 5 do art.º 67.º do CIRC que, caso existam GFL, e ainda por deduzir, de sociedades que integram o grupo, antes da comunicação à AT da opção de aplicação do RETGS, os mesmos só poderão ser deduzidos até ao maior dos dois limites impostos acima mencionados, correspondente à sociedade a que respeitem e calculados individualmente, sendo possível a sua dedução na determinação do LT até ao quinto período de tributação posterior. O mesmo deverá ser respeitado caso se trate de limite de dedutibilidade não utilizado por parte de sociedades nas condições anteriormente referidas, prescrevendo a alínea c) deste número, solução idêntica.

⁴⁵ Cf. n.º 12 do art.º 67.º do CIRC “consideram-se gastos de financiamento líquidos, as importâncias devidas ou associadas à remuneração de capitais alheios, designadamente juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazos, juros de obrigações e outros títulos assimilados, amortizações de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos, amortizações de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos, encargos financeiros relativos a locações financeiras, bem como as diferenças de câmbio provenientes de empréstimos em moeda estrangeira, deduzidos dos rendimentos de idêntica natureza”.

⁴⁶ Segundo a disposição transitória, estes limites têm sofrido alterações desde 2014, o qual foi de 60% nesse ano, 50% em 2015 e 40% em 2016.

No entanto a alínea d), também do n.º 5 do art.º 67.º do CIRC, refere que os GFL gerados no grupo após a aplicação deste regime especial, bem como a parte do limite não utilizada, independentemente de eventuais saídas de empresas do seu perímetro, só poderão ser deduzidos pelo grupo na determinação do LT até ao maior dos limites impostos, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores a esse período em questão e somente enquanto estiver a vigorar o RETGS.

2.6. Determinação do lucro tributável

Conforme disposição prevista no n.º 1 do art.º 17.º do CIRC, a determinação do LT das pessoas coletivas resulta da soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período fiscal e não refletidas naquele resultado, apurado através de contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade e eventualmente corrigido nos termos deste Código, conforme é possível observar a partir da figura 2.3.



Fonte: Araújo, Ana Maria (2015, p. 39)

Figura 2.3: Fórmula de cálculo do lucro tributável.

Quanto à determinação do LT no seio de um grupo de sociedades com aplicação do RETGS, dispõe o art.º 70.º do mesmo Código que, relativamente a cada período de tributação após comunicada a opção pela aplicação deste regime especial, caberá à sociedade dominante, ou empresa-mãe, a determinação do LT através da soma algébrica dos LT e dos PF (figura 2.4), entretanto apurados individualmente nas declarações periódicas de rendimentos⁴⁷ das empresas que compõem o grupo fiscal, eventualmente corrigido do efeito da aplicação da opção prevista no n.º 5 do art.º 67.º relativo a GFL, nas circunstâncias apresentadas no ponto 2.5.

Para além do cálculo do LT, é também da competência da sociedade dita dominante, o posterior envio da declaração periódica de rendimentos do grupo de sociedades, por

⁴⁷ Cf. alínea b), do n.º 1 do art.º 117.º do CIRC, materializado na declaração periódica de rendimentos, modelo 22.

transmissão eletrónica de dados, de forma anual, cujo prazo decorre até ao último dia do mês de maio, útil ou não, conforme disposto na alínea a) do n.º 6 do art.º 120.º do CIRC, não obstante a alínea b) dos mesmos número e artigo, referir que todas as sociedades, inclusive a sociedade dominante, terão que enviar individualmente a sua declaração periódica de rendimentos como se não houvesse aplicação do RETGS e, em caso de necessidade de substituição de alguma dessas declarações de empresas integrantes do grupo de sociedades, deverá a sociedade dominante, de acordo com o disposto no n.º 5 do art.º 122.º do CIRC, proceder também à substituição da declaração periódica de rendimentos do grupo.

$$\boxed{\text{Lucros tributáveis individuais} - \text{Prejuízos fiscais individuais}} = \boxed{\text{Lucro tributável do grupo}}$$

Fonte: Araújo, Ana Maria (2015, p. 37)

Figura 2.4: Fórmula de cálculo do lucro tributável do grupo.

2.7. Regime específico de dedução de prejuízos fiscais

Conforme consagrado no art.º 52.º do CIRC, é permitido a sociedade reportar, dentro de certos limites, os PF. No caso em que o LT seja superior aos PF por deduzir, a sua dedução ao LT está condicionada ao limite de 70%⁴⁸ em cada período de tributação⁴⁹, conforme estipulado no n.º 2 do art.º 52.º do CIRC, pese embora o excedente possa ser reportado, nas mesmas condições e até ao final do respetivo período de dedução⁵⁰.

Ao grupo de sociedades, na vigência do RETGS, também é permitido a dedução dos PF, dentro de certos limites e nos termos e condições previstas no art.º 52.º do CIRC, e cuja disposição legal se encontra no art.º 71.º do CIRC. Refere o n.º 1 do art.º 71.º do CIRC que a dedução dos PF ao LT do grupo de sociedades só poderá ocorrer, até ao limite do LT da sociedade a que respeitam, quando os PF se verificaram em períodos anteriores ao início da aplicação do RETGS (alínea a)); os PF do grupo de sociedades apurados em cada período de tributação durante, a vigência deste regime especial, só podem ser deduzidos ao LT do grupo (alínea b)); cessada a aplicação do RETGS a uma sociedade

⁴⁸ No âmbito da reforma do CIRC em 2014, este limite passou de 75% para os atuais 70%.

⁴⁹ Mapa com indicação do período de reporte e respetivos limites em Anexo 1.

⁵⁰ No âmbito da reforma do CIRC em 2014, o reporte destes períodos de dedução passaram de 5 anos para 12 anos, desde que os sujeitos passivos exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial e que estejam abrangidos pelo DL n.º 372/2007, de 6 de novembro, *i.e.*, estarem certificados como PME pelo IAPMEI, I. P. (Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, I. P.), caso contrário só terão direito a 1 ou mais dos 5 anos de períodos de tributação posteriores.

do grupo, não são dedutíveis aos respetivos LT, os PF verificados durante os períodos de tributação em que o regime era aplicável, no entanto, os PF da sociedade cessante ainda não totalmente deduzidos anteriormente à aplicação do regime, são permitidos na dedução ao LT do grupo (alínea c)) e havendo continuidade da aplicação do RETGS após a saída de uma ou mais sociedades do grupo, extingue-se o direito à dedução da quota-parte dos PF respeitantes àquelas sociedades (alínea d)).

2.7.1. Prejuízos fiscais e nova sociedade dominante

Existem outras considerações a ter em conta quanto ao reconhecimento do direito à dedução de PF, sem prejuízo do disposto no art.º 52.º do CIRC, prende-se com a existência de uma nova sociedade dominante de um grupo de sociedades e cujas disposições se encontram nos n.ºs 3 a 5 do art.º 71.º do CIRC.

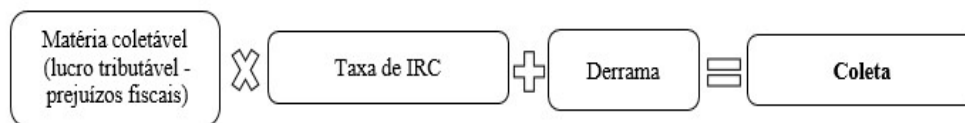
Uma das situações, prende-se com o surgimento de uma nova sociedade dominante, ou empresa-mãe, dentro do já existente perímetro fiscal de um grupo de sociedades, continuando esta a optar pela aplicação do RETGS e desde que cumpridos os requisitos exigidos pelo n.º 10 do art.º 69.º do CIRC, só poderão ser deduzidos ao LT do grupo os PF verificados antes da aplicação deste regime, somente se for obtida autorização do requerimento a apresentar à AT solicitando o reconhecimento do interesse económico na dedução de tais prejuízos e autorização essa que é concedida por membro do Governo responsável pela área das finanças.

Outra situação a considerar refere-se à aquisição do domínio de um grupo de sociedades por parte de uma nova sociedade dominante de um outro grupo de sociedades, optando esta pela continuidade da aplicação deste modelo de tributação nos termos do n.º 10 do art.º 69.º do CIRC, e somente a partir de autorização concedida do requerimento enviado a AT, nos termos e condições indicadas na parte final do parágrafo anterior, só poderão ser deduzidos, e apenas até à concorrência do limite do LT da sociedade a que respeitem, conforme alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC, as quotas-partes dos PF do grupo imputáveis às sociedades do perímetro fiscal da nova sociedade dominante e condicionados às sociedades que integravam o grupo da anterior sociedade dominante.

2.8. Determinação da coleta

Determinada a MC, nos moldes referidos no ponto 2.6, está reunida a condição para a determinação da coleta, conforme fórmula de cálculo apresentada na figura 2.5.

Posteriormente, o valor apurado é multiplicado pela taxa de IRC em vigor⁵¹ e somada a derrama estadual, representando o seu resultado o valor da coleta.



Fonte: Adaptado de Araújo, Ana Maria (2015, p. 39)

Figura 2.5: Fórmula de cálculo da coleta.

2.8.1. Derrama estadual

Estabelece o art.º 87.º-A do CIRC que os sujeitos passivos, e não isentos de IRC, que residem em território nacional, ou por não residentes que cá disponham de um estabelecimento estável, e que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sobre a parte do LT que exceder os € 1 500 000, incidem as taxas indicadas na figura 2.6, as quais serão aplicadas ao rendimento gerado no período tributário anterior. Aos grupos de sociedades, vigentes do RETGS, é aplicado o art.º 87.º-A, n.º 3 do CIRC que, tal como outros pagamentos a final do IRC⁵², deverá ser apurado na declaração individual de cada uma das sociedades que se encontre dentro do perímetro fiscal do grupo, incluindo a sociedade dominante.

Lucro tributável (euros)	Taxa (percentagem)
De mais de 1 500 000 até 7 500 000	3
De mais de 7 500 000 até 35 000 000	5
Superior a 35 000 000	9

Fonte: Redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro

Figura 2.6: Taxas a aplicar para cálculo da derrama estadual, em função do LT.

No que concerne ao apuramento da derrama estadual, o montante que resultar da aplicação das taxas (figura 2.6) ao rendimento gerado no período tributário anterior, servirá de base ao cálculo da derrama estadual a pagar, aplicando a fórmula de cálculo da figura 2.7, de acordo com o disposto no art.º 87.º-A, n.º 2 do CIRC.

⁵¹ Cf. n.º 1 do art.º 87.º do CIRC, presentemente e desde 2015, a taxa de IRC situa-se nos 21%. Entre 2012 e 2013 a taxa era de 25% e, em 2014, passou para 23%.

⁵² Vide pontos 2.10.1 e 2.10.2, respetivamente, pagamentos normal e adicional de IRC.

O art.º 104.º-A do CIRC versa sobre o pagamento da derrama estadual referindo que esta deverá ser paga em três prestações iguais, com vencimentos em julho, setembro e 15 de dezembro, conforme estipulado no art.º 104.º relativo às regras de pagamento do IRC (alínea a)); até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos a que se refere o art.º 120.º do CIRC, pela diferença que existir entre o valor total da derrama estadual aí calculado e as importâncias já entregues por conta a final do imposto (alínea b)), ou então, até ao dia do envio da declaração de substituição a que se refere o art.º 122.º do CIRC, pela diferença que existir entre o valor total da derrama estadual aí calculado e as importâncias já pagas (alínea c)).

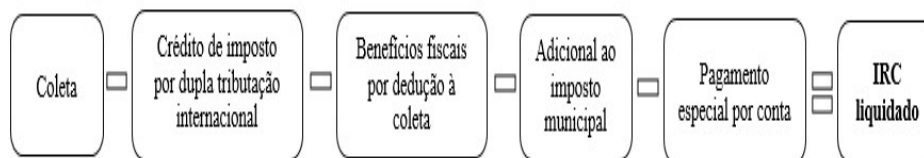
Lucro tributável (LT)	Derrama estadual
$€ 1\,500\,000 < LT \leq € 7\,500\,000$	$(LT - € 1\,500\,000) \times 3\%$
$€ 7\,500\,000 < LT \leq € 35\,000\,000$	$€ 6\,000\,000 \times 3\% + (LT - € 7\,500\,000) \times 5\%$
$LT > € 35\,000\,000$	$€ 6\,000\,000 \times 3\% + € 27\,500\,000 \times 5\% + (LT - € 35\,000\,000) \times 9\%$

Fonte: Marreiros, J. M. M. (2017, p. 265) e atualizado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro

Figura 2.7: Fórmula de cálculo da derrama estadual, em função do LT.

2.9. O IRC e sua liquidação

No propósito de apurar o montante do IRC liquidado, deverá ser subtraído ao resultado da coleta, o valor relacionado com crédito de imposto proveniente de Dupla Tributação Benefícios Fiscais por dedução à coleta, o Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis, em vigor desde 1 de janeiro de 2017, bem como o Pagamento Especial por Conta (PEC)⁵³, conforme demonstra a figura 2.8.



Fonte: Adaptado de Araújo, Ana Maria (2015, p. 39)

Figura 2.8: Fórmula de cálculo do IRC liquidado.

⁵³ Vide ponto 2.9.1.

Quanto à responsabilidade pelo pagamento do imposto, aquando da aplicação do RETGS, vem o art.º 115.º do CIRC definir que é da incumbência da sociedade dominante proceder ao pagamento do imposto em dívida, no entanto, qualquer uma das outras sociedades integrantes do seu perímetro fiscal é solidariamente responsável pelo pagamento deste imposto, sem prejuízo do direito de regresso pela parte do imposto que a cada uma delas possa efetivamente respeitar.

2.9.1. Pagamento especial por conta

O n.º 1 do art.º 106.º do CIRC define que, e conforme n.º 1 do art.º 104.º do CIRC, as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como, as não residentes com estabelecimento estável em território português, ficam sujeitas a um pagamento especial por conta (PEC), calculado nos termos do n.º 2 do art.º 106.º do CIRC, apresentando a figura 2.9 a sua fórmula de cálculo, cumprida a obrigação durante o mês de março ou em duas prestações durante os meses de março e outubro.

Volume de negócios de n-1	Valor de cada prestação do pagamento especial por conta de n
Até € 85 000	$\frac{€ 850 - \text{Pagamentos por conta de n-1}}{2}$
Mais de € 85 000 até € 34 660 000	$\frac{€ 850 + \left(\text{Volume de negócios n-1} \times 1\% - € 850 \right) \times 20\% - \text{Pagamentos por conta de n-1}}{2}$
Superior a € 34 660 000	$\frac{€ 70 000 - \text{Pagamentos por conta de n-1}}{2}$

Fonte: Marreiros, J. M. M. (2017, p. 274)

Figura 2.9: Fórmula de cálculo do PEC, em função do VN.

Quando aplicável o RETGS, será de aludir que os n.ºs 12 e 13 do art.º 106.º do CIRC referem que o PEC é devido por cada uma das sociedades integrantes do perímetro fiscal do grupo, incluindo a sociedades dominante, cabendo a esta última a obrigação de determinar o valor global do respetivo pagamento, bem como proceder à sua entrega. O cálculo do PEC é feito de forma individual, deduzindo o valor do PEC que seria devido por cada uma das sociedades, caso não fosse aplicado este regime especial.

Por último, referir ainda que, a Lei n.º 10-A/2017, de 29 de março, veio adotar uma medida transitória quanto ao PEC, visando a sua substituição por um regime mais adequado de apuramento da MC, permitindo assim uma redução sobre o cálculo do mesmo (figura 2.10), se cumpridos os pressupostos do art.º 2.º da mencionada lei.

Redução a aplicar ao cálculo do PEC de 2017 e 2018
$\frac{(\text{Valor apurado no numerador da fração na fórmula anterior} - \text{€ } 100) \times (1 - 0,125)}{2}$

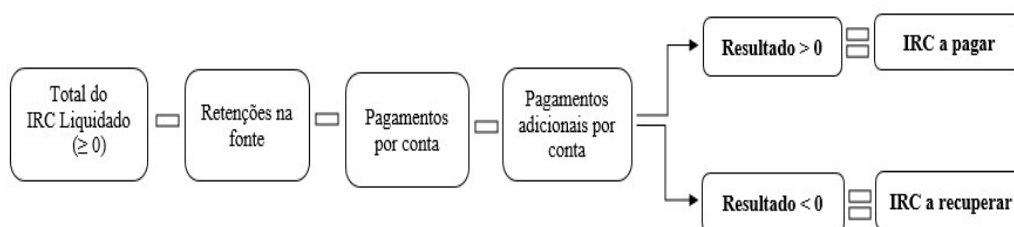
Fonte: Adaptado de Marreiros, J. M. M. (2017, p. 274)

Figura 2.10: Fórmula de redução a aplicar ao PEC de 2017 e 2018.

2.10. Resultado do imposto

Conforme tem vindo a ser demonstrado, até ser possível obter um resultado do imposto, são vários os cálculos necessários a realizar para a sua determinação.

Após determinado o IRC liquidado, e caso o valor apurado seja maior ou igual a zero, a fim de se obter o resultado do imposto deverão ser subtraídos a este as retenções na fonte, os pagamentos por conta e os pagamentos adicionais por conta, conforme está representado na figura 2.11. Se o resultado desta operação for maior que zero, então haverá lugar a IRC a pagar e o contrário, IRC a recuperar.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 2.11: Determinação do resultado do IRC.

2.10.1. Pagamento por conta

O n.º 1 do art.º 104 do CIRC estabelece que as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como, as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento a final do imposto, em três prestações iguais com vencimentos em julho, setembro e 15 de dezembro (alínea a)); até ao último dia do praxo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos a que se refere o art.º 120.º do CIRC, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias já entregues por conta a final do imposto (alínea b)), ou então, até ao dia do envio da declaração de substituição a

que se refere o art.º 122.º do CIRC, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias já pagas (alínea c)). Pelo facto dos grupos de sociedades exercerem a título principal, pelo menos uma daquelas três naturezas de atividade, está reunida a condição para a sujeição do pagamento por conta.

O pagamento por conta é calculado de acordo com os nos n.ºs 2 e 3 do art.º 105.º do CIRC, conforme fórmulas de cálculo apresentadas na figura 2.12, e com base no cálculo do imposto liquidado, no período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efetuar tais pagamentos, deduzido de retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso.

Volume de negócios de n-1	Valor de cada pagamento por conta em n
Até € 500 000	$\left(\begin{array}{c} \text{Coleta} \\ \text{de n-1} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Retenção na} \\ \text{fonte de n-1} \end{array} \right) \times 80\%$ <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <p style="text-align: center;">3</p>
Superior a € 500 000	$\left(\begin{array}{c} \text{Coleta} \\ \text{de n-1} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Retenção na} \\ \text{fonte de n-1} \end{array} \right) \times 95\%$ <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <p style="text-align: center;">3</p>

Fonte: Marreiros, J. M. M. (2017, p. 272)

Figura 2.12: Fórmula de cálculo do pagamento por conta, em função do VN.

No âmbito do RETGS, e tratando-se do primeiro período de tributação após iniciada a aplicação deste regime especial a um grupo de sociedades, o n.º 5 do art.º 105.º do CIRC refere que o cálculo dos pagamentos por conta será apurado por cada sociedade integrante do perímetro fiscal do grupo, sendo o total dessas importâncias tido em conta aquando da determinação do imposto devido a final pelo grupo de sociedades. No período de tributação seguinte àquele em que tiver cessado a vigência do RETGS, refere o n.º 6 do art.º 105.º do CIRC que os pagamentos por conta a efetuar por cada uma das sociedades que integraram o perímetro fiscal do grupo são calculados nos termos do n.º 1 do art.º 105.º do CIRC com base no imposto que lhes teria sido liquidado relativamente ao período de tributação anterior, caso não estivessem abrangidas pelo regime.

A partir do segundo período de tributação, o procedimento para o cálculo destes pagamentos será da responsabilidade da sociedade dominante, bem como a entrega dos montantes apurados, a título de pagamento por conta do imposto devido a final, tendo

como referência, o montante de imposto liquidado pelo grupo relativamente ao ano anterior.

2.10.2. Cálculo do pagamento adicional por conta

O pagamento adicional por conta, integrou o conjunto de medidas adicionais aprovadas de consolidação orçamental⁵⁴ e que entraram em vigor a partir de 1 de julho de 2010 em Portugal, estando dispostas no art.º 105.º-A do CIRC as suas disposições legais, referindo que, as sociedades que se encontrem obrigadas a efetuar pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta, ficam também sujeitos ao pagamento adicional por conta se no período de tributação anterior tiver havido lugar ao pagamento de derrama estadual e cujas taxas a aplicar ao rendimento gerado nesse período estão definidas na figura 2.13.

Lucro tributável (euros)	Taxa (percentagem)
De mais de 1 500 000 até 7 500 000	2,5
De mais de 7 500 000 até 35 000 000	4,5
Superior a 35 000 000	8,5

Fonte: Redação da Lei n.º 8/2018, de 2 de março

Figura 2.13: Taxas de pagamento por conta adicional, em função do LT

Existindo um grupo de sociedades, na vigência do RETGS, é devido o pagamento adicional por conta por cada uma das sociedades que integram o seu perímetro fiscal, incluindo a sociedades dominante, conforme dispõe o n.º 4 do art.º 105.º do CIRC, demonstrando a figura 2.14 a fórmula de cálculo deste pagamento.

