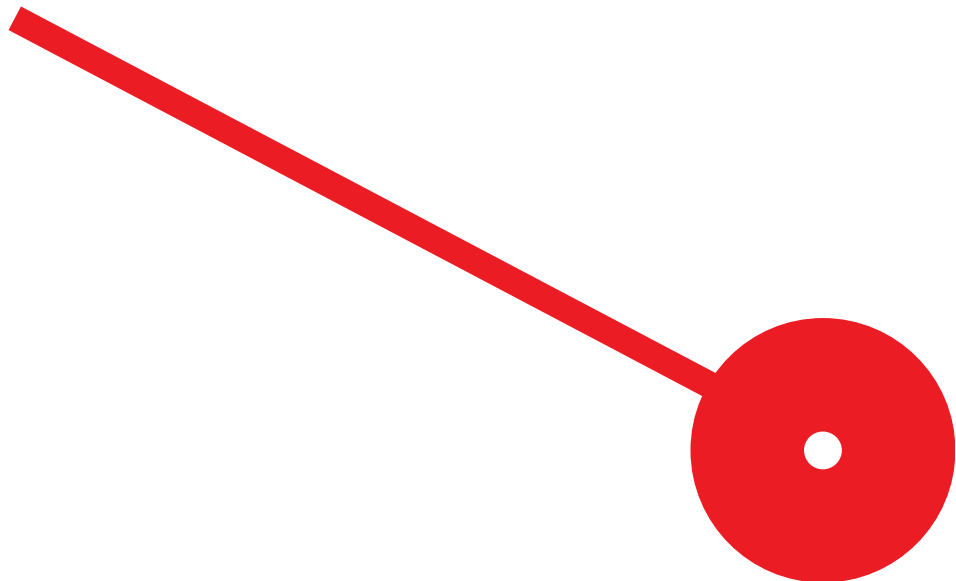


Planeamento Fiscal nos Grupos de Sociedades e suas consequências no âmbito de uma auditoria

Ana Isabel Faria da Silva
09/2022

Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)

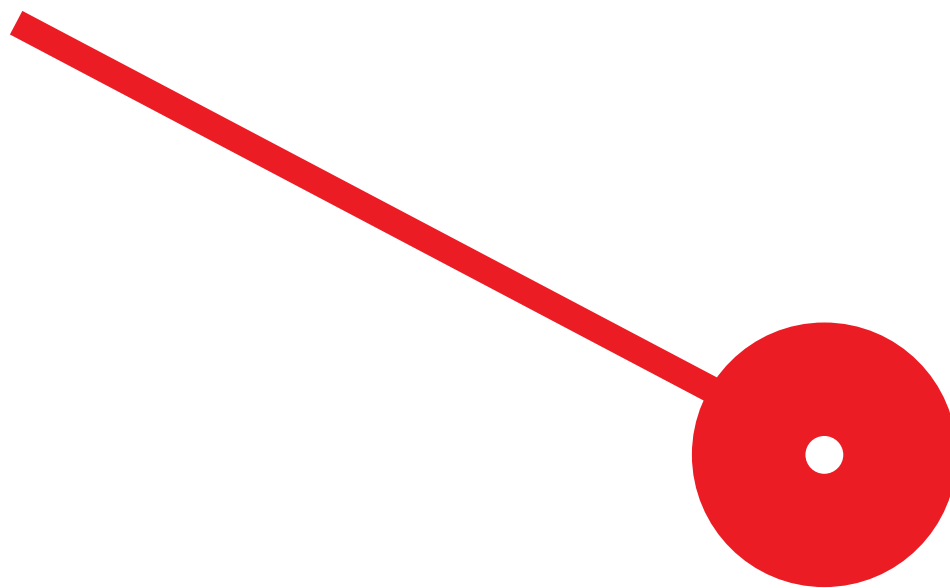




Planeamento Fiscal nos Grupos de Sociedades e suas consequências no âmbito de uma auditoria

Ana Isabel Faria da Silva

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob a orientação do Professor Doutor José Campos Amorim e coorientação da Professora Mestre Ana Paula Rocha



Resumo:

É indiscutível a crescente presença dos grupos de sociedades no contexto atual, em que a globalização e internacionalização das empresas é uma realidade cada vez mais evidente e em evolução. Assim sendo, é urgente que o tratamento jurídico existente aplicável a este tipo de entidades evolua também com a mesma celeridade, de modo a tratar e tributar de forma justa e apropriada as mesmas, em sede de imposto sobre o rendimento. Na presente dissertação será feita uma análise à legislação em vigor em Portugal em sede de imposto sobre o rendimento dos grupos de sociedades. Será também feita uma análise do regime de tributação proposto pela União Europeia, assim como a comparação entre este e o regime em vigor em Portugal. Uma vez que existem sempre frechas na legislação em vigor e espaço para “aproveitamento” por parte dos contribuintes, torna-se importantíssimo o papel do auditor no controlo do planeamento fiscal praticado e combate ao abuso e à fraude fiscal cometida por este tipo de sociedades. Apoiando-nos neste fator, surgiu interesse em estudar a hipótese de os auditores estarem ou não devidamente preparados para auditar este tipo de sociedades, dadas as suas especificidades. Para além disso, analisar o impacto do planeamento fiscal dos grupos fiscais no planeamento dos trabalhos de auditoria.

Esta dissertação contribui para a literatura existente na medida em que é feita uma análise concreta às estratégias de planeamento fiscal mais praticadas pelos grupos que integram o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), assim como as medidas apropriadas de deteção e prevenção da evasão fiscal neste contexto.

