

1 2 9 0



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Marco César Gomes da Cruz

**REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS
GRUPOS DE SOCIEDADES
(DES)VANTAGENS E PROBLEMAS ASSOCIADOS**

**Dissertação no âmbito do Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas
com menção em Direito Fiscal do 2.º Ciclo de Estudos em Direito
orientada pela Professora Doutora Suzana Tavares da Silva e
apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.**

outubro de 2021



FACULDADE DE DIREITO UNIVERSIDADE D COIMBRA

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES

(DES)VANTAGENS E PROBLEMAS ASSOCIADOS

SPECIAL TAX REGIME OF THE CORPORATE GROUPS

(DIS)ADVANTAGES AND RELATED PROBLEMS

Marco César Gomes Da Cruz

*Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos
em Direito (conducente ao grau de Mestre), com menção em
Direito Fiscal.*

Orientadora: Professora Doutora Suzana Tavares da Silva

COIMBRA

2021

Agradecimentos

Ao meu pai, à minha mãe e ao meu irmão.

À minha orientadora, sempre presente em todo o meu percurso académico, desde a licenciatura em Direito e agora no Mestrado em Direito.

A Coimbra e à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, onde vivi os melhores tempos da minha vida.

À Inês, sem ela não teria sido possível chegar até aqui.

Resumo

A presente dissertação tem como propósito uma reflexão sobre o regime especial de tributação da forma organizativa típica da grande empresa dos nossos tempos: os grupos de sociedades.

Para tanto, iniciaremos este trabalho pelo enquadramento histórico da figura societária, enunciando os traços gerais do processo evolutivo cujo ponto de viragem resultou, essencialmente, da transformação da economia que ocorreu aquando das revoluções industriais.

De seguida, procederemos ao enquadramento dos grupos de sociedades numa perspetiva societária e contabilística, porquanto o regime fiscal não poderá ser analisado dissociando-se de uma visão global.

Contudo, a caracterização destes grupos é particularmente relevante no âmbito do Direito Fiscal, razão pelo qual este é o foco central da presente dissertação. De resto, a própria complexidade dos grupos societários prevê uma especial regulação jurídico-tributária – o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS).

Assim, partindo de uma análise sobre a evolução dos regimes de tributação dos grupos em Portugal, daremos enfoque, no segundo capítulo, ao regime que vigora atualmente. Para tal, sistematizaremos as condições, âmbitos de aplicação, vantagens e desvantagens e vicissitudes que, na vida prática dos grupos societários, culminaram num aglomerar de decisões judiciais e administrativas.

No terceiro capítulo, dedicaremos as nossas atenções a alguns casos jurisprudenciais portugueses e europeus ao abrigo deste regime.

Após, debruçar-nos-emos sobre a tributação da unidade económica dos grupos de sociedades numa escala europeia. Assim, analisaremos algumas das iniciativas europeias, as quais têm o propósito de contribuir para a competitividade internacional das empresas da União Europeia. Enfatizaremos, assim, as propostas de diretiva do Conselho relativas a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS).

Por fim, e tendo em conta a incidência desta dissertação nos regimes português e europeu, ainda que, em especial, no RETGS, procederemos a uma análise comparativa das

características que julgamos mais significativas entre ambos, culminando a nossa dissertação com uma síntese dos pontos abordados ao longo desta exposição.

PALAVRAS-CHAVE: CIRC; grupo de sociedades; tributação; RETGS; União Europeia; MCCCIS;

Abstract

The present article aims to be a reflection on the special taxation regime of the typical organizational form of today's large companies: corporate groups.

To this end, we will begin this work with the historical framework of the corporate form, enunciating the general traces of the evolutionary process whose turning point resulted, essentially, from the transformation of the economy that occurred with the industrial revolutions.

Following, we will proceed to the framing of corporate groups from a corporate and accounting perspective, since the tax regime can not be analyzed in a disconnected manner from a global vision.

However, the characterization of these groups is particularly relevant within the scope of Tax Law, which is why this is the central focus of this dissertation. Besides, the very complexity of corporate groups imposes a special legal-tax regulation - the Special Taxation Regime of Corporate Groups (RETGS).

Therefore, following an analysis of the evolution of the group taxation systems in Portugal, we will focus, in the second chapter, on the currently applicable system. To do so, we will systematize the conditions, scopes, advantages and disadvantages and circumstances that, in the daily life of corporate groups, have led to a number of judicial and administrative decisions.

In the third chapter, we will devote our attention to some Portuguese and European legal caselaw under this regime.

Next, we will focus on the taxation of the economic unit of corporate groups on a European scale. To do so, we will analyze some of the European initiatives, which aim to contribute to the international competitiveness of companies in the European Union. We will therefore emphasize the proposals for Council Directives on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

Finally, and taking into account the focus of this dissertation on the Portuguese and European regimes, although in particular on the RETGS, we will proceed to a comparative analysis of the aspects we consider most significant between the two, concluding our dissertation with a summary of the points addressed throughout this presentation.

KEYWORDS: CIRC; corporate group; taxation; RETGS; European Union; CCCTB.

Siglas, abreviaturas e acrónimos

Art.º	Artigo
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CE	Comunidade Europeia
CEE	Comunidade Económica Europeia
Cf.	Confira
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CTA	<i>Corporation Tax Act</i>
DL	Decreto-Lei
DLRR	Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos
EBITDA	Lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização
EEE	Espaço Económico Europeu
EM	Estados-membro
IAS	<i>International Accounting Standard</i>
ICTA	<i>Income and Corporation Tax Act</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IS	Imposto do Selo
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
IRC-EUA	<i>Internal Revenue Code</i> (Estados Unidos da América)
JOCE	Jornal Oficial das Comunidades Europeias
LFL	Lei das Finanças Locais
LGT	Lei Geral Tributária

LIS	<i>Ley del Impuesto sobre Sociedades</i> (Espanha)
MCCIS	Matéria Coletável Comum, do Imposto sobre as Sociedades
MCCCIS	Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades
N.º	Número
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
<i>Op. cit.</i>	Obra citada
P./pp.	Página/páginas
PME	Pequenas e Médias Empresas
RFAI	Regime Fiscal de Apoio ao Investimento
RETGS	Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
RTLÇ	Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
TJCE	Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
Vol.	Volume

Índice

CAPÍTULO I	11
1. Enquadramento histórico – o surgimento dos grupos de sociedades	11
2. Os grupos de sociedades – abordagens societária e contabilística.....	14
2.1 Abordagem societária dos grupos de sociedades	14
2.2 Abordagem contabilística dos grupos de sociedades	20
3. Evolução do regime de tributação dos grupos de sociedades em Portugal	23
3.1 A reforma fiscal de 1988	23
3.2 A reforma fiscal de 2000.....	27
3.3 A reforma fiscal de 2014.....	28
CAPÍTULO II	31
1. O regime atualmente em vigor	31
1.1 Considerações iniciais	31
1.2 Princípios fundamentais que justificam o RETGS.....	31
1.2.1 Princípio da Neutralidade Fiscal	32
1.2.2 Princípio da Territorialidade.....	32
1.2.3 Princípio da Liberdade da Organização Empresarial	34
1.3 Âmbito de aplicação do REGTS – As características da participação societária relevante	35
1.4 Os requisitos a cumprir pelas sociedades do perímetro fiscal.....	36
1.4.1 Requisitos Objetivos	36
1.4.1.1 Requisitos Materiais.....	37
1.4.1.2 Requisitos Formais	41
1.4.2 Exclusão do RETGS.....	45
1.5 O critério temporal de verificação dos pressupostos.....	47
1.6 Particularidades no apuramento do IRC.....	48
1.6.1 Determinação do lucro tributável	48
1.6.2 Dedução de prejuízos fiscais	50
1.6.2.1 A dedução de prejuízos no caso especial da nova sociedade dominante	54
1.6.3 Dedução de Gastos de Financiamento.....	57
1.6.4 Cálculo das Derramas	60
1.6.5 Deduções à coleta do grupo	63

1.6.6	Cálculo das tributações autónomas	67
1.6.7	Regras de pagamento do IRC	68
1.7	(Des)Vantagens e problemas associados ao regime.....	69
CAPÍTULO III	75
1.	Regime especial de tributação de grupos de sociedades na jurisprudência portuguesa e europeia	75
1.1	Jurisprudência portuguesa	75
1.2	Jurisprudência europeia.....	88
2.	MCCCIS – Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades	91
2.1	Introdução: A necessidade de um quadro de equidade e eficácia da tributação dos lucros das empresas.	91
2.2	Âmbito de Aplicação e outros considerandos sobre a MCCCIS	93
2.3	O renascer da proposta de diretiva relativa a uma MCCCIS	98
2.4	Análise comparativa entre os regimes (MCCCIS e do RETGS)	102
CONCLUSÕES	108
BIBLIOGRAFIA	112

CAPÍTULO I

1. Enquadramento histórico – o surgimento dos grupos de sociedades

O universo económico anterior ao capitalismo industrial dos séculos XVIII e XIX foi sobretudo marcado pela existência de múltiplos agentes individuais, que atuavam no mercado de forma independente e pessoal¹. De resto, no passado, o risco inerente à atividade comercial foi inteiramente suportado pelo comerciante, numa manifestação do princípio da responsabilidade ilimitada², o qual começou por orientar o exercício do comércio. Estávamos, pois, em face de um sistema de índole essencialmente subjetivista – um verdadeiro “*direito dos comerciantes*”³, criado pelos “*mercadores para regular o exercício do seu comércio*”⁴.

O ponto de viragem deste paradigma ocorreu com a Primeira e Segunda Revoluções Industriais⁵. A evolução para uma “*economia assente na produção industrial em massa*”⁶ alterou profundamente o modelo económico dos pequenos comerciantes individuais, que foi dando lugar à figura da sociedade comercial – a pessoa jurídica –, assumindo esta o papel central. Desta forma, aquele que pretendesse exercer uma atividade produtiva passou a fazê-lo ao abrigo de uma estrutura jurídica de responsabilidade limitada, assim nascendo o “*direito das sociedades comerciais*”⁷.

O fim da Segunda Guerra Mundial e a chamada Terceira Revolução Industrial - a globalização da economia – trouxeram novos desenvolvimentos ao direito societário. A internacionalização das economias e subsequente quebra de fronteiras entre países, bem como a diversificação da procura e da oferta, complexificaram os mercados, tornando-os extremamente competitivos, o que obrigou as sociedades a expandir as suas áreas de negócio e potenciou a criação dos grupos societários. Segundo ENGRÁCIA ANTUNES (2002): “A

¹ Não ignoramos, no entanto, a existência de algumas manifestações anteriores de organização societária mais complexas, como sejam as Companhias Comerciais por Ações, sobre o tema ver OLIVEIRA, Aurélio, *Os Inacianos e as Companhias de Comércio em Portugal*, in Estudos em homenagem a João Francisco Marques, II, 2001, p. 199-208, Faculdade de Letras da Universidade do Porto.

² MENDES, Evaristo, *Breve introdução histórica ao direito comercial português*, in Revista de Direito Comercial de 03/05/2018, página 704.

³ ANTUNES, José A. Engrácia, *Os Grupos de Sociedades, estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, 2.ª edição revista e atualizada, Almedina, maio, 2002, página 50.

⁴ MENDES, Evaristo, *Op. Cit.*, página 706.

⁵ Cujos períodos iniciais correspondem, respetivamente, ao princípio do século XVIII e meados do século XIX.

⁶ ANTUNES, José A. Engrácia, *Op. cit.*, página 34.

⁷ ANTUNES, José A. Engrácia, *Op. cit.*, página 37.

tradicional e monolítica empresa societária dos primórdios do capitalismo industrial começou progressivamente a dar lugar a uma nova e revolucionária forma organizativa, a empresa plurissocietária: por outras palavras, a tradicional sociedade comercial individual foi dando progressivamente lugar a grupos de sociedades”⁸.

Os grupos de sociedades consistem, assim, num modelo societário, marcado pela “*unidade de ação económico-empresarial onde se combinam, simultaneamente, a manutenção da personalidade jurídica das empresas societárias componentes e a respetiva sujeição a um centro de decisão comum e a um interesse económico de conjunto*”⁹. A sua estruturação permite abranger um vasto número de negócios, maximizando a expansão comercial e geográfica de forma competitiva, com vantagens lucrativas significativas para as sociedades agrupadas.

Este modelo deve estar, no entanto, em contínua evolução, adaptando-se constantemente aos exigentes requisitos que a própria internacionalização da economia impõe. Sublinha-se, portanto, neste âmbito, a necessidade de uma gestão societária adaptativa, flexível e em constante mutação, que atenda tanto à gestão do dia-a-dia, como a médio e longo prazos, essencialmente sob o ponto de vista da eficiência económico-financeira.

Ora, precisamente pela sua capacidade de gerar lucros significativos, os grupos de sociedades representam uma temática relevante para a economia dos Estados, os quais procuram, sem prejuízo das regras concorrenciais imperativas, alcançar o mais adequado enquadramento em termos de Direito Societário, de Direito Fiscal e de Normalização Contabilística, visando a edificação de um sistema jurídico, tributário e económico eficiente e capaz de congregar interesses convergentes.

Como melhor veremos adiante, na senda de outros ordenamentos europeus¹⁰, o legislador português reconheceu, pela primeira vez, a relevância dos grupos de sociedades em 1986,

⁸ ANTUNES, José A. Engrácia, *Op. cit.*, página 42.

⁹ ANTUNES, José A. Engrácia, *Op. cit.*, página 50.

¹⁰ Designadamente, o ordenamento alemão, ver ponto 33 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 262/86, de 02 de setembro, que aprova o Código das Sociedades Comerciais.

com a aprovação do Código das Sociedades Comerciais^{11,12} (adiante, CSC) e subsequentes alterações nos âmbitos fiscal¹³ e contabilístico¹⁴.

O papel dos grupos de sociedades é particularmente relevante no âmbito do Direito Fiscal, motivo pelo qual este é o tema central da presente dissertação. De resto, a própria complexidade dos grupos societários impõe uma especial regulação jurídico-tributária, claramente autonomizada, que considere a especialidade deste tipo de estrutura. Esta especial regulação jurídico-tributária, cujo princípio norteador se sustenta na otimização da carga fiscal das empresas, terá necessariamente de se sustentar numa visão conjunta do grupo, díspar da visão singular de cada uma das sociedades dele integrantes.

Cedo surgiram vários modelos de tributação dos grupos de sociedades, que têm vindo a progredir, adaptando-se à sempre evolutiva realidade empresarial. Neste aspeto e no plano nacional, cumpre levar a cabo uma análise exaustiva do atual Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (adiante, RETGS), bem como do seu antecessor Regime de Tributação do Lucro Consolidado (RTLCL). Cabe também frisar, como faremos, o papel orientador e conformador do direito europeu, particularmente quando interpretado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia¹⁵.

No que toca ao tema dos grupos de sociedades, o Direito Fiscal deve ainda caminhar no sentido de lograr uma harmonização conceptual com o Direito Societário e com a Normalização Contabilística, “*em prol da unidade do ordenamento jurídico*”¹⁶. Não obstante esta pretensão, importa frisar que, atualmente, os conceitos fiscal, societário e contabilístico de grupos de sociedades são ainda distintos, pelo que a sua definição e delimitação releva para o nosso estudo.

¹¹ Tal como resulta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 262/86, de 02 de setembro, o qual aprova o Código das Sociedades Comerciais: “*É a primeira vez que esta matéria é regulamentada em Portugal*”.

¹² Falamos do Decreto-Lei n.º 262/86, de 02 de setembro.

¹³ Falamos do Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado (RTLCL), introduzido pelo Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro.

¹⁴ Falamos do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro e do Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho.

¹⁵ Vide Capítulo III.

¹⁶ BELO, Luís Miguel e outros, *A Tributação dos Grupos de Sociedades: Um Regime em Evolução*, in Revista Eletrónica de Fiscalidade Da AFP, 2019, Ano I – Número 1, página 4.

2. Grupos de sociedades – Abordagens societária e contabilística

Sem olvidar o tema central da nossa dissertação – o enquadramento fiscal dos grupos de sociedades¹⁷ - não podemos deixar de fazer uma breve exposição sobre os âmbitos societário e contabilístico, porquanto a matéria dos grupos carece de uma visão global e nunca unitária ou seccionaria. De resto, as evoluções sentidas ao nível de um dos âmbitos têm, frequentemente, impacto direto nos restantes, salvaguardando-se, assim, a coerência do sistema.

2.1. Abordagem societária dos grupos de sociedades

Conforme anteriormente salientamos, a “*disciplina jurídica dos grupos societários no Código [das Sociedades Comerciais] veio colmatar uma lacuna que o desenvolvimento económico (...) não permitia que continuasse a existir*”¹⁸. Tal como na sua primeira versão de 1987, a regulação da matéria atinente aos grupos resulta do Título VI do Código das Sociedades Comerciais (adiante, CSC)¹⁹, a propósito da temática das “*Sociedades Coligadas*”, que engloba “*todas aquelas situações de coligação entre sociedades comerciais que sejam subsumíveis num dos quatro tipos de relações taxativamente previstas no artigo 482.*”²⁰.

Através da análise dos primeiros artigos do Título VI do CSC é possível concluir que a aplicação do regime jurídico das sociedades coligadas está sujeita à verificação cumulativa de três pressupostos de âmbitos distintos: pessoal, material e espacial.

No que diz respeito ao âmbito pessoal, à luz do artigo 481.º, n.º 1 do CSC, o referido regime é aplicável às relações estabelecidas entre sociedades que revistam a forma de sociedade anónima (artigos 271.º e seguintes do CSC), por quotas (artigos 197.º e seguintes do CSC), ou em comandita por ações (artigos 478.º e seguintes do CSC). Ou seja, são especialmente relevantes “*as relações estabelecidas entre aquelas sociedades que classicamente se qualificam de sociedades de responsabilidade limitada*”²¹.

¹⁷ Vide, Capítulo II.

¹⁸ AMARAL NETO, Francisco dos Santos, *Os Grupos de Sociedades*, Seminário sobre o Código das Sociedades Comerciais, Instituto Luso-Brasileiro do Direito Comparado e do Centro de Estudos da Ordem, Lisboa, 1987, página 1.

¹⁹ Mais concretamente artigos 481.º a 508.º-G, sem prejuízo de outras referências esparsas ao longo do CSC.

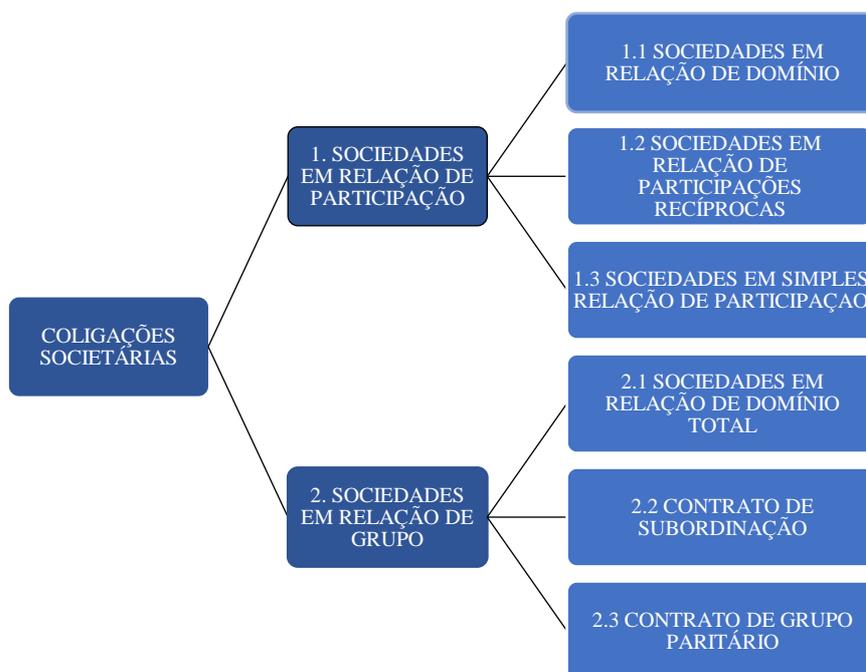
²⁰ ANTUNES, José A. Engrácia, *Op. cit.*, página 279.

²¹ OLAVO CUNHA, Paulo, *Direito das sociedades comerciais*, 7.ª Ed, Almedina, Coimbra, 2019, página 1131.

Em relação ao âmbito material, nos termos do artigo 482.º do CSC, este regime aplica-se caso exista uma sociedade coligada na aceção do CSC: “*são sociedades coligadas as que se encontram fundamentalmente em relação de participação ou em relação de grupo*”²². Note-se que, em sentido amplo, utiliza-se frequentemente “*a expressão grupos de sociedades para designar a generalidade das sociedades coligadas enunciadas no 482.º*”²³. Contudo, “*o conceito «em relação de grupo» entendido no seu sentido mais restrito pode impor algo mais do que a simples participação*”²⁴, designadamente uma direção unitária comum.

Por fim, quanto ao âmbito espacial, de harmonia com o artigo 481.º, n.º 2 do CSC, o regime jurídico em análise aplica-se, em regra, apenas às sociedades com sede em Portugal²⁵.

Tal como ensina ANTUNES (2002)²⁶, em matéria de coligações societárias impera o princípio da tipicidade, sendo possível distinguir diferentes categorias de sociedades, as quais podem ser representadas pelo seguinte esquema²⁷:



Quadro I: Coligações societárias.

²² OLAVO CUNHA, Paulo, *Op. cit.*, página 1131.

²³ OLIVEIRA, Ana Perestrelo, Anotação ao artigo 482.º, *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, Almedina, 2009, página 1125.

²⁴ OLAVO CUNHA, Paulo, *Op. cit.*, página 1131.

²⁵ Embora existam exceções, sobre esta matéria ver LOUREIRO, Catarina Tavares e outros, *A Relação de Domínio ou de Grupo como Pressuposto de Facto para a Aplicação das Normas do Código das Sociedades Comerciais – O Âmbito Espacial em Particular*, in *Actualidad Jurídica Uría Menéndez / 30-2011*, disponível em <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3223/documento/art05.pdf?id=3371>

²⁶ ANTUNES, José A. Engrácia, *Op. cit.*, página 279.

²⁷ A organização do esquema resulta da explicação dada por OLAVO CUNHA, Paulo, *Op. cit.*, página 1132.

Vejamos, de forma sumária, cada uma das categorias.

1. Sociedades em relação de participação

1.1 Sociedades em relação de simples participação (artigos 483.º e 484.º do CSC)

Casos nos quais uma sociedade detém quotas ou ações de outra, correspondentes a 10% ou mais do seu capital social, sem que tenha com ela qualquer outro vínculo jurídico, ou seja, não esteja de outro modo coligada.

1.2 Sociedades em relação de participações recíprocas (artigo 485.º do CSC)

Casos nos quais ocorre o cruzamento de participações de 10% ou mais dos respetivos capitais sociais. Note-se que, nos termos do artigo 485.º, n.º 4 CSC, esta relação recíproca *“pode inclusivamente coexistir com uma relação de domínio ou de grupo, portanto pode ocorrer quer a nível de relação de participação, quer a nível de participação de grupo. Isto significa que estes dois primeiros termos da classificação têm aspetos de sobreposição; não são inteiramente autónomos”*²⁸;

1.3 Sociedades em relação de domínio (artigos 486.º e ss. do CSC)

A relação de domínio ocorre quando uma sociedade (dita dominante) exerce, de uma forma direta ou indireta, uma influência determinante sobre a condução da atividade de outra/s (dita dominada). O CSC delimita estas sociedades através do apelo ao conceito indeterminado de *“influência dominante”*, a analisar casuisticamente, cuja interpretação, nos termos do n.º 2 do artigo 486.º, é sustentada com recurso a presunções de domínio, por forma a *“ultrapassar a indefinição conceptual do n.º 1 e alcançar critérios objectivos, precisos e claros (...) sem os quais todo o sistema normativo sobre coligações societárias ficaria em crise”*²⁹. À luz deste artigo, presumir-se-á que uma sociedade é dominada por outra, se esta, direta ou indiretamente:

- i. Detém uma participação maioritária no capital;
- ii. Dispõe de mais de metade dos votos; ou
- iii. Tem possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou órgão de fiscalização.

²⁸ OLAVO CUNHA, Paulo, *Op. cit.*, página 1136.

²⁹ OLIVEIRA, Ana Perestrelo, *Op. cit.*, página 1141.

Estão, portanto, em causa situações nas quais “*resulta muito clara a ideia de controlo; e a ideia de controlo é obviamente aquela que está associada à ideia de domínio*”³⁰.

No seu núcleo, a influência dominante exprime a suscetibilidade de uma sociedade impor, com intensidade variável, decisões ou comportamentos a outra, traduzindo-se num verdadeiro poder direcional sobre a dominada, o qual releva independentemente do seu exercício efetivo³¹.

Caso uma sociedade detenha uma participação totalitária no capital de outra (artigo 488.º do CSC), ou com esta firmar um contrato de subordinação (artigo 493.º do CSC), verificar-se-á, simultaneamente, uma relação de domínio e uma de grupo (em sentido estrito), não existindo incompatibilidade entre regimes e aplicando-se de forma cumulativa as regras das duas modalidades de coligação.

Estaremos, contudo, perante uma relação de grupo por domínio total e não apenas uma relação de simples domínio sempre que uma sociedade dominante, que atualmente detenha apenas 90% do capital social, tenha previamente detido uma participação totalitária no capital da dominada. Com efeito, nos termos do artigo 489.º, n.º 4, al. c) do CSC, a relação de grupo por domínio total só cessa se a sociedade dominante alienar mais de 10% do capital social da dominada.

2. Sociedades em relação de grupo

As sociedades em relação de grupo caracterizam-se pela existência de uma entidade com a direção unitária de diversas sociedades, ao passo que nas relações de participação tal não acontece necessariamente, “*pode haver uma certa interferência, que seja marcante, mas não mais do que isso, pode até acabar por não haver nenhuma intromissão*”³².

Podem ser variadas as “*situações nas quais encontramos entidades juridicamente independentes sob uma direção unitária (comum)*”³³, pelo que, em direito societário, o conceito restrito de grupo de sociedades abrange as seguintes situações:

2.1 Sociedades em relação de domínio total (artigo 488.º e seguintes do CSC)

³⁰ OLAVO CUNHA, Paulo, *Op. cit.*, página 1136.

³¹ OLIVEIRA, Ana Perestrelo, *Op. cit.*, página 1141.

³² OLAVO CUNHA, Paulo, *Op. cit.*, página 1136.

³³ OLAVO CUNHA, Paulo, *Op. cit.*, página 1137.

Os grupos constituídos por domínio total verificam-se nos casos em que uma sociedade (dita totalmente dominante) detenha, em momento inicial ou em fase posterior, a totalidade do capital social de uma outra (dita totalmente dominada).

O domínio total inicial pode ocorrer nos termos do artigo 488.º do CSC, devendo a sociedade dominada ser necessariamente constituída sob a forma anónima, ou sob a forma de sociedade unipessoal por quotas, de harmonia com o disposto no artigo 270-A.º do CSC.

Por sua vez, a relação de domínio superveniente, ou seja, aquela que se apura já na vida da sociedade, verifica-se desde que a sociedade dominante, vindo efetivamente a ser titular de, pelo menos, 90% das participações sociais da dominada, se proponha a adquirir as participações remanescentes³⁴. De referir, ainda, que, nos grupos constituídos por domínio total superveniente não se apura o pressuposto atrás mencionado, relativo à forma societária, pelo que a sociedade totalmente dominada pode assumir a forma de uma sociedade anónima, por quotas ou em comandita por ações, nos termos do pressuposto geral previsto no n.º 1 do artigo 481.º do CSC.

De harmonia com o disposto artigo 489.º, n.º 4 do CSC, pôr-se-á fim à relação de grupo por domínio total sempre que ocorrer uma transferência da sede para o estrangeiro, haja dissolução da sociedade totalmente dominante ou perda da participação totalitária em mais de 10%.

2.2 Contrato de grupo paritário (artigo 492.º do CSC)

O grupo paritário tem origem num contrato entre duas ou mais sociedades que, não dependendo uma da outra, nem de terceiros, aceitam submeter-se a uma direção comum, levada a cabo por uma entidade terceira.

2.3 Contrato de subordinação (artigos 493.º e seguintes do CSC)

Esta forma de relacionamento societário implica que uma sociedade subordine a gestão da sua atividade a outra, dominante ou não. A sociedade que assumir a direção forma um grupo, cuja composição inclui todas as sociedades por si dirigidas. A lei faz equivaler esta situação à de domínio total, *“uma vez que a subordinação gera confundibilidade de interesses entre a sociedade subordinante e a subordinada”*³⁵.

³⁴ OLAVO CUNHA, Paulo, *Op. cit.*, página 1137.

³⁵ OLAVO CUNHA, Paulo, *Op. cit.*, página 1143.

Ora, de entre o elenco *supra*, destacamos as *sociedades em relação de domínio (Ponto 1.3)* e as *sociedades em relação de grupo constituídas por domínio total (Ponto 2.1)*, porquanto estes são os tipos de sociedades cujas características se adaptam melhor aos requisitos obrigatórios ao abrigo do RETGS.

Como adiante melhor explicaremos, no âmbito tributário e mais concretamente no que toca ao RETGS, a noção de grupo tem contornos *sui generis*, assentando em dois critérios cumulativos: (i) a participação social e (ii) o poder de voto. Nos termos do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC estaremos perante um grupo quando uma sociedade detiver, direta ou indiretamente, no mínimo 75% do capital de outra/s e mais de 50% dos direitos de voto³⁶.

Podemos, assim, concluir que o legislador fiscal fixou um conceito de grupo algo diferente daquele que resulta do direito societário. Isto porque, sendo ligeiramente mais abrangente que a noção de grupo por domínio total do artigo 488.º e seguintes do CSC, é, na verdade, bastante mais restrito no que toca à aceção de domínio estabelecida no CSC.

Como vimos, em direito societário a noção de grupo - em sentido restrito -corresponderá apenas uma das formas explicitadas *supra*, nos pontos 2.1, 2.2 ou 2.3. Já para efeitos fiscais, interessar-nos-á apenas as sociedades em domínio total (perdendo relevância o contrato de grupo paritário e o contrato de subordinação). Por outro lado, interessa-nos ter presente a noção societária de grupo em sentido amplo, já que, para além das sociedades em relação de domínio total, poderão ser elegíveis sociedades em relação de domínio simples, desde que cumpridos os requisitos já referidos.

Pode, naturalmente, criticar-se esta disparidade terminológica³⁷, que em nada favorece a unidade do ordenamento e que, na verdade, reduz a possibilidade de acesso ao RETGS a um conjunto diverso de realidades societárias. De resto, a noção restritiva de grupo para efeitos fiscais pode, inclusivamente, ser vista como um obstáculo à liberdade de organização das empresas.

³⁶ Por forma a estarem excluídas aquelas situações nas quais parte do capital é, por exemplo, representado por ações sem direito de voto.

³⁷ Como adiante veremos, também a noção contabilística de grupo é diferente daquela que encontramos nos âmbitos fiscal e societário, contribuindo para o problema que aqui pretendemos levantar.