Lucro tributável (LT) de n-1	Valor de cada pagamento adicional por conta em n
LT de € 1 500 000 < ≤ € 7 500 000 n-1	$(LT \text{ de } n-1 - € 1\,500\,000) \times 2,5\%$ ----- 3
LT de € 7 500 000 < ≤ € 35 000 000 n-1	$€ 6\,000\,000 \times 2,5\% +$ $+ (LT \text{ de } n-1 - € 7\,500\,000) \times 4,5\%$ ----- 3
LT de n-1 > € 35 000 000	$€ 6\,000\,000 \times 2,5\% + € 27\,500\,000 \times 4,5\% +$ $+ (LT \text{ de } n-1 - € 35\,000\,000) \times 8,5\%$ ----- 3

Fonte: Marreiros, J. M. M. (2017, p. 273) e atualizado pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março

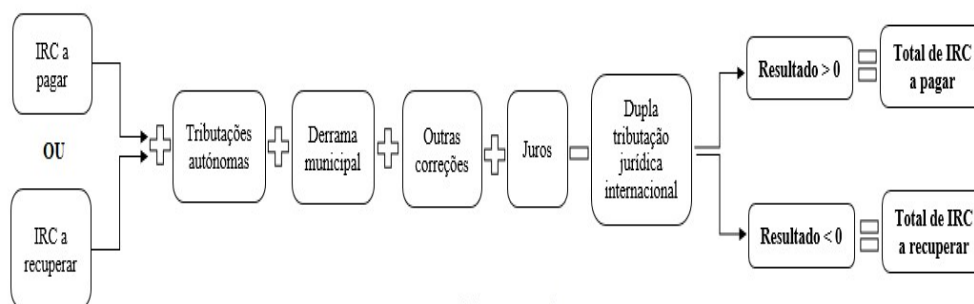
Figura 2.14: Fórmula de cálculo do pagamento adicional por conta, em função do LT.

⁵⁴ Cf. Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho.

2.11. IRC a final

Este é o último cálculo necessário efetuar para o apuramento do imposto total a final a pagar, permitindo a figura 2.15 perceber que rubricas integram a sua soma algébrica.

A partir do valor de IRC calculado, são somadas as tributações autónomas, derrama municipal, demais correções ao imposto, como por exemplo IRC de períodos anteriores e reposição de benefícios fiscais, juros, nomeadamente juros compensatórios e juros de mora. Por último, é subtraído o crédito de imposto proveniente da dupla tributação jurídica internacional. Se o valor apurado da soma algébrica for maior que zero, resulta no total de IRC a pagar, se o contrário, dá lugar ao total de IRC a recuperar.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 2.15: Determinação do IRC a final.

2.11.1. Tributação autónoma

Com o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscal, a Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, introduziu a partir de 1 de janeiro de 2001, taxas de tributação autónoma cujas disposições legais estão no art.º 88.º do CIRC.

Estas taxas, como medidas penalizadoras que são, consistem numa tributação adicional de determinados gastos que, por não serem considerados economicamente indispensáveis ao desempenho normal da atividade operacional das empresas, tais como despesas de representação, encargos com viaturas de passageiros, as despesas não documentadas, entre outras. No entanto, também são utilizadas para incentivar os sujeitos passivos a adotarem outras práticas mais amigas do ambiente, *i.e.*, menor tributação de viaturas híbridas *plug-in*, bem como aquelas que são movidas a Gás de Petróleo Liquefeito, ou Gás Natural Veicular, ou ainda movidas a energia elétrica.

Refere o n.º 14 do art.º 88.º do CIRC que as taxas mencionadas nos números anteriores do artigo, são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer gastos daquele género.

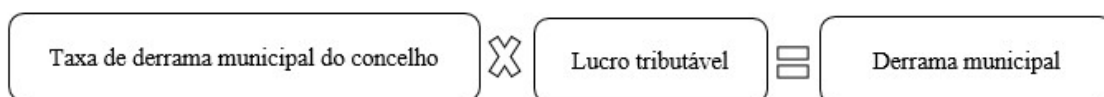
Quando aplicado o RETGS, as taxas de tributação autónoma são apuradas individualmente por cada empresa que integra o perímetro fiscal do grupo de sociedades.

A elevação das taxas de tributação autónoma em 10 pontos percentuais só será aplicável na declaração da sociedade dominante se, da soma algébrica dos resultados fiscais de todas essas empresas, for apurado um prejuízo fiscal, conforme determina o n.º 20 do supramencionado artigo.

2.11.2. Derrama municipal

De acordo com a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, relativa ao Regime Financeiro das Autarquias e das Entidades Intermunicipais e, conforme dispõe o art.º 18.º, as taxas a aplicar às empresas com sede social nos seus concelhos, são deliberadas e lançadas anualmente pelos municípios, revertendo a sua receita a favor destes.

A derrama municipal tem por base de cálculo o LT apurado na declaração periódica de rendimentos à qual é aplicada a taxa do município da respetiva localização da sede social, de acordo com a fórmula da figura 2.16. No caso dos grupos de sociedades, e na vigência do RETGS, a derrama municipal incide sobre o LT individual de cada uma das sociedades que integram o perímetro fiscal do grupo cabendo à sociedade, dita dominante, a responsabilidade do seu pagamento, conforme o disposto no art.º 115.º do CIRC.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 2.16: Fórmula de cálculo da derrama municipal, em função do LT.

2.12. Dispensa de retenção na fonte

A sociedade que obtenha rendimentos sujeitos a retenção na fonte, após se encontrar sujeita à aplicação do RETGS, refere a alínea e) do n.º 1 do art.º 97.º do CIRC, que fica dispensada de o fazer, desde que a sociedade devedora desses rendimentos esteja sujeita ao mesmo regime especial que a primeira.

No caso de distribuição de lucros, deverão estes reportar-se a resultados alcançados na vigência do regime especial de tributação aplicado ao grupo de sociedades.

2.13. Dupla tributação

Segundo Xavier (1993, p. 31) “Em direito tributário, quando duas normas se pretendem aplicar ao mesmo facto pode surgir mais do que uma obrigação de imposto, envolvendo uma dupla tributação do mesmo rendimento ou da mesma riqueza. Importa aqui referir que, quando o mesmo facto, que se pretende tributar, se integra na previsão de duas normas de tributação diferentes, verifica-se um concurso de normas”.

A dupla tributação pode ser analisada nas vertentes jurídica e económica. Na vertente jurídica, e de acordo com Xavier (1993, p. 33), a dupla tributação resulta do concurso real de várias normas tributárias sobre a mesma riqueza, *i.e.*, rendimento, património e, após identificado o facto, se consubstanciar na verificação da regra das quatro identidades:

- Identidade do objeto: do que se trata;
- Identidade do sujeito: quem é o sujeito passivo.
- Identidade do imposto: qual o imposto associado ao objeto.
- Identidade do período tributário: tributado apenas no período em causa.

Na vertente económica a dupla tributação, ou dupla afetação como também se denomina, ocorre quando a mesma riqueza é tributada, mas sendo diversos os sujeitos em causa ou a “forma” jurídica dessa riqueza variar, na esfera dos diversos sujeitos passivos, visto que pressupõe a existência de dois sujeitos distintos, apesar de ser o mesmo rendimento objeto de tributação.

A dupla tributação pode ser distinguida em interna, intracomunitária e internacional. A primeira distingue-se quando se verifica um concurso de normas tributárias pertencentes a ordenamentos jurídicos distintos, no nosso território. Relativamente à segunda distinção verifica-se quando um concurso de normas pertence a diferentes ordenamentos jurídicos de EM da UE. Por último e terceira, a dupla tributação internacional distingue-se pela verificação de um concurso de normas tributárias pertencer a ordenamentos jurídicos distintos, e às quais estão associadas as convenções no sentido de ser possível evitar a dupla tributação⁵⁵.

⁵⁵ Aos rendimentos sujeitos a imposto em dois países diferentes, aplicam-se convenções para evitar a dupla tributação. Estas situações são evitáveis quando são acionadas as Convenções de Dupla Tributação (CDT), as quais são estabelecidas entre Portugal e outros países. Nessas Convenções encontram-se estabelecidas as regras a aplicar quanto à tributação de um determinado rendimento, se no país da fonte, no país da residência fiscal, ou se em ambos, *i.e.*, se a tributação é repartida entre os dois países.

À luz da vertente económica, a aplicação do próprio RETGS representa uma forma interna de eliminar a dupla tributação dos lucros alcançados num grupo de sociedades, fiscalmente reconhecido como tal, conforme disposto nos art.ºs 69.º a 71.º do CIRC.

Em termos económicos, o crédito de imposto por dupla tributação a favor de um grupo de sociedades, sujeito a aplicação do RETGS, tem a sua disposição no n.º 3 do art.º 91.º-A do CIRC, e somente aplicável desde que não se enquadre no disposto do art.º 51.º do mesmo Código.

Refere o n.º 3 do art.º 91.º-A do CIRC, de aplicação aos grupos de sociedades fiscalmente sob o RETGS, que, relativamente ao apuramento do IRC liquidado, é possível deduzir o crédito de imposto por dupla tributação à coleta, conforme demonstrado no ponto 2.9, quando tenham sido incluídos na MC lucros e reservas, distribuídos por sociedades não residentes em Portugal, desde que a sociedade em causa exerça essa opção e estejam cumpridos certos requisitos conforme elencados no ponto 2.14.

2.14. *Participation exemption*

Uma das novidades fiscais, ao nível da reforma do IRC, e a qual foi introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, trata-se do novo regime denominado *de participation exemption*.

Considerado como um regime que consagra a competitividade a nível fiscal do nosso país, visto que objetiva a facilitação quanto à internacionalização das sociedades e grupos de sociedades portuguesas.

O regime *participation exemption* veio proporcionar as condições legais, em termos tributários, às sociedades portuguesas, relativamente à realização de investimentos noutras sociedades, independentemente da sua localização, *i.e.*, em território nacional, na UE ou em países terceiros⁵⁶, exceto se o investimento ocorrer em “paraísos fiscais”⁵⁷, promovendo assim o alargamento da sua atuação em termos de área geográfica, além de potenciar os seus negócios e, conseqüentemente, os respetivos lucros.

Surgiu assim às sociedades, e grupos de sociedades, a possibilidade de obterem estruturas operacionais a custos mais reduzidos, em consequência do estímulo que este

⁵⁶ Países que estão fora das fronteiras da Comunidade da União Europeia.

⁵⁷ É considerado “paraíso fiscal” o país ou território que oferece aos investidores estrangeiros condições fiscais atrativas, principalmente devido aos baixos impostos, ou até nulos, e ao total sigilo bancário. Legalmente são considerados *offshores* com regimes especiais de tributação onde não existe a necessidade de identificação dos titulares de contas bancárias e como tal as operações bancárias estão envoltas de enorme opacidade.

regime representa em termos de impulsionamento quanto à temática da internacionalização, pelo facto de não ser mais necessário deter no estrangeiro, investimentos feitos através de sociedades residentes noutros países, as quais por vezes eram constituídas unicamente com esse propósito.

Este regime, cujas disposições legais se encontram entre os art.ºs 51.º e 51.º-D do CIRC, veio permitir que a distribuição de lucros e reservas, bem como as mais-valias provenientes da alienação de participações sociais, não sejam tributados em sede de IRC mediante certos requisitos, tais como, a participação ser detida, direta ou indiretamente, em pelo menos 10% do capital social ou dos direitos de voto da sociedade que distribui os lucros ou reservas, mantendo a titularidade ininterruptamente durante o ano anterior à distribuição de tal rendimento ou, se a participação for detida há menos tempo, que seja mantida durante o tempo necessário de modo a completar o período de um ano, como também não poderá estar sujeito ao regime da transparência fiscal previsto no art.º 6.º do CIRC. Também é requisito exigido que a entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC, de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa do IRC, conforme prevista no n.º 1 do art.º 87.º, como ainda, a sociedade que distribui os lucros ou reservas não ter residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, *i.e.*, não se encontrar localizada num chamado “paraíso fiscal”.



O estudo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) foi desenvolvido a partir da análise das normas referentes ao regime especial que se encontram elencadas entre os art.ºs 69.º e 71.º do CIRC, bem como, da análise do restante normativo aplicado ao regime geral, de modo a identificar as várias obrigações, termos e condições de cumprimento das mesmas, no âmbito de um grupo de sociedades nos períodos anteriores, posteriores e durante a vigência do RETGS.

Conclui-se que a sociedade dominante é responsável por todas as comunicações a enviar, por transmissão eletrónica de dados, à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), relativamente à opção de tributar os lucros do grupo de sociedades no âmbito de aplicação do RETGS, como também de quaisquer situações relacionadas com alteração no grupo, renúncia ou cessação de aplicação do regime de tributação. Cabe também à sociedade dominante a responsabilidade de entregar a declaração periódica de rendimentos relativa ao LT do grupo, independentemente de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dita dominante, cumprir de forma individual a entrega da sua declaração periódica de rendimentos, sendo determinado o seu imposto como se o RETGS não fosse aplicado. É da incumbência da sociedade dominante o pagamento do imposto, não obstante a solidariedade das demais sociedades que integram o perímetro fiscal do grupo.

Foram analisadas outras temáticas de interesse dos grupos de sociedades, como por exemplo, a questão da dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos (GFL), devendo a sociedade dominante de um grupo de sociedades sob a aplicação do RETGS comunicar à AT da opção ou renúncia da dedução dos GFL, os vários tipos de pagamentos por conta do imposto, bem como, do IRC total final, esquematizando diversas fórmulas de cálculo ao longo das várias fases intermédias do seu apuramento, estando na base, como é óbvio, a questão do LT e a possibilidade de dedução dos PF, questão maior do RETGS.

Capítulo III – A tributação de grupos e a União Europeia

O capítulo terceiro pretende abordar a temática da tributação dos grupos de sociedades, em sede de imposto sobre os rendimentos, ao nível da UE. Como primeira abordagem analisar a mais recente evolução da legislação, à luz do direito comunitário, quanto à tão necessária harmonização fiscal no seio da Comunidade Europeia (CE). Como segunda abordagem procurar estabelecer, de forma sucinta, um paralelismo comparativo relativamente a regimes fiscais análogos entre Portugal e outros dois Estados-Membros, Reino Unido e Espanha, países com históricas ligações comerciais.

3. Enquadramento histórico da União Europeia

Com a assinatura do Tratado Constitutivo da CEE em 25 de março de 1957, mais conhecido por Tratado de Roma, estava dado o primeiro passo de um longo caminho para a implementação de um Mercado Único na Europa, cuja missão está bem definida no seu art.º 2.º e cuja redação refere que “A Comunidade tem como missão, através da criação de um mercado comum e da aproximação progressiva das políticas dos Estados-Membros, promover, em toda a Comunidade, um desenvolvimento harmonioso das atividades económicas, uma expansão contínua e equilibrada, uma maior estabilidade, um rápido aumento do nível de vida e relações mais estreitas entre os Estados que a integram”. Na prática, a missão tinha como objetivo alcançar um dia, e de forma progressiva, um mercado comum onde fosse possível a livre circulação de mercadorias, pessoas, capitais e serviços. Conforme referem *Wickham e Babeau* (1988, p. 117) “Tal objetivo implicava igualmente medidas concomitantes em matéria alfandegária, fiscal e posteriormente em matéria jurídica e fiscal”. Tratou-se de um passo gigante com vista a relançar a economia comunitária, em consequência da enorme pressão concorrencial a nível mundial sobre a Europa, saindo reforçada assim, a ideia de alcançar um dia, uma UE assente em vários ideais transversais a todos os EM.

Na caminhada de construção de um mercado interno foram vários os marcos históricos que contribuíram profundamente para as mudanças que a CE sofreu, transportando-nos à nossa contemporaneidade em termos económico-sociais dentro do mercado interno influenciando o quotidiano das pessoas, singulares ou coletivas.

Para além do marco já referido, que foi o Tratado Constitutivo da CEE, de 25 de março de 1957, e que visava facilitar as trocas entre os EM e fortalecer a importância da Comunidade enquanto principal potência, outros marcos a realçar foram os Acordo de

Schengen e Convenção de Aplicação do Acordo de *Schengen* assinados em 1985 e 1990, respetivamente, marcos esses de extrema relevância na história da UE. O primeiro determinou a supressão, de forma gradual, dos controlos nas fronteiras comuns, enquanto que o segundo documento procurou complementar o anterior, vindo definir quais os termos para a supressão definitiva dos controlos nas fronteiras internas, bem como veio definir procedimentos que visavam reforçar os controlos nas fronteiras externas.

Em 2018, são 26 os países do Espaço Económico Europeu⁵⁸ que já deixaram cair as suas fronteiras⁵⁹ em consequência da assinatura de tais documentos. A circulação de pessoas e bens, apenas com controlos mínimos, passou a ser uma realidade tangível.

O Tratado da União Europeia assinado em 7 de fevereiro de 1992, vulgarmente conhecido por Tratado de *Maastricht*, foi mais um marco histórico nesta caminhada e que veio dar início à União Económica e Monetária, propondo a convergência económica dos EM, a livre circulação de capitais e a adoção de uma moeda única (Euro), bem como o reforço da cooperação nos domínios da justiça e dos assuntos internos e, especialmente, a criação de um espaço sem fronteiras internas de modo a ser possível usufruir das quatro liberdades definidas no Tratado Constitutivo.

Referir também o marco que foi o Tratado Reformador⁶⁰, também denominado de Tratado de Lisboa, assinado em 13 de dezembro de 2007, o qual veio finalmente dotar a UE de personalidade jurídica, tornando-a assim numa entidade única e capaz de celebrar acordos internacionais ou de integrar-se como membro de uma organização internacional. Os principais objetivos deste Tratado foram tornar a UE mais eficiente criando instituições que se adaptassem a uma Europa constituída por 27 países⁶¹, promover a proximidade dos seus cidadãos europeus, como ainda procurar ser eficaz e coerente tanto no seu relacionamento como nas respostas que precisará estar apta a dar quanto aos desafios que se colocaram desde o início do século XXI neste mundo globalizado.

⁵⁸ Indicação dos países que integram, na atualidade, o Espaço Económico Europeu em Anexo 3.

⁵⁹ Também denominado de Espaço *Schengen*.

⁶⁰ Foi ainda o primeiro Tratado a conter um artigo onde estão definidos os procedimentos que permitem a saída de um Estado-Membro da União Europeia - o artigo 50.º.

⁶¹ Presentemente, a UE é constituída por 28 países. Após a assinatura do Tratado de Lisboa, o país que aderiu à UE foi a Croácia em 01/07/2013.

3.1. Legislação comunitária

Ao longo desta caminhada, já com mais de sessenta anos, a economia mundial globalizou-se e a Europa, devido ao atual mercado comum interno que a UE representa, não foi exceção.

As empresas sediadas no mercado único europeu, de forma intracomunitária, *i.e.*, em *stricto sensu*, passaram a registar uma panóplia infindável de operações entre si, como por exemplo, transações de bens e serviços, movimentações de capital de proveniência diversa, aquisições e alienações de participações sociais de outras empresas, proporcionando a formação de grupos económicos multinacionais. As relações comerciais das empresas, e dos grupos económicos, pertencentes à UE foram extravasadas, *i.e.*, em *lato sensu*, para além das suas fronteiras, com os denominados países terceiros. Toda esta realidade, exigiu a criação e atualização de diversos instrumentos jurídicos, os quais revestem as formas de diretivas comunitárias, regulamentos comunitários ou outros atos legislativos, no propósito de serem regidas as mais variadas situações relacionadas com o espaço da UE.

É exemplo de uma dessas diretivas comunitárias a que foi publicada no início do século XXI, a Diretiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho, e que veio definir as regras do emergente comércio eletrónico, consequência do aumento da mobilidade e fruto do exercício das quatro liberdades, génese do Tratado Constitutivo da CEE, que são a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais.

3.2. A tributação na União Europeia

Entre o início da década de 90 até aos primeiros anos do século XXI, ocorreu uma vaga de investimento direto estrangeiro sob a forma de aquisições e fusões⁶² de empresas, como consequências do surgimento do Espaço *Schengen*⁶³, visto que as barreiras fronteiriças foram abolidas e deixando de ser um impedimento ao comércio transfronteiriço, da Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho, referente ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões⁶⁴, entradas de ativos e permutas de ações entre

⁶² Cf. Lopes (2017, p. 13) “Fusão - é a operação pela qual uma ou várias sociedades, por meio de uma dissolução sem liquidação, transferem para outra ou para sociedade que elas constituem, todo o seu património ativo e passivo, mediante a atribuição aos acionistas da ou das sociedades incorporadas das partes do capital da sociedade incorporante e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10% do valor nominal das partes do capital assim atribuídas ou, na falta de valor nominal, do seu valor contabilístico”.

⁶³ Indicação dos países que integram, na atualidade, o Espaço *Schengen* em Anexo 2.

⁶⁴ Cf. Lopes (2017, p. 85) “Cisão simples – uma sociedade destaca parte do seu património para com ele constituir outra sociedade” ou “Cisão-Fusão – uma sociedade destaca parte do seu património, dividindo-o

sociedades de EM diferentes e da Convenção 90/436/CEE, de 23 de julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas. De acordo com *Regling* (2004, pp. 7-8) nesse período “a Europa dos 15 representava 41% do número total de processos de F&A (fusões e aquisições), enquanto *target-country*”.

Estavam criadas as condições para que, as empresas de maior dimensão passassem a encarar o Mercado Único Europeu como se se tratasse apenas do seu “mercado nacional” proporcionando condições ao desenvolvimento de estruturas empresariais à escala europeia.

Pese embora as diversas medidas tomadas, visando a atenuação do desequilíbrio económico-financeiro entre os vários EM, foram escassos os progressos alcançados no estabelecimento de uma política fiscal comum em termos de harmonização da tributação direta, mais propriamente, ao nível dos impostos sobre as sociedades. A autora Raposo (2005, pp. 463-476) refere que “(...) mercê da quase inexistência de harmonização tributária na Comunidade, cada Estado-Membro estabelece as suas próprias normas para determinar quer os benefícios, quer as bases tributáveis para o cálculo dos diferentes impostos”, não obstante o que se encontrava redigido na alínea h) do art.º 3.º do Tratado de Roma, o qual fazia referência a “aproximação das legislações dos Estados-Membros na medida do necessário para o funcionamento do mercado comum”.

