

iscte

INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

A tributação dos grupos de sociedades

Inês Marisa Antunes de Brito

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador:

Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, Professor Auxiliar
Convidado, ISCTE-IUL

Co-Orientador:

Professor Doutor Luís Vasconcelos Abreu, Professor Auxiliar ISCTE-
IUL

Lisboa, outubro de 2023



CIÊNCIAS SOCIAIS
E HUMANAS

Departamento de Economia Política

A tributação dos grupos de sociedades

Inês Marisa Antunes de Brito

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador:

Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, Professor Auxiliar
Convidado, ISCTE-IUL

Co-Orientador:

Professor Doutor Luís Vasconcelos Abreu, Professor Auxiliar ISCTE-
IUL

Lisboa, outubro de 2023

À minha família.

Os bons e os maus resultados dos nossos ditos e obras vão-se distribuindo, supõe-se que de uma maneira bastante uniforme e equilibrada, por todos os dias do futuro, incluindo aqueles, infundáveis, em que já cá não estaremos para poder comprová-lo, para congratularmo-nos ou para pedir perdão, aliás, há quem diga que é isto a imortalidade de que tanto se fala.

José Saramago, Ensaio Sobre a cegueira, 1995.

Aos meus pais e irmãs pelo apoio durante toda esta caminhada.

A ti avó e a ti avô, que permanecerão eternamente no meu coração. Onde quer que estejam, acredito que fiquem muito orgulhosos.

Ao Senhor Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, pela contínua disponibilidade, orientação e incentivo.

Ao Senhor Professor Luís Fernando Pimentel de Oliveira Vasconcelos Abreu pela confiança e lições.

Resumo:

Esta dissertação tem por objeto de estudo o regime de tributação dos grupos de sociedades, na medida em que se trata de um tema com uma grande importância para o dia-a-dia das várias sociedades e que requer um tratamento multidisciplinar na sua análise.

Para o efeito, será realizado um enquadramento do tema através das áreas conexas com o Direito Fiscal, bem como uma análise do regime de tributação dos grupos de sociedades, numa perspetiva nacional e internacional.

Ainda que se possa criticar a disparidade normativa (v.g. direito societário e contabilidade), o que não favorece a unidade do ordenamento jurídico, bem como o facto de se colocar potencialmente em causa a liberdade de organização das empresas, a verdade é que, a noção de grupo fiscal mais restrita potencia o combate à manipulação por parte das estruturas societárias tendo em vista a evasão/elisão fiscal.

Em Portugal o REGTS está previsto no CIRC e visa, sobretudo, que estas entidades tenham uma maior segurança jurídica e que, exista uma maior previsibilidade das implicações fiscais subjacentes à opção pelo regime.

Perante os grupos de sociedades a opção do legislador nacional foi prever um regime de tributação que atendesse ao resultado apurado pelo conjunto das sociedades pertencentes ao grupo, em que o lucro tributável do grupo é obtido através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais individuais das sociedades que o integram, permitindo uma poupança fiscal para as entidades.

A nível europeu existe a mesma problemática atendendo à diversidade de legislações fiscais nacionais, porque os Estados-Membros mantêm a sua soberania em matéria de fiscalidade direta. Assim, é essencial o aumento da cooperação entre os Estados-Membros e da coordenação das suas legislações fiscais, com vista à eliminação dos obstáculos fiscais que surgem à realização do mercado interno.

Em suma, o que se pretende é incentivar os grupos de sociedades, os quais podem ser vistos como um meio de travar a fuga de sociedades para países com pressão fiscal mais reduzida ou mesmo para os ditos paraísos fiscais.

Palavras-chave: Grupos de Sociedades; tributação; IRC; REGTS; SIFIDE; CFEI; dupla tributação; MCCCIS.

Abstract:

This dissertation focuses on the taxation of corporate groups, as this is a subject of great importance for the day life of societies, requiring a multidisciplinary approach in this analysis.

To that effect, an overview of this subject will be provided, considering areas related to tax law as well as an analysis of the taxation regime of corporate groups, from a national and international perspective.

Although one could criticize the disparity in legislation (e.g., corporate law and accounting), which does not favor the unity of the legal system and potentially threatens the freedom organization of companies, the truth is that a stricter fiscal group notion enhances the fight against manipulation by corporate structures aimed at tax evasion or avoidance.

In Portugal, the RETGS is provided for in the CIRC, primarily aiming to provide these entities with greater legal certainty and predictability regarding the tax implications underlying the option for this regime.

The national legislator chose to establish a taxation regime that considers the result determined by the group of companies, where the taxable profit of the group is obtained through the algebraic sum of the taxable profits and individual tax losses of the companies within it, allowing for tax savings for the entities.

At the European level, the same issue arises due to the diversity of national tax legislation, as Member States maintain their sovereignty in direct taxation matters. Therefore, increasing cooperation between Member States and coordinating their tax legislation is essential to eliminate tax obstacles that arise in the completion of the internal market.

Encouragement should be given to corporate groups, which can be seen as a means of curbing the companies from moving to countries with lower tax pressure or even to so-called tax havens, considering the tax savings inherent in this regime.

Keywords: Corporate Groups; taxation; IRC; RETGS, SIFIDE, CFEI, double taxation; MCCIS.

Índice:

INTRODUÇÃO:	5
CAPÍTULO I – OS GRUPOS DE SOCIEDADES EM GERAL:	7
1. Normatividade conexa:	7
2. Disciplina jurídico-bancária:	7
3. Perspetiva contabilística:	7
4. Direito societário:	8
4.1. Conceito jurídico-societário:	8
4.2. Âmbito de aplicação do regime das sociedades coligadas:	10
4.3. Coligações societárias no código das sociedades comerciais:.....	10
4.3.1. Sociedades em relação de participação:	11
5. Direito fiscal:	15
CAPÍTULO II – A TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES NA ÓTICA NACIONAL:	16
1. Enquadramento do RETGS:	16
2. Breve resenha histórica em Portugal:	17
3. A noção justributária de grupo:	20
4. Princípios:	25
4.1. Princípio da neutralidade fiscal:	25
4.2. Princípio da capacidade contributiva:.....	26
4.3. Princípio da territorialidade:	27
4.4. Princípio da liberdade de organização empresarial:	27
5. Regime legal:	28
5.1. Requisitos materiais:.....	29
5.2. Requisitos formais:	32
5.3. Critério temporal de verificação dos requisitos:	33
6. Vantagens e inconveniente do regime:	34
7. Regime específico de tributação:	37
7.1. Determinação do lucro tributável do grupo:.....	37
7.2. Dedução dos prejuízos fiscais:	38
7.3. Dedução de gastos de financiamento:	41
7.4. Cálculo das Derramas (municipais e estadual):.....	42
7.5. Determinação da coleta:	43

7.6.	Cálculo das tributações autónomas:	45
7.7.	Regras de pagamento do IRC:	46
8.	RETGS vs regime geral (matéria coletável comum).....	48
9.	Incentivos fiscais para as pessoas coletivas:.....	49
9.1.	SIFIDE II:	50
9.2.	CFEI II:.....	52
9.3.	Benefícios fiscais:.....	53
9.4.	Dedução de benefícios fiscais registados em sociedades antes da entrada do grupo – Decisão do processo arbitral n.º 489/2020-T, de 06 de janeiro de 2022.	54
10.	Incoerências da tributação das empresas face ao investimento. A figura da <i>participation exemption</i>:	56
11.	O caso específico das multinacionais:.....	57
CAPÍTULO III – BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES NA ÓTICA INTERNACIONAL:		60
1.	Enquadramento:	60
2.	MCCCIS:	61
3.	Uma análise comparativa entre a MCCCIS e o RETGS:	63
CONSIDERAÇÕES FINAIS:		69
Referências bibliográficas:		72

Lista de abreviaturas:

CSC – Código das Sociedades Comerciais

CIRC – Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

RGIC – Regime geral das instituições de crédito

CFI – Código fiscal do investimento

I&D – Investigação e desenvolvimento

SIFIDE – Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial

CFEI - Crédito Extraordinário ao Investimento

MCCCIS – Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades.

INTRODUÇÃO:

A discussão sobre o regime jurídico dos grupos de sociedades revela-se como uma temática cada vez mais importante e pertinente, visto que as empresas se encontram expostas a uma grande volatilidade, com mercados cada vez mais competitivos e com a formação de grandes aglomerações empresariais.

Pela sua capacidade de gerar lucros significativos, os grupos de sociedades representam também um fator nuclear para a economia dos Estados, sendo vistos como uma forma de organização típica das grandes empresas nos nossos tempos pelo que, este modelo societário, deve ser volátil, adaptando-se à internacionalização da economia.

Em Portugal, esta figura de extrema importância prática, encontra-se regulada no Título VI, capítulos I a IV do CSC, relativamente às sociedades coligadas, dispondo de normas alusivas às sociedades em relação de simples participação, participação recíproca e de domínio, bem como, normas que regem as sociedades em relação de grupo (englobando os grupos constituídos por domínio total e os contratos de grupo paritário e de subordinação).

No domínio tributário o regime especial de tributação dos grupos de sociedades encontra-se presente nos artigos 69.º a 71.º do CIRC, sendo o próprio grupo, como um todo, sujeito de obrigações jurídico-fiscais.

Deve ter-se presente que, o critério essencial não é o da individualidade de cada sociedade pertencente ao grupo, mas sim do grupo como uma realidade sobre a qual recaem direitos e obrigações tributárias, ainda que mantenham a independência jurídica, personalidade autónoma e continuem a ser um sujeito de relações tributárias próprias.

O presente trabalho encontra-se dividido em três capítulos, inicia-se pela análise em Direito Societário dos grupos de sociedades, o segundo referente à tributação dos grupos de sociedades na ótica nacional e, o terceiro, traça reflexões sobre a tributação dos grupos de sociedades a nível internacional.

Tendo presente a sua relevância, propõe-se realizar uma investigação que analise o regime jurídico referente aos grupos de sociedades. Assim, procurámos, através do método dedutivo e de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, responder às questões controvertidas associadas à aplicação do regime jurídico.

Vejam os em especial, as linhas estruturantes dos capítulos que utilizaremos para responder às questões enumeradas, reflexão sobre o regime jurídico e eventual litigância associada à sua aplicação.

Em primeiro lugar, será realizado um breve enquadramento através das áreas conexas com os grupos de sociedades, possibilitando ter uma visão geral do regime jurídico, permitindo aferir a sua autonomia face a outros ramos do Direito.

No capítulo referente à tributação dos grupos de sociedades numa ótica nacional, constatamos que a opção do legislador fiscal português foi construir um regime de tributação para os grupos de sociedades que atendessem ao resultado apurado pelo conjunto das sociedades pertencentes ao grupo, atendendo a que o lucro tributável do grupo é obtido através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais individuais das sociedades que o integram. Ou, dito de outro modo, desta forma será possível realizar uma elevada poupança fiscal dos mesmos.

Destacamos, de entre os principais problemas que surgem, a disparidade normativa, porque não favorece a unidade do ordenamento jurídico e acaba com a possibilidade de acesso, por um conjunto de realidades, ao RETGS. Ainda que a noção mais restrita de grupo fiscal (em que não se encontram abrangidos os grupos constituídos por contrato de grupo paritário e alguns dos grupos constituídos por contrato de subordinação) seja vista como um instrumento de combate à manipulação por parte das estruturas societárias com vista à evasão e elisão fiscal, esta traduz-se num obstáculo à liberdade de organização das empresas, sendo um princípio consagrado constitucionalmente.

Por seu turno, o processo de integração europeu tem consagrado uma parte do seu esforço em matéria de harmonização fiscal no seio da União Europeia, veja-se a proposta de Diretiva do Conselho, relativamente à matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS), motivo pelo qual se irá dedicar um capítulo a esta temática.

Contudo, existem questões em aberto, tais como a dupla tributação, a possibilidade de compensação de lucros e prejuízos fiscais entre sociedades de um mesmo grupo, os elevados custos de cumprimento das obrigações fiscais, que têm causado uma preocupação crescente devido à falta de uma política fiscal comum. Assim, ao nível da União Europeia começou a pensar-se em tributar como um todo os grupos de sociedades estabelecidas nos vários Estados-Membros, encontrando-se em discussão a proposta de diretiva europeia relativa à criação de uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto de Sociedades.

Posto isto, tencionamos realizar uma análise comparada entre o RETGS (regime fiscal específico português) e a proposta europeia em sede de MCCCIS. Ressalva-se desde já que, a proposta de Diretiva do Conselho Europeu no âmbito da MCCCIS é considerada um projeto ambicioso, no entanto, as várias dificuldades no seio da União Europeia revelaram que, a adoção de forma imediata será bastante difícil, devendo passar por um processo de várias fases.

CAPÍTULO I – OS GRUPOS DE SOCIEDADES EM GERAL:

1. Normatividade conexa:

Existem diversas áreas conexas com os grupos de sociedades, motivo pelo qual será feito um breve enquadramento do tema numa perspetiva bancária, contabilística e societária. Contudo, não se deverá descurar que o objetivo da presente dissertação será a caracterização, relevância e problemas que a aplicação do regime jurídico dos grupos de sociedades despoleta no Direito fiscal, pelo que, apenas se procurou realizar uma breve exposição por se considerar que esta matéria deve ser vista de forma global no ordenamento jurídico.

2. Disciplina jurídico-bancária:

Na disciplina jurídico-bancária, o conceito de domínio ganha maior relevância do que o de grupo, o que difere do sistema do CSC. Na construção deste conceito, utiliza-se uma técnica assente em critérios quantitativos e qualitativos com base em indícios de prova fácil.

O artigo 2.º-A do RGIC (Decreto-lei n.º 298/92, de 31 de dezembro) define os conceitos de relação de controlo, relação de domínio, empresa-mãe, filial, participação qualificada. Resulta que, a relação de domínio tem no RGIC, uma importância maior do que a relação de grupo e, tendo em conta os especiais interesses protegidos pelo direito bancário, justifica-se a preocupação de antecipar a relevância dada às participações nesse campo.

3. Perspetiva contabilística:

No plano contabilístico, o grupo de sociedades ganhou relevância própria através da consolidação de contas¹. Em contabilidade as referidas contas aplicam-se aos grupos de sociedades, em virtude da dimensão de escala que permitem aferir, sendo esta uma vantagem acrescida, i.e., quando olhamos para as contas no seu conjunto é possível obter uma dimensão do grupo. No entanto, também são necessárias as contas individuais, porque dão exatamente a posição financeira, a *performance* e o desempenho das diversas empresas (somente através destas contas se conseguem calcular indicadores de desempenho).

Regra geral, é obrigação dos grupos de sociedades a preparação e elaboração de contas consolidadas e individuais nos termos do artigo 6.º do Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de julho,

¹ ANTUNES, José Augusto Q. L. Engrácia, *Os grupos de Sociedades, Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, Almedina, 1993, p. 163.

com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 98/2015, de 02 de junho. Ainda assim, existem exceções, nomeadamente, no caso dos pequenos grupos² nos termos do artigo 9.º-B do Decreto-lei n.º 96/2015, de 02 de junho.

Contabilmente temos de ter em consideração tanto a percentagem de participação (ou de interesse)³, como a percentagem de controlo⁴, embora possam existir outros mecanismos que determinem que o controlo não seja por via dos votos objetivos. Ainda que, regra geral, cada ação corresponda a um voto, podem existir situações distintas, nomeadamente: ações preferenciais (ações que dão direitos diferentes das ações ordinárias); ações próprias; existência de uma *golden share* (empresa ou estado que participa numa empresa através de uma *golden share*, que lhe dá direitos especiais, nomeadamente, o direito de veto) e; blindagem dos estatutos (os estatutos podem limitar a percentagem em Assembleia Geral em termos de votação).

Conclui-se que, a noção de controlo não está restrita ao número de votos pelo que, temos de considerar, para efeitos de determinação de controlo da entidade, as situações *supra* indicadas.

4. Direito societário:

No direito societário, o conceito de sociedade coligada limita o seu âmbito de aplicação em função da forma jurídica dos sujeitos e da sua sede. Portanto, existe uma restrição do regime por parte do CSC, em comparação com o sentido do conceito de sociedade coligada nas áreas anteriormente referidas⁵.

4.1. Conceito jurídico-societário:

A internacionalização dos mercados, a diversificação da procura e da oferta, a progressiva harmonização de legislação europeia e o surgimento do intitulado mercado mundial levaram à criação do direito dos grupos societários⁶. Consequentemente, começaram a surgir centros autónomos de poder económico e, portanto, este fenómeno multiforme e evolutivo da empresa, fará com que o direito tenha de se mostrar capaz de acompanhar o mesmo⁷.

² Grupo que no conjunto das empresas o total dos ativos não ultrapassa 6 milhões, volume de negócio inferior a 12 milhões, número médio de empregados inferiores a 50.

³ sendo a parcela no capital próprio da empresa participada.

⁴ Número de votos na Assembleia Geral.

⁵ GOMES, Fátima - *Considerações Introdutórias à problemática jurídica dos grupos de sociedades*, p. 369.

⁶ BERNARDES, Patrícia Alexandra Santos – *in* Dissertação de Mestrado intitulada “Grupos societários: critérios atributivos de responsabilidade penal à sociedade-dominante e/ou à sociedade-dominada”, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2017, p. 12.

⁷ ASCENSÃO, José de Oliveira – *Direito Comercial, Sociedades Comerciais, Parte Geral, Volume IV, Dissertação 2000*, p. 580.

No direito societário, os grupos de sociedades correspondem às coligações reguladas no Título VI do CSC, mais concretamente, artigos 481.º e seguintes do referido diploma⁸. As sociedades coligadas compreendem as sociedades em relação de simples participação, em relação de participações recíprocas, em relação de domínio e em relação de grupo, segundo o disposto no artigo 482.º do CSC (princípio da tipicidade).

Para concretizar a existência de um grupo de sociedades, deverá ter-se em conta que esta realidade jurídica tem como características a independência jurídica e dependência económica, conforme refere a maioria da doutrina.

No que diz respeito à independência jurídica deve reter-se a ideia de que um grupo de sociedades é um conjunto de várias estruturas jurídicas autónomas, enquanto a nível económico apresenta uma dependência considerando que existe uma direção económica comum, sendo a orientação para todo o grupo, com o mesmo objetivo económico, normalmente definido pela sociedade-mãe. De um ponto de vista material, a sociedade agrupada encontra-se dependente da estratégia e interesse económico definido pela sociedade-mãe, a líder do grupo societário⁹.

Portanto, estamos perante uma unidade económica independentemente da respetiva fonte. Ainda assim, o grupo não tem personalidade jurídica, pelo que não corresponde a uma nova entidade jurídica, na medida em que cada uma das sociedades conserva a sua personalidade autónoma, embora, na maior parte dos casos, esta já não tenha correspondência com a realidade económica¹⁰.

Trata-se, de uma forma de concentração de sociedades numa estrutura jurídica unitária, mais ou menos estruturada e formalizada, com vista à colaboração entre as mesmas para realização de uma finalidade comum¹¹.

Embora estes aspetos apontados permitam identificar e caracterizar o grupo de sociedades, a lei portuguesa cinge-se ao conceito legal, sendo este estritamente formal: não revela saber se existe materialmente direção unitária, desde que se verifique uma das situações legalmente tipificadas como relação de grupo¹².

⁸ Embora MENEZES CORDEIRO, critique esta sistematização, indicando que a localização correta seria na parte geral como fenómeno comum aos vários tipos de sociedades.

⁹ BERNARDES, Patrícia Alexandra Santos – *in* Dissertação de Mestrado intitulada “Grupos societários: critérios atributivos de responsabilidade penal à sociedade-dominante e/ou à sociedade-dominada”, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2017, p. 15.

¹⁰ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de – *Manual de Grupos de Sociedades*, Almedina, 2016, p.7.

¹¹ MAGALHÃES, Pedro Jorge Ferreira de – Dissertação de Mestrado intitulada “*Direção unitária em prejuízo dos interesses da sociedade dominada*”, Universidade do Porto, Faculdade de Direito, julho de 2012.

¹² OLIVEIRA, Ana Perestrelo de – *Manual de Grupos de Sociedades*, Almedina, 2016, p.16 e 17.

4.2. Âmbito de aplicação do regime das sociedades coligadas:

A aplicação do regime jurídico das sociedades coligadas está sujeita à verificação cumulativa e obrigatória de três pressupostos essenciais, sendo eles: o âmbito pessoal, o âmbito espacial e o âmbito material.

Quanto ao âmbito pessoal, o regime é aplicável às relações estabelecidas entre sociedades que revistam as formas jurídicas elencados no artigo 481.º, n.º1, do CSC. Contudo, os perigos inerentes ao grupo verificam-se independentemente da forma dos sujeitos envolvidos, pelo que deveria ser irrelevante a forma do sujeito ativo do controlo¹³.

No que concerne ao âmbito espacial, o regime aplica-se, em regra, apenas às sociedades sediadas em Portugal (artigo 481.º, n.º2, do CSC), prevendo depois um conjunto de exceções¹⁴. No caso de estarmos perante participações sociais detidas de forma indireta nos termos do artigo 483.º, n.º2 do CSC, deixará de ser relevante a sede da sociedade interposta, bastando que a sociedade dominante tenha a sua sede em Portugal (483.º, 486.º, 488.º e 489.º, todos do CSC)¹⁵.

Relativamente ao âmbito material, este regime aplica-se caso exista uma sociedade coligada na aceção do CSC conforme disposto no artigo 482.º do CSC¹⁶.

