

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito | Faculdade de Ciências Socioeconómicas e Empresariais



Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades – o Requisito de Controlo

Susana Isabel Vicente do Coito

Mestrado em Direito e Gestão

Orientador: Mestre Jorge Brito Pereira

31 de março de 2016

Aos meus pais, a quem devo tudo

Aos poucos que acreditaram

Obrigada!

Resumo

A presente dissertação pretende analisar os pontos essenciais do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) a fim de perceber o que levou o legislador às últimas alterações legislativas. Essencialmente o que aconteceu para o legislador fiscal fazer cair por terra parte das causas de cessação do regime. A nossa curiosidade recai, muito especificamente, sobre a queda da necessidade de a sociedade dominante manter os 75% como percentagem de participação no capital da dominada bem como os 50% de direitos de voto. A fim de obtermos a melhor resposta iremos passar em revista as noções que a contabilidade oferece ao intérprete, aquelas que o direito das sociedades comerciais apresenta e o direito fiscal, no que ao tema diz respeito.

Abstract

The present thesis intends to analyse the main points of the Special Regime for Taxation of Corporate Groups (RETGS) in order to understand what led the legislator to the latest legislative changes. Essentially what happened to motivate the fiscal legislator to shut down part of the causes of the termination of the regime. Our curiosity lies, specifically, in the fall of the need for the parent company to keep the 75% as equity percentage of the stake from the subsidiary company and 50% of the voting rights as well. We will go over the notions that accounting rules offer and the ones that company and tax law introduce, as the issue concerns.

Índice	Pág.
1. Considerações Iniciais.....	10
2. Enquadramento jus-contabilístico.....	12
3. O regime especial de tributação dos grupos de sociedades.....	15
3.1 Princípios norteadores.....	15
3.1.1 Princípio da neutralidade.....	15
3.1.2 Princípio da capacidade contributiva.....	16
3.1.3 Princípio da liberdade de organização empresarial.....	17
3.2 Regime jurídico-fiscal.....	18
3.4 A adaptação do RETGS português à realidade europeia.....	24
3.5 Causas de cessação do RETGS.....	27
4. Conclusão.....	36
5. Bibliografia.....	38
5.1. Monografias.....	38
5.2 Artigos de publicações em série.....	39
5.3 Teses, dissertações e outras provas académicas.....	40
5.4 Relatórios científicos e técnicos.....	40
5.5 Outros.....	41
6. Anexos.....	42

Abreviaturas

Código do IRC - *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DL – Decreto-Lei

IRC – *Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*

RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

Todos os artigos mencionados no texto sem indicação expressa pertencem ao CIRC

1. Considerações Iniciais

Ao longo dos tempos o direito foi-se adaptando às realidades pré-existentes, delas bebendo e, posteriormente, moldando-as de acordo com os princípios orientadores do ordenamento jurídico. Situação diferente não ocorreu com os grupos de sociedades enquanto forma de organização daquilo a que hoje chamamos sociedade comercial.

O direito comercial teve as suas raízes na primitiva ação de troca direta de produtos para se lhe seguir a troca por moeda e, com a evolução dos tempos, elevar-se à sociedade comercial que, com uma extraordinária agilidade, se organizou em grupo. Da mesma forma que o comércio enquanto realidade da vida fez surgir o direito comercial, depressa nasceu, também, o direito da sociedade comercial e a disciplina dos grupos de sociedades. Acompanhando Cassiano dos Santos “*o direito [es]teve sempre condicionado pelas circunstâncias históricas (...), em cada contexto histórico o critério especificamente jurídico implicou uma refração da realidade.*”¹.

Nesta senda também o direito fiscal acompanhou a evolução dos tempos e se adaptou² a “*fenómenos como a mudança de paradigma económico e a integração económica europeia*”³. Assim, em 1987, o legislador introduziu o Regime da Tributação pelo Lucro Consolidado (RTL)C⁴⁻⁵ que evoluiu, posteriormente, em 2000, para o regime que conhecemos hoje como Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS).

¹ CASSIANO DOS SANTOS, **Direito Comercial Português**, p. 29.

² No mesmo sentido ENGRÁCIA ANTUNES, **Os Grupos de Sociedades – Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária**, p. 201, «*o Direito Fiscal desde cedo concedeu uma atenção particular ao fenómeno dos grupos societários, caminhando gradual mas consistentemente para uma “visão económica” unitária da empresa plurissocietária e elevando esta a objecto autónomo de imputação das normas jurídicas-tributárias*».

³ SUZANA TAVARES DA SILVA, **Direito Fiscal I, Sumários Desenvolvidos – 1.º Ciclo – 2ª turma**, p. 1.

⁴ Decreto-Lei 414/87, de 31 de dezembro.

⁵ A introdução do RTL)C foi classificada pelo próprio legislador fiscal como o reflexo da evolução do tempo e do direito fiscal em Portugal, *vide* preâmbulo do DL 414/87, “*com a publicação do código das sociedades comerciais foi estabelecida a regulamentação das sociedades coligadas (...). Deu-se, assim, tratamento no direito comercial a uma realidade económica (...). Importa agora retirar dessa disciplina as consequências fiscais necessárias (...) como uma unidade económica para efeitos de tributação nos impostos sobre o rendimento*”.

Da mesma forma que o legislador reconheceu como realidade distinta a forma de organização de sociedades comerciais em grupo, veio, também, conceder uma autonomia jurídico-tributária aos grupos de sociedades, enquanto geradores de sinergias, motores económicos e, por esse motivo, possíveis geradores de rendimentos sujeitos a tributação.

No entanto, um olhar sobre este regime especial de tributação deixa-nos algumas questões, nomeadamente, o motivo pelo qual o legislador fiscal abandonou, como causa de cessação da aplicação do regime, a não verificação das percentagens de detenção de capital social e direitos de voto⁶. Clarificando, importa perceber o que levou o legislador a suprir a remissão patente no n.º 8, al. a), para o n.º 2 do artigo 59.^º⁷, Código do IRC.

Questionamos se o fez pela necessidade de tornar o regime menos rígido respeitando aquele que foi reconhecido como o objetivo da reforma do Código do IRC “*promover a competitividade das empresas portuguesas (...) a simplificação do imposto (...) [e a sua] internacionalização*”⁸.

Ou, pela tentativa de evidenciar a importância do controlo na gestão societária na fase de adesão ao regime, i.e., controlando a sociedade dominada, a dominante terá como influenciar a gestão desta por forma a fazê-la atingir determinados objetivos e, concomitantemente, terá a faculdade de a fazer integrar o grupo para efeitos fiscais.

⁶ Artigo 69.º, n.º 2.

⁷ Esta remissão constava da redação do artigo no ano de 2000, hoje sendo diferente a sua redação também o é a sua numeração – artigo 69.º.

⁸ Despacho n.º 66-A/2013, de 2 de janeiro.

2. Enquadramento jus-contabilístico

Abordar um tema maioritariamente relativo ao direito fiscal da empresa (na aceção do artigo 230.º Código Comercial.), não pode, nem deve acontecer sem que se entenda como a contabilidade enquadra o próprio assunto ou, até, poderá elucidar-nos quanto à questão em análise.

Facto é que o cálculo do lucro tributável (ou prejuízo fiscal) de uma pessoa coletiva tem por base o resultado líquido do período provindo da contabilidade (com os devidos ajustes). E, no preâmbulo do Código do IRC, o legislador fiscal reconhece que *“a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável”*⁹. Tendo o legislador reconhecido a necessidade de aproximar as duas realidades¹⁰ não nos parece avisado perscrutar uma ciência sem perceber onde chega a outra.

De acordo com o Sistema de Normalização Contabilística, qualquer sociedade-mãe que seja sujeita de direito em Portugal tem de elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo que seja constituído por ela e pelas suas subsidiárias (independentemente do local onde estejam sediadas estas sociedades)¹¹.

Terá de verificar-se a entrega destas demonstrações financeiras consolidadas nas situações especificadas no artigo 6.º do DL n.º 158/2009, i. e., (entre outras situações) quando a empresa-mãe exerça ou possa exercer influência dominante ou controlo sobre a subsidiária e detenha a maioria dos direitos de voto. Neste sentido existe, desde logo, uma aproximação ao direito fiscal, e ao conceito que o grupo de sociedades tem no direito fiscal, que *infra* analisaremos.

⁹ Preâmbulo Código do IRC, n.º 10.

¹⁰ *“Nas demais regras enunciadas a propósito dos aspetos que se entendeu dever regular refletiu-se, sempre que possível, a preocupação de aproximar a fiscalidade da contabilidade.”*. Vide preâmbulo Código do IRC, n.º 10.

¹¹ Vide, artigo 6.º, n.º 1, Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

De forma similar, também a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) se aproxima da noção jurídico-fiscal de grupo admitindo que se presume que uma empresa é controlada¹² por outra quando esta detenha mais de metade dos direitos de voto¹³.