Palavras chave: imposto sobre o rendimento; grupos fiscais; auditor; planeamento fiscal

Abstract:

The growing presence of groups of societies in the current context, in which the globalization and internationalization of companies is an increasingly evident and evolving reality, is indisputable. Therefore, it is urgent that the treatment that the legally known treatment of this type of entities also evolves with the speed of it, so as to treat and tax in a fair and appropriate manner as they are, in the event of income tax. In this statement will be made an analysis of the legislation in force in Portugal in the case of income tax of groups of companies. Plus, the proposal of the UE to tax the groups of societies will also be analysed and compared with the Portugal system. Since there are always faults in the legislation in force and space for "exploitation" by taxpayers, it becomes important the role of the auditor in the tax control practiced and combating the abuse and tax fraud by this type of companies. Relying on this factor, interest has arisen in studying the chance that auditors are or are not properly prepared to audit this type of companies, given as their specificities. In addition, the impact of tax planning of tax groups on the planning of audit work.

This thesis contributes to the existing literature in that it is a concrete analysis of the tax planning strategies most practiced by the groups that are part of the special corporate group taxation regime (RETGS), as well as appropriate measures for the detection and prevention of tax evasion in the context.

Key words: income tax; tax groups; auditor; tax planning

Índice geral

Introdução	1
Capítulo I – Revisão Bibliográfica	5
1.1 Os Grupos de Sociedades	6
1.2 O RETGS e a MCCCIS	9
1.3 O Planeamento Fiscal e a Auditoria Tributária	12
Capítulo II - Grupos de Sociedades (enquadramento jurídico e contabilístico)	19
2.1. Enquadramento Jurídico.....	20
2.2. Enquadramento Contabilístico	22
Capítulo III - Enquadramento Fiscal dos grupos de sociedades.....	30
3.1. O RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades)	31
3.1.1. Delimitação do perímetro fiscal.....	35
3.1.2. RETGS no âmbito da contabilidade	36
3.2. Análise comparativa entre Portugal e os restantes países da União Europeia	37
3.3. RETGS – Exemplos de aplicação – circular nº5/2015.....	39
3.4. A proposta da Comissão Europeia	43
3.5. Caso prático de aplicação da MCCCIS em comparação com o RETGS	44
3.6. Normas Anti Abuso.....	46
3.6.1. Exemplos aplicação da CGAA em tribunal arbitral	48
3.7. Questões de investigação.....	59
3.8. Elaboração das Hipóteses	60
Capítulo IV – Metodologia	62
4.1. Caracterização da Amostra.....	67
4.2. Resultados	70
4.3. Interpretação dos Resultados.....	73
4.4. Limitações do Estudo	74

4.5. Sugestões para estudos futuros.....	74
Capítulo V – Conclusões	75
Referências bibliográficas.....	78
Legislação	84
Anexos.....	85
Anexo I – Inquérito dirigido aos Grupos de Sociedades	86
Anexo II – Inquérito dirigido às entidades de Auditoria.....	93

Índice de Figuras

Figura 1 - Esquema de aplicação das IFRS 10,11 e 12	22
Figura 2 - Formulação das Hipóteses	61
Figura 3-Processo de recolha dos dados.....	64
Figura 4 - Empresas de Auditoria mais presentes na população	65

Índice de Tabelas

Tabela 1-Número de declarações por regime de tributação	33
---	----

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Setor de Atividade das Entidades que constituem a amostra.....	68
Gráfico 2 - Região em que as Entidades que constituem a amostra estão sediadas	68
Gráfico 3 - Função do profissional que respondeu ao inquérito.....	69
Gráfico 4 - Antiguidade do profissional que respondeu ao inquérito.....	69
Gráfico 5 - Número de empresas que constituem a amostra que adotam o RETGS	70
Gráfico 6 - Gasto com serviços de Auditoria por parte das entidades que responderam ao Inquérito	70
Gráfico 7 - Percepção sobre a variação dos honorários de auditoria com a aplicação do RETGS	71
Gráfico 8 - Motivação das entidades para a aplicação do RETGS, por relevância.....	71
Gráfico 9 - Percepção dos auditores relativamente às entidades que integram o RETGS	72

Agradecimentos

No culminar de mais uma etapa acadêmica resta-me registrar os meus sinceros agradecimentos a todas as pessoas que de várias formas foram apoios fundamentais para que pudesse concluir esta dissertação de mestrado.

Aos orientadores José Campos Amorim e Ana Paula Rocha, por terem aceite orientar este trabalho desde logo. Estou-lhes realmente agradecida, por toda a dedicação, estímulo e exigência ao longo da realização deste trabalho.

À minha família. Aos meus pais, que sempre viram a minha formação como uma prioridade, proporcionando-me a oportunidade de fazer as minhas escolhas com a certeza de que os tenho do meu lado. Obrigada, pela confiança. E ao meu namorado por me ter sempre apoiado e acompanhado neste caminho.