4.3. Coligações societárias no código das sociedades comerciais:

Em matéria de coligações societárias é possível diferenciar várias categorias de sociedades, sendo elas:

¹³ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de – *Manual de Grupos de Sociedades*, Almedina, 2016, p. 58.

¹⁴ Veja-se o Ac. do TC n.º 272/2021, de 06 de julho, processo n.º 1161/19 “*Declara a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da interpretação conjugada das normas contidas no artigo 334.º do Código do Trabalho e no artigo 481.º, n.º 2, proémio, do Código das Sociedades Comerciais, na parte em que impede a responsabilidade solidária da sociedade com sede fora de território nacional, em relação de participações recíprocas, de domínio ou de grupo com uma sociedade portuguesa, pelos créditos emergentes da relação de trabalho subordinado estabelecida com esta, ou da sua rutura*” in <https://dre.pt/dre/detalhe/acordao-tribunal-constitucional/272-2021-166512675>.

¹⁵ GOMES, Fátima - *Considerações Introdutórias à problemática jurídica dos grupos de sociedades*, p. 370.

¹⁶ ARAÚJO, Ana Maria Ferreira de – *Dissertação de Mestrado intitulada “O regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em Portugal e na União Europeia”*, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2015, p. 19.



Figura 1 – coligações societárias nos termos dos artigos 482.º e seguintes do CSC.

Fonte - Marco César Gomes da Cruz – Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados, outubro de 2021, p.15.

4.3.1. Sociedades em relação de participação:

4.3.1.1. Relações de simples participação:

Existe uma relação de simples participação quando uma sociedade é titular de uma participação igual ou superior a 10% do capital social de outra (elemento positivo), sem que entre as duas sociedades exista qualquer outra relação prevista nos termos do artigo 482.º do CSC (elemento negativo).

Veja-se que, é consagrado um conceito material de titularidade¹⁷ nos termos do artigo 483.º, n.º2 do CSC, prevendo uma regra de transparência de participações sociais, englobando as ações ou quotas da titularidade (direta) da sociedade participante, mas também as ações ou quotas detidas por outras entidades (detenção direta e indireta).

Ainda assim, ressalva-se que esta percentagem de 10% não confere controlo da entidade participante pela entidade participada, o que existe é o perigo de no futuro vir a surgir uma situação de dependência¹⁸.

¹⁷ ANTUNES, José A. Engrácia – *Os grupos de sociedades*, Almedina (2003), p. 318.

¹⁸ Assim compreende-se que a lei estabeleça meros deveres de comunicação de aquisições ou alienações de quotas ou ações (artigo 484.º do CSC).

4.3.1.2. Relação de participações recíprocas:

A relação de participações recíprocas pressupõe que duas sociedades participem em 10% ou mais no capital social uma da outra (cfr. artigo 485º do CSC). Os riscos aqui situam-se ao nível da conservação do capital social das entidades envolvidas, bem como do controlo recíproco dos órgãos de administração sobre os órgãos de deliberação. Em regra, temos como teto máximo os 50%, limite a partir do qual será aplicável o regime das relações de domínio (número seguinte)¹⁹.

4.3.1.3. Relação de domínio:

Duas sociedades encontram-se em relação de domínio quando uma delas (a dominante) pode exercer, direta ou indiretamente, uma influência dominante sobre a outra (a dependente) nos termos do 486.º, n.º1 do CSC. O artigo 486.º, n.º2, do CSC precisa o conceito indeterminado anteriormente referido, através de presunções, que procuram de certa forma ultrapassar a indefinição concetual do artigo, alcançando critérios mais objetivos. Caso se cumulem relações de participações recíprocas e de domínio, é determinada a prevalência do regime do artigo 487.º e a aquisição é nula (485.º, n.º4, do CSC).

4.3.2. Sociedades em relação de grupo:

Trata-se de um sentido restrito de grupo, reportando-se às relações de coligações entre sociedades, correspondente à empresa plurissocietária²⁰. A relação de grupo pode resultar da titularidade de: participação totalitária no capital de uma sociedade (relação de grupo por domínio total – 488.º a 491.º do CSC); celebração de contrato de subordinação (493.º a 508.º do CSC) e, ainda contrato de grupo paritário (492.º do CSC)).

As sociedades em relação de grupo, nos termos do artigo 482.º, alínea d) do CSC, constituem o tipo de sociedades coligadas que se caracteriza por uma relação mais intensa entre as sociedades que agrupa²¹.

Quanto aos limites do grupo, apenas são abrangidas as sociedades dirigidas por contrato de subordinação ou integralmente dominadas (493º, n.º 2 do CSC), encontrando-se de excluídas as sociedades em relação de simples participação ou mesmo de domínio. No entanto, numa

¹⁹ Contudo, há que ter em conta que pode existir relação de domínio abaixo de 50% e poderá não haver relação de domínio com mais de 50%.

²⁰ GOMES, Fátima - *Considerações Introdutórias à problemática jurídica dos grupos de sociedades*, p. 377.

²¹ Cf. Orlando Vogler Guiné, “Artigo 482.º, in “*Código das Sociedades Comerciais em comentário*”, vol. VII, Coimbra, Almedina, 2014, p. 49.

aceção ampla, o “grupo” integra todas as sociedades em que existam relações de participação ou domínio.

4.3.2.1. Relação de domínio total

Quando uma sociedade é titular de 100% do capital social de outra, existe uma relação de grupo por domínio total²². O domínio total pode ser inicial (quando a sociedade é a única titular logo de início) ou superveniente (quando resulta de posterior aquisição da totalidade do capital). Ainda assim, é possível que uma sociedade que detenha menos de 100% esteja numa relação de grupo nos termos do artigo 489.º/4/c), do CSC.

4.3.2.1.1. Domínio total inicial:

No que concerne ao domínio total inicial dispõe o artigo 488.º do CSC que existe domínio total quando uma sociedade por quotas, anónima ou por comandita por ações²³ detém 100% do capital social de uma sociedade anónima. É aqui que surge a hipótese de constituição de uma sociedade anónima unipessoal, derrogando a regra constante no artigo 273.º, n.º1 do CSC que determina a existência de um número mínimo de cinco acionistas²⁴. Em geral, a constituição de uma sociedade anónima unipessoal dominada e da subsequente relação de grupo exige prévia deliberação dos sócios ou sócio da futura sociedade dominante²⁵.

O artigo 488.º do CSC não refere a suscetibilidade de a relação de domínio total resultar de participações indiretas no capital social da dependente, contudo, haverá domínio total inicial

²² Representa um meio termo entre o que sucede num contrato de subordinação e numa operação de fusão de sociedades.

²³ Conforme disposto no artigo 481.º do CSC.

²⁴ Veja-se que no Direito Espanhol a sociedade anónima unipessoal é uma situação lícita e perfeitamente normal, incluindo *ab initio*, podendo a sociedade de capitais transitar temporária ou permanentemente, situação que em pouco altera o mecanismo interno da organização e em nada a sua estrutura jurídica ou a sua configuração como pessoa jurídica. Portanto, a sociedade unipessoal não pode considerar-se como algo anormal ou atípico, como de resto é vista no direito português, em que é vista como um caso excecional. No entanto, não podemos deixar de referir que a sociedade de capital unipessoal permite dotar a empresa de uma estrutura organizativa autónoma, tanto do ponto de vista financeiro como administrativo e, de gestão, desligada da pessoa concreta do sócio único. Ora, como se verifica, o direito português regula minuciosamente o regime da unipessoalidade no que concerne às sociedades por quotas (veja-se os artigos 270.º-A e seguintes do CSC), no entanto, delega a constituição de sociedades anónimas unipessoais apenas para as situações de relações de grupo, deixando estas estruturas que são um instrumento útil sobretudo na transmissão da empresa (*inter vivos ou mortis causa*), coadjuvando a sua conservação, completamente desprotegidas, pela falta de regulação. Contrariamente ao direito espanhol, que dedica em completo um capítulo inteiro a estas entidades (Capítulo III del Título I da Ley de Sociedades de capital), tratando-as como uma situação perfeitamente normal, atendendo à volatilidade e mutabilidade das empresas. Para maiores desenvolvimentos veja-se ARROYO, Ignacio; EMBID, José Miguel; GÓRRIZ, Carlos – Comentarios a la ley de sociedades anónimas, volumen III, Tecnos, 2009, p. 2898.

²⁵ ABREU, Jorge M. Coutinho, (Coord.), Código das Sociedades Comerciais em comentário, volume VII (artigos 481º a 545º), Almedina, 2014, p. 125.

indireto quando uma sociedade constituir, através de sociedade que detenha a 100%, uma sociedade de cujas ações estas última sejam inicialmente as únicas titulares.

4.3.2.1.2. Domínio total superveniente:

A relação de grupo por domínio total superveniente pode ser direta ou indireta. A relação por domínio total superveniente direta verifica-se quando uma sociedade adquire ou fica com a totalidade das quotas ou ações de outra sociedade²⁶.

Existe domínio total superveniente indireto de uma sociedade sobre outra quando a primeira, apesar de não ser titular das participações na segunda, domina-a totalmente por intermédio de sociedade dependente e ou subordinada ou totalmente dominada e/ou de pessoas titulares de participações na segunda por conta de qualquer dessas sociedades (483.º, n.º2, do CSC), não havendo outros sócios da segunda sociedade.

4.3.2.2. Deliberação dos sócios da sociedade dominante:

Nos termos do artigo 489.º, deve se entender que a relação de grupo constituída por domínio total superveniente pressupõe a participação totalitária, mas também uma deliberação anterior do órgão deliberativo interno da sociedade dominante²⁷. Contudo, a sociedade que domine totalmente uma outra sociedade não forma um grupo com esta última se o órgão deliberativo interno da primeira tomar alguma das deliberações previstas no artigo 489.º, n.º2, alíneas a) e b), do CSC.

4.3.2.3. Contrato de subordinação

O contrato de subordinação encontra-se definido nos termos do artigo 493.º do CSC, o qual produz uma deslocação do poder de direção da sociedade-filha para a sociedade-mãe, operando uma transferência de facto, das competências legais do órgão de gestão da sociedade subordinada para a sociedade diretora.

4.3.2.4. Contrato de grupo paritário

Modalidade de contrato de organização pelo qual duas ou mais sociedades independentes entre si, mantendo embora formalmente as suas estruturas orgânicas, se submetem a uma direção unitária e comum (artigo 493.º, n.º1 do CSC).

²⁶ O domínio total superveniente não tem de surgir apenas só de negócios aquisitivos de participações sociais.

²⁷ ABREU, Jorge M. Coutinho, (Coord.), Código das Sociedades Comerciais em comentário, volume VII (artigos 481º a 545º), Almedina, 2014, p. 130.

5. Direito fiscal:

No que concerne ao direito fiscal, não obstante a individualidade jurídica dos seus elementos integrantes, é o próprio grupo como um todo que é sujeito das obrigações jurídico-fiscais (e não as sociedades individuais que o integram), levando a diversas vantagens que se traduzem, no essencial, numa redução da carga fiscal global suportada pelo conjunto das sociedades agrupadas, através da eliminação da dupla tributação económica e ao aproveitamento de certas oportunidades fiscais, como reintegrações, amortizações e deduções à coleta²⁸. O código de IRC contempla o regime especial de tributação dos grupos de sociedades nos artigos 69.º a 71.º.

Adiantamos já que a pretensão será uma harmonização da tributação dos grupos de sociedades com o RETGS. Portanto, o Direito fiscal deve caminhar no sentido de alcançar uma harmonização concetual com o direito societário e com a normalização contabilística, atendendo a que, nos dias de hoje, os conceitos são ainda díspares²⁹.

Posto isto, será feito o desenvolvimento da matéria no capítulo relativo à tributação dos grupos de sociedades na ótica nacional.

²⁸ ANTUNES, José Augusto Q. L. Engrácia, *Os grupos de Sociedades, Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, Almedina, 1993, p. 172.

²⁹ CRUZ, Marco César Gomes da – *Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 13.

CAPÍTULO II – A TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES NA ÓTICA NACIONAL:

1. Enquadramento do RETGS:

Conforme foi referido anteriormente, os grupos de sociedades são uma forma típica da grande empresa, que proporcionam várias vantagens.

Desde cedo que o direito fiscal concedeu uma particular atenção ao fenómeno dos grupos de sociedades, direcionando-se para uma visão económica unitária da empresa plurissocietária³⁰. Importa desde logo ressaltar que, não são consideradas apenas como destinatárias da tributação empresarial as empresas societárias singularmente consideradas, mas também os grupos de sociedades que são considerados indispensáveis a uma economia competitiva e, cuja tributação não pode deixar de estar sujeita a importantes limitações, sob pena de dupla ou múltipla tributação do lucro das empresas³¹.

A tributação empresarial dos lucros e as normas de determinação da matéria tributável baseadas, em regra, na capacidade contributiva, são teoricamente, mais justas para os contribuintes, todavia, trazem consigo toda a complexidade, e possibilidades infinitas de planeamento difíceis de controlar³², pelo que foi necessário criar um regime específico para os grupos de sociedades, permitindo acautelar estas potenciais situações.

O regime especial de tributação dos grupos consagrado nos artigos 69.º e seguintes do Código de IRC (doravante apenas “CIRC”), veio reconhecer os grupos societários como uma realidade jurídico-tributária autónoma e complexa, que exige um tratamento fiscal diferenciado.

Assim, a criação deste estatuto jurídico-tributário levou à tributação destas entidades como uma única realidade económica, abandonando por completo a individualidade de cada uma delas, exigência esta que os estados devem ter presente³³.

Não obstante a individualidade jurídica dos elementos integrantes do grupo, é o próprio grupo como um todo e, não as sociedades individuais que o integram, que constitui o ponto de referência fundamental na determinação dos direitos e obrigações tributárias³⁴.

³⁰ ANTUNES, Engrácia José, *A tributação dos grupos de sociedades*. Fiscalidade: revista de direito e gestão fiscal, Instituto Superior de Gestão.

³¹ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 17.

³² DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal: Lições* – 3ª edição, 2018, Almedina, pp. 329 e 330.

³³ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 4.

³⁴ ANTUNES, Engrácia José, *A tributação dos grupos de sociedades*. Fiscalidade: revista de direito e gestão fiscal, Instituto Superior de Gestão.

Desta forma se percebe que, para o Direito fiscal, é indiferente a organização societária escolhida, na medida em que o rendimento terá de ser tributado de igual forma por parte do sistema fiscal, sendo uma incumbência do Estado “*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*” conforme disposto no artigo 81.º, alínea f) da CRP.

O regime especial instituído para tributação dos grupos de sociedades (doravante apenas “RETGS” apresenta dois setores normativos fundamentais. O primeiro referente ao âmbito e condições de aplicação do regime (nos termos do artigo 69.º do CIRC) e o segundo, um conjunto de normas dispersas que regulam determinados aspetos específicos deste regime de tributação, de entre as quais, encontramos regras especiais em sede da determinação do lucro tributável do grupo (artigo 70.º CIRC), deduções de prejuízos fiscais (artigo 71.º), derrama estadual (artigo 87.º-A, n.º2), deduções relativas à matéria coletável (artigo 90.º, n.º6 do CIRC), dispensa de retenção na fonte (artigo 97.º, n.º1, alínea e)), pagamentos por conta (artigos 105.º, n.º 5 a 7, 105.º-A, n.º2, 106.º, n.º12), responsabilidade passiva pelo pagamento das dívidas fiscais (artigo 115.º) e declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo (artigo 120.º, n.º6, todos do CIRC)³⁵.

2. Breve resenha histórica em Portugal:

2.1. Regime de tributação pelo lucro consolidado:

O regime de tributação dos grupos de sociedades surge pela primeira vez no sistema fiscal português na sequência do Decreto-lei n.º 414/87, de 31 de dezembro que introduziu o Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado (RTLIC). Este regime foi introduzido no CIRC apenas em 1988 após a aprovação do regime pelo Decreto-lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro.

Na sua génese, era um regime aplicável aos grupos de sociedades (sendo constituído pela sociedade dominante e pelas sociedades por si detidas, direta ou conjuntamente com outras sociedades em pelo menos 90%), mediante autorização prévia do Ministro das Finanças e verificados determinados requisitos. Neste caso, o lucro tributável do grupo era calculado através da consolidação das contas individuais de cada uma das sociedades que o compunham³⁶.

³⁵ ANTUNES, Engrácia José, *A tributação dos grupos de sociedades*. Fiscalidade: revista de direito e gestão fiscal, Instituto Superior de Gestão.

³⁶ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1, pp. 5 e 6.*

Tratou-se de um regime que veio despertar um grande interesse por parte dos grupos económicos, devido às vantagens associadas ao mesmo, nomeadamente, a eliminação dos resultados provenientes das operações efetuadas entre as sociedades que pertenciam ao grupo para efeitos da determinação do lucro tributável consolidado³⁷, a compensação dos lucros e prejuízos gerados no mesmo período pelas várias sociedades, o que possibilitava uma redução da carga fiscal do grupo em termos globais³⁸.

Ainda assim, apresentava um conjunto de fatores que contribuíram para a sua revogação, em particular, a elevada complexidade associada, os custos administrativos, a dificuldade para a AT controlar os ajustamentos subjacentes à aplicação do regime, diversas dúvidas pelas sociedades que pretendiam aplicar o regime³⁹.

Com a Lei n.º 71/93, de 26 de novembro, foi previsto um conjunto de regras mais restritivas, como (i.) a manutenção do regime por um período mínimo de 5 anos (que anteriormente era de 3 anos), (ii.) um limite mínimo para a matéria consolidada, a qual não poderia ser inferior a 65% da soma das matérias coletáveis de cada sociedade do grupo, caso fossem tributáveis individualmente e, (iii.) uma penalização no caso de não renovação do regime, determinando a recapturação no período de tributação anterior⁴⁰.

Este regime, apesar de ser alvo de várias críticas, manteve-se genericamente até à entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

Na nossa opinião, era um método de tributação com demasiada burocracia, o que trazia vários constrangimentos às entidades e levava ao desincentivo da sua aplicação.

2.2. Regime especial de tributação dos grupos de sociedades:

Por via da Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro, consagrou-se um novo regime de tributação dos grupos de sociedades (o RETGS)⁴¹ que se encontra genericamente previsto nos artigos 69.º a 71.º do CIRC, revogando desta forma o regime de tributação pelo lucro consolidado.

Este novo regime veio tentar simplificar o anterior pelo que, a opção pela sua aplicação ficaria dependente apenas do envio de uma declaração do modelo oficial à AT. Para além disso,

³⁷ Porque o objetivo das contas consolidadas é demonstrar os resultados e a situação financeira do grupo, mas como se as operações e ativos das empresas fossem de uma única pessoa jurídica.

³⁸ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, pp. 6 e 7.

³⁹ CAETANO, Paulo Manuel Santos – *Dissertação de mestrado intitulada “Regime especial de Tributação dos grupos de sociedades – análise comparativa com alguns países da União Europeia”*, maio 2010, p. 1.

⁴⁰ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, pp. 7 e 8.

⁴¹ MARQUES, Rui – *Código do IRC anotado e comentado – 2019*, Almedina, p. 578.

o lucro tributável do grupo passaria a ser apurado através da soma algébrica dos resultados fiscais apurados por cada uma das sociedades incluídas no grupo e não com recurso a contas consolidadas e posterior eliminação dos respetivos resultados internos⁴², o que podia conduzir à utilização de mecanismos artificiais de faturação no seio do grupo.

Desta forma, passou-se de um modelo de tributação do lucro consolidado para um sistema que agrega as contas das sociedades, obtendo um lucro tributável do grupo, isto porque, em termos fiscais, cada sociedade do grupo não perde a sua personalidade e individualidade jurídica, continuando a ser sujeito de relações tributárias próprias, ainda que passe a integrar o grupo de sociedades⁴³.

Atendendo ao exposto, com efeitos a partir do período de tributação que se iniciou no ano de 2001, verificou-se o seguinte:

- i. A sociedade dominante⁴⁴ deve renunciar ao RTLC e, na determinação do lucro tributável do último período de tributação em que o regime for aplicado, deverá proceder à recaptura dos resultados internos que tenham sido eliminados (no decorrer das operações de consolidação) e às diferenças entre os prejuízos fiscais que foram integrados na base tributável consolidada e os que teriam sido considerados se as sociedades tivessem sido tributadas individualmente e;
- ii. Passar a aplicar o RETGS, devendo a sociedade dominante incorporar no lucro tributável do grupo, os resultados internos que tenham sido eliminados durante a vigência do regime anterior à medida que forem sendo considerados realizados pelo grupo e até à caducidade de autorização⁴⁵.

Para que fosse possível levar à obtenção de receita fiscal de forma imediata, foi introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2016⁴⁶ uma norma transitória relativamente ao regime de tributação pelo lucro consolidado, determinando que deveria ser efetuado um pagamento por conta no 7.º mês do período de tributação de 2016, o qual seria dedutível ao imposto a pagar na liquidação relativa a este período de tributação⁴⁷.

⁴² BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 9.

⁴³ MARQUES, Rui – *Código do IRC anotado e comentado* – 2019, Almedina, pp. 578 e 579.

⁴⁴ Sociedade que detém direta ou indiretamente pelo menos 75% do capital de outra ou outras sociedades (dominadas) desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.

⁴⁵ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 10.

⁴⁶ Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março (<https://files.dre.pt/1s/2016/03/06201/0000200244.pdf>)

⁴⁷ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 10.

O RETGS foi alvo de diversas alterações legislativas, de entre as quais, a mais significativa foi a reforma do IRC, que surgiu na sequência da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, complementada pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro.