Já a Norma Internacional de Contabilidade (NIC) 27 define o seu âmbito de aplicação às entidades “*sob o controlo de uma empresa-mãe*” classificando controlo como o “*poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades*”. Utilizando também as presunções legais, a NIC 27 presume o controlo por parte da empresa-mãe quando esta detenha mais de metade dos direitos de voto na subsidiária¹⁴.

Assim, do exposto podemos facilmente concluir que, conforme também verificaremos adiante, a contabilidade não está longe do direito comercial e do direito fiscal quando define os parâmetros para que se estabeleçam relações de influência dominante entre duas sociedades comerciais.

A consolidação de contas como é acolhida na contabilidade não é espelho do regime de que aqui nos ocupamos. Este modo de apurar os resultados, leia-se o rendimento colectável, de um grupo, comunga com aquela que foi a primeira forma de tributação do rendimento obtido pelos grupos de sociedades acolhida pelo legislador fiscal.

Corria o ano de 1987 e o legislador fiscal português acolhe pela primeira vez a tributação pelo lucro consolidado das sociedades. À data, este regime tinha como principal base as contas consolidadas das empresas apuradas pela contabilidade. Uma vez mais, a comunhão com a contabilidade era atestada, bem como a importância da interligação das duas matérias.

¹² Definindo controlo como: “*o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma actividade económica a fim de obter benefícios da mesma*”. NCRF 14, parágrafo 9.

¹³ A NCRF 14, no parágrafo 9, admite a presunção de controlo ou influência dominante à semelhança do CSC, artigo 486.º, n.º 2, al. c), quando a sociedade dominante tenha “[p]oder para nomear ou demitir a maioria dos membros do órgão de gestão da outra entidade”.

¹⁴ NIC 27, parágrafo 13.

Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades – o Requisito de Controlo

Com a introdução do RETGS, o legislador fiscal pátrio, apesar de ter abandonado esta forma de tributar o rendimento empresarial, manteve laços indeléveis com a noção de domínio e controlo ou influência dominante patente nas normas contabilísticas.

3. O Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

O Código do IRC estabelece o regime de tributação aplicável aos rendimentos obtidos em território português por pessoas coletivas e demais entidades com sede ou direção efetiva em Portugal¹⁵ neste sentido, estamos perante um regime geral que, como muitos outros no ordenamento jurídico-fiscal português, tem desvios. Na análise que realizamos debruçamo-nos sobre o RETGS, um desvio a esta regra geral, não porque exclui de tributação os ganhos obtidos por uma sociedade em território português mas pela forma díspar pela qual é efetuado o cálculo do lucro tributável, i.e., procede-se ao apuramento do lucro tributável de um grupo e não apenas de uma sociedade *per si*. E, ainda, acompanhando Engrácia Antunes, porque o centro das obrigações tributárias, dos seus direitos e deveres, é o “grupo como um todo”¹⁶. A fim de respondermos às questões colocadas começaremos por analisar os princípios que orientam o RETGS, perscrutamos o seu regime e concluiremos com as formas de cessão.

3.1 Princípios norteadores

Analisaremos nesta fase apenas aqueles princípios relevantes no que ao tema em discussão diz respeito. Assim, passaremos em revista os princípios da neutralidade, capacidade contributiva, liberdade de organização empresarial e da territorialidade.

3.1.1 Princípio da neutralidade

Acompanhando Glória Teixeira, sabemos que hoje “o principal objectivo prosseguido pelos sistemas fiscais é ‘ser neutral’”¹⁷. Quer isto dizer que, não deve(m) o(s) imposto(s) onerar mais um sujeito passivo em relação a outro, ou seja, e, uma vez mais com a autora, “[p]rocura-se a igualdade de oportunidade em detrimento da igualdade de resultado”.

O princípio da neutralidade assim enunciado não tem o seu âmbito limitado às operações decorridas num território nacional circunscrito, conforme considerámos as operações a uma escala europeia e mundial são uma realidade, deste modo é essencial não onerarmos mais a

¹⁵ Artigos 1.º e 2.º, Código IRC.

¹⁶ ENGRÁCIA ANTUNES, *A tributação dos grupos de sociedades*, p. 7.

¹⁷ GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de direito fiscal*, p. 55.

importação do que a exportação e vice-versa, oferecendo o mesmo tratamento ao investidor nacional e, bem assim, ao internacional¹⁸.

No que concerne à aplicação do enunciado princípio ao regime fiscal em análise, acompanhamos o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte quando afirma que “[o] principal fundamento que justifica e recomenda a opção pela tributação conjunta do grupo de sociedades em sede de imposto sobre o rendimento resulta do princípio da neutralidade na tributação dos rendimentos da actividade empresarial. Segundo esse princípio, o sistema fiscal deve tributar o rendimento da mesma forma, independentemente da estrutura organizativa e da forma escolhida pelo seu autor para estruturar a sua empresa e exercer determinada actividade.”¹⁹.

3.1.2 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva²⁰ define, normalmente, a possibilidade que cada cidadão ou sociedade comercial, enquanto sujeito passivo da relação jurídico-tributária, tem de pagar impostos. Por outras palavras, e acompanhando Casalta Nabais, estamos perante um “*tertium comparationis da igualdade no domínio dos impostos*”²¹ que se tem apresentado como “*o pressuposto e o critério da tributação*”²².

Sendo a capacidade de pagar impostos das sociedades comerciais aferida nos termos do seu rendimento real²³ e na esteira de Saldanha Sanches, “[as empresas devem] *ser tributadas quando têm rendimento e na exacta medida desse rendimento*”²⁴. Ora, por maioria de razão, assim também o será quando estejamos perante um grupo de sociedades. Ou seja, se o legislador fiscal optou por tributar as sociedades comerciais pelo seu rendimento real, sendo as sociedades comerciais as partes que compõem um grupo, também será permitido que ao grupo se apliquem regras de tributação pelo seu rendimento real de conjunto.

¹⁸ GLÓRIA TEIXEIRA, *ob cit.*, p. 56.

¹⁹ Acórdão do TCAN de 21/05/2008, processo 00138/04.

²⁰ Vide, LGT artigo 4.º, n.º 1 e CRP artigo 104.º, n.º 2.

²¹ CASALTA NABAIS, **Direito Fiscal**, p. 153.

²² CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, p. 154 para mais desenvolvimentos *vide* p. 154 e ss.

²³ Vide GOMES CANOTILHO; VITAL MOREIRA, **Constituição da República Portuguesa – Anotada**, p. 1098 e ss.

²⁴ SALDANHA SANCHES, **Manual de Direito Fiscal**, p. 231

Desta forma, e ainda com o autor “*dar um tratamento conjunto a esta forma de actividade empresarial*”²⁵ é uma imposição das regras de bem tributar”. Seguindo esta mesma linha o Tribunal Central Administrativo Norte, referiu que “[a]tenta a realidade económica constituída pelos grupos de sociedades, é natural que o legislador fiscal opte por tributá-las como se de uma unidade se tratasse, permitindo quantificar em conjunto a capacidade contributiva do grupo, que, assim, se constitui como objecto de uma tributação única em sede de imposto sobre o rendimento.”²⁶. (sublinhado nosso)²⁷

3.1.3 Princípio da liberdade de organização empresarial

Este princípio constitucional²⁸ pode ser entendido de um ponto de vista negativo – limitando o legislador à não imposição de medidas que quatem a liberdade de organização das estruturas empresariais – e de um ponto de vista positivo – indicando que o legislador deve adotar medidas que promovam a liberdade de iniciativa privada.

A consagração no Código do IRC do RETGS é a afirmação da liberdade dada aos sujeitos passivos para se organizarem de acordo com a sua vontade²⁹. Ademais, a consagração deste princípio está intimamente ligada à possibilidade de o sujeito passivo realizar o seu planeamento fiscal lícito. Ou seja, definir a melhor estrutura, organização ou localização para a sua empresa.

²⁵ Leia-se aos grupos de sociedades comerciais.

²⁶ Acórdão do TCAN de 21/05/2008, processo 00138/04.

²⁷ Para mais desenvolvimentos, Sanches, ob cit, p. ^s 227 e ss.

²⁸ Artigos 61.º, 80.º e 86.º da CRP.

²⁹ No mesmo sentido, José Casalta Nabais, in, Casalta Nabais, José, **A determinação da matéria tributável no IRC**, p. 3: “Os indivíduos (...) dispõem de liberdade para se organizarem ou estruturarem na forma jurídica que entenderem”.

3.2 Regime jurídico-fiscal

O artigo 69.º, n.º 1, estabelece o *âmbito e as condições de aplicação* do RETGS. Assim, objetivando-se um *grupo de sociedades* aquela que o domina (sociedade dominante), tem a faculdade de sujeitar todas as sociedades que o compõem ao RETGS. É importante notarmos que, de acordo com o princípio da liberdade de organização empresarial, *supra* referido, o legislador fiscal concede à sociedade dominante uma opção, i.e., a sujeição do *grupo de sociedades* ao RETGS tem origem numa faculdade que lhe é concedida.

