



Universidade do Porto  
Faculdade de Direito

Joaquim Miguel Garrido de Oliveira

O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO  
DOS GRUPOS DE SOCIEDADES

Curso de Especialização em Direito Fiscal - VI Edição

janeiro de 2013

---

## ÍNDICE

<b>Siglas e Abreviaturas Utilizadas</b> .....	<b>3</b>
<b>1. Introdução</b> .....	<b>4</b>
<b>2. Resenha histórica</b> .....	<b>5</b>
<b>3. Tributação especial dos Grupos de Sociedades</b> .....	<b>6</b>
3.1. <i>Princípios subjacentes ao regime</i> .....	6
3.1.1. Princípio da neutralidade .....	6
3.1.2. Princípio da capacidade contributiva .....	7
3.1.3. Princípio da territorialidade .....	7
3.1.4. Princípio da liberdade de organização empresarial.....	7
3.2. <i>Âmbito e condições de aplicação</i> .....	8
3.2.1. Âmbito .....	8
3.2.2. Requisitos de ordem material .....	8
3.2.3. Requisitos de ordem formal .....	14
3.3. <i>Determinação do Lucro Tributável do Grupo</i> .....	15
3.4. <i>Regime específico de dedução de prejuízos fiscais</i> .....	16
3.4.1. Prejuízos gerados durante a aplicação do regime .....	16
3.4.2. Prejuízos gerados em períodos anteriores à aplicação do regime .....	17
3.4.3. Prejuízos após a saída do regime.....	18
3.5. <i>Casos práticos</i> .....	18
3.6. <i>Disposições gerais</i> .....	21
3.7. <i>O Pagamento</i> .....	22
3.7.1. Regime de responsabilidade solidária passiva .....	22
3.7.2. Pagamentos por conta.....	22
3.7.3. Pagamento especial por conta .....	24
3.7.4. Pagamento adicional por conta .....	26
3.8. <i>Derrama</i> .....	26
3.9. <i>O Imposto – Benefício da Poupança Fiscal</i> .....	29
<b>4. Harmonização Europeia</b> .....	<b>31</b>
<b>5. Conclusão</b> .....	<b>32</b>
<b>6. Bibliografia</b> .....	<b>33</b>
<b>Anexo A – Cálculo matricial</b> .....	<b>35</b>

## **SIGLAS E ABREVIATURAS UTILIZADAS**

ACE – Agrupamento Complementar de Empresas  
AT – Autoridade Tributária e Aduaneira  
CC – Código Civil  
CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Base  
CCI – Código da Contribuição Industrial  
CE – Comissão Europeia  
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
CRP – Constituição da República Portuguesa  
CSC – Código das Sociedades Comerciais  
DL – Decreto-Lei  
IES – Informação Empresarial Simplificada  
IAS – International Accounting Standards  
IFRS – International Financial Reporting Standards  
LFL – Lei das Finanças Locais  
LGT – Lei Geral Tributária  
NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro  
PAC – Pagamento Adicional por Conta  
PEC – Pagamento Especial por Conta  
RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades  
RTLC – Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado  
SNC – Sistema de Normalização Contabilística  
STA – Supremo Tribunal Administrativo  
TCE – Tratado da Comunidade Europeia  
TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia  
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia  
UE – União Europeia

## 1. INTRODUÇÃO

Com o desenvolvimento das economias e a crescente globalização, as sociedades comerciais, como resposta à procura do mercado, têm necessidade de expandirem as suas atividades, quer para novas áreas de negócio, quer para novos horizontes geográficos. As opções utilizadas para esse crescimento variaram entre o crescimento orgânico e mais recentemente com a constituição de estruturas societárias complexas como forma de resposta à concentração das atividades. Com o fenómeno da globalização, o “movimento de concentração domina atualmente a vida económica”<sup>1</sup>, sendo caracterizado como “fenómeno-chave da ordem económica dos nossos dias”<sup>2</sup>.

A criação dessas estruturas societárias complexas pode obedecer a objetivos de índole diversa:

- operacionais e de gestão - com o intuito de garantir uma determinada segregação das atividades ou áreas de negócio, subordinadas à mesma política comercial, económica e financeira;
- legais – como resposta ao cumprimento de requisitos legais e/ou de licenciamento para desenvolvimento de atividades, mantendo a autonomia jurídica e patrimonial, bem como a limitação das responsabilidades aos patrimónios individuais;
- fiscais – como resposta ao enquadramento fiscal em vigor relacionado com a progressividade dos impostos *versus* dimensão da sociedade.

Independentemente da complexidade das estruturas societárias, a análise de gestão, financeira, contabilística, fiscal e até legal é efetuada com uma visão global do grupo de empresas em que se inserem. O processo utilizado é o da “consolidação contabilística”, que de acordo com a norma contabilística da consolidação, consiste na junção de uma ou mais entidades juridicamente independentes, apresentando-as como uma única entidade económica, sob o controlo de uma empresa-mãe<sup>3</sup>, em que “controlo” significa o “poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma”<sup>4</sup>.

Tendo em conta a realidade económica acima descrita e a importância atribuída à tributação do rendimento na atividade das empresas, é de todo pertinente a existência de um regime que permita aos grupos de sociedades poderem ser tributados de acordo com a sua realidade económica e como uma entidade com capacidade contributiva única.

---

<sup>1</sup> Antunes, José Engrácia (2002) - *Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, 2ª Ed., Coimbra, Almedina

<sup>2</sup> Antunes, José Engrácia (2002) - *Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, 2ª Ed., Coimbra, Almedina

<sup>3</sup> vide NCRF 15 – Investimentos em subsidiárias e consolidação, in Aviso nº 15655/2009

<sup>4</sup> vide NCRF 5 – Divulgações de Partes Relacionadas, § 8, in Aviso nº 15655/2009

Perante esta realidade, o legislador fiscal, optou por prever um regime de tributação que atendesse aos resultados conjuntos apurados pelas sociedades pertencentes ao grupo, reconhecendo os grupos societários como uma realidade jurídico-tributária autónoma.

O âmbito do presente trabalho é efetuar uma análise sobre os aspetos essenciais do RETGS, consagrado no art.º 69º do CIRC e seguintes, bem como a evolução de alguma da jurisprudência nacional e uma breve visão sobre os recentes desenvolvimentos a nível comunitário. A escolha deste tema, para além de se enquadrar nas temáticas de direito fiscal e contabilidade do VI curso de pós-graduação em direito fiscal, é o reflexo das análises e dificuldades sentidas na minha experiência profissional ao longo do último ano.

## 2. RESENHA HISTÓRICA

O direito fiscal, reconhecendo a importância dos grupos económicos, desde cedo se preocupou com a sua realidade, “caminhando gradual mas consistentemente para uma “visão económica” unitária da empresa plurissocietária (*“wirtschaftliche Betrachtung”*) e elevando esta a objeto autónomo de imputação das normas jurídico-tributárias, para lá da mera consideração individual dos entes integrados no seu perímetro”<sup>5</sup>.

No direito português o reconhecimento dos grupos societários como realidade jurídico-tributária autónoma foi consagrado no RTLC, introduzido pelo DL nº414/87 de 31 de dezembro. Ainda que aprovado na vigência do CCI, constituiu uma das inovações (apesar de antecipada) do CIRC, aprovado um ano depois.

Este regime baseava a determinação do lucro tributável no processo de “consolidação fiscal” do perímetro de sociedades, cujo conceito deriva da “jurisprudência alemã, quando criou o conceito de *Organschaft*”, dando unidade jurídica e tratamento conjunto aos grupos de sociedades”<sup>7</sup>.

A falta de conhecimento e tratamento do processo de consolidação, que era deveras notória no nosso país nos finais da década de 80, terá contribuído, a par das especificidades impostas pelo regime, para uma “longa e penosa odisseia de mutação

---

<sup>5</sup> Antunes, José Engrácia (2002) - *Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, 2ª Ed., Coimbra, Almedina

<sup>6</sup> Criação que se tornou possível quando a jurisprudência financeira começou a aceitar que uma empresa se tornasse órgão de outra. *vide* Tipke/Lang, *Steuerrecht* (1996), Köln, pp 474 e Sanches, José Luís Saldanha (2007) - *Manual de direito fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, pp 361

<sup>7</sup> Sanches, José Luís Saldanha (2007) - *Manual de direito fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, pp361

legislativa”<sup>8</sup>, que culminou com a sua revogação e criação do atual RETGS, pela Lei nº 30-G/2000 de 29 de dezembro.

O RETGS, que se encontra previsto nos art.º 69º e seguintes do CIRC, baseia-se na soma algébrica dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais das sociedades do perímetro, afastando-se do conceito 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”<sup>9</sup>.

### **3. TRIBUTAÇÃO ESPECIAL DOS GRUPOS DE SOCIEDADES**

Com o RETGS, introduziram-se alterações face ao anterior RTLC que consistiram, no essencial, em deixar de tributar os grupos de sociedades pelo lucro consolidado e passar a tributá-los pelo somatório dos resultados fiscais apurados nas declarações de rendimentos de cada uma das sociedades integrantes do respetivo grupo. As alterações visaram, por um lado, limitar as vantagens fiscais da tributação pelo lucro consolidado e, por outro, simplificar a sua aplicação, com vista a criar condições para que a AT pudesse, de facto, exercer a sua ação fiscalizadora sobre os grupos de sociedades.

Analisaremos de seguida alguns dos princípios subjacentes, bem como os requisitos específicos do regime.

#### **3.1. Princípios subjacentes ao regime**

Identificam-se alguns princípios subjacentes ao RETGS, baseados nos princípios fiscais<sup>10</sup>.

##### **3.1.1. Princípio da neutralidade**

É um dos fundamentos justificativos da opção pela tributação dos grupos de sociedades<sup>11</sup>, no qual, independentemente das estruturas societárias utilizadas para o exercício de atividades económicas, o sistema fiscal tributa o rendimento da mesma forma. Este, é de resto um dos princípios gerais que os sistemas fiscais procuram prosseguir.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> Antunes, José A. Engrácia (2002) - Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária, 2ª Ed., Coimbra, Almedina, pp 202

<sup>9</sup> Sanches, José Luís Saldanha (2007) - Manual de direito fiscal, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, pp 362

<sup>10</sup> Sobre os princípios subjacentes ao regime *vide* Nunes, Gonçalo Avelãs (2001) - Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em sede de IRC, Coimbra, Almedina

<sup>11</sup> Nunes, Gonçalo Avelãs (2001) - Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em sede de IRC, Coimbra, Almedina, pp 47

<sup>12</sup> *vide* princípios fiscais em Teixeira, Glória (2008) - Manual de direito fiscal, Coimbra, Almedina, pp 55-56

---

De acordo com o art.º 70º do CIRC, o lucro tributável do grupo fiscal 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, sendo pois tributada a realidade global unitária do grupo.