De referir que, e de acordo com os dados da tabela 3.1, cada EM define a sua taxa de imposto a aplicar aos lucros das sociedades no seu território. Dos dados apresentados, relativamente ao período compreendido entre 2005 e 2015, verifica-se que a taxa média aplicada na UE aos lucros das sociedades, neste mesmo período, diminuiu 2,46%. Existem países tal como Reino Unido (-10%), Alemanha (-8,5%), Eslovénia (-8%), Espanha e República Checa (- 7% *ex aequo*), que registaram as maiores diminuições ao longo deste período entre os 28 EM, das suas taxas de tributação dos rendimentos das empresas que variaram entre -10% e -7%. Na situação inversa observam-se países como Hungria (+3,1%), França e Eslováquia (+3% *ex aequo*) e Portugal (+2%), de entre os 28 EM, cerca de 8 países registaram variação zero, nomeadamente Áustria, Malta, Bélgica, Croácia, Irlanda, Letónia, Lituânia e Roménia. Também é de concluir que existem países fiscalmente mais atrativos como a Bulgária, cuja taxa aplicada aos rendimentos das sociedades é de apenas 10%, tendo sofrido uma redução de 5% face ao início do período

em duas ou mais partes, para as fundir com sociedades já existentes ou com partes do património de outras sociedades, separadas por idênticos processos e com igual finalidade”.

apresentado, bem como Irlanda e Chipre que, em *ex aequo*, aplicam a esses rendimentos uma taxa de 12,5%.

Tabela 3.1: Taxas gerais ajustadas* de Imposto sobre as Sociedades na UE: 2005/15.

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Diferença 2005/2015
Alemanha	38,7	38,7	38,7	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	-8,5
Áustria	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0,0
Bélgica	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	0,0
Bulgária	15,0	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-5,0
Chipre	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	12,5	12,5	12,5	2,5
Croácia	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	0,0
Dinamarca	28,0	28,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	24,5	23,5	-4,5
Eslováquia	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	23,0	22,0	22,0	3,0
Eslovénia	25,0	25,0	23,0	22,0	21,0	20,0	20,0	18,0	17,0	17,0	17,0	-8,0
Espanha	35,0	35,0	32,5	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	-7,0
Estónia	24,0	23,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0	-4,0
Finlândia	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	24,5	24,5	20,0	20,0	-6,0
França	35,0	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	36,1	36,1	38,0	38,0	38,0	3,0
Grécia	32,0	29,0	25,0	35,0	35,0	24,0	20,0	20,0	26,0	26,0	29,0	-3,0
Hungria	17,5	17,5	21,3	21,3	21,3	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	3,1
Irlanda	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	0,0
Itália	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	-5,9
Letónia	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	0,0
Lituânia	15,0	19,0	18,0	15,0	20,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	0,0
Luxemburgo	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	28,6	28,8	28,8	29,2	29,2	29,2	-1,2
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0
Países Baixos	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-6,5
Polónia	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	0,0
Portugal	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	29,0	29,0	31,5	31,5	31,5	29,5	2,0
Reino Unido	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	26,0	24,0	23,0	21,5	20,0	-10,0
República Checa	26,0	24,0	24,0	21,0	20,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-7,0
Roménia	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	0,0
Suécia	28,0	28,0	28,0	28,0	26,3	26,3	26,3	26,3	22,0	22,0	22,0	-6,0
Média UE-28	25,26	25,08	24,37	23,84	23,78	23,20	23,03	22,93	23,23	22,96	22,80	-2,46

* Abrangendo adicionais de imposto e sobretaxas de natureza municipal, nacional e estadual.

Fonte: Adaptado de *Taxation Trends in the European Union, 2015, edition*, pp. 144-145.

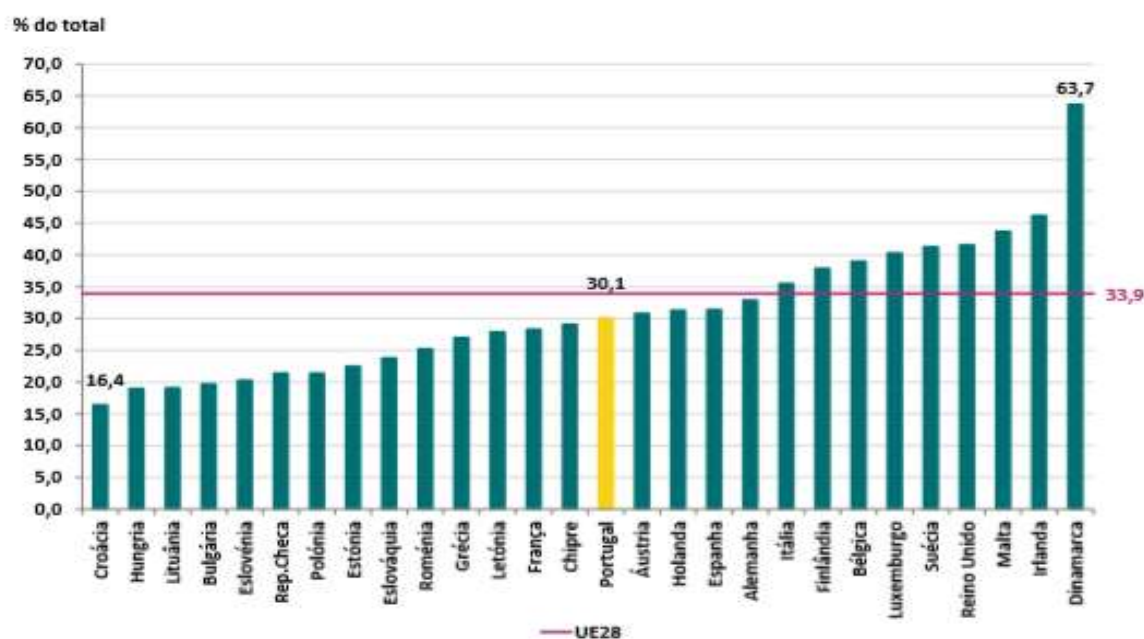
Apesar da UE ter implementado, ao longo dos anos, medidas que visavam a mitigação de esquemas relacionados com a evasão⁶⁵ e a fraude fiscal⁶⁶, como por exemplo

⁶⁵ Cf. Pereira (2007, pp. 401-402) “Prática de actos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhes está subjacente ou serem anómalos, anormais ou abusivos”.

⁶⁶ Cf. Pereira (2007, p. 402) “Actos ou negócios ilícitos, infringindo frontalmente a lei fiscal”.

a publicação de um Código de Conduta⁶⁷ no domínio da fiscalidade aplicada às sociedades, as desigualdades em matéria de tributação direta foram sempre prevalecendo e servindo de estímulo aos esquemas evasivos e fraudulentos. As desigualdades fiscais entre EM, e pelo facto de estes não estarem dispostos a abdicar da sua soberania fiscal, têm fomentado a concorrência fiscal prejudicial, que segundo Tavares (2011) a “concessão de regimes mais favoráveis (com níveis de tributação muito reduzidos, ou mesmo, de ausência de tributação) a residentes de outro Estado, no sentido de atrair investimento ou receitas para esse Estado. O que implica a perda total de receitas para o Estado lesado e resultados reduzidíssimos para o Estado que concede estes regimes mais favoráveis”, bem como distorções ao nível da justiça fiscal, provocando elevadas quebras orçamentais nas receitas dos EM, e as quais são fundamentais à continuidade do asseguramento do financiamento das despesas sociais e de bem-estar dos cidadãos europeus.

A figura 3.1 indica qual o peso dos impostos diretos⁶⁸ na carga fiscal de cada EM face à média da UE. No caso de Portugal, no período compreendido entre 1995 e 2016, os impostos diretos na sua carga fiscal encontravam-se 3,8% abaixo da média europeia.



Fonte: INE – Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2016, p. 6/16

Figura 3.1: Peso dos impostos diretos na carga fiscal, por país da UE, em 2016.

⁶⁷ Publicado no JO (Jornal Oficial da União Europeia) n.º C 002, de 6 de janeiro de 1998, como Anexo 1 às conclusões, em matéria de política fiscal, do Conselho ECOFIN de 1 de dezembro de 1997.

⁶⁸ Aqueles que incidem diretamente sobre o rendimento, quer das pessoas singulares quer das pessoas coletivas. Exemplos: IRS e IRC.

3.2.1. A 9.^a Diretiva Comunitária

A harmonização fiscal dos impostos diretos entre EM faz parte de uma temática muito sensível no seio da CE, porquanto que qualquer medida proposta pela UE em matéria fiscal confere aos EM um “poder de veto”, conforme refere a autora Pereira (2004, p. 201), visto que os art.ºs 113.º a 115.º do TFUE impõem como condição a aprovação da mesma por unanimidade, sendo que, quanto mais EM houver mais difíceis serão os consensos de alcançar. Os EM não estão dispostos a abdicar da sua soberania fiscal. Independentemente da disposição individual face a esta temática, certo é que a necessidade de uma regulamentação mínima comum há muito que é sentida no seio da UE, muito especialmente no que se refere aos impostos das sociedades. Peixoto (2007) menciona que “as distorções fiscais existentes no espaço europeu, sobretudo ao nível da tributação das sociedades, têm um efeito negativo na construção do mercado interno”, partilhando também da mesma opinião Giebels (2007), “*the fact that every Member State has got a different Corporate Income Tax System affects the functioning of the Internal Market in the European Union*”.

Em 1975, e inspirado num outro projeto datado de 1966 apresentado por Sanders sobre a Sociedade Europeia, o qual incluía regras relativas à temática dos grupos de sociedades, foi apresentado o projeto da 9.^a Diretiva Comunitária, focado nessa temática.

O projeto apresentado, veio definir como condição para o reconhecimento de um grupo de sociedades, a existência de uma direção unitária. Não foi possível alcançar um consenso, visto que o projeto estava envolto de uma elevada complexidade, como também de um protecionismo exagerado, conforme refere Cordeiro (2005, p. 771).

Um novo projeto da 9.^a Diretiva foi apresentado em 1984, desta feita composto por um conjunto de 46 normas, mas que, apesar de uma abordagem diferente aos grupos de sociedades, mesmo sendo apenas aplicável às sociedades anónimas, mais uma vez não reuniu consensos entre os EM para passar de projeto a proposta. O chumbo do projeto da 9.^a Diretiva Comunitária, serviu para alimentar um longo e penoso impasse nas iniciativas europeias em matéria de grupos de sociedades.

3.2.2. A matéria coletável comum europeia

A fim de ser possível criar uma regulamentação a nível europeu no domínio dos grupos de sociedades, Abreu (1996, pp. 245-279) defende que a “definição de um regime europeu sobre os grupos de sociedades só será eficaz se enquadrada e tendo por base um

processo de harmonização europeia das matérias estruturantes do direito societário europeu dos grupos”.

A Comissão Europeia publicou em maio de 2007, uma comunicação referindo quais os progressos realizados e as etapas seguintes quanto à apresentação de uma proposta relativa à MCCIS, tendo sido criado um grupo de trabalho, dentro deste órgão executivo, para a elaboração de um projeto que tivesse por base uma medida de uniformização fiscal europeia, em sede de tributação direta, cujas linhas orientadoras foram antes definidas.

Foi então apresentado um projeto em março de 2011, resultante do trabalho desenvolvido pelo grupo de trabalho formado pela Comissão quatro anos antes criando, a partir de uma ideia inovadora, um sistema comum para o cálculo da MC e que cumpria as linhas orientadoras inicialmente definidas. O projeto teria que contemplar um conjunto de normas que não fossem evasivas da soberania fiscal dos EM, que garantissem a cada EM a possibilidade quanto à fixação da sua taxa de imposto sobre as sociedades aplicada às empresas localizadas no seu território, e com isso, procurar criar condições para uma mais fácil e rápida implementação e ser, eventualmente, de cariz facultativo quanto à sua aplicação para todas as empresas do grupo estabelecidas na UE.

Dos projetos elaborados sobre a tributação direta dos lucros das sociedades, foi escolhido, e convertido em proposta, o modelo da Matéria Coletável Comum Consolidada sobre o Imposto das Sociedades (MCCCIS). Prevaleceu de entre três hipotéticos modelos relacionados com esta temática, tendo sido declinados os projetos dos modelos de tributação no estado de origem ou de criação de um imposto europeu sobre os rendimentos das empresas.

A proposta revestiu-se de objetivos, tais como, a redução significativa dos encargos administrativos, considerados puros obstáculos ao investimento transfronteiriço na UE, e dos custos de conformidade e incertezas jurídicas que as empresas enfrentavam à época na UE, perante 27 sistemas nacionais diferentes de tributação de sociedades, para que pudessem determinar a sua respetiva matéria coletável.

Perante a existência da MCCCIS, enquanto proposta, as empresas beneficiariam de um sistema de “balcão único” para o cumprimento das suas obrigações declarativas em termos fiscais, proporcionando-lhes a possibilidade de consolidarem a totalidade dos lucros e perdas que tivessem obtido em toda a UE.

Aquando da apresentação da revolucionária proposta, *Algirdas Semeta*, Comissário responsável pela Fiscalidade, à data, de uma UE com 27 EM, referiu que “A MCCCIS vai tornar mais fácil, mais barato e mais conveniente fazer negócios na UE. Abrirá

também portas às PME que pretendem crescer para além dos seus mercados nacionais. A proposta hoje apresentada é boa para as empresas e boa para a competitividade da UE a nível mundial”⁶⁹.

Por falta de unanimidade na votação dos EM, conforme dita o art.º 115.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), a proposta apresentada em 2011, não passou no Conselho Europeu, mesmo após consulta ao Parlamento Europeu, e o tema da MCCCIS só foi relançado no seio da UE em outubro de 2016, surgindo uma nova proposta, reajustada a partir da anterior.

3.2.2.1. Âmbito de aplicação

A proposta apresentada em 2016 procurou contribuir para a mudança do paradigma dos impostos das sociedades no seio da UE, sendo aquela que mais consensos reuniu até ao momento, visto que conseguiu tornar um conjunto único de regras, anteriormente já apresentado, mais simples e mais eficaz quanto à elisão fiscal.

A mudança de paradigma prendeu-se com o facto de a proposta não apresentar uma solução de imposição de harmonização dos impostos sobre as sociedades na UE, por via da definição de uma taxa de imposto igual e de aplicação a todos os EM, mas sim através da definição de uma matéria coletável comum do imposto das sociedades (MCCIS) para cálculo dos lucros das sociedades, que tendo o domicílio fiscal no seu país, desenvolvam também atividades económicas de forma transfronteiriça noutro país dentro do mercado único europeu.

Assim, a proposta encerrou em si não uma, mas sim duas propostas quanto ao apuramento da MCCIS defendendo que, numa primeira fase, deveria ser aplicada uma MCCIS a qualquer sociedade que desenvolvesse, para além do seu país, a sua atividade económica também noutros EM e, numa segunda fase mais vocacionada à consolidação de grupos de sociedades multinacionais, quando a primeira já estivesse plenamente operacional no mercado interno, seria então aplicada a MCCCIS aos lucros das empresas gerados em toda a UE.

De modo a melhor perceber os conteúdos das propostas referidas, a figura 3.2 apresenta um resumo quanto ao âmbito de aplicação de algumas rubricas, encontrando-se a negrito as alterações efetuadas na proposta de 25 de outubro de 2016 face à proposta de 16 de março de 2011.

⁶⁹ Cf. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-319_pt.htm?locale=frhttp, consultado em 10/06/2018.

Âmbito de aplicação	1.ª Proposta COM(2011) 121, de 16/03/2011	2.ª Proposta COM(2016) 685, de 25/10/2016
Natureza do regime	•Facultativo para todas as sociedades (residentes e não residentes (art.º 6.º)).	• Obrigatória para grupos de sociedades que consolidadamente tenham obtido no ano anterior VN > € 750 milhões. •Facultativa aos restantes grupos de sociedades (art.º 2.º).
Forma jurídica	•Sociedades constituídas nos termos da legislação nacional de cada EM sob as formas de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, bem como de Sociedade Europeia ou Sociedade Cooperativa Europeia (alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º). •Consideração de sociedades constituídas em país terceiro conforme conste de lista anualmente adotada (art.º 3.º).	•Sociedades constituídas nos termos da legislação nacional de cada EM sob as formas de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, bem como de Sociedade Europeia ou Sociedade Cooperativa Europeia (alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º). • Sociedades constituídas nos termos da legislação de um país terceiro desde que em forma semelhante às constituídas na UE (n.º 2 do art.º 2.º).
Residência fiscal	•Sociedades residentes num EM da UE (n.º 1 do art.º 6.º). •Sociedades não residentes, mas com estabelecimento estável situado num EM da UE (n.º 2 do art.º 6.º).	•Sociedades residentes num EM da UE (n.º 1 do art.º 4.º). •Sociedades não residentes, mas com estabelecimento estável situado num EM da UE (n.º 5 do art.º 4.º).
Sujeição ao imposto	•Sociedades (residentes e não residentes) sujeitas a um dos Impostos sobre as Sociedades previsto em cada EM da UE (art.º 7.º).	•Sociedades (residentes e não residentes) sujeitas a um dos Impostos sobre as Sociedades previsto em cada EM da UE (art.º 2.º).
Perímetro de consolidação (detenção direta e indireta)	•Direito de voto: > 50% •Direito de propriedade: > 75% do capital próprio ou > 75% dos direitos sobre os lucros (art.º 5.º).	•Direito de voto: > 50% •Direito de propriedade: > 75% do capital próprio ou > 75% dos direitos sobre os lucros (art.º 54.º).
Período de detenção	•Não aplicável	• Consecutivos do exercício fiscal: ≥ 9 meses (art.º 8.º).
Apuramento da Matéria Coletável Comum	•Cálculo das matérias coletáveis individuais com base em regras fiscais comuns. Agregação de todas as matérias coletáveis (art.º 9.º). Segregação pelos vários EM mediante aplicação de uma fórmula de repartição (art.º 86.º). •Se MC negativa as perdas transitam para os exercícios seguintes (n.º 2 art.º 57.º).	•Cálculo das matérias coletáveis individuais com base em regras fiscais comuns. Agregação de todas as matérias coletáveis (art.º 7.º). Segregação pelos vários EM mediante aplicação de uma fórmula de repartição (art.º 28.º). •Se MC negativa as perdas transitam para os exercícios seguintes (n.º 2 art.º 7.º).
Preços de transferência	•Lucros/perdas resultantes de transações intragrupo não são considerados no cálculo da MC consolidada (n.º 1, art.º 59.º). •Aplicação de método coerente e bem documentado para registo destas operações (n.º 3, art.º 59.º).	•Lucros/perdas resultantes de transações intragrupo não são considerados no cálculo da MC consolidada (n.º 1, art.º 9.º). •Aplicação de método coerente e bem documentado para registo destas operações (n.º 2, art.º 9.º).
Retenções na fonte	•Transações intragrupo não são sujeitas a retenção na fonte nem a qualquer outra imposição na fonte (art.º 60.º).	• Transações intragrupo não impostas a retenção na fonte (art.º 10.º).
Dupla tributação	•Estão isentas de tributação de Imposto sobre as Sociedades os dividendos recebidos bem como os proventos de alienação de ações (art.º 11.º).	•Estão isentas de tributação de Imposto sobre as Sociedades os dividendos recebidos mas não os proventos de alienação de ações (n.º 8).
Dedução de prejuízos fiscais	•Prejuízos fiscais apurados antes da aplicação da MCCCIS só poderão ser imputados à quota-parte da sociedade (art.º 15.º). •Reporte de prejuízos fiscais nos períodos seguintes, devendo os mesmos serem imputados à MC positiva pelo método do <i>First In First Out</i> (n.ºs 2 e 3 do art.º 43.º).	•Prejuízos fiscais apurados antes da aplicação da MCCCIS só poderão ser imputados à quota-parte da sociedade (art.º 15.º). •Reporte de prejuízos fiscais por um período ilimitado , devendo os mesmos serem imputados à MC positiva pelo método do <i>First In First Out</i> (n.º 2 do art.º 7.º).
Taxa de imposto	•Em caso de opção pelo regime, a sociedade deixa de estar sujeita às disposições nacionais em termos de Imposto sobre as Sociedades (art.º 7.º).	• Taxa de tributação nacional aplicada à quota-parte de cada EM (art.º 45.º).
Exercício fiscal	•O grupo deve ter o mesmo exercício fiscal (art.º 108.º).	•O grupo deve ter o mesmo exercício fiscal (art.º 50.º).
Declaração fiscal	•Declaração única a ser entregue pela sociedade dominante à autoridade fiscal principal, <i>i. e.</i> , um "balcão único", 9 meses depois do final do exercício fiscal (art.º 109.º).	•Declaração única a ser entregue pela sociedade dominante à autoridade fiscal principal, <i>i. e.</i> , um "balcão único", 9 meses depois do final do exercício fiscal (art.º 51.º).
Auditorias	•Despoletada pela autoridade fiscal principal podendo ser também requerida pelas autoridades competentes dos EM (art.º 122.º).	•Despoletada pela autoridade fiscal principal podendo ser também requerida pelas autoridades competentes dos EM (art.º 64.º).

Fonte: Adaptado de Rodrigues, A. S. e Sarmento, J. M. (2018, pp. 27-32), EUR-Lex-52011PC0121 e EUR-Lex-52016PC0683.

Figura 3.2: Resumo comparativo entre as propostas de 2011 e 2016 da MCCCIS.