A comissão constituída aquando da reforma, indicou no seu relatório que as alterações propostas procuravam reforçar a importância do RETGS no ordenamento jurídico-fiscal, no contexto nacional e internacional, bem como promover a sua harmonização com as mais diretrizes do Tribunal de Justiça da União Europeia⁴⁸.

Uma das modificações efetuadas em 2014, foi a alteração da percentagem mínima do capital de outra ou outras sociedades que, antes de 2014 era de 90% e, com a reforma de 2014 este patamar reduziu para 75%, o que permitiu a aproximação do RETGS aos critérios da consolidação para efeitos contabilísticos. Portanto, no plano contabilístico, uma entidade será incluída na consolidação de contas quando seja relevante que as demonstrações financeiras deem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, o desempenho financeiro e dos fluxos de caixa do conjunto das entidades compreendidas nessa consolidação⁴⁹.

Desta forma, entendemos que a alteração foi bastante significativa, por um lado porque permitiu alargar o âmbito de aplicação do RETGS a mais sociedades e, por outro lado, na medida em que levou a uma uniformização do direito fiscal com os critérios contabilísticos.

Tal como será visto adiante, a sociedade dominante de um grupo que optou pelo RETGS, elabora as demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), no entanto, em termos individuais as demonstrações financeiras da sociedade dominante e das suas subsidiárias, têm vindo a ser elaboradas de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Todavia, em termos fiscais isto não tem impacto, na medida em que, os ajustamentos previstos no CIRC e demais legislação complementar estabelecem condicionalismos que levam à homogeneização do apuramento dos vários resultados tributáveis⁵⁰.

3. A noção justrIBUTÁRIA de grupo

O preceito do artigo 69.º do CIRC delimita a noção jurídico-fiscal de grupo de sociedade. Esta noção é constituída por dois tipos de elementos ou pressupostos, os relativos às

⁴⁸ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, pp. 10 e 11.

⁴⁹ MARQUES, Rui – *Código do IRC anotado e comentado* – 2019, Almedina, p. 579.

⁵⁰ MARQUES, Rui – *Código do IRC anotado e comentado* – 2019, Almedina, pp. 588 e 589.

relações intersocietárias, i.e., em que assenta a estrutura do grupo e os relativos às próprias sociedades agrupadas.

Quanto aos pressupostos relativos às relações intersocietárias, considera-se grupo o conjunto formado por uma sociedade dominante que seja titular de uma participação de montante igual ou superior a 75%⁵¹ do capital de outra ou outras sociedade (as sociedades dominadas), desde que tal participação confira mais de 50% dos direitos de voto⁵², conforme disposto no artigo 69.º, n.º2, do CIRC. Assim, verifica-se que o artigo 69.º, n.º2, do CIRC tem uma particularidade porque estamos perante uma noção de grupo mais restrita, tendo critérios delimitadores agravados (tanto a participação social como os direitos de voto), nomeadamente, se for feita a comparação com o direito societário, em que se prevê a existência de sociedades em relação de domínio ou de grupo (baseando-se apenas em contratos de subordinação p.e.)⁵³.

Por sua vez, a participação de capital apresenta as seguintes características:

- i. As participações intersocietárias podem ser indiretas (veja-se o disposto no artigo 69.º, n.º2, do CIRC), fazendo referência aos critérios da determinação da titularidade indireta nos termos do artigo 69.º, n.º6, do CIRC.
- ii. A lei apenas atribuiu relevância às participações intersocietárias permanentes, (artigo 69.º, n.º3, alínea b), do CIRC), pelo que esta participação societária relevante deverá ser detida pela sociedade dominante há mais de um ano. Contudo, existem exceções previstas nos termos do artigo 69.º, n.º13 e 14, do CIRC.
- iii. Apenas relevam as participações intersocietárias a que se encontre associado um poder maioritário de voto, conforme disposto no artigo 69.º, n.º2, *in fine* CIRC⁵⁴.

Nos casos de participação indireta, deverá determinar-se a percentagem efetiva de controlo através da multiplicação sucessiva das percentagens de participação em cada uma das sociedades dominadas⁵⁵. Para uma melhor apreensão, veja-se os exemplos *infra*:

⁵¹ Antes da reforma do IRC em 2014, a percentagem mínima de detenção era 90%, pelo que neste momento, o regime atualmente em vigor permite um alargamento das entidades abrangidas pela noção justributária de grupo.

⁵² Caso em que estamos perante uma sociedade subsidiária de outra.

⁵³ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, p. 36.

⁵⁴ ANTUNES, Engrácia José, *A tributação dos grupos de sociedades*. Fiscalidade: revista de direito e gestão fiscal, Instituto Superior de Gestão.

⁵⁵ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, p. 36.

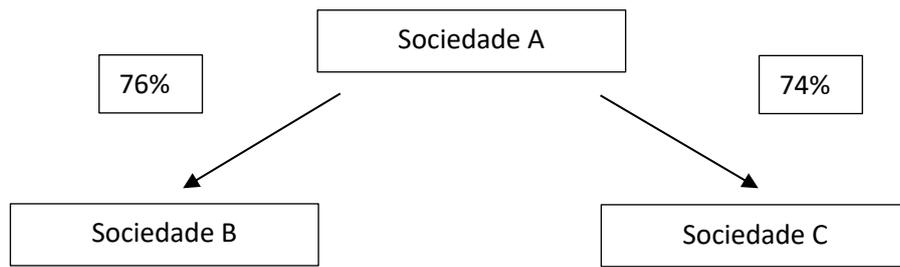


Figura 2 – percentagem de participação direta.

Fonte – elaboração própria

No esquema é possível verificar que o grupo fiscal é constituído pela sociedade A e B, mas não pela sociedade C, isto porque a participação direta detida no capital social da entidade A é inferior a 75%.

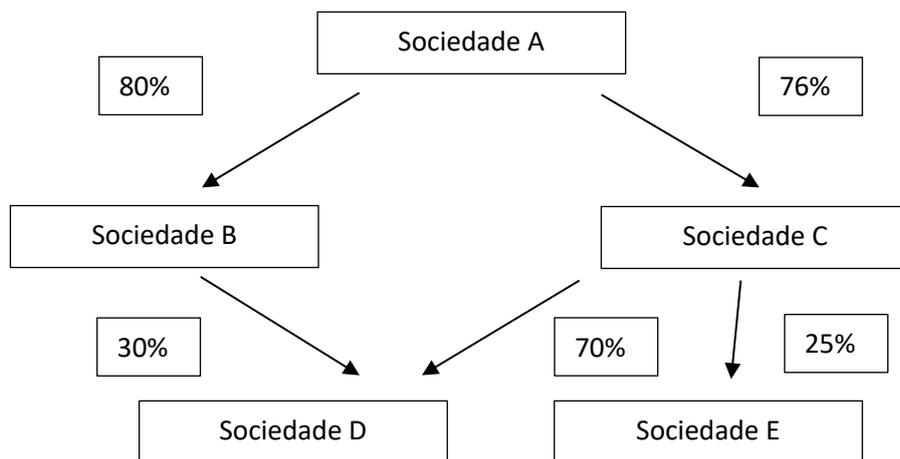


Figura 3 – Percentagem de participação direta e indireta.

Fonte – elaboração própria

A sociedade D apresenta 77,2% de participação indireta no capital social da entidade A.

$$80\% \times 30\% = 24\%$$

$$76\% \times 70\% = 53,2\%$$

$$24\% + 53,2\% = 77,2\%$$

Por sua vez, a entidade E apresenta 19% de percentagem indireta no capital social da entidade A.

$$76\% \times 25\% = 19\%$$

Logo, a entidade E não faz parte do grupo, ao contrário da entidade D que faz parte do grupo, através da detenção indireta de 77,2%.

Quanto aos pressupostos relativos às próprias sociedades agrupadas há que ter em conta os que *infra* se discriminam.

O estatuto jurídico-espacial, isto é, as sociedades que integrem o grupo devem ter a sua sede estatutária efetiva em Portugal, conforme o disposto no artigo 69.º, n.º3, alínea a), do CIRC. Veja-se que, esta estatuição está intrinsecamente ligada com a soberania dos Estados e as suas limitações, atendendo a que, através da inclusão de sociedades estrangeiras, podiam existir constrangimentos relativos à informação contabilística (v.g. eventuais câmbios de moedas)⁵⁶.

O estatuto jurídico-fiscal, visto que a totalidade dos rendimentos das sociedades agrupadas deverá estar sujeita ao regime geral da tributação em IRC à taxa normal mais elevada (artigo 69.º, n.º3, alínea a) e n.º4, alínea d), do CIRC), além de não poderem ter registado prejuízos nos três anos anteriores ao início da aplicação deste regime tributário (artigo 69.º, n.º4, alínea c), do CIRC).

Relativamente ao estatuto jurídico-formal, em que as sociedades agrupadas devem revestir a forma de sociedade anónima, por quotas ou em comandita por ações (artigo 69.º, n.º4, alínea g), do CIRC).

No que concerne ao estatuto jurídico-pessoal, não podendo se tratar de sociedades inativas há mais de um ano, sociedades dissolvidas ou sociedades em processo de insolvência (artigo 69.º, n.º4, alínea a) e b), do CIRC)⁵⁷.

Cumpra ainda salientar que a percentagem de capital detida poderá ser obtida através de residentes noutro Estado-Membro da UE ou do Espaço Económico Europeu (EEE), neste último desde que haja um dever de cooperação administrativa no âmbito da fiscalidade semelhante ao verificado no seio da UE (artigo 69.º, n.º5, alínea b), do CIRC)⁵⁸. Isto porque, ao discriminar-se sociedades residentes noutros Estados da união europeia, podia colocar-se em causa a violação do princípio da liberdade de estabelecimento. Sendo esta uma questão discutida ao nível da União Europeia, tendo levado a um caso mediático decidido pelo Tribunal da

⁵⁶ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, p. 38.

⁵⁷ ANTUNES, Engrácia José, *A tributação dos grupos de sociedades*. Fiscalidade: revista de direito e gestão fiscal, Instituto Superior de Gestão.

⁵⁸ No processo C-39/13, os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade-mãe residente pode constituir uma unidade fiscal com uma subfilial residente quando a detém por intermédio de uma ou várias sociedades residentes, mas não pode constituir essa unidade fiscal quando detém a subfilial por intermédio de sociedades não residentes que não dispõem de um estabelecimento estável nesse Estado-membro.

União Europeia – o caso *Société Papillon* (processo n.º C-418/07⁵⁹). No referido caso, chegou-se à conclusão que “o artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro por força da qual se concede um regime de tributação pelo lucro consolidado a uma sociedade-mãe residente desse Estado Membro que detenha filiais e subfiliais também residentes desse Estado, mas se exclui a concessão desse regime a essa sociedade-mãe se as suas subfiliais residentes forem detidas por intermédio de uma filial residente doutro Estado-Membro”.

Entendemos que, esta decisão leva uma vez mais ao alargamento do âmbito de aplicação do regime, cumprindo com o princípio da liberdade de estabelecimento das entidades, as quais podem deter (tal como sucede na maior parte dos casos) filiais e subfiliais residentes noutro Estado-Membro por diversos fatores, nomeadamente, a expansão da atividade, redução de custos através do acesso às matérias-primas, o mercado nacional estar saturado, etc.

Em jeito de conclusão, o regime especial de tributação dos grupos de sociedades é um regime que pode ter em conta: a residência; a sede e a direção efetiva noutro Estado-Membro da UE ou no espaço económico europeu (EEE).

Conforme já tivemos oportunidade de referir, as sociedades em relação de grupo, no direito societário, constituem um tipo de sociedades coligadas. Em sentido restrito, o grupo de sociedades caracteriza-se pela independência jurídica, dependência económica e pela unidade de direção económica das sociedades que o integram⁶⁰.

Contudo, o legislador fiscal tem como base uma nomenclatura e requisitos diferentes no CSC e na normalização contabilística. Na aceção do CIRC, apenas ficam abrangidos pelo regime especial de tributação alguns dos grupos de sociedades previstos no CSC, excluindo-se os grupos constituídos por contrato de grupo paritário e alguns dos grupos constituídos por contrato de subordinação, caso não se verifiquem os requisitos de aplicação do regime em análise⁶¹.

Posto isto, verifica-se que o legislador pretendeu desta forma restringir o acesso ao REGTS aos grupos de sociedades cuja integração é mais intensa⁶². Assim esta noção restritiva de grupo fiscal, é encarada pelo legislador como um instrumento de combate à utilização das estruturas societárias com vista à evasão e/ou elisão fiscal. Em contrapartida, poderá traduzir-se num impedimento à liberdade de organização das empresas presente no artigo 80.º da CRP e,

⁵⁹ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=68993&doclang=PT>.

⁶⁰ Para maiores desenvolvimentos veja-se a página 7 da Dissertação.

⁶¹ ARAÚJO, Ana Maria Ferreira de – Dissertação de Mestrado intitulada “*O regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em Portugal e na União Europeia*”, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2015, p. 30.

⁶² ARAÚJO, Ana Maria Ferreira de – Dissertação de Mestrado intitulada “*O regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em Portugal e na União Europeia*”, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2015, p. 31.

que no nosso entendimento, deverá ser repensado, atendendo sobretudo, aos novos modelos de negócio e à expansão das multinacionais.

Aqui volvidos, verificamos que o critério essencial deste regime é a visão do grupo como uma realidade *una*, a qual se tornará objeto de direitos e obrigações tributárias, ainda que as sociedades mantenham a independência jurídica, personalidade autónoma, e continuem a ser sujeito de relações tributárias próprias. Portanto, a sociedade dominante deverá garantir a direção do grupo para que a tributação incida sobre a capacidade contributiva única do conjunto, excluindo-se a dupla tributação económica e sem qualquer discriminação de outras entidades (princípio da neutralidade fiscal)⁶³.

Nesta senda, há um longo caminho a percorrer para tornar o RETGS mais atrativo, permitindo desde logo a inclusão de novas realidades plurissocietárias⁶⁴.

4. Princípios:

Neste subcapítulo procuramos elencar os princípios fundamentais aplicáveis à tributação dos grupos societários.

4.1. Princípio da neutralidade fiscal:

Este princípio encontra-se plasmado nos termos do artigo 81.º, alínea f), da CRP, determinando-se como incumbência prioritária do Estado, garantir o funcionamento eficaz dos mercados, com vista a assegurar uma concorrência equilibrada entre as empresas.

O princípio da neutralidade fiscal ou da neutralidade do imposto, determina que o rendimento decorrente da atividade empresarial de um grupo deve ser tributado de igual modo, em termos unitários, indistintamente da organização societária que se escolha. Os regimes tributários não devem depender das formas jurídicas de organização dos negócios⁶⁵, o que se pretende é que a forma jurídica escolhida pelas sociedades corresponda à melhor opção com vista à otimização dos resultados e não apenas em função dos benefícios fiscais⁶⁶. Apenas desta forma é

⁶³ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 35.

⁶⁴ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 14.

⁶⁵ BASTO, José Xavier de – *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*.

⁶⁶ ARAÚJO, Ana Maria Ferreira de – Dissertação de Mestrado intitulada “*O regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em Portugal e na União Europeia*”, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2015, p. 32.

possível se respeitar o princípio da liberdade de organização empresarial constante no artigo 80.º da CRP⁶⁷ e que acaba por ser condicionado com a noção mais restritiva de grupo fiscal.

Todavia, salienta-se que a política fiscal portuguesa apresenta um carácter contraditório, porque ao mesmo tempo que amplia a falta de neutralidade fiscal em muitas das disposições, continua a dispor de uma longa e variada lista de benefícios fiscais (que iremos analisar adiante), sobretudo estímulos ou incentivos fiscais, que podem ser atribuídos às empresas, o que na nossa opinião deverá ser alvo de uma análise, permitindo aferir se os mesmos estão ou não a cumprir a finalidade pretendida.

Veja-se que, a longa lista de benefícios fiscais, aparenta ser uma compensação pela falta de respeito pelo direito das empresas de serem tratadas com base na ideia de neutralidade fiscal, como é estipulado pelo princípio da liberdade de iniciativa económica e princípio da liberdade de gestão fiscal. Assim sendo, seguimos a opinião de Casalta Nabais, segundo o qual será necessário que se reponha a neutralidade fiscal face às empresas e aos seus grupos, bem como se reestruture todo o sistema de benefícios fiscais a conceder às empresas, permitindo que tais benefícios não sejam limitados, e passem a integrar um sistema que seja simples, fácil de conhecer, transparente e estável⁶⁸, permitindo que os seus beneficiários tenham conhecimento sobre os mesmos.

4.2. Princípio da capacidade contributiva:

Nos termos do artigo 70.º do CIRC, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. Portanto, o que se pretende é impedir a discriminação em matéria fiscal das sociedades que optem pela sua organização em grupos, conforme refere ANA MARIA FERREIRA DE ARAÚJO.

Segundo o disposto no artigo 4.º, n.º1, da LGT os impostos têm por base, sobretudo, a capacidade contributiva demonstrada. O princípio da capacidade contributiva é, simultaneamente, pressuposto e critério de tributação.

Este princípio constitui um corolário do princípio da igualdade, tendo subjacente a ideia de universalidade e de uniformidade, pressupondo que os sujeitos passivos com a mesma capacidade contributiva paguem o mesmo imposto e vice-versa.

⁶⁷ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1, p. 4.*

⁶⁸ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 190.

Para o efeito, veja-se o disposto no artigo 104.º, n.º2 da CRP que dispõe que as empresas devem ser tributadas, em regra, com base no seu rendimento real⁶⁹. Porém, existe a possibilidade de o legislador determinar a tributação em conformidade com o rendimento normal, motivo pelo qual este princípio não pode ser entendido em termos absolutos⁷⁰.

Ressalva-se que, no caso da tributação dos grupos de sociedades deverá atender-se à capacidade contributiva do grupo, em detrimento da capacidade contributiva individual das sociedades que o integram⁷¹, tal como salientado anteriormente.

4.3. Princípio da territorialidade:

Este princípio encontra-se plasmado nos termos do artigo 69.º, n.º3, alínea a), do CIRC, prevendo como requisito para a sua aplicação, que as sociedades que integram o grupo tenham sede e direção efetiva em território português. Ainda assim, não é um requisito estanque, atendendo a que, é possível a aplicação do RETGS a sociedades dominadas detidas pela sociedade dominante por intermédio de sociedades residente noutro Estado-Membro da UE ou do EEE (artigo 69.º, n.º5, alínea b), do CIRC) e a sociedades dominantes com sede ou direção efetiva noutro Estado-Membro da UE ou do EEE (artigo 69.º-A CIRC)⁷², caso contrário poderíamos estar perante uma discriminação, conforme tivemos oportunidade de referir⁷³.

Atendendo ao exposto, o RETGS poderá aplicar-se à sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutro Estado membro da UE ou do EEE e, conseqüentemente a todas as suas sociedades portuguesas dominadas⁷⁴, conforme referido anteriormente.

4.4. Princípio da liberdade de organização empresarial:

Em conformidade com o princípio da liberdade de organização empresarial, o regime de tributação não deve influenciar a liberdade de organização das empresas (artigo 61.º, alínea

⁶⁹ Segundo José Xavier de Basto, não existem razões para se limitar o alcance do princípio da tributação real e portanto, este deve valer para os rendimentos empresariais em sentido lato, incluindo assim os rendimentos do trabalho independente.

⁷⁰ Para maiores desenvolvimentos veja-se NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – pp. 42 e ss.

⁷¹ ARAÚJO, Ana Maria Ferreira de – Dissertação de Mestrado intitulada “*O regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em Portugal e na União Europeia*”, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2015, p. 33.

⁷² O artigo 69.º-A foi aditado pela Lei nº 82.º-C/2014 de 31 de dezembro, na sequência da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, que permitiu a opção pelo RETGS aos casos em que a sociedade dominante, não sendo residente em território português, resida num Estado membro da UE ou EEE que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à da UE, conforme refere MARTINS, Helena Pegado – *Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, in *Lições de Fiscalidade de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães* (coord.), 7ª edição, p. 396.

⁷³ Página 29 da dissertação.

⁷⁴ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 41.

a), do CIRC, artigo 80.º e 86.º da CRP e artigos 49.º e seguintes do TFUE), encontrando-se intrinsecamente relacionado com o planeamento fiscal, isto porque as empresas podem optar, pela sua forma jurídica e estrutura organizativa, modo de financiamento, localização da sua sede e das respetivas filiais e estabelecimentos estáveis.

Este princípio apresenta duas vertentes, uma positiva e outra negativa. Quanto à vertente negativa, deverá ter-se em conta que, o legislador, no exercício das suas faculdades, não deve limitar ou restringir, de forma desproporcional, a livre organização empresarial dos agentes económicos. No que concerne à vertente positiva, esta prende-se com a incumbência que recai sobre o legislador em incentivar e promover medidas para o exercício societário, fazendo com que, do ponto de vista do planeamento fiscal, os agentes económicos possam optar pela forma mais adequada aos fins que visam prosseguir⁷⁵.

Em conclusão, o legislador não deve impor restrições ao livre exercício da liberdade da empresa, mas deve optar por medidas de promoção do seu exercício⁷⁶.

5. Regime legal:

Através do REGTS, conseguiu-se estabelecer um mecanismo de apuramento conjunto da matéria tributária pelas várias sociedades que integram o grupo ou de compensação de resultados entre as várias sociedades⁷⁷. Para o efeito, existe um conjunto de normas específicas reguladoras do respetivo acesso, conteúdo e consequências do regime.