### **3.1.2. Princípio da capacidade contributiva**

Este princípio, também conhecido como *princípio da equidade*<sup>13</sup>, é outro dos fundamentos justificativos do regime, como concretização do *princípio da igualdade*<sup>14</sup>.

Este princípio, igualmente consagrado no art.º 104º da CRP, refere-se no n.º 2 que a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real. Trata-se da aplicação da capacidade contributiva às empresas, na medida em que elas deverão ser tributadas quando têm rendimento e na exata medida do mesmo<sup>15</sup>. Na medida em que as sociedades estejam organizadas em forma de grupo, a tributação com respeito à capacidade contributiva do grupo deverá prevalecer sobre a capacidade contributiva individual.

### **3.1.3. Princípio da territorialidade**

De acordo com este princípio, os Estados exercem a sua jurisdição fiscal sobre todos os bens, pessoas e transações conectados com o seu território<sup>16</sup>. Este princípio está patente no RETGS na alínea a) do n.º 3 do art.º 69º do CIRC, no qual o âmbito de aplicação do regime está limitado ao facto de as sociedades pertencentes ao grupo terem que ter obrigatoriamente sede e direção efetiva em território português.

### **3.1.4. Princípio da liberdade de organização empresarial**

De acordo com este princípio, o legislador não deve impor restrições ao livre exercício da liberdade da empresa, mas deve adotar medidas para promover o seu exercício, sendo este outro dos fundamentos do RETGS, segundo o qual a forma de tributação não deve afetar as decisões da forma de organização empresarial<sup>17</sup>. Este

---

<sup>13</sup> *vide* princípios fiscais em Teixeira, Glória (2008) - Manual de direito fiscal, Coimbra, Almedina, pp56-57

<sup>14</sup> Nunes, Gonçalo Avelãs (2001) - Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em sede de IRC, Coimbra, Almedina, pp 50

<sup>15</sup> Sanches, José Luís Saldanha (2007) - Manual de direito fiscal, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, pp 230-234

<sup>16</sup> *vide* princípios fiscais em Teixeira, Glória (2008) - Manual de direito fiscal, Coimbra, Almedina, pp 60-61

<sup>17</sup> Antunes, José A. Engrácia (2002) - Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária, 2ª Ed., Coimbra, Almedina

---

princípio, consagrado no art.º 80º da CRP, encontra-se igualmente previsto na legislação comunitária, nos artigos 43º e 48º do TCE, relativamente ao direito de estabelecimento.

### **3.2. Âmbito e condições de aplicação**

#### **3.2.1. Âmbito**

O primeiro aspeto caracterizador deste regime reside no facto de ser um regime de aplicação facultativa, cumpridos os demais requisitos, e não obrigatória, conforme estabelece o nº 1 do art.º 69º do CIRC. Desde logo, deixa ao livre arbítrio dos grupos de sociedades ponderar pela sua aplicação.

Tendo em conta as diversas condições impostas pelo legislador, para aplicação deste regime, poderíamos sistematizar os requisitos em dois tipos fundamentais – requisitos de ordem material e de ordem formal<sup>18</sup>.

#### **3.2.2. Requisitos de ordem material**

Associado a este conjunto de requisitos, analisaremos os números 2 a 4 do art.º 69º do CIRC, os quais especificam as condições de aplicação do regime. Enquanto o nº 3 estabelece os requisitos cumulativos que as sociedades deverão cumprir para a aplicação do regime, o nº 4 estabelece requisitos cuja verificação implicam a exclusão da aplicação do regime. Neste caso, o legislador, ao longo dos anos, acabou por, na nossa opinião, misturar requisitos de verificação com algumas normas “anti-abuso”, como forma de combate à utilização abusiva de algumas situações, conforme veremos mais à frente.

Os requisitos de ordem material poderão ser subdivididos em quatro<sup>19</sup>:

##### *a. Natureza jurídica da relação de coligação intersocietária*

De acordo com o nº 2 do art.º 69º do CIRC, a noção de grupo de sociedades é delimitada pela detenção direta ou indireta, pela sociedade dominante, de pelo menos 90% do capital das sociedades dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.

##### **A noção de grupo de sociedades**

A delimitação definida pelo legislador na atual redação é mais abrangente do que aquela que é definida no CSC, onde é possível encontrar disposições que permitem

---

<sup>18</sup> Distinção e subdivisão dos requisitos de ordem material e formal idealizada por Antunes, José A. Engrácia (2002) - Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária, 2ª Ed., Coimbra, Almedina, pp 205-210

<sup>19</sup> Sobre a subdivisão dos requisitos de ordem material *vide* Antunes, José A. Engrácia (2002) - Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária, 2ª Ed., Coimbra, Almedina, pp 205-210

---

definir o conceito de grupo<sup>20</sup>. O conceito de relação de grupo por domínio total<sup>21</sup> obriga a uma participação no capital de 100%, definição que no anterior regime do RTLC era utilizada para delimitar a noção de grupo, por remissão precisamente para o CSC. Contudo, o mesmo CSC tem um conceito de relação de domínio bastante mais abrangente que o anterior<sup>22</sup>, o qual considera que duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas, dita dominante, pode exercer, direta ou indiretamente, sobre a outra, dita dependente, uma influência dominante. Presume-se que uma sociedade é dependente de uma outra se esta, direta ou indiretamente:

- a) Detém uma participação maioritária no capital;
- b) Dispõe de mais de metade dos votos;
- c) Tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização.

Por outro lado, os conceitos equivalentes definidos no SNC delimitam a noção de controlo de forma mais conceptual e abrangente, apesar destes serem bem mais recentes face à redação do legislador. Passamos a definir alguns dos seus conceitos<sup>23</sup>:

*Empresa-mãe*: é uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias;

*Subsidiária*: é uma entidade (aqui se incluindo entidades não constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parcerias) que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe);

*Grupo*: é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias;

*Controlo*: é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma. Deve presumir-se que uma entidade concentrada obteve o controlo de outra entidade concentrada quando adquire mais de metade dos direitos de voto da outra entidade, a menos que seja possível demonstrar que essa propriedade não constitui controlo. Mesmo que uma das entidades concentradas não adquira mais de metade dos direitos de voto de outra entidade concentrada, ela pode ter obtido o controlo da outra entidade se, como resultado da concentração, ela obtiver:

- a) Poder sobre mais de metade dos direitos de voto da outra entidade em virtude de um acordo com outros investidores; ou
- b) Poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade segundo uma cláusula estatutária ou um acordo; ou

---

<sup>20</sup> Sobre a definição de conceito de grupo *vide* Título VI do CSC

<sup>21</sup> *vide* Título VI, capítulo III do CSC

<sup>22</sup> *vide* Título VI, capítulo II, art.º 486º do CSC

<sup>23</sup> *vide* § 4 da NCRF 15 – Concentrações de atividades empresariais e § 9 da NCRF 14 – Investimentos em subsidiárias e consolidação, *in* Aviso nº 15655/2009

- c) Poder para nomear ou demitir a maioria dos membros do órgão de gestão da outra entidade; ou
- d) Poder de agrupar a maioria de votos nas reuniões do órgão de gestão da outra entidade.

Podemos pois concluir que o legislador acabou por definir um conceito de grupo, que sendo ligeiramente mais abrangente que o conceito de grupo por domínio total do CSC é bastante mais restrito que os conceitos de domínio e controlo do CSC e do SNC, respetivamente.

**A problemática do cálculo da percentagem de participação e de controlo**

Um dos problemas mais comuns prende-se com o cálculo da detenção direta ou indireta e do controlo (direitos de voto) das sociedades dominadas, pela sociedade dominante. Os conceitos de participação efetiva ou detenção e de controlo foram já apresentados conjuntamente com a noção de grupo de sociedades.

O cálculo da participação efetiva, quando detida de forma indireta, é obtido pelo processo de multiplicação sucessiva das percentagens de participação em cada um dos níveis. Havendo participações obtidas de forma direta e indireta, a participação resulta da soma das participações diretas e indiretas, conforme definido no nº 6 do art.º 69 do CIRC.

Seguem alguns exemplos ilustrativos:

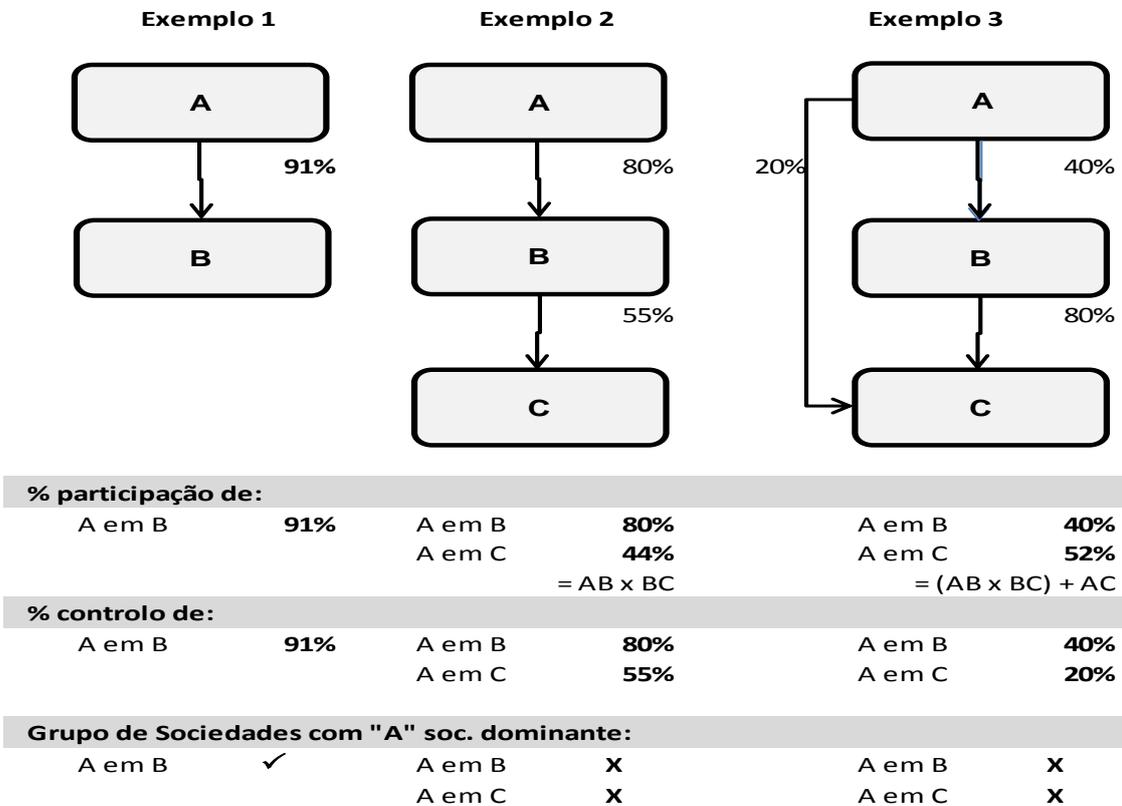


Figura 1 – Apuramento de % de participação, controlo e existência de grupo de sociedades