2.2. Abordagem contabilística dos grupos de sociedades

No plano do direito contabilístico, também o legislador não ficou alheio ao fenómeno dos grupos, o qual foi assumindo, paulatinamente, maior relevância, muito por conta do direito europeu.

Em Portugal, tal como em outros países, as regras contabilísticas são determinadas por Lei. No final do ano de 1976 foi apresentado o Plano Oficial de Contabilidade (doravante, POC), que se refletiu num enorme contributo para a normalização contabilística e que foi aprovado no ano seguinte pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro.

Na sequência da adesão portuguesa às então Comunidades Europeias³⁸ tornou-se necessário proceder a um ajustamento do POC, de acordo com o previsto na Diretiva n.º 78/660/CEE (4.ª Diretiva), motivo pelo qual foi publicado, em 1989, o Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, introduzindo já alguns aspetos sobre os grupos de sociedades³⁹.

Dois anos mais tarde, foi publicado o Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho, que transpôs para a ordem interna o tratamento contabilístico de consolidação de contas no contexto dos “conjuntos de empresas”⁴⁰, em consonância com o estabelecido na Diretiva n.º 83/349/CEE (Sétima Diretiva) e introduziu novamente importantes ajustamentos ao POC de 1989. Numa perspetiva contabilística, os grupos de sociedades alcançaram uma posição de destaque com a técnica da consolidação de contas, que tem por objetivo a agregação das contas individuais das sociedades agrupadas.

Outras alterações relevantes ao POC foram sendo introduzidas por diferentes Decretos-Lei, tendo este modelo contabilístico desempenhado “durante anos um papel fundamental no panorama nacional”⁴¹, mas que se mostrava já “insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro, para além de carecer de revisão técnica no que concerne, nomeadamente, a aspectos conceptuais, critérios de reconhecimento e mensuração, conceito de resultados, bem como em relação aos modelos das demonstrações financeiras individuais e consolidadas”⁴².

³⁸ Comunidade Económica Europeia e Comunidade Europeia da Energia Atómica.

³⁹ Designadamente, Ponto 2.7 do POC.

⁴⁰ Expressão empregue na Diretiva n.º 83/349/CEE (Sétima Diretiva).

⁴¹ Preâmbulo do DL n.º 158/2009 de 13 de julho.

⁴² Preâmbulo do DL n.º 158/2009 de 13 de julho.

Assim, surgiu o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que procedeu à revogação do POC e legislação complementar, tendo criado o Sistema de Normalização Contabilística (doravante, SNC), “na linha da modernização contabilística ocorrida na UE”⁴³, entrando em vigor a 1 de janeiro 2010.

O Sistema de Normalização Contabilística é constituído por um conjunto de 28 Normas Contabilísticas de Relato Financeiro⁴⁴ (doravante, NCRF) e de Normas Interpretativas (doravante, NI), com impacto no próprio CIRC, com vista a uma “*aproximação entre os aspectos fiscais e os aspectos contabilísticos, na perspectiva de reduzir as divergências entre uns e outros*”⁴⁵.

Em conformidade com a NCRF 14 - Concentrações de Atividades Empresariais e a NCRF 15 – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação⁴⁶, podemos afirmar que, no plano do direito contabilístico, surge uma conceção de grupo mais ampla quando comparada com o direito societário ou fiscal.

De acordo com estes normativos contabilísticos estaremos perante um grupo quando exista um “controlo” de uma entidade sobre outra, sendo este “controlo” definido como “*o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma*”⁴⁷. No parágrafo 9 da NCRF 14 é estabelecida uma presunção relativa de controlo quando uma sociedade “*adquire mais de metade dos direitos de voto de outra*”⁴⁸.

O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, prevê, no seu artigo 6.º, a obrigatoriedade de a sociedade-mãe proceder, em regra⁴⁹, à consolidação das contas do grupo, como se de uma única entidade se tratasse, permitindo uma análise contabilística geral de todo o grupo. A NCRF 15 proporciona algumas orientações práticas relativamente aos procedimentos contabilísticos de consolidação de contas.

⁴³ Preâmbulo do DL n.º 158/2009 de 13 de julho.

⁴⁴ As NCRF constituem o núcleo essencial do SNC e têm por base as normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia.

⁴⁵ AMORIM, José de Campos, *Alterações ao Código do IRC Decorrentes do Novo Sistema de Normalização Contabilística*, in Congresso de Direito Fiscal, Porto, Vida Económica, 2011, página 4.

⁴⁶ As NCRF 14 e 15 têm por base, respetivamente, as normas *International Financial Reporting Standard (IFRS) 3* e *International Accounting Standard (IAS) 27*.

⁴⁷ Ver Definições (§ 9) da NCRF 14.

⁴⁸ *Idem*.

⁴⁹ Nem sempre assim será, conforme resulta dos artigos 7.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, os quais versam sobre as dispensas e exclusões de consolidação.

Com a adoção pela União Europeia da norma *IFRS 10 (International Financial Reporting Standard 10) - Consolidated Financial Statements*, que veio introduzir “um novo modelo de consolidação, aplicável a todas as entidades assente num novo conceito de controlo (...)”⁵⁰, assistimos ao alargamento da noção de controlo através da inclusão de três pressupostos cumulativos: o “*poder*”⁵¹ sobre a investida”, a “*exposição ou direitos a resultados variáveis por via do seu relacionamento com a investida*” e “*a capacidade de usar o seu poder sobre a investida para afetar o valor dos resultados para os investidores*”.

Após uma análise geral das três perspetivas diferentes do que se considera um grupo (em termos societários, contabilísticos e fiscais), estaremos em condições de distinguir o conceito em função do concreto âmbito.

No plano contabilístico é evidente a amplitude da noção de grupo. Sem que se defina muito rigidamente, existirá um grupo sempre que se verificar uma situação de controlo, sendo este controlo amplamente presumido pela lei. Estarão em causa as sociedades em relação de grupo por domínio total, contrato de subordinação e contrato paritário, mas também qualquer outra forma de coligação intersocietária.

Já no direito societário, as sociedades em relação de grupo constituem um tipo de sociedades coligadas, sendo que, em sentido restrito, o grupo de sociedades caracteriza-se pela independência jurídica e pela unidade de direção económica das sociedades que o integram⁵².

Em termos fiscais, o legislador tem como base requisitos distintos dos contabilísticos ou societários, que exigem essencialmente uma detenção por parte da sociedade dominante em mais de 75% do capital social da dominada e que isso lhe corresponde mais de 50% dos direitos de voto, apenas ficando assim abrangidos os grupos por domínio total e algumas sociedades coligadas em relação de domínio.

⁵⁰ LOPES, Mariana Calçada e outros, *Efeitos da adoção da IFRS 10 na composição dos grupos: um estudo Exploratório*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2017, página 3.

⁵¹ Quanto à definição de “*poder*”, deve entender-se como os “*Direitos existentes que conferem num determinado momento a capacidade de orientar as atividades relevantes*”, entendendo-se como direitos, os conferidos pelos direitos de voto derivados das participações ou resultado de acordos contratuais.

⁵² ANTUNES, José A. Engrácia, *op. cit.*, p. 52

Entendemos, pois, que há ainda um caminho a percorrer no que concerne a harmonização dos vários diplomas que relevam no âmbito da tributação dos grupos de sociedades, por forma a tornar o nosso regime mais simples, atrativo e competitivo, e para que este permita incluir novas realidades plurissocietárias.

Feita uma breve incursão sobre os conceitos de grupos, recentremos agora o nosso estudo na perspetiva fiscal.

3. Evolução do regime de tributação dos grupos de sociedade em Portugal

A par de outros ordenamentos jurídicos, em Portugal a tributação do rendimento dos grupos de sociedades tem vindo a evoluir na sequência de reformas fiscais que foram tendo lugar, essencialmente, desde os finais da década dos anos oitenta.

Ora, por forma a melhor compreendermos o regime atual, considerámos fundamental discorrer, ainda que, necessariamente, de forma sumária⁵³, sobre o percurso da nossa fiscalidade neste âmbito, procurando delimitar as linhas orientadoras que estiveram nas origens reformistas do sistema português.

3.1. A reforma Fiscal de 1988 – o Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado

No limiar da década de oitenta do século XX, no quadro do regime democrático emergente da revolução de abril e na senda do pedido de adesão português às Comunidades⁵⁴, o sistema fiscal apresentava-se desatualizado, sobretudo quando atendendo às novas exigências originadas pelos desenvolvimentos políticos e económico-sociais deste período. “*A importância de reforma fiscal tornou-se não só consensual, como premente, face a crescente inoperacionalidade geral do sistema tributário*”⁵⁵, pelo que se assistiu a “*um novo e ambicioso impulso reformista na área tributária*”⁵⁶.

Como bem refere o então Presidente da Comissão da Reforma Fiscal, PITTA E CUNHA (1989), estava “*assim, lançado um desafio à capacidade de realização de uma das mais importantes mutações estruturais de que o País carecia, a menos de duas décadas do dobrar*

⁵³ Por uma questão de tempo e considerando igualmente o tema específico da nossa dissertação, não faremos menção às reformas de 1922, 1929 e 1958-1965. Para uma visão completa sobre estas ver AZEVEDO, Maria Eduarda, *As reformas fiscais portuguesas do séc. XX, um enfoque analítico*, Universidade Lusíada, n.º 8, 2011, página 161 e seguintes.

⁵⁴ Comunidade Económica Europeia e Comunidade Europeia da Energia Atómica.

⁵⁵ AZEVEDO, Maria Eduarda, *Op. cit.*, página 183.

⁵⁶ AZEVEDO, Maria Eduarda, *Op. cit.*, página 183.

do milénio”⁵⁷. Esta mesma Comissão de Reforma procurou lograr a “*preparação de um sistema que correspondesse por forma tão próxima quanto possível aos atributos de coerência, razoabilidade, justiça, eficiência e simplicidade de toda a boa estrutura fiscal*”⁵⁸. De facto, a reforma fiscal dos anos oitenta “*constituiu um marco decisivo na história da fiscalidade portuguesa*”.

Neste período, que foi também de adaptação ao direito comunitário, foram transpostas para o ordenamento jurídico interno português diversas diretivas. Conforme já mencionado, foi publicado o Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro, que aprovou o CSC, e que buscou lograr uma “*harmonização progressiva dos regimes jurídicos*”⁵⁹ nacional e europeus. De resto, pode ler-se no preâmbulo do mencionado Decreto-Lei que “*o Código não só executa as directivas comunitárias em vigor, quando imperativas, e escolhe as soluções consideradas mais convenientes, quando há lugar para isso, como alarga algumas regras comunitárias, estabelecidas para certos tipos de sociedades, a outros tipos ou mesmo a todas as sociedades comerciais (...)*”. Entre outros aspetos relevantes, este diploma veio reconhecer, no âmbito do Direito Societário, o fenómeno dos grupos de sociedades.

Ora, precisamente na sequência das alterações sentidas ao nível do Direito Societário, bem como da conclusão dos trabalhos preparatórios considerados necessários pela já mencionada Comissão da Reforma Fiscal, foram publicados o Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro, que introduziu o Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado (adiante, RTL) e o Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, o qual aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), diplomas estes que vieram, pela primeira vez, regular em termos tributários a realidade dos grupos, reservando-lhes um regime exclusivo, especialmente vocacionado para a sua tributação.

No que toca à tributação das pessoas coletivas, o novo sistema fiscal, orientado por princípios da universalidade e territorialidade, veio substituir múltiplos e desajustados impostos parcelares, estabelecendo ao invés uma tributação unitária do rendimento: “*(...) o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas fundiu a base de incidências de anteriores impostos: contribuição industrial, imposto sobre a indústria agrícola e o imposto*

⁵⁷ PITTA E CUNHA, Paulo, *A Reforma Fiscal*, Comunicação apresentada na Academia das Ciências de Lisboa, 1989, página 316.

⁵⁸ PITTA E CUNHA, Paulo, *Op. cit.*, página 316.

⁵⁹ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro.

de mais-valias na parte relativa a transmissão, a título oneroso, de elementos do activo imobilizado, incluindo os terrenos para construção e as partes sociais que o integram”⁶⁰. Indo ao encontro do disposto no artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (adiante, CRP), imperou o princípio da tributação do rendimento real, condicionando fortemente a determinação do lucro tributário por meio de aplicação de métodos indiretos.

Quanto ao RTLC, este regime emerge tendo “*em vista a necessidade de satisfazer expectativas criadas aos grupos de sociedades e promover a sua participação no reforço do tecido empresarial*”⁶¹. Este regime começou por ser aplicado ainda na vigência da Contribuição Industrial e do Imposto Complementar e “*apresentava-se, como o próprio legislador o previu no preâmbulo do diploma, como «um primeiro passo no sentido de definir um regime tributário para os grupos de sociedades», em que nas «soluções acolhidas tiveram-se em consideração os estudos desenvolvidos a este propósito na Comissão de Reforma Fiscal a respeito do futuro imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), de modo a assegurar que não sejam tomadas nesta altura medidas que dificultem a transição para o regime que resultará da reforma fiscal*”⁶².

Com a publicação do CIRC, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1989, cerca de um ano depois do RTLC, este regime de tributação foi incorporado nos artigos 59.º e 60.º sem alterações significativas.

O RTLC teve por base a teoria da unidade⁶³, segundo a qual “*a determinação da matéria colectável para o conjunto das empresas que integram o grupo toma como ponto de partida o resultado líquido consolidado*”⁶⁴. Para efeitos de IRC, o grupo de sociedades era, então, tido como unidade tributária: as sociedades dominadas eram tratadas como partes integrantes da sociedade dominante, sendo o lucro do grupo calculado em conjunto, mediante a consolidação dos balanços e demonstrações de resultados das sociedades que o integravam. Entre outras vantagens, no contexto do RTLC as operações internas ao grupo não eram consideradas fiscalmente relevantes para efeitos da determinação do lucro tributável

⁶⁰ AZEVEDO, Maria Eduarda, *Op. cit.*, página 201.

⁶¹ Maria dos Prazeres Lousa, *apud* Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29/02/2002, Processo n.º 021/12, Relatora Fernanda Maçãs.

⁶² BELO, Luís Miguel e outros, *Op. cit.*, página 5.

⁶³ Que atualmente ainda predomina em alguns países, como é o caso de Espanha, da Dinamarca e da Holanda.

⁶⁴ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12/04/2005, Processo n.º 00428/03, Relator Fonseca Carvalho.

consolidado, e, bem assim, abriu-se a “*possibilidade de compensação dos lucros e prejuízos gerados no mesmo período pelas várias sociedades, individualmente consideradas, possibilitando uma redução da carga fiscal do grupo em termos globais*”⁶⁵.

Não sem alguma controvérsia face à própria redação inicial do diploma (na qual se referia a necessidade de “domínio total”, sem se esclarecer critérios exatos para a sua determinação), a noção de grupo, quando interpretada para efeitos do RTLC, foi entendida como sendo preenchida “*pela sociedade dominante e pelas sociedades por si detidas, diretamente ou conjuntamente com outras sociedades, em pelo menos 90%*”⁶⁶.

A aplicação do RTLC carecia de autorização prévia do Ministro das Finanças, bem como do cumprimento de determinados requisitos, designadamente, os mencionados no artigo 59.º do CIRC, na versão dada pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro.

Ainda no âmbito do RTLC, cumpre mencionar as importantíssimas: (i) Circular 4, de 9 de janeiro de 1990, da Direção-Geral das Contribuições e Impostos (adiante, DGCI), cujo objetivo foi esclarecer o sentido e o alcance das disposições legais relativas à aplicação do regime e enunciar as normas a observar na elaboração dos balanços e da demonstração consolidada de resultados; e (ii) Circular 15, de 5 de maio de 1994, da Direção de Serviços do IRC, que substituiu a Circular 4, porquanto esta deixou de corresponder na totalidade ao quadro legal em vigor após a transposição para o ordenamento da diretiva comunitária sobre a consolidação de contas⁶⁷.

O regime “*despertou o interesse e tornou-se atrativo para um conjunto significativo de grupos económicos*” e o número de autorizações tendia a crescer. Contudo, com a publicação da Lei n.º 71/93, de 26 de novembro, o RTLC passou a prever um conjunto de regras mais restritivas que afastaram do seu âmbito de aplicação várias realidades económicas subjacentes à atuação dos grupos de sociedades. Não obstante as várias reflexões levadas a cabo sobre a necessidade da sua alteração e a “*longa e penosa odisseia de mutação legislativa*”⁶⁸, o RTLC manteve, genericamente, os mesmos contornos.

⁶⁵ BELO, Luís Miguel e outros, *Op. cit.*, página 7.

⁶⁶ Tal como decorre da Circular 4, de 9 de janeiro de 1990, da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, sobre a qual discorreremos adiante.

⁶⁷ Diretiva n.º 83/349/CEE (Sétima Diretiva).

⁶⁸ ANTUNES, José A. Engrácia, *Op. cit.*, página 202.

As complexidades técnicas inerentes à sua aplicação aliadas às dificuldades de controlo pela Fazenda Pública acabaram por ditar a revogação do RTLC e a sua substituição pelo atual RETGS, que resultou da Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro, mas não sem que se tenham acautelado algumas normas transitórias⁶⁹.

3.2. A reforma Fiscal de 2000 - O Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

Com o objetivo de gerar maior interesse no investimento estrangeiro em Portugal, bem como de proceder aos ajustamentos necessários em virtude da transição para a moeda única europeia, foi publicada, a 29 de dezembro de 2000, a Lei n.º 30-G/2000, que versou essencialmente sobre o Estatuto dos Benefícios Fiscais e o Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas, tendo implicado novos ajustamentos ao nosso sistema fiscal, incluindo, mas sem limitar, a redução da taxa de imposto e o surgimento de um regime fiscal direcionado para as microempresas.

Ademais, com esta reforma “*assistiu-se a uma profunda alteração das regras que, durante mais de uma década, haviam norteado a tributação dos grupos de sociedades em Portugal*”⁷⁰. O revogado RTLC foi, assim, substituído pelo novo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), que se apresentava mais simples e célere face ao antecessor.

Ao passo que o RTLC se fundou na teoria da unidade, o RETGS teve antes por base a teoria da separação⁷¹, a qual se caracteriza pelo facto de o lucro tributário ser apurado, não com recurso a contas consolidadas, mas mediante a soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados pelas sociedades integrantes do grupo, nos termos das suas declarações de rendimentos individuais⁷². Já no que toca aos pressupostos de aplicação, como já referimos, na sua versão original o novo regime previu expressamente uma detenção mínima, por parte da sociedade dominante, de 90% do capital social da dominada, desde que

⁶⁹Designadamente, artigo 7.º, n.º 2 da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

⁷⁰BELO, Luís Miguel e outros, *Op. cit.*, página 9.

⁷¹ Cujas inspiração se reconduz ao sistema britânico do *tax relief*.

⁷² Conforme Sanches, “*quando estamos perante um grupo de sociedades no sentido de um “conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, conservando as suas próprias personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direcção económica comum(...)o resultado do grupo resulta de uma mera soma algébrica dos resultados de cada elemento do grupo individualmente apurado, permitindo que as sociedades que têm prejuízos possam “cedê-los” às empresas do grupo com lucros, equilibrando o resultado do grupo considerado a final*”, Sanches, Saldanha, in *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, 2007, Coimbra Editora, páginas 360-262.

esta conferisse mais de 50% dos direitos de voto (artigo 59.º, n.º 2, do CIRC, na redação dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro).

Outros requisitos e condições de aplicação do RETGS serão alvo de maior detalhe *infra*, enfatizando-se apenas, em contraste com o regime pretérito, “*o facto de a opção pela aplicação do RETGS depender apenas do envio de uma declaração de modelo oficial à Autoridade Tributária*”⁷³, deixando de ser necessária a autorização prévia do Ministro das Finanças, sendo eventuais fiscalizações ao cumprimento dos seus requisitos de aplicação efetuadas à posteriori. Tudo isto por forma a “*desburocratizar um regime que se pretende célere e eficiente*”⁷⁴, sendo esta uma das principais críticas dirigidas ao RTLC.

3.3. A reforma Fiscal de 2014 – Alguns ajustamentos ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

Nos anos que seguiram a sua implementação, o RETGS foi sendo alvo de modificações⁷⁵, de entre as quais cumpre destacar as promovidas (i) pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, a qual alterou o CIRC, e (ii) pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, a qual transpôs a Diretiva n.º 2014/86/UE, do Conselho, de 8 de julho (que, por sua vez, alterava a Diretiva n.º 2011/96/UE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados membros diferentes), tendo adequado o RETGS à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

No fundo, a pretexto da reforma do IRC, o legislador procurou introduzir certos ajustamentos ao RETGS, tornando este regime mais atrativo⁷⁶. Sobre esta questão pode ler-se no Relatório da Comissão para Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas⁷⁷, presidida por LOBO XAVIER (2013): “*Desde cedo que o Direito fiscal nacional reconhece a importância dos grupos económicos, enquanto formas complexas de organização e desenvolvimento de atividades empresariais. (...) Muito embora o RETGS se afigure um modelo eficiente e realista de assegurar o tratamento fiscal adequado dos grupos de sociedades, tributando-os sob a égide dos princípios da neutralidade e da liberdade de*

⁷³BELO, Luís Miguel e outros, *Op. cit.*, página 9.

⁷⁴BELO, Luís Miguel e outros, *Op. cit.*, página 9.

⁷⁵A título de exemplo podemos mencionar a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro – Orçamento do Estado para 2007.

⁷⁶Sá, Nuno Filipe, *A Tributação dos Grupos de Sociedades na mais recente reforma do IRC*. Universidade Católica Porto, Porto, 2014, página 45.

⁷⁷Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego, 2013.

organização empresarial, a Comissão identificou um conjunto de ineficiências que dificultavam a sua aplicação prática e o afastavam dos sistemas mais competitivos do espaço europeu.

Destarte, as alterações ora realizadas procuram reforçar a importância do RETGS no ordenamento jurídico-fiscal, num contexto nacional e internacional, e promover a sua harmonização com as mais recentes diretrizes do Tribunal de Justiça da União Europeia”⁷⁸.

Com a Reforma do Código do IRC foram, então, introduzidas importantes alterações ao RETGS, das quais destacamos, sem prejuízo de uma explicação mais detalhada:

- i. A redução do limiar a partir do qual se entende existir um grupo de sociedades, o qual passou dos anteriores 90% para 75% (conforme resulta do artigo 69.º, n.º 2 do CIRC, na redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro). Esta foi uma forma de *“responder, desde logo, a imperativos de natureza prática, que exigiam a inclusão no perímetro fiscal de sociedades que, apesar de não serem detidas em mais de 90% pela sociedade dominante, por força da fragmentação das participações sociais nos mercados hodiernos, não se distinguem, de um ponto de vista económico e até societário, das restantes sociedades dominadas. Para além disso, a redução para uma percentagem de 75% permite a aproximação do RETGS aos critérios da consolidação para efeitos contabilísticos (...)”⁷⁹.*
- ii. O alargamento do conceito de grupo às participações detidas indiretamente através das sociedades residentes noutro Estado-Membro (conforme resulta do artigo 69.º, n.º 5, al. b) do CIRC, na redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro);
- iii. A extensão do prazo de reporte de prejuízos fiscais de 5 anos para até 12 anos;
- iv. A possibilidade de manutenção do regime na eventualidade de uma sociedade dominante passar a sociedade dominada (artigo 69.º, n.º 10 do CIRC, na redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro).

⁷⁸ Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego, 2013, página 166.

⁷⁹ Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego, 2013, página 167.

Já a Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro aditou o artigo 69.º - A ao CIRC⁸⁰, passando a opção pelo RETGS a poder ser exercida por uma sociedade dominante que não tenha sede ou direção efetiva em Portugal relativamente às suas subsidiárias com sede ou direção efetiva neste país, desde que, entre outros requisitos cumulativos, a mesma seja residente noutra Estado-Membro da União Europeia, ou no Espaço Económico Europeu, e esteja vinculada a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida na União Europeia (artigo 69.º - A, n. 1, al. a) do CIRC). Este alargamento do âmbito do regime resultou da interpretação preconizada pelo Tribunal da Justiça da União Europeia no acórdão de 12 de junho de 2014, processo C-40/13, *Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen contra SCA Group Holding BV* e outros.

No seguimento da Reforma Fiscal do IRC de 2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira divulgou a Circular n.º 5/2015, de 31 de março, com o propósito de dissipar algumas dúvidas interpretativas decorrentes das alterações legislativas ao RETGS, garantido uma maior previsibilidade e segurança jurídica na aplicação do regime.

Uma vez feito o enquadramento base do tema da presente dissertação, no capítulo seguinte analisaremos o regime propriamente dito, analisando as principais vicissitudes e invocando, sempre que aplicável, as orientações administrativas e jurisprudência fundamentais que regularam a temática.

⁸⁰ Aplicável aos períodos de tributação iniciados a partir de que 1 de janeiro de 2015.

CAPÍTULO II

1. O regime atualmente em vigor

1.1. Considerações iniciais

Feita uma breve reflexão sobre a relevância económico-fiscal da tributação dos grupos de sociedades numa era de globalização económica, em que se sublinhou a sua autonomia face a outros ramos do direito como o societário e contabilístico e, bem assim, feita uma breve incursão pela sua evolução histórica no enquadramento normativo português, importa analisar, neste capítulo, de forma pormenorizada, o regime de tributação atualmente em vigor – RETGS - propriamente dito.

Nestes termos, debruçar-nos-emos sobre a previsão normativa do CIRC, concretamente nos artigos 69.º a 71.º, bem como nas demais condicionantes normativas que, como circunstâncias delimitadoras, acompanham o regime e a dinâmica empresarial. Abordaremos os princípios fundamentais que justificam o regime, as características da participação societária relevante, as vicissitudes das sociedades do perímetro fiscal⁸¹, os critérios de aplicação, o início e cessação da aplicação do regime, as particularidades do apuramento do IRC, entre outros temas.

1.2. Princípios fundamentais que justificam o RETGS

O legislador português segregou o regime especial de tributação de grupos de sociedades, atribuindo-lhe um regime especial, distinto do regime geral, o qual SANCHES (2007) identificou como “*regras de bem tributar*”⁸².

Por sua vez, NUNES (2001) avança um conjunto de princípios que justificam esta clara autonomização legislativa, estando em causa um conjunto de fundamentos fiscais e extrafiscais próprios e que servem como suporte estrutural para este regime⁸³. Pela sua importância, veremos, sumariamente, cada um destes princípios enformadores.

⁸¹ Assim nos referiremos, ao longo deste trabalho, ao conjunto de sociedades que integram o grupo e estão sujeitas ao RETGS.

⁸² SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, página 361.

⁸³ 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, página 46 e seguintes.

1.2.1. Princípio da Neutralidade Fiscal

Tendo consagração constitucional no artigo 81.º, al. f) da CRP, o Princípio da Neutralidade fiscal visa assegurar, como incumbência prioritária do Estado, o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir, ao que nos importa, a equilibrada concorrência entre as empresas.

Por força deste princípio impõe-se que, independentemente da forma societária que os operadores económicos entendam como ideal e tendo em conta as necessidades concretas impostas pelo mercado⁸⁴, o seu rendimento seja sempre tributado em condições equivalentes. Desta forma, garantir-se-á, igualmente, a liberdade dos operadores na escolha da sua própria organização, pelo que, para TEIXEIRA (2010), o “*imposto ideal será aquele que retira do contribuinte em proporção da sua riqueza ou despesa, de modo a que altere o mínimo o seu padrão de comportamento*”⁸⁵.

Nestes termos, a natureza fiscal não deverá ser o motivo delimitador da forma jurídica societária a escolher-se. O tipo societário deverá antes ter em vista a eficiência de resultados. Para NUNES (2001), o princípio da neutralidade do imposto na tributação dos rendimentos, na esfera empresarial, é a base da opção pela “*consolidação fiscal*”⁸⁶.

1.2.2. Princípio da Capacidade Contributiva

No que ao RETGS diz respeito, dispõe n.º 1 do artigo 70.º do CIRC que, “*relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, 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(...)*”. A *ratio* por trás desta norma enquadra-se, entre outros fatores, na não discriminação tributária das sociedades que escolham este regime fiscal.

Por outro lado, à luz do n.º 1 do artigo 4 da Lei Geral Tributária, “*os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva evidenciada através do rendimento ou da sua utilização e do património*”. O Princípio da Capacidade Contributiva ladeia com o Princípio

⁸⁴ Sobre o princípio da neutralidade fiscal, vide NABAIS, José Casalta *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, página 56 e seguintes.

⁸⁵ TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2010, página 55.

⁸⁶ NUNES, Gonçalo Avelãs, *Op. cit.*, página 46 e seguintes.

da Igualdade e, ao que nos importa, com o Princípio da Igualdade fiscal, caracterizado pela obrigação das sociedades em pagar impostos com base na sua capacidade contributiva (sujeitos passivos com a mesma capacidade contributiva devem, tendencialmente, ser objeto do mesmo imposto), permitindo-se, com esta harmonização, uma perspetiva real da verdadeira situação financeira/patrimonial da sociedade.

A este propósito, a Lei Fundamental prescreve, no n.º 2 do artigo 104.º, que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. Este preceito constitui-se como um corolário dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal, ainda que as sociedades possam ser tributadas pelo rendimento dito normal⁸⁷.

1.2.3. Princípio da Territorialidade

O Princípio da Territorialidade sustenta-se na ideia de que os Estados devem exercer a sua jurisdição fiscal sobre todas as transações, bens ou pessoas, que estejam de alguma forma relacionados com o respetivo território geográfico.

Este princípio está refletido, ao abrigo do RETGS, na alínea a) do n.º 3 do artigo 69.º do CIRC, estando definida a regra geral de que o regime só poderá ser aplicado se, entre outros requisitos, as sociedades do grupo tenham sede e direção efetiva em território português.

A redação inicial relativa à determinação da percentagem relevante da participação indireta previa (como um dos requisitos objetivos à aplicação do RETGS) que apenas as sociedades detidas indiretamente por outras sociedades portuguesas poderiam enquadrar-se no perímetro fiscal. Tratava-se, contudo, de uma discriminação gritante, violadora do Princípio da Liberdade de Estabelecimento no que respeitava a sociedades sediadas noutros Estados da União Europeia.

Ora, a violação deste princípio comunitário terminaria com o acórdão *Société Papillon* contra *Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*, proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, no qual, “A Administração Fiscal recusou à Sociedade Papillon o benefício do referido regime (lucro consolidado), com o fundamento de que esta não podia constituir um grupo integrado com sociedades detidas indirectamente por intermédio de uma sociedade sediada nos Países Baixos, uma vez que esta última

⁸⁷ Para NABAIS, “o próprio rendimento real não deixa de ser, em alguma medida, um rendimento normal”, uma vez que a própria base contabilística se sustenta em determinados pressupostos ficcionados. Vide, NABAIS José Casalta, “Direito Fiscal”, 7.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2013, página 175.

sociedade não estava sujeita ao imposto sobre as sociedades em França por não possuir aí qualquer estabelecimento estável”⁸⁸.