Para além do poder de efetuar a adesão a este regime especial³⁰, a sociedade dominante torna-se responsável junto da administração fiscal pelas obrigações tributárias do grupo como definido pelo legislador fiscal e pela prova de que estão reunidas as condições de acesso ao regime³¹.

Referimo-nos a *grupo de sociedades* conforme o artigo 69.º, n.º 1, mas, devemos controverter-nos a respeito desta noção. O legislador tributário torna claro, no n.º 2, do referido artigo, o que entende por *grupo de sociedades*, ou seja, nos termos do ordenamento *jus-tributário* quando uma sociedade (dominante) detenha pelo menos 75% do capital social de outra (dominada), desde que, esta participação lhe conceda mais de 50% dos direitos de voto estaremos perante um grupo de sociedades para efeitos fiscais³².

Entendemos ter o legislador fiscal pretendido garantir que, dada a possibilidade de existência de limitações aos direitos de voto no seio das sociedades comerciais em Portugal, a sociedade dominante podia de facto imprimir a sua vontade na gestão da sociedade dominada e, por isso, exige a detenção de mais de metade dos direitos de voto³³.

³⁰ A adesão ao RETGS é consumada mediante comunicação à AT nos termos do artigo 69.º, n.º 7, al. a). O n.º 7, do artigo 69.º acolhe os requisitos de ordem formal do regime. *Vide*: ENGRÁCIA ANTUNES, ob. cit., p. 209.

³¹ *Vide*, artigo 69.º, n.º 12.

³² Neste ponto o legislador tributário atendendo aos requisitos de ordem material do RETGS acolhe aqueles que se prendem com a *natureza jurídica da relação de coligação intersocietária*. *Vide*: ENGRÁCIA ANTUNES, ob. cit., p. 205.

³³ No mesmo sentido, *vide* ENGRÁCIA ANTUNES, ob. cit., p. 206 – nota 394 – em que o autor refere “*a lei exige que a participação intersocietária em apreço confira à sociedade dominante um poder maioritário de voto no seio da sociedade dominada (...) o legislador quis assegurar de antemão que a titularidade de uma fracção*

Acresce a esta noção a possibilidade de a percentagem de detenção poder ser aferida direta ou indiretamente³⁴, ou seja, não se exige que, por exemplo, a sociedade anónima A detenha 75% do capital social da sociedade anónima C, correspondente a 75% dos direitos de voto. Pode, em outro cenário, A deter 100% de participação na sociedade anónima B (e 100% dos direitos de voto) e, por sua vez, B ser a titular de 75% de C (representativos de 65% dos direitos de voto) assim, nada obsta à aplicação do RETGS de acordo com a noção de grupo para o direito fiscal e com o n.º 6, do artigo 69.^{o35}.

Tendo em conta aquela que é a definição de grupo fiscalmente relevante, a aplicação do RETGS apenas terá lugar quando se verificarem de forma cumulativa os requisitos elencados no n.º 3, do, já mencionado, artigo 69.^o.

Neste sentido, e, de acordo com o princípio da territorialidade, todas as sociedades que pretendam estar sujeitas a este regime especial, têm de estar sediadas e ter direção efetiva em território português³⁶ desde que sejam sujeitos passivos de IRC, tributadas à taxa de 21%³⁷⁻³⁸.

Ademais, será necessário que a sociedade dita *dominante* não seja *dominada* por outra sociedade residente em Portugal, que reúna os requisitos para ser considerada como *dominante* e, que, seja titular das participações no capital social da sociedade dita *dominada* há, pelo menos, um ano “*com referência à data em que se inicia a aplicação do regime*”³⁹. O prazo de detenção pode, no entanto, ser menor se estivermos perante sociedade constituída pela sociedade dominante ou por outra que faça parte do grupo, desde que cumpridos os requisitos patentes no n.º 2 do artigo 69.^{o40}.

tão significativa de capital a sociedade participante retira também (...) uma efectiva possibilidade de impor o cunho da sua vontade na condução dos negócios sociais da sociedade participada”.

³⁴ Vide, artigo 69.^o, n.º 5.

³⁵ Em anexo esquema exemplificativo destas situações.

³⁶ Este é o primeiro requisito de *ordem material* apresentado no regime, estamos, quanto à situação da residência fiscal, perante o *estatuto jurídico-pessoal* das sociedades que compõem o grupo, para mais esclarecimentos vide: ENGRÁCIA ANTUNES, ob. cit., p. 205.

³⁷ Segundo requisito de *ordem material* relativo ao *estatuto jurídico-fiscal* das sociedades a incorporar no grupo para efeitos fiscais. Vide: ENGRÁCIA ANTUNES, ob. cit., p. 205.

³⁸ Taxa normal de IRC de acordo com o artigo 87.^o, n.º 1, *ex vi*, artigo 69.^o, n.º 3.

³⁹ Artigo 69.^o, n.º 3, al. c) e d).

⁴⁰ Artigo 69.^o, n.º 13.

Tendo percorrido os requisitos que as empresas do grupo devem preencher para que lhes seja colocada a opção de aceder ao RETGS analisamos agora aqueles que as sociedades não devem reunir. Ou seja, aqueles requisitos que as sociedades comerciais têm de não preencher para que possa ser constituído e continue a vigorar um grupo de sociedades para efeitos fiscais – elencados no n.º 4 do artigo 69.º.

Em termos gerais, e relativos às sociedades dominantes e dominadas, estão excluídas do perímetro existente ou possível do grupo aquelas que estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas (alínea a)), bem assim, as que estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à normal e não tenham renunciado à sua aplicação⁴¹ (alínea d)); ainda aquelas sociedades contra as quais tenha sido *instaurado processo especial de recuperação ou de falência* em que tenha sido proferido despacho de prosseguimento da ação (alínea b)); e, finalmente, as que assumam forma jurídica que não de sociedades por quotas, anónima ou sociedade em comandita por ações (alínea g))⁴². Já no que diz respeito, especificamente, às sociedades dominadas estas não devem adotar período de tributação diferente da sociedade dominante (alínea e)).

De acordo com a alínea c), do n.º 4, as sociedades que registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do RETGS não podem fazer parte do grupo para efeitos fiscais, excepto quando sejam sociedades dominadas, se a dominante já detiver a sua participação há mais de dois anos. O legislador tributário começa por excetuar do âmbito desta alínea c), do n.º 4, os prejuízos fiscais da sociedade dominada não ficando apenas por aqui.

Ora, no n.º 10 do artigo 69.º, o legislador fiscal estabelece outra exceção à referida alínea c), para os casos em que a sociedade dominante passe a ser dominada por uma outra residente em território português. Nestas situações a nova sociedade dominante deve preencher todas as condições presentes nas demais alíneas do n.º 4, excetuando a que está patente na alínea c), a fim de poder optar pela aplicação do RETGS ao grupo.

⁴¹ 21%, *ex vi*, artigo 87.º, n.º1.

⁴² Requisito de *ordem material*, relativo ao *estatuto jurídico-formal* das sociedades, *vide*: ENGRÁCIA ANTUNES, *ob. cit.*, p. 205.

Este facto levar-nos-ia a questionar a relevância do requisito patente na referida alínea c), se não é aplicável às sociedades dominadas e, pode, excepcionar-se, nos casos em que uma nova sociedade se torne dominante no grupo anteriormente existente não estará o seu âmbito eminentemente “despido”? Deixamos a questão a título de nota, não nos atendo em considerações de maior para já⁴³.

Não podemos deixar, ainda, de referir que a introdução do RETGS no Código do IRC trouxe ao panorama jurídico-fiscal português uma nova forma de calcular o lucro tributável do grupo⁴⁴. O cálculo do lucro tributável do grupo enquanto unidade *jus-tributária* é obtido pela soma algébrica dos lucros tributáveis (ou prejuízos fiscais) individuais de cada uma das sociedades do grupo, sendo que cabe à sociedade dominante esta responsabilidade⁴⁵. Apenas deve ser tido em conta o facto de existir, eventualmente, necessidade de correção do lucro tributável, nos termos do artigo 67.º, n.º 5, Código do IRC. I.e., no caso de gastos de financiamento dedutíveis, deve atender-se ao disposto no artigo 67.º, no entanto, caso a sociedade dominante, do grupo sujeito ao regime especial, exerça essa opção a limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento seguirá uma fórmula própria, patente no n.º 5 do artigo 67.º⁴⁶. Esta opção deve ser mantida por um período de “três anos” – artigo 67.º, n.º 6 –

⁴³ Vide p. 29.

⁴⁴ Artigo 70.º, Código IRC.