---

Analisamos de seguida os exemplos apresentados de acordo com a delimitação do nº2 do art.º 69º do CIRC:

- Exemplo 1: A sociedade A é dominante de um grupo de sociedades, em que a sociedade B é considerada sociedade dominada pois a percentagem de participação é superior a 90% e de controlo superior a 50%;
- Exemplo 2: A sociedade A não pode ser considerada sociedade dominante de B nem de C e por conseguinte não existe grupo de sociedades, pois apesar da percentagem de controlo ser superior a 50% a percentagem de participação é inferior, em ambos os casos, a 90%;
- Exemplo 3: A sociedade A não pode ser considerada sociedade dominante de B nem de C e por conseguinte não existe grupo de sociedades, uma vez que a percentagem de participação é inferior a 90% e a percentagem de controlo inferior a 50%.

Os exemplos apresentados correspondem a detenções simples, contudo, somos por vezes confrontados com estruturas societárias bastante complexas, com participações recíprocas, cruzadas e ações próprias que tornam os cálculos bem mais complexos. Nestes casos, o método recomendado para cálculo das percentagens de participação efetiva é o recurso ao cálculo matricial<sup>24</sup>.

Segue um exemplo ilustrativo:

Considere-se as sociedades com as participações constantes da figura 2, em que os valores entre parêntesis correspondem a ações / quotas detidas pela própria sociedade.

---

<sup>24</sup> Para explicação das modalidades práticas de cálculo das percentagens de participação efetiva e utilização do cálculo matricial, *vide* Titre IV – Opérations de consolidation, chapitre 11 – Mise en oeuvre des méthodes de consolidation, section III – Détermination du pourcentage d'intérêts, Lefebvre, F (1999) - *Arrêté des Comptes 1999*, Paris, Editions Francis Lefebvre, pp 256-268

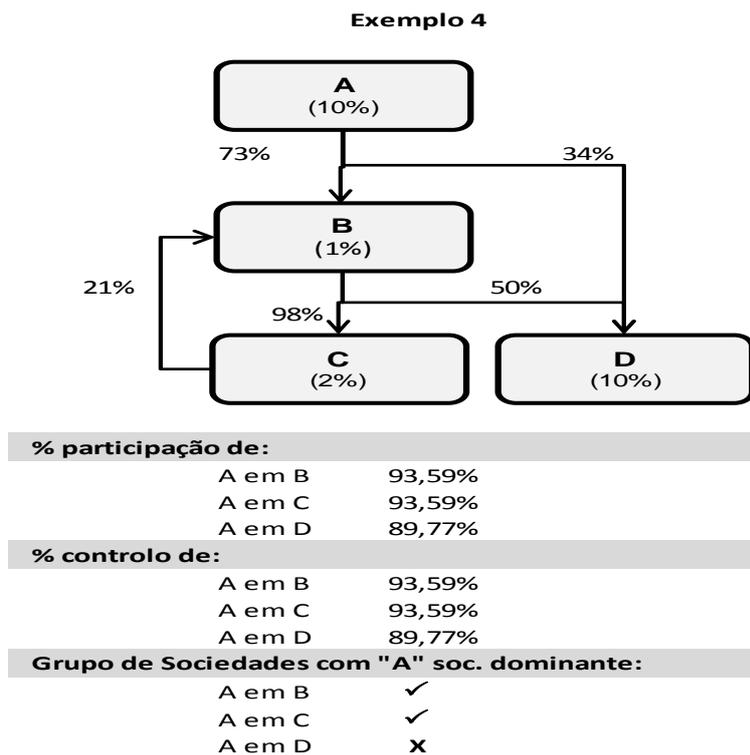


Figura 2 – Apuramento de percentagem de participação, de controlo e existência de Grupo de sociedades

No Anexo A apresentamos a estrutura de matrizes e respetivos cálculos, que nos permitem calcular de forma segura e eficaz as percentagens de participação e controlo.

Analizamos de seguida o exemplo apresentado de acordo com a delimitação do nº2 do art.º 69º do CIRC:

- A sociedade A pode ser considerada sociedade dominante de B e de C, mas não relativamente a D. No caso da sociedade D, apesar da percentagem de controlo ser bastante superior a 50%, não atinge os 90% necessários.

*b. Estatuto jurídico-pessoal*

Todas as sociedades que integram o perímetro deverão ter sede e direção efetiva em território português, conforme alínea a) do nº 3 do art.º 69º do CIRC;

Relativamente a este requisito, a integração e harmonização europeia têm conduzido a alguns desenvolvimentos nesta e noutras matérias, havendo já jurisprudência que tende a considerar de forma mais abrangente o princípio da territorialidade. Abordaremos este tema no capítulo 4 - Harmonização Europeia.

*c. Estatuto jurídico-fiscal*

De acordo com este requisito, a totalidade dos rendimentos das sociedades que integram o perímetro deverá estar sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa

---

mais elevada, conforme segunda parte da alínea a) do nº 3 do art.º 69º do CIRC. No entanto, o legislador estabeleceu na norma de exclusão (alínea d) do nº 4 do art.º 69º do CIRC) a possibilidade de as sociedades sujeitas a taxas de IRC inferiores à mais elevada renunciarem à sua aplicação, de modo a poderem integrar o perímetro.

d. *Estatuto jurídico-formal*

Este requisito limita a forma jurídica das sociedades passíveis de integrarem o regime, limitando-a ao tipo de sociedades por quotas, sociedades anónimas ou sociedades em comandita por ações, conforme estabelecido na alínea g) do nº 4 do art.º 69º do CIRC. Desde logo, o legislador deixou de fora outras formas societárias, cuja opção seria discutível, tais como os ACE, cooperativas, sociedades em comandita simples.

e. *Requisitos adicionais*

Como requisitos adicionais a cumprir para a aplicação do regime temos:

- A sociedade dominante deverá deter as participações a que se refere o nº 2 do art.º 69º do CIRC há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime, conforme alínea b) do nº 2 do art.º 69º do CIRC; Contudo, e de acordo com o nº 5 do art.º 69º do CIRC, este requisito não será aplicável caso se trate de sociedades constituídas pela sociedade dominante há menos de um ano.

Exemplo: Caso uma sociedade dominante, adquira em 30-01-2011 uma participação que lhe permita cumprir com os requisitos para inclusão no perímetro, essa sociedade apenas poderá ser incluída no perímetro como sociedade dominada em 01-01-2013, uma vez que em 01-01-2012 a sociedade dominante ainda não detém a participação há mais de um ano. Se porventura, nessa mesma data tivesse constituído uma nova sociedade, *coeteris paribus*, poderia inclui-la no perímetro como sociedade dominada em 01-01-2012, uma vez que se aplica a exceção do nº 5 do art.º 69º do CIRC;

- A sociedade dominante não pode ser considerada dominada de outra sociedade residente em território português que reúna as condições para ser qualificada como sociedade dominante, conforme alínea c) do nº 2 do art.º 69º do CIRC.

Neste caso, a opção pelo regime terá de ser adotada pela sociedade que reúna os requisitos para tal;

- A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, conforme alínea d) do nº 2 do art.º 69º do CIRC.

---

As sociedades, cumprindo os requisitos enumerados no nº 3, não poderão, ainda assim optar pela aplicação do regime caso se verifiquem algumas das situações que se enumeram, conforme nº 4 do art.º 69º do CIRC;

- Estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;
- Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;
- Registrem 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.

Este requisito corresponde mais a uma norma anti-abuso, que visou sobretudo evitar a aquisição de sociedades com prejuízos fiscais com o intuito de aproveitamento dos mesmos;

- Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante. Este requisito prende-se mais com questões de índole prática, pela impossibilidade de gerir e controlar sociedades no regime com períodos de tributação distintos.

### **3.2.3. Requisitos de ordem formal**

Os requisitos de ordem formal, prendem-se com os formalismos e prazos necessários a cumprir pelas sociedades dominantes e dominadas de comunicação da opção pela aplicação do regime, bem como as posteriores alterações, cessação ou renúncia à aplicação do mesmo, conforme descrito no nº 7 do art.º 69º do CIRC.

Qualquer que seja o facto (opção pela aplicação, alteração, renúncia ou cessação), carece de comunicação à AT, pela sociedade dominante, embora, com prazos distintos:

- No caso da opção pela aplicação por este regime, até ao fim do 3º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação.

Exemplo: Caso se pretenda iniciar a aplicação do regime com referência a 01-01-2013, a comunicação deverá ser efetuada até 31-03-2013, pela sociedade dominante;

- No caso de alteração à composição do grupo, existem prazos distintos:
  - a) Até ao fim do 3º mês do período de tributação em que deva ser efetuada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do nº 8 do art.º 69 do CIRC.

*Exemplo:* Caso uma sociedade dominante adquira em 30-01-2011 uma participação que lhe permita cumprir com os requisitos para inclusão no perímetro, essa sociedade apenas poderá ser incluída no perímetro como sociedade dominada em 01-01-2013, pelo que a comunicação de alteração à composição do grupo deverá ser efetuada até 31-03-2013;

b) Até ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorra a saída de sociedades do grupo ou outras alterações nos termos da alínea e) do nº 8 do art.º 69º do CIRC.

*Exemplo:* No caso de alienação, caso esta ocorra em 15-12-2012, a comunicação de alteração deverá ser efetuada até 31-03-2013 (que corresponde ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorreu a saída da sociedade do grupo fiscal);

c) No caso específico de cessação de atividade / dissolução e liquidação de sociedades do grupo, a comunicação deverá ser efetuada no mesmo prazo para entrega da declaração de cessação de atividade, que corresponde a 30 dias nos termos do nº 6 do art.º 118º do CIRC;

- No caso de renúncia, até ao fim do 3º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime;
- No caso de cessação, até ao fim do 3º 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 nº 8 do art.º 69º do CIRC.