Desde logo, estamos perante um regime facultativo (artigo 69.º, n.º1, do CIRC), portanto, o respetivo acesso requer que a sociedade dominante comunique à AT a sua opção, através do envio eletrónico da declaração de inscrição até ao fim do terceiro mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação do mesmo (artigos 69.º, n.º1 e 7, alínea a) e 118.º, n.º1, todos do CIRC). A partir deste momento, a sociedade dominante encontra-se subordinada ao dever de apresentação de uma declaração periódica de rendimentos na qual se determine o lucro tributável do grupo (nos termos do artigo 70.º do CIRC). Não obstante, todas as sociedades que integram o grupo (dominante e dominadas) devem apresentar as respetivas declarações periódicas de rendimentos individuais, onde se determina o imposto que seria devido

⁷⁵ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 34.

⁷⁶ CAETANO, Paulo Manuel Santos – Dissertação de mestrado intitulada *“Regime especial de Tributação dos grupos de sociedades – análise comparativa com alguns países da União Europeia”* – maio de 2010, p. 23.

⁷⁷ NUNES, Gonçalo Avelãs – *Tributação dos grupos de sociedades pelo lucro consolidado em sede de IRC – Contributo para um novo enquadramento dogmático e legal do seu regime*, Coimbra, p. 61.

na ausência de tal regime especial de tributação (artigos 117.º, n.º1, alínea b), 120.º, n.º6 e 130.º, n.º3, do CIRC)⁷⁸.

Todavia, cumpre salientar que o carácter optativo se circunscreve à possibilidade de escolha de aplicação do regime, pois não caberá à sociedade dominante a faculdade de eleger quais as sociedades dominadas que vão integrar o regime e quais as que serão excluídas, pelo que fica imediatamente abrangido o grupo na sua totalidade⁷⁹. O que, no nosso entendimento, reforça a ideia subjacente ao regime de unicidade.

Por outro lado, apesar de estamos perante um regime de aplicação facultativa, deve ser uma área onde deve existir a necessidade de a fiscalidade adotar uma postura de neutralidade⁸⁰, não impactando com a liberdade de organização das empresas, conforme já tivemos oportunidade de referir.

O legislador previu ainda um conjunto de requisitos referentes a todas as sociedades incluídas no perímetro e algumas condições específicas que se devem verificar pela sociedade dominante e que iremos abordar *infra*. A verificação destes requisitos deverá suceder durante todo o período de tributação, como forma de garantir uma coerência no cálculo do IRC (que se pressupõe anual)⁸¹.

5.1. Requisitos materiais:

A aplicação do RETGS pressupõe a verificação cumulativa dos requisitos previstos no artigo 69.º, n.º3, do CIRC e que *infra* se discriminam.

As sociedades abrangidas pelo grupo têm de ter sede e direção efetiva em Portugal, e todos os rendimentos do grupo devem estar submetidos ao regime geral de tributação em IRC à taxa normal mais elevada (alínea a), do n.º3, do artigo 69.º, do CIRC). Relativamente à sede e direção efetiva o que se pretende evitar são os constrangimentos que a agregação de sociedades estrangeiras acarretaria, como por exemplo, a conversão de contas em moeda estrangeira⁸².

Quanto à totalidade dos rendimentos estar sujeita ao regime geral de tributação sem de IRC, poderá ser criticado em face de regimes especiais de tributação e/ou benefícios fiscais que

⁷⁸ ANTUNES, Engrácia José, *A tributação dos grupos de sociedades*. Fiscalidade: revista de direito e gestão fiscal, Instituto Superior de Gestão.

⁷⁹ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, p. 37.

⁸⁰ Ac. Tribunal Central Administrativo Norte, de 25 de maio de 2008 (processo nº 00138/04), disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/AD0D7F883C70252980257543005C6D7D>.

⁸¹ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 17.

⁸² BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 21.

permitem uma tributação efetiva de rendimentos inferiores à taxa normal mais elevada, como é o caso da opção pela não concorrência dos lucros/prejuízos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português segundo o artigo 54.º-A do CIRC⁸³, o que na nossa opinião, poderá ser um desincentivo a ter em conta pelos investidores.

A relação de participação deve existir durante pelo menos um ano, começando a contar da data de início da aplicação do regime (alínea b), do artigo 69.º, n.º3, do CIRC). Para além disso, deverá ter-se em conta o disposto no artigo 69.º, n.º13 e 14, do CIRC.

É necessário que a sociedade dominante não seja qualificada como dominada de outra sociedade residente em Portugal que preencha as condições para ser designada dominante (alínea c), do artigo 69.º, n.º3, do CIRC).

A sociedade dominante, devendo estar sujeita e não isenta de um imposto previsto no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro ou de um imposto similar ao IRC⁸⁴, não pode ter renunciado à aplicação do RETGS nos três anos anteriores (alínea d).

Contudo, cumpre salientar que estão excluídas da aplicação deste regime as sociedades que se encontram nas situações elencadas no artigo 69.º, n.º4 do CIRC:

- a) *Estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas⁸⁵;*
- b) *Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;*
- c) *Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos⁸⁶;*
- d) *Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;*
- e) *Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;*

⁸³ *Idem.*

⁸⁴ MARQUES, Rui – *Código do IRC anotado e comentado* – 2019, Almedina, p. 592.

⁸⁵ A AT considerou que para aferir se uma entidade se encontra inativa, que é aquela que não regista qualquer lançamento (rendimento ou gasto) em resultados. Por outro lado, pronunciou-se o Acórdão do CAAD no processo n.º 558/2017-T, considerando que “*o facto de uma sociedade ter sido excluída do perímetro do grupo fiscal para efeitos do RETGS (sendo que a sua inclusão teria até beneficiado o resultado fiscal do grupo) por se considerar que a mesma não desenvolvia actividade efectiva não pode levar a que se considere que se violaram as regras para definição do perímetro do grupo fiscal no âmbito e para os efeitos do RETGS, desde que se demonstre, como se entende demonstrado no presente caso, que os gastos e proveitos revelados pela contabilidade da sociedade se circunscrevem à manutenção da existência jurídica da mesma, sem espelharem o desenvolvimento de qualquer actividade económica efectiva.*” in BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 22.

⁸⁶ Trata-se de uma norma anti-abuso, conforme referido no Ac. do STA, processo n.º 01126/18.0BEPRT, Joaquim Condesso (Relator).

f) (Revogada.)

g) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo o disposto no n.º 11.

Ainda assim, refira-se que a norma constante do artigo 69.º, n.º4, do CIRC trata-se de uma norma anti abuso específica⁸⁷, pretendendo obstar à aquisição de sociedades com prejuízos registados, tendo subjacente uma motivação fiscal, nomeadamente, por utilização dos respetivos prejuízos fiscais reportáveis⁸⁸.

Relativamente à sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutra Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu veja-se o disposto no artigo 69.º-A⁸⁹, que elenca as condições necessárias para que opte pelo RETGS⁹⁰. Tal como sucede nos casos em que a sociedade dominante é portuguesa, a opção pela sociedade não residente determina a aplicação do RETGS a todas as sociedades dominadas elegíveis, cfr. disposto no artigo 69.º-A, n.º2, do CIRC.

Esta opção deverá ser manifestada através de uma declaração prevista nos termos do artigo 69.º, n.º7, alínea a) e 118.º, do CIRC⁹¹. Na declaração periódica de rendimentos, os sujeitos passivos enquadrados neste regime, devem assinalar o número de identificação fiscal da sociedade responsável designada pelo grupo⁹².

De maneira a agilizar o cumprimento das obrigações exigidas pelo RETGS em Portugal, deverá designar-se uma sociedade dominante portuguesa e no caso de existir estabelecimento estável, tal obrigação caberá a este⁹³.

⁸⁷ Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de março de 2014, processo n.º 0256/12, complementando que se afigura clara e pacificamente aceite a finalidade subjacente a esta medida: evitar situações de abuso fiscal em que a inclusão de sociedades no grupo apenas tinha como objetivo, por via da utilização dos respetivos prejuízos fiscais reportáveis, a diminuição do imposto devido pelo lucro e, em consequência, a diminuição da receita fiscal.

⁸⁸ Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 26 de outubro de 2022, processo n.º 0501/18.4BEPRT, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c7e022642fd0e5b280258920003e8b13?Open-Document>.

⁸⁹ Preceito introduzido pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro tendo como objetivo prosseguir os princípios e jurisprudência de Direito Comunitário.

⁹⁰ aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2015.

⁹¹ FIGUEIREDO, Jorge Miguel Pereira de – *Dissertação de mestrado intitulada A tributação dos grupos de sociedades – o RETGS e a MCCCIS*, maio de 2019, Universidade de Coimbra, p. 5.

⁹² MARQUES, Rui – *Código do IRC anotado e comentado* – 2019, Almedina, p. 593.

⁹³ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 20.

5.2. Requisitos formais:

São, sobretudo, requisitos relacionados com as formalidades e prazos impostos à sociedade dominante do grupo, no que concerne à comunicação eletrónica à AT da opção de aplicação, alteração, cessação ou renúncia ao regime (cf. disposto nos artigos 69.º, n.º7 e n.º12 e 118.º do CIRC).

No caso de alterações na composição do grupo, deve ser efetuada a comunicação até ao terceiro mês do período de tributação em que deva ser realizada a integração de novas sociedades ou até ao final do terceiro mês do período de tributação seguinte em que se verifique a saída de sociedades do grupo (v.g. caso a alteração ocorra a 1 de janeiro de 2023, deve ser efetuada a comunicação até 31 de março de 2023).

Se estivermos perante uma situação de alteração por cessação da atividade de determinada sociedade do grupo e, caso não se verifique a dispensa prevista no artigo 118.º, n.º7 do CIRC, deve ser realizada a comunicação no prazo de 30 dias a contar da data da respetiva cessação (artigo 69.º, n.º7, alínea b), do CIRC).

Por outro lado, se for um caso de renúncia e cessação, a comunicação deve ser efetuada até ao termo do terceiro mês do período de tributação, e até ao fim do terceiro mês do período de tributação seguinte àquele em que se deixe de preencher os requisitos de aplicação do REGTS nos termos do artigo 69.º, n.º7, alínea c) e d), do CIRC⁹⁴.

A aplicação deste regime cessa perante o incumprimento de algum dos requisitos previstos no artigo 69.º, n.º8, do CIRC, salvo os casos de opção pela continuidade da aplicação do regime prevista no n.º 10 do referido artigo. Ora, existem situações que acarretam de imediato e de forma imperativa a cessação do regime e que se podem reportar à sociedade dominada e às sociedades dominantes. Veja-se o caso da determinação do lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo com recurso à aplicação de métodos indiretos, esta situação poderá levar à cessação da aplicação do regime de acordo com o disposto no artigo 69.º, n.º8, alínea c), do CIRC. No que concerne à sociedade dominante, a renúncia à aplicação do regime pode aplicar-se a todas as sociedades dominadas (independentemente da sua vontade)⁹⁵.

⁹⁴ Note-se que até à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, era imposta a obrigatoriedade de permanência neste regime por um período de pelo menos 5 anos.

⁹⁵ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, p. 44.

Tanto a cessação como a renúncia ao RETGS reportam-se ao termo do período de tributação prévio aquele em que a renúncia foi comunicada e em que se verificaram os factos que determinaram a cessação do regime cfr. disposto no artigo 69.º, 9, do CIRC⁹⁶.

5.3. Critério temporal de verificação dos requisitos:

O legislador entende que os requisitos de aplicação deste regime devem verificar-se ao longo de todo o período fiscal de aplicação do regime. Seguimos aqui igualmente a posição de que é razoável que os requisitos subsistam durante toda a vigência do regime, sendo um reflexo contabilístico, económico, financeiro e fiscal de uma unidade societária composta, por várias sociedades, é preferível que a conformidade dos requisitos seja aferida no primeiro dia de tributação pelo RETGS, subsistindo durante todo o período fiscal de aplicação do regime, evitando-se manipulações do mesmo⁹⁷. Contudo, numa perspetiva contrária, Gonçalo Nunes defende que a aferição dos pressupostos deverá ser efetuada até ao primeiro dia em que o regime irá produzir efeitos⁹⁸.

Ora, se um dos critérios é de que a sociedade dominante detenha pelo menos 75% do capital de outra ou outras sociedades dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto, já seria expectável que a sociedade dominante, o impusesse na esfera decisória da sociedade dominada⁹⁹, na medida em que lhe cabia a decisão, ainda que o legislador optasse por reconhecer também às sociedades dominadas a faculdade de poderem escolher o seu próprio regime de tributação (o que não se verifica). Assim, concordamos que, apesar de estarmos perante um regime optativo, esta opção apenas cabe à sociedade dominante.

Conforme foi salientado, a participação mínima de 75% para efeitos de domínio pode ser obtida direta ou indiretamente, através de sociedades residentes (que integram o grupo) ou através de sociedades residentes na UE ou EEE¹⁰⁰.

⁹⁶ O não cumprimento da obrigação de comunicação é punível com coima de 500 (euros) a 22 500 (euros), nos termos do artigo 117.º, n.º8, do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

⁹⁷ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, p. 47.

⁹⁸ NUNES, Gonçalo Avelãs – *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, 2001, 160.

⁹⁹ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, pp. 47 e 48.

¹⁰⁰ MARTINS, Helena Pegado – *Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, in *Lições de Fiscalidade de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães* (coord.), 7ª edição, Almedina, p. 395 e 396.

6. Vantagens e inconveniente do regime:

De seguida procuramos elencar, embora de forma não taxativa, as várias vantagens, mas também inconvenientes associados a este regime. Porém, antecipa-se que as vantagens do RE-TGS se sobrepõem às desvantagens apresentadas pelo mesmo.

Os grupos de sociedades apresentam vantagens económicas, financeiras, jurídicas e fiscais.

As vantagens económicas permitem assegurar à sociedade mãe do grupo fontes de abastecimento ao melhor preço, maximização da capacidade contributiva, assegurar uma redução dos custos fixos e um acréscimo do seu poder de mercado, resultando em economias de escala.

Na perspetiva das vantagens financeiras, verifica-se que os grupos conseguem assegurar o controlo de uma massa de capitais e a direção económica de empresas societárias individuais, através de um investimento inicial de capital muito reduzido.

Relativamente às vantagens jurídicas, já tivemos oportunidade de as referir¹⁰¹, sendo o grupo uma unidade económica cujas sociedades continuam a deter a sua autonomia jurídica e patrimonial, o mesmo permite à sociedade-mãe a partilha dos riscos de exploração, respondendo as sociedades-filhas até ao limite do seu próprio património pelas respetivas dívidas¹⁰².

Entre as vantagens fiscais associadas a este regime destacamos, a redução da carga fiscal global suportada pelo conjunto das sociedades agrupadas. Isto sucede através do mecanismo das deduções à coleta, uma vez que algumas das sociedades do grupo que individualmente não poderiam beneficiar das deduções à coleta, por apresentarem prejuízos ou um montante de coleta inferior à dedução possível, podem através do resultado apurado no grupo, deduzir as respetivas coletas apuradas¹⁰³. Apesar de existir esta possibilidade de transferência de lucros e prejuízos de umas sociedades para as outras, o que podia levar a manipulação de resultados das várias empresas do grupo, também constitui uma vantagem para as sociedades que integram o grupo e poderá ter uma função de prevenção, desincentivando o recurso a técnicas de evasão fiscal devido à adequada gestão fiscal¹⁰⁴. Logo, o regime de tributação conjunto, com os inerentes deveres de colaboração associados e as exigências de organização impostas à sociedade

¹⁰¹ No capítulo I da presente Dissertação.

¹⁰² CAETANO, Paulo Manuel Santos – *Dissertação de mestrado intitulada “Regime especial de Tributação dos grupos de sociedades – análise comparativa com alguns países da União Europeia”* – maio de 2010, pp. 3 e 4.

¹⁰³ CAETANO, Paulo Manuel Santos – *Dissertação de mestrado intitulada “Regime especial de Tributação dos grupos de sociedades – análise comparativa com alguns países da União Europeia”* – maio de 2010, p. 4.

¹⁰⁴ CAETANO, Paulo Manuel Santos – *Dissertação de mestrado intitulada “Regime especial de Tributação dos grupos de sociedades – análise comparativa com alguns países da União Europeia”* – maio de 2010, p. 2.

dominante, trata-se de um fator de desenvolvimento do planeamento fiscal legítimo e lícito¹⁰⁵¹⁰⁶.

Para além disso, tem como principal vantagem (face ao regime de tributação pelo lucro consolidado), a compensação integral de lucros e prejuízos das sociedades do grupo, afastando qualquer matéria coletável mínima¹⁰⁷.

Permite ainda eliminar em certos casos, o impacto de eventuais ajustamentos em sede de preços de transferência nas operações realizadas entre sociedades do grupo fiscal (sem prejuízo de eventuais impactos relacionados com a dedução dos prejuízos fiscais individuais das sociedades em questão, anteriores à sua entrada no regime, da dedução à coleta de alguns benefícios fiscais, bem como do apuramento das Derramas Municipal e Estadual)¹⁰⁸.

Viabiliza ainda a dispensa de retenção na fonte de IRC sobre rendimentos gerados entre sociedades do grupo em períodos de tributação de aplicação do regime (artigo 97.º, n.º1, alínea e), do CIRC)¹⁰⁹, no entanto, esta dispensa não se aplica às empresas do grupo fora do perímetro fiscal de tributação.

Incentiva a expansão nacional e internacional dos grupos¹¹⁰, sem que ponham em causa as regras relacionadas com a concorrência. Constitui um instrumento de reforço da garantia patrimonial de cobrança de imposto, bem como diminui o número de sociedades a controlar e

¹⁰⁵ Veja-se o Ac. do TCA Sul de 15/02/2011, processo n.º 04255/10, que começa por explicar que o planeamento fiscal consiste na minimização dos impostos a pagar de um modo totalmente legítimo e lícito, querido até pelo legislador, ou deixado à liberdade de opção do contribuinte, como sejam os benefícios fiscais e as alternativas fiscais. Dentro do planeamento fiscal, pode distinguir-se o planeamento legítimo e o planeamento ilegítimo, consistindo o primeiro, de acordo com SALDANHA SANCHES, numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais e o segundo em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo. No âmbito do planeamento fiscal legítimo, o sujeito passivo pode, dentro dos limites da lei e do direito, escolher as formas menos onerosas de tributação tendo como limite da sua pretensão minimizadora a fraude à lei - cfr. SALDANHA SANCHES. A segunda via - da evasão ou elisão fiscal - caracteriza-se pela prática de atos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, também caracterizados como comportamentos "extra legem", em contraposição com a via da fraude fiscal, caracterizada como "contra legem".

¹⁰⁶ FIGUEIREDO, Jorge Miguel Pereira de – *Dissertação de mestrado intitulada A tributação dos grupos de sociedades – o RETGS e a MCCCIS*, maio de 2019, Universidade de Coimbra, p. 16.

¹⁰⁷ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 10.

¹⁰⁸ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 12.

¹⁰⁹ CRUZ, Marco César Gomes da – *Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 71.

¹¹⁰ Para maiores desenvolvimentos verificar o capítulo III da presente Dissertação.

a fiscalizar, na medida em que cabe à sociedade dominante um conjunto de deveres de colaboração relacionados com as sociedades integrantes do grupo¹¹¹.

Encontra-se ainda relacionado com a dupla tributação económica¹¹² uma vez que o grupo vê os seus rendimentos tributados de forma conjunta, o que conduz à eliminação da dupla tributação económica, visto que o resultado irá apurar-se de forma una, ou seja, será apenas uma única liquidação¹¹³.

Destacamos novamente a importância do princípio da neutralidade fiscal¹¹⁴, visto que a tributação dos rendimentos será sempre equivalente, independentemente da forma societária que os operadores económicos entendam como ideal, portanto, as sociedades devem formar-se juridicamente tendo em conta as necessidades concretas impostas pelo mercado.

Por último, refira-se as finalidades extrafiscais do regime, com a possibilidade de obtenção de vantagens fiscais por estes e consequente perda de receitas tributárias, traduzindo-se na capacidade do seu modelo jurídico para estimular a capacidade económica empresarial, através do apoio à sua reestruturação e competitividade, permitindo a sua sobrevivência e êxito num mercado cada vez mais concorrencial e global¹¹⁵, não sendo justificável a opção do RETGS para obtenção de finalidades exclusivamente fiscais (Ac. do STA de 29/12/2012, processo n.º 021/12)¹¹⁶¹¹⁷.

No que concerne às desvantagens do regime, destacamos, as questões administrativas (veja-se o controlo da composição do grupo e submissão das respetivas declarações de alterações junto da Autoridade Tributária, submissão da declaração de rendimentos agregadas). Para além disso, os constrangimentos associados aos prejuízos gerados no contexto do RETGS nos casos em que existe cessação do regime ou saída de sociedades do perímetro¹¹⁸, conforme tivemos oportunidade de referir em sede própria.

¹¹¹ CAETANO, Paulo Manuel Santos – *Dissertação de mestrado intitulada “Regime especial de Tributação dos grupos de sociedades – análise comparativa com alguns países da União Europeia”* – maio de 2010, p. 2.

¹¹² “A dupla tributação económica surge quando determinado lucro de uma sociedade, que já tinha sido tributado em imposto sobre o rendimento na sua esfera, sofre nova tributação pela distribuição aos sócios e já no âmbito pessoal destes (seja uma empresa ou uma pessoa singular)”, in Ac. do STA, processo n.º 0998/12.6BELRS, de 03/05/2023.

¹¹³ CRUZ, Marco César Gomes da – *Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 71.

¹¹⁴ Página 30 da Dissertação.