Lista de abreviaturas:

- AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
- ATP – *Agressive tax planning*
- BCP – Banco Central Português
- CGAA – Cláusula Geral Anti Abuso
- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- CSC – código das sociedades comerciais
- FA - *Formula Apportionment*
- LF – Lucro fiscal
- MCCCIS – Matéria Coletável Comum Consolidada
- NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
- PF – Prejuízo fiscal
- R&D – *Research and Development*
- RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
- RF – Resultado fiscal
- TA – Tributação Autónoma
- UE – União Europeia

É indiscutível a crescente presença dos grupos de sociedades no contexto atual, em que a globalização e internacionalização das empresas é uma realidade cada vez mais evidente e em evolução. Um grupo de sociedades é um conjunto de sociedades, cada uma com personalidade jurídica própria, que se encontram subordinadas a uma direção económica unitária e comum. Os grupos de sociedades são constituídos por entidades que se relacionam entre si, através de participações no capital, e desta relação resultam diversas vantagens. Existem grupos nacionais, em que todas as entidades pertencentes ao grupo se localizam em território nacional e grupos multinacionais que integram entidades localizadas em diversos países, que se posicionam de forma a obter o melhor de todos os países em que se localizam, através de diversas formas. Assim sendo, é urgente que o tratamento jurídico existente aplicável a este tipo de entidades evolua também com a mesma celeridade, de modo a tratar e tributar de forma justa e apropriada as mesmas, em sede de imposto sobre o rendimento. A noção de grupos de sociedades vai se definir à frente nesta dissertação, quer em contexto jurídico, como em contexto contabilístico e fiscal.

Os grupos societários têm muitas vezes sucursais ou filiais em diversos países. Uma filial é uma entidade dependente, com personalidade jurídica e autonomia na sua atividade. Uma sucursal é o estabelecimento ou representação comercial, sem personalidade jurídica e que desenvolve as mesmas atividades da empresa principal. Esta diversificação é planeada, na medida em que os diferentes países oferecem diferentes regimes fiscais, uns mais favoráveis do que outros.

O planeamento fiscal tem hoje em dia um papel crucial no dia a dia das empresas, na medida em que pode influenciar significativamente o lucro das mesmas. O planeamento fiscal consiste no estabelecimento de estratégias por parte das empresas, com o objetivo de reduzir o montante de imposto a pagar. Como veremos á frente na dissertação, este planeamento pode ser realizado de forma legal ou de forma ilícita. Neste contexto, é importante limitar o planeamento que pode ser feito a nível fiscal, de modo a garantir uma justa concorrência.

A concorrência fiscal trata-se de um fenómeno bastante antigo. Porém o debate técnico, científico e político sobre esta matéria é relativamente recente. (Azevedo & Rodrigues, 2020)

Em Portugal, foi em 1987 que se introduziu pela primeira vez um regime de tributação dos grupos societários, denominado Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado, e publicado no Decreto-Lei nº 414/87. Desde então, este regime tem sofrido constantes alterações, até ao regime atualmente em vigor: o regime especial de tributação dos Grupos de Sociedades, doravante “RETGS”, introduzido pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, e presente nos art. 69.º e ss. do CIRC. Será feita uma análise ao regime, nomeadamente das suas imposições, vantagens e desvantagens, assim como discussão da literatura existente relativa ao tema.

A Comissão Europeia tem, desde março de 2011 formulando e atualizando até aos dias de hoje uma proposta de harmonização das leis fiscais (MCCCIS) no que respeita à tributação dos grupos de sociedades. Fazer-se-á uma ligeira abordagem a este tema, assim como uma reflexão sobre a literatura existente sobre o assunto; contudo, não será aprofundado uma vez que até ao momento nada foi implementado nem se prevê data para que seja.

Derivado das especificidades em que incorre o regime em vigor em Portugal, é imprescindível que os auditores tenham o conhecimento necessário sobre o tema, e, portanto, pretende-se nesta dissertação fazer uma ponte entre os dois temas: tributação dos grupos fiscais e auditoria/inspeção dos mesmos.

Nesta dissertação será feito em primeiro lugar o enquadramento dos grupos societários ao nível jurídico, contabilístico e fiscal.

De seguida será abordado o planeamento fiscal e a auditoria tributária, nomeadamente das normas anti abuso em vigor em Portugal.

No final pretende-se dar resposta a diversas questões levantadas após leitura da bibliografia existente feita sobre o tema, nomeadamente concluir se as empresas incluídas neste regime estão satisfeitas com o mesmo ou se acham que deveria ser melhorado algum ponto, assim como perceber os motivos de uma vasta realidade de grupos de sociedades não optar pelo regime; se os auditores estão a executar procedimentos de auditoria eficazes nestas sociedades, de modo a detetar o abuso fiscal no que diz respeito à aplicação do RETGS; aferir se um maior nível de risco fiscal nas empresas está diretamente relacionado com um aumento dos honorários de auditoria cobrados em Portugal; quantificar as perdas do Estado provenientes de comportamentos de abuso fiscal.

CAPÍTULO I – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

1.1 Os Grupos de Sociedades

Para J. E. Antunes (2002) “num sentido estrito ou próprio, designa-se por grupo de sociedades todo o conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, embora conservando as respetivas personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direção económica unitária e comum”. Desta definição ressaltam como elementos característicos da existência de um grupo a independência jurídica e a unidade de direção económica.