De salientar que, o incumprimento das obrigações declarativas acima enunciadas, implica a cessação da aplicação do regime, bem como, a verificação à posteriori, por parte da AT, do incumprimento inicial de quaisquer dos requisitos de ordem material anteriormente referidos, conforme nº 8 do art.º 69º do CIRC. A este propósito, refira-se a desproporção existente entre o incumprimento de quaisquer dos requisitos e as sanções que são impostas pelo legislador.

### **3.3. Determinação do Lucro Tributável do Grupo**

O RETGS consubstancia-se numa lógica de tributação agregada segundo a qual um determinado grupo de sociedades é tributado, para efeitos de IRC, pelo seu resultado agregado (com algumas exceções), como se de uma só entidade se tratasse. De facto, prevê o art.º 70º do CIRC que 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.

Três conclusões poder-se-ão retirar da análise da referida norma:

- o lucro tributável do grupo é o que resulta da soma dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais apurados individualmente por cada uma das sociedades pertencentes ao

---

grupo fiscal, sendo esse o relevante para efeitos de IRC. Significa que o conceito de *lucro tributável* em RETGS não é o mesmo que o constante da regra geral<sup>25</sup>;

- partindo deste novo conceito de *lucro tributável*, com existência exclusivamente na esfera do grupo, é que são calculadas a *matéria coletável* (após deduzidos os prejuízos fiscais de anos anteriores e benefícios fiscais, caso existam) e a *coleta*. Deste modo, poderemos afirmar que quando seja aplicável o RETGS, por interpretação do art.º 70º do CIRC, os conceitos de *matéria coletável* e *coleta* apenas existem formalmente, na sociedade dominante;
- é a declaração periódica de rendimentos do grupo, apresentada pela sociedade dominante, que é liquidável e não as declarações das sociedades dominadas, apesar de cada uma das sociedades incluídas no perímetro ter o dever de submeter uma declaração periódica de rendimentos individual, que não produz efeitos de liquidação, conforme o nº 6 do art.º 120º do CIRC.

### **3.4. Regime específico de dedução de prejuízos fiscais**

Ao regime específico de dedução de prejuízos fiscais, aplicável ao RETGS, previsto no art.º 71º do CIRC, dever-se-á aplicar, com as devidas adaptações, as regras do regime geral de dedução de prejuízos fiscais previsto no art.º 52º do CIRC, nomeadamente a limitações impostas à sua dedução.

#### **3.4.1. Prejuízos gerados durante a aplicação do regime**

Os prejuízos fiscais gerados no grupo fiscal só podem ser deduzidos em cada exercício de tributação aos lucros tributáveis do grupo. Esta é uma das principais vantagens imputáveis a este regime, que reside no facto de a tributação do grupo ser efetuada como se uma única entidade se tratasse. Tal como aplicável no regime geral, os prejuízos que não possam ser deduzidos no período de tributação, são-no nos cinco períodos de tributação seguintes.

A expressão utilizada pelo legislador “só podem” não deixa margem para dúvidas, relativamente à impossibilidade de utilização dos prejuízos fora do regime. Adicionalmente, o legislador refere-se na alínea b) do nº 1 do art.º 71º do CIRC aos “prejuízos fiscais do grupo” e não aos “prejuízos das sociedades do grupo” como o fez na alínea a) do mesmo artigo, querendo com isto, esclarecer que os prejuízos pertencem ao

---

<sup>25</sup> À regra geral constante do art.º 17º do CIRC dever-se-á ter em conta as especificidades aplicáveis ao RETGS, constantes do art.º 70º do CIRC

grupo e não às sociedades individualmente, assim como a legitimidade para a sua dedução caberá também ao grupo, encabeçado pela sociedade dominante<sup>26</sup>.

### 3.4.2. Prejuízos gerados em períodos anteriores à aplicação do regime

Os prejuízos fiscais das sociedades do grupo referentes a exercícios anteriores ao do início de aplicação do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até à concorrência do lucro tributável da sociedade a que respeitam. Adicionalmente, deve ser respeitada a regra de antiguidade na dedução de prejuízos fiscais.

A título de exemplo, considere-se:

A sociedade A, sociedade dominada de um grupo fiscal liderado pela sociedade dominante B. A sociedade A tem prejuízos fiscais gerados antes da entrada no RETGS no montante de 10.000 Eur e apurou no exercício lucro tributável individual de 15.000 Eur. A sociedade B, apurou no exercício n um prejuízo fiscal de 28.000 Eur.

O grupo fiscal apurará um prejuízo fiscal no montante de 23.000 Eur, uma vez que se procedeu em primeiro lugar à dedução na sociedade A de 10.000 Eur, ao lucro tributável de 15.000, tendo resultado um lucro tributável para apurar no grupo de somente 5.000 Eur. A fórmula é como segue:

$$[PF_A + LT/PF_A] + LT/PF_B \Leftrightarrow (-10.000 + 15.000) + (-28.000)$$

$$\Leftrightarrow 5.000 - 28.000 \Leftrightarrow -23.000 \text{ Eur}$$

Em que:

- $PF_i$  – Prejuízos Fiscais da sociedade i gerados antes da aplicação do RETGS;
- $LT/PF_i$  – Lucro Tributável / Prejuízo fiscal apurado pela sociedade i no exercício n
- i – corresponde às sociedades pertencentes ao grupo fiscal, A e B

Por fim, e de acordo com o disposto no nº 2 do art.º 71º do CIRC, quando, durante a aplicação do regime, haja lugar a fusões entre sociedades do grupo ou uma sociedade incorpore uma ou mais sociedades não pertencentes ao grupo, os prejuízos das sociedades fundidas verificados em exercícios anteriores ao do início do regime podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante, desde que seja obtida a autorização pelo Ministro das Finanças, mediante requerimento dos interessados que deverá ser entregue na AT até ao fim do mês seguinte ao do pedido de registo da fusão, conforme previsto no art.º 75º do CIRC.

<sup>26</sup> Na nossa opinião, este ponto, poderá determinar implicações importantes no relacionamento contabilístico e financeiro das sociedades dominadas com a dominante, conforme abordaremos no capítulo 4 do presente trabalho.

### 3.4.3. Prejuízos após a saída do regime

Tal como já anteriormente referido, o legislador não deixou quaisquer dúvidas, quando na alínea b) do n.º 1 do art.º 71º do CIRC refere que os prejuízos gerados no regime só podem ser deduzidos no grupo. Assim, havendo cessação do regime, há que identificar os prejuízos individuais (gerados antes do regime), caso ainda existam e não tenha sido deduzidos, dos prejuízos consolidados (gerados no regime). Relativamente aos primeiros, podem as sociedades do grupo deduzir os prejuízos anteriores, nos termos e condições do regime geral previsto no n.º 2 do art.º 52º do CIRC, desde que não tenham sido ainda utilizados. Os segundos são irremediavelmente perdidos, conforme já anteriormente referido.

No caso de continuidade da aplicação do regime, pela saída de uma ou mais sociedades, extingue-se o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades<sup>27</sup>.

A título de exemplo, considere-se:

A sociedade A, sociedade dominada de um grupo fiscal liderado pela sociedade dominante B. O RETGS tinha apurado até ao exercício n-1 prejuízos fiscais no montante de 10.000 Eur, dos quais 2.000 Eur correspondiam à quota-parte dos prejuízos do grupo gerados pela sociedade A. Durante o exercício n a sociedade A saiu do grupo fiscal. Após a sua saída, esta perde a possibilidade de dedução da quota-parte de prejuízos do grupo, uma vez que os mesmos tendo sido gerados no grupo, não lhe pertencem individualmente. Por sua vez o grupo fiscal ficará apenas com 8.000 Eur (10.000 Eur – 2.000 Eur) de prejuízos fiscais para dedução em exercícios futuros.

Considerando ainda o exemplo anterior, a sociedade A, após a saída do perímetro, desde que cumprindo os demais requisitos, poderá reunir condições para integrar outro perímetro fiscal. A limitação a que se refere a alínea c) do n.º 4 do art.º 69º do CIRC não será aplicável, pelo que, os prejuízos fiscais, ao terem sido gerados no âmbito de um RETGS, pertencem a este e não à sociedade A, perdendo-se definitivamente nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 71º do CIRC, saindo a sociedade do grupo sem prejuízos fiscais acumulados. Saliente-se que este entendimento foi já validado pela AT, através de informação vinculativa.

### 3.5. Casos práticos

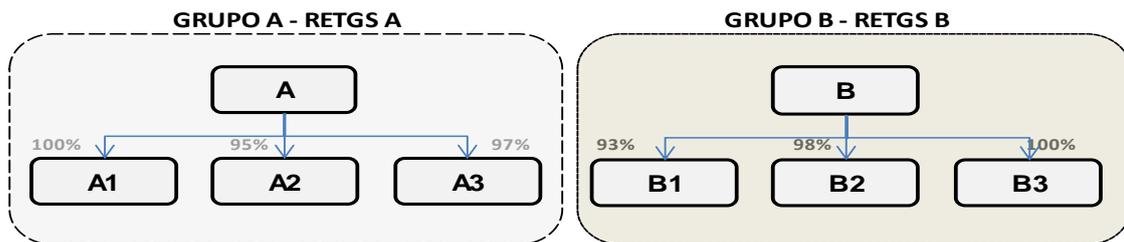
#### *Caso n.º 1*

Considere-se dois grupos de sociedades com as seguintes características:

---

<sup>27</sup> Tratar-se-á, provavelmente, de mais uma medida anti-abuso prevista pelo legislador

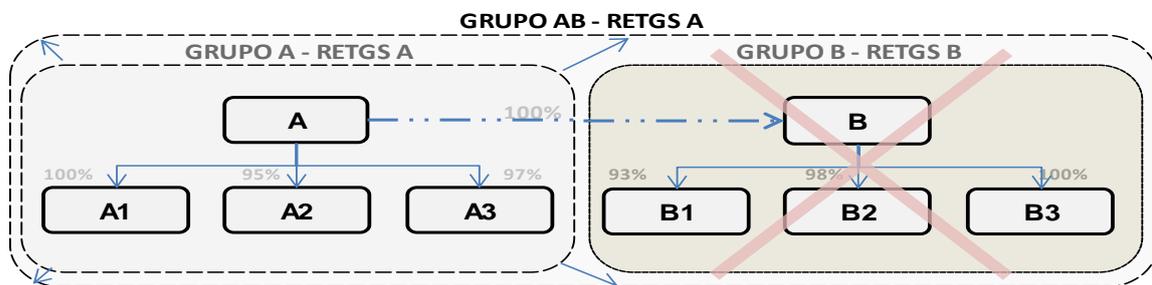
- Grupo A: Constituído pelas sociedades A, A1, A2 e A3 com as participações constantes do quadro 1 abaixo. O Grupo A forma igualmente um RETGS em que a sociedade A é a sociedade dominante, que regista prejuízos fiscais acumulados de exercícios anteriores no valor de 100.000 Eur;
- Grupo B: Constituído pelas sociedades B, B1, B2 e B3 com as participações constantes do quadro 1 abaixo. O Grupo B forma igualmente um RETGS, em que a sociedade B é a sociedade dominante, que regista prejuízos fiscais acumulados de exercícios anteriores no valor de 500.000 Eur;



Quadro 1: Estrutura de participações e perímetro fiscal dos grupos A e B

Considere-se que durante o exercício n, a sociedade A adquiriu a totalidade do capital da sociedade B.