O TJUE decidiu pela interpretação do então artigo 43.º do Tratado da Comunidade Europeia, entendendo ser contrária àquele artigo qualquer legislação de um Estado-Membro por força da qual se excluísse a possibilidade de optar pelo regime do lucro consolidado se a sociedade-mãe e as suas subfiliais residentes fossem detidas por intermédio de uma filial residente noutro Estado-Membro.

Esta interpretação comunitária foi implementada pelos Estados⁸⁹, no sentido de se permitir que o regime fosse aplicável a sociedades detidas, por via indireta, através de entidades sedeadas em diferente jurisdição europeia. Em conformidade, Portugal acolheu este normativo europeu na Reforma do IRC de 2014, conforme anteriormente tivemos já oportunidade de referir no Capítulo anterior (alínea b) do n.º 5 do artigo 69.º do CIRC).

1.2.4. Princípio da Liberdade da Organização Empresarial

O Princípio da Liberdade da Organização Empresarial, previsto na alínea c) do artigo 80.º e no artigo 86.º da CRP⁹⁰, está intrinsecamente ligado com a liberdade de iniciativa económica e fundamenta-se na ideia de que o legislador não deverá imiscuir-se na forma societária que os agentes económicos adotem no âmbito da sua atividade comercial.

Este princípio assenta em duas vertentes, positiva e negativa. No que toca ao prisma negativo, obsta a que o legislador, no exercício das suas faculdades, possa limitar ou restringir, desproporcionadamente, a livre organização empresarial dos agentes económicos⁹¹. Por outro lado, o prisma positivo prende-se essencialmente com a incumbência que recai sobre o legislador em incentivar e promover medidas para o livre exercício societário/empresarial, para que, do ponto de vista do planeamento fiscal, os agentes económicos possam optar pela forma mais adequada aos fins que visam prosseguir, tendo em conta critérios de localização, estabelecimento estável, sede, filiais, financiamento, responsabilidades sociais, entre outros.

⁸⁸ Acórdão do Tribunal de Justiça de 27/11/2008, Processo n.º C-418/07.

⁸⁹ Face ao princípio do Primado do Direito Europeu.

⁹⁰ Os quais estão em perfeita harmonia com os artigos 49.º e seguintes do TFUE.

⁹¹ Nomeadamente, a opção pela constituição societária em grupos.

1.3. Âmbito de aplicação do REGTS - As características da participação societária relevante

Vistos que estão os princípios fundamentais enformadores do REGTS e mesmo antes de analisarmos em detalhe as particularidades do mesmo, cumpre definir o âmbito de aplicação deste regime, o qual assenta, como já referimos, em critérios distintos daqueles que orientam, por exemplo, o direito societário. O que será, então, um grupo para efeitos do REGTS? E como é esta realidade perspectivada para efeitos tributários? são estas as perguntas que nos propomos responder.

O REGTS, concretamente identificado nos artigos 69.º a 71.º do CIRC, veio perspetivar os grupos societários como uma unidade jurídico-tributária funcional. O legislador fiscal suportou-se na substância económico-material plurissocietária, em detrimento da organização jurídico-formal, uma vez que o critério essencial – independentemente das condições que neste capítulo destrincharemos –, não é o da individualidade de cada sociedade pertencente ao grupo, mas sim do grupo como uma realidade una sobre a qual se tornará objeto de direitos e obrigações tributárias, ainda que mantenham a independência jurídica, personalidade autónoma e continuem a ser um sujeito de relações tributárias próprias.

É certo que a matéria tributável de cada uma das sociedades pertencente ao grupo é apurada por um processo individualizado e autónomo⁹², mas apenas como um meio conducente a um imposto global a pagar, congregado por todas as sociedades incluídas no regime, pelo que, na liquidação do imposto devido haverá que reconhecer apenas a unicidade do grupo como sujeito passivo. 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, ao abrigo do princípio da neutralidade fiscal. Este é, genericamente, o modelo consagrado atualmente pelo nosso legislador no artigo 69.º do CIRC⁹³.

⁹² Dispõe o artigo n.º 1 do artigo 70.º do CIRC que, relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, 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.

⁹³ Como já referimos no Capítulo I, nem sempre foi assim. O primeiro modelo regulatório português em sede da tributação dos grupos societários tratava o grupo como um verdadeiro sujeito jurídico-tributário autónomo, sendo a matéria colectável das sociedades componentes determinada conjuntamente e havendo lugar a uma única liquidação de imposto: a chamada “tributação pelo lucro consolidado”, consagrada no pretérito art. 59.º do CIRC, neste sentido ver ANTUNES, José A. Engrácia, *Op. cit.*, página 171 e seguintes.

Também a noção jurídico-tributária de grupo é definida neste artigo 69.º do CIRC, circunscrevendo-se o âmbito de aplicação do RETGS (no n.º 1 do artigo 69.º) às situações na quais exista um “*grupo de sociedades*”. Já o n.º 2 deste mesmo artigo lança os pressupostos cumulativos para a verificação de um grupo:

- Quando a sociedade dominante detenha uma participação, direta ou indiretamente, de, pelo menos, 75% do capital de outra ou de outras sociedades, ditas dominadas;
- Desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.

Note-se, desde já, que do artigo 69.º, n.º 2 do CIRC avulta uma particularidade interessante, a qual fomos já aflorando ao longo deste texto: estamos perante uma noção de grupo mais restrita. Estão em causa verdadeiros critérios delimitadores agravados (participação social + direito de voto), especialmente se comparados com o direito societário (em que se prevê a existência de sociedades em relação de domínio ou de grupo baseando-se, por exemplo, em contratos de subordinação) ou mesmo face a outros diplomas fiscais.

Na prática, apraz-nos dizer que esta noção restritiva de grupo fiscal que, julgamos (por um lado) ser fundamentalmente estruturada pelo legislador como política de entrave a práticas societárias que visam a evasão/elisão fiscal, (por outro) se consubstancia num bloqueio à liberdade de organização empresarial das empresas.

Uma última nota vai para os casos em que a participação seja detida por via indireta. Nestes, a sociedade dominante deverá, ela própria, cumprir os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo (n.º 4, al. f) do artigo 69.º, do CIRC), ou seja, deverá determinar-se a percentagem efetiva de controlo pelo processo de multiplicação sucessiva das percentagens de participação em cada uma das sociedades dominadas.

1.4 Os requisitos a cumprir pelas sociedades do perímetro fiscal

1.4.1 Requisitos Objetivos

Para além dos fatores imperativos relacionados com a participação societária relevante *supra* abordados, a opção pela aplicação do RETGS apenas está permitida no caso de estarem verificados determinados requisitos objetivos (materiais e formais), os quais enunciamos de seguida, nomeadamente os previstos, em especial, nos n.ºs 3 e 4 do artigo 69.º do CIRC.

Note-se, porém, que o carácter optativo do RETGS ora referido se circunscreve à possibilidade de escolha pelo regime em si, pois não caberá à sociedade dominante a faculdade de eleger quais as sociedades dominadas que integrarão o regime e quais as que serão excluídas, antes ficando imediatamente abrangido o grupo na sua plenitude⁹⁴. Ora, esta impossibilidade de eleger as sociedades que pertencerão efetivamente ao grupo para efeitos de RETGS, ao arrepio de alguns sistemas fiscais⁹⁵, parece-nos uma escolha sensata, no sentido de se evitarem manipulações e de refletir, de forma mais fiel, os grupos económicos como um todo e não uma realidade espartilhada⁹⁶.

Vejamos então os requisitos materiais do regime tributário.

1.4.1.2 Requisitos Materiais

Em primeiro lugar, todas as sociedades pertencentes ao grupo têm de ter sede e direção efetivas em território português, um corolário do Princípio da Territorialidade⁹⁷, e a totalidade dos seus rendimentos deve estar sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada em vigor⁹⁸, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 69.º do CIRC⁹⁹.

⁹⁴ Conforme se pode retirar da expressão “(...) em relação a todas as sociedades do grupo”, que consta do artigo 69.º, n.º 1 do CIRC.

⁹⁵ Canada Department of Finance, *The Taxation of Corporate Groups Consultation Paper*, Canada, 2010.

⁹⁶ Em sentido contrário, Nunes defende que o regime português devia incluir esta possibilidade dado que, em último caso, é possível contornar este obstáculo diminuindo a participação social, de forma a excluir a sociedade dominada do âmbito do RETGS, NUNES, Gonçalo Avelãs in *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,.

⁹⁷ “As leis tributárias apenas se aplicam aos factos tributários ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, obstando-se, assim, a que as leis tributárias de jurisdições estrangeiras tivessem qualquer pretensão de aplicação a tais factos”, NABAIS, José Casalta, *Op. cit.*, página 84.

No entanto, não olvidamos a alínea b) do n.º 5 do artigo 69.º do CIRC, na qual se prevê a aceitação no regime a todas as “Sociedades residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, neste caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, que sejam detidas, direta ou indiretamente, em, pelo menos, 75 % pela sociedade dominante através de sociedades referidas na alínea anterior ou na primeira parte desta alínea”.

⁹⁸ Por exemplo, para o ano de 2021, 21%.

⁹⁹ Em sintonia com a alínea d) do n.º 4 do artigo 69.º do CIRC, uma vez que se excluem do regime as sociedades que estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação. Nos termos do n.º 15 do artigo 69.º do CIRC, introduzido pela Lei do Orçamento do Estado para 2016, aprovada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, a taxa de IRC mais elevada terá de ser mantida por um período mínimo de 3 anos. A este respeito, veja-se a informação vinculativa do processo 1028/2017-PIV 11796 - Despacho 03.05.2017 da Subdiretora-Geral, relativa à taxa de IRC praticada nos Açores, vinculando que “ainda que todas as sociedades do grupo estejam sediadas nos Açores e estejam sujeitas ao regime geral de IRC, à taxa normal da RAA, para o grupo poder optar pelo RETGS previsto no art. 69.º do CIRC, tem que renunciar à taxa da Região Autónoma, conforme previsto na alínea d) do n.º 4 do art. 69.º do CIRC, e optar pela taxa normal mais

Esta imposição relaciona-se intrinsecamente com a soberania dos Estados e os seus limites, conjugada com as vicissitudes que a inclusão de sociedades estrangeiras pode causar, nomeadamente no que respeita aos constrangimentos relativos à informação contabilística, eventuais câmbios de moedas, entre outros.

Ainda que esta seja a regra – sede e direção efetiva em território português –, conforme anteriormente mencionado, nos termos do artigo 69.º-A, aditado pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2015, poder-se-á aplicar o RETGS à sociedade dominante que, não tendo sede ou direção efetiva em território português, preencha cumulativamente as condições aí identificadas, como veremos em maior detalhe *infra*.

Entendemos, porém, que a imposição relativa à sujeição dos rendimentos à taxa normal mais elevada poderá ser ponderada com mais cautela, tendo em conta os regimes especiais de tributação e, bem assim, os benefícios fiscais que legitimam a tributação a taxas inferiores, visando-se uma eventual compatibilização entre regimes. Veja-se, a título de exemplo, a opção pela não concorrência para a determinação do seu lucro tributável e dos prejuízos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português do sujeito passivo com sede ou direção efetiva em território português, nos termos do artigo 54.º - A do CIRC; ou o enquadramento jurídico previsto pelo Decreto-Lei n.º 92/2018 de 13 de novembro para a marinha mercante, instituído um regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios (“*tonnage tax*”)¹⁰⁰.

Em segundo lugar, o carácter de permanência. Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 69.º, a opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades apenas pode ocorrer quando a sociedade dominante seja detentora da participação na sociedade dominada há mais de um ano¹⁰¹, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime. Contudo, este requisito comporta exceções, designadamente, as previstas nos n.ºs 13 e 14 do artigo 69.º do CIRC:

elevada, conforme alínea a) do n.º 3 do mesmo diploma, devendo a renúncia manter-se por um período mínimo de três anos (n.º 15 do art. 69º do CIRC)."

¹⁰⁰ Vide, os coeficientes relativos a determinação da matéria coletável previstos no artigo 5.º do anexo a que se refere o n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 92/2018 de 13 de novembro

¹⁰¹ Este requisito "adicional" do carácter de permanência não vai de encontro a sistemas jurídicos como o congénere Espanhol ou o Francês, os quais não prevêm períodos mínimos de detenção.

- (i) Quando se trate de sociedades constituídas há menos de um ano pela sociedade dominante ou por outra sociedade que integre o grupo, desde que o nível de participação exigido nos termos do n.º 2 seja detido desde a data da constituição (artigo 69.º, n.º 13 do CIRC)¹⁰².
- (ii) Nos casos em que a participação tiver sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de ativos, considera-se o período durante o qual a participação tiver permanecido na titularidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora, respetivamente (artigo 69.º, n.º 14 do CIRC).

Salientamos, no entanto, relativamente ao n.º 13 do artigo 69.º que, ao completo arrepio da simplificação, competitividade e atratividade do regime, a AT recusa a inclusão no grupo de sociedades constituídas após o início do período de tributação em que forem constituídas, tendo esta prática sido objeto de aplicação a partir de 2017¹⁰³.

Em terceiro lugar, com o propósito de assegurar-se a independência e autonomia da sociedade dominante, nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 69.º do CIRC, esta não é suscetível de ser considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante. Significa isto que a sociedade dominante não poderá ser, por exemplo, dominada por uma sociedade sujeita ao regime da transparência fiscal nos termos do artigo 6.º do CIRC, por uma sociedade isenta nos termos do artigo 9.º e seguintes do CIRC, por sociedade não residente ou, por qualquer motivo, seja sujeita a taxa de tributação que não a mais elevada (alínea a) do n.º 3).

Nos termos do n.º 10 do artigo 69.º do CIRC, “*Nos casos em que a sociedade dominante passe a ser considerada dominada de uma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos, com exceção do previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º do CIRC¹⁰⁴, para ser qualificada como dominante, esta última pode optar pela continuidade da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades através de*

¹⁰² O n.º 13 resulta da Redação da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, a partir da qual o prazo de um ano foi expressamente eliminado no caso de sociedades constituídas por outras sociedades do grupo.

¹⁰³ Despacho n.º 1106/2015, de 31.05.2015, da Subdiretora-Geral da AT.

¹⁰⁴ Não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos. Veja-se, a este propósito, a Informação Vinculativa no processo n.º 229/2017, Despacho da Diretora-Geral, datado de 02 de agosto de 2017.

*comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira, efetuada até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte à data em que se verifique esse facto*¹⁰⁵, passando aquele grupo a incluir a nova sociedade dominante”.

Em quarto lugar, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 69.º do CIRC, a sociedade dominante não pode ter renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime¹⁰⁶.

Por último, é ainda importante dar relevo ao artigo 69.º - A do CIRC, aditado pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2015, cuja epígrafe é – “*Sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu*”. Ora, este artigo veio, à semelhança da alínea b) do n.º 5 do artigo 69.º do CIRC, tipificar o reconhecimento pelos princípios e jurisprudência de direito comunitário.

Assim, a partir de 1 de janeiro de 2015, pode igualmente optar pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, uma sociedade dominante que, não tendo sede ou direção efetiva em território português, preencha os requisitos melhor identificados nas alíneas do referido artigo, nomeadamente:

- a) Seja residente de um Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu¹⁰⁷ que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia;
- b) Detenha a participação nas sociedades dominadas há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;
- c) Não seja detida, direta ou indiretamente, pelo menos, em 75 % do capital, por uma sociedade residente em território português que reúna os requisitos previstos no artigo anterior para ser qualificada como dominante, desde que tal

¹⁰⁵ Conforme Circular n.º 5/2015, de 31 de março de 2015, do Gabinete do Diretor-Geral da AT, “*O efeito desta comunicação é o de evitar que ocorra a cessação da aplicação do regime ao grupo cuja sociedade dominante passou a ser considerada dominada de outra sociedade.*” Ainda, relativamente à perentoriedade deste prazo, vide Informação Vinculativa no processo n.º 2155/2017 – PIV 12252, de 18 de agosto de 2017 - Despacho da Subdiretora-Geral.

¹⁰⁶ Requisito introduzido pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro - Lei do Orçamento do Estado para 2007.

¹⁰⁷ Nos termos da Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE, que pode ser consultada em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=PT>

participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º;

- d) Não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;
- e) Esteja sujeita e não isenta de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC;
- f) Revista a forma de sociedade de responsabilidade limitada;
- g) Quando detenha um estabelecimento estável em território português através do qual sejam detidas as participações nas sociedades dominadas e não se verifique relativamente a este qualquer das situações previstas nas alíneas a), c), d) ou e) do n.º 4 do artigo 69.º do CIRC, com as necessárias adaptações.

Nestes termos, o RETGS aplicar-se-á, naturalmente, à sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu e, conseqüentemente todas as suas sociedades portuguesas dominadas¹⁰⁸ (desde que cumpram as condições de acesso ao regime).

1.4.1.2 Requisitos Formais

Nos termos dos n.ºs 7 e 12.º do artigo 69.º do CIRC, impende sobre a sociedade dominante um conjunto de trâmites formais relativos a este regime, nomeadamente no que diz respeito à sua aplicação, a alterações na composição do grupo, à sua renúncia ou à sua cessação, que devem ser efetuados por transmissão eletrónica de dados através da competente declaração prevista no artigo 118.º do CIRC.

¹⁰⁸ Aqui se incluindo estabelecimentos estáveis da sociedade dominante. A este respeito vide a Informação Vinculativa no processo n.º 1349/2017 – PIV 11938, Despacho 31.05.2017 da Subdiretora-Geral, que prescreve que uma sucursal em Portugal da sociedade dominante residente na UE terá de deter todas as participações das outras sociedades residentes em Portugal, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 9.º - A do CIRC pelo que, tal não se verificando, a sucursal da sociedade dominante em Portugal não pode integrar o perímetro do grupo tributado pelo RETGS e não pode ser aceite como designada para assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que incumbem à sociedade dominante, nos termos do n.º 4 do art. 69º-A do CIRC, devendo ser designada uma sociedade dominada, com sede ou direção efetiva em território português, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo. Relativamente às sucursais em Portugal, que não sucursais da sociedade dominante, de acordo com a letra da lei, não podem fazer parte do perímetro do grupo.

Assim, no que respeita à aplicação do RETGS, que opera de forma automática, dispõe a alínea a) do preceito ora em análise que, a comunicação melhor identificada no artigo 118.º n.º 1 do CIRC, por remissão do artigo 117.º do mesmo diploma, deverá ser efetuada à Autoridade Tributária, “até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação”. A título de exemplo, caso seja intenção aderir ao regime em 1 de janeiro de 2022, a comunicação deverá ser efetuada até 31 de março de 2022.

Note-se, no entanto, que a redação inicial¹⁰⁹ que vigorou até à Lei do orçamento de estado para 2007¹¹⁰ impunha a obrigatoriedade de permanência neste regime por um período nunca inferior a 5 anos¹¹¹. Esta imposição, amplamente criticada por limitar o princípio da liberdade de organização empresarial, veio a ser derogada pela Lei do Orçamento de Estado para 2007¹¹². A lei atual prevê, na alínea c) do n.º 7 do artigo 69.º do CIRC o prazo para a renúncia – o qual será até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime.

No entanto, em jurisdições como a francesa e na própria MCCCIS (artigo 115.º n.º 1 da Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades)¹¹³ subsiste o prazo de vigência obrigatório de 5 anos. No caso dos Estados Unidos da América, ainda que haja liberdade para a saída, este não permite o regresso dessa sociedade ao regime até que se cumpram 61 meses¹¹⁴.

De realçar que o legislador português foi permissivo ao não definir prazos obrigatórios de permanência (como veremos *infra*) e, bem assim, ao não determinar quaisquer consequências para a tributação pós RETGS.

Por outro lado, caso a sociedade dominante tenha sede ou direção efetiva noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, nos termos do artigo 69.º -

¹⁰⁹ Redação dada pela Lei n.º 71/93, de 26 de novembro.

¹¹⁰ Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro.

¹¹¹ Terminado este período, poderia a sociedade dominante, caso pretendesse, efectuar novo pedido nos termos referidos no n.º 3, caso desejasse prorrogação, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 71/93, de 26 de Novembro.

¹¹² Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro.

¹¹³ o n.º 1 do artigo 105.º da Diretiva do Conselho relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) prescreve que: “Quando a comunicação de opção tiver sido aceite, um contribuinte individual ou um grupo, consoante o caso, aplica o sistema previsto na presente directiva durante cinco exercícios fiscais. Após o termo desse período inicial, o contribuinte individual ou o grupo continua a aplicar o sistema durante períodos consecutivos de três exercícios fiscais, salvo se comunicar ter deixado de aplicar o sistema (...)”.

¹¹⁴ Internal Revenue Code (IRC), secção 1504, n.º 2, alínea a).

A do CIRC, esta deverá designar uma sociedade com sede ou direção efetiva em Portugal para, “*assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que incumbem à sociedade dominante (...), sem prejuízo da responsabilidade solidária da sociedade dominante e das demais sociedades pertencentes ao grupo pelo pagamento do imposto, nos termos do artigo 115.*”¹¹⁵.

Já no caso de alterações à composição do grupo, porquanto a constante mutabilidade na esfera societária assim o obriga:

- a) Caso a relação societária seja alterada pela inclusão de novas sociedades que satisfaçam os requisitos legalmente exigidos, impõem-se, nos termos do n.º 1 da alínea b) do n.º 7 do artigo 69.º do CIRC, que a comunicação deste facto tenha lugar até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que deva ser efetuada a inclusão. Assim, a título de exemplo, se uma sociedade dominante adquirir participações de outra sociedade que cumpram os requisitos do n.º 2 do artigo 69.º em 01 de janeiro de 2021, deverá comunicar a inclusão, à AT, até 31 de março de 2021.
- b) No caso da saída de sociedades do grupo por alienação da participação, por incumprimento das demais condições, ou outras alterações na composição do grupo motivadas, nomeadamente, por fusões ou cisões, impõe-se a comunicação até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorra a saída (n.º 2 da alínea b) do n.º 7 do artigo 69.º do CIRC); Nestes termos, numa situação de alienação que produza efeitos em 01 de novembro de 2021, a respetiva comunicação, nos termos deste artigo, deverá ser efetuada até ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorreu a saída da sociedade do grupo fiscal, ou seja, até 31 de março de 2022.
- c) Se a alteração ocorrer por cessação da atividade da sociedade do grupo, a comunicação só tem lugar se não se verificar a dispensa prevista no n.º 7 do artigo 118.¹¹⁶, devendo ser feita no prazo previsto no n.º 6 do mesmo artigo – prazo de 30

¹¹⁵ Artigo 69.º-A, n.º 3 – A do CIRC.

¹¹⁶ Sempre que as alterações em causa respeitem a factos sujeitos a registo na Conservatória do Registo Comercial ou a entidades inscritas no Ficheiro Central de Pessoas Coletivas que não estejam sujeitas a registo comercial.

dias a contar da data da cessação da atividade – (n.º 2 da alínea b) do n.º 7 do artigo 69.º do CIRC).

- d) No caso de renúncia, a alínea c) do n.º 7 do artigo 69.º do CIRC determina como prazo o término do 3.º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime. Note-se, de harmonia com o n.º 9, que os efeitos da renúncia se reportam ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a renúncia à aplicação do regime. Refira-se, uma vez mais, que não existe prazo mínimo para permanência neste regime.
- e) No caso da cessação de atividade de alguma(s) sociedade(s), esta deve ser comunicada até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que deixem de se verificar as condições de aplicação do regime a que se referem as alíneas a) e b) do número 8 do artigo 69.º do CIRC, nomeadamente, deixe de se verificar algum dos requisitos referidos no n.º 3 relativamente à sociedade dominante, sem prejuízo dos casos em que seja exercida a opção prevista no n.º 10 (sociedade dominante passe a ser considerada dominada de uma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos). Nos termos do n.º 9, os efeitos da cessação reportam-se ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a renúncia à aplicação do regime.

Numa outra perspetiva, existem situações que acarretam de imediato e de forma imperativa a cessação do RETGS e que se reportam às sociedades dominadas do grupo ou à sociedade dominante. Quanto às sociedades dominadas/dominante, o legislador determina a cessação da aplicação do regime caso o lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicação de métodos indiretos, nos termos da alínea c) do n.º 8 do artigo 69.º. Já no que respeita apenas à sociedade dominante, caso esta renuncie à aplicação do RETGS, esta renúncia arrastará consigo todas as sociedades dominadas, independentemente da respetiva vontade em permanecer no regime, pelo que, o efeito imediato desta renúncia, para além da sua própria saída, é o da saída de todas as sociedades suas dominadas.

Estas cominações, de aplicação automática, reportam-se ao período tributário em que ocorre o facto que originou - a aplicação dos métodos indiretos de tributação, ou a renúncia.¹¹⁷

Finalmente, importa identificar a cominação pelo não cumprimento da obrigação de comunicação identificada no artigo 118.º do CIRC, mais propriamente nas alíneas b) e d) do n.º 7. Destarte, dispõe o n.º 8 do artigo 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) que “*a falta de apresentação ou a apresentação fora do prazo legal das declarações previstas nas alíneas b) e d) do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC é punível com coima de (euro) 500 a (euro) 22 500*”¹¹⁸, se qualificado como ato de negligência.

De salutar a evolução legislativa que resultou do RETGS. Se é um facto que se previa, na versão prévia à Reforma do IRC de 2014, a cessação compulsiva nos casos em que as alterações do grupo não tivessem sido comunicadas dentro dos prazos pré-definidos à AT (por mera negligência), a referida reforma veio eliminar esta disposição, prevalecendo a cessação imperativa apenas os casos de maior censurabilidade.

1.4.2 Exclusão do RETGS

O n.º 4 do artigo 69.º do CIRC consagra um conjunto de situações que, a verificar-se, resultam numa exclusão imediata da aplicação deste regime nos grupos societários. Assim, impõe-se que as sociedades, ao abrigo deste regime:

- a) Não estejam inativas¹¹⁹ por um período superior a um ano e/ou não tenham sido objeto de dissolução;
- b) Não tenha sido contra elas instaurado processo especial de revitalização ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;

¹¹⁷ NUNES, Gonçalo Avelãs, *Op. cit.*, página 168.

¹¹⁸ Redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro.

¹¹⁹ A clarificação do termo “inatividade” é ainda algo controversa. No Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa de 01/06/2018, processo n.º 558/2017-T pode ler-se 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*”, mas poder-se-à entender, com alguma letitimidade, o critério objetivo de inatividade no sentido de não existir qualquer lançamento em resultados.

- c) Não registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores¹²⁰ 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 anos¹²¹. Nos casos em que a participação tiver sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de ativos, considera-se o período durante o qual a participação tiver permanecido na titularidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora, respetivamente.
- d) Não estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada ou, caso estejam, não renunciem à sua aplicação.
- e) Não adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante¹²², caso contrário, poderiam diferir para momentos diferentes a obrigatoriedade de pagamento de imposto.
- f) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo o disposto no n.º 11 (As entidades públicas empresariais, que satisfaçam os requisitos relativos à qualidade de sociedade dominante exigidos no artigo 69.º podem optar pela aplicação deste regime ao respetivo grupo).

Relativamente à sociedade dominante em exclusivo, de realçar que o n.º 8 do artigo 69.º do CIRC determina que cessa, de imediato, o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, caso a sociedade dominante não preencha qualquer um dos pontos a), b), d) ou g) do n.º 4.

¹²⁰ Sobre esta questão vide a Informação Vinculativa, processo 1641/2008, com despacho do Substituto Legal do Director-Geral em 2009-05-28, "*Para efeitos de enquadramento na exclusão prevista na alínea c) do n.º 4 do art. 69.º do CIRC e atentas a letra e a rácio deste preceito, o que releva é o facto de a sociedade ter obtido efectivamente prejuízos fiscais nos períodos anteriores à aplicação do regime, sendo assim irrelevante uma eventual perda do direito ao reporte dos prejuízos fiscais por força do disposto do n.º 8 do art. 52.º do CIRC*".

¹²¹ O Supremo Tribunal Administrativo decidiu, no acórdão de 12/03/2014, processo n.º 0256/12, que este espaço temporal de detenção terá de ladear com dois critérios já aqui analisados, nomeadamente, a detenção de pelo menos 75% das participações sociais e pelo menos 50% dos direitos de voto. Trata-se de uma norma antiabuso, para evitar que as sociedades com prejuízos transitados sejam compradas com o fim de compensar resultados, com vista a reduzir a matéria coleável.

¹²² Nos termos da Informação Vinculativa da AT, Processo n.º 2016 000725, o facto de, num mesmo grupo fiscal, estarem incluídas sociedades cujas demonstrações financeiras individuais são elaboradas com base em referenciais contabilísticos distintos (i.e., simultaneamente NIC e SNC) não apresenta qualquer constrangimento ao nível da aplicação do RETGS.

1.5. O critério temporal de verificação dos pressupostos

Antes mesmo de entrarmos nas particularidades do apuramento do IRC¹²³, teceremos breves considerações sobre a necessidade de manutenção dos requisitos que permitem a sua aplicação.

Ora, nos pontos acima abordámos, entre outros, os pressupostos que devem estar reunidos para que um grupo possa optar pelo RETGS. Contudo, em que momento deverão estes mesmos pressupostos estar verificados, para que se aferira da sua conformidade com o regime? Será no primeiro dia do exercício? No último? Ou será a sua verificação aferível durante todo o exercício fiscal?

Ora, o legislador português, à semelhança do previsto no n.º 1 do artigo 58.º da MCCCIS e do ordenamento jurídico norte americano (secção 1501 do *Internal Revenue Code*), entendeu que os pressupostos de aplicação deste regime deverão estar verificados ao longo de todo o período fiscal de aplicação do regime¹²⁴.

Perfilhamos desta posição do legislador português. Parece-nos razoável que a conformidade de todos os requisitos previstos na lei subsista durante toda a vigência do regime o qual, como identificamos, é optativo e, sendo este regime um reflexo contabilístico, económico, financeiro, e fiscal de uma unidade societária composta, em regra, por uma pluralidade de sociedades, parece-nos desejável que a conformidade dos requisitos seja aferida no primeiro dia da tributação pelo RETGS, subsistindo os requisitos durante todo o período fiscal de aplicação do regime, por forma evitar-se, inclusivamente, manipulações do regime.

Por outro lado, como já referido, o carácter optativo do regime circunscreve-se, apenas, pela escolha (ou não) do regime pela sociedade dominante. Neste sentido, o legislador não reconheceu às sociedades dominadas a faculdade de poderem escolher o seu próprio regime de tributação¹²⁵, distinto do RETGS. Ora esta imposição parece-nos razoável uma vez que, se um dos critérios, nos termos do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC, é de que a sociedade dominante detenha, pelo menos, 75% do capital de outra ou outras sociedades ditas

¹²³ Ponto 1.7 infra.

¹²⁴ Numa perspetiva contrária, NUNES defende que a aferição dos pressupostos deverá ser efetuada até ao primeiro dia em que o regime irá produzir efeitos, in NUNES, Gonçalo Avelãs, *Op. cit.*, página 160.