¹¹⁵ FIGUEIREDO, Jorge Miguel Pereira de – *Dissertação de mestrado intitulada A tributação dos grupos de sociedades – o RETGS e a MCCCIS*, maio de 2019, Universidade de Coimbra, p.16.

¹¹⁶ MARQUES, Rui – *Código do IRC anotado e comentado* – 2019, Almedina, p. 595.

¹¹⁷ Ac. disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7b83c79dac1b6613802579bf00597a42?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,021%2F12#_Section1.

¹¹⁸ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1, pp. 12 e 13.*

A necessidade de a cada momento ser verificada a percentagem de participação nas respetivas sociedades que integram o grupo, verificando se estão em condições de ser tributadas pelo regime¹¹⁹.

As restantes sociedades do grupo podem responder solidariamente pelo pagamento agregado nos termos do artigo 115.º do CIRC.

Ademais, a falta de flexibilidade dos requisitos imperativos para a aplicação do regime poderá resultar no seu incumprimento, sendo um impedimento atendendo à conjuntura volátil e concorrencial que as empresas apresentam nos dias de hoje¹²⁰.

Para o Estado Português também apresenta um grande inconveniente, na medida em que acarreta a perda de receita fiscal, dado que permite a compensação dos prejuízos e dos lucros das várias sociedades que compõem o grupo, como foi anteriormente referido¹²¹.

7. Regime específico de tributação:

7.1. Determinação do lucro tributável do grupo:

Em termos gerais dispõe o artigo 17.º, n.º1, do CIRC que o lucro tributável para efeitos de IRC é obtido mediante a soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas registadas nesse período e não refletidas no resultado (artigos 21.º e 24.º do CIRC), sendo corrigidos com base nos ajustamentos previstos no CIRC.

Portanto, no IRC parte-se do lucro tributável apurado na contabilidade, o qual opera com um conjunto de correções fiscais, o que leva a que o lucro tributável seja diferente do lucro contabilístico¹²².

Quanto à determinação do lucro tributável do grupo, o mesmo é apurado pela sociedade dominante mediante submissão de uma declaração de rendimento dos grupos e que deverá ser realizada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados por cada uma das sociedades integradas no perímetro do grupo nos termos do artigo 70.º do CIRC, sendo corrigido pelas limitações impostas no artigo 67.º, n.º5, do CIRC. Portanto, apesar da matéria tributável de cada uma das sociedades que compõem o grupo ser apurada através de um processo individual e autónomo, é apenas um meio para se chegar a um imposto global a

¹¹⁹ CAETANO, Paulo Manuel Santos – *Dissertação de mestrado intitulada “Regime especial de Tributação dos grupos de sociedades – análise comparativa com alguns países da União Europeia”* – maio de 2010, p. 5.

¹²⁰ CRUZ, Marco César Gomes da – *Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 73.

¹²¹ CAETANO, Paulo Manuel Santos – *Dissertação de mestrado intitulada “Regime especial de Tributação dos grupos de sociedades – análise comparativa com alguns países da União Europeia”* – maio de 2010, p. 2.

¹²² BASTO, José Xavier de – *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*.

pagar. Mais uma vez, na liquidação temos de reconhecer a unicidade do grupo como sujeito passivo, tendo capacidade tributária única¹²³. Todavia, ressalva-se que, apesar de ser a declaração periódica de rendimentos do grupo que é liquidável, cada uma das sociedades dominadas tem o dever de submeter uma declaração periódica de rendimentos individual¹²⁴.

De ressaltar que, ao contrário do que acontecia no “antigo regime” (de consolidação do lucro), com este “novo regime” não se eliminam as operações intragrupo, isto porque, anteriormente a eliminação das operações internas realizadas entre as várias sociedades do grupo oferecia várias vantagens ao grupo formado por sociedades que apresentassem prejuízos e por sociedades que apresentassem lucros, por permitir a livre comunicabilidade entre umas e outras, além da possibilidade de obtenção de economias de imposto (Ac. Tribunal Central Administrativo Norte, de 25 de maio de 2008, processo nº 00138/04)¹²⁵.

Existe um limite à dedutibilidade fiscal dos gastos de financiamento líquido nos termos do artigo 69.º, n.º5, do CIRC, permitindo que esse cálculo seja efetuado em termos agregados mediante opção da sociedade dominante (a comunicar à AT). Contudo, esta opção terá de ser mantida por um período mínimo de 3 anos, evitando manipulações na aplicação deste regime.

Cumpra ainda referir que o disposto no artigo 51.º, n.º1, alínea a), do CIRC dispõe que os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC não concorrem para a determinação do lucro tributável do “*sujeito passivo (que) detenha direta ou direta e indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas*”, assim sendo, as sociedades do grupo que tenham menos de 10% de participações entre si vão ser alvo de dupla tributação, o que não se coaduna com a realidade *una* do grupo e que o RETGS pretende¹²⁶.

7.2. Dedução dos prejuízos fiscais:

A escolha do RETGS traduz-se, nomeadamente, na possibilidade de dedução de prejuízos fiscais e, conseqüentemente, reflete uma comunicabilidade horizontal dos prejuízos entre as sociedades do grupo¹²⁷. Desde logo, aplica-se o regime do artigo 71.º do CIRC e com os

¹²³ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, p. 35.

¹²⁴ FIGUEIREDO, Jorge Miguel Pereira de – *Dissertação de mestrado intitulada A tributação dos grupos de sociedades – o RETGS e a MCCCIS*, maio de 2019, Universidade de Coimbra, pp. 29 e 30.

¹²⁵ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/AD0D7F883C70252980257543005C6D7D>.

¹²⁶ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, pp. 49 e 50.

¹²⁷ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, p. 50.

devidos ajustes também as regras gerais consagradas no artigo 52.º do CIRC em termos de limites à dedução.

Os prejuízos fiscais das sociedades do grupo só podem ser deduzidos em cada período de tributação até 65% do lucro tributável do grupo (artigo 52.º, n.º2, do CIRC), tratando-se de uma alteração efetuada pela Lei do Orçamento de Estado para 2023¹²⁸, uma vez que anteriormente o limite anual era de 70%. Para além disso, os prejuízos fiscais de um determinado período de tributação, são deduzidos aos lucros tributáveis (de um ou mais dos períodos de tributação posteriores) cfr. disposto no artigo 52.º, n.º1, do CIRC.

A dedução de prejuízos fiscais apurados antes da aplicação do RETGS, apresenta como limite o lucro tributável da sociedade a que se referem, segundo o disposto no artigo 71.º, n.º1, alínea a), do CIRC, caso contrário, o legislador seria confrontado com resultados díspares (caso reconhecesse a possibilidade de dedução dos prejuízos na esfera do grupo)¹²⁹. Portanto, com isto, o legislador procurou uma solução de compromisso que permitisse tornar o regime atrativo, mas também que não permitisse abusos por parte das entidades (p.e., através da aquisição de sociedades com prejuízos fiscais, por forma a compensá-los com os lucros de outras sociedades)¹³⁰. Refira-se que, a dedução dos prejuízos em períodos anteriores constitui uma garantia de tributação das empresas pela medida do seu rendimento real ou efetivo¹³¹.

Quanto aos prejuízos fiscais apurados durante a aplicação do RETGS, estes prejuízos pertencem ao grupo, enquanto unidade económica, pelo que só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo (artigo 71.º, n.º1, alínea b), do CIRC), sem prejuízo da aplicação do regime geral no que respeita à dedução em exercícios posteriores¹³². Trata-se de uma norma referente ao carácter unitário do grupo que se pretende tributar¹³³, e portanto, o legislador português adotou uma regra equitativa, em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal, nos termos do artigo 52.º, n.º2, do CIRC, ou seja, a dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação seguintes não pode exceder o montante correspondente a 65% do respetivo lucro tributável.

No caso de saída de uma ou mais sociedades do grupo, em que seja aplicado o RETGS, cessa o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos referentes a essas sociedades, veja-se o

¹²⁸ Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2022-205695052>.

¹²⁹ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 52.

¹³⁰ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 29.

¹³¹ TORRES, Manuel Anselmo – *Relevância dos prejuízos fiscais na matéria coletável da derrama*, Revista fiscalidade n.º 38, disponível em <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-38/>.

¹³² Ac. TCA Sul, processo n.º 05376/12, de 30 de abril de 2014, Relator Benjamim Barbosa.

¹³³ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 30.

disposto no artigo 71.º, n.º1, alínea d), do CIRC, de onde decorre que sempre que ocorra a saída de uma sociedade do grupo fiscal (o que sucede, designadamente, quando uma das sociedades dominadas é dissolvida e liquidada), os prejuízos fiscais que essa sociedade tenha gerado no âmbito do grupo e que ainda não tenham sido deduzidos até à data da sua saída/liquidação são perdidos¹³⁴. Consequentemente, não permite que a sociedade que saiu do grupo deduza estes prejuízos na proporção da sua quota-parte dos resultados agregados, nem que o grupo possa deduzir os prejuízos dessa sociedade gerados no contexto do grupo¹³⁵.

Desta forma seguimos aqui a opinião de BELO, segundo o qual, esta solução suscita dúvidas atendendo à mutabilidade e volatilidade das estruturas societárias. Portanto, ainda que se tente compreender que os prejuízos fiscais gerados no grupo não possam ser utilizados pelas sociedades ao nível individual, após a saída do grupo, e devido ao princípio da neutralidade fiscal, não se compreende que o grupo perca da mesma forma o direito à dedução desta quota-parte de prejuízos fiscais, desde que os mesmos tenham sido gerados durante a sua aplicação. Portanto, perdem-se em definitivo, estes prejuízos fiscais¹³⁶.

No caso inverso do disposto do artigo 71.º, n.º3 e 4, do CIRC, em que existe uma alteração da sociedade dominante é possível à nova sociedade optar pela aplicação do RETGS, e nesse caso irá manter a dedução dos prejuízos fiscais registados no grupo, no entanto, terá de ser efetuado um requerimento à AT, que carece de autorização do Ministro das Finanças, porque se encontra subjacente o reconhecimento de interesse económico. Mais uma vez se verifica que a opção pela solicitação do crivo da AT para aferir do interesse económico, consagra uma cláusula anti-abuso que visa acautelar a potencial evasão ou fraude fiscal, que podia surgir na sequência destas operações¹³⁷.

Se estivermos perante prejuízos individuais não deduzidos gerados em momento anterior à vigência do RETGS, aplica-se à o disposto no artigo 52.º, n.º1, alínea c) do CIRC, dando a possibilidade à sociedade de poder deduzi-los aos respetivos lucros tributáveis¹³⁸.

¹³⁴ Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 22 de maio de 2019, processo n.º 0432/13.4BEAVR 0719/17, consulta em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1098351a31bd56428025840400536bc6?Open-Document>.

¹³⁵ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, p. 54.

¹³⁶ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 30.

¹³⁷ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, p. 55.

¹³⁸ CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, p. 53.

Cabe ainda referir que no caso de existir uma fusão ou incorporação, há a possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais das sociedades fundidas, registados em períodos de tributação anteriores ao início da aplicação do RETGS nos termos do artigo 75.º do CIRC *ex vi* artigo 71.º, n.º2, do CIRC.

Atendendo ao exposto, verifica-se que a dedução dos prejuízos fiscais é desde logo uma das grandes vantagens deste regime.

7.3. Dedução de gastos de financiamento:

A Lei escrutina como gastos de financiamento, nos termos do artigo 67.º, n.º12, do CIRC, “*os juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazos ou quaisquer importâncias devidas ou imputadas à remuneração de capitais alheios, abrangendo, designadamente, pagamentos no âmbito de empréstimos participativos e montantes pagos ao abrigo de mecanismos de financiamento alternativos, incluindo instrumentos financeiros islâmicos, juros de obrigações, abrangendo obrigações convertíveis, obrigações subordinadas e obrigações de cupão zero, 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, depreciações ou amortizações de custos de empréstimos obtidos capitalizados no custo de aquisição de elementos do ativo, montantes calculados por referência ao retorno de um financiamento no âmbito das regras em matéria de preços de transferência, montantes de juros nocionais no âmbito de instrumentos derivados ou de mecanismos de cobertura do risco relacionados com empréstimos obtidos, ganhos e perdas cambiais relativos a empréstimos obtidos e instrumentos associados à obtenção de financiamento, bem como comissões de garantia para acordos de financiamento, taxas de negociação e gastos similares relacionados com a obtenção de empréstimos*”, redação esta dada pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio.

Consequentemente, o legislador optou por balizar os limites à dedução do gastos de financiamento líquido nos termos do artigo 67.º, n.º1, alíneas a) e b), do CIRC. No entanto, ainda que os limites definidos no referido artigo sejam ultrapassados, podem ainda ser considerados na determinação do lucro tributável por um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores.

No que concerne concretamente aos grupos de sociedades há que atender ao disposto no artigo 67.º, n.º5, do CIRC, que permite que a sociedade dominante opte por estas regras especiais. Caso se verifique a opção pelo mesmo, deverá ser comunicado à AT nos termos do

artigo 67.º, n.º7, do CIRC e deverá ainda haver lugar, sendo caso disso, à correção do lucro tributável do grupo do efeito da aplicação da opção¹³⁹.

Todavia, deverá ter-se presente que, optando-se por este regime, o mesmo deverá ser mantido por um período mínimo de três anos a contar da data em que se inicia a sua aplicação, cfr. disposto no artigo 67.º, n.º6, do CIRC, evitando manipulações na aplicação deste regime conforme referido no ponto anterior. .

7.4. Cálculo das Derramas (municipais e estadual):

A derrama constitui um imposto adicional ao IRC, devido pelas pessoas coletivas que exerçam atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e cabe aos municípios a receita da derrama que deliberem lançar, de acordo com o disposto no artigo 14.º, alínea c) da Lei das Finanças Locais¹⁴⁰¹⁴¹.

O diploma constituinte deste imposto municipal foi a Lei nº 1/79, de 2 de janeiro, segundo a qual os municípios tinham a possibilidade de lançar derramas sobre a coleta da contribuição predial rústica e urbana, da contribuição industrial e do imposto de turismo, cobrados na área do respetivo município, não podendo a taxa exceder 10% da coleta liquidada.

Em 1988, decorrente do Decreto-lei nº 479.º-B/88, de 19 de dezembro, alterou-se a base de incidência que passaria a ser a coleta do IRC, procedendo assim à canalização da derrama municipal para o roteiro do IRC.

Em 2007, a Lei nº 2/2007, de 15 de janeiro veio atualizar a base de incidência da derrama municipal, prevendo a sua incidência sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC e veio eliminar o carácter excecional, passando a ser admitido como receita ordinária¹⁴².

Relativamente ao cálculo das derramas municipais do grupo chegou-se à conclusão que corresponde à soma algébrica das Derramas municipais apuradas sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades que compõem o mesmo.

Assim sendo, veio o legislador estabelecer na Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho que *“Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a taxa a que*

¹³⁹ Cfr. Circular n.º 5/2015, de 31 de março da AT.

¹⁴⁰ VASQUES, Sérgio – *O sistema de tributação local e a derrama*, Revista fiscalidade n.º 38, disponível em <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-38/>.

¹⁴¹ Lei n.º 73/2013, de 03 de setembro.

¹⁴² CRUZ, Marco César Gomes da – Dissertação de mestrado intitulada *Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*”, outubro de 2021, p. 60 e 61.

se refere o número anterior incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante”¹⁴³.

Contudo, a 2 de fevereiro de 2011 veio pronunciar-se o Supremo Tribunal Administrativo (processo nº 0909/10) afastando o entendimento da AT (presente no Ofício-Circulado nº 20132, de 14 de abril de 2008, no que se refere à liquidação da derrama municipal) determinando que sendo aplicável o RETGS, a derrama deverá incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre cada uma das sociedades^{144 145}.

Atualmente, a derrama municipal é prevista nos termos do artigo 18.º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro que se consubstancia na imposição de uma taxa sobre o lucro tributável que seja objeto de imposto em sede do rendimento das pessoas coletivas, taxa essa que é determinada por cada município até ao montante máximo de 1,5%.

JOSÉ CASALTA NABAIS critica a exigência da derrama municipal e da derrama estadual a cada uma das empresas individuais do grupo e à empresa dominante, conforme consta do disposto no artigo 18º, n.º16, do Regime do Financiamento das Autarquias Locais e do artigo 87.º-A, n.º3, do Código do IRC, porque viola princípios estruturantes da tributação das empresas como o princípio da liberdade de gestão fiscal das empresas e o correspondente princípio da neutralidade de atuação do Estado e demais entidades públicas titulares de poderes tributários¹⁴⁶.

Portanto, seguimos aqui a posição de que isto se trata de uma derrogação à *ratio* do regime¹⁴⁷, porque o regime trata o grupo como uma só entidade e neste caso estamos perante uma exceção em que a taxa incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades.

7.5. Determinação da coleta:

O apuramento da coleta obtém-se através da multiplicação da matéria coletável, a qual resulta da diferença entre o lucro tributável e os prejuízos fiscais, com a taxa de IRC aplicável.

¹⁴³ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1, p. 34 e 35.*

¹⁴⁴ FIGUEIREDO, Jorge Miguel Pereira de – *Dissertação de mestrado intitulada A tributação dos grupos de sociedades – o RETGS e a MCCCIS*, maio de 2019, Universidade de Coimbra, p. 30.

¹⁴⁵Veja-se

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8c003ea931/c308a2c04e234ecc802578330033b162?Open-Document&ExpandSection=1&Highlight=0,derrama,municipal#_Section1.

¹⁴⁶ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 17.

¹⁴⁷ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1, p. 35.*

Importa referir que, o modelo escolhido para determinação da matéria coletável foi o recurso a coeficientes aplicáveis aos vários tipos de rendimentos do sujeito passivo, presumindo-se desta forma a existência de gastos¹⁴⁸.

Quanto às deduções à coleta do grupo:

O artigo 90.º, n.º2, do CIRC elenca as importâncias que podem ser deduzidas à coleta (objetivamente benefícios fiscais). Relativamente ao grupo dispõe o n.º 6 do referido artigo que, sendo aplicável o RETGS, as deduções que constam do n.º2 relativas a cada uma das sociedades, são efetuadas à coleta apurada pelo grupo. Ou seja, as deduções previstas no referido artigo devem incidir sobre a coleta apurada do grupo, sem se aferir sobre a sociedade individualmente considerada.

Porém, cumpre salientar que a AT já se pronunciou num caso concreto, no que concerne aos benefícios fiscais, referindo que se deverá ter em conta o momento em que os mesmos são originados¹⁴⁹. Assim sendo, *“de facto, se no período de tributação em que nasceu o direito ao benefício fiscal em questão (...) os pressupostos eram, entre outros, a possibilidade de dedução à colecta – individual – da requerente, não pode agora, por ter integrado em 2010 um grupo abrangido pelo RETGS, aproveitar, relativamente a esse benefício, do regime que pretende, ou seja, de uma dedução à colecta do grupo sem ter em consideração a colecta individual que apuraria caso não estivesse integrada nesse grupo”*¹⁵⁰.

Seguimos aqui a posição de que, os benefícios fiscais ou créditos fiscais por dupla tributação deverão acompanhar a sociedade que os geraram devido à sua natureza e não estando a dedução dependente do momento em que foram gerados. Posto isto, a dedução destas realidades deverá ser concretizada na coleta que seja liquidável quando opere essa dedução. Assim sendo, se estivermos perante uma sociedade incluída no RETGS, a dedução deverá estar limitada exclusivamente à coleta do grupo, por esta ser a coleta liquidável¹⁵¹.

Esta dedução deverá poder ser realizada, à coleta de IRC e à derrama estadual. Ora, a derrama é uma tributação que se efetiva na liquidação do grupo, sendo o mesmo realizado com

¹⁴⁸ CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de fiscalidade, princípio gerais e fiscalidade interna*, 7ª edição, Almedina, 2020, p. 400.

¹⁴⁹ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 36.

¹⁵⁰ *“Portanto, o sujeito passivo ainda pode aproveitar do benefício nas liquidações que se vierem a operar no grupo nos quatro períodos de tributação seguintes (2010 a 2013), mas a dedução à colecta a efetuar tem, necessariamente, como limite máximo, a colecta individual que ela própria apuraria se não tivesse sido integrada no grupo em 2010”*, conforme referido no Processo n.º 2010 002853, PIV n.º 1212 com entendimento sancionado por Despacho de 27/10/2010 do Diretor-Geral.

¹⁵¹ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 36.

base no lucro tributável individual de cada sociedade, portanto, as deduções são efetuadas à derrama estadual apurada pelo grupo, ainda que a derrama estadual possa ter sido apurada numa base individual¹⁵², conforme já tivemos oportunidade de referir.

7.6. Cálculo das tributações autónomas:

Em termos sucintos, a tributação autónoma é um imposto cedular, de taxas proporcionais ou progressivas, que incide sobre despesas do sujeito passivo. Estas despesas são rendimentos que presumivelmente não conseguiram ser tributados na esfera do contribuinte¹⁵³ (artigos 88º e 73º respetivamente) pelo que, tem como principal objetivo penalizar e evitar certos abusos por parte dos contribuintes.

Portanto, conforme refere Francisco Nicolau Domingos as tributações autónomas tributam determinados gastos, gastos estes que se encontram conexos com uma despesa e não propriamente com a obtenção de rendimento. A sua principal finalidade é desincentivar as hipóteses de menor transparência fiscal¹⁵⁴.