Com efeito, no início do exercício n+2, verificar-se-á a cessação da aplicação do RETGS B, por aplicação da alínea a) do nº 8 do art.º 69º do CIRC, pelo facto de a sociedade B passar a ser considerada sociedade dominada de A, conforme disposto na alínea c) do nº 3 e do nº2 do art.º 69º do CIRC. Por sua vez, desde que cumpridos os formalismos previstos no ponto i) da alínea b) do nº 7 do mesmo artigo, i.e., seja comunicada a inclusão de novas sociedades no perímetro até 31-03-n+2, o RETGS A alargará o seu perímetro por inclusão de todas as sociedades que anteriormente faziam parte do RETGS B, de acordo com o quadro 2 abaixo.



Quadro 2: Perímetro fiscal após concretizadas as operações de compra de B por A.

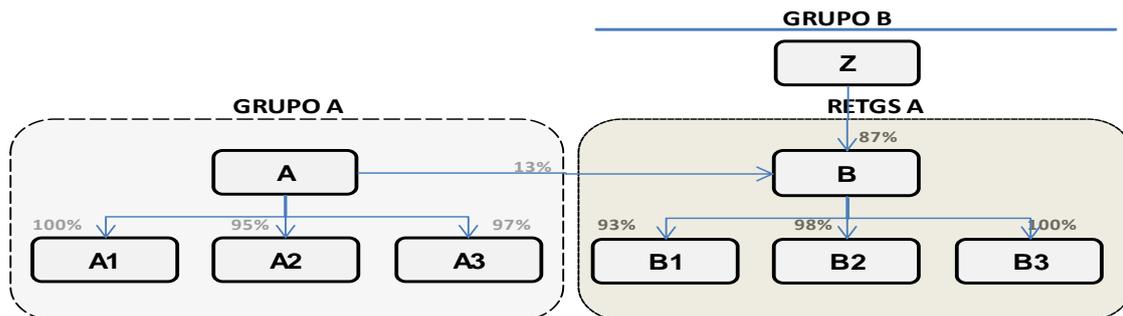
O RETGS B cessa assim a sua aplicação com referência a 31-12-n+1, conforme disposto na alínea c) do nº 9 do art.º 69º do CIRC, perdendo-se a totalidade dos prejuízos fiscais do RETGS e ficando as sociedades individualmente sem quaisquer prejuízos reportáveis.

Por sua vez, o RETGS A mantém intactos os prejuízos fiscais, sem qualquer limitação à sua dedução pela entrada de novas sociedades, bem como poderá integrar as sociedades que anteriormente constituíam o RETGS B, sem a limitação a que se refere a alínea c) do nº 4 do art.º 69º do CIRC.

*Caso nº 2*

Considere-se dois grupos de sociedades com as seguintes características:

- Grupo A: Constituído pelas sociedades A, A1, A2 e A3 com as participações constantes do quadro 3 abaixo. O Grupo A, por decisão da sua gestão não optou pela aplicação de um RETGS, sendo as sociedades tributadas individualmente pelo regime geral;
- Grupo B: Constituído pelas sociedades Z, B, B1, B2 e B3 com as participações constantes do quadro 3 abaixo. O Grupo B forma um RETGS, em que a sociedade B é a sociedade dominante, que regista prejuízos fiscais acumulados de exercícios anteriores no valor de 900.000 Eur;



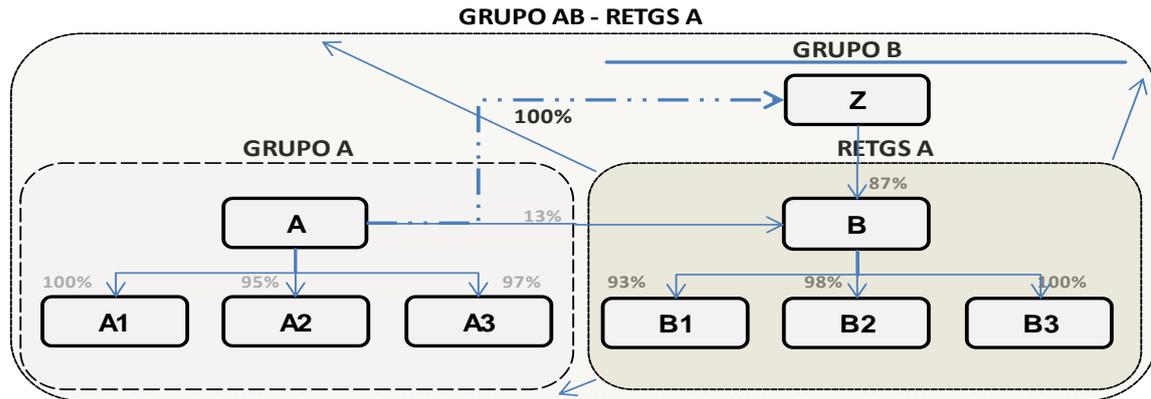
Quadro 3: Estrutura de participações dos grupos A e B e perímetro fiscal do grupo B

A sociedade Z, apesar de ser a sociedade “mãe” do grupo B, pois exerce controlo e influência significativa sobre todas as restantes sociedades, não reúne as condições para ser considerada sociedade dominante do RETGS A, por não cumprimento do nº 2 do art.º 69º do CIRC, ou seja, possuir uma detenção superior a 90%.

Considere-se que durante o exercício n, a sociedade A adquiriu a totalidade do capital da sociedade Z.

Com efeito, no início do exercício n+2, o RETGS A alargará o seu perímetro para a totalidade das sociedades que compõem o grupo A, bem como a sociedade Z, desde que cumpridos os formalismos impostos no ponto i) da alínea b) do nº 7 do art.º 69º do CIRC, i.e. seja comunicada a inclusão de novas sociedades no perímetro até 31-03-n+2.

No quadro 4 abaixo é visível a composição do novo grupo fiscal.



Quadro 4: Perímetro fiscal após concretizadas as operações de compra de Z, por A.

Este alargamento do RETGS A decorre da interpretação *à contrário* da alínea a) do nº 8 do art.º 69º do CIRC em conjugação com a alínea c) do nº 3 do mesmo artigo, uma vez que se verifica que a sociedade B, como sociedade dominante do RETGS A, passa a ser considerada dominada de outra sociedade, a sociedade A. Por esse motivo, o alargamento do RETGS A não provoca a perda dos prejuízos fiscais reportáveis do RETGS A, que se mantém em vigor e sem quaisquer restrições à sua dedução a lucros tributáveis de todas as sociedades integrantes do perímetro do grupo fiscal.

Este entendimento foi já validado pela AT, através de informação vinculativa.

### 3.6. Disposições gerais

#### *Processo de documentação fiscal*

Uma das obrigações deste regime reside na obrigatoriedade de entrega física do processo de documentação fiscal, da totalidade das sociedades do grupo fiscal, conjuntamente com a IES, conforme nº 3 do art.º 130º, alínea c) do nº 1 do art.º 117º e art.º 121º do CIRC.

#### *Dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos*

Uma outra particularidade aplicável ao RETGS reside na dispensa de retenção na fonte de IRC, quando este tenha a natureza de imposto por conta, relativamente a rendimentos obtidos por sociedades pertencentes ao grupo fiscal e desde que seja devedora sociedade pertencente ao mesmo grupo. Esta dispensa é apenas aplicável desde que os rendimentos digam respeito a períodos em que o regime se aplique. No caso dos lucros distribuídos a dispensa é igualmente aplicável desde que os lucros distribuídos digam respeito a resultados obtidos na vigência do regime, conforme alínea e) do nº 1 do art.º 97º do CIRC.

---

### 3.7. O Pagamento

#### 3.7.1. Regime de responsabilidade solidária passiva

Conforme o disposto no art.º 115º do CIRC, o legislador determinou a existência de um regime de responsabilidade solidária passiva bastante forte, no qual incumbe à sociedade dominante, o pagamento do IRC em primeira linha, podendo, contudo ser exigido o cumprimento da obrigação por inteiro a qualquer uma das restantes empresas dominadas, sem prejuízo do posterior direito de regresso pela parte que a cada uma das sociedades diga efetivamente respeito. Com este regime, as sociedades dominadas, assumem perante a AT a responsabilidade do cumprimento integral das prestações que lhe sejam devidas, liberando as demais, não sendo lícito a qualquer uma delas opor o benefício da divisão e, ainda que chame as outras sociedades à demanda, nem por isso se libera da obrigação de efetuar a prestação em falta por inteiro<sup>28</sup>, conforme art.º 512 e art.º 518 do CSC.

Saliente-se a este respeito a divergência de opiniões entre a doutrina, nomeadamente entre Nunes, Gonçalo Avelãs<sup>29</sup> e Antunes, José A. Engrácia<sup>30</sup>, cuja posição deste último partilhamos.

#### 3.7.2. Pagamentos por conta

Nas regras aplicáveis aos pagamentos por conta deveremos ter em conta, para além dos requisitos gerais, algumas regras específicas aplicáveis às sociedades abrangidas pelo regime. Como regra geral, o cálculo e entrega das importâncias devidas a título de pagamentos por conta cabem à sociedade dominante, tendo por base os elementos da declaração periódica relativa ao lucro tributável do grupo do período anterior, cálculo esse que deverá ser determinado nos termos do art.º 105º do CIRC. Apesar da letra da lei não se referir expressamente quanto à responsabilidade da entrega das importâncias por parte da sociedade dominante (nº 5 a 7 do art.º 105º do CIRC), ao contrário do que acontece com o pagamento especial por conta (nº 12 do art.º 106º do CIRC), este entendimento não tem levantado grandes questões por parte da AT, “entendimento que não poderia ser diferente sob pena de violar toda a lógica que se

---

<sup>28</sup> Antunes, José A. Engrácia (2002) - Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária, 2ª Ed., Coimbra, Almedina, pp 210 e ss.