¹²⁵ De resto, de harmonia com a MCCCIS - nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 104, compete à dominada a comunicação pela opção, comunicação esta que abrange todos os membros do grupo.

dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto, seria de esperar que a sociedade dominante, impulsionadora deste regime no seio do grupo, o “impusesse” na esfera decisória da sociedade dominada.

1.6. Particularidades no apuramento do IRC

1.6.1. Determinação do lucro tributável

Ainda que a regra geral de apuramento do lucro tributável esteja prevista no artigo 17.º do CIRC, no RETGS o lucro tributável do grupo é calculado através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo¹²⁶¹²⁷, sendo corrigido pelas limitações impostas no n.º 5 do artigo 67.º do CIRC (*ex vi* artigo 70.º, n.º 1 do mesmo diploma).

Assim, a sociedade dominante, que em momento anterior optou pela aplicação deste regime especial de tributação (n.º 1 e n.º 7 do artigo 69.º do CIRC), tem a obrigação de proceder ao cálculo do lucro tributável, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais que foram previamente aferidos nas declarações periódicas das sociedades dominadas do grupo individualmente¹²⁸, tributando-se, *à finale*, uma realidade económica unitária, com uma capacidade tributária única¹²⁹. Nestes termos, deverá a sociedade dominante entregar a declaração periódica de rendimentos do grupo (Declaração modelo 22), em cumprimento da alínea a) do n.º 6 do artigo 120.º do CIRC, sendo que, nos termos da alínea b) deste mesmo preceito legal, cada uma das sociedades do grupo (incluindo a sociedade dominante) deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos, como se aquele regime não fosse aplicável (leia-se, o RETGS). A *demonstração de resultados*¹³⁰ é o

¹²⁶ As sociedades dominadas têm a obrigação de entregar a declaração periódica individual.

¹²⁷ Estamos perante um sistema de consolidação parcial.

¹²⁸ Assim, deverá ser preenchido o quadro 9 - campo 380 da declaração de modelo 22.

¹²⁹ “O RETGS não é mais do que um mecanismo de cálculo algébrico de uma unidade económica, com as correções pontualmente previstas na legislação fiscal. Atribui-se relevância fiscal a um conjunto de individualidades que se comportam no mercado como se de uma única individualidade se tratasse. Não obstante, cada uma das entidades que compõem o grupo mantém a sua individualidade: personalidade jurídica, órgãos sociais, independência patrimonial.” Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 5 de julho de 2012, processo n.º 0393/18.3BEPRT, que será analisado no III Capítulo, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ade6276e99cfa2218025870c006ef73f?OpenDocument>

¹³⁰ A Demonstração dos Resultados é o relatório que nos mostra os detalhes dos Rendimentos (anteriormente conhecidos como proveitos) e os Gastos (anteriormente conhecidos como custos) durante um determinado período de tempo, normalmente um ano. Nela, podemos verificar se a empresa, durante o período, teve lucro ou prejuízo.

ato idóneo à obtenção do *resultado líquido do período* que, por sua vez, enuncia o lucro tributável.

Assim, a matéria coletável do grupo (lucro tributável menos os prejuízos fiscais de exercícios anteriores - benefícios), multiplicada pela taxa de IRC em vigor, resultará na coleta do grupo.

Note-se, porém, que a evolução legislativa veio proceder a algumas alterações no que à tributação deste lucro diz respeito, nomeadamente no que concerne à distribuição de lucros entre sociedades do grupo. Ora, a Lei do Orçamento do Estado para 2011¹³¹ veio eliminar a correção que vigorava até então, já que, com vista à eliminação total da dupla tributação dos lucros distribuídos internamente, procedia-se a uma correção do lucro tributável do grupo, nomeadamente, da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades, que seriam objeto de tributação individual.

Porém, a Lei do Orçamento de Estado para 2011 procedeu a alterações no regime, determinando que os lucros distribuídos fossem eliminados nos termos gerais previstos no artigo 51.º do CIRC¹³², cujo critério que se evidencia (entre outros), na sua alínea c), era o de que seriam deduzidos os rendimentos incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos, desde que seja verificado que: *“A entidade beneficiária detenha directamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10 % e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período”*¹³³.

Esta opção legislativa, que resulta hoje da alínea a) do artigo 51.º do CIRC¹³⁴, ainda que com ligeiras diferenças, é, no nosso entender, criticável, tendo em atenção a *ratio* especial deste regime, uma vez que as sociedades do grupo que tenham menos de 10% de

¹³¹ Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro - Lei do Orçamento de Estado para 2011.

¹³² Nos termos da Lei n.º 55-A/2010-31/12.

¹³³ Redação da alínea c) do artigo 51.º do CIRC, dada pela Lei n.º 55-A/2010-31/12.

¹³⁴ Redação da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março: " O sujeito passivo 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;".

participações entre si seriam sempre alvo de dupla tributação, desconsiderando a realidade una do grupo que o RETGS visa autonomizar.

Aqui chegados, analisaremos, de seguida, um dos temas nucleares do RETGS, a dedução dos prejuízos fiscais.

1.6.2. Dedução de prejuízos fiscais

A opção pelo RETGS traduz-se, entre outros, na possibilidade de dedução de prejuízos fiscais, refletindo uma comunicabilidade horizontal dos prejuízos entre as sociedades do grupo¹³⁵.

Apesar da demonstração de resultados ser o ato idóneo à obtenção do resultado líquido do período determinado contabilisticamente¹³⁶ que, por sua vez, apura o lucro tributável, a realidade é que nem sempre se apura lucro tributável. Poder-se-á apurar prejuízos fiscais.

Ora, este regime da dedução dos prejuízos fiscais, que está regulado pelo artigo 52.º do CIRC e, em especial, no artigo 71.º do CIRC, é a principal vantagem da aplicação do RETGS. Para PEREIRA(1994), “*A comunicabilidade dos prejuízos e as possibilidades de planeamento fiscal que propicia constitui, aliás, o núcleo central da chamada gestão fiscal dos grupos. (...) Em Portugal, a erosão das receitas fiscais e, em alguns aspectos, a utilização abusiva do regime levou ao estabelecimento de limites à livre comunicabilidade dos prejuízos no seio do grupo (...)*”¹³⁷.

Mas antes de nos debruçarmos sobre a dedução dos prejuízos no seio do grupo e as suas vicissitudes, é importante identificarmos os traços essenciais do regime geral, previsto no artigo 52.º do Código do IRC. Nestes termos, de acordo com o disposto no n.º 1 do referido artigo, os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, à exceção dos sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal,

¹³⁵ Conforme SANCHES “*o surgimento do RETGS do Código de IRC portugues (...) afastou-se da solução mais próxima do Organschaft, expressa na consolidação, e aproximou-se do sistema britânico do tax relief onde, num grupo de sociedades, as que têm créditos fiscais (prejuízos) podem cedê-los às empresas do grupo que têm ganhos, de modo a reduzir os impostos pagos por estas.*” in SANCHES, José Luís, *Op. cit.*, página 362.

¹³⁶ Apresentado na declaração anual de informação contabilística e fiscal – IES, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC

¹³⁷ FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, *Regime fiscal do reporte de prejuízos - princípios fundamentais*. Estudos em homenagem à Dr.ª Maria de Lourdes Órfão de Matos, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1994, página 239.

uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial e que estejam abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro – micro, pequenas e médias empresas - os quais podem fazê-lo em um ou mais dos doze períodos de tributação posteriores¹³⁸. Já no que respeita ao montante máximo de dedução, o n.º 2 prevê que “*a dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 70 % do respetivo lucro tributável*¹³⁹, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respetivo período de dedução.”.

Uma pequena nota apenas para o facto de que a Lei do Orçamento de Estado para 2017, Lei 42/2016 de 28 de dezembro, revogou o antigo regime *First in First out* – que impunha a obrigatoriedade de se deduzir os prejuízos fiscais por ordem cronológica (eram deduzidos os prejuízos fiscais apurados há mais tempo).

Ora, a análise da dedução dos prejuízos fiscais no RETGS importa a sua subdivisão tendo em conta, por um lado, a dedução de prejuízos fiscais no âmbito da aplicação do RETGS e, por outro, a dedução de prejuízos fiscais antes e após a vigência do regime.

I. Reporte dos prejuízos apurados pelas sociedades antes do RETGS

Na grande maioria dos casos, as sociedades já têm atividade plena em momento anterior à sua integração no grupo. Neste caso, estas sociedades poderão “trazer consigo” prejuízos fiscais que ainda não foram deduzidos nos termos gerais (com as regras que abaixo enunciaremos). Note-se que outros ordenamentos jurídicos internacionais apresentam diferentes soluções¹⁴⁰ nos casos em que a sociedade já tenha prejuízos não deduzidos e tenha entrado no grupo (ou se tenha dado início à tributação ao abrigo do RETGS), nomeadamente: sistemas que permitem a dedução; e sistemas que não permitem a dedução. Relativamente aos primeiros, que permitem dedução de prejuízos fiscais que ainda não foram deduzidos, derivam duas sub-opções: os que permitem integralmente a respetiva dedução; e os sistemas que oferecem limites à dedução. Já nos sistemas que não reconhecem o direito de dedução dos prejuízos gerados pré RETGS, uns bloqueiam o acesso da respetiva sociedade ao grupo

¹³⁸ Redação dada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, aplicando-se aos prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2017.

¹³⁹ A já mencionada reforma do IRC de 2014 procedeu à redução de 75% para 70%.

¹⁴⁰ SPENGEL, Christoph e outros, *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: some issues and options*, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 2007, página 47.

e outros, ainda que autorizem a sociedade a pertencer ao grupo, impõem uma suspensão dos prejuízos até que a sociedade volte a ser tributada individualmente (após exclusão do grupo)¹⁴¹.

No caso português, o legislador seria confrontado com resultados potenciais dispares caso reconhecesse, integralmente, a possibilidade de dedução dos prejuízos na esfera do grupo – abrir-se-ia a possibilidade de as sociedades com prejuízos avultados serem adquiridas por forma corrigir os ganhos das demais sociedades (“lavagem de prejuízos”¹⁴²); ou, no prisma oposto, caso não reconhecesse, sem mais, a possibilidade de dedução, retiraria a vontade/atratividade de adesão ao regime. Assim, optou-se por uma solução de relativo equilíbrio, no sentido de permitir a dedução dos prejuízos fiscais individuais anteriores ao do início de aplicação do regime, mas apenas até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam¹⁴³ (conforme resulta do artigo 71.º, n.º 1, alínea a) do CIRC), pelo que, os prejuízos serão deduzidos na proporção dos lucros.

Por fim, realce-se uma vez mais, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC, que é fator de exclusão a cumulação de prejuízos nos exercícios anteriores, ou seja, a sociedade não pode ter tido “*prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos*”.

II. Reporte dos prejuízos apurados pelas sociedades durante o RETGS

Encontrando-se o RETGS em plena vigência, o regime de dedutibilidade dos prejuízos fiscais apurados no grupo segue as regras gerais, por remissão da alínea b) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRC. Nestes termos, o legislador português adotou uma regra equitativa, em sintonia com o princípio da Neutralidade Fiscal Empresarial, determinando que os prejuízos fiscais do grupo apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o regime poderão ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º, ou seja, a dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação seguintes não pode exceder o montante correspondente a 70 % do respetivo lucro

¹⁴¹ SPENGLER, Christoph e outros, *Op. cit.*, página 47.

¹⁴² NUNES aponta para este mecanismo de lavagem de prejuízos in NUNES, Gonçalo Avelãs, *Op. cit.*, página 193.

¹⁴³ Daqui resulta a importância, já antes referida, no que à declaração individual de cada sociedade diz respeito.

tributável, podendo ser deduzidos nos doze exercícios seguintes¹⁴⁴. Parece-nos, uma vez mais, uma opção sensata do legislador, que enaltece o tratamento do grupo como uma unidade e evita o uso abusivo do regime.

III. Reporte dos prejuízos apurados pelas sociedades depois o RETGS

Finda a participação de uma sociedade no RETGS, independentemente do motivo subjacente ao seu *términus*, importa saber qual destino fiscal que o legislador prescreveu relativamente aos prejuízos não deduzidos dessa sociedade. Ora, esta temática está regulada em especial nas alíneas *c)* e *d)* do n.º 1 do artigo 71.º, em conjugação com a parte geral do artigo 52.º, todos do Código do IRC.

Para tanto, seguem-se três linhas de raciocínio, a saber: 1) o grupo que subsiste poder deduzir os prejuízos da sociedade que terminou aplicação do regime; 2) a sociedade excluída do regime arrastar para a sua esfera individual o regime da dedução nos termos gerais¹⁴⁵; 3) eliminação, sem mais, dos prejuízos, extinguindo-se a possibilidade de dedução posterior.

Relativamente aos prejuízos individuais não deduzidos gerados em momento anterior à vigência do RETGS, o legislador português optou pela possibilidade de a sociedade poder deduzi-los aos respetivos lucros tributáveis, nos termos e condições do n.º 1 do artigo 52.º do CIRC, designadamente, nos termos da segunda parte da alínea *c)*.

Por sua vez, no que aos prejuízos gerados pela sociedade no seio do grupo diz respeito (gerados durante a vigência do RETGS), o legislador português optou pela impossibilidade de dedução bidirecional, ou seja, 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-parte dos prejuízos fiscais gerados pela sociedade que saiu do grupo¹⁴⁶ (de harmonia com a primeira parte da alínea *c)* e alínea *d)* do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC).

¹⁴⁴ Desde que abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, atualizado pelo Decreto-Lei n.º 81/2017, de 30 de junho.

¹⁴⁵ A MCCCIS prevê no seu artigo 53.º que "As perdas incorridas pelo contribuinte que ainda não tenham sido deduzidas dos lucros tributáveis no âmbito das regras do sistema previsto pela presente directiva devem ser reportadas para o exercício seguinte em conformidade com a legislação nacional relativa à tributação das sociedades.

¹⁴⁶ O artigo 69.º da Directiva MCCCIS dispõe que os prejuízos continuam na disponibilidade do grupo, ao contrário de jurisdições como a França ou Austrália.

Ora, esta conformação legislativa não permite que (i) a sociedade que saiu do grupo deduza os prejuízos na proporção da sua quota-parte dos resultados agregados, a qual, aliás, é uma opção defendida por vários autores¹⁴⁷; (ii) nem que o grupo possa deduzir os prejuízos dessa sociedade gerados no contexto do grupo.

Assim, parece-nos que esta opção poderia ser melhorada pelo legislador, pelo que partilhamos da opinião de BELO(2019), que aqui citamos pela sua pertinência: “*Na prática, a solução encontrada para os prejuízos fiscais do grupo suscita-nos dúvidas quanto à sua legitimidade, sendo a mesma penalizadora e pouco atrativa face à mutabilidade das estruturas societárias. Com efeito, ainda que se possa tentar compreender que os prejuízos fiscais gerados no grupo não possam ser utilizados pelas sociedades ao seu nível individual, após a saída do grupo, alegando-se o princípio da neutralidade da tributação dos grupos, não se compreende por que razão o grupo perde igualmente o direito à dedução desta quota-parte de prejuízos fiscais, se os mesmos foram gerados durante a sua aplicação. Esta solução encontrada pelo legislador determina assim a perda, em definitivo, de tais prejuízos fiscais*”¹⁴⁸.

1.6.2.1 A dedução de prejuízos no caso especial da nova sociedade dominante

Como já referimos, o n.º 10 do artigo 69.º do CIRC prevê e regula a subsistência do grupo fiscal nos casos em que a sociedade dominante passe a ser considerada dominada de uma outra nova sociedade que reúna os requisitos legalmente previstos. Já no que respeita à dedução dos prejuízos, o legislador criou, no n.º 3 do artigo 71.º do CIRC, a possibilidade de os prejuízos serem dedutíveis ao lucro tributável do novo grupo, em casos de reconhecido interesse económico¹⁴⁹ e mediante requerimento à AT, que carece de autorização do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Note-se, assim, que a lei exige duas comunicações: i) a comunicação prevista no n.º 10 do artigo 69.º que visa a manutenção do regime; e ii) uma segunda comunicação, com o

¹⁴⁷ DONNELLY, Maureen e outros, *Policy Forum: Group Relief for Canadian Corporate Taxpayers—At Last?*, Canadian Tax Journal, n.º 59, 2011, página 239-265.

¹⁴⁸ BELO, Luís Miguel e outros, *Op. cit.*, página 30.

¹⁴⁹ Sobre o interesse económico e transmissibilidade dos prejuízos fiscais, ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de setembro de 2013, processo n.º 01180/11, disponível em: http://www.taxfile.pt/file_bank/news3913_15_1.pdf

Note-se que, nos termos do n.º 8 e 12 do artigo 52.º a dedução dos prejuízos fiscais deixa de operar quando se tenha verificado a alteração da titularidade de mais de 50 % do capital social ou da maioria dos direitos de voto, enfatizando-se o requisito do justo interesse económico.

propósito de deduzir os prejuízos da nova sociedade dominante ao lucro tributável do grupo, endereçando um requerimento à AT com este propósito (no mesmo prazo previsto para a comunicação da opção, ou seja, até ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte a data em que se verifique aquele facto) ¹⁵⁰.

Perfilhamos a decisão do legislador em solicitar o crivo da AT para aferir do respetivo interesse económico, consagrando uma cláusula anti abuso com vista a acautelar a potencial evasão ou fraude fiscal que poderia resultar destas operações.

Por outro lado, caso uma sociedade dominante adquira uma outra sociedade dominante, existindo dois grupos fiscais, surge o empasse de saber, em caso natural de concorrência de grupos fiscais, qual o grupo que subsiste e qual o grupo que cessará.

- (i) Caso a nova sociedade dominante opte por manter o grupo fiscal adquirido – cessando o seu grupo fiscal inicial –, os prejuízos fiscais da nova sociedade dominante (e das sociedades por si dominadas no grupo fiscal prévio/inicial), podem ser deduzidos ao grupo que se manteve operacional no regime, na proporção dos seus lucros tributáveis individuais, nos termos conjugados do n.º 4, com a alínea a) do n.º 1, ambos do artigo 71.º do Código do IRC, desde que, em caso de reconhecido interesse económico e mediante requerimento a apresentar à AT¹⁵¹.
- (ii) Se a nova sociedade dominante optar por manter o grupo fiscal anterior – cessando o grupo fiscal adquirido –, as sociedades do grupo fiscal que cessou (e que verifiquem os requisitos exigidos) são incluídas no grupo fiscal anterior, e os seus prejuízos fiscais são deduzidos no grupo anterior, na proporção das suas quotas-partes de lucros tributáveis individuais, nos termos da conjugação do n.º 5, com a alínea a) do n.º 1, ambos do artigo 71.º do Código do IRC¹⁵², sem necessidade de apresentação de requerimento à AT. Os prejuízos fiscais do grupo

¹⁵⁰ Conforme Circular 5/2015 de 31 de março.

¹⁵¹ No mesmo prazo previsto para a comunicação da opção, ou seja, até ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte a data em que se verifique aquele facto, conforme Circular 5/2015 de 31 de março. Note-se que no que toca aos prejuízos do grupo adquirido, este mantém a sua capacidade de dedução.

¹⁵² A remissão do n.º 5 do artigo 71.º para o artigo 52.º deve ser entendida em toda a sua extensão, pelo que as sociedades do grupo da anterior da sociedade dominante ficam sujeitas a limitação prevista n.º 8 do artigo 52.º, quando aplicável, e a possibilidade da sua derrogação mediante a autorização a que se refere o n.º 12 do artigo 52.º, devendo, neste caso, o prazo de 30 dias aí previsto ser contado a partir do início do período de tributação em que deva ser efetuada a inclusão das sociedades pertencentes ao grupo da anterior sociedade dominante no grupo da nova sociedade dominante - conforme Circular 5/2015 de 31 de março.

que se mantêm continuam a ser dedutíveis como prejuízos próprios no âmbito do grupo.

Julgamos que, no primeiro caso o legislador exigiu o consentimento da AT como forma de aferir qual o escopo de aquisição de um novo grupo, ao passo que, no segundo caso, a ausência desta exigência adicional se subsume à continuidade da unidade económica, a qual apenas viu o seu número de sociedades ser aumentado (note-se que os requisitos previstos nos n.ºs 2.º, 3.º e nas alíneas a), b) e d) a g) do n.º 4 do artigo 69.º das sociedades do grupo fiscal adquirido dever-se-ão manter). Questionamos, apenas, até que ponto poderão as sociedades dominantes “jogar” com o requisito adicional do consentimento da AT (ou a sua dispensa no segundo caso), uma vez que as sociedades que formarão o grupo que sobrevive serão tendencialmente as mesmas, pelo que a estratégia passará pela fundamentação do interesse económico + manutenção do grupo com mais prejuízos transitados, com o intuito de se maximizar o mínimo de lucro tributável.

Em jeito de conclusão, parece-nos razoável a dedução dos prejuízos fiscais individuais anteriores ao do início de aplicação do regime, mas apenas até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam¹⁵³. No mesmo sentido, concordámos com a remissão para as regras gerais de dedutibilidade durante a vigência do regime. Já não concordamos com a opção legislativa aquando da cessação do regime, tendo em conta que o legislador optou pela impossibilidade de dedução bidirecional, ou seja, a sociedade não poderá deduzir os prejuízos 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-parte dos prejuízos fiscais gerados pela sociedade que saiu do grupo. É uma política legislativa penalizadora e pouco atrativa face à mutabilidade das estruturas societárias. Por último, no que respeita às novas sociedades dominantes, mantemo-nos relutantes quando à exigência acrescida do crivo da AT apenas para um dos casos.

Relacionado com a dedução dos prejuízos fiscais, surge a temática da dedução dos gastos de financiamento sobre a qual, de ora em diante, nos debruçaremos.

¹⁵³ Daqui resulta a importância, já antes referida, no que à declaração individual de cada sociedade diz respeito.

1.6.3. Dedução de Gastos de Financiamento

A Lei do Orçamento do Estado para 2013¹⁵⁴ foi responsável pela introdução da limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento¹⁵⁵, com o propósito de *“promover a redução do endividamento excessivo da economia e a mitigar a histórica propensão do sistema fiscal para privilegiar o financiamento da atividade económica através de dívida”*¹⁵⁶.

Ora, a lei determina, nos termos do artigo 67.º, n.º 12 do Código do IRC, como gastos de financiamento, *“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”*.

O legislador definiu, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 67.º do CIRC, os limites à dedução dos gastos de financiamento líquidos. Assim, estes gastos concorrem para a determinação do lucro tributável até ao maior dos seguintes limites: (a) um milhão de

¹⁵⁴ Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

¹⁵⁵ Em substituição do anterior regime de subcapitalização.

¹⁵⁶ Relatório Orçamento do Estado para 2013, Ministério das Finanças, Lisboa, 2012, página 61.

euros; ou (b) 30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos (EBITDA)¹⁵⁷.

Ainda que os limites ora identificados sejam ultrapassados e, portanto, os gastos não sejam dedutíveis no excesso, o legislador permite, no n.º 2 do artigo 67.º do CIRC, que esses gastos sejam considerados na determinação do lucro tributável de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, após os gastos de financiamento líquidos desse mesmo período.

Por fim, no que às regras gerais diz respeito, sempre que o montante dos gastos de financiamento deduzidos seja inferior a 30% do EBITDA, a parte não utilizada deste limite acresce ao montante máximo dedutível, nos termos da alínea b) do n.º 1, até ao 5.º período de tributação posterior.

Analisadas as regras gerais, veremos, de seguida, as regras deste regime de dedutibilidade prescritas para os grupos. Assim, o primeiro facto a ter em conta é o de estas regras especiais terem carácter optativo, significando isto que a sociedade dominante poderá, ou não, optar pela sua aplicação (n.º 5 do artigo 67.º do CIRC). Em caso afirmativo, dispõe o n.º 7 do artigo 67.º que a sociedade dominante deverá comunicar esta intenção à AT através do envio, por transmissão eletrónica de dados, da declaração prevista no artigo 118.º do CIRC, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a respetiva aplicação.

Após aquela comunicação e atento o n.º 6 do artigo 67.º, há uma obrigatoriedade de vigência deste regime pelo período de três anos, renovável, automaticamente, por períodos de um ano (salvo em caso de renúncia)¹⁵⁸.

Já no que respeita aos limites (n.º 5 do artigo 67.º do CIRC):

- a) O legislador manteve o limite de um milhão de euros independentemente do número de sociedades que pertencem ao grupo ou, se ultrapassar este limite, a 30% da soma algébrica do EBITDA das várias sociedades do grupo fiscal (alínea a));

¹⁵⁷ Nos termos da Lei 2/2014, de 16 de Janeiro, só a partir de 2017 é que a percentagem se estabeleceu em 30%, uma vez que foi de 60% em 2014, 50% em 2015, 40% em 2016.

¹⁵⁸ Esta renovação automática foi introduzida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro - (Lei do Orçamento de Estado para 2018).

- b) Os gastos de financiamento líquidos de sociedades do grupo relativos aos períodos de tributação anteriores à aplicação do regime que ainda não tenham sido deduzidos apenas podem ser considerados na determinação do lucro tributável de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, após os gastos de financiamento líquidos desse mesmo período, calculados pelas sociedades individualmente (alínea b));
- c) A parte do limite não utilizado por sociedades do grupo em períodos de tributação anteriores à aplicação do regime apenas pode ser acrescido ao montante máximo dedutível dos gastos de financiamento líquidos da sociedade a que respeitem (30% do EBITDA), calculado individualmente (alínea c);
- d) Os gastos de financiamento líquidos de sociedades do grupo e, bem assim, a margem que resulte dos limites que não foram utilizados, relativamente ao período em que o regime é aplicável, só podem ser utilizados pelo grupo, independentemente da saída de uma ou mais sociedades do grupo (alínea d).

As instruções de preenchimento da declaração modelo 22 de IRC para o ano de 2020, que neste ponto se mantêm inalteradas desde 2017 referem que: “- *Cada uma das sociedades que integra o grupo, incluindo a sociedade dominante, deve preencher o Quadro 07 e apurar o respetivo resultado fiscal como se o RETGS não fosse aplicável. Assim, deve aplicar as regras gerais do artigo 67.º para efeitos do apuramento do seu lucro tributável, crescendo, sendo caso disso, os gastos de financiamento líquidos que excedam o maior dos limites previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 67.º do CIRC.*”

Ora, as referidas instruções vêm de encontro à Circular n.º 5/2015 de 31 de março, que presta os seguintes esclarecimentos:

- I. Relativamente a este regime, deverão aplicar-se as regras gerais do artigo 67.º do CIRC para efeitos do apuramento do lucro tributável de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. Exercida a opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º do CIRC, nos termos e prazos previstos no n.º 7 do mesmo artigo, deverá ainda haver lugar, sendo caso disso, a correção do lucro tributável do grupo do efeito da aplicação da opção aí prevista.
- II. Com a alteração ao n.º 1 do artigo 70.º do CIRC, introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 06 de agosto, passou a prever-se que este resultado possa ser ajustado pela aplicação

da opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º do CIRC. Com efeito, é concedida à sociedade dominante a faculdade de optar pela aplicação do regime de limitação a dedutibilidade de gastos de financiamento aos gastos de financiamento líquidos do grupo.

Para BELO(2019), com quem concordamos, “*esta alteração de procedimento não é inócua e poderá ter impacto, nomeadamente, ao nível das Derramas (Municipal e Estadual) apuradas pelas várias sociedades do Grupo e, como tal, no total a pagar pelo grupo em cada período de tributação. Sendo questionável a legitimidade desta alteração de procedimento por via de uma orientação administrativa, a mesma distorce, uma vez mais, o carácter unitário do grupo, que deveria nortear o RETGS, tanto mais que, se a sociedade dominante optou pelo cálculo agregado, não se vislumbra porque o montante daí resultante deve ser corrigido pelo cálculo individual de cada sociedade (...)*

Acresce que este procedimento vem trazer ainda maior complexidade administrativa ao regime, pois exige que cada sociedade mantenha um registo individual de eventuais montantes a crescer ou folgas na sua esfera, por forma a que possam reportar corretamente o valor a ajustar, em cada exercício, ao seu nível individual.”¹⁵⁹

1.6.4 Cálculo das Derramas

Antes mesmo de procedermos a uma análise mais aprofundada sobre o subtema que ora nos ocupa, importa deixar alguns traços gerais sobre a derrama municipal.

A primeira Lei das Finanças Locais, Lei nº 1/79, de 2 de janeiro, foi o diploma constituinte deste imposto municipal, que hoje apresenta, no entanto, diferenças substanciais face à sua primeira versão. Na referida Lei, os municípios tinham a possibilidade (e note-se aqui o carácter excecional) 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. A base de incidência era claramente distinta da vigente na atualidade e tinha como propósito imediato “*melhoramentos a realizar no município*”¹⁶⁰.

¹⁵⁹ BELO, Luís Miguel e outros, *Op. cit.*, página 28.

¹⁶⁰ Artigo 12º, nº 2 da Lei nº 1/79, de 2 de janeiro.

Em 1988, na sequência do Decreto-Lei 470-B/88, de 19 de dezembro¹⁶¹, procedeu-se à canalização da derrama municipal para o roteiro do IRC, com a alteração da base de incidência. A referida lei determinou que a base de incidência seria, dali em diante, a coleta do IRC, ainda que o legislador tivesse mantido a taxa dos 10% prevista na Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro.

Em 2007, a Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro que aprovou a Lei das Finanças Locais, revogando a Lei n.º 42/98 de 6 de Agosto até então em vigor, veio, por um lado, atualizar a base de incidência da derrama municipal, prevendo que a sua incidência sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC - em alternativa à coleta – (aproximando-se do regime que hoje vigora entre nós) e, por outro, veio eliminar o carácter excecional (imposto extraordinário¹⁶²) que até então subsistia, passando a ser admitido como receita ordinária.

Hoje a derrama municipal é prevista pela Lei 73/2013, de 3 de setembro¹⁶³ (Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais) e consubstancia-se, grosso modo, 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%¹⁶⁴.

Ora, no que ao tema da dissertação diz respeito, importa recuperar a Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro que, no seu articulado, era omissa relativamente ao cálculo da derrama municipal dos grupos de sociedades abrangidos pelo RETGS. Com efeito, a Autoridade Tributária emitiu o Ofício-Circulado n.º 20132, de 14 de abril de 2008, clarificando a forma de cálculo relativa ao RETGS. Nestes termos, e de acordo com o referido Ofício, *“para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração sendo preenchido, também individualmente, o Anexo A, se for caso disso...competindo o respectivo pagamento à sociedade dominante, em consonância*

¹⁶¹ Tendo em conta que a Lei n.º 106/88, de 17 de setembro, introduziu no ordenamento jurídico-tributário português o IRC (Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 30 de Novembro), julgamos que este decreto, que surge imediatamente após a referida Lei, veio acompanhar a política legislativa do legislador em sede de tributação das pessoas coletivas.

¹⁶² A derrama perdeu, assim, a natureza de imposto extraordinário e deixou de ser um adicional ao IRC para passar a ser um adicionalamento, sobre esta matéria ver MORAIS, Rui Duarte, *Passado, Presente e Futuro da Derrama*, Instituto Superior de Gestão, Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal n.º 38, 2009, página 110 e 111.