⁴⁵ Vide, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 04/24/2012, relativo ao processo 05251/11, em que o Tribunal afirma 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 participadas; (...) sendo que o lucro tributável de cada uma das associadas é apurado na sua declaração periódica de acordo com as regras gerais previstas no CIRC”.

⁴⁶ De acordo com esta norma a opção fará com que a limitação aos gastos de financiamento se realize da seguinte forma: “[o] limite para a dedutibilidade ao lucro tributável do grupo corresponde ao valor [de 1 000 000 €], independentemente do número de sociedades pertencentes ao grupo ou, quando superior, [a 30 % do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos], calculado com base na soma algébrica dos resultados antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos apurados nos termos deste artigo pelas sociedades que o compõem;”, al. a); “[o]s gastos de financiamento líquidos de sociedades do grupo relativos aos períodos de tributação anteriores à aplicação do regime e ainda não 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, observando-se as limitações previstas no número anterior] até ao limite de [1 000 000 € ou 30 % do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos] correspondente à sociedade a que respeitem, calculado individualmente;”, al. b); “[a] parte do limite não utilizado, [montante dos gastos de financiamento deduzidos seja inferior a 30 % do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos, a parte não utilizada deste limite acresce ao montante máximo dedutível (...) até ao 5.º período de tributação posterior.], por sociedades do grupo em períodos de tributação

devendo ser comunicada à AT nos termos em que é efetuada a comunicação da opção pelo RETGS – artigo 67.º, n.º 7.

Deixamos a título de nota uma novidade trazida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que aprova o Orçamento do Estado para 2016, segundo a qual os grupos que apurem os seus resultados de acordo com o artigo 70.º do Código do IRC devem incluir no lucro tributável *“relativo ao primeiro período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, um quarto dos resultados internos que tenham sido eliminados ao abrigo do anterior regime de tributação pelo lucro consolidado, em vigor até à alteração promovida pela Lei n.º 30 -G/2000, de 29 de dezembro”*⁴⁷. O que se aplica aos resultados ainda pendentes no final do período de tributação que se inicie em 1 de janeiro de 2015 – ou após esta data – de acordo com o regime transitório previsto no artigo 7.º, n.º 2, al. a), n.º 2, da Lei n.º 30 -G/2000, de 29 de dezembro. Isto acontece, nomeadamente, *“por não terem sido considerados realizados pelo grupo até essa data, continuando a aplicar-se este regime transitório relativamente ao montante remanescente daqueles resultados”*⁴⁷. Será devido, durante o mês de julho de 2016, um pagamento por conta autónomo, em valor correspondente à aplicação da taxa de 21% *“sobre o valor dos resultados internos incluídos no lucro tributável do grupo, que será dedutível ao imposto a pagar na liquidação do IRC relativa ao primeiro período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016”* – artigo 136.º, n.º 2, Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março. Em caso de cessação ou renúncia à aplicação do RETGS o montante dos resultados internos deve ser incluído, na sua totalidade, no último período de tributação em que aquele regime se aplique. De acordo com o mesmo artigo, o contribuinte deve manter documentação que demonstre os montantes dos resultados internos que tenham sido eliminados ao abrigo do anterior regime de tributação pelo lucro consolidado e deverá integrá-la na sua documentação fiscal.

anteriores à aplicação do regime apenas pode ser acrescido nos termos daquele número ao montante máximo dedutível dos gastos de financiamento líquidos da sociedade a que respeitem, calculado individualmente;”, al. c); e “[o]s gastos de financiamento líquidos de sociedades do grupo, bem como a parte do limite não utilizado a que se refere o n.º 3, relativos aos períodos de tributação em que seja aplicável o regime, só podem ser utilizados pelo grupo, independentemente da saída de uma ou mais sociedades do grupo.”, al. d).

⁴⁷ Artigo 136.º, Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

Não nos alargaremos mais nesta questão pois a sua novidade não nos permite um olhar firme e consequente sobre o assunto.

Para concluir a nossa análise do regime jurídico-fiscal do RETGS deixamos nota do regime específico de dedução dos prejuízos fiscais patente no artigo 71.º do Código do IRC. Este artigo remete para o regime previsto no artigo 52.º, ou seja, os prejuízos fiscais apurados num determinado exercício são deduzidos ao lucro tributável apurado num dos 12 períodos de tributação posteriores⁴⁸. O artigo 71.º vem ainda distinguir os prejuízos fiscais apurados em três momentos diferentes, na al. a) os prejuízos fiscais apurados pelas sociedades do grupo antes da aplicação do regime; na al. b) aqueles que forem gerados durante a aplicação do regime; e, ainda, nas al. c) e d), é feita uma distinção quanto à utilização dos prejuízos fiscais após a cessação da aplicação do RETGS.

⁴⁸ A Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que aprova o Orçamento do Estado para 2016 vem devolver ao artigo 52.º parte da sua redação anterior, assim, a partir da data de entrada em vigor desta lei (31 de março de 2016), o prazo para o reporte dos prejuízos fiscais passará a ser, novamente, 5 anos – “os *prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo -os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores*”. Esta redação aplicar-se-á “*aos prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2017.*” (sublinhado nosso), artigo 136.º, n.º 5, da Lei n.º 7-A/2016.

3.4 A adaptação do RETGS português à realidade europeia

A introdução do artigo 69.º-A veio colmatar a falha proclamada pela jurisprudência europeia quanto ao enquadramento jurídico-fiscal inicialmente dado ao RETGS em Portugal (e demais formas de tributação pelo lucro consolidado vigentes em Estados Membros por toda a União Europeia). A clara afirmação da discriminação das empresas com sede ou direção efetiva⁴⁹ em outro Estado Membro da União Europeia levou a larga produção jurisprudencial pelo Tribunal de Justiça da União Europeia⁵⁰. Isto porque não era permitido aos grupos de sociedades comerciais cuja dominante residisse de acordo com o artigo 69.º, n.º 2, al. a),⁵¹ num Estado Membro diferente daquele em que residiam as dominadas, aderir ao RETGS.

O legislador fiscal pátrio realizou uma das mais importantes alterações dos últimos anos ao Código do IRC no que à competitividade internacional diz respeito⁵². A Lei n.º 82.º-C/2014, de 31 de dezembro, veio permitir que os grupos de sociedades cujas dominadas tenham sede e direção efetiva em Portugal, mas que tenham como dominante uma outra sociedade com sede ou direção efetiva num Estado Membro da União Europeia⁵³, possam optar pela aplicação do RETGS às sociedades residentes em Portugal⁵⁴.

⁴⁹ Devemos notar que o artigo 69.º-A se refere a sociedades com “*sede ou direção efetiva*” ao contrário do artigo 69.º em que o legislador fiscal se referiu a sociedades com “*sede e direção efetiva*” (sublinhados nossos).

⁵⁰ Vide, Acórdão do TJUE de 13/12/2005, processo C-446/03 (conhecido como Acórdão *Marks & Spenser*); Acórdão do TJUE de 27/11/2008, processo C-418/07 (conhecido como Acórdão *Papillon*); Acórdão do TJUE de 19/11/2009, processo C-337/08 (conhecido como Acórdão *X Holding B.V.*); Acórdão do TJUE de 19/04/2012, processo C-18/11 (conhecido como Acórdão *Philips Electronics*).

⁵¹ Quando utilizamos a expressão residir nos termos do artigo 69.º, n.º 2, al. a), reportamo-nos às sociedades com sede e direção efetiva em Portugal (ou, *in casu*, no Estado Membro onde pretendiam a aplicação do regime de tributação pelo lucro consolidado). Conforme nota 49, a redação dada ao 69.º-A, difere daquela que foi atribuída ao artigo 69.º, n.º 2.

⁵² Estando em consonância com a decisão do TJUE relativa aos processos C-39/13 e C-41/1 de acordo com os quais “os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade-mãe residente pode constituir uma unidade fiscal com uma subfilial residente quando a detém por intermédio de uma ou várias sociedades residentes, mas não pode constituir essa unidade fiscal quando detém a subfilial por intermédio de sociedades não residentes que não dispõem de um estabelecimento estável nesse Estado-Membro”. Acrescentado este Tribunal em relação ao processo C-40/13, que “os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro por força da qual o regime da unidade fiscal pode ser concedido a uma sociedade-mãe residente que detenha filiais residentes, mas não a sociedades-irmãs residentes cuja sociedade-mãe comum não tem a sua sede nesse Estado-Membro, nem dispõe de um estabelecimento estável”.

⁵³ Ou no Espaço Económico Europeu vinculado a cooperação administrativa em matéria fiscal.

⁵⁴ Artigo 69.º-A, n.º 3.

A opção pela aplicação do regime especial ao grupo depende da verificação dos requisitos patentes nos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 69.º e determina que a sociedade dominante (cuja sede ou⁵⁵ direção efetiva se situe num Estado Membro da União Europeia) nomeie uma das sociedades dominadas junto da AT para que cumpra as obrigações tributárias do grupo⁵⁶.