<sup>29</sup> *vide* Nunes, Gonçalo Avelãs (2001) - Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em sede de IRC, Coimbra, Almedina, pp 105 e ss

<sup>30</sup> *vide* Antunes, José A. Engrácia (2002) - Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária, 2ª Ed., Coimbra, Almedina, pp 210 e ss

---

pretende conferir ao referido regime<sup>31</sup>. Aliás, este entendimento é aquele que melhor se adequa com o espírito do legislador no que se refere ao RETGS. Recordemo-nos dos termos do n.º 1 do art.º 11º da LGT, o qual estipula que “na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”. Adicionalmente, o art.º 9º do CC refere que “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada...na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

Uma outra questão pertinente a ter em conta, prende-se com a determinação de qual ou quais sociedades deverão suportar o pagamento por conta, uma vez que, sendo este calculado numa base agregada, a existência de sociedades com prejuízos fiscais, reduzem o IRC a pagar pelo grupo e, conseqüentemente, o imposto a pagar por conta. Quanto a esta questão, tratando-se aparentemente de uma decisão de gestão, o legislador parece ter deixado a sua resolução ao livre arbítrio dos responsáveis das sociedades. É contudo, defensável e comumente aceite que seja suportado apenas pelas sociedades que apuraram lucros tributáveis no exercício anterior e calculado com base na quota-parte de contribuição, ou seja, cada sociedade contribui na proporção do seu lucro tributável individual na soma dos lucros tributáveis individuais, aplicado ao valor do pagamento a efetuar.

*Exceção aplicável ao primeiro exercício de vigência do regime*

Contudo, como exceção à regra geral, o n.º 6 do art.º 105º do CIRC estabelece uma regra específica aplicável no primeiro ano em que o regime é aplicado, no qual, os pagamentos por conta são calculados individualmente por cada uma das sociedades pertencentes ao perímetro, incluindo a sociedade dominante, como se não estivesse a ser aplicado o referido regime, bem como o pagamento deverá ser efetuado por cada uma das sociedades, sendo o valor desses pagamentos dedutível à coleta do grupo no final do exercício. Da análise desta norma, conclui-se que a sua aplicação restringe-se apenas ao primeiro ano de aplicação do RETGS, não sendo aplicável ao alargamento do regime a novas sociedades. Nestes casos, teremos de nos socorrer novamente dos princípios orientadores consagrados quer nos princípios fiscais, quer na interpretação do

---

<sup>31</sup> Vasconcelos, André Alpoim de (2004) – “A contabilização da estimativa de imposto no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades”, in *Revista TOC*, n.º 57, dezembro 2004, Lisboa, CTOC, pp 33-39

espírito do legislador (art.º 11º da LGT e art.º 9º do CC), pelo que em situações de alargamento, será plausível que, o cálculo do pagamento por conta seja efetuado de acordo com a regra geral para todas as sociedades já pertencentes ao perímetro, adicionado do montante que seria calculado individualmente pela nova sociedade que incorpora o regime, sendo a entrega efetuada pela sociedade dominante. Contudo, nem sempre, tem sido este o entendimento de alguns serviços da AT.

#### *Procedimento aplicável na cessação do regime*

O legislador preocupou-se igualmente em especificar as regras aplicáveis quando o regime cessa a sua aplicação. Assim, conforme disposto no nº 7 do art.º 105º do CIRC observa-se o seguinte:

- os pagamentos por conta a efetuar serão calculados com base no imposto que lhes teria sido liquidado no exercício anterior, caso estas não estivessem abrangidas pelo regime, sendo a entrega da responsabilidade de cada uma das sociedades;
- os pagamentos por conta já efetuados pela sociedade dominante à data da cessação do regime serão tidos em consideração para efeitos do cálculo da diferença que tiver a pagar ou a ser-lhe reembolsada nos termos do art.º 104º do CIRC;
- no exercício seguinte ao fim da aplicação do regime, o cálculo dos pagamentos por conta a efetuar por cada uma das sociedades será efetuado nos termos gerais, de acordo com o art.º 105º do CIRC.

#### **3.7.3. Pagamento especial por conta**

No que toca às regras do PEC no âmbito do RETGS, a questão tem sido bem menos pacífica.

O legislador apenas estabelecia no nº 12 do art.º 106º do CIRC que seria devido um PEC por cada sociedade do grupo, incluindo a dominante, e cuja entrega é da responsabilidade desta última, não esclarecendo de forma cabal a forma de dedução dos pagamentos por conta respetivos. Com respeito aos princípios subjacentes ao regime, e uma vez mais à interpretação do espírito do legislador (art.º 11º da LGT e art.º 9º do CC) a dedução dos pagamentos por conta deverá ser efetuada com base nos aplicáveis ao grupo (deveremos neste caso ter em conta que caso se trate do primeiro ano de aplicação do regime os pagamentos por conta a deduzir deveriam ser os individuais)<sup>32</sup>.

Contudo, esta norma sofreu uma recente alteração com a aprovação da Lei nº 66-B/2012 de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2013, no qual o

---

<sup>32</sup> Vasconcelos, André Alpoim de (2004) – “A contabilização da estimativa de imposto no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades”, in *Revista TOC*, nº 57, dezembro 2004, Lisboa, CTOC, pp 33-39

cálculo do PEC no âmbito do RETGS, continua a ser determinado numa base individual e entregue pela sociedade dominante, passando a ser considerado como montante a deduzir, o valor dos pagamentos por conta que seriam devidos se o regime não fosse aplicável. A introdução desta alteração parece-nos contrária aos princípios da justiça tributária e do rendimento real, previstos nos art.º 103º e 104º da CRP e do art.º 5º da LGT, contrária à vontade inicial do legislador e que aparentemente visa transformar o pagamento especial por conta num imposto sob a forma de uma coleta mínima, ao mesmo tempo que nos parece violar os princípios da neutralidade e da capacidade contributiva.

*Procedimentos aplicáveis aos PEC anteriores ao regime e na cessação do regime*

Torna-se pertinente a determinação de qual o procedimento aplicável aos PEC efetuados por uma sociedade numa série de cenários, para os quais a letra da lei é omissa. Para tal, teremos, uma vez mais, de nos socorrer dos princípios fiscais subjacentes ao regime e à interpretação do espírito do legislador e a alguma doutrina já divulgada. Aplicando a mesma linha de raciocínio do que se efetua com os prejuízos fiscais reportáveis, analisaremos de seguida os seguintes cenários:

a) PEC efetuados antes da aplicação do regime e forma de dedução durante a aplicação do mesmo.

O nosso entendimento, neste cenário, aponta para que a dedução dos PEC deva ser efetuada ao nível do grupo apenas se e só se a sociedade dominada gerar coleta, caso contrário, poderá efetuá-lo no prazo de quatro anos, nos termos do nº1 do art.º 93º do CIRC, mas sempre na esfera do grupo desde que gere coleta individualmente, pois os PEC em causa foram efetuados pela sociedade antes da aplicação do regime, e à semelhança dos prejuízos fiscais, apenas esta tem legitimidade para proceder à sua dedução;

b) PEC efetuados antes da aplicação do regime e forma de dedução após a cessação da aplicação do mesmo relativamente a essa sociedade.

Parece-nos que a dedução dos PEC neste cenário, à semelhança do cenário anterior, deverá ser efetuada ao nível individual nos termos gerais, de acordo com o nº1 do art.º 93º do CIRC, no prazo de quatro anos, pois foram efetuados pela sociedade a título individual antes da aplicação do regime e como tal correspondem a direitos da própria sociedade;

c) PEC efetuados durante a aplicação do regime e forma de dedução após a cessação da aplicação do mesmo relativamente a essa sociedade.

---

Neste cenário, parece-nos que a dedução dos PEC deverá ser efetuada pelo grupo, perdendo a sociedade dominada o direito à sua dedução após a saída do perímetro. Neste caso, ao contrário dos prejuízos fiscais não há a perda do direito à dedução dos mesmos por parte do grupo. Constituindo o PEC um “pagamento por conta”, a sua “perda” ou impossibilidade de dedução consistiria num pagamento definitivo, violando o princípio da tributação incidente sobre o rendimento real previsto no art.º 104º da CRP;

d) PEC efetuados no exercício de cessação do regime relativamente a essa sociedade e forma de dedução.

Neste cenário, baseamo-nos no entendimento da AT, vertido em ficha doutrinária, no qual a dedução deverá ser efetuada a nível individual e não dedutível à coleta do grupo.

Todavia, a sociedade dominante atua como representante do grupo e, portanto, é, no conjunto das sociedades, o "sujeito passivo de facto". Assim, os pedidos de reembolso feitos, oportunamente, pelas sociedades dominadas que saem do grupo, são concretizados na esfera da sociedade dominante<sup>33</sup>.

#### **3.7.4. Pagamento adicional por conta**

No que se refere às regras aplicáveis ao PAC, o nº 4 do art.º 105º-A do CIRC estabelece que o referido pagamento é calculado individualmente e devido por cada uma das sociedades pertencentes ao perímetro do grupo, incluindo a sociedade dominante. Importa referir que este pagamento constitui pagamento por conta da derrama estadual que será analisada mais à frente e que no seu cálculo dever-se-á aplicar, com as respetivas adaptações, o disposto quanto aos pagamentos por conta. Tendo em conta que a redação do normativo previsto para o PAC foi introduzida pela Lei nº 12-A/2010 de 30 de junho, é facilmente perceptível as opções que têm vindo a ser seguidas pelo legislador, ao estabelecer a obrigatoriedade do cálculo do referido pagamento numa base individual, indiciando uma preocupação com objetivos financeiros em detrimento dos princípios fiscais que lhe deveriam estar subjacentes, sendo de resto notório que essas opções foram sendo alargadas a outras normas do regime, em prejuízo dos benefícios do mesmo.