Os grupos de sociedades tiveram origem entre os séculos XIX e XX, com a evolução dos mercados e do comércio, o que influenciou o modo como as empresas se constituíam, e acabou por conduzir à concentração do capital em poucas empresas de grandes dimensões, levando à diminuição do número de empresas familiares e individuais. (Xavier, 2017)

A globalização e os progressos económico-sociais influenciaram de modo singular e extraordinário a estrutura e o modelo de crescimento das empresas. Aliada à evolução do capitalismo e ao processo de globalização, surgiram as empresas multinacionais que operam em mercados globais, onde a produção dos produtos e serviços que fornecem está concentrada em poucas empresas, controlando, desta forma, uma parte considerável do mercado mundial. (Loureiro & Ereio, 2011)

Em consequência, o sistema jurídico, como um mecanismo regulador da sociedade e da economia, teve que se adaptar à nova realidade económica de modo a oferecer respostas aos novos dinamismos empresariais. Estas respostas foram dadas através da criação de novas leis e de figuras jurídicas próprias do direito comercial.

Belo et al. (2019) refere que “a tributação dos grupos de sociedades é uma realidade incontornável nos dias de hoje, numa era de globalização económica. Assumindo estruturas cada vez mais complexas, os grupos de sociedades exigem um tratamento fiscal autonomizado que tenha em consideração a diversidade da realidade empresarial. A criação de um estatuto jurídico-tributário próprio para os grupos económicos, que preveja a sua tributação como uma só realidade económica, abandonando a individualidade de cada uma das sociedades que o compõem, é uma exigência a que os Estados não podem estar alheios.”

Segundo J. E. Antunes (2011), neste ramo o legislador assumiu uma posição pautada pelo realismo, neutralidade e transparência no tratamento das formas jurídicas de exercício da atividade empresarial. J. Luís Saldanha Sanches (2007) defende que o tratamento unitário da empresa de grupo no plano jurídico-fiscal corresponderá mesmo a “uma imposição das regras de bem tributar”. Para Hanlon & Heitzman (2010), o nível de tributação assume um papel fundamental e decisivo no processo de tomada de decisão, nomeadamente ao potenciar o incentivo ou, contrariamente, o desincentivo ao investimento. A. S. Rodrigues & Sarmento (2018) refere que a dupla tributação económica e/ou jurídica de rendimentos, a não tributação (ou a tributação parcial) de operações complexas, a possibilidade de compensação de lucros e prejuízos fiscais entre sociedades de um mesmo grupo, a problemática em torno dos preços de transferência, os elevados custos de cumprimento das obrigações fiscais e, bem assim, a prevalência de outras questões fiscais de natureza relevante, têm causado a uma preocupação crescente em torno da inexistência de uma política fiscal comum.

Assim, passando por uma análise de Direito Comparado, Belo et al. (2019) concluiu qual “o caminho a percorrer até uma efetiva e justa tributação dos grupos económicos, não apenas numa base nacional, mas essencialmente numa base multinacional, em face da irreversível internacionalização do tecido empresarial.” Apenas através de um sistema fiscal assente numa capacidade tributária única, que se sobrepõe à capacidade tributária individual de cada sociedade, nos podemos aproximar de uma efetiva tributação do rendimento real do grupo, enquanto unidade económica, nos moldes previstos no número 2 do artigo 104.º da CRP e no número 2 do artigo 5.º da Lei Geral Tributária, doravante “LGT”.”

Não podemos confundir o conceito de grupos de sociedades com o conceito de grupo económico. (Silva & Pereira, sem data)

Um grupo económico é todo o conjunto de sociedades que, tendo personalidade jurídica autónoma, estão submetidas a um único centro de decisão, formando assim uma verdadeira unidade económica (Silva & Pereira, sem data). A existência de um único centro de decisão para uma multiplicidade de empresas, garantindo uma estratégia comum, possibilita duas grandes vantagens a este tipo de entidades: extrema capacidade de adaptação às características e flutuações do mercado e estabilidade de rendimento pela diversificação dos riscos.

Estas vantagens refletem-se, naturalmente, no plano financeiro, assegurando facilidades na obtenção de fundos no mercado de capitais e possibilitando um elevado autofinanciamento. (Silva & Pereira, sem data)

As empresas podem se relacionar através de diversas formas. Podem estar interligadas por contrato, por propriedade de ações ou por administrações interligadas.

Dine, (2000) distingue multinacionais nacionais, multinacionais internacionais e grupos transnacionais de empresas. As multinacionais nacionais têm uma única empresa-mãe de uma determinada nacionalidade, as multinacionais internacionais têm duas ou mais empresas-mãe controladoras de nacionalidades diferentes. Importa salientar que esta distinção se refere apenas à estrutura jurídica e não descreve nem a atividade comercial de um grupo nem as estruturas subjacentes à tomada de decisões.

Existem dois tipos de grupos:

- Grupos verticais (ou de subordinação) são constituídos por uma empresa dominante (empresa-mãe) e todas as suas empresas dependentes (influência dominante), colocadas sob a sua direção (única). Incluem, portanto, as Empresas-mãe e todas as filiais;
- Grupos horizontais (ou paritários) são constituídos por empresas em que não existe uma relação de domínio (empresas irmãs), no entanto têm uma direção única, uma vez que os seus órgãos sociais são compostos maioritariamente pelas mesmas pessoas ou por força de contrato ou cláusulas estatutárias art 492º CSC.

Ao estudar o imposto pago pelos grupos de sociedades locais e pelos grupos de sociedades multinacionais, KLUZEK & SCHMIDT-JESSA (2022) concluiu que as empresas nacionais são geralmente mais alavancadas e têm uma taxa de imposto efetiva mais baixa do que as empresas multinacionais.

Arena & Roper (2010) concluíram que "os fatores fiscais afetam significativamente as decisões das empresas multinacionais sobre onde localizar a dívida, bem como a proporção da dívida que localizam no estrangeiro". As empresas multinacionais estão mais dispostas a endividar-se quando as suas filiais operam em países onde os regulamentos oferecem benefícios fiscais significativos.