De acordo com uma recente Circular da Direção de Serviços de IRC⁵⁷ a inclusão deste artigo no Código do IRC em consonância com a referida jurisprudência do TJUE veio trazer um novo paradigma à definição dos grupos de sociedades para efeitos fiscais.

Em primeiro lugar, podem, com a introdução do artigo 69.º-A, desenhar-se grupos⁵⁸ bastante diferentes dos que inicialmente seriam possíveis. Contrariamente ao que se prevê no artigo 69.º, n.º 3, al. c), existem, agora, situações em que a sociedade (com sede em Portugal) considerada dominante no momento em que se inicia a aplicação do RETGS, passa a ser dominada por outra, com sede ou direção efetiva em outro Estado Membro. Neste caso, e de acordo com a referida Circular, não se colocaria a hipótese de fazer cessar de imediato o RETGS, uma vez que a nova dominante pode optar pela continuidade da aplicação do regime, mas sob o seu domínio.

Parece-nos, no entanto, que este esclarecimento da autoridade tributária⁵⁹ não acrescenta neste ponto mais do que decorre da própria Lei. Isto é, o artigo 69.º-A, n.º 5, manda aplicar aos grupos constituídos sob dominância de sociedade cuja sede ou direção efetiva estejam

⁵⁵ Vide nota 49.

⁵⁶ Artigo 69.º-A, n.º 3.

⁵⁷ Circular 5/2015, de 31 de março.

⁵⁸ Para efeitos fiscais.

⁵⁹ Embora revestindo-se do valor legal que lhe é atribuído, cfr. CASALTA NABAIS, ob. cit., p. 201, as Circulares são “regulamentos internos que, por terem como destinatário apenas a administração tributária, só esta lhes deve obediência, sendo, pois, obrigatórios apenas para os órgãos situados hierarquicamente abaixo do órgão autor dos mesmos. Por isso não são vinculativos nem para os particulares nem para os tribunais. E isto quer sejam regulamentos organizatórios, que definem regras aplicáveis ao funcionamento interno da administração tributária, criando métodos de trabalho ou modos de actuação, quer sejam regulamentos interpretativos, que procedem à interpretação de preceitos legais (ou regulamentares). É certo que eles densificam, explicitam ou desenvolvem os preceitos legais, definindo previamente o conteúdo dos actos a praticar pela administração tributária aquando da sua aplicação. Mas isso não os converte em padrão de validade dos actos que suportam. Na verdade, a aferição da legalidade dos actos da administração tributária deve ser efectuada através do confronto directo com a correspondente norma legal e não com o regulamento interno, que se interpôs entre a norma e o acto.”.

situadas num outro Estado Membro, o disposto no artigo 69.º, com as devidas adaptações. Ora, dita o seu n.º 10 que quando a sociedade dominante passe a ser considerada dominada de outra “*residente em território português que reúna os requisitos (...) para ser qualificada como dominante, esta (...) pode optar pela continuidade da aplicação do [RETGS] através de comunicação à [AT] passando aquele grupo a incluir a nova sociedade dominante*”. Por maioria de razão, e seguindo a letra da Lei, permitindo a legislação fiscal a aplicação do regime a um grupo cuja sociedade dominante seja residente em outro Estado Membro da União Europeia, quando a um grupo a que se aplique o RETGS surja uma nova sociedade que preencha os requisitos para se efetivar como dominante, esta deve optar pela continuidade de aplicação do regime ao grupo sob a sua influência.

3.5 Causas de cessação do RETGS

No que diz respeito às causas de cessação do RETGS é necessário identificar, desde logo, a sua posição sistemática no Código do IRC. O n.º 8 do artigo 69.º identifica aquelas que são as causas que fazem cessar a aplicação deste regime. No entanto, seria desavisado não considerarmos a renúncia patente no artigo 69.º, n.º 7, como forma de, também, fazer cessar a aplicação do regime.

Este n.º 8 do artigo 69.º tem vindo a conhecer redações diferentes desde que foi introduzido, no ano de 2000, no Código do IRC, à data, como artigo 59.º, n.º 8⁶⁰. Numa primeira fase, e desde o referido ano, encontrávamos como causa de cessação da aplicação do regime o facto de (a) deixarem de verificar-se os requisitos patentes nos n.ºs 2 e 3 do artigo 59.º; (b) caso se verificasse alguma das situações previstas no n.º 4⁶¹; (c) caso fosse necessário recorrer a métodos indiretos para obter o lucro tributável de *qualquer das sociedades do grupo*; (d) quando o grupo sofresse alterações na sua composição, nomeadamente quando sociedades que preencham os requisitos de adesão ao regime passem a fazer parte do grupo sem que seja efetuada comunicação devida; e (e) quando a alteração da composição do grupo fosse causada por alienação da participação, fusão ou cisão sempre que a sociedade dominante não opte pela inclusão das restantes sociedades no grupo e não o comunique à AT e, ainda, pelo incumprimento das restantes *condições*⁶².

⁶⁰ Aquando da sua introdução no Código do IRC, o regime de que nos ocupamos encontrava-se previsto nos artigos 59.º e seguintes. Apesar da alteração efetuada em termos de numeração, as suas alíneas mantiveram-se com as mesmas ordem e numeração, apenas com alterações pontuais. As alterações de substância são aquelas de que nos ocupamos.

⁶¹ Ou seja, quando se verificasse uma das seguintes situações: “[e]stejam inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas; [t]enha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção; [r]egistem 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; [e]stejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação; [a]doptem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante; [o] nível de participação exigido de, pelo menos, 90% seja obtido indirectamente através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo; [n]ão assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por acções, salvo o disposto no n.º 10.”

⁶² É importante referir que, na redação que acompanhamos – dada pela Lei n.º 30-G/2000, 29 de dezembro – o próprio legislador fiscal nomeou como *condições* os requisitos da própria adesão ao RETGS.

Numa segunda fase, desde 2014⁶³, e, utilizando a enumeração que nos parece, à semelhança da redação original, taxativa, o legislador fiscal identifica como formas de cessação da aplicação do RETGS os casos em que, (i) se deixem de verificar os requisitos patentes no n.º 3, do artigo 69.⁶⁴; (ii) se verifique, em relação à sociedade dominante, alguma das situações previstas no n.º 4, al.ª a), b), d) ou g); e, (iii) seja necessário recorrer a métodos indiretos para apurar o lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo.

Fácil é de perceber que o legislador pátrio fez cair por terra parte das causas de cessação inicialmente identificadas. No entanto, não nos parece linear perceber porquê em todas as situações.

No que concerne às alterações na composição do grupo referidas nas alíneas d) e e) do n.º 8, do (outrora) artigo 59.º, o legislador fiscal, retirando as alterações à composição do grupo como causa de cessação, introduziu no n.º 7, do (agora) artigo 69.º, uma obrigação declarativa; assim, verificando-se qualquer alteração à composição do grupo, a sociedade dominante deverá comunicar à Autoridade Tributária esta alteração. Esta comunicação deve efetivar-se caso estejamos perante uma alteração à composição do grupo causada pela inclusão de novas sociedades que cumpram os requisitos exigidos e caso a composição do grupo seja afetada por cisão, fusão ou alienação de participações. No entanto, a falta de comunicação à Autoridade Tributária não será já uma causa de cessação da aplicação do regime mas, de acordo com o artigo 117.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, punível com coima de 500 € a 22 500 €.

Nas alíneas que acabámos de analisar é, para nós, de curta percepção o que motivou o legislador fiscal a efetuar tais alterações, uma vez que, nestes casos, as alterações ocorridas poderiam não afectar substancialmente a composição do grupo e aquilo que referimos ser, nos termos do Código do IRC, grupo de sociedades para efeitos fiscais⁶⁵. Ademais, esta alteração

⁶³ Redação da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o Código do IRC.

⁶⁴ Redação da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro.

⁶⁵ No mesmo sentido se pronunciou a Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, “a Comissão entendeu igualmente necessário proceder-se à revogação da cominação que sancionava a falta de comunicação atempada de qualquer alteração, ainda que mínima ou irrelevante, na composição do grupo com a automática cessação de aplicação do RETGS. Procurou substituir-se esta cominação – que a

não desfigura o regime tal como foi inicialmente concebido no nosso ordenamento *jus-tributário*, facilitando as relações dos grupos enquanto entidades do mercado com o grupo para efeitos fiscais, não remetendo o segundo ao imediato fim pela alteração no primeiro. A forma como o regime é agora apresentado oferece a oportunidade aos sujeitos passivos de comunicarem atempadamente estas alterações sem que a aplicação do RETGS fique imediatamente comprometida.