¹⁶³ A lei 73/2013 de 3 de setembro revogou a anterior lei das Finanças locais - Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro.

¹⁶⁴ Artigo 18.º, n.º 1 da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

com o entendimento sancionado por despacho de 2008-03-13, do substituto legal do Director-Geral”¹⁶⁵.

Este entendimento da AT que, na nossa opinião, é um obstáculo ao princípio da neutralidade do imposto como pilar estruturante deste regime, ignorando a realidade económica única e conferindo primazia à individualidade societária¹⁶⁶, traduziu-se na sub-rogação da base de incidência do lucro tributável do grupo como um todo pela prevalência da base de incidência do lucro tributável individual, de cada sociedade.

De resto, como seria de esperar, o Ofício-Circulado n.º 20132, de 14 de abril de 2008, gerou inúmeros processos judiciais contra a AT. Pugnou-se, essencialmente, pelo cálculo da Derrama Municipal tendo como base de incidência o lucro tributável do grupo, com o fundamento da intrínseca relação entre a derrama e o IRC, uma vez que, não obstante a autonomização relativa à incidência, à coleta e à taxa do IRC, a derrama continua a depender do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídica tributária¹⁶⁷, enfatizando-se a qualidade de imposto acessório que ladeia com o imposto principal (IRC). Para além disso, o regime é omissivo quanto às regras de determinação da matéria, às obrigações acessórias, garantias, liquidação e pagamento, remetendo expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência¹⁶⁸, pelo que para TORRES(2009)¹⁶⁹, a única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à derrama o regime previsto para o IRC. O mesmo entendimento foi sufragado pela jurisprudência, sendo aqui de salientar os Acórdãos do Centro de Arbitragem Administrativa, nos processos n.º 18/2011-T, 147/2012-T e 93/2012-T e, bem assim, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 02/02/2011 (processo n.º 909/10), de 02/02/2012 (processo n.º 0234/12) e de 05/07/2012 (processo n.º 0206/12)¹⁷⁰.

¹⁶⁵ Ponto n.º 2 "Regime Especial de tributação de grupos de sociedades", página 2 do Ofício-Circulado n.º 20132, de 14 de abril de 2008.

¹⁶⁶ Um dos fundamentos para que o apuramento da derrama seja num processo individual é o de que, caso assim não fosse, estar-se-ia a sancionar um incompreensível desvio a um dos mais importantes objectivos: evitar que a derrama deixasse de ser liquidada quando existissem prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores. Este mesmo raciocínio foi defendido pela Fazenda Pública no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05 de julho de 2012, processo n.º 0206/12.

¹⁶⁷ Ver, designadamente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02/02/2011, processo n.º 909/10.

¹⁶⁸ Ver, designadamente, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02/02/2011, processo n.º 909/10.

¹⁶⁹ TORRES, Manuel Anselmo, *Relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama*, Instituto Superior de Gestão; Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal n.º 38, 2009, página 159.

¹⁷⁰ E ainda acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 13 de julho de 2016, Processo n.º 367/13, no qual o tribunal decidiu: "*Não julgar inconstitucional a norma do artigo 87.º-A, n.º 2, do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas, na redação introduzida pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, «que para efeitos*

Ora, não obstante a inúmera jurisprudência a suportar a tese do apuramento da derrama com base no lucro tributável agregado, a Lei do Orçamento do Estado para 2012¹⁷¹ veio sedimentar o entendimento prévio da AT, assente no Ofício-Circulado n.º 20132, de 14 de abril de 2008, fazendo expressamente prever na Lei das Finanças Locais que, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo. Nos termos gerais do Direito, esta norma, teria efeito apenas e só para o futuro, pelo que, até à vigência da norma (2012), a derrama o cálculo da base de incidência da derrama incidiu, definitivamente, sobre o lucro tributável do grupo¹⁷².

1.6.5. Deduções à coleta do grupo

Como já mencionado, a matéria coletável do grupo (lucro tributável menos os prejuízos fiscais de exercícios anteriores - benefícios) multiplicada pela taxa de IRC, resultará na coleta do grupo.

Ora, a regra geral do artigo 90.º do CIRC, no seu n.º 2, dispõe um conjunto de deduções à coleta, pela ordem indicada, a saber:

- a) A dedução correspondente à dupla tributação jurídica internacional. Relativamente a esta dedução, o n.º 1 do artigo 91.º do CIRC dispõe que é apenas aplicável quando, na matéria coletável, tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias¹⁷³:
 - i. Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; ou

de aplicação da taxa adicional de IRC conhecida como "derrama estadual", impondo a desconsideração de prejuízos fiscais ocorridos no próprio exercício, no âmbito da unidade fiscal que é o grupo de sociedades sujeito ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade)". Também, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013, de 9 de abril de 2013, no qual tribunal pronunciou-se sobre um recurso de constitucionalidade da norma constante do n.º 1, do artigo 14 da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro (Lei das Finanças Locais) quando interpretada no sentido de que, tendo a derrama municipal como base de incidência o lucro tributável, não é possível a dedução dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores, por violação dos princípios da igualdade tributária (cf. artigo 13.º, da CRP), da capacidade contributiva, e da tributação das empresas pelo lucro real (cf. artigo 104.º, n.º 2, da CRP).

¹⁷¹ Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

¹⁷² Conforme reiterado pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05/07/2021, processo n.º 0265/12.

¹⁷³ Nos termos do n.º 2 do artigo 91.º, quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do n.º 1 não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

- ii.* Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correção prevista no n.º 1 do artigo 68.º do CIRC, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.
- b)* A dedução correspondente à dupla tributação económica internacional. Relativamente a esta dedução, apenas fica a nota de que só é aplicável, por opção do sujeito passivo, quando na matéria coletável deste tenham sido incluídos lucros e reservas, distribuídos por entidade residente fora do território português, que preencham os requisitos previstos no artigo 91.º-A do CIRC¹⁷⁴, criando-se a faculdade do sujeito passivo de imposto beneficiar do crédito de imposto indireto para a eliminação da dupla tributação económica internacional. Assim, nos termos do n.º 3 do artigo 91.º- A, é deduzido à coleta do IRC o imposto no estrangeiro suportado pelo sujeito passivo relativo ao lucro distribuído, desde que o sujeito passivo de IRC com sede ou direção efetiva em território português: a) detenha direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º do CIRC, uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto; e b) desde que essa participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à distribuição ou seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período;
- c)* A dedução relativa a benefícios fiscais;
- d)* Dedução dos pagamentos especiais por conta previstos no artigo 106.º:

Relativamente a esta dedução, nos termos do n.º 12 e 13.º do artigo 106.º do CIRC, “quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades é devido um pagamento especial por conta, por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo a esta última as obrigações de determinar o valor global do pagamento especial por conta e de proceder à sua entrega. O montante do pagamento especial por conta a que se refere o n.º 12 do referido artigo é calculado para cada uma

¹⁷⁴ Se não for aplicável eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos prevista no artigo 51.º do CIRC.

das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, nos termos do n.º 2¹⁷⁵, deduzindo, nos termos do n.º 3, o montante dos pagamentos por conta que seria obtido a partir dos dados resultantes da declaração periódica de rendimentos de cada uma das sociedades do grupo”.

- e) Deduções relativas a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável. Sobre este tema fica a nota de que *“Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, quando esta tenha a natureza de imposto por conta, nos rendimentos obtidos por sociedades tributadas segundo o regime definido no artigo 69.º, de que seja devedora sociedade do mesmo grupo abrangida por esse regime, desde que esses rendimentos respeitem a períodos a que o mesmo seja aplicado e, quando se trate de lucros distribuídos, estes sejam referentes a resultados obtidos em períodos em que tenha sido aplicado aquele regime”*, conforme disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 97.º do CIRC.

Relativamente à aplicação das deduções acima identificadas no RETGS, nos termos do n.º 6 do artigo 90.º do CIRC, são efetuadas no montante apurado (coleta) relativamente à unidade do grupo. Ou seja, as deduções do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC¹⁷⁶ – objetivamente, benefícios fiscais –, deverão incidir sobre a coleta apurada do grupo, sem qualquer tipo de aferição sobre a sociedade individualmente considerada que os gerou.

A este respeito, importa também analisar a Informação vinculativa no Processo n.º 2010 002853, PIV n.º 1212, de 27 de outubro de 2010, a respeito dos benefícios fiscais e, mais concretamente, do seu aproveitamento para o RETGS, tendo como critério essencial o momento temporal em que surgiram. No caso em concreto, o sujeito passivo veio requerer informação vinculativa sobre as condições de aplicação do regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009 (RFAI 2009), tendo em conta que, em 2010, passou a integrar o perímetro fiscal de um grupo de sociedades tributadas ao abrigo do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS). Ora, no entendimento assente no referido

¹⁷⁵ O montante do pagamento especial por conta é igual a 1 % do volume de negócios relativo ao período de tributação anterior, com o limite mínimo de € 850, e, quando superior, é igual a este limite acrescido de 20 % da parte excedente, com o limite máximo de € 70 000. (Redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro;

¹⁷⁶ Note-se, porém, relativamente ao benefício fiscal referente à Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos - Decreto-Lei n.º 162/2014, que a dedução deste benefício é feita até 25% da coleta do grupo e, em relação a cada sociedade e por cada período de tributação, não poderá ultrapassar o limite de 25 % da coleta que seria apurada pela sociedade que realizou as aplicações relevantes caso não se aplicasse aquele regime, nos termos do n.º 4 do artigo 29.º.

processo, sancionado por despacho do Diretor-Geral, se no período de tributação em que nasceu o direito ao benefício fiscal em questão (RFAI 2009) os pressupostos eram, entre outros, a possibilidade de dedução à coleta – individual – da requerente, não poderia esta, por ter integrado em 2010 um grupo abrangido pelo RETGS, aproveitar-se, relativamente a esse benefício, do regime, ou seja, de uma dedução à coleta do grupo sem ter em consideração a coleta individual que apuraria caso não estivesse integrada nesse grupo, uma vez que o caso deve ser analisado de acordo com os pressupostos existentes à data em que nasce o direito ao RFAI. Nesta senda, conclui, referindo-se que *“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 efectuar tem, necessariamente, como limite máximo, a colecta individual que ela própria apuraria se não tivesse sido integrada no grupo em 2010”*¹⁷⁷.

Nestes termos, este entendimento induz-nos, ainda que de forma cautelosa, por um lado, à afirmação da ausência de limites máximos de dedutibilidade caso os benefícios fiscais resultem na vigência do RETGS e, por outro, à ideia de que, à semelhança do que acontece nos prejuízos fiscais¹⁷⁸, a possibilidade de dedução dos referidos benefícios se desvanecerá após a saída da sociedade que os gerou do grupo fiscal. Partilhamos assim, o entendimento de BORGES de que *“o artigo 90.º, n.º 6, do IRC não distingue entre os benefícios nascidos antes ou depois da existência do RETGS, diferentemente do que sucede com o tratamento dos prejuízos fiscais. (...) E onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir”*, e continua referindo que *“Em segundo lugar, a norma limita-se a explicitar que, como apenas o grupo dispõe de colecta, as deduções referidas no n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, relativas a cada uma das sociedades, são efectuadas no montante de colecta apurado relativamente ao grupo, sem definir qualquer limite para o efeito. Antes pelo contrário: a norma consagra um abatimento absoluto e irrestrito das deduções contra a colecta do grupo”*¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Ficha Doutrinária da AT, processo: 2010 002853, página 3.

¹⁷⁸ Como vimos, o regime dos prejuízos fiscais prevê expressamente a impossibilidade da dedução dos prejuízos fiscais gerados na vigência do regime no pós-RETGS.

¹⁷⁹ Conforme resulta da declaração de voto vencido do árbitro Ricardo da Palma Borges, no acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa de 15 de julho de 2016, processo n.º 648/2015-T.

1.6.6. Cálculo das tributações autónomas

A tributação autónoma é uma tributação adicional, aplicada a todos os sujeitos passivos de IRC, e incide sobre certos gastos que não estejam associados à atividade da empresa. Está prevista no artigo 88.º do CIRC, que lista várias tributações autónomas com as correspondentes taxas. Para o que nos importa, sublinhamos o seu n.º 14 que prescreve 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”*. Ou seja, caso os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais no período a que respeitem os gastos, as taxas autónomas correspondentes, previstas no artigo 88.º do CIRC, serão inflacionadas em dez pontos percentuais.

No entanto, e tendo em conta os litígios judiciais que este tema suscitou, importará clarificar se, sobre a alçada do RETGS, o prejuízo fiscal relevante para efeitos de agravamento das taxas de tributação autónoma é calculado através da soma de tributações autónomas individualmente consideradas, ou se se deverá, apenas, considerar o resultado positivo ou negativo do grupo¹⁸⁰.

A Lei do Orçamento do Estado para 2016, Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março, - que prescreve no seu artigo 135.º natureza interpretativa¹⁸¹, entre outros, aos n.ºs 20 e 21 do artigo 88.º do CIRC - veio clarificar que o agravamento das taxas de tributação autónoma deverá ter como critério subjacente o prejuízo fiscal global do grupo. Com efeito, por via da referida Lei procedeu-se ao aditamento o n.º 20 do artigo 88.º do CIRC¹⁸², prescrevendo que, *“Para efeitos do disposto no n.º 14, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69.º, é considerado o prejuízo fiscal*

¹⁸⁰ Sobre esta temática, vide os Acórdãos do Centro de Arbitragem Administrativa, nos processos n.º 239/2014-T de 1 de setembro de 2014, n.º 659/2014-T de 24 de abril de 2015.

¹⁸¹ Vide, acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016 de 13 de abril de 2016, que veio: a) Julgar inconstitucional, por violação da proibição da retroatividade dos impostos, consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, o segmento normativo do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que atribui natureza interpretativa ao artigo 133.º do mesmo diploma, na parte em que vem fixar o sentido do artigo 88.º, n.º 14, do CIRC, nos termos do n.º 20 desse artigo; b) Não julgar inconstitucional a norma do artigo 88.º, n.º 14, do CIRC, interpretada no sentido de que o agravamento de dez pontos percentuais se aplica no caso de sociedades sujeitas ao RETGS, em que a sociedade tributada não apresente prejuízo fiscal no período a que as tributações respeitem, mas o apresente o grupo de sociedades que a mesma integra.

¹⁸² Que foi alterado para o n.º 21 por Redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março.

apurado nos termos do artigo 70.º”. Logo, caso existam empresas do grupo com prejuízos fiscais mas o grupo apurar lucro tributável agregado, não se considerará o agravamento em dez pontos percentuais. Por outro lado, poderá ocorrer a situação de uma empresa dominada que tenha lucro tributável – individualmente apurado -, ser obrigada a pagar tributação autónoma nos termos no n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, caso o grupo tenha apurado prejuízos fiscais.

Refira-se, uma vez mais, que, no que à obrigação de pagamento do imposto diz respeito, nos termos do artigo 115.º do CIRC, quando seja aplicável o RETGS, *“o pagamento do imposto 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 que a cada uma delas efetivamente respeite”*.

1.6.7 Regras de pagamento do IRC (pagamento por conta, especial por conta, e adicional por conta.)

Como já referimos, é da responsabilidade da sociedade dominante entregar a declaração periódica de rendimentos do grupo (Declaração modelo 22) apurado, nos termos do disposto no artigo 70.º do CIRC, em cumprimento da alínea a) do n.º 6 do artigo 120.º do CIRC, sendo que, nos termos da alínea b) deste mesmo preceito legal, cada uma das sociedades do grupo (incluindo a sociedade dominante) deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos, como se aquele regime não fosse aplicável.

Porém, é necessário ter em consideração, no que ao apuramento diz respeito, as vicissitudes relativas aos pagamentos por conta, pagamentos especiais por conta (já destrinchados no ponto 1.6.5), e pagamentos adicionais por conta.

No que respeita aos pagamentos por conta, estes estão previstos no artigo 105.º do CIRC. Ora, ainda que, pela sua leitura este preceito legal não disponha de regras específicas durante a vigência do RETGS, aplicando-se, desta feita, o regime geral¹⁸³, ele identifica, nos n.º 5 e seguintes, qual a tramitação que deverá ser seguida nas situações relativas ao primeiro período de tributação; último período de tributação; e período de tributação posterior ao da aplicação do RETGS.

¹⁸³ Nos termos do n.º 1, o pagamento por conta deverá ser efetuado pela sociedade dominante, e é calculado com no IRC autoliquidado pelo grupo no período de tributação anterior.

Assim, no que respeita ao primeiro período de tributação, dispõe o n.º 5 que os pagamentos por conta relativos a este são efetuados por cada uma dessas sociedades e o resultado agregado será dedutível à coleta desse período de tributação.

No período de tributação seguinte àquele em que terminar a aplicação do regime previsto no artigo 69.º, “*os pagamentos por conta a efetuar por cada uma das sociedades do grupo são calculados nos termos do n.º 1 com base no imposto que lhes teria sido liquidado relativamente ao período de tributação anterior se não estivessem abrangidas pelo regime*”, nos termos do n.º 6 do referido preceito legal.

No período de tributação em que deixe de haver tributação pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, “*os pagamentos por conta a efetuar após a ocorrência do facto determinante da cessação do regime são efetuados por cada uma das sociedades do grupo e calculados nos termos do n.º 1 com base no imposto que lhes teria sido liquidado relativamente ao período de tributação anterior se não estivessem abrangidas pelo regime*” (alínea a) do n.º 7 do artigo 105 do CIRC); e os pagamentos por conta já efetuados pela sociedade dominante à data da ocorrência da cessação do regime são tomados em consideração para efeito do cálculo da diferença que tiver a pagar ou que deva ser -lhe reembolsada nos termos da sua autoliquidação do IRC.

Por fim, já no que respeita ao pagamento adicional por conta, o n.º 4 do artigo 105.º - A do CIRC prevê que, na vigência do RETGS, seja efetuado o pagamento adicional por conta por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante.

1.7 – (des)Vantagens e problemas associados ao regime.

Feita a análise geral do regime tributário em vigor e não obstante algumas considerações prévias que fomos já tecendo ao longo do capítulo, cumpre, por fim, elencar um conjunto não exaustivo de benefícios que se visam alcançar pela adoção deste regime. Abordaremos as vantagens associadas ao regime e, logo após, elencaremos as desvantagens ou fragilidades que, no nosso entender, são patentes no RETGS.

Vejamos as vantagens.

A relação lucro/prejuízo no RETGS configura-se como um traço marcante. Assim, na relação de grupo, os lucros obtidos por parte das sociedades são absorvidos pelos prejuízos das sociedades deficitárias dentro do mesmo perímetro fiscal e do mesmo período de

tributação. Assim, aos lucros deduzir-se-ão eventuais prejuízos, visando-se a redução da matéria coletável sobre a qual incidirá o imposto num determinado período. A vantagem potencial insere-se nos campos da compensabilidade e da comunicabilidade de lucros e prejuízos entre as sociedades do grupo.

A planificação da eficiência a nível fiscal dos grupos de sociedades (essencialmente a nível internacional) estimula a transferência dos lucros para as sociedades cujo regime fiscal seja mais favorável (colocando-se maiores dificuldades no prisma internacional, dadas as jurisdições fiscais diferentes) ou – aqui essencialmente a nível interno – a tentação de se proceder a transferências de rendimentos para sociedades sobre as quais incidam mais incentivos fiscais ou com prejuízos fiscais reportáveis. Ora, os movimentos contabilísticos tendentes a afetar perdas ou ganhos de modo mais eficiente entre sociedades levam a potenciais conflitos com as administrações fiscais. Entramos, desta feita, na esfera dos *preços transferência*¹⁸⁴, que se consubstanciam, grosso modo, na regulação normativa do valor das transações realizadas entre empresas do mesmo grupo (sejam elas financeiras, mercadorias, de financiamento, prestação de serviços etc.), nomeadamente regulando-se uma justa equiparação de prática de preços ou serviços entre sociedades relacionadas vs sociedades independentes. A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro¹⁸⁵ veio alterar significativamente o regime dos preços transferência¹⁸⁶, fortalecendo o princípio da plena concorrência como reflexo das orientações das comissões de reforma fiscal e da OCDE, evitando-se distorções concorrenciais. Em sintonia, da conjugação do n.º 4 do artigo 130.º com o artigo 138.º, n.º 1, ambos do Código do IRC, “*Os sujeitos passivos podem solicitar à Autoridade Tributária e Aduaneira, para efeitos do disposto no artigo 63.º do Código do IRC, a celebração de um acordo que tenha por objeto estabelecer, com caráter prévio, o método ou métodos suscetíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas*

¹⁸⁴ O art.º 63.º, n.º 1 do CIRC define que nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis (Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro). Nos números seguintes qualificam-se o conceito de operações, os métodos, qualificação de relações especiais e demais regulação do regime.

¹⁸⁵ Conforme anteriormente exposto, entre outros diplomas relevantes, esta Lei procedeu à alteração do CIRC, e veio reformar a tributação do rendimento e implemetar um conjunto de medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais.

¹⁸⁶ Até então o regime dos preços transferência encontrava-se previsto no art.º 58º do CIRC, atualmente previsto no art.º 63º do CIRC.

operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intragrupo e os acordos de partilha de custos, efetuadas com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis.”, permitindo-se evitar, de antemão, impactos negativos de ajustamento em sede dos preços transferência.

As especificidades do regime da retenção na fonte também são uma vantagem. Nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 97.º do CIRC, não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, quando este tenha a natureza de imposto por conta, no caso de *“Rendimentos obtidos por sociedades tributadas segundo o regime definido no artigo 69.º, de que seja devedora sociedade do mesmo grupo abrangida por esse regime, desde que esses rendimentos respeitem a períodos a que o mesmo seja aplicado e, quando se trate de lucros distribuídos, estes sejam referentes a resultados obtidos em períodos em que tenha sido aplicado aquele regime”*.

Outra virtude do regime prende-se com o tema da dupla tributação económica. De modo simplista, a tributação económica manifesta-se quando determinado imposto incida sobre o mesmo rendimento e período, em dois sujeitos passivos diferentes¹⁸⁷. Ora os sistemas fiscais procuram, através de sistemas fiscais como o regime da transparência fiscal, sistemas de isenção e sistemas da imputação, entre outros, acabar com a dupla tributação¹⁸⁸. No entanto, estes e outros sistemas não se manifestam eficazes. No regime que ora nos ocupa, o tema da dupla tributação dos dividendos é um fator essencial no que à tributação conjunta do grupo diz respeito. Como tivemos oportunidade de aflorar, o grupo vê os seus rendimentos tributados conjuntamente, o que conduz ao imperativo da eliminação integral da dupla tributação económica, uma vez que o resultado a apurar-se, independentemente do número de sociedades pertencentes ao grupo, é uno, consubstanciando-se, apenas, numa liquidação.

A virtuosidade de desincentivo de meios fraudulentos com o intuito de evasão fiscal é também uma mais-valia deste regime. A estrutura do regime garante um razoável grau de segurança, previsibilidade, confiança e estabilidade societárias, que se canalizam, em última *ratio*, para uma adequada gestão fiscal. Esta garantia reflete-se, entre outros, nas exigências

¹⁸⁷ Vide, sobre o tema da dupla tributação e, em especial, sobre o Direito Tributário Internacional, Xavier, A. 2007. Direito tributário internacional, Coimbra: Almedina., página 36 e seguintes.

¹⁸⁸ Vide, sobre estas limitações, Glória, Teixeira, ISG business & economics school, *Corporation Tax Systems in The EU*, Fiscalidade, n.º 2, 2000.

que impedem sobre a sociedade dominante e na tributação conjunta e colaborativa de todas as sociedades. Ora, estes fatores conjugados tendem a influenciar o grupo a um planeamento societário/fiscal, lícito, conducente com as boas práticas societárias e fiscais.

Outra das características garantísticas do regime enquadra-se num dos princípios que acabam por nortear o regime, o Princípio da Neutralidade na Tributação dos Rendimentos. Independentemente da forma societária que os operadores económicos entendam como ideal, o sistema fiscal não se imiscuirá na forma jurídica pela qual as empresas optem, pelo que, as sociedades devem formar-se juridicamente tendo em conta as necessidades concretas impostas pelo mercado, sendo o seu rendimento o seu rendimento sempre tributado em condições equivalentes.

Uma outra vantagem prende-se com a faculdade de optar pela dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos que concorrem para a determinação do lucro tributável até ao limite de um milhão de euros ou a 30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos (EBITDA), sendo que os gastos de financiamento líquidos de sociedades do grupo relativos aos períodos de tributação anteriores à aplicação do regime não deduzidos podem ainda ser considerados na determinação do lucro tributável de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores nas sociedades individualmente consideradas do grupo. Por outro lado, o modo de cálculo à luz do n.º 12 do artigo 67.º do CIRC tem a virtuosidade de anular os gastos/rendimentos dos empréstimos no grupo, uma vez que não influenciam os limites previstos no n.º 1 do mesmo artigo 67.º.

Para além destas vantagens fiscais acima identificadas, é de realçar as finalidades extrafiscais assentes no regime, que se traduzem, essencialmente, na capacidade do seu modelo jurídico para alavancar a capacidade económica empresarial, por forma a garantir uma estabilidade, societária e fiscal, estruturada, num mercado cada vez mais competitivo e concorrencial. O RETGS visa, assim, contribuir para a subsistência e sucesso das empresas¹⁸⁹.

¹⁸⁹ Casalta Nabais refere mesmo que, sem prejuízo da finalidade principal do imposto, os instrumentos fiscais podem ter finalidades extrafiscais “(...) *O que não obsta, todavia, a que seja admissível a utilização dos instrumentos fiscais com outras finalidades, com finalidades extrafiscais diferentemente do que constituiu doutrina assente durante toda a época do chamado estado liberal que perdurou até aos anos vinte do século passado.*” in Nabais, J. C. (2018), *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª ed., Almedina, Coimbra.

Passemos agora às desvantagens e problemas associados ao RETGS.

A dispensa de retenção na fonte, acima identificada como uma vantagem, não se aplica às empresas do grupo fora do perímetro fiscal de tributação (tributadas pelo lucro individual), pelo que, aquelas não estarão dispensadas de retenção na fonte.

A obrigatoriedade de submissão de declarações de rendimentos agregadas e, bem assim, burocracias declarativas do regime, nomeadamente pela entrega dos vários processos de documentação fiscal das sociedades à AT são um constrangimento à estruturação formal do regime.

Nos termos do artigo 115.º do CIRC, ainda que o pagamento do IRC seja da responsabilidade da sociedade dominante, as demais sociedades do grupo respondem solidariamente pelo seu pagamento agregado, sendo-lhes, porém, assegurada, a faculdade do eventual exercício do direito de regresso¹⁹⁰.

Por outro lado, todas as sociedades pertencentes ao grupo têm de ter sede e direção efetiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 69.º do CIRC. Ainda que esta seja a regra, conforme anteriormente exposto, nos termos do artigo 69.º-A do CIRC, aditado pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2015, poder-se-á aplicar o RETGS na sociedade dominante que, não tendo sede ou direção efetiva em território português, preencha cumulativamente as condições aí identificadas.

A vigência do regime remete-nos para a impossibilidade de qualquer sociedade agrupada beneficiar de desagravamentos fiscais, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 3 e alínea d) n.º 4 do artigo 69.º do CIRC.

Terminada a aplicação do regime relativamente a uma sociedade do grupo, não são dedutíveis aos respetivos lucros tributáveis os prejuízos fiscais verificados durante os períodos de tributação em que o regime se aplicou, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC, e, nos casos haja continuidade de aplicação do regime após a saída de uma ou

¹⁹⁰ ANTUNES, José A. Engrácia, *Op. cit.* páginas 210 e 211.

mais sociedades do grupo, extingue-se o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades (alínea d) do n.º 1 do artigo 71 do CIRC).

A falta de flexibilidade dos requisitos imperativos de aplicação do regime poderá resultar no seu incumprimento, causando a respetiva cessão da aplicação do RETGS, consubstanciando-se como uma condicionante à própria dinâmica dos grupos e, bem assim, à conjuntura económica volátil e concorrencial das empresas.

O foco do RETGS é, essencialmente, centralizado no imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, desfasando-se de outros impostos díspares, como sejam os que incidem sobre o IVA, sobre o IMT¹⁹¹, Imposto do Selo, entre outros.

Em jeito de conclusão, O RETGS apresenta-se como um modelo estrutural fiscal que visa garantir um tratamento fiscal apropriado aos grupos de sociedades. A respetiva tributação alicerça-se nos princípios já aflorados da liberdade de organização societária e no princípio da neutralidade, entre outros. Este regime procura uma tributação justa e equitativa, impondo regras que, porém, deverão acompanhar a complexidade evolutiva societária ao longo do tempo.

Assim, e à luz do que, essencialmente no presente capítulo, fomos afluando, cumpre-nos concluir que o RETGS, ainda que com vários constrangimentos e com uma constante otimização societária e fiscal de que carece, é um importante mecanismo de planeamento fiscal e societário, que visa uma convergência e harmonização fiscais, resultando em potenciais, eficientes e lícitas economias de imposto, com o propósito de fomentar resultados satisfatórios na tesouraria das empresas.

¹⁹¹ Note-se que, qualquer transmissão de imóveis no seio do grupo beneficiava de isenção em sede do antigo Imposto do Sisa, na vigência do RTLC.

CAPÍTULO III

1. O regime especial de tributação de grupos de sociedades na jurisprudência portuguesa e europeia.

1.1 Jurisprudência Portuguesa

Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, de 05 de junho de 2017, Processo nº 1/2017-T.

Na esfera das decisões do Centro de Arbitragem Administrativa, trazemos à colação a decisão arbitral no âmbito do Processo nº 1/2017-T, datada de 05 de junho de 2017. A questão essencial objeto do presente processo era a de se aferir a possibilidade de admissão retroativa ao regime do RETGS ao período de tributação do ano de 2013, tendo em conta as alterações legislativas que resultaram da entrada em vigor da Lei n.º 82/2014, de 31 de Dezembro, em especial relativas ao artigo 69.º - A do CIRC.

Resumidamente, no caso sub judice, as recorrentes, A..., S.A, (doravante designada por sociedade A), B..., S.A. (doravante designada por sociedade B) e C..., S.A.(doravante designada por sociedade C) apresentaram pedido de pronúncia arbitral, relativamente a apreciação da legalidade das liquidações de IRC, emitidas no ano de 2014, por referência ao período de tributação de 2013, pedindo essencialmente: 1) a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários dos referidos atos liquidação referentes ao período de tributação de 2013; 2) admissibilidade da aplicação do RETGS com efeitos retroativos a todo o período de tributação de 1 de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2013.

As requerentes, sociedades constituídas ao abrigo do direito português, entregaram em 2014, por referência ao período de 2013, as respetivas declarações Modelo 22 de IRC. Note-se que as requerentes não pertenciam a nenhum grupo tributado ao abrigo do RETGS, pelo que, ao que nos importa, foram tributadas em sede de IRC na qualidade de sociedades individuais (regime geral). Acresce que o capital das requerentes era detido, desde 2003, indiretamente pela sociedade D, sociedade legalmente constituída ao abrigo do direito italiano e cuja residência fiscal também era em Itália.