As diferenças mais significativas da segunda face à primeira, são a obrigatoriedade do regime para grupos de sociedades a partir de determinada dimensão, a fim de aumentar a resiliência do sistema quanto a práticas de planeamento fiscal agressivo, a possibilidade de sociedades, com origem em países terceiros, desde que constituídas de forma jurídica idêntica às da UE, puderem integrar o mercado único europeu, foi introduzida uma norma relativamente ao período mínimo de detenção da participação ou do direito de voto de uma sociedade, face ao grupo onde se insere, definindo como prazo mínimo, pelo menos 9 meses consecutivos do exercício fiscal, quanto à taxa de imposto, o art.º 45.º refere que a taxa nacional será aplicada à quota-parte de cada EM, segundo a aplicação de uma determinada fórmula de repartição⁷⁰, ao contrário de 2011 (art.º 7.º) que definia a opção pelo regime como condição suficiente para a empresa deixar de estar sujeita às disposições legais do país, em sede de imposto sobre as sociedades.

3.2.2.2. Cálculo da MCCCIS

A proposta de 2016 manteve a solução prescrita pela anterior proposta de 2011, relativamente ao cálculo de uma MCCCIS, propondo uma fórmula de repartição como método de alocação entre os membros de um grupo de sociedades, que conforme refere Rodrigues (2010), segundo a opinião de especialistas americanos, participantes da reunião do Grupo de Trabalho MCCCIS realizada entre 10 e 11 de dezembro de 2007, a UE terá de, indubitavelmente, caminhar no sentido de uma economia integrada e unificada um pouco à semelhança do seu país, Estados Unidos da América, ou Canadá e Cantões Suíços.

O Grupo de Trabalho MCCCIS⁷¹ defende que *“The sharing mechanism itself is not the purpose of the comprehensive tax reform, but necessary and unavoidable consequence of the consolidation”*.

A fórmula de repartição da MCCCIS é composta por três fatores de igual ponderação. São estes fatores de ponderação as Vendas, a Mão-de-Obra e os Ativos (figura 3.3).

$$\text{Quota-parte A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Vendas}^A}{\text{Vendas}_{\text{Grupo}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Salários}^A}{\text{Salários}_{\text{Grupo}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{N.º Empregados}^A}{\text{N.º Empregados}_{\text{Grupo}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Activos}^A}{\text{Activos}_{\text{Grupo}}} \right) * \text{Mat. Colectável Consolid.}$$

Figura 3.3: Fórmula de repartição MCCCIS proposta.

⁷⁰ Vide ponto 3.2.2.2.

⁷¹ Comissão Europeia (2007b), p. 17.

Pretende-se, a partir da sua aplicação, obter a quota-parte de cada EM da matéria coletável consolidada de um grupo de sociedades, calculando o peso individual destes três fatores (numerador) face ao total dos mesmos fatores relativamente às sociedades que integram o perímetro fiscal do grupo (denominador).

O fator de ponderação “vendas” compreende as vendas como também os serviços prestados que tenham ocorrido não no país de origem, mas sim no país de destino, segundo as regras do IVA⁷², promovendo assim, o combate à elisão e evasão fiscal. De referir também, que não são acrescidas ao fator “vendas” as operações intragrupo desta natureza, bem como serviços prestados, ficando deste modo solucionado o problema dos preços de transferência entre empresas pertencentes ao mesmo grupo económico e fiscal.

O segundo fator que integra a fórmula relaciona-se com a “mão-de-obra”, mais propriamente, com a massa salarial e o número de empregados, repartida de igual modo e imputada aos EM de origem, ao contrário do fator “vendas”. Esta repartição igualitária resultou de uma sugestão do Conselho Europeu no sentido de corrigir eventuais situações de gritante disparidade entre remunerações de empresas situadas nos vários EM.

O fator “ativos” representa somente os Ativos Fixos Tangíveis, ficando de fora desta definição, os Ativos Intangíveis e os Ativos Financeiros. O Grupo de Trabalho MCCCIS, quanto à não inclusão deste tipo de ativos, justificou referindo que as razões se prendem, essencialmente, com a facilidade da sua desmobilização, para além da extrema dificuldade de mensuração⁷³ dos próprios, exemplo disso são as marcas e patentes.

Vozes dissonantes, como *Giebels* (2007), manifestaram-se afirmando não existir, até à data, qualquer fundamento teórico que comprovasse a relação direta dos lucros tributáveis com os fatores de ponderação que constituíam a fórmula, sendo assim difícil de demonstrar que estes contribuíssem verdadeiramente para que a mesma fosse considerada uma ferramenta justa e equitativa de repartição da base tributável.

Pese embora esta ou qualquer outra voz discordante, certo é que a proposta apresentada em 2016 reúne cada vez mais consensos, apesar de, até à sua promulgação final, certamente ainda irá sofrer alguns ajustes no campo técnico. No entanto, a proposta revolucionária da MCCCIS é encarada como o próximo passo a dar na necessária harmonização do imposto sobre as sociedades na UE, conforme refere *Fuest* (2008).

⁷² Imposto sobre o Valor Acrescentado.

⁷³ Cf. SNC (2016, p. 26) “Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos (...) devem ser reconhecidos (...)”.

3.3. Modelos tributários

A tributação de grupos de sociedades, apesar de ser praticado em vários ordenamentos jurídicos, a mesma assenta essencialmente em quatro modelos⁷⁴ distintos.

A partir dos modelos e *Consolidation Model* (também conhecido por *Fiscal Unit System*), *Group Contribution* (também conhecido por *Group Subvention*), *Organschaft* e *Group Relief (GR)*, cada Estado escolhe aquele que melhor se enquadra, em termos legislativos, nas suas políticas fiscais.

O modelo *Consolidation Model* é o mais adotado quanto à tributação dos grupos de sociedades⁷⁵. Em traços gerais, o modelo em causa permite a compensação dos resultados positivos (LT) e negativos (PF) das várias sociedades, que integram o perímetro fiscal do grupo, originando assim, apenas um único LT.

Para Nunes (2001, p. 187), o RETGS é uma aproximação ao modelo *GR*, que apesar da semelhança com o modelo *Group Contribution*, no que concerne à tributação individual de cada sociedade e transferências dos lucros através de pagamentos de forma a compensar perdas entre as sociedades integrantes do grupo⁷⁶, neste primeiro modelo são feitas apenas transferências das perdas das sociedades que integram o perímetro, com a finalidade de atenuar os lucros do grupo de sociedades⁷⁷, enquanto unidade económica.

3.4. Paralelismo entre Estados-Membros

Numa perspetiva comparativa, entre direitos fiscais em vigor, relativamente à temática de tributação de grupos societários fiscalmente reconhecidos enquanto tal, serão analisados os regimes fiscais do Reino Unido e Espanha, outros EM da UE, e mormente parceiros históricos do nosso país.

O estabelecer paralelismos comparativos entre o RETGS, atualmente em vigor em Portugal e os regimes análogos destes dois outros países, terá como objetivo principal o percecionar dos contrastes que mais se destacam entre si.

⁷⁴ Yoshihiro (2004, p. 29).

⁷⁵ Exemplos de países que adotaram fiscalmente este modelo de tributação de grupos de sociedades: Itália, México, Japão, França, Austrália, Estados Unidos da América, Luxemburgo, Holanda, Dinamarca e Espanha. A MCCCIS foi desenvolvida a partir da recomendação deste modelo de consolidação.

⁷⁶ Modelo predominantemente aplicado nos países escandinavos, como por exemplo, Suécia, Finlândia e Noruega.

⁷⁷ Modelo predominantemente aplicado nos países anglo-saxónicos, como por exemplo, Nova Zelândia, Singapura e Reino Unido.

3.4.1. Reino Unido: *Group Relief*

No âmbito da temática de tributação dos grupos de sociedades, vigora no Reino Unido o regime *Group Relief (GR)*⁷⁸, considerado como um dos quatro modelos de referência.

O regime *GR*, caracteriza-se especialmente por ser um regime que possibilita a transferência de prejuízos, ocorridos num determinado exercício fiscal, entre empresas pertencentes ao mesmo grupo de sociedades. Assim, surgem assim duas figuras-chaves deste regime, a sociedade requerente e a sociedade cedente, respetivamente, a que requer o pedido de dedução de grupo e a que cede os respetivos prejuízos⁷⁹.

Apesar da dedução mais frequente estar relacionada com os prejuízos, este modelo permite também a transferência de outros gastos da sociedade cedente para a requerente, como por exemplo, limites de dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos ainda por utilizar, menos-valias resultantes da alienação de propriedades, despesas operacionais excessivas e doações de ajuda excedente a qualquer outra empresa do grupo.

Relativamente ao apuramento do imposto sobre as sociedades, em caso da sociedade requerente solicitar um pedido de dedução de grupo, este materializa-se através da transferência de prejuízos da sociedade cedente, os quais são posteriormente deduzidos ao lucro da sociedade requerente.

Quanto à limitação da dedução, o montante de dedução do grupo de sociedades estará limitado à parte passível de dedução que ainda não tenha sido utilizada. Se inferior, a parte a utilizar terá de corresponder apenas ao montante ainda não deduzido dos lucros totais, da sociedade requerente, relativamente ao período de referência.

A cedência de prejuízos, a serem transferidos da empresa cedente para a requerente, nos termos de uma dedução de grupo, carece de pagamentos a serem efetuados pela requerente à cedente, os quais são definidos com base num acordo estabelecido entre ambas (*the agreed loss amounts*). Estes recebimentos por parte da sociedade cedente, não são considerados na determinação do resultado final no exercício fiscal, bem como uma distribuição, para efeitos de apuramento do imposto sobre as sociedades.

3.4.1.1. O grupo e seus pedidos de dedução

Cabe à sociedade requerente elaborar o pedido de dedução de grupo, da totalidade ou parte, dos prejuízos que tenham ocorrido num determinado período de tributação ou de referência, desde que cumpridos os requisitos legalmente exigidos.

⁷⁸ Cf. HMRC do Reino Unido *Corporation Tax Act 2010*.

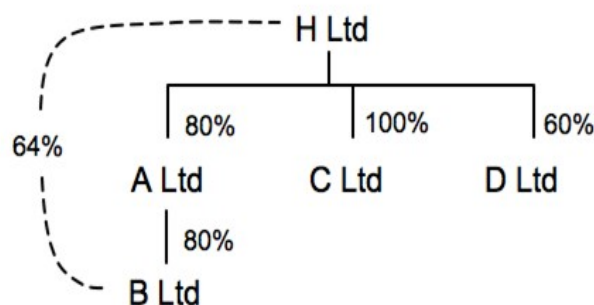
⁷⁹ Impresso para pedido de dedução do regime *Group Relief* em Anexo 4.

São esses requisitos, a necessidade de existir uma autorização por parte da sociedade cedente quanto ao pedido de dedução de grupo, que os períodos de reclamação e transferência sejam coincidentes com o período de utilização, por parte da sociedade requerente, desses prejuízos reclamados, com ainda, seja verificada a condição de grupo (*group condition*) ou de consórcio (*consortium condition*). De referir também que, não é condição imperativa que ambas sociedades, requerente e cedente, tenham de ter o mesmo período de tributação visto que, no Reino Unido, o período civil (01/01 a 31/12) não coincide com o período fiscal (01/04 a 31/03).

Verifica-se satisfeita a condição de grupo quando, as sociedades envolvidas no processo de dedução de grupo, forem ambas pertencentes ao mesmo grupo de sociedades e residirem no Reino Unido ou exercerem no território, por meio de um estabelecimento estável, uma atividade económica.

No âmbito da noção de grupo no Reino Unido, pelo menos uma sociedade que integra o grupo, deverá ter uma participação, no mínimo, direta ou indiretamente, de 75% do capital de outra ou outras sociedades.

No modelo *GR*, existem duas situações que têm de ser devidamente analisadas, quanto aos membros que compõem o grupo. Este, de acordo com as participações detidas, poderá ser encarado não como um grupo, mas sim como dois grupos, *i.e.*, o grupo de dedução de grupo e o grupo de ganhos de capital.



Fonte: ACCA, consultado em 01/07/2018.

Figura 3.4: Estrutura do grupo de sociedades H Ltd. – Reino Unido.

A figura 3.4, permite melhor entender estes dois conceitos. Só podem ser membros de um grupo de dedução de grupo, as sociedades cujas participações, direta ou indiretamente, representam, pelo menos, 75% do capital de outra sociedade.

A estrutura do grupo de sociedades da figura 3.4, apresenta dois grupos de dedução de grupos, sendo o primeiro grupo constituído pelas sociedades H Ltd., A Ltd. e C Ltd. e o segundo grupo constituído pelas sociedades A Ltd. e B Ltd.

As sociedades *A Ltd.* e *C Ltd.* fazem parte do grupo de *H Ltd.* porque esta detém participações nos capitais próprios de cada uma destas sociedades de 80% e 100%, respetivamente.

A sociedade *B Ltd.* não faz parte do primeiro grupo de dedução de grupo porque, apesar de *H Ltd.* deter uma participação de 80% do capital de *A Ltd.* e *A Ltd.*, por sua vez, deter uma participação também de 80% do capital de *B Ltd.*, a participação, direta e indireta, de *H Ltd.* sobre *B Ltd.* ($80\% \times 80\% = 64\%$) é inferior a 75%, logo não está cumprido um dos três requisitos exigíveis à dedução de grupo, conforme descrito no segundo parágrafo deste ponto. O segundo grupo, conforme já referido anteriormente, é composto apenas pelas sociedades *A Ltd.* e *B Ltd.* visto que a primeira detém, do capital próprio da segunda, uma participação de 80% (figura 3.4).

Na perspetiva do grupo de ganhos de capital, são membros deste grupo todas as sociedades à exceção da sociedade *D Ltd.* em consequência da participação de *H Ltd.* no seu capital próprio ser inferior a 75% (figura 3.5).

	Grupo de dedução	Grupo de ganhos de capital
Grupos	<ul style="list-style-type: none"> • <i>H Ltd.</i>, <i>A Ltd.</i> e <i>C Ltd.</i> formam um grupo. • <i>A Ltd.</i> e <i>B Ltd.</i> formam um grupo à parte. 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>H Ltd.</i>, <i>A Ltd.</i>, <i>B Ltd.</i> e <i>C Ltd.</i> formam um único grupo. • <i>D Ltd.</i> não pertence ao grupo de <i>H Ltd.</i> porque a sua participação é menor que 75%.
Participações	<ul style="list-style-type: none"> • <i>B Ltd.</i> não pertence ao grupo de <i>H Ltd.</i> porque o seu interesse efetivo sobre <i>B Ltd.</i> é menor que 75%. 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>B Ltd.</i> pertence ao grupo de <i>H Ltd.</i> porque: • <i>H Ltd.</i> tem uma participação em <i>A Ltd.</i> de, pelo menos, 75% e <i>A Ltd.</i> tem uma participação em <i>B Ltd.</i> de, pelo menos, 75% e <i>H Ltd.</i> tem um interesse efetivo em <i>B Ltd.</i> de, pelo menos, 50%.

Fonte: ACCA, consultado em 01/07/2018.

Figura 3.5: *H Ltd.* - Grupos de dedução de grupo e de ganhos de capital.

Neste modelo, qualquer empresa que seja membro de um grupo de sociedades, fiscalmente é considerada um sujeito passivo, cumprindo as obrigações, tanto declarativas como de pagamento do imposto, de forma individual. Salientar ainda que Prejuízos Fiscais verificados antes da sua integração no grupo, não são consideráveis nas solicitações de dedução de grupo.

Pese embora a regra estabeleça que cada sociedade requerente trate burocraticamente do seu pedido de dedução de grupo com *Her Majesty's Revenue and Customs*⁸⁰ (HMRC), foram introduzidas alterações de simplificação à lei em vigor⁸¹, aplicáveis aos prejuízos obtidos em 01/04/2017, ou a partir dessa data, com o objetivo de promover a redução dos encargos administrativos associados aos pedidos, concedendo a permissão ao grupo para a nomeação de uma sociedade, de entre todos os membros do grupo de dedução de grupo, para que seja a única responsável pelo tratamento burocrático, nomeadamente o envio da comunicação à HMRC, de todos os pedidos do grupo de sociedades de dedução de grupo.

No caso em que ambas as sociedades, requerente e cedente, sejam membros integrantes de um consórcio⁸², ou quando uma pertença a um grupo de sociedades e outra a um consórcio, existindo uma terceira sociedade que, em simultâneo, pertença ao grupo de sociedades e ao consórcio (pedido de consórcio), o pedido de dedução de grupo também é passível de solicitação.

Pese embora exista uma taxa normal de Imposto sobre as Sociedades a aplicar ao LT⁸³, acresce referir que, no Reino Unido, existem outras duas taxas aplicáveis a uma sociedade que integre um grupo de dedução de grupo.

Tabela 3.2: Taxas de aplicação ao LT de sociedade no regime *Group Relief*.

Lucro tributável	A partir de 01 de abril de:				
	2017	2016	2015	2014	2013
£ 300.000 ou menos	20%	20%	20%	20%	20%
Mais de £ 300.000 e menos de £ 1.500.000	20%	20%	20%	21%	23,75%
£ 1.500.000 ou mais	19%	20%	20%	21,50%	23%

Fonte: Adaptado de *corporation-tax-rates*, consultado em 01/07/2018.

Quando em qualquer período fiscal, uma sociedade possui participações em uma ou mais sociedades que satisfaçam as condições para integrar o grupo de dedução de grupo, os limites apresentados na tabela 3.2 terão que ser divididos pelo número total das sociedades que constituem o grupo de dedução. Assim, se a sociedade dominante detiver três sociedades participadas e o seu período contabilístico corresponder aos doze meses

⁸⁰ O equivalente ao Ministério das Finanças em Portugal.

⁸¹ Alterações introduzidas pela *Finance (N.º 2) Act 2017* à lei *Corporation Tax Act 2010 (Part 5)* de HMRC.

⁸² Cf. Almeida (2016, p. 17) “A celebração de contratos de consórcio assenta no pressuposto económico da cooperação, do qual se destaca o acréscimo de capacidade das empresas, que, em muitos casos, só se consegue pelo estabelecimento de vínculos de cooperação”.

⁸³ Cf. <https://www.gov.uk/corporation-tax-rates>, consultado em 01/07/2018, no ano de 2018 a taxa normal de imposto sobre as sociedades é de 19%, igual ao ano anterior.

anteriores a 31 de março de N, os limites inferior e superior serão então respetivamente de £ 75.000 (£ 300.000 / 4) e £ 375.000 (£ 1.500.000/4). Caso o período contabilístico seja inferior a doze meses, estes valores são proporcionalmente reduzidos.

3.4.1.2. Não residentes e a dedução de grupo

As sociedades não residentes podem integrar um grupo de dedução de grupo desde que residentes no Espaço Económico Europeu (EEE) ou que disponham de um estabelecimento estável no Reino Unido.

Quanto à dedução de grupo dos seus prejuízos, só poderão ser requeridos por sociedades residentes no Reino Unido ou por sociedades não residentes, mas dispostas de um EE no Reino Unido, sendo condição *sine qua non* que, a sociedade cedente não residente, tenha esgotado todas as hipóteses de dedução dos seus prejuízos, no exercício fiscal em que tenham ocorrido, bem como, nos exercícios anteriores, sob pena dos mesmos não poderem ser considerados em futuras deduções nos exercícios seguintes, porquanto a necessidade de aferição, após o término de cada exercício fiscal, da possibilidade de dedução dos seus prejuízos.

De acrescentar que, relativamente à condição de precedência (*precedence condition*) fica comprometida a dedução dos prejuízos fora do Reino Unido, *i.e.*, não poderão ser considerados para dedução no EEE onde a sociedade não residente detenha o seu domicílio fiscal ou noutra EM onde esta disponha de um outro estabelecimento estável.

De regresso à figura 3.4, caso o grupo *H Ltd.* fosse detido pela *H Inc.*, uma empresa não residente no Reino Unido, e tão pouco na UE, e sem um estabelecimento estável, em vez da *H Ltd.*, os membros do denominado grupo de dedução de grupo seriam os mesmos. No entanto, só poderiam ser solicitadas cedências de deduções de prejuízos entre as sociedades *A Ltd.* e *C Ltd.*, como ainda, entre a *A Ltd.* e *B Ltd.*

Contudo, também no caso de solicitações de dedução de prejuízos que envolvam sociedades não residentes, deverão estar cumpridos determinados requisitos legais, nomeadamente, a autorização do pedido de dedução de grupo por parte da sociedade cedentes, neste caso a não residente, que os períodos de reclamação e transferência sejam coincidentes com o próprio período de utilização da dedução de grupo, com ainda, seja verificada a condição de grupo no EEE (*EEE group condition*).

Esta condição de grupo no EEE fica cumprida caso a empresa requerente, residente no Reino Unido detenha uma participação no capital próprio, de forma direta ou indireta, de, pelo menos, 75% da sociedade cedente ou, caso uma terceira sociedade detenha de

ambas, direta ou indiretamente, *i.e.*, sociedades requerente e cedente, uma participação de, pelo menos, 75% nos seus capitais.

3.4.1.3. *Group Relief* e o cálculo de imposto

Tendo como ponto de partida o grupo *H Ltd.* da figura 3.4, procura-se exemplificar a forma de cálculo do imposto no país Reino Unido, no âmbito deste regime, recorrendo às taxas aplicadas em 2017, conforme indicadas na tabela 3.2.

Primeiramente surge a necessidade de identificar qual o grupo de dedução de *H Ltd.* a fim de ser possível a determinação dos limites inferior e superior de cada uma das sociedades do grupo de dedução de grupo, conforme figuras 3.6 e 3.7.

Grupo de dedução de grupo de <i>H Ltd.</i> = H Ltd. + A Ltd. + C Ltd. = 3 sociedades

Fonte: Elaboração própria.