No que diz respeito à alínea b) do n.º 8, o legislador tributário não fez alterações de maior no seu texto; no entanto, deixou de remeter para o n.º 4 *in totum*, identificando como causa de cessação da aplicação do regime especial a verificação dos acontecimentos de cada uma das suas alíneas. Atualmente a al. b), do n.º 8, remete especificamente para as al.ª a), b), d) e g), do n.º 4, isto é, como causas de cessação da aplicação do RETGS o legislador fiscal identifica especificamente as situações em que existam sociedades inativas há mais de um ano ou que tenham sido dissolvidas, tenha sido instaurado contra alguma sociedade processo especial de recuperação de empresas ou de falência em que tenha sido proferido despacho de prosseguimento da ação, uma ou mais sociedades passem a estar sujeitas a taxa de IRC inferior à normal (e não tenham renunciado à sua aplicação) e quando deixem de assumir os tipos de sociedades por quotas, anónima ou comandita por ações.

O legislador pátrio dispensou como causa de cessação a verificação de prejuízos fiscais por três exercícios consecutivos⁶⁶, porém não nos parece claro o porquê de tal ter acontecido. No mesmo sentido, nos casos em que uma sociedade dominante passar a ser dominada por uma outra que cumpra os requisitos para ser considerada sociedade dominante, o legislador, nos termos do n.º 10, dispensa que se verifique a inexistência de prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores. Ora, quererá com isto caminhar para a retirada deste requisito como essencial para a adesão ao RETGS? Estará o legislador a esvaziar as consequências da não verificação deste requisito para que, num futuro próximo, este possa deixar de impedir a opção pela aplicação do regime?

Comissão considerou excessiva e injustificada, na maioria dos casos, motivo pelo qual propõe a sua manutenção apenas naquelas situações consideradas mais relevantes –, por critérios de adequada substância e materialidade na manutenção do perímetro societário para efeitos fiscais”.

⁶⁶ Artigo 69.º, n.º 4, al. c).

Não conseguimos responder às interrogações colocadas. Apenas percebemos que, de facto, afastar este requisito como causa de cessação da aplicação do RETGS lhe retira substancialmente importância. Se esta alteração pretende acolher os tempos conturbados da economia nacional e, por isso, abrir uma janela para que não cesse a aplicação do regime a muitos grupos que, como reflexo da economia, apresentam resultados fiscais mais débeis, a intenção é positiva; no entanto, esbarra na contrariedade de um requisito inicial deixar de ser essencial e não ser relevante para as (novas) sociedades dominantes que possam surgir num futuro próximo.

No que diz respeito ao requisito patente na al. e) do n.º 4, não nos parece que, pelo facto de uma das sociedades dominadas do grupo adotar um período de tributação diferente daquele que é o da sociedade dominante, isto as impeça de manter a aplicação do RETGS. No entanto, defendê-lo sem defender, também, que o mesmo requisito como fundamento da não aplicação do regime especial seria enganador, i.e., não podemos defender que este requisito tenha um peso no que diz respeito à possibilidade de adesão ao regime e que, posteriormente, o seu valor é diferente. A verdade é que não consideramos que o facto de a sociedade dominada adotar um período de tributação diferente do que é adotado pela dominante seja desvirtuador do regime patente no Código do IRC. Incongruente é colocá-lo como uma causa fraturante e excludente para a adesão ao RETGS mas já não o considerar como causa de cessação.

No que concerne às alterações introduzidas na al. a), do n.º 8, devemos analisar vários pontos. Sendo que nos alargaremos um pouco no exame que lhe faremos, por representar o foco das nossas dúvidas.

O legislador tributário, em 2000, quando introduziu o RETGS – como o conhecemos – no Código do IRC, nomeou como primeira causa de cessação da aplicação do regime o acontecimento de deixar de se verificar qualquer dos requisitos relativos à *natureza jurídica da relação da coligação intersocietária*, i.e., se a sociedade dominante deixasse de deter uma participação de 90%⁶⁷ ou pelo menos 50% dos direitos de voto da sociedade dominada. Esta

⁶⁷ À data o legislador fiscal exigia como mínimo de participação no capital da dominada 90% exigindo hoje 75%.

causa de cessação teria, à data, todo o sentido, uma vez que não existia grupo no sentido *jus-tributário* se a sociedade dominante não cumprisse os requisitos de participação e direitos de voto.

Mas qual a importância de facto deste nível de participação? Porque a escolheu o legislador? É difícil aventurarmo-nos em respostas concretas e acertadas, no entanto, a importância deste requisito para a definição do que é o grupo na aceção do artigo 69.º atem-nos em considerações alargadas.

Consideramos ser essencial perscrutar o direito das sociedades comerciais, disciplina reguladora das relações inter-societárias, a fim de perceber algumas das questões que colocamos.

De acordo com o artigo 486.º, CSC, duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas tem a capacidade de exercer uma “*influência dominante*” sobre a outra. O legislador vai até mais longe e diz-nos aquilo que faz presumir a *influência dominante*⁶⁸, i.e., que uma sociedade depende da outra quando esta detém uma participação maioritária no capital e, ainda, quando dispõe de mais de metade dos direitos de voto. Ora, é para este conceito que nos remete o legislador tributário quando no artigo 69.º, n.º 2, Código do IRC esclarece a noção *jus-tributária* de grupo.

Percebemos porque resolveu o legislador reconhecer este conceito, embora o princípio subjacente à organização dos grupos de sociedades seja a sua liberdade de conformação empresarial, patente está que muitas sociedades têm o seu capital social titulado por um pequeno número de pessoas (singulares ou coletivas) como forma de organização económico-empresarial. Podemos perguntar-nos porquê e a resposta não estará assaz distante. Facto é que pessoas (singulares ou coletivas) tendem a organizar as suas empresas (na aceção do artigo

⁶⁸ O artigo 486.º, n.º 2, CSC, enumera presunções legais que indicam a existência de domínio. *Vide*, no mesmo sentido, ENGRÁCIA ANTUNES, ob. cit., p. 443.

230.º, Código Comercial.) por forma a obter o controlo da gestão das mesmas, das suas operações, optando por um domínio estratégico⁶⁹⁻⁷⁰.

Para o legislador tributário, um grupo será aquele em que uma sociedade terá a capacidade de exercer influência dominante sobre outra, não significando que o faça, desde que tenha essa possibilidade⁷¹⁻⁷². Uma vez mais, indo ao encontro do direito das sociedades comerciais, para o legislador tributário é essencial a estabilidade deste vínculo; no entanto, o legislador tributário caracteriza a estabilidade do vínculo através da interposição de um período temporal mínimo de duração – de pelo menos um ano⁷³⁻⁷⁴ –, no direito das sociedades comerciais, apesar de também estar patente a necessidade de estabilidade, não é mencionado um período mínimo de duração do vínculo social, i.e., embora esta ligação dominante-dominada seja pautada pelo seu «*carácter “institucional” (...) “estrutural” (...) ou “estável”*»⁷⁵ isto não significa *per se* que deva ter a duração de um determinado período mínimo, mas sim que não resulte de um qualquer acontecimento acidental⁷⁶. Por outras palavras, o legislador tributário embora acolhendo a estabilidade do domínio fá-lo definindo o seu limite temporal mínimo, contrariamente ao legislador comercial que deixa ao intérprete a tarefa de perceber o que possa significar, de facto, essa estabilidade. Em comum, os legisladores comercial e fiscal têm a certeza de que existe uma relação de domínio quando a sociedade dominante exerce poder de controlo sobre a dominada, nas suas decisões de gestão e planeamento económico-

⁶⁹ No mesmo sentido ENGRÁCIA ANTUNES, ob. cit., p. 444.

⁷⁰ Afigura-se-nos de notar que ao legislador tributário não é alheio o facto de, estando perante uma sociedade dominante que exerce o seu domínio, o seu controlo, sobre uma sociedade dominada tendo, por isso, poderes de conformar a gestão, o comportamento da sociedade dominada será sempre moldado de acordo com o que espera a sociedade dominante. De acordo com os seus padrões e objectivos. *Vide*, no mesmo sentido, ENGRÁCIA ANTUNES, ob. cit., p. 464.

⁷¹ Queremos com isto significar que, para o legislador tributário, tem suma importância existir esta possibilidade de a sociedade dominante impor a sua vontade perante a sociedade dominada, o que estará certamente ao seu alcance cumprindo as percentagens de detenção impostas pelo legislador fiscal.

⁷² Para mais desenvolvimentos: ENGRÁCIA ANTUNES, ob. cit., p. 454.

⁷³ *Vide* o requisito do artigo 69.º, n.º 3, al. b).

⁷⁴ Sem prejuízo das exceções abertas ao período de um ano que dependem única e exclusivamente da vontade da sociedade dominante, *vide*, artigo 69.º n.ºs 13 e 14.

⁷⁵ ENGRÁCIA ANTUNES, ob. cit., p. 456.