Para o efeito, há que ter em conta o artigo 88.º, n.º14, do CIRC que dispõe que “*as taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC*”. Anteriormente a questão que se colocava era saber se os prejuízos fiscais relevantes para determinar este agravamento de taxas eram os do grupo ou os de cada uma das sociedades individuais. No entanto, esta lacuna foi resolvida através do aditamento do artigo 88.º, n.º20 do CIRC (Lei n.º 7-A/2016), sendo o atual artigo 88.º, n.º22, do CIRC (Redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro)¹⁵⁵, estipulando que, são considerados os prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo e que sejam declarados pela sociedade dominante.

Ainda no que concerne ao disposto no artigo 88.º, n.º14 do CIRC, o teor literal da norma permite a sua qualificação por mera interpretação declarativa, atribuindo a qualificação de

¹⁵² BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 37.

¹⁵³ DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal: Lições – 3ª edição*, 2018, Almedina, p. 243.

¹⁵⁴ DOMINGOS, Francisco Nicolau – artigo “A tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º7, do CIRC – A questão dos gastos com eventos promocionais” *In Estudos de direito das empresas e de direito do trabalho*, Almedina, p. 97.

¹⁵⁵ FIGUEIREDO, Jorge Miguel Pereira de – *Dissertação de mestrado intitulada A tributação dos grupos de sociedades – o RETGS e a MCCCIS*, maio de 2019, Universidade de Coimbra, p. 31.

sujeito passivo à sociedade dominante dos grupos submetidos ao RETGS, em virtude da sua qualidade de responsável pelo pagamento do IRC do grupo¹⁵⁶.

Assim, para efeitos do agravamento da taxa de tributação autónoma, nos casos de aplicação do RETGS, deverá ter-se em conta o resultado (lucro tributável ou prejuízo fiscal) apurado na declaração do grupo referente ao período de tributação a que respeitem as despesas subjacentes¹⁵⁷, porque o que releva para o agravamento das taxas de tributação autónoma é o prejuízo fiscal do grupo declarado pela sociedade dominante e não o prejuízo fiscal de cada uma das sociedades integrantes do grupo, que realizaram as despesas sujeitas a tributação autónoma¹⁵⁸, cfr. disposto no artigo 88º, n.º22, do CIRC.

7.7. Regras de pagamento do IRC:

7.7.1. Autoliquidação e pagamento do IRC:

A autoliquidação do IRC do grupo é efetuada pela sociedade dominante após terem sido submetidas as declarações individuais de cada sociedade do grupo, sendo determinado o imposto como se o RETGS não fosse aplicável, nos termos do artigo 120.º, n.º6, alínea b), do CIRC.

No que concerne ao pagamento do imposto, consagrou-se um regime especial de responsabilidade solidária passiva das sociedades agrupadas nos termos do artigo 115.º do CIRC segundo o qual o “*pagamento do IRC incumbe à sociedade dominante, sendo qualquer das outras sociedades do grupo solidariamente responsável pelo pagamento daquele imposto, sem prejuízo do direito de regresso pela parte do imposto que a cada uma delas efectivamente respeite*”. Assim sendo, as sociedades dominadas surgem, perante o credor fiscal, na mesma posição jurídica que a sociedade dominante: cada uma das sociedades do grupo é individualmente responsável pelo cumprimento da prestação, não lhe sendo lícito opor o benefício da divisão, nos termos dos artigos 512.º e 518.º do Código Civil¹⁵⁹.

¹⁵⁶ Ac. do STA, processo n.º 01065/17.1BEPRT, de 19 de fevereiro de 2020 - http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cc79983ef56b79328025851b00517cc6?OpenDocument#_Section1.

¹⁵⁷ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 38.

¹⁵⁸ Veja-se o Ac. do STA, processo n.º 02328/15.6BEPRT, de 26 de janeiro de 2022 - <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/34b3a3f44c96762e802587dd0050527f?OpenDocument&ExpandSection=1>.

¹⁵⁹ ANTUNES, Engrácia José, *A tributação dos grupos de sociedades*. Fiscalidade: revista de direito e gestão fiscal, Instituto Superior de Gestão.

7.7.2. Pagamento por conta:

O preceito do artigo 105.º do CIRC estabelece as regras específicas para o cálculo dos pagamentos por conta. Ora, os pagamentos devidos durante a aplicação do RETGS serão devidos pela sociedade dominante, sendo calculados com base no IRC autoliquidado pelo grupo no período de tributação anterior¹⁶⁰.

No entanto, temos de ter em conta as regras específicas para o primeiro período de tributação, último período de tributação e período de tributação posterior ao da aplicação do RETGS.

Para tal, veja-se o disposto no artigo 105.º, n.º5, do CIRC segundo o qual, no primeiro período de tributação de aplicação do RETGS, os pagamentos por conta são calculados e pagos individualmente por cada sociedade, sendo o total por elas entregue dedutível à coleta do grupo desse mesmo período de tributação.

No que concerne ao período em que deixa de se aplicar o RETGS, deverá ter-se em conta o disposto no artigo 105.º, n.º7, do CIRC segundo o qual os pagamentos por conta são efetuados por cada uma das sociedades do grupo e calculados com base no imposto que lhes teria sido liquidado relativamente ao período de tributação anterior se não estivessem abrangidas pelo RETGS. No entanto, se porventura, os pagamentos por conta já tiverem ocorrido à data da cessação do regime, então são tidos em consideração para efeito do cálculo da diferença que tiver a pagar ou a receber no contexto da sua autoliquidação de IRC.

Por último, nos termos do artigo 105.º, n.º6, do CIRC, no período de tributação posterior ao da aplicação da RETGS, os pagamentos por conta, a efetuar por cada uma das sociedades, são calculados com base no imposto que lhes teria sido liquidado relativamente ao período de tributação anterior se não estivessem abrangidos pelo regime.

7.7.3. Pagamentos adicionais por contas:

Veja-se o disposto no artigo 105.º-A, n.º4, do CIRC, segundo o qual, sempre que seja aplicável o RETGS, são devidos pagamentos adicionais por conta por cada uma das sociedades do grupo, sendo portanto, uma regra de cálculo individual, embora o montante total deva ser entregue pela sociedade dominante.

7.7.4. Pagamento especial por conta:

¹⁶⁰ BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*, p. 39.

Anteriormente dispunha o artigo 106.º do CIRC que, se fosse aplicável o RETGS, seria devido um pagamento especial por conta por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo a esta última a obrigação de determinar o valor global do pagamento especial por conta, deduzindo o montante dos pagamentos por conta respetivos e, devendo ainda, proceder à sua entrega.

Contudo, o pagamento especial por conta era devido até à entrada em vigor da Lei n.º22/2022, de 27 de junho que veio revogar o disposto no artigo 106.º do CIRC. De acordo com o n.º 2 do artigo 329.º da referida lei, a revogação é aplicável a partir dos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2022.

Em jeito de conclusão, a determinação do lucro tributável do grupo, deverá ser realizada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados por cada uma das sociedades integradas no perímetro do grupo nos termos do artigo 70.º do CIRC. Depois temos normas especiais, nomeadamente, em matéria de dedução dos prejuízos fiscais, em matéria de pagamentos por conta, matéria de derrama estadual (que faz incidir a taxa adicional sobre o valor do lucro tributável individual de todas as sociedades integradas no perímetro do grupo (e não sobre o lucro tributável do grupo)).

8. RETGS vs regime geral (matéria coletável comum)

Volvidos aqui, depressa se percebe que a aplicação do RETGS trará um grande benefício fiscal ao grupo. A principal distinção entre os dois regimes é que o regime geral não consolida os lucros e prejuízos das empresas do grupo, logo cada sociedade opera de forma individual. Assim, é necessário verificar se cada uma delas obteve lucro ou prejuízo, pois no caso de ter tido apenas prejuízo, já não é possível avançar com cálculos, pois não terá IRC a pagar¹⁶¹. Caso se aplique o RETGS terá de se ter em conta as empresas do grupo com lucro tributável, uma vez que, tendo em apreço a tributação do rendimento real (nos termos do artigo 104.º, n.º2, da CRP) e, tendo como objetivo a realidade económica global e unitária do grupo, tributando como uma entidade com capacidade contributiva única que prevalece sobre a capacidade contributiva individual, podem os lucros tributáveis apurados na esfera de algumas das sociedades ser diluídos nos prejuízos fiscais apurados por outras sociedades do mesmo grupo¹⁶² (desde que os prejuízos fiscais tenham ocorrido durante a aplicação do RETGS).

¹⁶¹ ARAÚJO, Joana Raquel Garrido – *Dissertação de mestrado intitulada Regime Fiscal das SGPS: A opção pelo RETGS*, Coimbra, 2014, p. 36.

¹⁶² MARQUES, Rui – *Código do IRC anotado e comentado* – 2019, Almedina, p. 601.

Para tal, veja-se o seguinte exemplo: a sociedade A (sociedade dominante) teve um lucro tributável de 100M, a sociedade B teve um prejuízo fiscal de 50M, a sociedade C um prejuízo fiscal de 20M e a sociedade D um lucro tributável de 30M.

Se o grupo optar pela aplicação do RETGS, o lucro tributável do grupo será a soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais individuais, conforme disposto no artigo 70.º do CIRC. Assim sendo será:

$$100M - 50M - 50M + 30M = 30M$$

De seguida, ao lucro tributável será multiplicado o valor da taxa de IRC (artigo 87.º do CIRC) sendo de 21%.

$$30 M \times 21\% = 6.300M\text{€}.$$

Caso o grupo não tenha optado pelo RETGS, cada sociedade do grupo deverá multiplicar o respetivo lucro tributável apurado pela taxa de IRC de 21%:

$$100M \times 21\% = 21M + 30M \times 21\% = 27.300M$$

Assim sendo, obtemos um total de 27.300M. Portanto, podemos concluir que com o RETGS existe uma grande poupança fiscal.

9. Incentivos fiscais para as pessoas coletivas:

Antes de mais temos de começar por realizar uma distinção entre benefícios fiscais estáticos ou benefícios fiscais *stricto sensu* dos benefícios fiscais dinâmicos, incentivos ou estímulos fiscais¹⁶³. Relativamente aos primeiros, dirigem-se a situações que já se verificaram (encontrando-se esgotadas) ou que ainda não se tenham verificado ou verificado totalmente, portanto, não visam, pelo menos diretamente, incentivar ou estimular qualquer atividade ou comportamento, mas apenas beneficiar essas atividades ou comportamentos por razões superiores de política geral de defesa, externa, económica, social, cultural, religiosa, etc. Quanto aos segundos, visam incentivar ou estimular determinadas atividades, estabelecendo uma relação entre as vantagens atribuídas e as atividades estimuladas em termos de causa-efeito¹⁶⁴.

¹⁶³ GOMES, Nuno Sá – *Teoria Geral dos Benefícios fiscais*, Lisboa, Ciência e Técnica fiscal, 1991, pp. 126 e ss.

¹⁶⁴ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 160.

O nosso sistema fiscal conhece uma diversificada panóplia de benefícios fiscais, de entre os quais existem aqueles sem justificação (e, que portanto, deviam ser revogados), daí que seja hoje criticada a indústria dos benefícios fiscais, uma vez que estes se apresentam como puras despesas fiscais que privilegiam certos grupos mais poderosos ou influentes, concretizando assim uma verdadeira redistribuição invertida do rendimento e da riqueza e, portanto, não tenha razão de ser em comparação com os verdadeiros incentivos ou estímulos fiscais. Posto isto, devem os benefícios fiscais ser avaliados, para verificar se de facto estão a cumprir a finalidade pretendida.

Tudo isto tem levado à preocupação dos governos, em amplo consenso com a doutrina, em eliminar alguns dos benefícios fiscais, reduzindo a correspondente despesa fiscal, e de proceder à simplificação da aplicação e manutenção dos que se apresentam como verdadeiros incentivos à atividade produtiva¹⁶⁵.

No presente trabalho e, pela sua importância, procurámos desenvolver dois deles: o SIFIDE II e o CFEI II.

9.1. SIFIDE II:

O SIFIDE trata-se de um sistema de incentivos fiscais que apoia o investimento em I&D, por via da obtenção de um benefício fiscal em sede de IRC, através da dedução à coleta de despesas de investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objeto de participação financeira do Estado a fundo perdido¹⁶⁶.

Este sistema de incentivo foi criado em 1997 (através do Decreto-lei n.º 292/97, de 22 de outubro), tendo estado como inativo apenas durante 2004 e 2005, período em que foi substituído pela Reserva Fiscal para o Investimento (RFI).

Contudo, a Lei do Orçamento do Estado para 2015 – Decreto-lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, veio estabelecer que o SIFIDE II passava a vigorar para o período de tributação de 2014 a 2020. Posteriormente foram introduzidas alterações através da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro e pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro.

¹⁶⁵ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – pp. 162 e 163.

¹⁶⁶ Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros – Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças, Elaborado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios fiscais – p. 197, disponível em https://ciencia.ucp.pt/ws/portalfiles/portal/39949249/Cad_CTF_217_Os_Beneficios_Fiscais_em_Portugal.pdf.

Com a Lei n.º 2/2020, de 31 de março, o SIFIDE II passou a vigorar até ao período de tributação de 2025. Por sua vez, a Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro define as condições aplicáveis aos fundos de apoio à I&D.

Este incentivo tem como principal objetivo extrafiscal aumentar o investimento em I&D nas empresas, tornando-as inovadoras e mais competitivas¹⁶⁷.

Este sistema de incentivos encontra-se presente no capítulo V do Código Fiscal do Investimento (Decreto-lei n.º 162/2014, de 31 de outubro na sua redação atual), mais concretamente nos artigos 35.º a 42.º do referido código, começando por definir as despesas de investigação e as despesas de desenvolvimento e, estabelecendo de seguida as aplicações relevantes e os benefícios fiscais a atribuir, os quais se traduzem na dedução ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do CIRC de certas despesas¹⁶⁸. Conforme disposto no artigo 38.º, n.º1 do CFI este benefício permite recuperar até 82,5% do valor de investimento em I&D de um determinado ano, através da redução de IRC a pagar, numa dupla percentagem:

- a) Taxa de base - 32,5 % das despesas realizadas naquele período;
- b) Taxa incremental - 50 % do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de (euro) 1 500 000,00.

Portanto, o sistema segue um esquema híbrido porque inclui simultaneamente uma taxa de base, para a qual não é estipulado qualquer limite e uma taxa incremental limitada¹⁶⁹.

No caso dos sujeitos passivos de IRC que sejam PME e que, por não terem completado dois exercícios, não tenham beneficiado da taxa incremental atrás referida, aplica-se uma majoração de 15% à taxa base (cfr. disposto no artigo 38.º, n.º2, do CFI).

Nos termos do artigo 39.º do CFI encontram-se elencadas as condições necessárias para beneficiar da aludida dedução, sendo elas: (i.) o lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos e; (ii.) não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações, ou tenham o seu pagamento devidamente assegurado.

¹⁶⁷ Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros – Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças, Elaborado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios fiscais – p. 198, disponível em https://ciencia.ucp.pt/ws/portalfiles/portal/39949249/Cad_CTF_217_Os_Beneficios_Fiscais_em_Portugal.pdf.

¹⁶⁸ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – pp. 162 e 168.

¹⁶⁹ Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros – Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças, Elaborado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios fiscais – p. 206, disponível em https://ciencia.ucp.pt/ws/portalfiles/portal/39949249/Cad_CTF_217_Os_Beneficios_Fiscais_em_Portugal.pdf.

São dedutíveis todas as despesas de investigação realizadas com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos e as despesas de desenvolvimento realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processo de fabrico, conforme disposto no artigo 36.º do CFI.

Para a sua utilização, as entidades interessadas devem verificar um conjunto de requisitos que se encontram estabelecidos nos termos do artigo 40.º do CFI.

9.2. CFEI II:

Com a situação excecional da doença COVID-19, exigiu-se a implementação de medidas extraordinárias e de carácter urgente. Para o efeito, no âmbito do Orçamento do Estado Suplementar para 2020¹⁷⁰ foi introduzido um benefício fiscal de cariz temporário, o Crédito Extraordinário ao Investimento II (doravante apenas “CFEI II”), conforme disposto no artigo 16.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho. Este benefício é um apoio específico ao investimento, para ativos afetos à exploração da empresa, traduzindo-se numa dedução à coleta de IRC no montante de 20% das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efetuadas durante o período de 1 de julho de 2020 e 30 de junho de 2021.

Podem beneficiar do CFEI II os sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

- i. Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade.
- ii. O lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- iii. Tenham a situação tributária regularizada;
- iv. Não cessem contratos de trabalho durante três anos, contados da data de produção de efeitos do presente benefício, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou por extinção do posto de trabalho.

Assim, são consideradas despesas elegíveis, nomeadamente, os ativos fixos tangíveis e ativos biológicos, não consumíveis, adquiridos em estado de novo, e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2021; ativos intangíveis sujeitos a deprecimento conexos com projetos de desenvolvimento

¹⁷⁰ Para maiores desenvolvimentos veja-se a proposta de Lei n.º 33/XIV em https://www.dgo.gov.pt/politica-orcamental/OrcamentodeEstado/2020/Alteracao%20ao%20Orcamento%20Estado/OE2020Suplementar_Proposta_Lei.pdf.

e com elementos de propriedade industrial; adições de ativos verificadas nos períodos referidos e, bem assim, as que, não dizendo respeito a adiantamentos, se traduzam em adições aos investimentos em curso iniciados naqueles períodos. No entanto, não serão de considerar as que resultem de transferências de investimentos em curso, os ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, tais como, viaturas, mobiliário e despesas incorridas com a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas. Para além disso, também não são elegíveis os terrenos.

No que concerne às deduções, conforme já tivemos oportunidade de referir, será uma dedução de 20% do investimento realizado em ativos fixos tangíveis, biológicos e intangíveis até 70% da coleta de IRC, tendo sempre como teto máximo, o limite de investimento de 5.000.000€. Refira-se ainda que, o crédito fiscal apenas pode ser utilizado no decorrer de 6 anos e que, este benefício fiscal não é cumulável, relativamente às mesmas despesas de investimento elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza previstos noutros diplomas legais.

9.3. Benefícios fiscais:

Tendo como objetivo combater a evasão e fraude fiscal, que pode surgir com a concessão de benefícios fiscais, é proeminente que as entidades responsáveis pela fiscalização e controlo possuam acesso à informação que se considere necessário para o cumprimento das suas funções. Por outro lado, os beneficiários têm o dever de cooperar com tais entidades¹⁷¹.

Como exemplo da fiscalização por parte destas entidades veja-se as menções nos códigos fiscais em vigor, nomeadamente, o artigo 14.º, n.º2, da LGT e artigo 7.º do EBF.

Assim, é importante que se termine com o contributo que o sistema de benefícios fiscais vem dando a certos grupos de disporem e moldarem o seu próprio estatuto fiscal. Mas por outro lado, a atividade económica das empresas não deve ser perturbada pela atuação fiscal do Estado e demais entes públicos detentores do poder tributário. Assim, devem os incentivos fiscais deixar de constar de qualquer legislação avulsa, devendo ser todos integrados no EBF ou código fiscal do investimento¹⁷². Entendemos assim que os benefícios fiscais devem ser alvo de análise com o objetivo de os reunir todos num só diploma, conduzindo a uma simplificação aquando da sua pesquisa.

¹⁷¹ MAIA, Carina Miriam Ferreira – Dissertação de Mestrado intitulada “A PERTINÊNCIA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS CONTRATUAIS NA REALIDADE PORTUGUESA”, 2019, p. 42, disponível em https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/10823/1/Dissertacao_BeneficiosFiscais_Carina%20Maia_VF.pdf.

¹⁷² NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 190.

9.4. Dedução de benefícios fiscais registados em sociedades antes da entrada do grupo – Decisão do processo arbitral n.º 489/2020-T, de 06 de janeiro de 2022.

Ainda no âmbito dos benefícios fiscais, coloca-se o problema de saber como se processa a dedução de benefícios fiscais registados em sociedades antes da entrada do grupo (nos termos do artigo 90.º, n.º2, do CIRC).

Para o efeito, foi efetuado um resumo e análise à decisão do processo arbitral n.º 489/2020-T¹⁷³, tendo como árbitros Alexandra Coelho Martins, Francisco Nicolau Domingos e Jorge Carita.

A requerente no referido processo, alegava diversas ilegalidades, de índole formal e material, relativamente a duas correções que constituem o objeto da ação e que foram concretizadas na sua esfera, qualidade de sociedade dominante do Grupo B (a qual optou pelo RE-TGS), nomeadamente, uma correção relativa ao SIFIDE no período de tributação intercalar designado 2015-I. Para o efeito, invocou de entre vários fundamentos, os seguintes:

- i)** *“utilização ilegal da inspeção tributária realizada ao Grupo para fundamentar correções à dedução do SIFIDE, que apenas poderiam ser realizadas ao nível das sociedades a título individual (às quais o SIFIDE respeita e foi gerado), o qual viola os corolários do Princípio da Boa Administração (artigo 41.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia e artigo 5.º do CPA) e da Boa-fé (artigo 10.º do CPA) e;*
- ii)** *Erro de direito relativamente à não aceitação da dedução dos créditos fiscais decorrentes de benefícios registados em sociedades que, em consequência de alteração legislativa vigente a partir de 2014, entraram no perímetro de novo grupo, tal como já reconhecido na decisão do processo arbitral n.º 482/2019-T”.*

Segundo a posição da requerida (AT), quanto ao primeiro argumento foi indicado que *“as sociedades dominadas só apuram matéria coletável e coleta para efeitos declarativos, os prejuízos e benefícios fiscais são utilizados na esfera do Grupo seguindo regras próprias, sendo apenas praticado um ato de liquidação de IRC”.* No que concerne ao segundo argumento invocado pela requerente, foi referido que *“é a interpretação da requerente que padece de violação do princípio constitucional da legalidade fiscal e da igualdade tributária ao conduzir à transmissão de forma automática de benefícios fiscais a sociedades do Grupo que em nada contribuíram para a obtenção do seu direito”.*

¹⁷³ Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?u=1&listOrder=Sorter_data&listDir=ASC&listPage=15&id=5978.