### **3.8. Derrama**

#### *A polémica Lei das Finanças Locais e o cálculo da Derrama*

Em resultado da entrada em vigor da nova LFL, introduzida pela Lei nº 2/2007 de 15 de janeiro, foi alterado o método aplicável ao cálculo da derrama incidente sobre as

---

<sup>33</sup> vide informação vinculativa - Processo: 3724/2003, com despacho concordante do Senhor Subdiretor-Geral do IR, em 13-10-2004

---

entidades residentes, para efeitos fiscais, a partir de 1 de janeiro de 2007. Assim, a derrama passou a ser deliberada por cada município e liquidada sobre o valor do lucro tributável do IRC, até ao limite máximo de 1,5% do mesmo, nos termos do nº 1 do art.º 14 da LFL. Na sequência da referida alteração, a AT emitiu o ofício-circulado nº 20 132 de 2008-04-14, esclarecendo o cálculo do apuramento da coleta, a partir do exercício de 2007 e seguintes, para o caso das sociedades que se enquadrem no RETGS. De acordo com o referido entendimento, a derrama deverá ser apurada pela soma algébrica das derramas calculadas individualmente por cada uma das sociedades que compõem o seu perímetro, competindo o seu pagamento à sociedade dominante.

No domínio do princípio que subjaz ao RETGS – que se traduz numa alternativa à tributação individualizada de cada uma das sociedades que compõem o grupo fiscal, i.e., a tributação do grupo como uma só entidade, possuindo uma capacidade contributiva única, o referido entendimento não foi pacífico, tendo levado a contencioso fiscal por parte de alguns grupos económicos.

Os fundamentos apresentados com os quais genericamente concordamos, basearam-se no pressuposto de que é a declaração periódica de rendimentos do grupo que é liquidável e não as declarações das sociedades dominadas, sendo estas apenas entregues para efeitos declarativos e de controlo, pelo que é o lucro tributável apurado na declaração de rendimentos do grupo, que deverá relevar, para efeitos de apuramento da derrama. Deste modo, as regras de cálculo de apuramento da derrama definidas no referido ofício-circulado violam dois dos princípios basilares do RETGS - o *princípio da neutralidade fiscal* e o *princípio da capacidade contributiva*. Refira-se, a este propósito, que a derrama como imposto acessório do IRC, não apresenta regras específicas que permitam o apuramento da respetiva base de incidência, pelo que deverá a mesma assumir as regras do imposto principal. Este foi, aliás, o entendimento vertido na Circular 14/95 de 21 de abril, emitida pela Direção de Serviços de IRC, que veio estabelecer que “(...) a derrama tem natureza de imposto acessório do imposto principal que é o IRC, que o imposto acessório segue o imposto principal – “accessorium sequitur principale.” Adicionalmente, o conceito de “lucro tributável” a que se refere a nova LFL subsume-se no mesmo conceito (facto tributário) em sede do IRC, em cuja definição não se enquadram os lucros individuais das sociedades que se encontram sujeitas ao RETGS, mas sim o lucro tributável do grupo, conforme art.º 70º do CIRC. Assim, com a tributação de um grupo de sociedades ao abrigo do RETGS, a base de incidência da derrama deve ser o lucro tributável do grupo e não o lucro tributável das sociedades que individualmente compõem esse grupo.

### *Jurisprudência*

---

Tendo em conta a posição assumida pelos serviços da AT quanto ao cálculo da derrama, rapidamente começaram a surgir os primeiros casos de liquidações adicionais efetuadas pela AT que, naturalmente foram impugnadas pelos contribuintes, tendo levado a contencioso.

Saliente-se o Acórdão do STA de 2 de fevereiro de 2011, proferido no âmbito do Processo nº 909/10<sup>34</sup>.

De acordo com o entendimento do referido tribunal superior, “a base de incidência da derrama deslocou-se (...) da coleta de IRC para o lucro tributável em IRC (...), [pelo que] passou, deste modo, a coincidir com a do IRC”, reconhecendo-se, ainda, que tal situação “suscita novas questões, entre as quais sobressai a da determinação da matéria coletável da derrama cujas regras permanecem omissas no atual regime legal”. Não obstante, não duvida o STA que “(...) a derrama continua (...) a depender do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídica tributária: (...) determinação da matéria coletável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias”. Neste sentido, “prevendo o CIRC (...) um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, situação em que se encontra a impugnante (...), e tendo esta optado, como a lei lhe faculta, pela aplicação desse regime para determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo, a determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo”. Em conformidade, conclui o STA que, “(...) assim determinado o lucro tributável para efeitos de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama”, acrescentando-se, ainda, que “tal entendimento (...) é o que melhor se harmoniza com os preceitos legais aplicáveis e em nada desvirtua os fins que [a Lei das Finanças Locais] (...) pretende alcançar ou ofende qualquer norma ou princípio constitucional”.

#### *A alteração à Lei das Finanças Locais*

Não obstante a existência de contencioso em curso sobre o entendimento da AT vertido no polémico ofício-circulado nº 20 132 de 2008-04-14, veio o legislador, através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012, aditar um novo número ao polémico art.º 14º, passando a consagrar o entendimento veiculado pelo ofício-circulado supra referido, ou seja, o cálculo da derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo.

---

<sup>34</sup> Outros acórdãos foram sendo publicados, nomeadamente; Acórdão do STA, Processo nº 0234/12 de 02-05-2012; Acórdão do STA, Processo nº 909/10 de 02-02-2011; Acórdão do STA, Processo nº 0265/12 de 05-07-2012

Esta alteração, “quicá motivada pela necessidade de arrecadar receitas imposta pela conjuntura económica”<sup>35</sup>, reforça o facto de na anterior redação, a opção do legislador ter sido a que a jurisprudência tem sancionado. “Só se a lei fosse interpretativa é que aplicaria a factos passados. E se o fosse, por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respetivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa. Mas não o fez, nem se surpreende no texto da lei do orçamento de 2012 ou no referido nº 8º do art.º 14º da LFL qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior.”<sup>36</sup> “... Para que a lei nova possa ser interpretativa, de sua natureza, é preciso que haja matéria para interpretação. Se a regra de direito era certa na legislação anterior, ou se a prática jurisprudencial que lhe havia de há muito sido atribuído um determinado sentido, que se mantinha constante e pacífico, a lei nova que venha resolver o respetivo problema jurídico, em termos diferentes, deve ser considerada uma lei inovadora”<sup>37</sup>.

### 3.9. O Imposto – Benefício da Poupança Fiscal

O regime do RETGS ao determinar que o lucro tributável do grupo é o que resulta da soma dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais apurados individualmente por cada uma das sociedades pertencentes ao grupo fiscal, faz com que daí resulte, naturalmente, o apuramento de uma matéria coletável, e conseqüentemente uma coleta, inferior àquela que seria apurada, caso o regime não fosse aplicável. Constituindo esta realidade um benefício de poupança fiscal, face à comparação com a realidade individual de cada uma das sociedades, resta saber qual a forma de distribuição dessa poupança fiscal.

Na medida em que as sociedades que pertencem ao perímetro têm obrigatoriamente de contribuir para a coleta apurada pelo grupo, a poupança gerada por este pela existência de prejuízos fiscais poderá ser distribuída de acordo com três hipóteses alternativas<sup>38</sup>:

- A poupança fiscal pertence às sociedades que geraram prejuízos, utilizáveis no exercício, para o apuramento do lucro tributável do grupo. Este argumento assenta no pressuposto que o grupo apenas obteve a poupança fiscal devido aos prejuízos de algumas sociedades e dessa forma deverão ser essas a serem beneficiadas, desde que exista a possibilidade de os recuperar nos 5 anos seguintes;

<sup>35</sup> vide Acórdão do STA, Processo 0234/12 de 02-05-2012

<sup>36</sup> vide Acórdão do STA, Processo 0234/12 de 02-05-2012

<sup>37</sup> Machado, João Baptista (2012) - *Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador*, Coimbra, Almedina, pp 247

<sup>38</sup> vide Malheiro, Maria Manuela Alves (2008) - “Tributação especial dos grupos de sociedades”, in *Fiscalidade e Direito Fiscal*, Capítulo II, disponível em <http://www.jmmsroc.pt/downloads/10anos/04.pdf>

- A poupança fiscal pertence à sociedade dominante, dado que a possibilidade de dedução dos prejuízos aos lucros tributáveis só é possível pelo facto da sociedade dominante constituir um “grupo fiscal”. Por esse motivo o apuramento, bem como o direito à utilização dos prejuízos fiscais, pertence à sociedade dominante;
- A poupança fiscal pertence às sociedades que contribuíram com lucros tributáveis, pois só dessa forma é que o grupo pôde efetivamente obter poupança fiscal.

Tendo o legislador optado por não esclarecer esta questão, nem as regras contabilísticas a abordar de forma clara<sup>39</sup>, a opção para a distribuição da poupança fiscal fica sujeita a uma decisão de gestão, pela ponderação de fatores que influenciem a decisão por uma ou outra das hipóteses acima referidas.

Reconhecendo que a maioria dos “grupos fiscais” que optam pela aplicação do RETGS utiliza a primeira hipótese referida, por simplicidade de registo e controlo, existirá ainda, porventura, alguma confusão pelo facto das sociedades dominadas terem de apresentar declarações individuais. Não obstante os argumentos que possam ser identificados em benefício das restantes hipóteses, consideramos que poderá haver argumentos, suportados nos fundamentos do regime e na teoria da contabilidade, os quais conjugados, permitam defender a hipótese da poupança fiscal pertencer à sociedade dominante.

Tendo em conta que é a declaração periódica de rendimentos do grupo que é liquidável e não as declarações das sociedades dominadas, uma vez que a matéria coletável e a coleta são apuradas exclusivamente na esfera do grupo pela sociedade dominante<sup>40</sup>, assim como a possibilidade de utilização dos prejuízos fiscais caber ao grupo, apenas através da sociedade dominante<sup>41</sup>, será a esta a quem será defensável que seja imputada a poupança fiscal. Na medida em que as sociedades dominadas, para efeitos formais, não apuram matéria coletável, nem coleta (apenas para efeitos declarativos), não fará sentido que lhes seja imputada a poupança de um imposto que não apuraram. Do ponto de vista contabilístico, uma entidade deve reconhecer ativos por impostos diferidos “para o reporte de perdas fiscais não usadas e créditos tributários não usados até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais poderão ser usadas perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados”<sup>42</sup>. Resulta que, na medida em que os prejuízos fiscais apenas

---

<sup>39</sup> Saliente-se que o SNC, através da NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento, estabelece as regras de reconhecimento e registo dos impostos do exercício através da noção de impostos correntes e impostos diferidos provenientes de prejuízos fiscais, nomeadamente e existência de expectativas de geração de lucros tributáveis que permitam a utilização do reporte de prejuízos.