Uma observação muito interessante foi também feita por Jansky (2019) que constatou que a taxa de imposto efetiva difere significativamente entre países da EU. Indicou

também que "quanto maior for a empresa multinacional, menor será a taxa de imposto efetiva".

1.2 O RETGS e a MCCCIS

De uma forma geral, os regimes de tributação dos grupos de sociedades visam permitir a consolidação fiscal dos resultados tributáveis das empresas que pertencem a um grupo, na esfera da sociedade dominante, como se de uma única sociedade se tratasse para efeitos fiscais, o que representa uma poupança virtual de imposto a pagar no final pelas sociedades que compõem o grupo (Estêvão, 2015).

Esta consolidação descrita acima, difere da consolidação para efeitos contabilísticos, uma vez que o seu objetivo principal é a tributação do grupo enquanto um todo pela soma dos seus lucros e prejuízos para efeitos fiscais, sendo esta uma opção a exercer pela sociedade dominante, enquanto a consolidação contabilística apresenta um caráter obrigatório de acordo com o SNC.

O regime em vigor em Portugal aplicável aos grupos de sociedades em sede de imposto sobre o rendimento é o RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades.

Para Belo et al. (2019) as principais vantagens deste regime são as seguintes:

- Permite que os prejuízos fiscais gerados por sociedades deficitárias sejam imediatamente deduzidos, num dado período de tributação, aos lucros tributáveis gerados por sociedades lucrativas, no âmbito do mesmo perímetro fiscal, sem qualquer limitação;
- Permite eliminar, nalgumas circunstâncias, o impacto de eventuais ajustamentos em sede de preços de transferência nas operações realizadas entre sociedades do grupo fiscal (sem prejuízo de eventuais impactos ao nível da dedução dos prejuízos fiscais individuais das sociedades em questão, anteriores à sua entrada no regime, da dedução à coleta de alguns benefícios fiscais, bem como do apuramento das Derramas Municipal e Estadual);
- Permite beneficiar da dispensa de retenção na fonte de IRC sobre rendimentos gerados entre sociedades do grupo em períodos de tributação de aplicação do regime (alínea e) do número 1 do artigo 97.º do Código do IRC).

Relativamente a desvantagens, Belo et al. (2019) refere apenas as questões administrativas/declarativas que a sua adoção acarreta e os constrangimentos associados à “perda” de prejuízos fiscais gerados no contexto do RETGS, em caso de cessação do regime ou saída de sociedades do perímetro.

No que concerne ao regime de harmonização fiscal proposto pela Comissão Europeia, denominado por “Matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades”, a literatura existente aponta diversas críticas. Trata-se de uma estratégia em que a Comissão Europeia tem vindo a trabalhar desde 2001, considerando que é a única forma de eliminar os obstáculos das atividades transfronteiriças das empresas da EU. (Commission of the European Communities, 2001)

A ideia de uma base fiscal comum para as empresas da UE não foi aceite por todos os Estados membros da UE, nem por toda a área de negócios (Göndör, 2011), e a tentativa de 2001 de introduzir a Base Fiscal Consolidada Comum para as Empresas da UE falhou. Em 2011, após anos de debates e consultas com a comunidade empresarial, a comunidade académica, peritos fiscais e delegados de todos os 27 Estados-Membros (na altura), a Comissão Europeia anunciou o relançamento da proposta-diretiva para uma Base consolidada do imposto sobre as sociedades (Commission, 2011), que veio também a falhar na aprovação dos Estados Membros.

Considerando que, as regras fiscais em vigor para as empresas na Europa já não correspondem ao contexto real, e existindo a necessidade de "uma tributação justa e eficiente dos lucros das empresas", em Outubro de 2016, a Comissão relançou a proposta-diretiva para uma Base Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (CCCTB) (European Commission, 2016). Foi aberto um novo debate público sobre este assunto.

Portanto, o problema subsiste. Apesar de se tratar de uma situação urgente pois as empresas que fazem negócios no estrangeiro têm que lidar com 27 diferentes preparações para cálculos e pagamentos de impostos, 27 tipos diferentes de regras e prazos para preenchimento e apresentação de declarações fiscais, diferentes práticas e métodos fiscais e diferentes redes de tratados fiscais.

Especialmente as multinacionais, tiram partido das diferenças entre os sistemas fiscais, para reduzir a sua obrigação fiscal. Isto resulta em enormes consequências negativas para a integração do mercado da UE e para o ambiente empresarial, continuando a subsistir

obstáculos que têm que se remover de modo a usufruir plenamente das vantagens da UE como um mercado único.

Tal como declarado por E. (2011), na UE, a harmonização dos impostos, especialmente dos impostos diretos, é uma área politicamente muito sensível. Por conseguinte, a harmonização dos impostos da UE, especificamente prevista no Tratado da Comunidade Europeia (TCE), tem se tornado um objetivo quase impossível e uma questão omnipresente no seio da União Europeia.

Podemos compreender que esta harmonização é essencial para que os princípios da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de serviços e capitais assumam efetividade. (Göndör, 2011)

O atual modelo contabilístico separado (SA) gera as seguintes preocupações:

- Ignora a natureza real das multinacionais ao considerar as suas transações como operações de entidades separadas;
- É dispendioso para as autoridades fiscais e para os contribuintes;
- Oferece espaço para a evasão e fraude fiscal às multinacionais, organizando preços de transferência dentro do grupo multi-jurisdicional;
- Gera complicações excessivas para o funcionamento dos negócios internacionais.