⁷⁶ ENGRÁCIA ANTUNES, ob. cit., p. 460, no mesmo sentido o autor afirma: “*a não exigência de um período mínimo de tempo não está em contradição com o requisito (...) da estabilidade do domínio [que] não significa que a influência dominante deva ter uma certa duração, mas sim que ela não deva resultar de factores fortuitos ou conjecturais, que a sociedade [dominante] não podia prever ou controlar*”.

financeiro, e que a natureza da estabilidade do vínculo que lhes permite tomar essas decisões, partirá da vontade da sociedade dominante e não será fruto de um acaso⁷⁷.

O legislador tributário definiu grupo *jus-tributário* tendo apenas por base a percentagem de detenção do capital social e de direitos de voto. No entanto, isto não significa que seja impossível densificar esta noção⁷⁸.

A percentagem de detenção (de participação ou de direitos de voto) como corolário da definição fiscal traz consigo a caracterização subjacente das sociedades comerciais. A *mens legislatoris* deste conceito de grupo é a base do RETGS como o conhecemos. Não devemos, por isso, deixar de olhá-la com a profundidade merecida.

A definição de uma percentagem de detenção em 90% (numa primeira fase), 75% (em seguida) mas a não modificação da percentagem de detenção de direitos de voto (50%) não estão sozinhas quanto a reforçar que o legislador quis construir um quadro legal em que a sociedade dominante pode exercer a sua própria vontade sem prevenir as demais, a isto junta-se o facto de a adesão ao RETGS ser uma opção na esfera da sociedade dominante⁷⁹.

⁷⁷ O Tribunal Central Administrativo Sul reconheceu a importância do vínculo entre as sociedades dominante e dominadas no Acórdão de 17/04/2012, relativo ao processo 05315/12, onde se afirma “[a]doptada por diversos sistemas jurídicos da União Europeia e, especialmente, por Portugal, o regime jurídico-fiscal do grupo de sociedades funda-se na denominada teoria da unidade, na qual se pugna pela consideração, para efeitos fiscais, do grupo de sociedades como uma unidade jurídica fictícia, deixando as sociedades integradas de ser sujeitos jurídicos diferentes, fruto da unidade económica que as congrega. Nesse sentido, a matéria colectável deve ser calculada de forma conjunta, dando lugar a uma única liquidação e eliminando a dupla tributação (...) [.] [O] nível de integração entre as sociedades do grupo tem de ser especialmente intenso, para que o mesmo seja fiscalmente elegível, devendo apresentar-se como um grupo fortemente integrado, centralizado, estruturado e hierarquizado, no qual existam elevados níveis de participação no capital das várias sociedades-dominadas por parte da sociedade-dominante.”

⁷⁸ A forma como o legislador fiscal concebe a noção *jus-tributária* de grupo de sociedades é (e acompanhando ENGRÁCIA ANTUNES) “simultaneamente mais restrita e mais ampla do que a noção consagrada no Código das Sociedades Comerciais”.

⁷⁹ Vide ENGRÁCIA ANTUNES, ob. cit., p. 457 em que o autor reforça: “a influência dominante relevante é apenas aquela cujo exercício depende exclusivamente da vontade da própria sociedade dominante, não sendo de considerar os casos em que esteja co-dependente da vontade de terceiros”. In casu, ou seja, no nosso RETGS a única vontade a considerar é a da sociedade dominante, não dependendo da aprovação das sociedades dominadas. Nem precisaria, uma vez que, o legislador assegurou com a necessidade de detenção de mais de 50% dos direitos de voto, que a sociedade dominada está sob a égide da sociedade dominante.

Tudo o que acabámos de expor faria tremendo sentido não fosse o nosso legislador tributário ter deixado cair por terra como causa de cessação do RETGS a não verificação das percentagens de detenção enunciadas.

Confessamos que não percebemos porquê. E, depois da investigação realizada e da *supra* caracterização da importância destes vínculos, ficámos com maiores dúvidas.

O legislador desfigurou *de per si* o RETGS ao excluir como causa para a sua cessação aquela que é a característica basilar do regime. Olhando atentamente a configuração do artigo 69.º do Código do IRC, uma circunstância é de fácil percepção: sem a preexistência de uma sociedade dominante que detenha 75% do capital social e 50% dos direitos de votos de uma dominada não existe grupo na acepção *jus-tributária*. Assim, pretenderá o legislador que o intérprete use esta conclusão e, verificando-se tal situação faça cessar o RETGS, ou deixou de ser assim e, hoje, o RETGS apenas tem o requisito material da *natureza jurídica da relação de coligação intersocietária* como um requisito para a adesão ao regime?

A resposta não parece exata nem, tão pouco, se nos afigura que encontraremos uma solução certa mas, olhando para aquela que tem sido a tradição (embora curta) neste regime especial, parece-nos que, de facto, o legislador se esqueceu de colocar esta causa de cessação no artigo 69.º, n.º 8, ou se esqueceu ou procedeu à sua retirada por lapso.

Perscrutando a análise realizada pela Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, não conseguimos obter melhor resposta. Esta Comissão estava mandatada pelo Despacho n.º 66-A/2013 para “*proceder a uma Reforma profunda e abrangente do IRC*” por forma a “*promover o investimento, nacional e estrangeiro, o emprego e a competitividade e internacionalização das empresas portuguesas.*”⁸⁰, a realização do objecto culminou com a realização de um relatório final em que, de facto, o requisito sobre análise é suprido da al. a), do n.º 8, do artigo 69.º, no entanto, não existe qualquer esclarecimento a respeito desta opção.

⁸⁰ Despacho n.º 66-A/2013, 19 de dezembro de 2012.

Numa primeira fase seríamos tentados a dizer que foi em nome da “*simplificação do imposto, [d]a internacionalização e [d]a competitividade das empresas portuguesas*”,⁷⁸, no entanto, não nos parece que tenha sido esse o motivo. Uma vez que a retirada desta causa de cessação não traria nenhum benefício direto às empresas “estrangeiras” a operar em Portugal.

Pode colocar-se a hipótese de a Comissão pretender com a queda desta causa de cessação fazer com que se mantenha a aplicação do RETGS às empresas com residência fiscal em Portugal mesmo que deixem de se verificar as percentagens de detenção exigidas pelo 69.º, n.º 2. No entanto, nem isto nos parece claro nem avisado. Uma vez que cairia na descaracterização total do RETGS como pensado e implementado inicialmente pelo legislador fiscal. E não terá já caído?

O legislador refere no n.º 8, do artigo 69.º que o RETGS “*cessa nos seguintes casos*”, ou seja, não nos parece correto inferir que possamos fazer interpretações de outras causas hipotéticas. Utilizando a enumeração taxativa pretende o legislador fiscal fixar aquelas como únicas causas para fazer terminar a aplicação deste regime não nos sendo permitido indagar de hipotéticas causas para fazer cessar a aplicação do regime.

4. Conclusão

O legislador tributário construiu um Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades assente numa noção própria de grupo de societário que acreditamos ter bebido no direito das sociedades comerciais.

Tendo construído um regime a cuja possibilidade de adesão é limitada por um conjunto alargado de requisitos, o legislador atribuiu-lhes valorações diferentes. Colocando em primeiro lugar a definição de grupo para efeitos fiscais. Concluímos que esta definição de grupo é a base do RETGS como o conhecemos.

Atendendo as causas de cessação da aplicação do RETGS a um grupo de sociedades, várias foram as questões que nos surgiram. Nomeadamente no que diz respeito ao motivo pelo qual o legislador fiscal desconsiderou parte das causas operantes desta cessação.

Apesar de questionáveis alterações ao artigo 69.º, n.º 8, do Código do IRC, nem todas se caracterizaram por um pendor negativo. Em parte estas alterações foram pensadas e revestidas de sentido, como é o caso da revogação das al.ª c) e d), do referido artigo. Pelo contrário outras estiveram pautadas pela fugacidade e, consideramos, pela parca reflexão.

Não será possível invadir, agora, o pensamento do legislador e arrancar conclusões a respeito do tema em análise. Para nós fica claro que a falta de verificação das percentagens de detenção de capital e de direitos de voto, 75% e 50% respectivamente, veda o acesso à possibilidade de aderir ao RETGS. No entanto, carece de esclarecimento o que acontece quando, depois de estar o grupo em RETGS, a sociedade dominante deixe de deter estas percentagens de participação na(s) dominada(s).

Para nós é claro que o n.º 8 do artigo 69.º é taxativo e, por isso, não nos é permitido dizer que o facto de deixar de verificar-se esta condição leva ao fim da aplicação do regime especial. No entanto, consideramos que o facto de tal estar a acontecer se deve a um lapso legislativo. Não era intenção do legislador fiscal que tal acontecesse. O legislador pretendia inovar, fazer com

que a fiscalidade ajudasse a que a economia se tornasse eminentemente competitiva para os investidores nacionais e internacionais.

Não foi, de facto, o que resultou desta alteração que consistiu apenas na supressão cirúrgica de um elemento literal. Apesar de cirúrgica, a retirada deste elemento levou à descaracterização daquele que é o RETGS inovador que foi construído em Portugal no ano 2000.