Figura 3.6: Grupo de dedução de grupo de *H Ltd.*

A sociedade *A Ltd.*, integrante do grupo de dedução de grupo da sociedade dominante *H Ltd.*, referente ao período fiscal iniciado em 01/04/2017 e terminado em 31/03/2018, obteve de LT £ 725.000.

Lucro tributável:	2017
Limites do grupo de dedução de grupo	
£ 100.000 ou menos (£ 300.000 / 3)	20%
Mais £ 100.000 e menos £ 500.000 (£ 1.500.000 / 3)	20%
£ 500.000 ou mais	19%

Fonte: Elaboração própria.

Figura 3.7: Limites do grupo de dedução de *H Ltd.* em *Group Relief*.

De acordo com os dados anteriormente analisados, *A Ltd.* terá de pagar de imposto sobre as sociedades o montante de £ 143.750, sendo £ 100.000 do seu lucro tributado à taxa de 20% correspondente ao limite inferior, £ 500.000 tributado à taxa de 20% que correspondem ao limite superior e o remanescente do LT, no valor de £ 125.000, tributado à taxa normal de 19% (figura 3.8). A fim de *A Ltd.* pagar menos imposto, poderá requerer uma dedução de grupo junto de qualquer das empresas que integram este grupo e que possam transferir os seus prejuízos, ou outras situações transmissíveis⁸⁴.

⁸⁴ Vide ponto 3.4.1.1.

Lucro tributável de A, Ltd.	2017	£
sem deduções: £ 725.000		
£ 100.000	20%	20.000
£ 500.000	20%	100.000
£ 125.000	19%	23.750
£ 725.000 (Total LT)		143.750

Fonte: Elaboração própria.

Figura 3.8: Cálculo do imposto em GR do grupo de dedução de H Ltd.- parte I

Considerando que H Ltd. reúne essas condições, ao transferir para A Ltd. £ 125.000 dos seus prejuízos, esta pagará de imposto sobre as sociedades apenas £ 120.000 (figura 3.9), representando uma diminuição de £ 23.750 de imposto pagos, uma poupança para o grupo de dedução de grupo na ordem dos 16,5%, mesmo que a taxa média de imposto aplicada a A Ltd. tenha aumentado de 19,67% para 20%.

Lucro tributável de A, Ltd.	2017	£
com deduções de H Ltd.: £ 600.000		
£ 100.000	20%	20.000
£ 500.000	20%	100.000
£ 0	19%	0
£ 600.000 (Total LT)		120.000

Fonte: Elaboração própria.

Figura 3.9: Cálculo do imposto em GR do grupo de dedução de H Ltd.- parte II

3.4.1.4. Group Relief e suas vantagens

São duas as principais vantagens do GR, ou regime de dedução de grupo, modelo atualmente vigente no Reino Unido para tributação de grupos de sociedades.

Como primeira vantagem, no âmbito de um grupo de sociedades, devido ao aceleramento da dedução dos prejuízos, reflete-se numa maior liquidez no seio do grupo visto que, conforme já referido, as transferências dos prejuízos, como de outras perdas desde que acordado, gera um influxo financeiro para a sociedade cedente, e um menor exfluxo financeiro para pagamento do IS, por parte da sociedade requerente.

A segunda vantagem a registrar, prende-se com a aplicação do regime de dedução de grupo a uma sociedade não residente que, em caso de apurar prejuízos num único exercício fiscal, a empresa-mãe, de forma definitiva, só pagará impostos sobre os seus lucros na parte que exceder a dedução dos prejuízos cedidos pela sociedade não residente. O mesmo sucederá se houver alguma restrição por lei no caso do reporte dos prejuízos

da sociedade não residente e, conseqüentemente, os prejuízos anteriormente ocorridos não poderem ser considerados fiscalmente dedutíveis.

3.4.2. Espanha: *Régimen de Consolidación Fiscal*

Vigora em Espanha, no âmbito da temática de tributação dos grupos de sociedades, o regime específico previsto no direito tributário espanhol, *Régimen de Consolidación Fiscal*⁸⁵ (*RCF*). Este regime assenta no modelo *Consolidation Model* ou também denominado de *Fiscal Unit System*.

O *RCF* é facultativo e, caso o grupo de sociedades opte por este regime, as sociedades que o integram não poderão ser individualmente objeto de tributação na sua vigência.

3.4.2.1. Noção de grupo e seus requisitos

Dispõe o art.º 56.º da *Ley del Impuesto sobre Sociedades*, que o grupo de sociedades na vigência do *RCF*, doravante denominado de grupo fiscal, será considerado apenas como um único contribuinte, em função do seu resultado consolidado.

Vem o art.º 58.º, da lei mencionada, estabelecer uma noção de “grupo fiscal” referindo que este deverá ser entendido como o conjunto de sociedades localizadas em território espanhol que, atendendo aos requisitos de elegibilidade definidos na lei, deverão as sociedades integrantes do grupo revestir-se das formas societárias dos tipos sociedades anónimas, por quotas, em comandita por ações, ou ainda, fundações bancárias.

A fim de estarem cumpridos os requisitos de elegibilidade, conforme o n.º 2 do art.º 58.º, será necessário que a sociedade dominante possua personalidade jurídica⁸⁶ e estar sujeita, e não isenta, ao Imposto sobre as Sociedades ou a um imposto análogo a este, desde que não seja residente num país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável⁸⁷, aplicando-se o mesmo princípio à sociedade não residente, mas que disponha de um estabelecimento estável em território espanhol.

Outro dos requisitos essenciais, e exigíveis no direito comercial e fiscal espanhol, relativamente à definição de sociedade dominante é que deverá ter no mínimo, direta ou indiretamente, uma participação de 75% do capital social, bem como a maioria dos direitos de voto, de outra ou outras sociedades, ditas dominadas, desde o primeiro dia do

⁸⁵ Cf. *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades in Boletín Oficial del Estado (BOE) n.º 288, de 28 de noviembre de 2014, Título VII, capítulo VI.*

⁸⁶ Vide nota de rodapé 3.

⁸⁷ Cf. alínea a) do n.º 2 do art.º 58.º da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre* “(...) un país o território calificado como paraíso fiscal”.

período de tributação em que irá ser aplicado o *RCF*. Se se tratar de sociedades cujas ações estão admitidas à negociação num mercado de valores, a participação mínima exigida deverá ser reduzida em 5%. De referir que ambas participações e direitos de voto, devem ser mantidas ao longo de todo o período de tributação, sendo a exceção, a dissolução da própria dominada. Acrescer ainda que, no caso de participação em sociedade não residente representada em Espanha por meio de um estabelecimento estável, tanto a participação no capital como os direitos de voto são exigidos a 100%⁸⁸.

A sociedade dominante só poderá ocupar esta posição dentro do grupo fiscal visto que não deverá ser dominada, de forma direta ou indireta, por outra entidade que cumpra os requisitos para que, também essa, seja considerada sociedade dominante, nem tão pouco estar sujeita a outros regimes fiscais, como por exemplo, *Régimen Especial de las Agrupaciones de Interés Económico*, espanholas ou europeias, de *Uniones Temporales de Empresas* ou de regimes análogos a ambos.

Quanto aos estabelecimentos estáveis de sociedades consideradas não residentes em território espanhol, tais entidades não sejam, direta ou indiretamente, dominadas de qualquer outra entidade que cumpra os requisitos para ser considerada dominante e não resida em país ou território qualificado como paraíso fiscal.

Cumpra ainda referir que estão impedidas de integrar o perímetro fiscal do grupo as sociedades que, não sendo residentes em Espanha, também não disponham de um estabelecimento estável, estejam isentas do IS, que tenham sido dissolvidas, bem como declaradas insolventes, aquelas sociedades dominadas que sejam tributadas a uma taxa de Imposto sobre as Sociedades diferenciada em relação à sociedade representante, ou ainda, cujo período de tributação, por imposição legal, não seja coincidente com o da sociedade representante visto que, o regime define como obrigatório, a coincidência dos períodos de tributação entre as sociedades dominadas, ou dependentes, e a sociedade representante do grupo fiscal.

3.4.2.2. Obrigações tributárias formais e materiais do regime

A sociedade representante do grupo fiscal fica sujeita em seu nome, ao cumprimento das obrigações tributárias decorrentes da aplicação do *RCF*. As sociedades que integram o perímetro consolidado do grupo fiscal, ficam também sujeitas às obrigações tributárias decorrentes do regime tributário individual, exceto na parte do pagamento do Imposto sobre as Sociedades, que será apurado de forma consolidada. O regime não obriga a que

⁸⁸ Cf. n.º 1 do art.º 58.º *la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

a sociedade dominante, sendo residente em território espanhol, seja a mesma entidade a representar o grupo fiscal.

De acordo com as disposições do art.º 75.º da *Ley 27/2014*, recai sobre a sociedade dita representante, a elaboração de DF consolidadas, nomeadamente Demonstração de Resultados e Demonstração de Fluxos de Caixa, para efeitos fiscais, através do método da consolidação integral⁸⁹ aplicado a todas as sociedades que integram o perímetro fiscal do grupo.

Pese embora aquela obrigação declarativa, assume ainda a sociedade representante, a responsabilidade de apresentar à *Hacienda del Estado*⁹⁰ a declaração anual, como também efetuar os pagamentos do grupo enquanto contribuinte, tanto da dívida fiscal bem como dos pagamentos em prestações, se for caso disso. Referir que, quanto ao prazo de apresentação da declaração do grupo fiscal por parte da sociedade representante, é coincidente com o da apresentação da declaração individual, e cuja entrega deve ser cumprida, de forma individual obviamente, por todas as sociedades que façam parte do perímetro fiscal, *i.e.*, sociedades dominadas e dominante.

Apesar da sociedade representante ser aquela que paga o imposto, a lei estabelece no art.º 57.º, o princípio da solidariedade das sociedades do grupo fiscal quanto ao cumprimento de pagamento, salve eventuais sanções aplicadas.

Desde que tenha sido dado a conhecer à sociedade representante do grupo fiscal, no âmbito de quaisquer auditorias fiscais ou investigações a decorrer sobre alguma das empresas do grupo, o prazo de prescrição do imposto sobre as sociedades é interrompido, conforme dispõe o art.º 56.º.

3.4.2.3. Régimen de Consolidación Fiscal e sua aplicação

O exercício pela opção de aplicação do *RCF* está sujeito a acordos, reduzidos à forma escrita, por todas as sociedades que cumpram os requisitos, conforme referidos no ponto 3.4.2.1, para integrarem o grupo fiscal os quais carecem de aprovação por parte Conselho de Administração ou órgão equivalente, em qualquer altura do período fiscal imediatamente anterior ao qual será aplicado o *RCF*. Refere o n.º 4 do art.º 61 que, a ausência de acordos impossibilita a aplicação deste regime de consolidação, como ainda, ser considerada uma grave infração tributária por parte da sociedade representativa, a falta

⁸⁹ Vide figura 1.15.

⁹⁰ Vide nota de rodapé 76.

de acordo no que se refere às sociedades que deveriam integrar futuramente o perímetro fiscal do grupo.

Cabe à sociedade com o estatuto de representante, a comunicação à *Hacienda del Estado* da opção pelo *RCF* antes do início do período de tributação da sua aplicação, ficando o grupo fiscal vinculado ao regime sem limite de períodos tributários, desde que cumpridos os requisitos definidos no art.º 58.º. Caso o grupo decida pela renúncia do *RCF*, a sociedade representativa terá um prazo de dois meses após o término do último período de tributação para apresentar a devida comunicação.

O art.º 59.º refere-se à inclusão e exclusão de uma sociedade no grupo fiscal. Aquela sociedade, cuja aquisição da participação no seu capital social corresponda a 75% ou 70%, nas condições mencionadas no ponto 3.4.2.1, integra obrigatoriamente o perímetro fiscal do grupo com efeitos imediatos a partir do período tributário seguinte.

Também a sociedade recém-constituída, e desde que cumpridos os requisitos exigíveis para tal, é integrada no perímetro fiscal do grupo.

É excluída a sociedade que deixar de cumprir algum dos requisitos obrigatórios para a sua integração no grupo fiscal, como por exemplo, a mudança da condição de sociedade dominada para sociedade dominante, produzindo efeitos no período tributário da ocorrência do facto inibidor.

As comunicações à *Hacienda del Estado* das alterações de composição do grupo fiscal são da responsabilidade da sociedade representante nos moldes do n.º 6 do art.º 61.º.

3.4.2.4. Determinação da base tributável do *RCF*

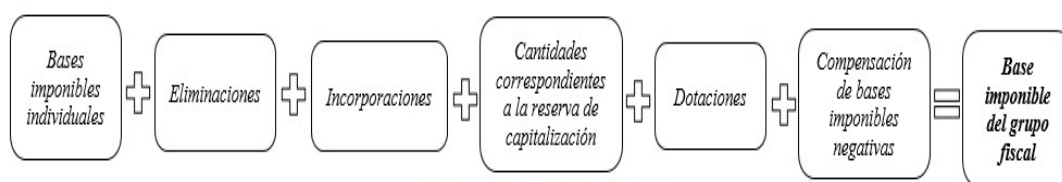
A base tributável do grupo fiscal, no âmbito da aplicação do *RCF*, é calculada a partir da soma de diversas variáveis conforme descreve o n.º 1 do art.º 62.º.

São essas variáveis as bases tributáveis individuais das sociedades que integram o perímetro fiscal do grupo⁹¹, as eliminações, desde que em conformidade com as *Normas para La Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas* conforme estabelece o art.º 64.º, o acréscimo correspondente às eliminações realizadas em períodos tributários anteriores, desde que também se encontrem em conformidade com as *Normas para La Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas*, os valores referentes à reserva de capitalização, provenientes das reservas legais e estatutárias, conforme prevê o art.º 25.º, as provisões

⁹¹ Desde que respeitadas determinadas especificidades referidas na alínea a) do art.º 63.º.

até ao limite de 70% do saldo positivo da agregação das variáveis anteriores relativas ao grupo fiscal, em conformidade com o disposto no n.º 12 do art.º 11.º, e a dedução dos PF do grupo, desde que a soma das variáveis anteriores seja positiva.

No que se refere à dedução de PF neste regime espanhol, vem o art.º 66.º esclarecer que, se da aplicação das normas relativas ao cálculo da base tributável for apurado um resultado negativo do grupo fiscal, este poderá ser deduzido aos lucros tributários desse mesmo grupo, durante os períodos de tributários seguintes, até ao primeiro de dois limites, *i.e.*, ao limite de 70% do LT, que resultar antes da aplicação da reserva de capitalização, ou € 1.000.000 (um milhão de euros) previstos no n.º 1 do art.º 26.º, em cada período de tributação.



Fonte: Aratijo, Ana Maria (2015, p. 54)

Figura 3.10: Fórmula de cálculo da matéria coletável do grupo fiscal espanhol.

A sociedade que cesse a sua atividade, exceto no decorrer de uma operação de reestruturação empresarial, os limites mencionados no parágrafo anterior não se aplicam no período de tributação em que tal facto ocorra, bem como, nos três primeiros períodos de tributação com lucros, antes da sua compensação, de sociedade recém-constituída.

Se o período de tributação for inferior a um ano, os PF que possam ser objeto de compensação no período de tributação, relativamente ao € 1.000.000 (um milhão de euros), serão aplicados na proporção do tempo ocorrido face a todo o período tributário.

3.4.2.5. Outras causas e efeitos do regime RCF

Determina o n.º 1 do art.º 73.º que são causas para a cessação do RCF, para além do incumprimento dos deveres de comunicação, a aplicação de métodos indiretos⁹², cuja determinação tenha origem na concorrência, entre uma ou mais sociedades, que integram o perímetro fiscal do grupo.

Refere o n.º 2 do mesmo artigo que a produção de efeitos, quanto à cessação de aplicação no âmbito do regime em análise, será no próprio período tributário, devendo as

⁹² Vide nota de rodapé 44.

sociedades anteriormente integrantes do grupo fiscal, pagar impostos pelo regime individual no referido período.

Quando a sociedade dominante perde este estatuto, o grupo fiscal é extinto. No entanto, face ao novo estatuto de entidade dominada, e caso seja uma sociedade não residente em território espanhol, desde que continuem a estar cumpridos os requisitos exigíveis referidos no art.º 58.º, os quais poderão ser revistos no ponto 3.4.2.1, cessa esta possibilidade aquando da integração das sociedades dependentes num outro grupo.

Versa o art.º 74.º da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades*, relativamente aos efeitos da perda do regime especial de consolidação fiscal de aplicação no âmbito dos grupos de sociedades, bem como, da sua da extinção.

Assim, refere o artigo que, quando verificada a cessação da aplicação do *RCF*, ou a extinção do grupo económico, devem as eliminações pendentes de incorporação serem integradas no cálculo do lucro tributário individual, dos períodos tributários seguintes, das sociedades que constituíam o grupo fiscal, na mesma proporção do rendimento por si gerado e objeto de eliminação.

Também na mesma proporção da sua contribuição, devem ser reportados a cada sociedade integrante do antigo grupo fiscal os GFL ainda não deduzidos, os valores referentes à reserva de capitalização, as provisões previstas no n.º 12 do art.º 11.º, o direito de dedução dos PF do grupo pendentes ainda de dedução, bem como, o direito de dedução dos pagamentos em prestações realizados pelo grupo.

Acresce ainda referir que, quando a sociedade dominante de um grupo fiscal adquire a condição de dependente, ou sociedade dominada, devido a uma outra sociedade, através de uma operação de fusão, ao abrigo do regime fiscal especial para esse fim, determina o art.º 74.º que, caso todas as sociedades integrantes do perímetro fiscal do grupo passem a integrar o novo perímetro liderado por uma nova sociedade dominante, as eliminações pendentes de incorporação relativas às sociedades integrantes do antigo grupo fiscal não serão incluídas no cálculo do LT do novo grupo fiscal, os GFL pendentes de dedução do antigo grupo, serão deduzidos até ao limite de 30% do lucro operacional das sociedades que passem a integrar o novo grupo fiscal, os valores correspondentes à reserva de capitalização, pendente de aplicação por parte das sociedades que ingressam no novo grupo fiscal, serão aplicados à base tributável desta, com o limite da soma dos lucros tributáveis das referidas sociedades, antes da sua aplicação, as provisões mencionadas no n.º 12 do art.º 11.º, pendentes de integração no cálculo do LT das sociedades que incorporaram o novo grupo fiscal, serão incluídas nas suas bases tributárias, tendo como

limite a soma algébrica dos resultados positivos e negativos daquelas sociedades, tendo em conta as eliminações a serem efetuados, as bases tributárias negativas que estejam pendentes de remuneração assumidas pelas sociedades que integram o novo grupo fiscal, poderão ser compensadas com o limite da soma das bases tributárias das sociedades que tenham incorporado o novo grupo fiscal, tendo em consideração as correspondentes eliminações e acréscimos, os valores aguardando acréscimo correspondentes à reserva de nivelamento, conforme dispõe o art.º 105.º, deverão ser acrescidos à base tributária do grupo fiscal e as deduções pendentes de pedido por via das sociedades que integram o novo grupo fiscal, poderão ser deduzidas até ao limite da soma das importâncias individuais das novas sociedades integrantes no grupo.

Regime	Países		
	Portugal	Reino Unido	Espanha
Nome	Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS)	Regime de Dedução de Grupo ou <i>Group Relief (GR)</i>	<i>Régimen de Consolidación Fiscal (RCF)</i>
Forma jurídica	Sociedades anónimas, por quotas ou em comandita por ações	n. a.	Sociedades anónimas, por quotas, em comandita por ações ou fundações bancárias
Natureza do regime	Facultativo	n. a.	Facultativo
Perímetro de consolidação (detenção direta e indireta)	<ul style="list-style-type: none"> • Residentes: Participação no capital: $\geq 75\%$ Direito de voto: $> 50\%$ • Não Residentes com EE: Participação no capital: $\geq 75\%$ Direito de voto: $> 50\%$ 	<ul style="list-style-type: none"> • Residentes: Participação no capital: $\geq 75\%$ Direito de voto: n. a. • Não Residentes com EE: Participação no capital: $\geq 75\%$ Direito de voto: n. a. 	<ul style="list-style-type: none"> • Residentes: Participação no capital: $\geq 70\%$; 75% Direito de voto: $> 50\%$ • Não Residentes com EE: Participação no capital: = 100% Direito de voto: = 100%
Figura representante	Sociedade Dominante	Sociedade Requerente e Sociedade Cedente	Sociedade Representante
Entidade fiscal	Sujeito Passivo	Sujeito Passivo	Contribuinte
Prejuízos fiscais	Compensação no lucro tributável do grupo até ao limite de 70% durante 12 anos.	Transferências com pagamento de prejuízos entre sociedade requerente e sociedade cedente, ambas pertencentes ao mesmo grupo de dedução de grupo.	Compensação automática no lucro de outra sociedade do grupo até ao limite de € 1.000.000 em cada período.
Outras deduções e transferências	n. a.	Podem ser transferidos da cedente para a requerente gastos líquidos de financiamento, menos-valias de alienações de propriedades, despesas operacionais excessivas e gastos com donativos.	Podem ser deduzidos à base tributável reservas de capitalização, provisões com limites de 70%, eliminações do ano e referentes a períodos tributários anteriores.

Fonte: Elaboração própria.

Figura 3.11: RETGS versus regimes análogos do Reino Unido e Espanha.

3.4.3. RETGS *versus* regimes análogos do Reino Unido e Espanha

Os três países estudados no âmbito deste trabalho, pelo facto de se constituírem como Estados-Membros da União Europeia, deixa o Direito Tributário transparecer, relativamente à temática dos grupos de sociedades, que estão comumente transpostas para a jurisdição interna de cada país as Diretivas Comunitárias emanadas pelo Conselho Europeu.