Neste sentido, Pires (2018) refere que a harmonização fiscal pode ser um motor de desenvolvimento da economia, com implicações na justiça para uma mais adequada redistribuição do rendimento. Pode ter consequências favoráveis à integração, como a eliminação das distorções e das discriminações assim como a eliminação das práticas fiscais prejudiciais e, daí, maior desenvolvimento. (Martini et al., 2016) refere que, apesar das supostas vantagens na aplicação do regime descritas anteriormente, a fórmula para o cálculo de imposto do grupo (*Formula Apportionment*) proposta pela Comissão Europeia tem também consequências económicas negativas, tais como distorções no imposto.

Esta é apenas uma das tantas críticas apontadas à MCCCIS e, por isso, este regime não se encontra ainda implementado nem se prevê data para tal, tendo os países da EU atualmente, independência e autonomia para a determinação da sua política fiscal, em sede de imposto sobre o rendimento dos grupos societários.

1.3 O Planeamento Fiscal e a Auditoria Tributária

O planeamento fiscal é cada vez mais comum na prática das empresas, quer ela seja de pequena ou grande dimensão. No entanto, podemos pensar que o impacto do planeamento fiscal abusivo praticado por grupos de grande dimensão tem um impacto bem maior na economia de um país, e para além disso, enquanto pequenas empresas têm conhecimento limitado no que concerne a este tipo de gestão, em grandes grupos existem já departamentos dedicados a este tipo de planeamento. Para além disso, em grupos de sociedades existem fatores que facilitam este planeamento, como por exemplo, a manipulação de resultados com transações Intra grupo, manipulação do imposto a pagar, por exemplo ao “jogar” com a localização da sede ou da localização das operações.

Por isso, tanto os profissionais como os académicos estão cada vez mais a concentrar a sua atenção no risco da prática de atividades de planeamento fiscal das empresas (Abernathy et al., 2019), uma vez que as empresas que operam no atual ambiente económico e regulamentar estão a focar-se nas suas atividades de gestão fiscal como nunca no passado. (Ernst & Young, 2014).

Para Alm (2014) uma das motivações frequentemente sugeridas para a prática de planeamento fiscal agressivo é a incerteza acerca das responsabilidades fiscais introduzida por um sistema fiscal complicado e em constante mudança.

Os indivíduos tomam uma variedade de ações para reduzir as suas responsabilidades fiscais. (Amorim, 2007) define 3 tipos de planeamento fiscal: Algumas são atividades legais de planeamento fiscal. Consistem na definição de estratégias que não tem intenção de violar a lei. Alguns exemplos podem ser a divisão de rendimentos, o adiamento de impostos e a arbitragem fiscal entre os rendimentos que enfrentam diferentes tratamentos fiscais. Um outro tipo de planeamento fiscal praticado é a designada elisão fiscal em que os atos praticados são lícitos, mas antijurídicos, ou seja, contrariam o propósito da lei. Outras são ações ilegais de evasão fiscal (por exemplo, subnotificação de rendimentos, vendas ou riqueza; deduções excessivas, isenções ou créditos; não apresentar declarações fiscais adequadas).

Existem provas generalizadas, se bem que muitas vezes imprecisas, de que as atividades de evasão fiscal são extensas e comuns a quase todos os países.

A distinção entre a evasão fiscal legal e a evasão fiscal ilegal pode ser clara em teoria, mas, na prática, a diferença pode ser bastante mais ténue.

O planeamento fiscal agressivo é muitas vezes visto como uma transação de evasão fiscal que cumpre a lei, mas não o propósito da lei; ou seja, o planeamento fiscal agressivo consiste num regime que reduz a taxa efetiva de imposto de um determinado tipo de rendimento para um nível inferior ao pretendido pela política fiscal para estes rendimentos (ODCE, 2011)

A justificação económica para praticar planeamento fiscal agressivo é geralmente limitada, ou mesmo inexistente, e a sua verdadeira lógica consiste inteiramente na redução da taxa efetiva de imposto através da exploração de deficiências ou ambiguidades nas leis fiscais, através dos movimentos de fundos, da construção de empresas fictícias, e/ou da utilização de instrumentos financeiros ou entidades que são tratadas de forma diferente em diferentes jurisdições. (Alm, 2014)

Grupos que estão a planear as suas finanças precisam de saber se as alterações fiscais irão alterar a sua rentabilidade, alterando fatores como as regras de amortização, créditos fiscais de investimento, deduções de juros, regras de risco ou taxas de imposto sobre mais-valias e períodos de detenção; gostariam também de saber se as suas deduções à coleta serão permitidas. As empresas não sabem se serão auditadas pelas autoridades ou se os rendimentos não declarados serão descobertos pelos auditores governamentais. As alterações reais e propostas nas políticas fiscais para a poupança (por exemplo, o estatuto de isenção fiscal de juros, a dedutibilidade das contribuições para os programas de aposentação, o tratamento dos impostos sobre o património e as ofertas, o tratamento preferencial das mais-valias) aumentaram o risco de poupança. (Alm, 2014)

O impacto da incerteza no planeamento fiscal evasivo está longe de ser claro em teoria, mas há muito em teoria que sugere que a incerteza conduz, de facto, a uma maior utilização do ATP.