Atendendo ao exposto, procedeu-se à avaliação dos benefícios fiscais apurados por empresas do grupo, antes da respetiva cessação dos grupos, sendo que os benefícios fiscais não foram utilizados em razão da insuficiência da sua coleta de imposto.

Ora, se as sociedades que compõem o RETGS mantêm a sua individualidade e autonomia fiscal e existindo extinção do grupo, a parte não utilizada no RETGS dos benefícios fiscais gerados por cada empresa, deverá ser deduzida nos períodos seguintes uma vez que o seu reporte decorre da insuficiência de coleta de imposto, caso a sociedade integre um novo grupo a dedução deve ser limitada à coleta dessa sociedade.

Nos casos em que são tributadas de forma individual e apresentando uma empresa prejuízo fiscal no período em que reconhece os gastos com I&D que lhe conferem o crédito fiscal por SIFIDE, ou regista o investimento que lhe conferiu direito a RFAI ou CFEI e, não apresenta coleta de imposto, sendo conferido o direito a reportar para os períodos seguintes (quer o prejuízo fiscal, quer o crédito de imposto).

No caso em que a empresa passe a integrar o grupo fiscal devido à opção de tributada em IRC pelo RETGS, no período seguinte, a lei limita a possibilidade à concorrência do lucro tributável dessa empresa.

Para os prejuízos verificados em períodos de tributação anteriores ao início de aplicação do regime, é estabelecido que só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo “até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam”, sendo necessário proceder ao cálculo deste limite anualmente. Quanto aos prejuízos gerados antes do RETGS, estes continuam a pertencer à sociedade onde foram gerados (artigo 120.º, n.º6, do CIRC), sendo dedutíveis nos termos dos artigos 70.º e 71.º do CIRC.

Assim, tal como já tivemos oportunidade de referir em sede própria, as sociedades que compõem o RETGS continuam a manter a sua individualidade e autonomia fiscal, encontrando-se cada sociedade obrigada ao apuramento individual da sua coleta, do montante dos seus benefícios fiscais e ao IRC individual, ou seja, o benefício fiscal suscetível de apuramento pela requerente neste processo será aquele que resultar do procedimento individual de determinação do seu imposto.

Concluiu o Tribunal Arbitral (de entre outras conclusões) que, o legislador não pretendeu que as empresas, através da integração de um grupo societário, vissem aumentado o seu direito à utilização de benefícios fiscais próprios resultantes da atividade antes da sua inclusão, beneficiando desta forma as outras entidades que compõem o grupo, “*se assim não fosse, majorar-se-ia uma despesa fiscal sem qualquer contrapartida relevante de interesse público que legitime o afastamento da tributação-regra*”, devido ao benefício.

Aderimos desta forma à decisão proferida pelo Tribunal Arbitral, na medida em que, se os benefícios fiscais têm como objetivo o combate à evasão e fraude fiscal e, se os mesmos fossem aplicados às restantes entidades do grupo, sem terem qualquer despesa fiscal, estaríamos a subverter a *ratio* dos mesmos.

10. Incoerências da tributação das empresas face ao investimento. A figura da *participation exemption*:

O nível de atratividade de cada investidor irá depender da carga fiscal de cada Estado, potenciando o incentivo ao investimento ou conduzindo a um desincentivo. Deste modo, é com naturalidade que a tributação e a fiscalidade assumam um papel de extrema importância na captação de investimento e na manutenção de sociedades já inseridas no seu território¹⁷⁴.

Em Portugal, para que existisse um nível de atratividade superior, consagrou-se com a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, o regime de *Participation Exemption*¹⁷⁵. Em termos muito simplificados, este regime relativo às mais-valias e menos-valias realizadas com a transmissão onerosa, veio expandir a aplicação do método da isenção (dedução integral à matéria coletável) a lucros distribuídos por entidades participadas¹⁷⁶, anteriormente aplicável apenas às SGPS, a todos os sujeitos passivos de IRC, desde que cumpridos todos os requisitos estabelecidos no artigo 51.º-C, do CIRC¹⁷⁷. Portanto, o que se pretende é fomentar o investimento de maiores dimensões no exterior e aumentar a competitividade das empresas nacionais, quando estas operem noutras jurisdições¹⁷⁸. De referir que, para os casos em que não seja aplicável o regime da *Participation Exemption*, está previsto um crédito de imposto unilateral por dupla tributação económica internacional nos termos do artigo 91.º, do CIRC.

Ainda assim, os principais entraves ao investimento produtivo, em Portugal, não se situam apenas em sede de tributação. Apesar do sistema de tributação do rendimento das empresas e o sistema de benefícios fiscais complexo que temos, existem outras realidades que podem levar ao desincentivo por parte dos investidores. Veja-se que, os custos fiscais, tanto os custos diretos que as empresas suportam enquanto contribuintes ou sujeitos passivos, sejam os custos

¹⁷⁴ FIGUEIREDO, Jorge Miguel Pereira de – *Tese de mestrado intitulada A tributação dos grupos de sociedades – o RETGS e a MCCCIS*, maio de 2019, Universidade de Coimbra, p. 62.

¹⁷⁵ Sobre o regime da Pex português Vd. SARMENTO, J.M. & NUNES, R., *Exercícios e casos práticos...*, ps. 141 a 145

¹⁷⁶ Acórdão do CAAD, processo n.º 704/2021-T (<https://caad.org.pt/tributario/deciso-es/view.php?l=MjAyMjA3MTgxMDIyMTYwLjA3MDRfMjAyMS1UIEpVUk1TUFJVRMOKTkNJQSA-tfERiY2lzw6NvIGFyYml0cmFsLnBkZg%3D%3D>).

¹⁷⁷ Acórdão do Tribunal Constitucional, processo n.º 676/2018, 3ª secção, Relatora Conselheira Joana Fernandes Costa (<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20200638.html>).

¹⁷⁸ DUARTE, Rui Miguel Rosa – *Dissertação de Mestrado intitulada Participation Exemption em Portugal*, Universidade Católica Portuguesa, 1 de setembro de 2016, p. 56.

indiretos com que as mesmas têm de arcar enquanto suportes do atual sistema de administração da generalidade dos impostos do sistema fiscal, desempenham um importante papel em matéria de custos do investimento. Contudo, são sobretudo os chamados custos de contexto que acabam por afastar efetivamente os investidores do território nacional. Ademais, dentro destes custos, apresentam-se os implicados na inoperância do nosso sistema de justiça. Na realidade, aquando do planeamento económico as empresas não podem fazer quaisquer previsões com um mínimo de rigor, relativamente aos custos que vão suportar com os litígios que venham a estar envolvidas (incluídos os litígios na justiça tributária)¹⁷⁹.

Da mesma forma, a multiplicidade, diversidade e instabilidade na disciplina dos benefícios fiscais, não coopera para o investimento. Os investidores, face à complexidade das normas sobre incentivos fiscais de que podem beneficiar, bem como das constantes alterações de que são objeto, correm o risco de, em cada investimento ou em cada período tributário, se encontrarem perante diferentes parâmetros normativos. Assim sendo, os investimentos podem ficar mais caros, atendendo ao aumento dos custos com os serviços, nomeadamente, de acompanhamento e de consultoria jurídica e económica, que se encontram implicados no permanente ajustamento dos programas de investimento às novas normas, às novas exigências e às novas soluções¹⁸⁰.

Pelo exposto, consideramos que, o interesse para o investimento produtivo não está a ser captado pelo sistema fiscal e pelo sistema de benefícios fiscais. Tal como refere José Casalta Nabais “nem o sistema de tributação das empresas se apresenta suficientemente neutro de molde a não prejudicar a organização e funcionamento das empresas e dos seus grupos, nem o sistema de incentivos fiscais ao investimento se mostra simples, transparente e minimamente coerente de modo a ser atrativo para os investidores. Assim, pode dizer-se que, entre o tratamento fiscal das empresas e o investimento produtivo, ou noutra versão, entre tributar e investir, não se vislumbra uma relação genuinamente harmoniosa”¹⁸¹.

11. O caso específico das multinacionais:

O processo de desenvolvimento económico decorrente da revolução tecnológica é um aspeto marcante da civilização industrial, a que o Direito não pode ficar alheio. A evolução

¹⁷⁹ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 189.

¹⁸⁰ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 191 e 192.

¹⁸¹ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 191.

deste processo tem conduzido a outros dois, a acumulação de capital e o da concentração empresarial¹⁸².

Existe uma série de problemas ligados e potenciados pela complexidade e sofisticação da organização e funcionamento das empresas que atuam segundo modelos mundiais que se revelam sobretudo em relação às grandes empresas multinacionais que por via de regra são poderosos grupos empresariais¹⁸³.

As empresas multinacionais, têm por base formas de atuação que, por obedecerem a modelos de funcionamento mundiais, se encontram suportados em organizações estruturadas numa efetiva descentralização funcional e em cadeias de aprovisionamento integradas que centralizam várias funções a nível mundial e/ou regional. São empresas que, por serem tendencialmente globais, têm a particularidade de não disporem de uma verdadeira sede ou direção efetiva que as reporte a um país em concreto ou a um Estado, perante o qual tenham de cumprir os deveres ou obrigações daquela ordem jurídica. Isto traz um grande problema, o de implicar abandonar a sua tributação com base no lucro, deixando a verdadeira ilusão de as pretender tributar como se fossem empresas nacionais, porquanto, elas tendem a não obter lucro em países com efetiva tributação.

Atendendo ao exposto, é impensável considerar as empresas multinacionais como um conjunto de entidades separadas que realizam as suas transações atendendo à concorrência e que qualquer incumprimento possa ser corrigido ou reparado pelo quadro normativo dos preços de transferência. Veja-se que, na maior parte das áreas, não existe um comparador adequado que suporte a concorrência (v.g. modelo de negócio da economia digital) pelo que não é possível proceder a esta comparação.

Consequentemente, tendo presente a verdadeira realidade económica, temos de olhar para estas entidades unitárias e tributá-las em conformidade. Para que isto seja possível, será necessária uma solução distinta da solução tradicional centrada na tributação do lucro de cada uma das sociedades integrantes do grupo multinacional, a qual ainda se afigura no plano BEPS da OCDE, bem como a que se encontra na Diretiva Antielisão da União Europeia¹⁸⁴.

Posto isto, entendemos que o futuro destas entidades passa pela tributação, enquanto grupo, mas com base em regras uniformizadas para a sociedade europeia, evitando que, estas

¹⁸² NETO, Francisco dos Santos Amaral – *os Grupos de Sociedades*, Conferência pronunciada na Ordem dos Advogados – Lisboa, janeiro de 1987, p. 590, disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7B7e8c1b6f-f1fc-49e3-8c0d-026c8e94166e%7D.pdf>.

¹⁸³ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – pp. 18 e 19.

¹⁸⁴ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 200 e 201.

entidades deixem de obter lucro em país com efetiva tributação com o pretexto de se esquivarem à tributação com base no lucro.

CAPÍTULO III – BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES NA ÓTICA INTERNACIONAL:

1. Enquadramento:

Com a progressiva internacionalização da economia, a crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos e a tendência para a personalização da tributação do rendimento, foram realidades que conduziram a que as legislações internas e as convenções internacionais egressessem como elementos relevantes de conexão com o território não apenas aspetos objetivos ou reais, mas sobretudo elementos subjetivos diversos da nacionalidade, como a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte¹⁸⁵.

O grau de competitividade de um estado-membro é refletido através da sua carga fiscal, pelo que a fiscalidade interna dos Estados membros e a forma como tratam as sociedades, são determinantes para a captação do investimento¹⁸⁶.

Apesar disso, ressalva-se que uma das consequências mais importantes da internacionalização crescente das situações tributárias traduz-se na necessidade de os Estados terem uma efetiva política fiscal externa orientada para o combate à dupla tributação internacional e para uma oposição fiscal à dupla não tributação¹⁸⁷.

A este propósito refira-se que, existindo uma situação de dupla tributação, há que a eliminar ou atenuar. Tendo presente apenas a dupla tributação do rendimento, podemos afirmar que a tributação cabe tanto ao Estado da fonte do rendimento como ao Estado da residência do seu titular. Todavia, é opinião generalizada que, impende sobre o Estado da residência o ónus de eliminar ou atenuar essa dupla tributação. O que se compreende se tivermos em conta o sentido e alcance da tributação pessoal do rendimento, a qual para se configurar como uma verdadeira tributação pessoal, terá de incidir sobre a globalidade dos rendimentos, tanto de fonte interna, como de fonte externa¹⁸⁸. Apesar de existirem diversos métodos, destacamos dois: o método da isenção e da imputação ou do crédito de imposto como constam dos artigos 23.º-A e 23.º-B do Modelo da Convenção Fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE.

¹⁸⁵ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 83.

¹⁸⁶ CRUZ, Marco César Gomes da – *Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 92.

¹⁸⁷ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 89.

¹⁸⁸ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 87.

Mais uma vez, a solução passa pela harmonização fiscal, a qual representa o caminho para tornar as economias mais competitivas no contexto global e garantir a neutralidade fiscal entre os regimes de tributação dos seus Estados-membros¹⁸⁹. Todavia, será uma solução em que a medida da componente nacional e da componente supranacional irá depender do nível de harmonização que for concretizado¹⁹⁰.

Assim, apesar da intervenção do TJUE na realização do mercado interno, incumbe ao legislador europeu, com base no TFUE, adotar as medidas necessárias com vista à compatibilização do regime de tributação dos grupos de sociedades vigentes em diferentes Estados-membros com as liberdades fundamentais europeias¹⁹¹.

2. MCCCIS:

A União Europeia tem vindo a trabalhar na harmonização fiscal consolidada, resultado diversas diretiva, v.g., as que visam regular reestruturações corporativas (Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, na sua versão atualizada e codificada) ou as relativas a pagamentos e transferências de capital associado entre sociedades de grupos económicos da UE (Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003)¹⁹².

Ainda assim, verifica-se uma lacuna relativamente a políticas de harmonização¹⁹³ dos grupos de sociedades, em consequência de insuficiências políticas ao nível comunitário¹⁹⁴.

Apenas a 16 de março de 2011 surge uma proposta de Diretiva do Conselho, relativamente a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) tendo como objetivo o combate a potenciais entraves fiscais ao crescimento do mercado único relativos à sobretribuição, à dupla tributação, a altos encargos administrativos e a custos avultados para cumprimento das obrigações fiscais societárias¹⁹⁵.

¹⁸⁹ Rodrigues, A. S., & Sarmiento, J. M.). Uma análise comparada entre o MCCCIS e o RETGS, Julgar online, fevereiro de 2018, disponível em: <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2018/02/20180218-ARTIGO-JULGAR-Uma-análise-comparada-do-MCCCIS-e-do-RETGS-Ana-Sofia-Rodrigues-e-J-Miranda-Sarmiento.pdf>.

¹⁹⁰ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022 – p. 94.

¹⁹¹ ARAÚJO, Ana Maria Ferreira de – *Dissertação de Mestrado intitulada “O regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em Portugal e na União Europeia”*, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2015, p. 63.

¹⁹² CRUZ, Marco César Gomes da – *Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 94.

¹⁹³ A harmonização conduz à criação de um conjunto de disposições europeias comuns que prevalecem em relação às diferentes legislações nacionais, enquanto a coordenação visa a compatibilidade entre os sistemas nacionais e destes com o Direito da UE, conforme refere ARAÚJO, Ana Maria Ferreira de – *Dissertação de Mestrado intitulada “O regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em Portugal e na União Europeia”*, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2015, p. 69.

¹⁹⁴ CRUZ, Marco César Gomes da – *Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 94.

¹⁹⁵ CRUZ, Marco César Gomes da – *Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 95.

De forma sucinta o regime seria o seguinte:

- i. Teria caráter optativo, contudo, cabe salientar que caso se optasse pelo regime, todas as sociedades seriam arrastadas pela escolha;
- ii. Caso aderissem as sociedades seriam obrigadas a permanecer ao abrigo do regime por 5 anos;
- iii. Aglomera-se todas as sociedades, incluindo filiais, sucursais de não residentes da UE;
- iv. A partir da vigência do regime ao abrigo da proposta, as sociedades dominadas estariam sujeitas apenas a este regime, sendo desconsiderado o regime jurídico do estado-membro em que a sociedade desenvolva a sua atividade.
- v. Relativamente a prejuízos, seria reconhecida a sua dedutibilidade antes da entrada no grupo que se conformaria para o exercício seguinte e podiam ser imputados na proporção dos lucros da sociedade a que respeitam. Caso uma sociedade saísse do grupo, cessava a MCCCIS em relação a essa sociedade apenas¹⁹⁶.

As grandes vantagens desta proposta prendiam-se com a simplificação das obrigações fiscais associadas ao regime, com a redução das questões relativas aos preços de transferência nas transações intra-grupo e com uma maior transparência fiscal uma vez que o sistema iria tornar-se mais equitativo e eficaz. Ademais, provocaria uma redução para valores residuais da dupla tributação na União Europeia, e a diminuição acentuada de fraude e evasões fiscais, visando-se, como última *ratio*, a procura pela neutralidade fiscal¹⁹⁷.

Apresentam-se como inconvenientes, a gestão pela administração fiscal de dois regimes fiscais distintos; volumosos custos de transição, e eventual diminuição da receita fiscal, entre outros¹⁹⁸.

Todavia, esta proposta que servia para colmatar as desigualdades da fiscalidade direta no seio da União Europeia, esbarrou devido à inflexibilidade dos Estados Membros em renunciarem à sua soberania fiscal, pelo que não foi aprovada¹⁹⁹.

Apesar disso, a UE resolveu dar um novo impulso a estes objetivos de congregação fiscal comunitária ao nível da fiscalização direta e lançou novamente, em 25 de outubro de

¹⁹⁶ CRUZ, Marco César Gomes da – *Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, pp. 95 e 96.

¹⁹⁷ PEREIRA, Paula Rosado – *Proposta de Diretiva relativa a uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS)*, II congresso de Direito fiscal organizado pela Almedina, IDEFF e OTOC, 2011 - https://www.ideff.pt/xms/files/Iniciativas/II_Congresso_de_Direito_Fiscal/Prof._Dr.a_Paula_Rosado_Pereira.pdf.

¹⁹⁸ CRUZ, Marco César Gomes da – *Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, p. 98.

¹⁹⁹ *Idem*, p. 98.

2016, pela respetiva apresentação ao Conselho, duas novas e interligadas propostas de diretiva a incidir sobre uma determinação comum para a base tributável de entidades sediadas na UE, bem como a consolidação da MCCCIS²⁰⁰.

Quanto às novidades desta nova proposta destacam-se as seguintes:

- i. regime obrigatório condicionado a critérios de dimensão;
- ii. devido à preocupação associada aos custos de capital próprio, esta nova proposta incluía uma dedução para o crescimento e investimento e uma dedução para despesas com I&D;
- iii. o conceito de estabelecimento estável passou a englobar exclusivamente estabelecimentos estáveis na união europeia de contribuintes também residentes na União Europeia para efeitos fiscais, eliminando assim as diferentes definições de estabelecimento estável²⁰¹.

Note-se que, ainda não foi possível a aprovação desta proposta, atendendo a que a promulgação da MCCCIS está dependente do arbítrio político dos Estados-Membros uma vez que é necessária aprovação unânime dos mesmos.

3. Uma análise comparativa entre a MCCCIS e o RETGS:

Para que o estudo fique concluído, será efetuada uma análise comparativa entre o regime especial aplicável em Portugal e a MCCCIS, enquanto incitadora da harmonização da fiscalidade em matéria de tributação das sociedades no seio da União Europeia.

Fonte: autores²⁰²

	MCCCIS ²⁰³	RETGS ²⁰⁴
Designação	Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades	Regime Especial de tributação dos Grupos de Sociedades. Inicialmente designado por Regime de Tributação dos Grupos de Empresas pelo Lucro Consolidado (RTLC)

²⁰⁰ *Idem*, p. 99.

²⁰¹ *Idem*, pp. 100 e 101.

²⁰² CRUZ, Marco César Gomes da – *Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021, pp. 102 a 107 e Rodrigues, A. S., & Sarmiento, J. M.). Uma análise comparada entre o MCCCIS e o RETGS, Julgar online, fevereiro de 2018, disponível em: <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2018/02/20180218-ARTIGO-JULGAR-Uma-análise-comparada-do-MCCIS-e-do-RETGS-Ana-Sofia-Rodrigues-e-J-Miranda-Sarmiento.pdf>.

²⁰³ Cf. proposta Diretiva 2016.

²⁰⁴ Cf. CIRC.