Pretende a figura 3.11, sintetizar as características principais de cada um destes três regimes especiais tributários, sendo possível observar a convergência entre si de diversos âmbitos de aplicação, consequência da transposição jurídica da UE para a interna do EM.

A única característica convergente que se depreende entre os três regimes análogos, é a exigência da sociedade, dita dominante, deter uma participação da sociedade dependente ou dominada de, pelo menos, 75% do seu capital.

Dos três regimes estudados, o RETGS e o *RCF* são aqueles que partilham maiores semelhanças, revelando este último ser o mais vantagoso para os grupos de sociedades.



Terminado o terceiro capítulo, chega ao fim esta viagem iniciada pela União Europeia com a revisão da sua história mais marcante na construção do Mercado Único Europeu. Relativamente à matéria coletável consolidada ao nível da União Europeia, e a qual cada vez mais necessária num mercado único com tanta interação empresarial, foram analisadas de forma sintética as propostas dos anos 2011 e 2016 relativas à criação de uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades MCCCIS, concluindo que a proposta de 2016 é a mais consensual junto dos Estados-Membros, apresentando como solução para a tributação dos lucros das empresas uma fórmula de repartição tendo em conta as Vendas, a Mão-de-obra e Ativos, de modo a obter a quota-parte dos lucros tributáveis de cada país.

Foram estudados regimes aplicados aos grupos de sociedades análogos ao RETGS de dois outros Estados-Membros, Reino Unido e Espanha, com históricas relações comerciais com Portugal. Relativamente ao Reino Unido, foi estudado o regime *Group Relief (GR)* quanto que de Espanha foi o regime *Régimen de Consolidación Fiscal (RCF)*. Tendo estabelecido, de forma sintética, uma análise comparativa entre os três regimes fiscais análogos, conclui-se que a única característica transversal prende-se com a exigência da sociedade, dita dominante, estar obrigada a deter uma participação da sociedade dependente ou dominada de, pelo menos, 75% do seu capital, sendo os regimes análogos de Espanha e Portugal os mais semelhantes nos termos e condições.

Capítulo IV – Estudo de caso

O objetivo do capítulo quarto é estudar um grupo económico sediado no Barlavento Algarvio, denominado de G.R.O., e que atua na área da saúde, não estando reconhecido fiscalmente como um grupo de sociedades, logo, não houve uma comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira da opção de aplicação do RETGS. Pretende-se com este estudo concluir sobre o impacto nas poupanças de imposto a pagar através da aplicação do RETGS aos lucros tributáveis do ano 2017 das várias sociedades do grupo económico face ao regime geral, seu enquadramento legal de acordo com o CIRC. Para o efeito serão analisados os dados das declarações periódicas de rendimentos entre os anos de 2014 e 2017, dessas mesmas sociedades.

4. Estudo de caso – G.R.O.

Pretende este estudo de caso, proporcionar uma melhor compreensão dos efeitos práticos no âmbito da aplicação do RETGS, de modo a ser possível tecer conclusões sobre eventuais poupanças, no que se refere ao pagamento de IRC ao nível de um grupo de sociedades.

O estudo empírico procurará tratar, sob duas perspetivas, os resultados fiscais de um grupo de sociedades a partir da análise de dados obtidos das suas declarações periódicas de rendimentos entre o período 2014 a 2017.

Na primeira perspetiva, o Imposto sobre as Sociedades será determinado conforme as regras do RG do IRC, *i.e.*, cada sociedade, de forma individual, cumpre a sua obrigação declarativa junto da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), bem como, quanto à sua responsabilidade de pagamento.

Na segunda perspetiva, no âmbito da aplicação do RETGS, cumprindo as disposições elencadas no art.º 69.º do CIRC, o grupo económico é fiscalmente reconhecido como tal perante a AT, sendo o imposto a pagar determinado de acordo com o conjunto de entidades que integram o perímetro fiscal do grupo de sociedades.

4.1. O grupo G.R.O.

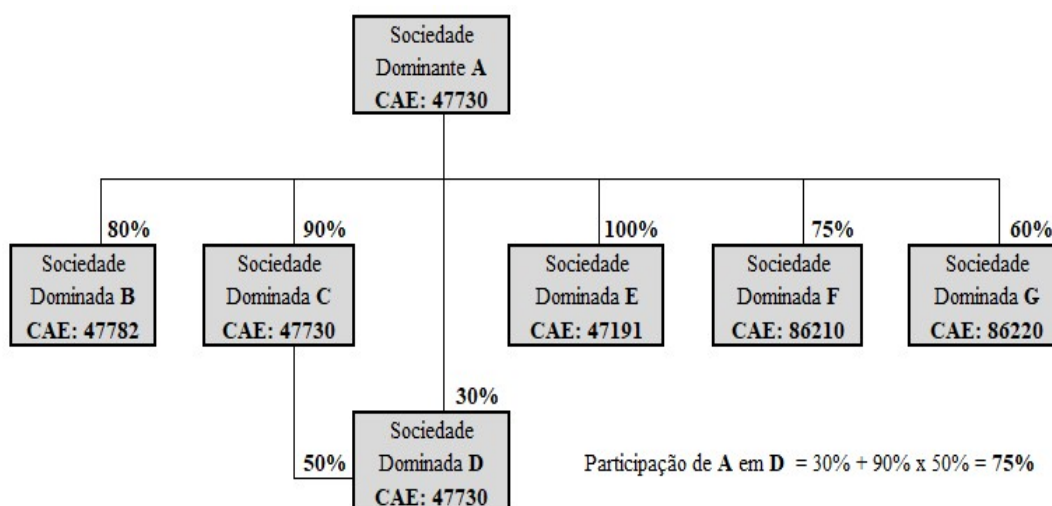
Servirá de base ao estudo de caso a desenvolver, o grupo denominado de G.R.O., sediado em Portugal Continental, mais concretamente no Barlavento Algarvio, cidade de Portimão, cujas atividades económicas são essencialmente focadas na área da saúde.

A figura 4.1 permite observar, para além das participações societárias da sociedade dominante no grupo, qual o número de Código de Atividade Económica (CAE), o qual

se encontra junto da letra atribuída a cada sociedade, de forma a permitir identificar individualmente, a atividade económica desenvolvida por cada uma das empresas que constitui o grupo G.R.O. Identificam-se as sociedades **A**, **C** e **D** com CAE 47730 - exploração de farmácia, **B** com CAE 47782 - comércio de material ótico, **E** com CAE 47191 - comércio de consumíveis, **F** com CAE 86210 – atividades de clínicas médicas e serviços ambulatoriais, e por último, a sociedade **G** com CAE 86220 – atividades de práticas médicas em clínicas especializadas.

O domínio do grupo G.R.O. está centralizado em **A**, que reveste a forma jurídica de sociedade por quotas, tal como as restantes entidades do grupo, uma das três formas societárias definidas no n.º 1 do art.º 481.º do CSC, requisito exigível na base da constituição de um grupo económico.

Outro dos requisitos, prende-se com o valor das percentagens, tanto da participação como dos direitos de voto, de **A** sobre as sociedades, ditas dependentes ou dominadas, por esta.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 4.1: Participações societárias do grupo G.R.O.

A figura 4.1 apresenta a estrutura do grupo G.R.O. que pode ser caracterizada como uma relação de domínio direto entre a sociedade dominante e suas dominadas dado que, as percentagens de participação, são superiores a 50%.

Representa a relação de **A** em **D** a exceção ao parágrafo anterior visto que **A**, para além da participação direta de 30%, detém ainda sobre **D** uma participação indireta de 50% através da sua participação de 90% em **C**. Conclui-se assim que a participação, direta e indireta, de **A** em **D** é efetivamente de 75%.

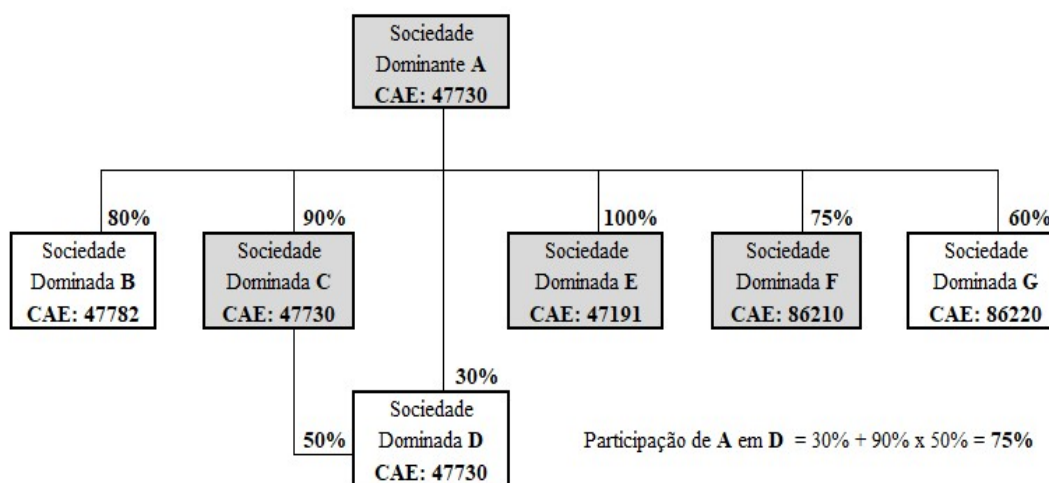
Acrescer ainda que, a participação de 90% de **A** em **C** reflete uma relação tendente ao domínio total⁹³ e que, entre **A** e **E**, existe uma relação de domínio total superveniente⁹⁴ por via da sua participação de 100% no capital de **E**.

A percentagem de direito de voto que a sociedade dominante **A** detém sobre as entidades subordinadas é superior a 50%, reforçando deste modo, o seu papel enquanto responsável maior pela gestão económico-financeira e da tesouraria, bem como, da definição de estratégias e objetivos a alcançar no futuro pelo grupo de sociedades, enquanto encarado como uma única entidade económica.

4.2. O grupo no âmbito da aplicação do RETGS

Tendo como ponto de partida as sociedades que estão apresentadas na figura 4.1, a constituição do grupo G.R.O. deve ser analisado à luz do art.º 69.º do CIRC de modo a compreender se, cada entidade individualmente, cumpre os requisitos legalmente, previstos no referido artigo, de modo a integrar o perímetro fiscal do grupo de sociedades.

Conforme foi possível identificar através do número de CAE, a diversidade de atividades económicas de um grupo não é fator inibidor à aplicação do RETGS.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 4.2: O grupo G.R.O. no âmbito da avaliação RETGS.

A figura 4.2 apresenta o mesmo grupo, mas com a particularidade das sociedades dominadas **B**, **D** e **G** não estarem sombreadas a cinzento como as restantes.

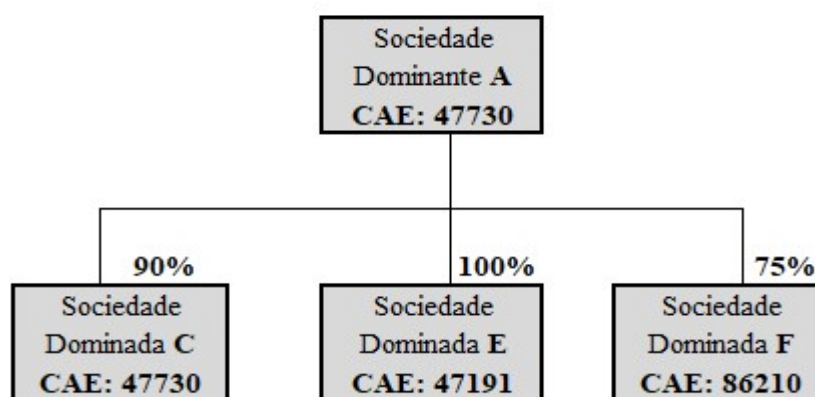
Estas empresas não cumprem alguns dos requisitos exigidos no art.º 69.º do Código. A empresa **G** é apenas participada por **A** em 60%, atribuindo-lhe a mesma percentagem

⁹³ Cf. n.º 1 do art.º 490.º do CSC.

⁹⁴ Cf. n.º 1 do art.º 489.º do CSC.

de direitos de voto, estando assim em incumprimento o disposto no n.º 2 do mesmo artigo⁹⁵. As sociedades **B** e **D**, apesar das participações, diretas e indiretas, de **A** sobre as duas sociedades serem de 80% e 75%, respetivamente, também não está cumprido o requisito exigido na alínea c) do n.º 4 do art.º 69.º do CIRC, em virtude de registarem PF há mais de três anos consecutivos, para além da participação de **A** nestas sociedades só ter sido concretizada há dois anos⁹⁶.

Não considerando **B**, **D** e **G**, todas as restantes sociedades cumprem os requisitos elencados no art.º 69.º do CIRC, estando assim reunidas as condições para que a sociedade **A**, dita dominante, possa em nome do grupo G.R.O., formular junto da AT a intenção de aplicação do RETGS na determinação da matéria coletável em relação às sociedades que passam a integrar o perímetro fiscal do grupo.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 4.3: O grupo G.R.O. no âmbito da aplicação do RETGS.

4.3. O apuramento do imposto do grupo G.R.O. sob duas perspetivas

Analisado o grupo à luz do âmbito e condições de aplicação do regime especial a que se refere o art.º 69.º do CIRC, resulta que apenas quatro sociedades satisfazem os requisitos elencados no mesmo.

A constituição efetiva do grupo G.R.O. que servirá de base para o estudo de caso é a que se encontra identificada na figura 4.3. O perímetro fiscal do grupo é composto pela sociedade **A**, dita dominante, e pelas sociedades dominadas **C**, **E** e **F**.

⁹⁵ Cf. n.º do art.º 69.º do CIRC a dita dominante tem de deter uma participação, direta ou indireta, na dominada de, pelo menos 75% e desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.

⁹⁶ A alínea c) do n.º 4 do art.º 69.º do CIRC refere que a participação tem que ser detida pela sociedade dominante há mais de dois anos.

Identificado o grupo para o estudo de caso, acresce introduzir informação obtida a partir de declarações periódicas de rendimentos entre o período 2014 a 2017, quanto à situação fiscal de cada uma destas quatro sociedades de modo a ser possível apurar o imposto a pagar, relativamente ao exercício económico de 2017, tanto na perspetiva do RG, como na perspetiva de um grupo de sociedades sob a aplicação do RETGS.

Apresenta a tabela 4.1 os resultados fiscais entre o período 2014 e 2017 das sociedades que integram o grupo G.R.O., encontrando-se a negrito com fundo cinzento, os Prejuízos Fiscais⁹⁷ que podem ser deduzidos ao LT a apurar em 2017.

Os PF apurados no ano 2014 pertencentes às sociedades dominadas C e F, bem como, o Prejuízo Fiscal referente ao ano de 2015 pertencente a C, serão elementos essenciais ao estudo a desenvolver visto que, individualmente, a sociedade C detém € 42 418 de PF por deduzir aos seus LT, situação idêntica ocorre com a sociedade F € 38 120. No entanto, se analisarmos os PF em termos de grupo de sociedades, o seu montante à disposição do grupo será de € 80 538.

Tabela 4.1: Grupo G.R.O. e seus resultados fiscais entre 2014 e 2017.

Ano	Sociedades			
	A	C	E	F
2014	26 902	-2 361	3 950	-38 120
2015	92 823	-40 057	2 537	847
2016	70 432	49 134	7 823	1 781
2017	49 197	18 778	4 289	2 951

Valores em Euros

Fonte: Elaboração própria.

O Resultado Líquido do Período contabilístico de 2017 de cada uma das sociedades encontra-se na tabela 4.2, da qual é possível verificar que estas, a partir das suas contabilidades, apuraram resultados positivos, *i.e.*, lucros contabilísticos.

Entre o Resultado Líquido do Período contabilístico e o fiscal, à luz das normas do IRC, pode surgir a necessidade de proceder a diversas correções, tanto ao nível de acréscimos como de deduções⁹⁸, que resulte num Resultado Líquido do Período fiscal, por vezes, bem diferente do apurado inicialmente pela contabilidade.

⁹⁷ Cf. n.º 1 do art.º 52.º do CIRC, os PF obtidos desde 2014 podem ser deduzidos ao LT em um ou mais dos doze períodos de tributação posteriores.

⁹⁸ Quaisquer correções deste género efetuadas aos resultados das sociedades que integram o grupo encontrar-se-ão em Apêndices.

Tabela 4.2: Resultado Líquido do Período de 2017 das sociedades do grupo G.R.O.

Ano: 2017	Sociedades			
	A	C	E	F
Resultado Antes Impostos (RAI)	15 091	14 981	4 264	1 250
IRC estimado	12 477	2 160	847	247
Resultado Líquido do Período	2 614	12 821	3 417	1 002

Valores em Euros

Fonte: Elaboração própria.

4.3.1. O cálculo do imposto de G.R.O. na perspetiva do Regime Geral

Na perspetiva do RG, cada sociedade é responsável, de forma individual, pelo cumprimento das suas obrigações declarativas, bem como, do pagamento do imposto que apurar.

Na sequência da tabela 4.2, que apresenta o Resultado Líquido do Período em termos contabilísticos, a tabela 4.3 permite analisar, por sociedade, após efetuadas as correções⁹⁹ necessárias na sua declaração periódica de rendimentos, vulgarmente denominada de modelo 22, que todas obtiveram LT, sendo a sociedade dominante A detentora do maior resultado positivo.

Tabela 4.3: Imposto das sociedades a pagar calculado na perspetiva do Regime Geral.

Rubricas	Sociedades				TOTAL
	A	C	E	F	
Lucro Tributável (LT)	49 196	18 778	4 289	2 951	75 214
Prejuízos Fiscais deduzidos (PF)	0	13 145	0	2 066	15 210
Matéria Coletável (MC)	49 196	5 633	4 289	885	60 003
IRC e outros impostos a pagar	12 477	2 160	847	247	15 731

Valores em Euros

Fonte: Elaboração própria.

Devido a estes resultados positivos, as sociedades C e F tiveram a possibilidade de deduzir PF, referentes aos anos 2014 e 2015, ao seu LT de acordo com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 52.º do CIRC. Conforme apresenta a tabela 4.1, desde 2014 que as sociedades C e F detinham de PF € 42 418 e € 38 120, respetivamente, originando o seu contributo numa redução de 70%, em termos de apuramento de MC¹⁰⁰.

⁹⁹ A tabela com as correções efetuadas no Q07 da modelo 22 encontra-se no Apêndice A.

¹⁰⁰ Quadro resumo do apuramento da Matéria Coletável no Regime Geral no Apêndice B.

Relativamente ao IRC e outros impostos a pagar¹⁰¹, o pagamento de imposto da sociedade A correspondeu a cerca de 79% do total pago. A dedução dos PF¹⁰² ao LT das sociedades C e F gerou uma poupança, em termos de pagamento do seu imposto, em cerca de 55% e 40%, respetivamente.

4.3.2. O cálculo do imposto de G.R.O. na perspetiva do RETGS

Na perspetiva da aplicação do RETGS, para além de cada sociedade que integra o perímetro fiscal do grupo, inclusive a sociedade dominante A, ser responsável pelo cumprimento da sua obrigação declarativa, conforme alínea b) do n.º 6 do art.º 120.º do CIRC, cabe à sociedade A cumprir o disposto na alínea a) do mesmo número e artigo mencionado, *i.e.*, entregar a declaração periódica de rendimentos relativa ao LT do grupo G.R.O.¹⁰³, como também assume a sociedade dominante, a responsabilidade pelo pagamento do seu imposto conforme dita o art.º 115.º do mesmo Código.

Tabela 4.4: Imposto do grupo G.R.O. a pagar ao Estado no RETGS.

Rubricas	GRUPO G.R.O.
Lucro Tributável (LT)	75 214
Prejuízos Fiscais deduzidos (PF)	21 729
Matéria Coletável (MC)	53 485
IRC e outros impostos a pagar	13 925

Valores em Euros

Fonte: Elaboração própria.

Tal como no ponto 4.3.1, na sequência da tabela 4.2 que apresenta o Resultado Líquido do Período em termos contabilísticos, a tabela 4.4 permite analisar, após efetuadas as necessárias correções¹⁰⁴, o LT das quatro sociedades sob a perspetiva de um grupo no âmbito da aplicação do regime especial de tributação. Por comparação entre as tabelas 4.3 e 4.4, observa-se que a soma dos LT, enquanto grupo, perfaz o mesmo valor que a soma dos LT individuais.

¹⁰¹ Quadro do cálculo do imposto no Regime Geral no Apêndice C.

¹⁰² Prejuízos Fiscais dedutíveis em períodos futuros encontra-se no Apêndice F.

¹⁰³ Exemplo de rosto da modelo 22 preenchido no Anexo 5 referente à empresa A, Lda., sociedade dominante do grupo G.R.O.

¹⁰⁴ Vide nota de rodapé 94.

Ao LT do grupo G.R.O, em conformidade com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 52.º do CIRC, foram deduzidos PF, referentes aos anos 2014 e 2015, pertencentes às sociedades **C** e **F**, as quais fazem parte do perímetro fiscal do grupo.

Refere a alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRC que, ao LT do grupo, podem ser deduzidos os PF verificados em períodos anteriores ao início da aplicação do RETGS, até ao limite do LT da sociedade a que respeitam, no caso em concreto, sociedades **C** e **F**. Esta dedução de PF, resultou numa diminuição de 29% da MC do grupo G.R.O.¹⁰⁵.

Quanto ao montante de IRC e outros impostos a pagar¹⁰⁶ o grupo, por via da dedução dos PF¹⁰⁷ efetuados a partir das sociedades dominadas **C** e **F**, pagou menos 30% de imposto, tendo sido a sociedade **A**, dita dominante, a que mais beneficiou com esta redução visto que, historicamente conforme demonstra a tabela 4.1, apura sempre Lucros Tributáveis.