Alm (2014) distingue três tipos de políticas fiscais arriscadas. A primeira chama-se "risco de base fiscal". Aqui o indivíduo não sabe com certeza se o governo vai mudar a natureza da base tributária. Um segundo tipo de risco chama-se "risco de taxa de imposto", em que a taxa de imposto aplicada se torna um fator maior de risco. Um terceiro tipo de risco é o "risco de execução", em que um indivíduo se depara com uma auditoria financeira e não sabe com certeza quanto rendimento não declarado será descoberto na auditoria.

Muitas vezes, no sentido de mitigar esta incerteza, as empresas recorrem a consultores fiscais. (Scotchmer, 1989) Estes, podem também reduzir os custos de tempo e ansiedade para o contribuinte (Reinganum & Wilde, 1991). Podem identificar formas (legais ou ilegais) de reduzir a responsabilidade fiscal de um contribuinte, especialmente se a sua compensação estiver ligada às poupanças fiscais que geram (Slemrod, 1989). Contudo, ainda não é claro como o usufruo de serviços prestados por consultores fiscais afeta a prática de planeamento fiscal abusivo.

Se um contribuinte acreditar que, por exemplo, uma decisão sobre um imposto é arbitrária e injustificada, então o contribuinte pode responder reduzindo os valores reportados, enquanto aguarda uma decisão a fornecer a verdadeira interpretação. Neste caso, uma maior incerteza no regime fiscal pode levar a uma maior utilização do planeamento fiscal à medida que o indivíduo fica frustrado, e responde à incerteza fugindo intencionalmente (PICCIOTTO, 2007). No entanto, é certamente possível que, noutros casos, os indivíduos que enfrentam incertezas sobre as interpretações do código fiscal possam, em vez disso, responder através do pagamento excessivo dos seus impostos, uma resposta que é especialmente provável se o indivíduo apresentar aversão ao risco;

Uma das formas de prevenção da prática de planeamento fiscal abusivo seria melhorar a eficácia dos programas de serviço e assistência aos contribuintes no aumento do nível de rendimento reportado por cada indivíduo. Outro progresso poderia passar por reduzir a incerteza que um código fiscal complexo e variável cria para os indivíduos.

Final Report for Planning Theoretical Research (2010) distingue os contribuintes em várias dimensões: pela sua "consciência" (ou conhecimento) dos requisitos fiscais e dos serviços oferecidos pelo fisco e por terceiros para os ajudar em matéria fiscal; pela sua "capacidade", de cumprir; pela sua «oportunidade», de não cumprir deliberadamente ou involuntariamente a sua obrigação fiscal; e pela sua "motivação" para cumprir.

Tal como argumentaram Alm e Torgler (2011), estas políticas sugerem vários "paradigmas" para as administrações fiscais. Sob um primeiro paradigma – o tradicional "paradigma da aplicação da lei" – a ênfase é exclusivamente na repressão de comportamentos questionáveis através de auditorias frequentes e sanções severas. Um segundo paradigma reconhece o papel da aplicação da lei, mas também reconhece o papel da administração fiscal como facilitador e prestador de serviços aos contribuintes-cidadãos. Este novo designa-se por "paradigma de serviço".

A literatura mais recente sobre a reforma da administração fiscal tem sublinhado este paradigma de serviço, como facilitador e prestador de serviços aos contribuintes, e muitas reformas administrativas recentes em todo o mundo abraçaram este paradigma com grande sucesso. Existe ainda um terceiro paradigma, sugerido por Alm e Torgler (2011) designado como um "paradigma de confiança", e é consistente com o papel das motivações de grupo na decisão de um indivíduo. Estratégias adicionais para controlar o ATP, portanto, caem em três categorias principais, cada uma consistente com um dos três paradigmas: aumentar a probabilidade e a ameaça de punição, melhorar a prestação de serviços fiscais e alterações culturais.

Quaisquer políticas governamentais em relação à ATP devem abordar esta "casa cheia" de comportamentos. O que é necessário é uma multifacetada abordagem que enfatize esta ampla gama de fatores – baseados em motivações individuais e de grupo – que impulsionam o comportamento.

Após leitura da bibliografia existente, Abernathy et al. (2019) concluiu que os autores afirmaram que as suas descobertas "não apoiam a alegação de que atividades de evasão fiscal estão associadas a um maior grau de risco." Abernathy et al. (2019) refere ainda que o risco fiscal pode estar associado a estratégias fiscais bastante complexas. Drake et al. (2019) considera que as empresas com risco fiscal relativamente mais elevado no ano em curso têm taxas de imposto futuras mais voláteis e imprevisíveis em comparação com as outras empresas.

Azevedo, P. A. & Rodrigues, H. P. (2020) refere que apesar da concorrência fiscal se tratar de um fenómeno bastante antigo, o seu debate é relativamente recente. O autor acrescenta que, quando os sujeitos passivos pretendem alargar a atividade a outros Estados, um dos fatores a considerar é a possibilidade dos países para onde se pondera alargar a atividade apresentarem regimes de tributação mais favoráveis. As transações económicas ultrapassam cada vez mais as fronteiras de cada Estado, sendo que as empresas, à semelhança do plano interno, procuram no plano transfronteiriço analisar as possibilidades de poupança fiscal, utilizando, para tal, as diferentes potencialidades oferecidas pelas leis dos diversos ordenamentos jurídicos. A crescer, surge a legislação da União Europeia que, na maior parte das vezes, não responde às necessidades/realidades de todos os Estados da melhor forma possível, abrindo-se espaço para a concorrência fiscal dentro da UE (e também fora da UE), com as empresas a deslocalizarem algumas operações para um determinado Estado, em função do peso do sistema fiscal ou da menor

regulação financeira/operacional possíveis. Para evitar comportamentos abusivos por parte dos contribuintes, surgem as cláusulas anti abuso, onde se encontram consagradas as consequências de comportamento de planeamento fiscal agressivo, que passam normalmente por correções à matéria coletável e à coleta.