Diplomas	Está suportada pela Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma MCCCIS revista pela COM(2016) 683 e pela COM(2016) 685.	Foi inicialmente estruturado pelo Decreto-lei n.º 414/87, de 31 de dezembro, que introduziu o regime de tributação pelo lucro consolidado no sistema fiscal português. Posteriormente o Decreto-lei n.º 442.º-B/88 de 30 de novembro que aprovou o CIRC, incluindo-se neste regime o RTLC e ainda a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro: Lei da Reforma fiscal que introduziu o atual RETGS.
Obrigatoriedade	Impera uma obrigatoriedade para todos os grupos de sociedades que tenham faturação anual superior a 750 milhões euros, mantendo-se facultativa para os grupos com faturação inferior (artigo 2.º).	Aplicação facultativa para os grupos de sociedade abrangidos (artigo 69.º, n.º1).
Âmbito de aplicação (critério residência)	A sua aplicação é feita relativamente a sociedades residentes num Estado Membro da UE e sociedades não residentes, mas com EE. situado num EM da EU (artigo 6.º, n.º2)	O critério geral de residência assenta em sociedades com sede ou direção efetiva em território nacional (artigo 69.º, n.º3, alínea a)), ainda que se preveja que, não existindo sede ou direção efetiva em território português a admissão seja possível, se cumpridos os requisitos previstos no artigo 69.º-A.
Forma jurídica	São admissíveis as sociedades constituídas nos termos da legislação nacional de cada EM sob as formas previstas no anexo I da diretiva, bem como sob a forma de sociedade europeia ou de sociedade	Sociedades por quotas, sociedades anónimas, sociedade em comandita por ações e, entidades públicas empresariais que satisfaçam os requisitos quanto à qualidade de sociedade dominante (<i>a contrario</i> artigo 69.º, n.º4, alínea g) e n.º10).

	cooperativa europeia (artigo 2.º, n.º1, alínea a) e n.º2).	
Comunicação relativa à constituição do grupo	Deverá ser concretizada com pelo menos três meses de antecedência relativamente ao momento inicial do exercício fiscal	O registo deverá estar concretizado até ao terceiro mês do período de tributação em que o grupo pretende iniciar a vigência do regime
Detenção	A sociedade mãe deverá deter um direito de propriedade (direto ou indireto) superior a 75% da filial ou mais de 75% dos direitos sobre os lucros (artigo 5.º) Em ambos os regimes se exige que as participações confirmem mais de 50% dos direitos de voto.	A sociedade-mãe deverá ter, direta ou indiretamente, 75% do capital de outras sociedades ditas dominadas (artigo 69.º, n.º2).
Período mínimo de detenção	A sociedade deverá ser detida no mínimo por nove meses seguidos a partir do momento em que se alcançam os limites relativos à detenção (artigo 8.º)	A opção por este regime só poderá ser formulada quando a sociedade dominante detiver a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime ou, caso a sociedade tenha sido constituída por um prazo inferior a um ano, o nível de participação exigido seja detido desde a data da constituição (artigo 69.º, n.º11, n.º3, al. b).
Apuramento da matéria consolidada	A matéria coletável de todas as sociedades que compõem o grupo é agregada numa matéria coletável integralmente consolidada (artigo 7.º)	É regido pela soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais de cada uma das sociedades integrantes do grupo (artigo 70.º)
Dupla tributação dos lucros distribuídos	É apresentada como uma iniciativa global que poderá vir a ser um instrumento	Os dividendos intra-grupo que não cumpriam os requisitos do artigo 51.º do CIRC serão tributados.

	extremamente eficaz para o cumprimento do objetivo de uma tributação mais justa e mais eficiente, com vista à eliminação da tributação de lucros distribuídos.	
Retenção na fonte	Não existe sujeição a retenção na fonte e outras formas de tributação na fonte nas transações intra-grupo (10.º)	Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC quando tenha natureza de imposto por conta (97.º, n.º1, e)
Dedução dos prejuízos fiscais durante a aplicação do regime	O reporte dos prejuízos fiscais poderá realizar-se por um período ilimitado e, sempre que a matéria coletável consolidada foi negativa as perdas transitam para os exercícios seguintes, devendo ser imputadas à matéria coletável consolidada positiva seguinte; sempre que foi positiva, a matéria coletável consolidada deve ser repartida (7.º, n.º2).	Os prejuízos fiscais do grupo apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o RETGS só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo, em que a dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondentes a 70% do respetivo lucro tributável (52.º, n.º2 e 71.º, n.º1, al. b)).
Dedução dos prejuízos fiscais existentes em momento anterior ao da aplicação do regime	Podem ser imputados à quota parte desse membro do grupo (15.º).	Só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo, até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam (71.º, n.º1, al. a).
Dedução dos prejuízos fiscais terminada a aplicação do regime	A matéria coletável consolidada e todas as perdas não deduzidas do grupo são imputadas a cada membro do grupo com base nos valores dos	A sociedade não os poderá deduzir na sua esfera individual, uma vez que foram gerados agregadamente (perspetiva unitária do grupo) e, caso o grupo subsista, também este não poderá deduzir a quota-

	fatores de repartição no exercício fiscal da cessação do grupo.	parte dos prejuízos fiscais gerados pela sociedade que saiu do grupo.
Taxa de imposto	Aplicada a cada estado-membro (45.º)	A totalidade dos rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada (69.º, n.º3, al. a).
Declarações fiscais	A sociedade dominante deve apresentar a declaração de rendimentos consolidada do grupo à Autoridade fiscal principal (51.º)	A sociedade dominante deve enviar a declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo apurado e cada uma das sociedades do grupo deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos na qual seja determinado o imposto, como se aquele regime não fosse aplicável (120.º, n.º6 e n.º1).
Inspeções fiscais	Despoletada pela autoridade fiscal principal, podendo, no entanto, ser também requerida pelas autoridades competentes dos EM envolvidos na consolidação (64.º)	Autoridades competentes nacionais (133º)

Da comparação efetuada entre a proposta da MCCCIS e o REGTS verificamos que existem diversas diferenças, de entre as quais, destacamos três.

O regime especial é optativo, contrariamente à proposta da MCCCIS que, a partir de um determinado volume de receita fiscal por parte das entidades pertencentes ao grupo, é obrigatória, não deixando à discricionariedade das sociedades a opção pela sua aplicação ou não.

Quanto ao apuramento da matéria de incidência encontramos igualmente diferenças, atendendo a que, na MCCCIS existe uma agregação de todas as matérias coletáveis através de uma fórmula de repartição, enquanto, no REGTGS procede-se à soma algébrica dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais apurados individualmente.

No que concerne à dupla tributação dos lucros distribuídos, na MCCCIS procede-se à eliminação de tributação de lucros distribuídos, ao invés no RETGS, os dividendos distribuídos

nas sociedades do grupo, que não cumpram os requisitos para a eliminação da dupla tributação presentes no artigo 51.º do CIRC, passam a ser apurados na base tributável do mesmo.

De referir ainda que, a proposta de aplicação da MCCCIS apresentada pela CE em 2016, traz um conjunto de alterações, mas visa sobretudo, relançar o debate sobre a harmonização fiscal na UE em matéria de tributação das sociedades. Esta harmonização visa as economias europeias mais competitivas no contexto global e garantir uma neutralidade fiscal entre os seus EM²⁰⁵.

Na nossa opinião, concluímos que, apesar das diferenças elencadas relativamente aos dois regimes, os mesmos procuram garantir a neutralidade fiscal, determinando que o rendimento decorrente da atividade empresarial de um grupo seja tributado da mesma forma, em termos unitários, indiferentemente da organização societária que se escolha. No entanto, para o efeito, deverá o RETGS prosseguir no sentido do alargamento da noção de grupo fiscal, atendendo a que poderá ser vista, tal como consta atualmente, como um obstáculo à liberdade de organização das empresas. Por fim, salienta-se que, ainda existe um longo caminho até ao alcance da denominada harmonização fiscal na União Europeia, encontrando-se dependente da cedência dos Estados-Membros.

²⁰⁵ Rodrigues, A. S., & Sarmiento, J. M. Uma análise comparada entre o MCCCIS e o RETGS, *Julgar online*, fevereiro de 2018, p. 32, disponível em: <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2018/02/20180218-ARTIGO-JULGAR-Uma-analise-comparada-do-MCCIS-e-do-RETGS-Ana-Sofia-Rodrigues-e-J-Miranda-Sarmiento.pdf>.

CONSIDERAÇÕES FINAIS:

A realização desta dissertação teve como objetivo analisar o regime fiscal associado aos Grupos de Sociedades, passando pelas áreas conexas, o que permite ter uma visão geral da temática.

Verificámos que, a globalização, aliada à proliferação de multinacionais faz com que o tema dos grupos de sociedades ganhe cada vez mais uma grande importância.

O facto é que hoje as empresas não se limitam a prestar um único serviço, pretendendo agregar toda a estrutura de produção e diversificando a sua lista de alternativas, permitindo uma maior oferta para os vários consumidores. Portanto, cada vez mais é impreterível fomentar a concentração empresarial e a propriedade organizacional, veja-se o exemplo das sociedades coligadas, que são a junção de duas ou mais sociedades que se encontram sujeitas a uma influência comum, sendo um dos modos de concentração empresarial.

Assim, destacamos que o regime jurídico apresenta as suas vantagens, na medida em que permite economias de escala, diversificar o risco, bem como a especialização das várias entidades.

Todavia, isto acarreta vários riscos, na medida em que, através desta segregação a posição jurídica dos sócios minoritários das sociedades dominantes, bem como os credores sociais destas, pode ser afetada. Assim sendo, deverá o direito dos grupos ter como principal desígnio acautelar estes interesses, pela posição fragilizada em que se encontram.

Concluimos, pois, que as normas específicas destinadas aos grupos de sociedades permitem aferir a realidade empresarial subjacente a cada Estado-Membro e garantem uma maior segurança jurídica nas questões que possam surgir ao longo dos tempos, isto porque, as relações empresariais são inconstantes, variando conforme a necessidade e o momento, tendo a legislação de acompanhar esta volatilidade.

Mais concretamente, a nível nacional, verificámos que, desde cedo que o direito fiscal, concedeu uma particular atenção ao fenómeno dos grupos de sociedades, avançando para uma visão económica unitária da empresa plurissocietária.

Assim, o estatuto jurídico tributário previu a tributação das entidades como uma única realidade económica, abandonando a individualidade de cada uma das sociedades. Logo, o critério essencial do regime português é olharmos para o grupo como uma única realidade, motivo pelo qual existe um caminho a percorrer pelo RETGS, o qual deve permitir a inclusão de novas realidades plurissocietárias e que, neste momento, se encontram excluídas.

Apesar do referido, existe uma derrogação à *ratio* do regime, porque as empresas integrantes de grupos que se encontrem abrangidas pelo RETGS, podem ser discriminadas em razão dessa opção, na medida em que ficam sujeitas à taxa normal mais elevada de IRC e não podem beneficiar da compensação de lucros/prejuízos verificados no seio do grupo. Isto porque, contrariamente ao que aconteceu no anterior regime do lucro consolidado, no regime atual, cada sociedade opera de forma individual, ainda que os lucros tributáveis apurados na esfera de algumas sociedades pertencentes ao grupo, possam ser diluídos nos prejuízos fiscais apurados por outras sociedades do mesmo grupo, i.e., não se eliminam as operações intragrupo, revelando-se útil por evitar a utilização de mecanismos artificiais de faturação no grupo.

Ainda assim, a utilização dos grupos de sociedades deve ser limitada como meio de planeamento fiscal e não como fator potenciador do desenvolvimento de grupos económicos. O que se pretende é assegurar a previsibilidade no tratamento fiscal dado a determinadas operações realizadas dentro do grupo de empresas.

Deve ressaltar-se que, foram dados passos importantes na melhoria do RETGS, nomeadamente, a possibilidade de inclusão de sociedades não sediadas em Portugal no que respeita ao cálculo da percentagem direta ou indireta exigida ou o regime da consolidação horizontal, quando a sociedade dominante não se encontra sediada em Portugal.

Além do mais, o RETGS é um importante mecanismo de planeamento fiscal e societário²⁰⁶, permitindo que as sociedades tenham por um lado mais segurança jurídica e adicionalmente que exista uma maior previsibilidade das implicações fiscais subjacentes à opção por este regime. É um modelo que garante um tratamento fiscal apropriado aos grupos de sociedades, através da procura de uma tributação justa e equitativa, através de regras que devem acompanhar a evolução societária ao longo do tempo.

Nestes termos, verifica-se que o regime vai no sentido de uniformizar todas sociedades, i.e., estarem todas sujeitas ao mesmo período de tributação e a uma taxa de IRC mais elevada, obtendo condições mais favoráveis, como seja, uma redução da carga fiscal no seio do grupo. Note-se que, a aplicação deste regime especial cessa quando o lucro tributável de uma das sociedades constituintes do grupo seja determinado por recursos à aplicação de métodos indiretos, isto porque, o RETGS pretende evitar exatamente as presunções.

Importa ainda reter que, não sendo um regime de aplicação obrigatória, cabe ao grupo a opção pelo sistema de tributação nele contido, será tendencialmente uma área onde a fiscalidade deve adotar uma postura de neutralidade.

²⁰⁶ v.g., a norma do artigo 69.º, n.º4 do CIRC trata-se uma norma anti abuso.

Seguimos a opinião de que a admissibilidade desta opção pelos sujeitos passivos de IRC, com a consequente perda de receitas tributárias, ainda que exista a possibilidade de obtenção de vantagens fiscais, apenas se justifica por fins extrafiscais, permitindo reforçar e consolidar o tecido empresarial, aumentando a competitividade e favorecendo a concorrência.

Quanto aos benefícios fiscais o nosso sistema fiscal conhece uma diversificada panóplia de benefícios fiscais pelo que, na nossa opinião, o sistema deverá ser alvo de uma reavaliação, verificando-se desta forma se de facto estão a cumprir a sua finalidade. Assim, devem os incentivos fiscais deixar de constar de legislação avulsa, devendo ser todos integrados no EBF ou código fiscal do investimento.

Numa perspetiva internacional, veja-se que existe um desvio da centralidade do fenómeno tributário dos vários Estados-membros, a quem, tradicionalmente cabia a modelação do sistema fiscal interno.

A globalização veio potenciar o reforço da cooperação entre os Estados-Membros, no entanto, levou igualmente ao desenvolvimento de planeamento fiscal agressivo, designadamente através, do recurso a centros financeiros *offshore*. Atendendo ao exposto, será necessário um acréscimo da cooperação, troca de informações e regulamentação unitária.

Veja-se que, as situações anteriormente elencadas não são, na nossa opinião, suficientes, i.e., cada vez mais o direito fiscal e a fiscalidade se encontram dependentes, por um lado das soluções criadas noutras áreas do sistema normativo, mas também pela necessidade de aprofundar as relações de dependência no plano interno com as finanças municipais e regionais. Portanto, trata-se de uma área do conhecimento científico que necessita do contínuo enriquecimento e cooperação por parte dos Estados.

Por outro lado, da análise comparativa efetuada ao RETGS e à MCCCIS, concluímos que, ambos os regimes caminham para a neutralidade fiscal, no entanto, para o efeito, deverá o RETGS ampliar a noção de grupo fiscal, atendendo a mesma poderá ser vista, tal como consta atualmente, como um potencial obstáculo à liberdade de organização das empresas, impedindo que a opção pelo regime seja efetivada por qualquer grupo fiscal. Salientamos ainda que a harmonização fiscal na União Europeia será um caminho moroso, que terá de se prosseguir por várias etapas, encontrando-se dependente da cedência dos Estados-Membros.

Por fim, concluímos que se existirem estruturas e sistemas fiscais mais eficientes, as cargas fiscais têm condições para diminuir, levando a um aumento da atratividade para potenciais investidores.

Referências bibliográficas:

- ABREU, Jorge M. Coutinho, (Coord.), Código das Sociedades Comerciais em comentário, volume VII (artigos 481º a 545º), Almedina, 2014.
- ANTUNES, Engrácia José, *A tributação dos grupos de sociedades*. Fiscalidade: revista de direito e gestão fiscal, Instituto Superior de Gestão.
- ANTUNES, José A. Engrácia – *Os grupos de sociedades*, Almedina (2003).
- ANTUNES, José Augusto Q. L. Engrácia, *Os grupos de Sociedades, Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, Almedina, 1993.
- ARAÚJO, Ana Maria Ferreira de – Dissertação de Mestrado intitulada “*O regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em Portugal e na União Europeia*”, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2015.
- ARAÚJO, Ana Maria Ferreira de – Dissertação de Mestrado intitulada “*O regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em Portugal e na União Europeia*”, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2015.
- ARAÚJO, Joana Raquel Garrido – *Dissertação de mestrado intitulada Regime Fiscal das SGPS: A opção pelo RETGS*, Coimbra, 2014.
- ARROYO, Ignacio; EMBID, José Miguel; GÓRRIZ, Carlos – *Comentarios a la ley de sociedades anónimas*, volumen III, Tecnos, 2009.
- ASCENSÃO, José de Oliveira – *Direito Comercial, Sociedades Comerciais, Parte Geral, Volume IV, Dislivro 2000*.
- BASTO, José Xavier de – *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*.
- BELO, Luís, RODRIGUES, Paulo Alves, ALMEIDA, Zita Margarida – *Revista eletrónica de fiscalidade da AFP (2019) Ano I- número 1*.
- BERNARDES, Patrícia Alexandra Santos – *in* Dissertação de Mestrado intitulada “*Grupos societários: critérios atributivos de responsabilidade penal à sociedade-dominante e/ou à sociedade-dominada*”, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2017.
- *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros – Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças, Elaborado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios fiscais*.
- CAETANO, Paulo Manuel Santos – *Dissertação de mestrado intitulada “Regime especial de Tributação dos grupos de sociedades – análise comparativa com alguns países da União Europeia”*, maio 2010.

- CRUZ, Marco César Gomes da – *Dissertação de mestrado intitulada Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (DES) vantagens e problemas associados*, outubro de 2021.
- DOMINGOS, Francisco Nicolau – artigo “A tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º7, do CIRC – A questão dos gastos com eventos promocionais” In *Estudos de direito das empresas e de direito do trabalho*, 2023, Almedina.
- DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal: Lições* – 3ª edição, 2018, Almedina.
- DUARTE, Rui Miguel Rosa – *Dissertação de Mestrado intitulada Participation Exemption em Portugal*, Universidade Católica Portuguesa, 1 de setembro de 2016.
- FIGUEIREDO, Jorge Miguel Pereira de – *Dissertação de mestrado intitulada A tributação dos grupos de sociedades – o RETGS e a MCCCIS*, maio de 2019, Universidade de Coimbra.
- GOMES, Fátima - *Considerações Introdutórias à problemática jurídica dos grupos de sociedades*.
- GOMES, Nuno Sá – *Teoria Geral dos Benefícios fiscais*, Lisboa, Ciência e Técnica fiscal, 1991.
- MAGALHÃES, Pedro Jorge Ferreira de – *Dissertação de Mestrado intitulada “Direção unitária em prejuízo dos interesses da sociedade dominada”*, Universidade do Porto, Faculdade de Direito, julho de 2012.
- MAIA, Carina Miriam Ferreira – *Dissertação de Mestrado intitulada “A PERTINÊNCIA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS CONTRATUAIS NA REALIDADE PORTUGUESA”*, 2019.
- MARQUES, Rui – *Código do IRC anotado e comentado* – 2019, Almedina.
- MARTINS, Helena Pegado – *Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, in *Lições de Fiscalidade de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.)*, 7ª edição, Almedina.
- NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Almedina, 2022.
- NUNES, Gonçalo Avelãs – *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, 2001.
- OLIVEIRA, Ana Perestrelo de – *Manual de Grupos de Sociedades*, Almedina, 2016.
- Orlando Vogler Guiné, “Artigo 482.º, in “*Código das Sociedades Comerciais em comentário*”, vol. VII, Coimbra, Almedina, 2014.

- PEREIRA, Paula Rosado – *Proposta de Diretiva relativa a uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS)*, II congresso de Direito fiscal organizado pela Almedina, IDEFF e OTOC, 2011.
- Rodrigues, A. S., & Sarmiento, J. M.). *Uma análise comparada entre o MCCCIS e o RETGS*, Julgar online, fevereiro de 2018, disponível em: <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2018/02/20180218-ARTIGO-JULGAR-Uma-análise-comparada-do-MCCIS-e-do-RE-TGS-Ana-Sofia-Rodrigues-e-J-Miranda-Sarmiento.pdf> .
- TORRES, Manuel Anselmo – Relevância dos prejuízos fiscais na matéria coletável da derrama, Revista fiscalidade n.º 38, disponível em <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-38/> .
- VASQUES, Sérgio – O sistema de tributação local e a derrama, Revista fiscalidade n.º 38, disponível em <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-38/>.

Jurisprudência:

- Ac. do CAAD, processo n.º 704/2021-T, de 20 de maio de 2022.
- Ac. do STA, processo n.º 01065/17.1BEPRT, de 19 de fevereiro de 2020.
- Ac. do STA, processo n.º 02328/15.6BEPRT, de 26 de janeiro de 2022.
- Ac. do STA, processo n.º 0256/12, de 12 de março de 2014.
- Ac. do STA, processo n.º 0432/13.4BEAVR, de 22 de maio de 2019.
- Ac. do STA, processo n.º 0501/18.4BEPRT, de 26 de outubro de 2022.
- Ac. do STA, processo n.º 0998/12.6BELRS, de 03 de maio de 2023.
- Ac. do TC, processo n.º 1161/19, de 06 de julho.
- Ac. do TC, processo n.º 676/2018, 3ª secção, Relatora Conselheira Joana Fernandes Costa, de 16 de novembro de 2020.
- Ac. do TCA Norte, processo n.º 00138/04), de 25 de maio de 2008.
- Ac. do TCA Sul, processo n.º 04255/10, de 15 de fevereiro de 2011.
- Ac. do TCASul, processo n.º 05376/12, de 30 de abril de 2014, Relator Benjamim Barbosa.
- Caso Société Papillon, processo n.º C-418/07.
- Processo n.º 558/2017-T.
- Processo n.º C-39/13.