4.4. Análise dos resultados obtidos com a aplicação dos regimes

Estudados os resultados fiscais obtidos no período de tributação do ano 2017, das sociedades identificadas com os requisitos legalmente exigidos de forma a integrar o perímetro fiscal de um grupo de sociedades, no caso em concreto o grupo G.R.O.¹⁰⁸, foi possível elaborar uma tabela comparativa entre os dois regimes testados: RG e RETGS. Possibilita a tabela 4.5, tecer várias conclusões quanto ao tratamento dos resultados das quatro sociedades do grupo estudado face à opção de aplicação de um ou do outro regime.

Tabela 4.5: G.R.O. e a poupança gerada entre regimes.

Rubricas	Ano: 2017	
	Regime Geral	RETGS
Lucro Tributável	75 214	75 214
Prejuízos Fiscais deduzidos (2014 a 2016)	15 210	21 729
Prejuízos Fiscais por deduzir (2014 a 2016)	-65 327	-58 809
Matéria Coletável	60 003	53 485
IRC e outros impostos a pagar	15 731	13 925
Poupança entre regimes	-1 806	

Valores em Euros

Fonte: Elaboração própria.

¹⁰⁵ Quadro resumo do apuramento da Matéria Coletável no RETGS no Apêndice D.

¹⁰⁶ Quadro do cálculo do imposto no RETGS no Apêndice E.

¹⁰⁷ Prejuízos Fiscais do grupo G.R.O. dedutíveis em períodos futuros encontra-se no Apêndice G.

¹⁰⁸ Vide figura 4.3.

A conclusão mais evidente, prende-se com a poupança gerada no seio do grupo de cerca de 11,5%, ao nível do pagamento de imposto sobre os rendimentos, quando aplicado o RETGS, representando para o Estado uma menor entrada de tributo nos seus cofres por parte destas entidades.

A poupança de imposto resulta, para além do facto do regime especial permitir a dedução de PF gerados entre as sociedades do grupo até 70% do seu LT, conforme versa o art.º 52.º do CIRC, também permite a dedução dos PF validados em períodos anteriores à aplicação do RETGS, até ao limite do LT da sociedade a que digam respeito, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º do presente Código, tendo sido esta a situação verificada no caso estudado. A dedução dos PF ao LT do grupo promoveu uma redução da MC em mais de 12% e, conseqüentemente, resultou numa economia de imposto para o G.R.O.

Outra conclusão possível de ser retirada da tabela 4.5, refere-se à tempestividade da dedução dos PF do RETGS face ao RG. Num pequeno grupo de sociedades como o estudado, e com tais desempenhos económicos verificados, pelo menos, entre 2014 e 2017¹⁰⁹, identifica-se facilmente a sociedade A como a entidade que maior volume de lucros gera. Não detendo quaisquer PF a deduzir nos próximos períodos tributários, resulta que, no âmbito da aplicação do RG, seu LT e MC serão do mesmo montante, e sobre o qual incidirá o cálculo do IRC a pagar.

Em situação oposta, encontra-se a sociedade F que detém, pelo menos desde 2014, um Prejuízo Fiscal de enorme montante e que, pelos Lucros Tributáveis obtidos depois desse ano, e mantendo-se a tendência dos seus montantes, no âmbito do RG e no limite dos doze anos conforme estipulado em 1 e 2 do art.º 52.º do CIRC, tal Prejuízo Fiscal ainda não deverá ter sido totalmente deduzido, conduzindo à sua caducidade. No âmbito da aplicação do RETGS, a probabilidade do Prejuízo Fiscal da sociedade F caducar seria menor, visto existirem outras sociedades no grupo, como as sociedades A e C que, tendencialmente terão LT e, conseqüentemente, necessitam dos PF da sociedade F.

Não ocorreu neste estudo de caso a distribuição de dividendos das sociedades dominadas para a dominante, mas caso tal tivesse sucedido, o n.º 1 do art.º 51.º do CIRC refere que a distribuição de lucros, ou de reservas, a sociedades não concorre para a determinação do LT de modo a eliminar a dupla tributação deste rendimento obtido no seio do grupo.

¹⁰⁹ Vide tabela 4.1.

Face à análise realizada da aplicação dos dois regimes, será de concluir que o RETGS, para além de eliminar a dupla tributação, proporciona aos grupos de sociedades uma economia de imposto e uma potencial distribuição da coleta, se assim for decidido.

Conclusão

A elaboração deste trabalho teve na sua génese o estudo da tributação dos grupos de sociedades devido à sua crescente importância além-fronteiras. A abordagem dos Direitos Societário (CSC), Contabilístico (SNC) e Fiscal (CIRC) foram fundamentais para a compreensão da temática estudada ao nível do território nacional, sendo que outras legislações foram analisadas dentro do contexto jurídico-fiscal da União Europeia.

O RETGS foi introduzido em Portugal, através de reforma fiscal ocorrida no ano 2000, em substituição do RTLC que era mais complexo. O apuramento da matéria coletável, neste regime, tem por base a soma algébrica dos LT e os PF verificados em declarações periódicas de rendimentos, numa ótica individual, das empresas que integram o perímetro fiscal de um grupo de sociedades. No âmbito do caso estudado, a aplicação do RETGS resultou na determinação de uma menor MC e, conseqüentemente, numa menor coleta de imposto.

O regime especial, quando aplicado facultativamente a um grupo de sociedades, desde que este cumpra os requisitos legais que a norma respetiva exige, pode promover poupanças fiscais ao grupo. Estas são geradas tanto em termos de tesouraria, visto que a sociedade dominante precisará de menos meios líquidos disponíveis para entregar o imposto apurado do grupo aos cofres do Estado, bem como, na tempestividade dos PF.

Uma sociedade fora da vigência do RETGS que, tendencialmente, verifique lucros tributários de montantes reduzidos e que porventura detenha um prejuízo fiscal dedutível de um montante mais expressivo, no cumprimento dos limites definidos no n.º 2 do art.º 52.º do CIRC, a sociedade poderá ver parte desse prejuízo fiscal caducado em virtude de não ter conseguido lucros tributários de montantes mais significativos aos quais fosse possível ir deduzindo o prejuízo fiscal nos períodos de tributação seguintes, até ao limite do prazo definido pelo n.º 1 do art.º 52 do CIRC. Na vigência do RETGS a um grupo de sociedades, a probabilidade de caducar um prejuízo fiscal no perímetro fiscal de um grupo será mais reduzida tendo em conta que ao lucro tributável deste serão deduzidos os prejuízos fiscais dedutíveis, nos termos e condições definidas no art.º 71.º do CIRC.

Pese embora as vantagens referidas no parágrafo anterior da sua aplicação, o RETGS apresenta alguns inconvenientes. A responsabilidade solidária entre as sociedades integrantes do grupo fiscal, não foi esquecida e por isso o art.º 115.º do CIRC refere que, faltando a sociedade dominante do grupo de sociedades com o pagamento do IRC, subsidiária e solidariamente de entre as restantes sociedades, o imposto terá que ser pago.

No âmbito da reforma fiscal ocorrida no CIRC no ano 2014, o RETGS sofreu significativas alterações por imposição de diretivas comunitárias com o intuito de promover a proximidade fiscal na UE. Contribuiu esta reforma para a diminuição da percentagem mínima necessária exigida de 90% para 75% da participação no capital da sociedade dominante face à sua dominada. Também passou a ser permitido que uma sociedade não residente em Portugal, mas residente na UE ou no EEE, e desde que a sua participação no capital de uma outra sociedade seja de, pelo menos, 75%, possa deter a posição de sociedade dominante, fazendo-se representar em Portugal através de um EE.

Relativamente à temática dos PF, da reforma fiscal do ano 2014 resultou que o prazo para a sua dedução, desde que verificados em períodos tributários anteriores, seria alargado dos cinco para os doze anos, assim como uma nova redução do limite de dedução dos PF que passou dos 75% para os 70% por período tributável.

A dupla tributação económica dos dividendos, provenientes das participações sociais em grupos de sociedades, resulta num problema que é a existência do paradoxo entre as realidades económica e jurídica. Na primeira, o grupo é tido como uma unidade económica, enquanto na segunda realidade, cada sociedade que integra o grupo, é encarada de forma autónoma e provida da sua personalidade jurídica. Veio também a referida reforma do CIRC em 2014, introduzir o regime *participation exemption* cujo objetivo é contribuir para resolução de problemas relacionados com a dupla tributação de lucros distribuídos e das mais-valias, e respetivos encargos financeiros, subjacentes à aquisição de participações sociais.

Numa abordagem internacional, mais concretamente do Mercado Único da UE, face à legislação fiscal em vigor, conclui-se que os EM permanecem soberanos relativamente à sua fiscalidade direta, concorrendo entre si através da aplicação de taxas diferenciadas incidentes sobre os impostos das sociedades, de maneira a tornar o país fiscalmente mais competitivo e, conseqüentemente, menos adverso ao investimento. Num contexto de grupos de sociedades transfronteiriços, e perante a existência de vinte e oito sistemas fiscais que competem entre si no espaço da UE, surge um leque de inúmeros problemas resultantes de lacunas e incoerências desses mesmos sistemas os quais, de entre outras situações, contribuem para o aumento dos encargos administrativos. De modo a ser possível ultrapassar tais obstáculos à construção de um Mercado Único fiscalmente mais equitativo, é fulcral o aumento da cooperação entre EM, bem como, reforçar a coordenação dos vários sistemas fiscais presentemente em vigor.

Determina o TFUE que, qualquer resolução em termos de matéria fiscal, terá de ser aprovada unanimemente por todos os EM o que dificulta, em muito, a tão necessária harmonização fiscal no seio da UE. No entanto, mesmo não tendo vingado a 9.^a Diretiva Comunitária, os trabalhos quanto à construção de uma proposta sobre uma MCCCIS tem a última proposta datada de 2016, registado bastante consenso por parte dos vinte e oito EM, que mais não é do que uma revisão melhorada da proposta apresentada em 2011. Sugere a proposta de 2016 uma fórmula de repartição da MCCCIS que, conjugando os fatores de produção Vendas, Mão-de-Obra e Ativos de igual ponderação, obtém-se a quota-parte correspondente a cada EM onde o grupo de sociedades atua economicamente, e sobre a qual cada país aplicará a sua taxa em vigor de imposto sobre as sociedades.

Ainda no plano fiscal internacional, mais concretamente os países Reino Unido e Espanha, escolha baseada nas relações comerciais historicamente conhecidas, foram estudados dois regimes especiais relacionados com a tributação de lucros dos grupos de sociedades, análogos ao RETGS, com a finalidade de identificar convergências e compreender a mecânica da determinação da matéria coletável em cada um destes países.

Realizado o estudo comparativo resulta que, os três regimes de tributação têm, como característica comum, a percentagem de, pelo menos, 75% exigida da sociedade dita dominante, desde que residente no território, de participação social no capital da sua participada. Os regimes diferenciam-se nas várias vertentes.

Em Portugal o RETGS permite a dedução dos PF das sociedades ao LT do grupo, tanto os que se verificaram antes, como durante a aplicação do regime, existindo apenas restrições à dedução a quando da saída de sociedades do perímetro fiscal do grupo.

No Reino Unido, o regime em vigor dá mostras de ser mais liberal visto que, para além da transferência de PF, com pagamento associado, através da formalização por parte da sociedade requerente de um pedido de dedução à sociedade cedente, podem ser deduzidas outras perdas registadas no seio do grupo, como por exemplo, menos-valias proveniente da alienação de propriedades ou despesas operacionais excessivas.

O regime especial de tributação em Espanha, tem a particularidade de reconhecer todo o grupo de sociedades como um único contribuinte, existindo a figura do representante que não obriga a coincidência deste com a sociedade dominante. Esta última pode não ser uma entidade residente em Espanha, no entanto, se assim for, tanto a percentagem exigida de participação social, bem como de direitos de voto, será de 100%.

Por último, foi desenvolvido um estudo de caso tendo por base um pequeno grupo de sociedades denominado de G.R.O., com sede no Barlavento Algarvio, mais propriamente

na cidade de Portimão, o qual desenvolve as suas atividades económicas essencialmente na área da saúde. Analisadas à luz da norma do CIRC as sete sociedades que constituem o grupo económico, apenas quatro destas cumpriam os requisitos legalmente exigidos, de modo a poderem integrar um perímetro fiscal, no âmbito da aplicação do RETGS.

Identificado o grupo fiscal sobre o qual seria desenvolvido o estudo de caso, e relativamente ao período económico de 2017, a partir dos resultados fiscais apurados já corrigidos de eventuais acréscimos e deduções efetuadas ao resultado contabilístico, foi apurada a MC através do Regime e do RETGS, aplicando-se a taxa de imposto sobre as sociedades, legalmente em vigor no território português. Foi observado que o RETGS promoveu uma economia de imposto no seio do grupo de sociedades. O motivo desta poupança está associado à possibilidade de o grupo poder deduzir PF, para além dos gerados intragrupo, até 70% do seu LT, também permite a dedução dos PF verificados em períodos anteriores à aplicação do RETGS, até ao limite do LT da sociedade a que digam respeito.

Concluído este trabalho apraz referir que, as alterações ocorridas no RETGS provenientes da reforma fiscal efetuada no ano 2014, contribuíram para a atratividade deste regime especial de tributação, visto admitir atualmente a possibilidade de um grupo de sociedades ter, como sua dominante, uma sociedade não residente, desde que representada em território nacional através de um EE, colocando Portugal numa posição mais competitiva face aos restantes Estados-Membros da União Europeia.

O RETGS poderia fiscalmente ser um regime um pouco mais maleável, como o são os regimes dos países do Reino Unido e Espanha. No entanto, num país tão profícuo em termos legislativos como Portugal, poderá o legislador, numa futura reforma fiscal decidir incorporar determinadas características de regimes análogos como os aqui estudados.

Sugestão para pesquisa futura

No âmbito da aplicação do RETGS, sugere-se como tema para pesquisa futura o estudo do impacto dos encargos administrativos no seio de um grupo de sociedades, relativamente ao cumprimento das obrigações associadas ao próprio regime.

Referências bibliográficas

- Abreu, J. M. C. (1996). Da empresarialidade (As empresas no direito). Coimbra: Editora Almedina.
- Almeida, B. J. (2016). Os consórcios empresariais: análise da legislação e da problemática contabilística a montante *in* Revista Revisores e Auditores (out-dez 2016), p. 17.
- Amador, O. M. (2005). As Vicissitudes do Processo Legislativo na Reforma Fiscal de 1988/89. Coimbra: Almedina Edições. 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89: Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha (pp. 37-48).
- Antunes, J. E. (2002). Os Grupos de Sociedades – Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária. Coimbra: Almedina Editora.
- Araújo, A. M. F. (2015). O Regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em Portugal e na União Europeia (tese de mestrado não publicada), Universidade do Minho, Portugal.
- Basto, J. G. X. (1991). A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional *in* Revista Ciência e Técnica Fiscal (164), pp. 98 e ss.
- Cadilhe, M. (2005). O Enquadramento Político da Reforma Fiscal de 1988/89. Coimbra: Almedina Editora. 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89: Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha (pp. 27-35).
- Comissão Europeia (2007b). *CCCTB WG – CCCTB: possible elements of the sharing mechanism, CCCTB/WP060\doc\en, Bruxelas, 13 November 2007.*
- Cordeiro, A. M. (2005). Direito Europeu das Sociedades. Coimbra: Editora Almedina.
- Cunha, P. P. (2005). As Grandes Linhas da Reforma Fiscal de 1988-89. Coimbra: Almedina Edições. 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89: Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha (pp. 19-26).
- Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro, publicado no Diário da República n.º 201/1986, Série I de 1986-09-02, republicação do CSC através do Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de março, publicada no Diário da República n.º 63/2006, 1.º Suplemento, Série I-A de 2006-03-29, com alteração através do Decreto-Lei n.º 357-A/2007, de 31 de outubro, publicada no Diário da República n.º 210/2007, 2.º Suplemento, Série I de 2007-10-31.
- Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, publicado no Diário da República n.º 277/1988, 2.º Suplemento, Série I de 1988-11-30, com alteração e republicação do CIRC através do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, publicada no Diário da República n.º 133/2009, Série I de 2009-07-13, com nova alteração e republicação através da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, publicada no Diário da República n.º 11/2014, Série I de 2014-01-16.

- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, publicado no Diário da República n.º 133/2009, Série I de 2009-07-13, com alteração do SNC através da Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, publicada no Diário da República n.º 163/2010, Série I de 2010-08-23, com atualização através do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, publicada no Diário da República n.º 48/2011, 1.º Suplemento, Série I de 2011-03-09, com atualização através do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, publicada no Diário da República n.º 106/2015, Série I de 2015-06-02.
- Ferreira, E. P. (2005). *Intervenção Inicial do Presidente da Associação Fiscal Portuguesa*. Coimbra: Almedina Editora. 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89: Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha (pp. 15-18).
- Fuest, C. (2008). *The European Commission's proposal for a common consolidated corporate tax base*. *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4), 720-739.
- Giebels, R. (2007). *Some complications of the Common Consolidated Tax Base*. Trabalho de Fim de Curso. *Faculty of Economics and Business Administration. Universiteit Maastricht*.
- Lopes, C. A. R. (2017). *Tributação pelo lucro consolidado* in Carlos Lopes (1.ª Edição), *Casos Práticos de Consolidação de Contas* (pp. 247-253). Lisboa: Edições Sílabo.
- Lousa, M. P. (1989). *O Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado* in *Revista Ciência e Técnica Fiscal* (355), pp. 59-93.
- Marreiros, J. M. M. (2017). *Sistema Fiscal Português – Códigos Fiscais e outra Legislação Fundamental*. Lisboa: 13.ª Edição, Áreas Editora, S.A.
- Martins, A. S. (2010). *Da personalidade e capacidade jurídicas das sociedades comerciais*. Estudos de Direito das Sociedades (coordenado por Jorge Manuel Coutinho de Abreu). Coimbra: 10.ª Edição, Almedina Editora.
- Martins, J. M. (2014). *(Des) Vantagens do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades* (tese de mestrado não publicada). Instituto Superior Politécnico do Porto, Portugal.
- Ministério das Finanças (2012). *Relatório Orçamento do Estado para 2013*. Lisboa.
- Ministério das Finanças (2017). *Relatório Orçamento do Estado para 2018*. Lisboa.
- Nabais, J. C. (2005). *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*. Volume 1. Coimbra: Almedina Editora.
- Nunes, G. A. (2001). *Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em sede de IRC – Contributo para um novo enquadramento dogmático e legal do seu regime*. Coimbra: Almedina Editora.
- Oliveira, A. P. (2011). *Código das Sociedades Comerciais anotado, 2.ª Edição*. Coimbra: Editora Almedina.
- Peixoto, A (2007). *A Tributação das Sociedades na União Europeia*. Trabalho de Fim de Curso. Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

- Pereira, M. H. F. (2007). *Fiscalidade*, 2ª. Edição. Coimbra: Editora Almedina.
- Pereira, P. R. (2004). *A Tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária*. Coimbra: Editora Almedina.
- Raposo, M. (2005). *A Harmonização Tributária na União Tributária. Origem, Conceito e Delimitação*. Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura) vol. XXIII.
- Regling, K. (2004). *DG ECFIN's Mergers and Acquisitions Note n.º 1/October 2004*.
- Rodrigues, A. M. (2006). *O Goodwill nas contas consolidadas*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Rodrigues, C. (2010). *A Tributação das Empresas Associadas–Das soluções do MCOCDE às Novas Propostas da UE*. Tese de Doutoramento. Departamento de Direito Público Especial da Faculdade de Direito da Universidade de Santiago de Compostela.
- Sá, N. F. R. (2014). *A Tributação dos Grupos de Sociedades na mais recente reforma do IRC (tese de mestrado não publicada)*, Universidade Católica do Porto, Portugal.
- Silva, F. e Pereira, J. (1996). *Contabilidade das Sociedades*, 10.ª Edição. Lisboa: Plátano Editora.
- Tavares, M. (2011). *Concorrência e Evasão fiscal Internacional*. Trabalho de Fim de Curso. Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.
- Teixeira, G. (2010). *Manual de Direito Fiscal*. 2.ª edição revista e atualizada. Coimbra: Edições Almedina.
- Wickham, S. e Babeau, A. (1988). *L'Euro-entreprise: hommage à Sylvain Wickham*. Paris Económica.
- Xavier, A. (1993). *Direito Tributário Internacional*. 2.ª edição e atualizada. Coimbra: Edições Almedina.
- Yoshihiro, M. (2004). *General Report, Cahier de droit fiscal international, 89b, pp. 21-67*.
- <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/racionaliza%C3%A7%C3%A3o> consultado em 28/02/2018.
- <https://conceitos.com/processo-productivo> consultado em 28/02/2018.
- <http://revistas.lis.ulsiada.pt/index.php/ldl/article/view/543/0> consultado em 19/04/2018.
- <http://www3.uma.pt/eduardog/IMG/pdf/Artigo-SNCParticip-Fins-Consolidacao-Contas.pdf> consultado em 14/04/2018.

<https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/7.pdf> consultado em 20/04/2018.

<http://www.moneris.pt/noticia.php?cod=1106> consultado em 26/04/2018.

<http://julgat.pt/wp-content/uploads/2018/02/20180218-ARTIGO-JULGAR-Uma-an%C3%A1lise-comparada-do-MCCIS-e-do-RETGS-Ana-Sofia-Rodrigues-e-J-Miranda-Sarmiento.pdf> consultado em 28/04/2018.

<https://www.economias.pt/convencoes-dupla-tributacao> consultado em 02/06/2018.