Ora, como vimos no Capítulo II, a Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro aditou, entre outros, o artigo 69.º - A ao CIRC, passando a opção pelo RETGS a poder ser exercida por uma sociedade dominante que não tenha sede ou direção efetiva em Portugal relativamente

às suas subsidiárias com sede ou direção efetiva neste país, desde que, entre outros requisitos cumulativos, a mesma seja residente noutro Estado-Membro da União Europeia, ou no Espaço Económico Europeu, e esteja vinculada a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida na União Europeia (artigo 69.º - A, n. 1, al. a) do CIRC). Nestes termos, em 2015, a sociedade D e as requerentes apresentaram à AT um requerimento com o propósito de lhes ser aplicado o RETGS, considerando a sociedade D, italiana, como sociedade dominante *“para os períodos de tributação anteriores, através de meio processual distinto deste requerimento e a apresentar para o efeito, na medida em que a alteração prevista nos termos do artigo 69.º-A reitera que, a impossibilidade de consolidação ao nível da sociedade mãe, enquanto sociedade não residente, prevista até então, constituiu uma restrição à liberdade de estabelecimento, resultando numa desvantagem assinalável para as Requerentes.”*. Invocaram jurisprudência emanada pelo TJUE no âmbito dos processos apensos C39/13, C40/13 e C41/13, que se pronunciou sobre os artigos 49.º e 54.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e o primado do Direito Comunitário, defendendo a aplicabilidade direta da possibilidade de consolidação horizontal, conforme entendem resultar dos Acórdãos Van Genden & Loos (Proc. C-26/62, de 05/02/63) e Simmenthal (Proc. C-106/11, de 09/03/78), o acórdão proferido pelo CAAD n.º 280/2014-T de 2015/01/12, e também o disposto no art. 8.º da CRP. Por último, invocaram que todos os requisitos necessários para aplicação do regime já se encontravam verificados em anos anteriores, *“(…)pelo que não deve ser desconsiderada a opção pela aplicação do RETGS nesses períodos, nos termos do artigo 69.º do Código do IRC(…)”*.

A AT, em 30 de novembro de 2015, proferiu um despacho em que, resumidamente, apesar de confirmar estarem cumpridos todos os requisitos para que as requerentes e a sociedade D pudessem ser tributadas ao abrigo RETGS, a possibilidade de aplicação do RETGS retroativamente era inviável porquanto a opção pelo regime não foi efetuada dentro dos prazos determinados por força da alínea a) do n.º 7 do artigo 69.º do CIRC.

Em 2016, as requerentes apresentaram Reclamações Graciosas impugnando as acima melhor identificadas liquidações e invocaram que até 31 de março, o sistema informático da AT não permitiria a entrega da declaração de rendimentos ao abrigo do RETGS, pelo que pediram que fosse considerada válida a existência, no período de tributação de 2013, do RETGS, com todas as consequências que dessa existência resultariam. As referidas Reclamações foram indeferidas por despachos da AT em 30 de setembro de 2016.

O tribunal julgou pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, porquanto, em síntese, a aplicação do RETGS ao exercício de 2013 carecia, em primeiro lugar, da verificação dos requisitos formais e, essencialmente, dado o cariz facultativo do regime, pela opção pela sociedade dominante, formulada com a antecedência pretendida, nos termos do n.º 7 do artigo 69.º do CIRC, que não se verificou. Reforçou o tribunal relatando que as sociedades A e B poderiam ter optado pela aplicação do RETGS, tendo em conta a relação de domínio entre elas, pelo que também não procede a invocação das requerentes que não exerceram a opção pelo RETGS pelo obstáculo e invocaram (redação à data do artigo 69.º do CIRC). Assim, não poderia a AT, ou mesmo o tribunal supor que era pretensão das requerentes serem tributadas ao abrigo do RETGS relativamente ao período de 2013, sem que estas tivessem exercido a opção pela aplicação do regime, ou seja, sem qualquer manifestação. Por outro lado, *“se as Requerentes, como agora vêm alegar, estavam convictas de que a legislação nacional era ilegal e desconforme ao direito comunitário, ao não permitir a consolidação fiscal horizontal, entretanto plasmada nos artigos 69.º e 69.º-A do Código do IRC através da Lei n.º 82-C/2014 sempre se dirá que nada impedia as mesmas de suscitar tal inclusão junto da AT, a qual necessariamente teria de se pronunciar acerca da temática» e «em caso de eventual recusa da AT sempre poderiam contestar a mesma junto dos órgãos jurisdicionais nacionais, suscitando o primado do direito comunitário junto de um tribunal português, com fundamento na eventual desconformidade daquela disposição do Código do IRC com os artigos 49.º e 54.º do TFUE».* Por fim, conclui o tribunal referindo que resulta claro do artigo 69.º-A do CIRC que aplicação do regime ao abrigo deste artigo é aplicável apenas aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2015 (nos termos do n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 82-C/2014) *“em sintonia com o princípio básico sobre a aplicação no tempo das normas tributárias, enunciado no n.º 1 do artigo 12.º da LGT”*. Nestes termos, o tribunal absolveu a AT de todos os pedidos e decidiu pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, de 26 de março de 2020, Processo n.º 482/2019-T.

Procedemos agora a análise da decisão arbitral no âmbito do Processo n.º 482/2019-T, datada de 26 de março de 2020. A questão essencial era a de saber em que termos há lugar à dedução de benefícios fiscais, constituídos até 31 de dezembro de 2013, por sociedades

que faziam parte de dois grupos distintos – Grupo B e Grupo C –, e que passaram a integrar, no ano seguinte, um terceiro grupo – Grupo A.

Resumidamente, no caso *sub judice*, a recorrente, A..., SGPS, SA, ., sociedade dominante de um grupo de empresas tributado em IRC pelo “Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades” – Grupo A – requereu constituição de arbitragem com o objetivo de apreciar a legalidade de liquidação adicional n.º 2018... referente ao IRC de 2014. O Grupo A procedeu a uma modificação no seu perímetro fiscal, em 2014, nele incluindo um conjunto de sociedades que anteriormente faziam parte dos Grupos B e C, mantendo-se a aqui recorrente como sociedade dominante (por efeito da alteração do disposto no n.º 2 do artigo 69.º, do Código do IRC, que reduziu de 90% para 75% o nível de participação mínimo para uma sociedade dominante optar pela aplicação do RETGS).

Ora, a AT, após um procedimento de inspeção externo de âmbito parcial com o objetivo de verificação do cumprimento das obrigações relativas à aplicação do RETGS, procedeu a retificações aos consumos de crédito de imposto ao abrigo de benefícios fiscais – SIFIDE, RFAI e CFEI –, constituídos em 2013 pelas sociedades que passaram a integrar o Grupo A, com fundamentando que os créditos fiscais que resultaram das sociedades que, entretanto, passaram a pertencer ao perímetro fiscal deste grupo, podem por ele ser utilizados mas apenas “*na medida em que o resultado tributável dessas empresas contribuir para o imposto do grupo...considerando-se como tal a coleta de IRC e a Derrama Estadual*”.

Refere a AT que a intenção do legislador é a de que o crédito fiscal acompanhe o impacto dos gastos suportados no resultado tributável, logo o impacto desse crédito fiscal no imposto do grupo que a sociedade passou a integrar não pode ultrapassar aquele que decorre da sua contribuição para tal imposto (entendimento analogicamente equiparado com o regime que já nos debruçamos no Capítulo II, relativo regime do reporte dos prejuízos fiscais, previsto no artigo 71.º do CIRC.).

Inconformada, a recorrente reclamou deste entendimento através da dedução de uma reclamação graciosa, que foi objeto de indeferimento por despacho de 17 de abril de 2019, do Chefe de Divisão do Serviço Central. Não obstante, já em sede judicial, sustenta a reclamante que esta decisão viola o disposto nos artigos 69.º, 70.º e 71.º do CIRC, porquanto neles não se afere que “*o crédito de benefícios fiscais trazidos por empresas que integravam um ou mais grupos já existentes apenas possam ser utilizados no grupo a que passam a pertencer na medida do seu resultado tributável no âmbito do grupo e, da mesma forma, a*

alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º não contém qualquer limitação desse tipo”. Acresce a requerente que o entendimento da AT procede, por um lado, a uma restrição expressa da conjugação da alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC com os artigos 69.º, 70.º e 71.º do CIRC, violando-se a lei fiscal e, por outro, “ao não permitir os créditos fiscais de empresas que passaram a integrar perímetro do grupo de sociedades, e antes pertenciam a um outro grupo, sejam utilizados na determinação do lucro tributável do grupo, cria um espaço de incidência e onerosidade fiscal que a lei fiscal não consagrou”.

A AT invocou, entre outros argumentos, que apesar do legislador não ter previsto um normativo específico sobre o tratamento a dar aos créditos de imposto por benefícios fiscais de um grupo que tenha integrado outro grupo fiscal, a inclusão, nos termos do artigo 69.º, das sociedades num novo grupo fiscal (Grupo A): 1) É tratada como uma alteração à composição do grupo por novas entradas; 2) A quota-parte dos prejuízos fiscais atribuída às sociedades do grupo fiscal extinto que não são incluídas no grupo fiscal da nova sociedade dominante seguem o regime da alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º; 3) “a quota-parte dos prejuízos fiscais atribuída às sociedades do grupo fiscal extinto que são incluídas no grupo fiscal da nova sociedade dominante são dedutíveis segundo as regras aplicáveis aos prejuízos verificados em períodos de tributação anteriores aos do início de aplicação do regime (alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º)”, concluindo-se, analogicamente, que o legislador não seguiu a linha da neutralidade na inclusão das sociedades dos grupos extintos, isto é, enquadrou esta integração das sociedades no Grupo A como uma alteração da composição deste grupo através de novas entradas.

Por outro lado, continua a AT referindo que o RETGS segue a linha da tributação conjunta (e não unitária) – porquanto o próprio grupo não tem personalidade fiscal tributária, pelo que, cada sociedade deve “proceder ao apuramento individual do imposto devido”. Em conformidade, alega a AT que os créditos de imposto relativos a benefícios fiscais constituídos em momento anterior à entrada das sociedades no Grupo A só relevam para este grupo nos mesmos termos que revelariam na esfera individual de cada uma das sociedades. Conclui, referindo que este entendimento é o que melhor se coaduna com os princípios gerais previstos no artigo 15.º do EBF sobre a transmissibilidade dos benefícios fiscais. Por último, reforçou este entendimento invocando o Processo 2010..., PIV n.º 1212, com entendimento sancionado por Despacho de 2010-10-27, do Diretor-Geral, situação em tudo idêntica à do processo ora em estudo, referindo-se que “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 coleta a efetuar tem, necessariamente, como limite máximo, a coleta individual que ela própria apuraria se não tivesse sido integrada no grupo em 2010.(...)”.

O tribunal julgou pela procedência do pedido de pronúncia, concluindo pela anulação do ato de liquidação adicional n.º 2018..., referente ao IRC de 2014, bem como do despacho de indeferimento da reclamação graciosa. Para tanto, invocou, em primeiro lugar, não estarmos perante uma lacuna normativa, mas apenas e só, estar em causa uma *“lacuna de regulação por efeito de, a norma que regula o procedimento de liquidação de IRC, no que se refere à dedução de benefícios fiscais, não conter uma regra para a situação específica em que as empresas titulares dos benefícios fiscais tenham transitado para um outro grupo de sociedades”*. Ora, para o douto tribunal, o RETGS não se assume como um modelo de consolidação total e pleno, antes parcial, agregando-se os resultados individuais de cada sociedade pertencente ao grupo¹⁹². Ainda que a gestão desta agregação seja da inteira responsabilidade da sociedade dominante, a realidade é que, ao abrigo deste modelo, não existe perda de existência jurídica e individual de cada uma das sociedades pertencentes ao agrupo (dominadas). A integração de determinadas sociedades de um grupo empresarial para outro grupo não impõe qualquer dissolução da(s) sociedade(s) e, muito menos, a dissociação dos respetivos direitos e obrigações, dado o seu carácter juridicamente autónomo, arrastando consigo os direitos e obrigações para o novo grupo, pelo que, não emana desta relação jurídica um novo sujeito passivo de imposto mas sim a mera sujeição ao RETGS. Nestes termos, entende o tribunal não existir qualquer lacuna de regulação legal quanto à dedução de benefícios fiscais pré-existentes aquando da transição para o novo grupo de sociedades. Com efeito, refere o tribunal, nos termos do n.º 6 do artigo 90.º do CIRC, as deduções relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, pelo que, subsumindo a norma ao caso concreto, o grupo A, aquando da integração, passou a incorporar todos os direitos e obrigações das novas sociedades integradas, nomeadamente o direito aos benefícios fiscais que já faziam parte destas à data da integração: *“a lei é clara ao associar a dedução de benefícios fiscais ao resultado fiscal do grupo e não ao resultado que tenha sido apurado individualmente por cada uma das sociedades que o integram”*.

¹⁹² O n.º 1 do artigo 71.º do CIRC assim o determina.

Por outro lado, o tribunal não reconhece a “*identidade de valoração jurídica*” entre a dedução dos benefícios fiscais e o reporte de prejuízos fiscais, uma vez que a *ratio* destes é diferente. A limitação existente ao reporte dos prejuízos fiscais, pelo critério do lucro tributável da sociedade a que respeitam relativamente a prejuízos gerados antes da entrada para o grupo ao abrigo do RETGS, visa evitar que, pela adoção deste regime, o resultado fiscal positivo do grupo pudesse ser manipulado negativamente, através de prejuízos fiscais anteriores, por sociedades que passariam a pertencer ao grupo. Daí que o legislador previu, na alínea c) do n.º 4 do artigo 64.º do CIRC, a impossibilidade de adesão a sociedades que tenham tido prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao início da aplicação do RETGS, como uma norma anti-abuso de mecanismos fraudulentos aos princípios do sistema. Já os benefícios fiscais visam outro fim totalmente diferente: “ *compensar incentivos fiscais na área do investimento e da investigação e desenvolvimento empresarial que têm em vista, essencialmente, promover o crescimento económico e o emprego e contribuir para o reforço da modernização e da competitividade do País*”.

Nestes termos, pronunciou-se o tribunal pela procedência do pedido, por violação da alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 5 de julho de 2012, processo n.º 0206/12.

Na jurisprudência portuguesa existem várias decisões relativas ao tema da Derrama, nomeadamente a forma de apuramento ao abrigo do RETGS. Optamos, em especial, por analisar o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0206/12, de 5 de julho de 2012. A questão essencial era a de saber se a derrama, no âmbito do RETGS, incidiria sobre o lucro tributável do grupo, como sustentava a impugnante, ou sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que integram o grupo, como sustentava a Fazenda Pública.

No caso *sub judice*, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., S.A. contra o ato de autoliquidação de IRC, relativo ao exercício de 2007, na quantia de € 381.081,17. A Recorrida, A....., S.A., era uma sociedade qualificada como dominante de um grupo de sociedades, tributadas ao abrigo do RETGS.

Invocou a Recorrente que a Lei das Finanças Locais (LFL) - Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro que aprovou a Lei das Finanças Locais, (revogando a Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto), veio atualizar, nos termos do n.º 1 do artigo 14.º, a base de incidência da derrama municipal, prevendo que a sua incidência sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC em detrimento da coleta, pelo que, as sociedades sujeitas ao regime do RETGS deverão proceder ao cálculo da Derrama tendo como critério o lucro tributável de cada sociedade individualmente considerada.

Por sua vez, a recorrida pugnou pela manutenção da sentença recorrida, uma vez que a base de incidência da derrama para os efeitos do n.º 1 do art. 14º da Lei nº 2/2007, de 15 de janeiro - na redação em vigor à data dos factos -, seria o lucro resultante da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais. A incidência da derrama deveria ter por base apenas e só o resultado agregado. A recorrida invocou que *“a ratio do RETGS – i.e., abstracção da individualidade jurídica de cada uma das sociedades que compõem o Grupo, optando por tributá-las como uma unidade, através da sociedade dominante – deve ser também respeitada no domínio da determinação da Derrama incidente sobre o IRC pelo qual é responsável esse mesmo Grupo. Mais, a recorrida invocou que “(...)a base de incidência da Derrama no âmbito do RETGS não pode ser apurada a montante, (...) mas deverá antes ser apurada sobre uma realidade que se posiciona a jusante: sobre o próprio conceito de lucro tributável agregado do Grupo, na medida em que é este o montante que se encontra na base do apuramento da matéria colectável do Grupo em cada exercício. Assim sendo, deve concluir-se que o conceito de “lucro tributável” a que se refere a nova Lei das Finanças locais, no nº 1 do seu artigo 14º, subsume-se no mesmo conceito (facto tributário) a que se refere o CIRC, e em cuja definição não se enquadram os lucros das sociedades individuais que se encontram sujeitas ao RETGS, mas sim o pressuposto de ordem genérica: o lucro tributável do Grupo – artigo 64º do CIRC.”*. O Ministério Público emitiu um parecer corroborando a decisão recorrida.

O STA, negando provimento ao recurso, decidiu confirmar a decisão recorrida, sustentando que a redação da Lei vigente à data do facto tributário, em articulação com o n.º 1 do artigo 64.º do CIRC (artigo 70.º do atual CIRC), delimitava o âmbito de aplicação do normativo. Isto é, invocou, entre outros argumentos, que apesar de o art. 57º da Lei nº 64-B/2011 (OE para 2012) ter aditado um novo nº 8 a este artigo 14.º e aquele novo nº 8 estabelecer que *«Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de*

sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115º do Código do IRC», esta norma, sendo claramente inovadora, não se aplicava ao caso vertente, em que estava em causa o exercício de 2007 (só se a lei fosse interpretativa é que se aplicaria a factos passados. E se o fosse, por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respetivo texto).

Ora, não obstante a inúmera jurisprudência a suportar a tese do apuramento da derrama com base no lucro tributável agregado, a Lei do Orçamento do Estado para 2012 veio sedimentar o entendimento prévio da AT, assente no Ofício-Circulado n.º 20132, de 14 de abril de 2008, fazendo expressamente prever na Lei das Finanças Locais que, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo. Nos termos gerais do Direito, esta norma, teria efeito apenas e só para o futuro, pelo que, até à vigência da norma (2012), o cálculo da base de incidência da derrama incidiu, definitivamente, sobre o lucro tributável do grupo.

Note-se, no mesmo sentido, o recente acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 13 de julho de 2021, Processo 01906/12.0BELRS, decidido por unanimidade: *“I - Até 1 de janeiro de 2012, nas hipóteses de tributação, em IRC, das sociedades sujeitas à aplicação do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), o cálculo da derrama (quando devida) tinha de resultar da operação da taxa aplicável sobre o lucro tributável do grupo e não visando o lucro tributável de cada uma das sociedades integrantes do mesmo. II - A alteração introduzida, pelo art. 57.º da Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro, no art. 14.º n.º 8 da Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro (vulgo, LFL), operante a partir de 1 de janeiro de 2012, não traduz uma interpretação da lei, à data, vigente, mas, sim, uma normação inovadora e, por isso, com aplicação, apenas, para o futuro.”*

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de maio de 2019, processo n.º 0432/13.4BEAVR 0719/17

Optamos por enfatizar, desta feita, na inúmera jurisprudência sobre o RETGS, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de maio de 2019, processo n.º 0432/13.4BEAVR 0719/17.

Na análise do referido acórdão, a recorrente, A..... II, SGPS, S.A., sociedade dominante de um grupo de empresas tributado em IRC pelo Regime Especial de Tributação

dos Grupos de Sociedades, recorreu para Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro a 30 de Agosto de 2016, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra o despacho de indeferimento do recurso hierárquico relativo ao pedido de revisão oficiosa referente à liquidação de IRC do exercício de 2005, no montante de EUR 3.808.845,03.

A 15/12/2005, uma das sociedades pertencentes ao perímetro daquele grupo fiscal – a B..... .com – cessou a sua atividade por ato de dissolução com liquidação por transmissão global de ativos e passivos, sendo a sociedade dissolvida e liquidada no decurso do exercício fiscal de 2005 (15/12/2005). Sendo a sociedade dissolvida e liquidada no decurso do exercício fiscal de 2005, os prejuízos fiscais que essa sociedade gerou no âmbito do grupo e que não foram deduzidos até à data da sua saída / liquidação não foram considerados para dedução na esfera do grupo fiscal, resultando numa liquidação de IRC do exercício de 2005 no montante de EUR 3.808.845,03.

A Recorrente alegou que o artigo 63.º, n.º 4, alínea a) do CIRC¹⁹³ não se aplica às sociedades no exercício em que ocorre a sua dissolução e a sua liquidação, invocando que o referido artigo só opera relativamente às sociedades que tenham sido dissolvidas no período tributário seguinte àquele em que ocorre a dissolução da sociedade. Nestes termos, considerou a recorrente que a sentença recorrida errou no enquadramento legal da situação de dissolução e liquidação de uma empresa no mesmo exercício tributário, que resultou de uma errada aplicação do artigo 63.º, n.º 4, alínea a) do CIRC à situação em recurso.

Não foram apresentadas contra-alegações e o Procurador-Geral Adjunto do STA pronunciou-se pela improcedência do recurso.

O STA negou provimento ao recurso apresentado, sustentando que, na linha da decisão recorrida, a dissolução e liquidação da sociedade B..... .com ocorreu no dia 15.12.2005, pelo que esta sociedade não pode fazer parte do grupo fiscal por referência ao exercício de 2005 porque, no dia 31 de dezembro, data em que se verificou o facto gerador de imposto, a sociedade já havia cessado a respetiva atividade. Ou seja, no momento em que se constituiu a relação jurídica tributária relativamente ao exercício de 2005 a sociedade B..... .com

¹⁹³ Redação que se mantém inalterada atualmente, constando da a) n.º 4 do artigo 69.º d o CIRC “*Não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes: a) Estejam inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas*”

já não existia, razão pela qual não podia integrar o perímetro do grupo fiscal relativamente a 2005. Em conformidade, continua o STA referindo que o período de tributação da Recorrente se estendeu até 31.12.2005, e o período de tributação da B..... com terminou na data da respetiva dissolução e liquidação, ou seja, a 15.12.2005, verificando-se uma discrepância patente entre os exercícios fiscais das duas sociedades, apta a inquirir a possibilidade de aplicação do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades à sociedade dissolvida. Reforçou ainda o tribunal que a alínea d) do n.º 1 do artigo 65.º do Código do IRC (actual artigo 71.º do Código) previa expressamente, que *“quando houver continuidade de aplicação do regime após a saída de uma ou mais sociedades do grupo, extingue-se o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades”*. Daqui decorre que, *“sempre que ocorra a saída de uma sociedade do grupo fiscal (o que acontece, 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 perdidos, não podendo continuar disponíveis para dedução na esfera do grupo fiscal.”*

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 23 de junho de 2021, processo n.º 0393/18.3BEPRT.

Optámos, desta feita, por analisar o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0393/18.3BEPRT, de 23 de junho de 2021. A questão essencial era a de se saber qual o momento temporal relevante (se primeiro dia do exercício económico ou ultimo) para a aferição dos dois anos de detenção da participação da sociedade “B....., Lda” (doravante, Sociedade B), nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º do CIRC, tendo em conta que a referida sociedade B, sociedade dominada, adquirida em 2011, apresentou prejuízos fiscais nos exercícios de 2010, 2011, e 2012, ou seja, nos três exercícios anteriores ao da aplicação do RETGS.

No caso sub judice, a Fazenda Pública interpôs recurso jurisdicional para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a pretensão da sociedade “A.....lda” (doravante, sociedade A), em que esta peticionou a procedência da impugnação da totalidade da liquidação respeitante ao período de 2013, resultando não só anulação da referida liquidação como a aplicação legal do RETGS. Este tribunal fundamentou a sua decisão, resumidamente, nos seguintes termos

: “o período de detenção há mais de dois anos, deve contar-se, desde a data da aquisição, pela dominante, da dita B....., S.A.- 22 de junho de 2011 – até 31 de dezembro de 2013, por ser este o dia em que ocorre o facto gerador do IRC respeitante a 2013. Não sendo controvertido entre as partes que o grupo de sociedades em apreço seguia um exercício que coincidia com o ano civil [item 4) da matéria de facto], e que a 31 de Dezembro de 2013 a sociedade “B.....” já era detida há mais de dois anos pela sociedade-mãe [item 8) da matéria de facto], é forçoso concluir que a liquidação em apreço é ilegal, por errónea interpretação dos pressupostos de direito da alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º do CIRC”

Ora, resumidamente, resultam de factos provados:

- 1) A sociedade C.....Lda (doravante, sociedade C) era a sociedade dominante de um grupo de sociedades que optou pela aplicação do RETGS a partir de 2008, sendo que o exercício económico correspondia ao ano civil.
- 2) A sociedade A era uma das sociedades dominadas do grupo.
- 3) Em 22 de junho de 2011, a sociedade A adquiriu 100% do capital da sociedade B.
- 4) A sociedade B entregou a declaração Mod. 22 de IRC referente aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, no regime geral de tributação, tendo declarado prejuízo fiscal nos três anos.
- 5) No exercício de 2013, o grupo societário ao abrigo do RETGS foi alterado pela inclusão de quatro sociedades adquiridas em 2011, incluindo-se a sociedade B.

A Fazenda Pública entendeu que a decisão preferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto padece “de vício por violação de lei, por erro nos pressupostos de direito”, enquadrando erradamente a matéria de direito, que culminou numa decisão de procedência da impugnação apresentada pela sociedade A.

Acresce a Fazenda pública que, ao invés do sustentado na sentença recorrida, o grupo, para efeitos de RETGS, não podia incluir a sociedade “B....., S.A.”, por violação do artigo 69º nº 4 alínea c) do CIRC, uma vez que, esta sociedade adquirida em 2011, apresentou prejuízos nos exercícios de 2010, 2011 e 2012, não sendo detida pela sociedade-mãe há mais de dois anos, devendo-se considerar o período de “início de aplicação do regime” no dia 1 de Janeiro de 2013, isto é, o primeiro dia do exercício do ano de 2013, e não a data final do período de tributação de 2013, isto é, 31 de dezembro de 2013.

Por sua vez, a recorrida refere, essencialmente, que período temporal de dois anos de detenção das participações sociais se deve aferir por referência ao último dia do exercício (dia 31 de Dezembro de 2013). Assim, entende que o período de detenção há mais de dois anos deve contar-se, desde a data da aquisição, pela dominante, da sociedade B (22/06/2011 – até 31/12/2013) por ser este o dia em que ocorre o facto gerador do IRC respeitante a 2013, pelo que nesta data (31/12/2013) a sociedade dominante já detinha a participação da sociedade B há mais de 2 anos, cumprindo-se, assim, as imposições previstas na alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º do CIRC.

O STA acordou em conceder provimento ao recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública, revogando a decisão recorrida, e julgou totalmente improcedente a impugnação judicial, por concluir que o momento temporal relevante para a aferição dos dois anos de detenção da participação por parte da sociedade dominante, nos casos em que a sociedade a incluir no perímetro do grupo tenha registado prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, se faz por referência ao primeiro dia do exercício fiscal em que se inicia a aplicação do regime.

O STA fundamentou a sua decisão pela necessidade de se fazer uma interpretação sistemática da alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º do CIRC. Esta norma deverá ser interpretada em consonância com os requisitos previstos no n.º 2 e n.º 3 do mesmo artigo 69.º, uma vez que é nesses números que o legislador definiu os critérios da aplicação do regime, a – essencialmente na alínea b) do n.º 3 – em que se impõe que a detenção da participação pela sociedade dominante vigore há mais de um ano, definindo-se na segunda parte da norma que a contagem do prazo terá como referência a data em que se inicia a aplicação do regime. Por outro lado, a segunda parte da alínea c) do n.º 4 impõe um prazo mais longo da detenção, de dois anos, nas situações em que haja prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao da aplicação do RETGS. Neste contexto, tendo em conta que esta segunda parte da alínea c) se configura como uma exceção à exceção prevista nessa norma (uma vez que o n.º 4 contempla as situações em que se afasta a aplicação do RETGS nos termos dos n.ºs que o antecedem), terá de ser, forçosamente, interpretada, “ *em consonância com os elementos previstos nos n.ºs 2 e 3 do mesmo preceito, que constituem a regra geral, o que equivale a dizer que, constando da regra geral prevista na alínea b) do n.º 3 que o prazo de detenção da participação pela sociedade dominante se conta “com referência à data em que se inicia a aplicação do regime”, como já ficou dito, não se mostra necessário que na alínea c) do*

nº4, em que se prevê mais um caso de aplicação do regime, se repita de novo esse elemento aferidor.

Perante os normativos postos em evidência, resulta claro que os requisitos de inclusão da sociedade no perímetro do grupo devem estar reunidos à data do início da aplicação do regime, o qual se reporta neste caso ao primeiro dia do respetivo exercício fiscal.”.

1.2 Jurisprudência Europeia.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 13 de dezembro de 2005, Marks & Spencer plc contra David, Halsey, processo C-446/03.

No âmbito do direito europeu é unanimemente reconhecido o papel fundamental do TJUE, que interpreta as disposições dos tratados, garantindo que estas são aplicadas da mesma forma nos diferentes Estados Membros. No que toca concretamente à questão da tributação dos grupos de sociedades, também este tribunal tem assumido lugar de destaque muito por conta das questões prejudiciais¹⁹⁴ formuladas pelos órgãos jurisdicionais dos Estados Membros.

O acórdão Marks & Spencer foi proferido na sequência de um pedido de reenvio prejudicial do *High Court of Justice* e deu oportunidade ao TJUE para apreciar a seguinte questão controversa: poderá a legislação de um EM limitar a possibilidade de dedução de prejuízos fiscais usando como critérios a residência ou o exercício de uma atividade económica nesse EM.

O caso opôs a sociedade Marks & Spencer plc à administração fiscal britânica, que indeferiu um pedido de dedução fiscal apresentado pela sociedade retalhista, com o objetivo de deduzir ao seu lucro tributável no Reino Unido os prejuízos sofridos pelas suas filiais belgas, alemãs e francesas. As referidas filiais tinham exercido as suas atividades económicas nos Estados-Membros da respetiva sede e não possuíam um estabelecimento estável no Reino Unido, onde nunca exerceram nenhuma atividade económica. Por este motivo, os pedidos de dedução apresentados foram indeferidos já que a dedução de grupo

¹⁹⁴ “Diz-se questão prejudicial aquela que um órgão jurisdicional nacional de um qualquer Estado Membro considera necessária para a resolução de um litígio pendente perante si, e é relativa à interpretação, ou à apreciação de validade, do Direito da União (com exceção da apreciação de validade dos Tratados).”, Câmara, Carla, in *Guia prático do reenvio prejudicial*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2012, página 8.

apenas podia ser concedida relativamente aos prejuízos registados no país por filiais residentes.

Tornou-se assim relevante averiguar se uma legislação como a vigente no Reino Unido violaria o princípio da liberdade de estabelecimento, um dos mais relevantes princípios na construção europeia, então previsto nos artigos 43.º e 48.º do Tratado da Comunidade Europeia (respetivamente, atuais artigos 49.º e 54.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia).