<sup>40</sup> Conforme já referido no § 3, secção 3 do presente documento

<sup>41</sup> Conforme já abordado no § 3, secção 4.1 do presente documento

<sup>42</sup> De acordo com o § 31 da NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento, in Aviso nº 15655/2009

poderão ser utilizados na esfera do grupo, pela sociedade dominante (sem prejuízo das regras já explanadas no ponto 3.4 deste trabalho), então não fará sentido que a sociedade dominada registre o ativo por imposto diferido, mas sim a sociedade dominante e, conseqüentemente, esta beneficie da poupança fiscal gerada.

#### 4. HARMONIZAÇÃO EUROPEIA

Ao nível da UE, as restrições e a (não) aplicação de alguns dos princípios fiscais subjacentes a estes regimes têm levantado alguns problemas, havendo já decisões proferidas pelo TJUE, relativamente a matérias com impacto no apuramento dos resultados fiscais dos grupos de sociedades. Refira-se alguns dos casos mais mediáticos, como o “Caso Marks & Spencer”<sup>43</sup>, o “Processo X-Holding”<sup>44</sup>, o “Caso Papillon”<sup>45</sup>, nos quais o TJUE considerou que determinadas restrições, impostas pela legislação dos Estados-Membro, são contrárias ao princípio da liberdade de estabelecimento previsto no art.º 43º do TCE e art.º 49º do TFUE.

##### *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*

A Comissão Europeia propôs, em 16 de março de 2011, um sistema comum para o cálculo da matéria coletável das empresas com atividade na UE, denominado *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. O objetivo desta proposta é reduzir significativamente os encargos administrativos, custos de conformidade e incertezas jurídicas que as empresas enfrentam atualmente na UE, perante 27 sistemas nacionais diferentes, para determinarem a respetiva matéria coletável. Com a CCCTB, tal como proposta, as empresas beneficiarão de um sistema de “one-stop-shop” para o preenchimento das suas declarações fiscais, podendo assim consolidar a totalidade dos lucros e perdas que obtiverem em toda a UE. Os Estados-Membro conservarão integralmente o direito soberano de fixar as respetivas taxas do imposto sobre as sociedades. A CCCTB tornará também a UE um mercado muito mais atrativo para o investimento estrangeiro<sup>46</sup>. Esta política foi criada em 2001<sup>47</sup>, tendo, em 2003, a introdução das IAS / IFRS contribuído com um forte impulso para este processo que culminou com a apresentação da proposta em 2011<sup>48</sup>.

<sup>43</sup> Acórdão do TJUE, Processo C-446/03 de 13-12-2005

<sup>44</sup> Acórdão do TJUE, Processo C-337/08 de 25-02-2010

<sup>45</sup> Acórdão do TJUE, Processo C-418/07 de 27-11-2008

<sup>46</sup> Excerto da nota de imprensa publicada pela CE, Reference: IP/11/319 *in*

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-11-319\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-319_en.htm?locale=en)

<sup>47</sup> Ver documento, Reference: COM (2001) 582 *in*

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>

<sup>48</sup> para mais informações sobre a evolução das propostas da CE sobre o CCCTB consultar

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm)

Tendo em atenção os desenvolvimentos em matéria comunitária e verificando-se que o atual regime, previsto no art.º 69º do CIRC, viola alguns dos princípios do direito comunitário, preveem-se alterações ao disposto naquele normativo, de forma, a que a nossa legislação, fique em conformidade com aqueles princípios. Refira-se, a existência de pelo menos um entendimento da AT, vertido em informação vinculativa, na qual a AT aceitou a constituição de um grupo fiscal liderado por uma sociedade dominante com sede e direção efetiva em território português, que inclui sociedades dominadas com sede e direção efetiva noutros Estados-Membro da UE.

## **5. CONCLUSÃO**

Pelo que foi exposto verifica-se que o RETGS poderia ser um regime em que cada um dos grupos escolheria livremente o respetivo perímetro de consolidação de modo a adaptá-lo às permanentes alterações de mercado, com regras mais flexíveis quanto à respetiva cessação, de forma a não provocar a incerteza e a insegurança na continuidade do grupo. Da mesma forma, verifica-se que o normativo é omissivo relativamente a inúmeras questões práticas, foco gerador de insegurança e litigância entre a AT e as sociedades, e que tem culminado em diversas alterações ao normativo por parte do legislador, nem sempre ao abrigo dos princípios fiscais, mas sim com objetivos de aumento de receita fiscal.

Perante as decisões que têm vindo a ser proferidas pelo TJUE, verifica-se que o regime existente em Portugal viola alguns princípios do direito comunitário, nomeadamente, quanto ao âmbito e princípios da territorialidade e liberdade de estabelecimento, pelo que as recentes iniciativas da UE ao apresentar o CCCTB poderão ditar a médio prazo alterações ao normativo nacional.

---

## 6. BIBLIOGRAFIA

- Acórdão do STA, Processo nº 0234/12 de 02-05-2012
- Acórdão do STA, Processo nº 909/10 de 02-02-2011
- Acórdão do STA, Processo nº 0265/12 de 05-07-2012
- Antunes, José A. Engrácia (2002) - *Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, 2ª Ed., Coimbra, Almedina
- Belo, Luís (2001) – “Algumas Reflexões ao Nível do Impacto sobre os Grupos Económicos da Designada Reforma Fiscal”, *in Fisco*, nº 12 (99/100) outubro 2001, Lisboa, pp 67-83
- Caetano, Paulo M. Santos (2010) – “Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades – Análise comparativa com alguns países da União Europeia”, Projeto de Mestrado em Contabilidade, ISCTE, Instituto Universitário de Lisboa
- Circular nº 14/95 de 21 de abril, emitida pela Direção de Serviços de IRC
- Código Civil (2012), 15ª Ed., Porto, Porto Editora
- Comercial, Código Comercial, Código das Sociedades Comerciais e legislação complementar (2012), 17ª Ed., Porto, Porto Editora
- Constituição da República Portuguesa (2005), Porto, Porto Editora
- Fiscal, Códigos Tributários e legislação conexa (2012), 30ª Ed., Porto, Porto Editora
- Informação Vinculativa - Processo: 3724/2003, de 13-10-2004
- Lefebvre, F (1999) - *Arrêté des Comptes 1999*, Paris, Editions Francis Lefebvre
- Malheiro, Maria Manuela Alves (2008) - “Tributação especial dos grupos de sociedades”, *in Fiscalidade e Direito Fiscal*, Capítulo II, disponível em <http://www.jmmsroc.pt/downloads/10anos/04.pdf>
- Marques, Luís (2003) – “O Pagamento Especial Por Conta no Âmbito do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades”, *in Fisco*, nº 14 (107/108) março. 2003, Lisboa, pp 3-9
- Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, Aviso nº 15655/2009 de 7 de setembro
- Nunes, Gonçalo Avelãs (2001) - *Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em sede de IRC*, Coimbra, Almedina
- Ofício-Circulado nº 20 132 de 14-04-2008
- Ofício-Circulado nº 20 150 de 21-02-2011
- Rodrigues, João (2009) – *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*, Porto, Porto Editora

- Sanches, José Luís Saldanha (2007) - *Manual de direito fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora
- Sistema de Normalização Contabilística, Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de julho
- Teixeira, Glória (2008) - *Manual de direito fiscal*, Coimbra, Almedina
- Vasconcelos, André Alpoim de (2004) – “A contabilização da estimativa de imposto no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades”, *in Revista TOC*, nº 57 dezembro 2004, Lisboa, CTOC, pp 33-39
  
- Reference: IP/11/319 in [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-11-319\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-319_en.htm?locale=en)
- Reference: COM (2001) 582 in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>
- [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm)

## ANEXO A – CÁLCULO MATRICIAL

Método prático de cálculo de percentagens de participação com recurso ao cálculo matricial.

Pressupostos:

- A sociedade mãe considera-se que se detém a ela própria a 100%, representada na matriz por “Acc A”;
- O total de participações de uma sociedade não pode ultrapassar 100% (a soma de cada coluna da matriz não pode ultrapassar esse valor);
- Utilizamos a matriz para representar todas as relações de participação, diretas, indiretas, recíprocas, circulares e próprias (neste último caso, o autor “Lefebvre” não considerou esta possibilidade, a mesma foi já confirmada por nós em diversas situações reais);

O cálculo é efetuado pela aplicação da seguinte fórmula, através do recurso a ferramentas informáticas (Microsoft Excel):

$$B \times [(I - A)^{-1}]$$

Em que:

**A:** representa a matriz das participações com as relações existentes entre as diversas sociedades;

**B:** representa a matriz com as mesmas dimensões da matriz “A” em que todos os termos, são nulos com exceção dos primeiro e últimos da diagonal;

**I:** representa a matriz unitária com as mesmas dimensões das matrizes anteriores

matriz A	Acc A	A	B	C	D	Out
Acc A	0,00%	90,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
A	0,00%	10,00%	73,00%	0,00%	34,00%	0,00%
B	0,00%	0,00%	1,00%	98,00%	50,00%	0,00%
C	0,00%	0,00%	21,00%	2,00%	0,00%	0,00%
D	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%	0,00%
Out	0,00%	0,00%	5,00%	0,00%	6,00%	0,00%
check	0,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	0,00%

matriz I	Acc A	A	B	C	D	Out
Acc A	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
A	0,00	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00
B	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	0,00
C	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00
D	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00
Out	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00
check	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

matriz (I-A)	Acc A	A	B	C	D	Out
Acc A	1,00	-0,90	0,00	0,00	0,00	0,00
A	0,00	0,90	-0,73	0,00	-0,34	0,00
B	0,00	0,00	0,99	-0,98	-0,50	0,00
C	0,00	0,00	-0,21	0,98	0,00	0,00
D	0,00	0,00	0,00	0,00	0,90	0,00
Out	0,00	0,00	-0,05	0,00	-0,06	1,00
check	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00

matriz B	Acc A	A	B	C	D	Out
Acc A	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
A	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
B	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
C	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
D	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Out	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00
check	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00

matriz B * ((I-A) ^-1)	Acc A	A	B	C	D	Out
Acc A	100,00%	100,00%	93,59%	93,59%	89,77%	0,00%
A	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
C	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
D	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Out	0,00%	0,00%	6,41%	6,41%	10,23%	100,00%
check	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

matriz (I-A) ^-1	Acc A	A	B	C	D	Out
Acc A	1,00	1,00	0,94	0,94	0,90	0,00
A	0,00	1,11	1,04	1,04	1,00	0,00
B	0,00	0,00	1,28	1,28	0,71	0,00
C	0,00	0,00	0,27	1,30	0,15	0,00
D	0,00	0,00	0,00	0,00	1,11	0,00
Out	0,00	0,00	0,06	0,06	0,10	1,00