<https://www.significados.com.br/paraiso-fiscal> consultado em 03/06/2018.

http://expresso.sapo.pt/economia/2015-06-02-Lucros-sem-mais-impostos-escreve-se-participation-exemption#gs.xB_S1qA consultado em 03/06/2018.

https://europa.eu/european-union/sites/europaeu/files/docs/body/treaty_of_amsterdam_pt.pdf
consultado em 09/06/2018.

http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/index_pt.htm consultado em 09/06/2018.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en consultado em 09/06/2018.

https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_pt consultado em 09/06/2018.

https://europa.eu/european-union/law/treaties_pt consultado em 09/06/2018.

http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-171_pt.htm consultado em 10/06/2018.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-319_pt.htm consultado em 10/06/2018.

https://www.ine.pt/ngt_server/attachfileu.jsp?look_parentBoui=293085686&att
consultado em 13/06/2018.

<https://ec.europa.eu/eurostat> consultado em 14/06/2018.

https://ec.europa.eu/home-affairs/sites/homeaffairs/files/e-library/docs/schengen_brochure/schengen consultado em 14/06/2018.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/eco_analysis_report_2015.pdf consultado em 14/06/2018.

<http://www.sabado.pt/dinheiro/detalhe/comissao-quer-uma-so-declaracao-fiscal-para-tributar-empresas-na-ue> consultado em 17/06/2018.

<https://www.jornaldenegocios.pt/economia/europa/uniao-europeia/detalhe/bruxelas-quer-empresas-a-apresentar-declaracao-fiscal-unica> consultado em 17/06/2018.

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A8-2018-0050+0+DOC+PDF+V0//PT> consultado em 18/06/2018.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT-EN-ES/TXT/?uri=CELEX:52011PC0121&from=EN> consultado em 19/06/2018.

<https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/corporation-tax-for-companies/corporation-tax/index.aspx> consultado em 22/06/2018.

<http://www.accaglobal.com/lk/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p6/technical-articles/corporation-tax--groups-and-chargeable-gains--part-1111.html> consultado em 22/06/2018.

<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientos/GE03.shtml> consultado em 22/06/2018.

<http://www.expansion.com/blogs/garrigues/2018/04/03/la-consolidacion-fiscal-entre-hermanas.html> consultado em 22/06/2018.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-12328> consultado em 22/06/2018.

<http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Busqueda/Paginas/BusquedaResultados.aspx?cadena> consultado em 22/06/2018.

<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/contents> consultado em 24/06/2018.

<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2017/10/contents> consultado em 24/06/2018.

<http://www.legislation.gov.uk/uksi/2018/9/contents/made> consultado em 24/06/2018.

<https://www.gov.uk/corporation-tax-rates> consultado em 01/07/2018.

<http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF> consultado em 01/07/2018.

https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/tax/document/393773/55KG-S061-F18C-VINS-00000-00/Corporation_tax_group_relief_overview consultado em 01/07/2018.

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_pt consultado em 05/09/2018.

<https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2018/irc.html#prejuizos> consultado em 05/09/2018.

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios consultado em 06/09/2018.

https://pt.wikipedia.org/wiki/Sujeitos_ativo_e_passivo consultado em 07/09/2018.

Apêndices

Apêndices

Apêndice A: Quadro 07 adaptado da Declaração de IRC - modelo 22.....	101
Apêndice B: Quadro resumo do apuramento da Matéria Coletável no Regime Geral..	101
Apêndice C: Quadro do cálculo do imposto no Regime Geral.....	101
Apêndice D: Quadro resumo do apuramento da Matéria Coletável no RETGS.....	102
Apêndice E: Quadro do cálculo do imposto no RETGS.....	102
Apêndice F: Prejuízos Fiscais, por sociedade, dedutíveis em períodos futuros.....	102
Apêndice G: Prejuízos Fiscais do grupo G.R.O. dedutíveis em períodos futuros.....	102

Apêndice A: Quadro 07 da modelo 22 adaptado

	Rubricas	Campos mod. 22	Sociedades				TOTAL
			A	C	E	F	
	Resultado Líquido do Período (Contabilístico)	701	2 614	12 821	3 417	1 002	19 854
A Acrescer	Correções de períodos tributários anteriores	710	5 391	2 686		1 662	9 739
	IRC e outros impostos	724	12 477	2 160	847	247	15 731
	Multas, coimas e demais encargos	728	30		25		55
	Perdas por imparidade de Ativos Não Correntes	719	24 308				24 308
	Donativos não previstos ou em dos limites legais	751	687				687
	Outros acréscimos	752	4 031	1 453		40	5 524
	SOMA		46 924	6 299	872	1 949	56 044
A Deduzir	Benefícios fiscais	774	342	342			684
	SOMA		342	342	0	0	684
	Resultado Líquido do Período (Fiscal)		49 196	18 778	4 289	2 951	75 214
	Tipo de Resultado Fiscal		LT	LT	LT	LT	

Valores em Euros

Fonte: Elaboração própria.

Apêndice B: Quadro resumo do apuramento da Matéria Coletável no Regime Geral

Rubricas	Sociedades				TOTAL
	A	C	E	F	
Lucro Tributável (LT)	49 196	18 778	4 289	2 951	75 214
Dedução de Prejuízo Fiscal cf. n.º 2 do art.º 52.º do CIRC: LT x 70%					
Prejuízos Fiscais do ano 2014		2361		2 066	4 427
Prejuízos Fiscais do ano 2015		10784			10 784
Matéria Coletável	49 196	5 633	4 289	885	60 003

Valores em Euros

Fonte: Elaboração própria.

Apêndice C: Quadro do cálculo do imposto no Regime Geral.

Rubricas	Notas explicativas	Sociedades				TOTAL
		A	C	E	F	
Matéria Coletável (MC)		49 196	5 633	4 289	885	60 003
Cf. n.º 2 do art.º 87.º do CIRC	1.ºs € 15 000 da MC x 17%	2550	1828	729	150	5 257
Cf. n.º 1 do art.º 87.º do CIRC	(MC - € 15 000) x 21%	7181				7 181
Derrama Municipal (Portimão)	LT x 1,5 %	738	282	64	44	1 128
Tributações Autónomas	Cf. art.ºs 23.º-A e 88.º do CIRC	2 008	50	54	53	2 165
IRC e outros impostos a pagar		12 477	2 160	847	247	15 731

Valores em Euros

Fonte: Elaboração própria.

Apêndice D: Quadro resumo do apuramento da Matéria Coletável no RETGS

Rubricas	Sociedades				GRUPO
	A	C	E	F	G.R.O.
Lucro Tributável (LT)	49 196	18 778	4 289	2 951	75 214
Dedução de Prejuízo Fiscal cf. n.º 2 do art.º 52.º do CIRC:	75 214 x 70% = 52 650				
Prejuízos Fiscais do ano 2014		2 361		2 951	5 312
Prejuízos Fiscais do ano 2015		16 417			16 417
Matéria Coletável	49 196	0	4 289	0	53 485

Valores em Euros

Fonte: Elaboração própria.

Apêndice E: Quadro do cálculo do imposto no RETGS

Rubricas	Notas explicativas	GRUPO G.R.O.
Matéria Coletável (MC)		53 485
Cf. n.º 2 do art.º 87.º do CIRC	1.ºs € 15 000 da MC x 17%	2 550
Cf. n.º 1 do art.º 87.º do CIRC	(MC - € 15 000) x 21%	8 082
Derrama Municipal (Portimão)	LT x 1,5 %	1 128
Tributações Autónomas	Cf. art.ºs 23.º-A e 88.º do CIRC	2 165
IRC e outros impostos a pagar		13 925

Valores em Euros

Fonte: Elaboração própria.

Apêndice F: Prejuízos Fiscais por sociedade dedutíveis em períodos futuros **Apêndice G: Prejuízos Fiscais do grupo G.R.O. dedutíveis em períodos futuros**

Ano	Sociedades				Total
	A	C	E	F	
2014				-36 054	-36 054
2015		-29 273			-29 273
2016					0
2017					0
				Total	-65 327

Valores em Euros

Fonte: Elaboração própria.

Ano	Grupo G.R.O.				Total
	A	C	E	F	
2014				-35 169	-35 169
2015		-23 640			-23 640
2016					0
2017					0
				Total	-58 809

Valores em Euros

Fonte: Elaboração própria.

Anexos

Anexos

Anexo 1: Mapa de dedução dos prejuízos fiscais da PWC.....	105
Anexo 2: Lista dos países que integram o Espaço <i>Shengen</i>	106
Anexo 3: Lista dos países que integram o Espaço Económico Europeu (EEE).....	106
Anexo 4: <i>Group Relief</i> – Impresso para pedido de dedução.....	107
Anexo 5: Rosto da modelo 22 de A, Lda., sociedade dominante do grupo G.R.O. – exemplo.	112

Anexo 1: Mapa de dedução dos prejuízos fiscais da PWC.

Período de reporte e respetivos limites

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	(...) 2022	2023	2026	2027	2028
Ano em que são gerados os prejuízos fiscais	2008	PF	PF	PF	PF (1)	PF (1)	PF (2)									
	2009		PF	PF	PF (1)	PF (1)	PF (2)	PF (2)								
	2010			PF	PF (1)	PF (1)	PF (2)									
	2011				PF (1)	PF (1)	PF (2)	PF (2)								
	2012					PF (1)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)						
	2013						PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)					
	2014							PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	
	2015								PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)
	2016									PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)	PF (2)
	2017										PF (2)	PF (2)	PF (2)			
	2018											PF (2)	PF (2)	PF (2)		

(1) Dedução dos prejuízos fiscais limitada a 75% do lucro tributável

(2) Dedução dos prejuízos fiscais limitada a 70% do lucro tributável

Fonte: PWC, consultado em 05/09/2018.

Anexo 2: Lista dos países que integram o Espaço *Shengen*.

Lista dos países que fazem parte do Espaço Schengen

- Alemanha
- Áustria
- Bélgica
- Dinamarca
- Eslováquia
- Eslovénia
- Espanha
- Estónia
- Finlândia
- França
- Grécia
- Hungria
- Islândia
- Itália
- Letónia
- Liechtenstein
- Lituânia
- Luxemburgo
- Malta
- Noruega
- Países Baixos
- Polónia
- Portugal
- República Checa
- Suécia
- Suíça

Fonte: EU, consultado em 05/09/2018.


Anexo 3: Lista dos países que integram o Espaço Económico Europeu (EEE).

Lista dos 31 países do EEE

- Todos os 28 países da União Europeia
- *Liechtenstein*
- Noruega
- Islândia

Fonte: EU, consultado em 05/09/2018.

Anexo 4: *Group Relief* – Impresso para pedido de dedução.

 **HM Revenue & Customs**

Company Tax Return – supplementary page
Group and consortium relief
CT600C (2018) Version 3 for accounting periods starting on or after 1 April 2015

Your Company Tax Return – supplementary page

Guidance about when and how to complete this supplementary page can be found in the CT600 Guide.
For further information read *What supplementary pages do I need to complete and include as part of the Company Tax return?* to find out what supplementary pages you need to complete.
Also, read the important points about all supplementary pages and CT600C – Group and consortium relief for further guidance about completing this supplementary page, including information about the penalties that apply.

Company information

01 Company name	<input type="text"/>
02 Tax reference	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>
Period covered by this supplementary page (cannot exceed 12 months)	
03 from DD MM YYYY	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>
04 to DD MM YYYY	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>

Part 1: Claims to group relief

You need to complete this part if you are claiming group relief in your calculation of Corporation Tax payable. Unless a simplified arrangement is in force you must attach a copy of each surrendering company's notice of consent to the claim. Include claim made under the accession numbers and attach a copy of the notice of consent of each member of the corporation. If a simplified arrangement is in force and copies of consent are not supplied the claim should be authorized below.

ID	A	B	C	D
	Name of surrendering company	Accounting period of surrendering company	Tax relieved**	Amount claimed
1				£
2				£
3				£
4				£
5				£
6				£
7				£

* Enter the start and end dates of any period that is different from that covered by this return
 ** Enter the 11-digit taxpayer reference. If you do not have this, then at least information as you can to help us identify the company, such as the company registration number.

£00	Total	£
-----	-------	---

Enter this amount in box 318 on form CT300

Put an 'X' in box C15 if a group relief claim involves losses of a trade carried on in the UK through a Permanent Establishment by a non-resident company C15

Put an 'X' in box C20 if a group relief claim involves losses of a non-resident company other than those covered by box C15, or losses of a non-resident UK company C20

Claim authorisation - Complete if simplified arrangements apply and copies of notices of consent are not supplied.

If the claim has been authorized put an 'X' in box C25 to confirm C25

C6 Name of authorised company

C6 Full name of person authorising - any person authorised to act on behalf of the company that is authorised to act for the company while the arrangement

C6 Status

Part 2: Amounts surrendered as group relief

You need to complete this part if the company is surrendering any amount under the group (or associated) provisions, unless a simplified arrangement is in force

- a notice of consent to such claim is needed
- this part is acceptable as a notice of consent, if the surrendering company details and authorised person is entered in the space below
- send a copy of the notice of consent to the HM Revenue and Customs office dealing with the claimant company's return at the same time as the claimant company submits its return claiming the group relief
- the consent of all the other associated members is needed for corporation relief

Surrender as group relief

001	Trading losses - total	£
002	Trading losses - Northern Ireland	£
003	Income non-trading capital allowances over income from which they are primarily deductible	£
004	Non-trading deficits on loan relationships	£
005	Income qualifying charitable donations over profits	£
006	Income UK property business losses over profits	£
007	Income of management expenses over profits	£
008	Non-trading deficits on intangible fixed assets	£
009	Total	£

Details of surrender

001	A	B	C	D
	Name of claimant company	Accounting period of claimant company*	Tax reference**	Amount surrendered
1				£
2				£
3				£
4				£
5				£

* Enter the start and end dates of any period that is different from that covered by this return
 ** Enter the 10-digit taxpayer reference. If you do not have this show as much information as you can to help us identify the company, such as the company registration number

exp	Total	£
-----	-------	---

Details of company surrendering relief

You must complete the whole of this section if you are using this form to the end of month in arrears

001 Company name

002 Tax reference

003 Accounting period start date DD MM YYYY

004 Accounting period end date DD MM YYYY

I certify that all the information I have given on these pages is correct and complete to the best of my knowledge and belief.

005 Full name of person authorising

006 Status

Except where a liquidator or administrator has been appointed, any person who is authorised to do so may complete on behalf of the company.

Fonte: GOV.UK, consultado em 06/09/2018.

Part 3: Claims to group relief for carried forward losses

You must complete this part if you are claiming group relief for carried forward losses in your calculation of Corporation Tax payable. Unless a simplified arrangement is in force you must attach a copy of each surrendering company's notice of consent to the claim. Include dates made under the arrangement provisions and attach a copy of the notice of consent of each member of the consortium. If a simplified arrangement is in force and copies of consent are not supplied the claim should be restricted below.

Box	A	B	C	D
	Name of surrendering company	Accounting period of surrendering company ^a	Tax relieved ^b	Amount claimed
1				£
2				£
3				£
4				£
5				£
6				£
7				£

^a Enter the start and end dates of any period that is different from that covered by this return

^b Enter the 10-digit taxpayer reference. If you do not have this, show as much information as you can to help us identify the company, such as the company registration number

Box	Total	£
-----	-------	---

Enter this amount in box 312 on form CT300

Put an 'X' in box C126 if a group relief for carried forward losses claim involves losses of a trade carried on in the UK through a permanent establishment by a non-resident company

C126

Claim authorisation - Complete if simplified arrangements apply and copies of notices of consent are not supplied.

If the claim has been authorised put an 'X' in box C140 to confirm

C140

C141 Name of authorised company

C142 Full name of person authorising - any person authorised to act on behalf of the company that is authorised to act for the company while the arrangement

C143 Status

Part 4: Amounts surrendered as group relief for carried forward losses

You need to complete this part if the company is surrendering any amount under the group (or association) provisions. Unless a simplified arrangement is in force

- a notice of amount to make claim is needed
- this part is subject to a notice of amount. If the surrendering company details and verified person is entered in the group relief
- send a copy of the notice of amount to the HM Revenue and Customs office dealing with the claimant company's return at the same time as the claimant company submits its return claiming the group relief for carried forward losses
- the consent of all the other association members is needed for corporation relief for carried forward losses

Surrender as group relief for carried forward losses

1261	Trading losses carried forward - total	<input type="text"/>
1262	Trading losses carried forward - Members Ireland	<input type="text"/>
1265	Non-trading losses on lease relationships carried forward	<input type="text"/>
1270	UK property business losses carried forward	<input type="text"/>
1275	Management expenses carried forward	<input type="text"/>
1280	Non-trading deficits on intangible fixed assets carried forward	<input type="text"/>
1285	Total	<input type="text"/>

Details of surrender

1288	A	B	C	D
	Name of claimant company	Accounting period of claimant company ^a	Tax reference ^b	Amount surrendered
1				£
2				£
3				£
4				£
5				£

^a Enter the start and end dates of any period that is different from that covered by this return
^b Enter the 10-digit taxpayer reference. If you do not have this show as much information as you can to help us identify the company, such as the company registration number

1289	Total	£
------	-------	---

Details of company surrendering relief

You must complete the whole of this section if you are using this form to the notice of amount in surrender

1290 Company name

1291 Tax reference

1292 Accounting period start date DD MM YYYY

1293 Accounting period end date DD MM YYYY

I certify that all the information I have given on these pages is correct and complete to the best of my knowledge and belief.

1294 Full name of person authorising

1295 Role(s)

Except where a liquidator or administrator has been appointed, my person who is authorised to do so may complete on behalf of the company.

Fonte: GOV.UK, consultado em 06/09/2018.

Anexo 5: Rosto da modelo 22 de A, Lda., sociedade dominante do grupo G.R.O. – exemplo.

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2018

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

01 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO
1 De 01 / 01 a 2017 / 12 / 31 2 2 0 1 7

02 ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL
SERVIÇO DE FINANÇAS 1 CÓDIGO 1 1 1 2
Portimão

IR C
MODELO 22

03 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO
1 DESIGNAÇÃO A, Lda. 2 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF) 2 5 0 0 1 0 0 1 0 0

3 TIPO DE SUJEITO PASSIVO
Residente que exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola 1 Residente que não exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola 2 Não residente com estabelecimento estável 3 Não residente sem estabelecimento estável 4

3-A QUALIFICAÇÃO DA EMPRESA NOS TERMOS DO ANEXO AO DECRETO-LEI N.º 372/2007, DE 6 DE NOVEMBRO
Se assinalou os campos 1 ou 3 do Quadro 03 - 3, indique como se qualifica nos termos previstos no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 06 de novembro
Micro empresa 3 Pequena empresa 4 Média empresa 1 Não PME 2

3-B ORGANISMOS DE INVESTIMENTO COLETIVO
Indique se se trata de um Organismo de Investimento Coletivo tributado nos termos do artigo 22.º do EBF 1

3-C IMPUTAÇÃO DE RENDIMENTOS (Art.º 5.º, n.º 9)
É considerado um estabelecimento estável para efeitos da imputação prevista no n.º 9 do artigo 5.º? Sim 1

4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS
Geral 1 Isenção definitiva 3 Isenção temporária 4 Redução de taxa 5 Simplificado 6 Transparência fiscal 7 Artigo 36.º-A do EBF 12
Cruços de sociedades 8 NIF da sociedade dominante / Responsável (art.º 69.º-A, n.ºs 3 e 4) 9 5 0 0 1 0 0 1 0 0 Pretende exercer a opção pelas taxas do art.º 67.º, n.º 1? (art.º 91.º, n.º 2 da Lei n.º 3 - B/2010, de 28 de abril) Sim 10 Ocorreu alguma das situações referidas no ex-art.º 67.º, n.º 7? Sim 11

4-A TRANSFERÊNCIA DE RESIDÊNCIA/CESSAÇÃO DA ATIVIDADE DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL/AFETAÇÃO DE ELEMENTOS PATRIMONIAIS (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)
Se no período de tributação ocorreu transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português, indique o local de destino
1 Países da UE/EEE 2 Outros

04 CARACTERÍSTICAS DA DECLARAÇÃO
1 TIPO DE DECLARAÇÃO
1 1.ª Declaração do período 2 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.ºs 1 e 2) 3 Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4)
4 Declaração de substituição (art.º 120.º, n.ºs 8 e 9) 5 Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4) fora do prazo legal 6 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.º 3)
Data: Ano Mês Dia

2 DECLARAÇÕES ESPECIAIS
Declaração do grupo 1 Declaração do período de liquidação 2 Declaração do período de cessação 3
Declaração com período especial de tributação: Antes da alteração 4 Após a alteração 5 Antes da dissolução 9 Após a dissolução 10
Data da cessação 6: Ano Mês Dia Data da transmissão/aquisição (entidades não residentes sem estabelecimento estável) 8: Ano Mês Dia Data da dissolução 11: Ano Mês Dia

3 ANEXOS
1 Anexo A (Derrama Municipal)
2 Anexo B (artigo regime simplificado em vigor até 2010)
3 Anexo C (Regiões Autónomas)
4 Anexo D (benefícios fiscais)
5 Anexo E (regime simplificado)
6 Anexo F (IRC)

MUITO IMPORTANTE

05 IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL E DO CONTABILISTA CERTIFICADO
NIF do representante legal 1 1 1 0 1 0 0 1 1 1
NIF do contabilista certificado 2 2 0 2 0 0 0 2 2 0
Data da receção 3 2 0 1 8 0 5 3 1

ANTES DE PREENCHER ESTA DECLARAÇÃO LEIA COM ATENÇÃO AS INSTRUÇÕES QUE A ACOMPANHAM

Fonte: Elaboração própria - formulário do Portal das Finanças, consultado em 06/09/2018.