Acreditamos que o legislador fiscal, de forma não intencional, colocou o intérprete numa sensível posição. Por um lado, sabe o intérprete que é condição essencial à existência da opção pelo RETGS a percentagem de detenção de capital e direitos de voto – o domínio ou a influência dominante – por outro, a enumeração do n.º 8 do artigo 69.º é taxativa não lhe sendo possível alargar-se em considerações. Assim, resta-nos a questão de o que fazer com este cenário, não conseguimos obter resposta para além das considerações tecidas.

As alterações sofridas por este regime com a sua última grande alteração colocaram, ainda, uma interrogação sobre outros requisitos tidos como essenciais para a adesão ao regime (nomeadamente no que diz respeito aos prejuízos fiscais) conforme identificámos.

Apesar da dificuldade em responder a todas as nossas questões, concluímos que, o legislador fiscal abraçando a relação da contabilidade e do direito das sociedades comerciais com o direito fiscal, construiu um regime voltado para as necessidades dos grupos, no entanto, falhou na sua tentativa ávida de modernização, uma vez que parte das alterações trouxeram mais questões do que respostas.

Para futuro, resta-nos deixar a nota de que o legislador tributário terá que dar um passo atrás para caminhar em frente. Queremos com isto dizer que, será, provavelmente, necessário que o legislador fiscal recue na alteração que fez ao artigo 69.º, n.º 8, al. a), recolocando a referência aos requisitos patentes no n.º 2 do mesmo artigo; ou, se tal supressão não foi, de facto, um lapso, deve esclarecer o que deve acontecer ao RETGS nas situações em que se verifique o incumprimento das percentagens de detenção de capital e de direitos de voto.

5. Bibliografia⁸¹

5.1. Monografias

AVELÃS NUNES, Gonçalo – **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. ISBN: 9789724016054

CASALTA NABAIS, José – **Direito Fiscal**. 8ª Edição. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN: 9789724060088.

CASALTA NABAIS, José – **Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005. Vol. I. ISBN: 9789724025025.

CASSIANO DOS SANTOS, Filipe – **Direito Comercial Português**. Dos actos de comércio às empresas: o regime dos contratos e mecanismos comerciais no direito português. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. Vol. I. ISBN: 9789723214956.

ENGRÁCIA ANTUNES, José A. – **Os Grupos de Sociedades**. Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária. 2ª Edição – Revista e Atualizada. Coimbra: Almedina, 2002. ISBN 9724016293.

GLÓRIA TEIXEIRA – **Manual de Direito Fiscal**. 2ª Edição – Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 97897240415551.

GLÓRIA TEIXEIRA; ANJOS AZEVEDO, Patrícia – **Códigos Anotados e Comentados**. IRC. [S.l.]: Ginocar Produções, 2015. ISBN 9789897630231.

GOMES CANOTILHO, J.J. – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª Edição - Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003. ISBN 9724021068.

GOMES CANOTILHO, J.J.; VITAL MOREIRA – **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 4ª. Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, Vol. I. ISBN 9789723222869.

⁸¹ Esta Bibliografia foi elaborada de acordo com a Norma 405-I.

SALDANHA SANCHES, J. L. – **Manual de Direito Fiscal**. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN 9789723215113.

SÉRGIO VASQUES – **Manual de Direito Fiscal**. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN: 9789724046433.

SUZANA TAVARES DA SILVA – **Direito Fiscal I, Sumários Desenvolvidos**. 1.º Ciclo – 2ª turma. Coimbra, 2012.

SÉRGIO RIBEIRO, José – Tributação das Sociedades de Acordo com uma Base Comum Consolidada na União Europeia. Paz Ferreira, Eduardo – Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Coimbra: Almedina, 2013, Vol. I. ISBN: 9789724049014. p. 725-742.

5.2 Artigos de publicações em série

BLOMBERG, Philip I. – The Multinational Challenge to Corporation Law: The Search for a New Corporate Personality. Oxford University Press. New York, Oxford, Oxford University Press, 1993. P. 316 ss.

CASALTA NABAIS, José – A Determinação da Matéria Tributável no IRC. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. Rio de Janeiro. ISSN 2317-837X (2012).

ENGRÁCIA ANTUNES, José – A Consolidação das Contas. Revista de Ciências empresariais e Jurídicas. ISSN 1646-1029. N.º19 (2011), p. 185-199.

ENGRÁCIA ANTUNES, José – A Tributação dos Grupos de Sociedades. Fiscalidade N.º 45. Lisboa: Instituto Português de Gestão. ISBN: 9770874732451. N.º 45 (2011), p. 5-26.

SALDANHA SANCHES, J.L. – Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução?. Fisco N.º 82-83. Lisboa: Lex. Depósito Legal N.º 56517/92. N.º 82-83 (1997), p. 109-122.

SANTIAGO, Bruno Vinga – O Futuro da Tributação Directa dos Grupos de Sociedades na União Europeia. Fiscalidade N.º 16. Lisboa: Instituto Português de Gestão. ISBN: 0752000139819. N.º 16 (2003), p. 93-130.

SERRA CORREIA, Ricardo – Os Direitos Especiais à Luz do CSC e do Direito da União Europeia – Algumas Reflexões. Revista da Ordem dos Advogados. Lisboa: [s.n.]. Ano 73 - Vol. IV (2013), p. 1389-1422.

SILVA, Artur Maria – Regime especial de tributação dos grupos de sociedades. Revista TOC. Lisboa: [s.n.]. ISSN 1645-9237. N.º 180 (2015), p. 57-180.

5.3 Teses, dissertações e outras provas académicas

Araújo, Ana Maria Ferreira de – O Regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em Portugal e na União Europeia. Minho: [s.n.], 2015. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal.

Ferreira de Magalhães, Pedro Jorge – Direcção unitária em prejuízo dos interesses da sociedade dominada. Porto: [s.n.], 2012. Dissertação de Mestrado em Direito.

Garrido de Oliveira, Joaquim Miguel – O Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades. Porto: [s.n.], 2013. Curso de Especialização em Direito Fiscal.

Garrido Araújo, Joana Raquel – Regime Fiscal das SGPS: A opção pelo RETGS. Coimbra: [s.n.], 2014. Relatório de Estágio de Mestrado em Gestão.

Sá, Nuno Filipe Rodrigues de – A Tributação dos Grupos de Sociedades na mais recente reforma do IRC. Porto: [s.n.], 2014. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal.

Saraiva Fernandes, Filipe João – A Decisão Fiscal Planificadora: uma abordagem à sua dimensão teórica e prática. Minho: [s.n.], 2012. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal.

5.4 Relatórios científicos e técnicos

Fernandes Ferreira, Rogério M.; Arcanjo Medalho, Rita; Belchior Coimbra, Filipa; Machado de Almeida, Marta – A Tributação dos Grupos de Sociedades (esclarecimentos da Autoridade

Tributária). Lisboa: [s.n.], 2015. (RFF - Rogério Fernandes Ferreira & Associados, Tax & Business, N.º 25/2015).⁸²

Macedo Vitorino & Associados – A Reforma do IRC: Principais Alterações e Implicações para as Empresas. Lisboa: [s.n.], 2014.

Tavares Loureiro, Catarina; Torres Ereio Joana – 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. Lisboa: [s.n.], 2011. (Actualidad Jurídica Uría Menéndez, N.º 30/2011).

Spengel, Christoph; Wendt, Carsten – A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: some issues and options. Mannheim, Oxford University Centre for Business Taxation (2011). (WP 07/17).

Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – Relatório Final – Uma Reforma do IRC Orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego. Lisboa: [s.n.], 2013.

5.5 Outros

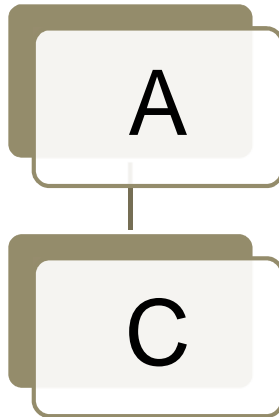
Comissão das Comunidades Europeias – **Para um mercado interno sem obstáculos fiscais**. Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da UE. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social. Bruxelas, 2001.

Comissão de Orçamento, Finanças e Administração Pública – Tabelas comparativas do Código do IRC em vigor (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro e do Articulado da Proposta de Lei 175/XII, 2014.

⁸² Os artigos publicados por Sociedades de Advogados foram, para efeitos de bibliografia, classificados como relatórios científicos e técnicos de acordo com a Norma 405-I, publicada pelo Diário da República. III Série, N.º 128 de 1994/06/03.

6. Anexos

A detém 75% do capital social da sociedade anónima C, correspondente a 75% dos direitos de voto.



A detém 100% de participação na sociedade anónima B (e 100% dos direitos de voto) e, por sua vez, B ser a titular de 75% de C (representativos de 65% dos direitos de voto).