Sobre esta matéria o TJUE decidiu que os artigos 43.º e 48.º do Tratado da Comunidade Europeia não se opõem à legislação de um Estado-Membro que obsta, de um modo geral, a que uma sociedade-mãe residente beneficie do direito de dedução ao seu lucro tributável dos prejuízos apurados pelas filiais não residentes, mesmo quando tal dedução seria possível se as respetivas filiais fossem residentes. Isto porque, *“conceder às sociedades a faculdade de optar pela dedução dos seus prejuízos no Estado-Membro do seu estabelecimento ou noutra Estado-Membro comprometeria a sensivelmente a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, sendo a matéria colectável aumentada no primeiro Estado e diminuída no segundo, até ao montante dos prejuízos transferidos”*¹⁹⁵.

Contudo, na perspetiva do TJUE, será contrário às mencionadas disposições do Tratado uma legislação de um Estado-Membro que exclua o referido direito de dedução nos casos em que se comprove que *“por um lado, a filial não residente esgotou as possibilidades de dedução dos prejuízos existentes no seu Estado de residência para o exercício fiscal relativo ao pedido de dedução bem como para os exercícios fiscais anteriores e, por outro, não haja possibilidade de dedução desses prejuízos no seu Estado de residência a título dos exercícios futuros, nem por si própria nem por um terceiro, nomeadamente no caso de a filial ser cedida a esse terceiro”*¹⁹⁶.

O acórdão Marks & Spencer assumiu, assim, um importante papel na compreensão da amplitude do princípio da liberdade de estabelecimento, sendo de notar, não obstante o seu desfecho, que o TJUE salientou a impossibilidade de os Estados-Membros estabelecerem restrições desnecessárias, desadequadas e desproporcionais que desrespeitem este princípio.

¹⁹⁵ Parágrafo 46 do Acórdão Marks & Spencer.

¹⁹⁶ Parágrafo 59 do Acórdão Marks & Spencer.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 27 de novembro de 2008, Papillon (C-418/07).

O caso Papillon versou sobre um litígio entre a sociedade com o mesmo nome e o *Ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique*, uma que este último lhe recusou o “benefício do regime de tributação pelo lucro consolidado”.

A sociedade Papillon detinha 100% do capital social da sociedade holandesa “Artist Performance and Communication”, que, por sua vez, detinha 99,99% do capital da sociedade “Kiron, SARL”, com sede em França. Neste contexto, a sociedade “Papillon” optou pelo regime de tributação pelo lucro consolidado, regulado nos termos do Código dos Impostos francês, segundo o qual uma sociedade residente podia constituir-se como o único sujeito passivo do imposto sobre as sociedades, devido pelo resultado consolidado do grupo formado por ela e pelas sociedades em que detinha, direta ou indiretamente, pelo menos 95% do capital. Para o efeito, a Papillon incluiu na composição do grupo integrado de que tinha o domínio a sociedade Kiron SARL e várias filiais desta, também sediadas em França. No entanto, a Administração Fiscal recusou à Papillon o benefício do referido regime, com o fundamento de que esta não podia constituir um grupo integrado com sociedades detidas indiretamente por intermédio de uma sociedade sediada nos Países Baixos, “*uma vez que esta última sociedade não estava sujeita ao imposto sobre as sociedades em França por não possuir aí qualquer estabelecimento estável*”. Por consequência, após liquidação corretiva, a Papillon foi tributada pelos lucros próprios que tinha declarado, sem poder compensá-los com os resultados das restantes sociedades do grupo integrado.

Ora, este benefício foi-lhe negado com o fundamento de que a empresa Papillon “*não podia constituir um grupo integrado com sociedades detidas indirectamente por intermédio de uma sociedade sediada nos Países Baixos, uma vez que esta última sociedade não estava sujeita ao imposto sobre as sociedades em França por não possuir aí qualquer estabelecimento estável*”¹⁹⁷. Ora, em face da exclusão da aplicação do regime de tributação pelo lucro consolidado quando uma subfilial residente seja detida por uma filial não

¹⁹⁷ Parágrafos 3-6 do Acórdão Papillon.

residente, questionou-se se tal ato constituiria uma verdadeira restrição à liberdade de estabelecimento e, sendo esse o caso, se tal restrição pode ser justificada.

Neste caso ganhou particular destaque o princípio da coerência do sistema fiscal, ligado à necessidade de salvaguardar a alocação equilibrada de direitos de tributação: há que existir um nexo direto entre a vantagem fiscal e a compensação dessa vantagem pela liquidação de um determinado imposto. Com efeito, num primeiro momento o Tribunal reconheceu que, no caso de a filial ser uma sociedade não residente, as perdas sofridas por esta seriam duplamente compensadas, o que afetaria a coerência do regime fiscal francês.

Todavia, num segundo momento, o Tribunal analisou se esta exclusão era proporcional ao propósito que se procurava, isto é, se o mesmo objetivo também não poderia ser atingido por meios menos restritivos da liberdade de estabelecimento. O Tribunal reconheceu, então, existirem medidas menos restritivas à liberdade de estabelecimento para atingir o objetivo de salvaguardar a coerência fiscal, bastando que as autoridades nacionais verificassem a existência de dupla compensação das perdas quando uma sociedade não residente se interpõe entre a sociedade-mãe e as suas filiais, salientando que as dificuldades práticas não podem justificar uma restrição dum liberdade garantida pelo TFUE.

Nestes termos, O Tribunal de Justiça declarou 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.*”

2. MCCCIS – Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades¹⁹⁸.

2.1. Introdução: A necessidade de um quadro de equidade e eficácia da tributação dos lucros das empresas.

A competitividade das empresas e os objetivos de prosperarem economicamente além-fronteiras no seio da UE padece de entraves estruturais, uma vez que existem 27 sistemas

¹⁹⁸ *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, na versão em inglês, que é a expressão mais comum.

jurídico-tributários diferentes onde cada EM dispõe de políticas fiscais estratégicas díspares entre si¹⁹⁹. As diferentes cargas de tributação, associadas a bases tributárias distintas, são essenciais e enquadram-se num critério diferenciador que impulsiona o investimento ou o seu desincentivo²⁰⁰. Assim, a carga fiscal de um EM acaba por refletir o seu grau de competitividade, pelo que a tributação, a fiscalidade interna dos EM e a forma como tratam (fiscalmente) as sociedades, são determinantes para a captação de investimento.

Na verdade, a fiscalidade das empresas no mercado interno deve contribuir para a respetiva competitividade internacional na UE, garantindo-se a menor distorção possível da economia e para evitar-se custos elevados / obstáculos fiscais à atividade económica transfronteiriça, por forma a eliminar-se todas as formas indesejáveis de concorrência fiscal²⁰¹.

No entanto, as sociedades que sejam qualificadas como residentes nos vários EM são tributadas de modo fragmentado, ficando reféns de uma panóplia de regimes jurídico-tributários distintos entre si. Estas políticas fiscais idiossincráticas, para além de distinguirem quais os regimes tributários mais aliciantes para investimento, acabam por distorcer o sistema fiscal dos EM uma vez que, num contexto em que a competitividade é sinónimo de sobrevivência no mercado concorrencial, as sociedades procuram, muitas das vezes, obter proveitos das assimetrias existentes entre os sistemas fiscais teoricamente análogos dos EM²⁰².

Com efeito, existe um conjunto de obstáculos que limitam a competitividade internacional. Mais propriamente, falamos de:

- regulamentos internos relativos ao regime dos preços de transferência;
- obstáculos relativos à dupla tributação económica/jurídica dos rendimentos (uma vez que incidem impostos similares sobre os mesmos rendimentos de dois ou mais EM²⁰³);

¹⁹⁹ Segundo Buijink, Janssen e Schols (2000), *Apud.* , Rodrigues, A. S., & Sarmiento, J. M., “*Uma análise comparada entre o MCCCIS e o RETGS*”, in Julgar Online, fevereiro de 2018 2018, página 1.

²⁰⁰ Hanlon, M. and Heitzman, S. (2010), “*A review of tax research*”, Journal of Account and Economics, 50, página 134.

²⁰¹ COM(2001) 582 final, página 5.

²⁰² Commission Staff working paper “*Company Taxation in internal market*”, 23 de outubro de 2001, SEC (2001) 1861., página 17.

²⁰³ Paula Pereira sublinha que “*É decisiva a influência da tributação das sociedades sobre a liberdade de estabelecimento, na medida em que a existência de situações de dupla tributação internacional (resultantes*

- um excesso de tributação transfronteiriça que, caso se aplicasse em contextos estritamente internos, não seria gerada²⁰⁴;
- elevados custos relativos a obrigações fiscais;
- tributação parcial ou ausência de tributação em determinadas operações complexas.

Ou seja, um conjunto de características que exaltam os malefícios da inexistência no seio da UE de uma política fiscal comum, comprometendo a competitividade internacional.

Acresce a estes fatores a evolução da própria globalização e, em consonância, a emancipação das empresas da era digital, cuja volatilidade territorial cria dificuldades e fragilidades no que à tributação na fonte diz respeito, uma vez que dificilmente se afere o critério de residência e de estabelecimento estável, sendo o comércio, muitas das vezes, puramente digital/eletrónico²⁰⁵.

Neste contexto, é premente uma política fiscal comunitária autónoma e que congregue características como equidade, eficácia e eficiência sobre o lucro das sociedades, com vista a uma distribuição equitativa dos impostos. O que se ambiciona é que a política fiscal comunitária promova a competitividade entre EM, fomentando uma economia unitária e sustentável, e sem desnivelamentos autónomos resultantes dos graus de autonomia dos EM, com o propósito último de uma congregada integração económica europeia.

2.2. Âmbito de Aplicação e outros considerandos sobre a MCCCIS

A UE tem vindo, ao longo dos anos, a trabalhar no sentido da famigerada procura pela harmonização fiscal consolidada. Deste procura resultaram algumas diretivas, como por exemplo as que se propõe a neutralizar o imposto de determinadas operações, as que visam

da justaposição do direito de tributar dos diversos EM), de impossibilidade de compensar lucros e perdas apurados em vários EM, bem como de custos acrescidos associados ao cumprimento de obrigações fiscais simultaneamente no EM de origem e no de estabelecimento, desincentivam o estabelecimento noutras EM. Tal facto é particularmente sentido no que diz respeito às pequenas e médias empresas, cujas estruturas e capacidade financeira não conseguem, em muitos casos, suportar a complexidade fiscal e os encargos acrescidos resultantes de investimentos intracomunitários. Continua a autora referindo que, as “convenções bilaterais entre os vários EM são de manifesta insuficiência face à dinâmica e mutação da economia.” Pereira, Paula Rosado, “A tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves fiscais ao mercado interno e estratégias de actuação comunitária”, Coimbra, Almedina, 2004, páginas 30, 31, 47 e seguintes.

²⁰⁴ Pereira, Paula Rosado, *Ob. cit.* páginas 30 e 31.

²⁰⁵ Para Nabais, a solução poderá consubstanciar-se na tributação dos rendimentos deste tipo de comércio segregando-se a tributação entre o Estado de residência previamente aferido e o Estado Fonte. Nabais, Casalta, *Ob. Cit.* página 130.

regular reestruturações corporativas²⁰⁶, ou as relativas a pagamentos e transferências de capital associado entre sociedades de grupos económicos da UE²⁰⁷.

No entanto e apesar dos esforços, é notória a lacuna existente relativamente a políticas sólidas de harmonização dos grupos de sociedades, revelando claras insuficiências políticas ao nível comunitário.

Sem prejuízo, em 2001 solidificou-se o processo de construção de uma política de harmonização que já então se ambicionava. Assim, em outubro de 2001, tornou-se pública uma matéria consolidada do imposto sobre as sociedades, através da Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social – *“Para um mercado interno sem obstáculos fiscais, estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da EU”* de 23 de outubro de 2001, da Comissão das Comunidades Europeias, COM(2001) 582 final²⁰⁸.

Por sua vez, em 2004 foi criado um grupo de trabalho sobre a matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades, com o objetivo de analisar tecnicamente as questões estruturais do sistema. Já em 25 de outubro de 2005 e de 19 de dezembro de 2006²⁰⁹ surgem duas Comunicações da UE que visavam a criação de uma proposta legislativa europeia relativa à MCCCIS até ao ano de 2008, sem nunca, porém, chegar a ser concluída.

²⁰⁶A Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, na sua versão atualizada e codificada: DIRECTIVA 2009/133/CE DO Conselho de 19 de Outubro de 2009 relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro.

²⁰⁷ Vide, como exemplo, DIRECTIVA 2003/49/CE do Conselho de 3 de Junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes.

²⁰⁸ Vide na referida comunicação, página 16, *“O estabelecimento de uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades para as actividades das empresas a nível da UE contribuiria para reforçar a eficiência, a eficácia, a simplicidade e a transparência dos sistemas fiscais nacionais de tributação de empresas, eliminando ao mesmo tempo as lacunas entre os sistemas nacionais, que constituem um terreno fértil para a evasão e a infracção. Reduziria ainda os custos de adaptação e permitiria à UE retirar a totalidade dos benefícios do mercado interno, aumentando assim a competitividade das empresas europeias e estabelecendo as bases para a concretização dos objectivos fixados pelo Conselho Europeu de Lisboa.”* Sobre a cronologia das iniciativas comunitárias em matéria de tributação de empresas, vide página 4 da referida comunicação.

²⁰⁹ Vide Execução do Programa Comunitário de Lisboa, Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu *“A contribuição das políticas fiscais e aduaneiras para a Estratégia de Lisboa”* Comissão das Comunidades Europeias, Bruxelas, 25 de outubro de 2005, COM(2005) 532 final; e Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu *“Coordenar os sistemas de fiscalidade directa dos Estados-Membros no mercado interno”* Comissão das Comunidades Europeias, 19 de Dezembro de 2006 [COM(2006) 823 final].

Ora, após alguns anos de profunda análise sobre o tema, eis que surge, a 16 de março de 2011, uma Proposta de Diretiva do Conselho, relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS), com o propósito de combater entraves fiscais ao crescimento do mercado único relativos à sobretributação, à dupla tributação, a altos encargos administrativos e a custos avultados para cumprimento das obrigações fiscais societárias. *“A proposta traz vantagens para as sociedades de todos os tamanhos, mas é particularmente relevante como parte do esforço para apoiar e encorajar as PME a beneficiar do mercado único, em conformidade com a revisão do «Small Business Act» (SBA) para a Europa. Nos termos da proposta, a MCCCIS contribui nomeadamente para reduzir os obstáculos fiscais e os encargos administrativos, permitindo que as PME expandam as suas actividades em toda a UE de uma forma mais simples e mais barata. Com a MCCCIS, as PME que operam além fronteiras e que tenham optado pelo sistema só terão de calcular a respectiva matéria colectável segundo um único conjunto de regras fiscais”*²¹⁰.

Para a Comissão, a consolidação é um elemento-chave do sistema de harmonização fiscal societária entre os EM, uma vez é a única forma de combater os principais obstáculos fiscais com que se deparam as sociedades da União, permitindo-se, por exemplo, eliminar as formalidades dos preços de transferência e a dupla tributação intragrupo. Por outro lado, as perdas incorridas pelos contribuintes seriam automaticamente compensadas com os lucros gerados por outros membros do mesmo grupo²¹¹.

Nos termos do artigo 6.º da referida proposta, o carácter optativo ficou vincado. À semelhança do regime português, caso se optasse por este regime comunitário, todas as demais sociedades seriam arrastadas pela escolha, conforme disposto no artigo 104.º, devendo essa comunicação ser feita pelo menos três meses antes do início do exercício fiscal em que o grupo pretendesse iniciar a aplicação do sistema (cfr. n.º 1 do artigo 104.º da proposta). Em caso de adesão, as sociedades seriam obrigadas a permanecer ao abrigo deste regime pelo prazo mínimo de cinco anos²¹² (cfr. artigo 105.º). Após o termo desse período inicial imperativo, o grupo continuaria a aplicar o regime durante períodos consecutivos de três exercícios fiscais, salvo se comunicasse a vontade do respetivo término. Seria da

²¹⁰ Cfr. COM(2011) 121 final, página 6.

²¹¹ Cfr. COM(2011) 121 final página 13.

²¹² O prazo mínimo de cinco anos foi considerado razoável para limitar-se a facilidade de entrada e saída de empresas com o propósitos de evasão e fraude fiscal.

responsabilidade da sociedade dominante o dever de apresentação da declaração consolidada do grupo à autoridade fiscal principal, pelo que se pretere a acessoriedade de apresentação das declarações fiscais individuais nos EM, visando-se simplificar, reduzir e tornar mais eficiente o sistema económico empresarial no seio da UE (cfr. artigo 109.º).

Quanto aos critérios macro de aplicação, da conjugação do artigo 2.º com o artigo 54.º da proposta, aglomera-se todas as sociedades aí previstas, nelas se incluindo filiais/sucursais de não residentes da UE. Por outro lado e um pouco à semelhança do regime estabelecido no ordenamento jurídico português, a sociedade mãe deverá ser titular de um direito de exercer mais de 50% dos direitos de voto; e um direito de propriedade que se eleve a mais de 75% do capital social da sociedade ou mais de 75% dos direitos que permitem ter lucros²¹³.

Atente-se ao facto de que, a partir do momento da vigência do regime ao abrigo desta proposta, as sociedades dominadas estariam sujeitas apenas a este regime (no que à determinação da matéria coletável diria respeito), pelo que o regime jurídico do EM em que a sociedade desenvolva a sua atividade seria desconsiderado (desconsideração integral de resultados internos). O grupo (ao abrigo deste regime) teria como interlocutora a chamada autoridade fiscal principal, que deveria ser a do Estado-Membro em que é considerada residente fiscal a sociedade-mãe de um grupo («contribuinte principal»)²¹⁴.

Já no que respeita a prejuízos, nos termos conjugados dos artigos 43.º, 48.º e 64.º, o reconhecimento da sua dedutibilidade antes da entrada no grupo conformar-se-ia para o exercício seguinte e poderiam ser imputados, por remissão para o caso português (como vimos no Capítulo II relativo aos prejuízos fiscais) na proporção dos lucros da sociedade a que respeitam, “*com a legislação relativa à tributação das sociedades que seria aplicável ao contribuinte na ausência do sistema previsto pela presente directiva*” (cfr. Artigo 64.º). No caso de cessação de tributação conjunta de um grupo, todos os prejuízos causados e não deduzidos seriam deduzidos individualmente pela sociedade que os constituiu (cfr. artigo 65.º). Já no caso de apenas uma sociedade se desmembrar do grupo, cessando assim o regime da MCCCIS em relação a essa sociedade apenas, a sociedade não os poderia deduzir

²¹³ Cfr. COM(2011) 121 final, página 15, “*Estes critérios garantem um elevado nível de integração económica entre os membros do grupo, tal como é indicado por uma relação de controlo e a garantia de um alto nível de participação. Os dois limiares devem ser respeitados durante todo o exercício fiscal, caso contrário a sociedade deveria deixar o grupo de imediato. Também seria conveniente exigir um período mínimo de nove meses para a participação no grupo na qualidade de seu membro.*”

²¹⁴ Cfr. COM(2011) 121 final página 11 considerando n.º 23.

na sua esfera individual uma vez que foram gerados agregadamente (cfr. Alínea c) do artigo 66.º, que remete para a legislação do EM, - alínea c) e alínea d) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC.)

Por outro lado, relativamente às taxas aplicáveis, esta proposta não visou retirar autonomia dos EM na respetiva definição, tanto pela harmonização das taxas de tributação como pela fixação de uma taxa mínima. A proposta qualifica este tema como inerente à soberania dos EM, devendo estes, autonomamente, mas seguindo o espírito comunitário que a proposta visava obter, redigirem através da legislação nacional²¹⁵.

Ora, esta proposta trouxe um conjunto de vantagens e desvantagens que procuramos, sucintamente, referir.

- Vantagens/desvantagens

- uma redução de custos de cumprimento (conformidade) das obrigações fiscais do grupo;
- redução dos obstáculos fiscais e encargos administrativos;
- diminuição da problemática associada a evasão/fraude fiscais;
- compensação transfronteiriça de ganhos que opera pela consolidação;
- redução da sobretributação em situações transfronteiriças;
- a diminuição acentuada da dupla tributação;
- menos oportunidades de planeamento fiscal abusivo pelas sociedades que utilizam preços de transferência e uma menor de inadequação dos sistemas fiscais dos Estados-Membros;
- a existência de um interlocutor único para as sociedades(Balcão único);
- não sujeição a retenção na fonte nem a qualquer outro tipo de sujeição na fonte nas transações entre membros de um grupo (cfr. Artigo 60.º);
- repartição de receitas entre EM;
- diminuição de litígios junto do TJUE; e
- consolidação imediata de lucros e de perdas para o cálculo da matéria coletável a nível da UE²¹⁶.

²¹⁵ Cfr. COM(2011) 121 final página 11 e considerando n.º 5.

²¹⁶ ²¹⁶ Cfr. COM(2011) 121 final páginas 5 e 6.

Em síntese, e conforme PEREIRA(2011)²¹⁷, as grandes vantagens prendem-se, essencialmente, com o simplificar 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. Acresce, ainda, a redução para valores residuais da dupla tributação na União Europeia, e a diminuição acentuada de fraude e evasões fiscais, visando-se, em última *ratio*, a busca pela neutralidade fiscal entre os negócios nacionais e transfronteiriços.

Como inconvenientes, salientamos as dificuldades relativas ao princípio da subsidiariedade²¹⁸; a gestão pela administração fiscal de dois regimes fiscais distintos (a MCCCIS e o imposto sobre o rendimento das sociedades nacional); avultados custos de transição; os custos acrescidos dos Estados-Membros relativo à criação do Balcão Único, e eventual diminuição da receita fiscal, entre outros.

Esta proposta, que seria um passo importante para atenuar significativamente as desigualdades da fiscalidade direta que subsistem no seio da União europeia, esbarrou a inflexibilidade dos EM em renunciarem à sua soberania fiscal, pelo que, ainda que houvesse a possibilidade de ter sido aprovada em 2013, tal aprovação nunca chegou a concretizar-se.

2.3 O renascer da proposta de diretiva relativa a uma MCCCIS

A proposta MCCCIS de 2011 nunca chegou a passar pelo crivo de todos os EM. No entanto, a UE, que nunca desistiu dos objetivos de congregação fiscal comunitária ao nível da fiscalização direta no que às sociedades diz respeito²¹⁹, resolveu dar um novo impulso a estes objetivos e relançou, em 25 de outubro de 2016, pela respetiva apresentação ao

²¹⁷ 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.

²¹⁸ Neste sentido, a Comunicação aos Membros (CA) do PE (2011) de vários EM.

²¹⁹ Cfr. COM (2016) 683 final, Estrasburgo, 25 de outubro de 2016. p. 1 “Recentemente, tornou-se claro para a comunidade internacional que as regras atuais de tributação das sociedades já não se adequam ao contexto moderno. De um modo geral, o rendimento das sociedades é tributado a nível nacional, mas o contexto económico tornou-se mais globalizado, móvel e digital. Os modelos empresariais e as estruturas das sociedades tornaram-se mais complexos, facilitando a transferência de lucros. Além disso, a divergência dos sistemas nacionais de tributação das sociedades tem permitido o crescimento do planeamento fiscal agressivo ao longo da última década. (...) Tais assimetrias criam o risco de dupla tributação e de dupla não tributação, distorcendo deste modo o funcionamento do mercado interno. Nestas circunstâncias, os Estados-Membros têm cada vez mais dificuldades em combater de forma eficaz, através de uma ação unilateral, as práticas de planeamento fiscal agressivo. a fim de proteger as matérias coletáveis nacionais da erosão e da transferência de lucros.”.

Vide, também, a propósito dos problemas e desafios atuais da tributação das multinacionais, O documento de trabalho dos serviços da Comissão SWD(2015) 121, Final, COM(2015) 302 final, de 17 de junho de 2015,

Conselho, duas novas e interligadas Propostas de Diretiva a incidir sobre uma determinação comum para a base tributável de entidades sediadas na UE²²⁰, e a consolidação da MCCCIS – Proposta de Diretiva à consolidação da matéria coletivas comum (MCCCIS)²²¹.

Esta nova proposta MCCCIS resulta de uma incapacidade dos EM para enfrentar, unilateralmente, as práticas de planeamento fiscal agressivo, e estrutura-se com o objetivo de salvaguardar da erosão e da transferência de lucros as matérias coletivas nacionais²²², pelo que urge a promoção e o crescimento sustentável de um mercado mais justo e mais integrado. Por conseguinte, é na proposta premente a necessidade de uma estrutura jurídico-fiscal mais equitativa, mais eficaz e mais justa do lucro das sociedades considerando-se a MCCCIS como modelo de tributação de grupos de sociedades ideal para afetação do rendimento onde o valor é efetivamente originado, através de um mecanismo/formula de repartição fundado em três premissas equitativas – ativos, mão de obra e vendas²²³.

A proposta de diretiva está dividida em duas etapas. A primeira foca-se no objetivo de se obter acordo político quanto aos elementos da matéria coletável comum (MCCIS - COM(2016) 685 final), e a segunda etapa na determinação da base tributável comum consolidada (MCCCIS - COM(2016) 683 final).

A nova proposta (MCCCIS) mantém algumas das vantagens da proposta de 2011, de onde destacamos:

- a) a sujeição dos grupos de sociedades a um conjunto de regras singular com vista ao cálculo da respetiva matéria coletável em toda a União Europeia, respondendo, apenas, perante um único interlocutor (balcão único);
- b) a mesma definição de grupo, em que a sociedade mãe deverá ser titular de um direito de exercer mais de 50% dos direitos de voto, e um direito de propriedade que se eleve a mais de 75% do capital social da sociedade ou mais de 75% dos direitos que permitem ter lucros (estes mínimos deverão ser preenchidos durante toda a vigência do exercício fiscal);
- c) As mesmas regras relativas ao tratamento dos prejuízos fiscais. O reconhecimento da sua dedutibilidade antes da entrada no grupo conformar-se-ia para o exercício

²²⁰ Vide COM(2016) 685, de 25 de outubro.

²²¹ Vide COM(2016), 683, de 25 de outubro.

²²² Os escândalos financeiros como *Panamá Papers* ou o *Luxleaks* alavancaram a necessidade pela congregação de um sistema por forma a diminuir a elisão e evasão fiscais.

²²³ Vide, (MCCCIS), COM (2016) 683 final, Estrasburgo, 25 de outubro de 2016, página 2.

seguinte e poderiam ser imputados, por remissão para o caso português na proporção dos lucros da sociedade a que respeitam. No caso de cessação de tributação conjunta de um grupo, todos prejuízos causados e não deduzidos seriam deduzidos individualmente pela sociedade que os constituiu (cfr. artigo 65.º). Já no caso de apenas uma sociedade se desmembrar do grupo, mantém-se a impossibilidade de dedução dos prejuízos na sua esfera pessoal;

- d) A inaplicabilidade dos preços de transferência porquanto a tributação das receitas seria operada através da fórmula de repartição;
- e) A não repartição da retenção de impostos incidente sobre os dividendos porquanto, ao contrário do que acontece com os juros e os royalties, os dividendos são distribuídos depois de impostos e não permitem uma dedução prévia por todas as sociedades do grupo;
- f) A fórmula tem três fatores de igual ponderação (mão-de-obra, ativos e vendas por destino). Conforme previsto na proposta, *“Esta combinação reflete uma abordagem equilibrada para a distribuição de lucros tributáveis entre Estados-Membros elegíveis. O fator mão de obra será dividido em massa salarial e número de trabalhadores (metade para cada item), a fim de ter em conta as diferenças salariais existentes na União e, assim, permitir uma distribuição mais justa. O fator ativos será constituído por todos os ativos fixos corpóreos. Os ativos incorpóreos e financeiros serão excluídos da fórmula devido à sua natureza móvel e ao risco de contornar o sistema. Estes fatores e ponderações deverão garantir que os lucros sejam tributados onde são efetivamente gerados. A título excepcional, se o resultado da repartição não representar devidamente o âmbito da atividade empresarial, uma cláusula de salvaguarda irá prever a utilização de um método alternativo de afetação do rendimento.”*.

Quanto a novidades, destacamos as seguintes:

- a) A faculdade de opção pelo regime que existia na proposta de 2011 foi derogada, impondo-se a sua obrigatoriedade condicionada a critérios de dimensão. Em conformidade, sobre as microempresas e as pequenas e médias empresas (PME) a adesão mantém-se facultativa, podendo estas, querendo, beneficiar das vantagens da MCCCIS. O regime torna-se obrigatório aos grandes grupos de empresas com um volume de negócios consolidado superior a 750 milhões de EUR (artigo 2.º), por

forma a evitar a sua recusa pela aplicação do regime, tendo em conta que estas poderiam, dada a sua maior capacidade económica e financeira, explorar caminhos alternativos por via de planeamentos fiscais agressivos;

- b) A obrigatoriedade do regime para as grandes empresas traz consigo uma preocupação relativamente aos custos de capital próprio, nomeadamente quando se associam a temas como decisões de financiamento, que acabam por fazer com que as empresas sejam mais vulneráveis ao sistema financeiro. Ainda que a MCCCIS permita que as empresas possam deduzir os juros sobre as respetivas dívidas, nada previa em relação a custos com capital próprio. Assim, esta nova proposta inclui uma dedução para o crescimento e investimento e uma dedução para despesas com *I&D*. Conforme descrito na proposta “*A dedução para o crescimento e investimento permite deduções para os custos de financiamento por endividamento e por capital próprio dentro de determinados limites para evitar abusos e planeamento fiscal. A dedução para despesas com I&D é concebida para, pelo menos, manter os incentivos fiscais existentes em relação à I&D.*”.²²⁴ Quanto a esta última dedução, as despesas serão totalmente contabilizadas no ano em que forem incorridas. Para além disso, para despesas com *I&D* (investigação e desenvolvimento) até 20 milhões de euros, os contribuintes terão direito a uma *superdedução* suplementar de 50%. Ultrapassado o montante de 20 milhões de euros, as empresas poderão deduzir 25% do excedente²²⁵;
- c) O conceito de estabelecimento estável sofreu alterações, passando a englobar exclusivamente estabelecimentos estáveis na UE de contribuintes também residentes na UE para efeitos fiscais. A finalidade desta alteração prende-se com a eliminação das diferentes definições de estabelecimento estável, congregando-se numa em que todos os contribuintes tenham um entendimento comum. Também se permite a adesão de qualquer sociedade constituída nos termos da legislação de um país terceiro em relação aos seus estabelecimentos estáveis situados num ou mais Estados-Membros, sempre que a sociedade satisfaça as condições previstas na alínea d) do n.º 1 do artigo 6.º;

²²⁴ Vide, COM(2016), 683, página 8.

²²⁵ Vide, COM(2016), 685, página 10.

- d) Regra da limitação dos juros. A regra limita a dedutibilidade das despesas com juros (e outras despesas financeiras), “*a fim de desencorajar práticas de transferência de lucros para países de baixa tributação. A regra visa permitir a dedução integral das despesas com juros (e outras despesas financeiras), na medida em que possam ser compensadas com rendimentos de juros tributáveis (e outras receitas financeiras). O excedente das despesas com juros estará sujeito a restrições de dedutibilidade, a serem determinadas por referência aos rendimentos tributáveis do contribuinte antes dos juros, impostos, depreciação e amortização*”²²⁶;

Note-se que, apesar das várias vantagens que a diretiva MCCCIS em especial visa obter, essencialmente para uma Harmonização fiscal sobre as sociedades na UE, ainda não se encontrou espaço nem consensos necessários com vista à sua aprovação. A promulgação do regime MCCCIS está efetivamente cativa do arbítrio político dos EM uma vez que é necessária aprovação unânime dos mesmos.

2.4 Análise comparativa entre os regimes (MCCCIS e do RETGS)

Após análise da MCCCIS, segue-se uma análise comparativa com o regime Português (RETGS), relativamente aos pontos que julgamos mais importantes.

Iniciando pelos diplomas que sustentam os regimes, a MCCCIS está suportada pela Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma MCCCIS Revista pela COM(2016) 683 e pela COM(2016) 685. O RETGS 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 e, posteriormente, pelo Decreto-Lei n.º 442-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.

No que respeita ao âmbito/condições de aplicação:

- a) enquanto na MCCCIS impera uma obrigatoriedade para todos os grupos de sociedades que tenham faturação anual superior a € 750.000.000,00 (setecentos e cinquenta milhões de euros), mantendo-se opcional para os grupos com faturação inferior, no RETGS a sua aplicação é totalmente facultativa para os grupos de sociedades abrangidos, nos termos do n.º 1 do artigo 69.º do CIRC.

²²⁶ Vide, COM(2016), 685, página 11.

- b) Quanto ao critério residência, a MCCCIS define a sua aplicação relativamente a sociedades residentes num EM da UE (n.º 1 do artigo 6.º) e sociedades não residentes mas com estabelecimento estável situado num EM da UE (n.º 2 do artigo 6.º), enquanto no RETGS o critério geral de residência assenta em sociedades com sede ou direção efetiva em território nacional (nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 69.º do CIRC), 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.
- c) Quanto à forma jurídica, na MCCCIS são admissíveis as sociedades constituídas nos termos da legislação nacional de cada EM sob as formas previstas no anexo I da diretiva, e bem assim, sob a forma de Sociedade Europeia ou de Sociedade Cooperativa Europeia (al. a), do n.º 1 do art.º 2.º), enquanto que ao abrigo do RETGS, constituem-se como sociedades válidas para aplicação do regime Sociedade por quotas, Sociedade anónima, Sociedade em comandita por ações, e entidades públicas empresariais que satisfaçam os requisitos quanto à qualidade de sociedade dominante (al. g), do n.º 4 e n.º 10, ambos do art.º 69.º do CIRC).
- d) No que respeita à sujeição de imposto, a MCCCIS impõe a sujeição a um dos impostos sobre as sociedades (residentes e não residentes) de um EM (al. b) do n.º 1 e n.º 2 do art.º 2.º), enquanto que o RETGS impõe a sujeição ao regime geral de tributação em sede de IRC, à taxa mais elevada (al. a), do n.º 3 do art.º 69.º e al. d) do n.º 4 do art.º 69.º do CIRC).
- e) A MCCCIS é de aplicação obrigatória no caso de preenchimento dos requisitos definidos no artigo 2.º da COM (2016) 685, e facultativa nos demais casos. No RETGS, a aplicação é sempre facultativa.
- f) Na MCCCIS, a comunicação relativa à constituição de um grupo deverá ser concretizada com pelo menos três meses de antecedência relativamente ao momento inicial do exercício fiscal em que o grupo pretenda aplicar a MCCCIS, enquanto que no RETGS o registo deverá estar concretizado até ao terceiro mês do período de tributação em que o grupo pretende iniciar a vigência do regime.

Relativamente à detenção elegível, na MCCCIS 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 (art. 5.º), enquanto que no RETGS a sociedade-mãe deverá ter, direta ou

indiretamente, 75% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas (n.º 2 do art. 69.º). Em ambos os regimes exige-se que as participações confirmem mais de 50% dos direitos de voto.

Quanto ao período mínimo de detenção, na MCCCIS a sociedade deverá ser detida no mínimo por nove meses seguidos (que julgamos ficar aquém, tendo em conta a identidade de grupo fiscal que se procura construir) a partir do momento em que se alcancem os limites melhor identificados no parágrafo anterior relativos à detenção (artigo 8.º), enquanto que no RETGS, 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 dominada tenha sido constituída por um prazo inferior a um ano, o nível de participação exigido seja detido desde a data da constituição (alínea b) do n.º 3 e n.º 11 do artigo 69.º CIRC).

Por sua vez, no que respeita ao apuramento da matéria coletável consolidada, na MCCCIS a matéria coletável de todas as sociedades que compõe o grupo é agregada numa matéria coletável integralmente consolidada (nos termos do art.º 7.º da COM(2016) 683). Acresce que, nos casos de apuramento negativo de matéria coletável consolidada, as perdas que daí resultem transitarão para os exercícios subsequentes, concorrendo para a potencial matéria coletável consolidada positiva dos anos seguintes. Se, do apuramento, resultar matéria coletável consolidada positiva, esta deverá ser repartida nos termos das regras fiscais (formula de repartição) previstas nos artigos 28.º a 45.º e seguintes do capítulo VIII da COM (2016) 683. No RETGS, o apuramento do lucro tributável do grupo é regido pela soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais de cada uma das sociedades integrantes do grupo, nos termos do artigo 70.º do CIRC. Ainda neste regime, o quantum liquidável está assente na declaração periódica de rendimentos do grupo, sem prejuízo de cada sociedade ter a obrigação de submeter a respetiva declaração de rendimentos individual até ao último dia do mês de maio – como que se o RETGS não fosse aplicável –, ainda que esta não produza efeitos na liquidação (nos termos no n.º 1 e 6 do artigo 120.º do CIRC). Na MCCCIS, o contribuinte principal deve apresentar a declaração de rendimentos consolidada do grupo à autoridade fiscal principal no prazo de nove meses a contar do fim do ano fiscal (nos termos do n.º 1 e 5.º do artigo 55.º da COM(2016) 683).

Relativamente à dupla tributação dos lucros distribuídos, como já tivemos oportunidade de aflorar, a MCCCIS é apresentada como uma iniciativa global que poderá vir a ser um instrumento extremamente eficaz para o cumprimento do objetivo de uma tributação mais justa e mais eficiente, com vista à eliminação da tributação de lucros distribuídos (nos termos do n.º 1 do artigo 9.º da COM(2016) 683. No RETGS, nos termos do artigo 51.º do CIRC, os dividendos intragrupo que não cumpram os requisitos aí previstos serão tributados²²⁷.

No que respeita à temática da retenção na fonte, na MCCCIS, nos termos do artigo 10.º, não existe sujeição a retenção na fonte e outras formas de tributação na fonte nas transações intragrupo. Por sua vez, no RETGS não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC quando este “*tenha a natureza de imposto por conta, sobre todos os rendimentos obtidos por sociedades tributadas segundo o regime definido no artigo 69.º, de que seja devedora sociedade do mesmo grupo abrangida por esse regime, desde que esses rendimentos respeitem a períodos a que o mesmo seja aplicado e, quando se trate de lucros distribuídos, estes sejam referentes a resultados obtidos em períodos em que tenha sido aplicado aquele regime*” (alínea e) do n.º 1 do artigo 97.º do CIRC).

Quanto à dedução dos prejuízos fiscais durante a aplicação do regime, a questão em causa prende-se com a comunicabilidade horizontal de eventuais prejuízos das sociedades do grupo. Na MCCCIS, o reporte dos prejuízos fiscais poderá realizar-se por um período ilimitado e, nos termos do n.º 2 do art. 7.º da COM(2016) 683, sempre que a matéria coletável consolidada for negativa as perdas transitam para os exercícios seguintes, devendo ser imputadas à matéria coletável consolidada positiva seguinte; sempre que for positiva, a matéria coletável consolidada deve ser repartida em conformidade com o método *First in First Out*. Ao abrigo do CIRC, a dedução dos prejuízos fiscais está consagrada no artigo 52.º e, nos casos de aplicabilidade do RETGS, esta temática está prevista no artigo 71.º, definindo um regime específico para a dedução de prejuízos fiscais. Assim, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC, 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, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º, que prescreve que a dedução

²²⁷ O orçamento de estado para 2011, Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, revogou o n.º 2 do artigo 70.º, que previa a correção à base tributação consolidada dos lucros distribuídos intragrupo, ainda que os requisitos que visavam evitar a dupla tributação não estivessem preenchidos.

a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 70 % do respetivo lucro tributável. Note-se, porém, que ao contrário do espírito ilimitado de dedução previsto na MCCCIS, no RETGS o período de reporte dos prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação tem como máximo o prazo de cinco períodos de tributação posteriores, e o método *First in First Out* não é aplicável atualmente (com a exceção prevista na parte final do n.º 2 do artigo 52.º do CIRC - *à exceção dos sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial e que estejam abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, os quais podem fazê-lo em um ou mais dos doze períodos de tributação posteriores*). Realce-se que no RETGS não é permitido que os prejuízos fiscais consolidados apurados ao abrigo do regime sejam utilizados fora deste.

No que respeita à dedução dos prejuízos fiscais existentes em momento anterior ao da aplicação do regime, na MCCCIS estatui o artigo 15.º da COM(2016) 683 que podem ser imputados à quota-parte desse membro do grupo. No RETGS, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC, os prejuízos das sociedades do grupo verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo, até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam.

Por fim, no que respeita à dedução dos prejuízos fiscais terminada a aplicação do regime, gerados pela sociedade na vigência do RETGS, o legislador português optou pela impossibilidade de dedução bidirecional, ou seja, 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-parte dos prejuízos fiscais gerados pela sociedade que saiu do grupo (em harmonia com a primeira parte da alínea c) e alínea d) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC). ao abrigo da MCCCIS, nos termos do artigo 16.º, a matéria coletável consolidada e todas as perdas não deduzidas do grupo são imputadas a cada membro do grupo em conformidade com o capítulo VIII do diploma, com base nos valores dos fatores de repartição no exercício fiscal da cessação do grupo. Note-se que, o regime europeu prevê, nos termos da alínea c) do artigo 18.º, que as perdas de um contribuinte que regresse à legislação nacional relativa à tributação das sociedades transitam para o exercício seguinte e são compensadas nos termos da legislação nacional relativa à tributação das sociedades aplicável, como se essas perdas tivessem ocorrido quando o contribuinte estava abrangido por essa legislação.

Quanto à taxa de imposto, a MCCCIS prevê a aplicação da taxa de tributação aplicada a cada Estado-membro, enquanto que, no RETGS, a totalidade dos rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada (alínea a), n.º 3 do artigo 69.º do CIRC).

Por último, no que respeita às declarações fiscais, na MCCCIS a sociedade dominante deve apresentar a declaração de rendimentos consolidada do grupo à autoridade fiscal principal (n.º 1 do artigo 51.º). No RETGS, a sociedade dominante deve enviar a declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo apurado nos termos do artigo 70.º do CIRC e cada uma das sociedades do grupo, (incluindo a sociedade dominante), deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos na qual seja determinado o imposto, como se aquele regime não fosse aplicável (n.º 6 do art.º 120.º do CIRC).

CONCLUSÕES

Este trabalho teve como objetivo analisar descritivamente as características e vicissitudes relativas à tributação dos grupos de sociedades ao abrigo do RETGS, que se constitui como uma mais-valia para a economia portuguesa. Estas matérias, pela sua complexidade e mutabilidade, carecem imperativamente de uma abordagem multidisciplinar com o direito societário, com as regras próprias da contabilidade e ao abrigo das normas comunitárias que procuramos, ainda que de um ponto de vista geral, contextualizar.

O RETGS, ainda que com alguns constrangimentos e com uma constante otimização societária e fiscal de que carece, é um importante mecanismo de planeamento fiscal, que visa uma convergência e harmonização do regime tributário, resultando em potenciais, eficientes e lícitas economias de imposto, com o propósito de fomentar e tornar mais eficientes os resultados das estruturas do tecido empresarial português.

Como vimos, o sistema português assenta num modelo de regime de consolidação parcial, em que o lucro tributário é apurado não com recurso a contas consolidadas, mas mediante a soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados pelas sociedades integrantes do grupo, nos termos das suas declarações de rendimentos individuais (de cada sociedade do grupo), tributando-se, por fim, uma realidade económica unitária.

Ao contrário do regime extinto do RTLC e da matriz comunitária da MCCCIS, em que o apuramento do lucro tributário de todas as sociedades que compõe o grupo é agregado numa matéria coletável integralmente consolidada, o modelo português não opta pela neutralização das operações internas. Assim, não estamos perante uma verdadeira consolidação fiscal ao abrigo do RETGS, mas sim de uma consolidação de cariz imperfeito. Acrescem alguns inconvenientes, como a responsabilidade solidária pelo pagamento do IRC e a grande carga administrativa associada.

Ainda assim, a opção por este regime resulta duma determinação da matéria coletável inferior à que se verificaria se o regime não fosse aplicado e permite uma gestão fiscal eficiente, garantindo bases essenciais para as empresas como a previsibilidade ou segurança tributárias.

Por outro lado, como verificámos, a Reforma Fiscal do CIRC que operou em 2014 introduziu ajustamentos ao RETGS então em vigor, tornando-o mais atrativo. As alterações

promovidas procuraram reforçar a importância do RETGS no ordenamento jurídico-fiscal num contexto nacional e internacional, promovendo a sua harmonização com as diretrizes do Tribunal de Justiça da União Europeia. São exemplo disso a redução da participação social exigida para aplicação do regime, que passou dos anteriores 90% para 75%, a extensão do prazo de reporte de prejuízos fiscais de 5 anos para até 12 anos (no caso das micro, pequenas e médias empresas) e a possibilidade de se optar pelo RETGS ainda que a sociedade dominante não tenha sede ou direção efetiva em Portugal.

No entanto, relativamente à dedutibilidade dos prejuízos fiscais, se durante a vigência do regime o modelo de dedutibilidade acolhido pelo legislador acompanha grande parte dos regimes europeus, o mesmo não se poderá dizer quanto ao reporte dos prejuízos apurados pelas sociedades depois do RETGS, uma vez o legislador português optou pela impossibilidade de dedução bidirecional, em que a sociedade não os poderá deduzir na sua esfera individual uma vez que foram gerados agregadamente e, caso o grupo subsista, também este não poderá deduzir a quota-parte dos prejuízos fiscais gerados pela sociedade que saiu do grupo. São decisões legislativas penalizadoras e pouco atrativas tendo em conta a mutabilidade das estruturas societárias modernas.

Por sua vez, para efeitos da determinação do lucro tributável do grupo, a lei faculta a possibilidade das deduções dos gastos de financiamento líquido serem dedutíveis na esfera do grupo, sendo este um mecanismo que poderá reduzir o lucro tributável da sociedade e, portanto, um estímulo pela escolha deste regime.

Nestes termos, se é certo que o RETGS tem margem para se tornar mais eficiente, a verdade é que este regime potencia um crescimento global das sociedades pela economia de imposto que pode gerar, solidificando-as num mercado cada vez mais competitivo e concorrencial, em que as vantagens dos modelos fiscais adotados podem ditar o sucesso ou insucesso do tecido empresarial nacional e além fronteiras.

Por outro lado, o TJUE tem vindo a ter uma função aglutinadora para a conceção de um mercado único, dando importantes contributos relativamente à harmonização fiscal comunitária e para a respetiva compatibilização entre os regimes tributários dos EM e o direito da UE.

Em sintonia, na perspetiva europeia, a autonomia dos estados relativamente à fiscalidade direta ainda é manifestamente díspar, quer a nível das taxas de imposto, dos benefícios, ou

das bases de tributação, uma vez que os EM relutam em abdicar da respetiva soberania fiscal. Ora, esta diversidade legislativa traduz-se em vantagens concorrenciais que prejudicam o sistema fiscal como um todo.

Não obstante, a UE tem vindo ao longo dos anos a trabalhar no sentido da ambicionada harmonização fiscal consolidada. Prova disso são as várias diretivas como as que visam neutralizar o imposto das operações, relativas aos grupos económicos. A realidade demonstra-nos que é manifestamente premente a necessidade de uma coerência fiscal europeia relativamente aos regimes dos grupos de sociedades, sujeitando-os as mesmas regras dentro da comunidade, sendo, porém, uma das áreas que mais dificuldade aglutinadora tem gerado, refletindo uma insuficiência de decisão a nível europeu.

Nesse sentido, surgiu, a 16 de março de 2011, uma Proposta de Diretiva do Conselho, relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS), que visava combater entraves fiscais ao crescimento do mercado único, nomeadamente entraves relativos à sobretributação, à dupla tributação, a altos encargos administrativos e a custos avultados para cumprimento das obrigações fiscais societárias. A proposta trouxe vantagens para as sociedades de todas as dimensões, mas era particularmente relevante como parte do esforço para apoiar e encorajar as PME a beneficiar do mercado único. Nos termos da proposta, a MCCCIS seria um contributo decisivo para reduzir os obstáculos fiscais e os encargos administrativos, permitindo que as PME expandissem as suas atividades em toda a UE de uma forma simplificada e mais económica. Com a MCCCIS, as PME que operam além fronteiras e optassem pelo sistema só teriam de calcular a respetiva matéria coletável segundo um único conjunto de regras fiscais.

Esta proposta, que seria um passo importante para atenuar as desigualdades da fiscalidade direta que subsistem no seio da UE, esbarrou a inflexibilidade dos EM em renunciarem à respetiva soberania, pelo que nunca chegou a ser aprovada.

No entanto, a UE nunca desistiu dos objetivos de congregação fiscal comunitária ao nível da fiscalização direta. Nestes termos, resolveu dar um novo impulso a estes objetivos relançando, mais recentemente, em 25 de outubro de 2016, duas novas e interligadas Propostas de Diretiva a incidir sobre uma determinação comum para a base tributável de entidades sediadas na UE, e a consolidação da MCCCIS – Proposta de Diretiva à consolidação da matéria coletivas comum (MCCCIS). No entanto, estas propostas ainda não

encontraram a recetividade necessária dos EM para a respetiva aprovação. De qualquer das formas, a nova proposta (MCCCIS) mantém algumas das características da proposta de 2011 e inovou alguns temas. Na generalidade destacamos medidas como o caminho pela desconsideração pelos resultados gerados em operações internas (em linha manifestamente contrária ao RETGS, de consolidação fiscal parcial); a sujeição dos grupos de sociedades a um conjunto de regras singular; a mesma definição de grupo em que a sociedade mãe deverá ser titular de um direito de exercer mais de 50% dos direitos de voto, e um direito de propriedade que se eleve a mais de 75% do capital social da sociedade ou mais de 75% dos direitos que permitem ter lucros; a obrigatoriedade do regime circunscrita aos grandes grupos de empresas com um volume de negócios consolidado superior a 750 milhões de EUR; a ampliação do conceito de estabelecimento estável, que passou a englobar estabelecimentos estáveis na UE de contribuintes também eles residentes na UE ou mesmo em estados terceiros, sendo que a própria sociedade-mãe poderá ter a sua residência fora da UE; e a limitação de dedutibilidade de despesas com juros, entre outros fatores distintivos desta nova proposta consolidada.

Atualmente, ainda que exista uma maior sensibilização para uma harmonização tributária a nível europeu, julgamos que a adesão de todos os EM é um objetivo ambicioso. A hipotética vigência da MCCCIS irá reconfigurar os grupos económicos à escala europeia, impactando diretamente nas respetivas economias, pelo que será interessante acompanhar a discussão e evolução desta proposta e dos meios para ultrapassar a resistência dos EM.

Como última nota, não poderíamos deixar de reforçar a evolução legislativa portuguesa relativamente à tributação dos grupos de sociedades, em especial após a mais recente reforma do IRC. Ainda assim, subsistem alguns entraves para uma verdadeira consolidação fiscal que, de outro modo, com certeza potenciariam a atratividade cada vez maior pelo regime, como por exemplo a flexibilização de detenções mínimas obrigatórias, eliminação de limites às deduções de prejuízos fiscais em certos casos, ou o próprio apuramento da derrama numa perspetiva integralmente unitária do grupo. Será importante que o legislador acompanhe a dinâmica e a constante mutabilidade dos grupos societários, fazendo-a refletir num normativo mais versátil e atrativo que se coadune, em última *ratio*, pelas estratégias políticas ao nível comunitário, com vista a uma futura agregação com os modelos fiscais de consolidação europeus.

BIBLIOGRAFIA

- Amaral Neto, Francisco dos Santos, *Os Grupos de Sociedades*, Seminário sobre o Código das Sociedades Comerciais, Instituto Luso-Brasileiro do Direito Comparado e do Centro de Estudos da Ordem, 1987, disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7B7e8c1b6f-f1fc-49e3-8c0d-026c8e94166e%7D.pdf>
- Amorim, José de Campos, *Alterações ao Código do IRC Decorrentes do Novo Sistema de Normalização Contabilística*, in Congresso de Direito Fiscal, Porto, Vida Económica, 2011.
- Antunes, José Augusto Lima Engrácia, *Os Grupos de Sociedades, estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, 2.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2002.
- Azevedo, Maria Eduarda, *As reformas fiscais portuguesas do séc. XX, um enfoque analítico*, Universidade Lusíada, n.º 8, 2011., disponível em: <http://revistas.lis.ulusiada.pt/index.php/ldl/article/view/543>
- Buijink, W., Janssen, B. and Schols, Y. (2000), *Evidence of the effect of domicile on corporate average effective tax rates in the European Union*, MARC Working Paper MARC-WP/3/2000-11., disponível: https://www.researchgate.net/publication/222648195_Evidence_of_the_effect_of_domicile_on_corporate_average_effective_tax_rates_in_the_European_Union
- Belo, Luís Miguel e outros, *A Tributação dos Grupos de Sociedades: Um Regime em Evolução*, in Revista Eletrónica de Fiscalidade Da AFP, Ano I – Número 1, 2019., disponível em: https://www.afp.pt/content/revista_fiscalidade/ano_1/2019/1/revafp_ano_i_n1_a_tributacao_dos_grupos_de_sociedades_um_regime_em_evolucao_luis_belo_paulo_rodrighes_zita_almeida.pdf
- Câmara, Carla, *Guia prático do reenvio prejudicial*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2012, disponível em: <http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/GuiaReenvioPrejudicial/guia.pratico.reenvio.prejudicial.pdf>

- Donnelly, Maureen e outros, *Policy Forum: Group Relief for Canadian Corporate Taxpayers—At Last?*, Canadian Tax Journal, n.º 59, 2011, disponível em: <https://www.canada.ca/en/departmentfinance/programs/consultations/archives.html>
- Freitas Pereira, Manuel Henrique, *Regime fiscal do reporte de prejuízos - princípios fundamentais*. Estudos em homenagem à Dr.ª Maria de Lourdes Órfão de Matos, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1994.
- Glória, Teixeira, ISG business & economics school, Instituto Superior de Gestão, *Corporation Tax Systems in The EU*, Fiscalidade, n.º 2, abril de 2020, disponível em: <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-2/>
- Hanlon, M. and Heitzman, S., “A review of tax research”, Journal of Account and Economics, 50, 2010, disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410110000340>
- Mendes, Evaristo, *Breve introdução histórica ao direito comercial português*, in Revista de Direito Comercial, de 03 de maio de 2018, disponível em <https://static1.squarespace.com/static/58596f8a29687fe710cf45cd/t/5aeac9e2aa4a997479014283/1525336548738/2018-15.pdf>
- Morais, Rui Duarte, *Passado, Presente e Futuro da Derrama*, Instituto Superior de Gestão, Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal n.º 38, 2009, disponível em: <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-38/>
- 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.
- Nabais José Casalta, "*Direito Fiscal*", 7.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2013.
- Nabais, José Casalta *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2018.

- 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
- Lopes, Mariana Calçada e outros, *Efeitos da adoção da IFRS 10 na composição dos grupos: um estudo Exploratório*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2017, disponível em <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/15104>
- LOUREIRO, Catarina Tavares e outros, *A Relação de Domínio ou de Grupo como Pressuposto de Facto para a Aplicação das Normas do Código das Sociedades Comerciais – O Âmbito Espacial em Particular*, in *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* / 30-2011, disponível em: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3223/documento/art05.pdf?id=3371>
- Olavo, Paulo Cunha, *Direito das sociedades comerciais*, 7.^a Ed, Almedina, Coimbra, 2019.
- Oliveira, Aurélio, *Os Inacianos e as Companhias de Comércio em Portugal*, in Estudos em homenagem a João Francisco Marques, II, 2001, p. 199-208, Faculdade de Letras da Universidade do Porto, disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/8555>
- Pereira, Paula Rosado, *A tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves fiscais ao mercado interno e estratégias de actuação comunitária*. Coimbra, Almedina, 2004
- 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.
- Pitta e Cunha, Paulo, *A Reforma Fiscal*, Comunicação apresentada na Academia das Ciências de Lisboa, 1989.
- 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-an%C3%A1lise->

[comparada-do-MCCIS-e-do-RETGS-Ana-Sofia-Rodrigues-e-J-Miranda-Sarmiento.pdf](#)

Sá, Nuno Filipe, *A Tributação dos Grupos de Sociedades na mais recente reforma do IRC*.
Universidade Católica Porto, Porto, 2014

Sanches, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007

Spengel, Christoph e outros, *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: some issues and options*, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 2007, disponível em: <https://econpapers.repec.org/paper/btxwpaper/0717.htm>

Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2010.

Torres, Manuel Anselmo, *Relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama*, Instituto Superior de Gestão; *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal* n.º 38, abril, 2009, disponível em: <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-38/>

Xavier, A. *Direito tributário internacional*, Coimbra: Almedina, 2.ª edição atualizada, 2007.

Documentação Consultada:

Circular n.º 5/2015 de 31 de março de 2015, da Direção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social – “*Para um mercado interno sem obstáculos fiscais, Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da EU*”, da Comissão das Comunidades Europeias, COM(2001) 582 final, de 23 de outubro de 2001.

Comissão Europeia, “*Commission Staff Working Document, Corporate Income Taxation in the European Union Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on a Fair and Efficient Corporate Tax System in*

the European Union: 5 Key Areas for Action” {COM(2015) 302 final}, ed, Bruxelas, SWD(2015) 121 final, 17 de junho de 2015.

Comunicação aos Membros sobre o parecer fundamentado da Assembleia Nacional da República da Bulgária sobre a proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS), Parlamento Europeu (PE) (2011).

Despacho n.º 1641/2008, de 28 de maio de 2009, “*Irrelevância da perda do direito à dedução dos prejuízos fiscais para efeitos do RETGS*”, da Direção Geral de Impostos.

Despacho n.º 2853/2010, de 27 de outubro de 2010, “*Regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009 (RFAI 2009)*”, da Direção Geral de Impostos.

Despacho 1106/2015, de 31 de maio de 2015, “*Constituição de sociedades após A data de início do período de tributação em que se pretende a sua inclusão no Grupo para efeitos da aplicação do RETGS*”, da Direção Geral de Impostos.

Despacho n.º 725/2016, de 22 de agosto de 2017, “*Elaboração das demonstrações financeiras individuais com base em diferentes referenciais contabilísticos por sociedades integrantes de um grupo tributado pelo RETGS*”, da direção geral de Impostos.

Despacho 1028/2017, de 03 de maio de 2017, “*Opção pelo RETGS – Taxa dos Açores*”, da Direção Geral de Impostos.

Despacho n.º 1349/2017, de 31 de maio de 2017, “*Alteração da sociedade dominante de um Grupo sujeito ao RETGS, para uma sociedade residente na UE, com sucursal em Portugal. Retroatividade da opção*”, da Direção Geral de Impostos.

Despacho n.º 229/2017, de 02 de agosto de 2017, “*Sociedade que apresenta três períodos de tributação com prejuízos fiscais adquire o domínio de um Grupo sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS)*”, da Direção Geral de Impostos.

Despacho n.º 2155/2017, de 18 de agosto de 2017, “*Sociedade dominante de um Grupo sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), com sede na*

União Europeia (UE), adquire o domínio de sociedade dominante de um outro Grupo sujeito ao RETGS, também ela com sede na EU”, da Direção Geral de Impostos.

Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990.

Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003.

Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de Outubro de 2009.

Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011.

Diretiva n.º 2014/86/UE, do Conselho, de 8 de julho de 2014.

Execução do Programa Comunitário de Lisboa Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu “ A contribuição das políticas fiscais e aduaneiras para a Estratégia de Lisboa” Comissão das Comunidades Europeias, Bruxelas, , COM(2005) 532 final, de 25 de outubro de 2010

Ofício - circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

Relatório da Lei do Orçamento do Estado para 2013, Ministério das Finanças, Lisboa, 2012.

Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego, 2013.

Proposta de Diretiva do Conselho COM(2011) 121 final, de 16 de março de 2011.

Proposta de Diretiva do Conselho COM(2016) 683 final, de 26 outubro de 2016.

Proposta de Diretiva do Conselho COM(2016) 685 final, de 26 outubro de 2016.

Listagem de Jurisprudência:

Ac. do TJUE de 13 de dezembro de 2005, processo n.º C-446/03.

Ac. do TJUE de 27 de novembro de 2008, Processo n.º C-418/07.

Acórdão do TJUE de 12 de junho de 2014, processo C-40/13.

Ac. do STA de 29 de fevereiro de 2002, processo n.º 021/12.

Ac. do STA de 02 de fevereiro de 2011, processo n.º 909/10.

Ac. do STA de 02 de fevereiro de 2012, processo n.º 0234/12.

Ac. do STA de 5 de julho de 2012, processo n.º 0393/18.3BEPRT.

Ac. do STA de 05 julho 2012, processo n.º 0206/12.

Ac. do STA de 18 de setembro de 2013, processo n.º 01180/11.

Ac. do STA de 12 de março de 2014, processo n.º 0256/12.

Ac. do STA de 05 julho 2021, processo n.º 0265/12.

Ac. do TCA Sul de 12/04/2005, Processo n.º 00428/03.

Ac. do CAAD de 05 de julho de 2012, processo n.º 18/2011-T.

Ac. do CAAD de 13 de fevereiro de 2013, processo n.º 93/2012-T

Ac. do CAAD de 08 de maio de 2013, processo n.º 147/2012-T.

Ac. do CAAD de 1 de setembro de 2014, processo n.º 239/2014-T.

Ac. do CAAD de 24 de abril de 2015 no processo n.º 659/2014-T.

Ac. do CAAD de 15 de julho de 2016, processo n.º 648/2015-T.

Ac. do CAAD de 05 de junho de 2017, Processo n.º 1/2017-T.

Ac. do CAAD de 01 junho de 2018, processo n.º 558/2017-T.

Ac. do CAAD, de 26 de março de 2020, Processo n.º 482/2019-T.

Ac. do TC n.º 197/2013, de 9 de abril de 2013.

Ac. do TC n.º 197/2016 de 13 de abril de 2016.

Ac. do TC n.º 430/2016, de 13 de julho de 2016.