Uma das medidas criadas em Portugal para combater o planeamento fiscal abusivo foi a criação de leis que punem comportamentos que visem de forma ilícita a eliminação ou redução do imposto a pagar. São as chamadas normas anti abuso.

Em consequência das enormes perdas do Estado derivadas da prática de evasão fiscal, uma das suas principais preocupações, e, por sua vez da autoridade tributária é o de procurar estratégias para reduzir o planeamento fiscal evasivo. Neste campo, os auditores externos desempenham também um papel crucial.

Não basta existirem normas e legislação moderna e adequada no combate à fraude e evasão fiscais. É necessário fiscalização e monitorização com deteção rápida de operações suspeitas, com forte investimento em equipamentos e software. A fiscalização informática traz novos desafios jurídicos relativamente à proteção de dados de pessoas e empresas, tema que muito se irá debater nos próximos tempos; por exemplo, saber até que ponto as transações em criptomoedas (que podem ser veículo para a evasão e fraude fiscal), uma vez que não existe intermediação por parte de uma instituição financeira, podem ser controladas.

Existe atualmente muita riqueza parqueada em criptoativos que não é passível de controlo, sendo que o parecer do BCE do ano passado, é um primeiro passo no sentido de trazer para o sistema esta nova realidade e os respetivos emitentes. (J. Antunes, 2022). O parecer do Banco Central Europeu, de 19 de fevereiro de 2021, apresenta uma proposta de regulamento relativo aos mercados de criptoativos e que altera a diretiva (UE) 2019/1937 que identifica os desafios e propõe um regulamento para criptoativos e criptomoedas. Este parecer vem dizer que os requisitos prudenciais e de liquidez de impostos aos emitentes de criptomoedas estáveis deverão ser proporcionais aos riscos que os criptoativos podem representar para a estabilidade financeira.

Apesar deste parecer ser vantajoso, considera-se ainda que estes requisitos podem não ser suficientes para fazer face aos riscos crescentes se as criptomoedas estáveis forem amplamente utilizadas como meio de pagamento ou como reserva de valor numa multiplicidade de jurisdições na União.

As transações estão cada vez mais complexas e interligadas. Os movimentos financeiros dentro de fronteiras e com o exterior são cada vez mais rápidos, potenciam a tendência para a evasão fiscal, mesmo para pessoas e organizações insuspeitas. A evasão e fraude fiscais são fenómenos que todas as economias, sobretudo as democracias ocidentais, se propõem combater porque distorcem a livre concorrência entre operadores económicos, porque cria injustiça fiscal face aos cumpridores e, sobretudo, porque implicam uma enorme perda de receita fiscal para os Estados.

Realidades como as transações em criptomoedas vêm complicar mais a tarefa de prevenir e combater a evasão e fraudes fiscais, mas também crimes como o branqueamento de capitais pois é uma matéria transnacional, não regulamentada pelos bancos centrais, onde se podem movimentar fluxos monetários significativos.

Os auditores devem fazer avaliações de risco dos seus clientes no âmbito do processo de planeamento de auditoria, de acordo com normas de auditoria (por exemplo, Normas de Auditoria Nos., 8, 12 e 13). Estes devem estar particularmente atentos; segundo (Finley, 2019) o elevado risco fiscal pode ser indicativo de grande volume de ajustes com as autoridades fiscais, facto que pode prejudicar a reputação de um auditor (Irani et al., 2015) e/ou até desencadear litígios contra os auditores.

Abernathy et al. (2019) constatou que o risco fiscal está positivamente associado à probabilidade de o auditor relatar uma deficiência material de controlo interno relacionada com os impostos.

Perante uma situação em que o auditor chega a um elevado grau de risco fiscal na empresa em que está a trabalhar, Simunic (1980) sugere que, os auditores ficam sujeitos a empregar maior esforço e procedimentos de auditoria adicionais, de modo a reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável, o que conseqüentemente leva a que estes cobrem honorários de auditoria mais elevados para compensar um maior esforço de auditoria.

Chyz et al. (2021) investigou a relação existente entre conformidade fiscal, serviços de planeamento fiscal, evasão fiscal e risco fiscal. Concluiu que empresas que recebem serviços de aconselhamento para planeamento fiscal por parte dos seus auditores são melhor sucedidas em matéria de planeamento fiscal, conseguindo evitar uma maior carga fiscal, comparativamente à que teriam caso não recebessem estes serviços, a uma taxa de risco reduzida. Este estudo concluiu também que as empresas obtinham melhores resultados quanto mais conhecimento e experiência tinha o auditor que lhes prestava

serviços. Outro aspeto que Chyz et al. (2021) concluiu é de que o planeamento fiscal é mais eficaz em empresas de maior complexidade fiscal e operacional. O estudo realizado por este autor resulta da importância de examinar o planeamento tributário e os serviços prestados pelos auditores, mas que não são trabalhos de auditoria (por exemplo serviços de consultoria), pois são serviços com propósitos únicos e portanto impactam os resultados fiscais das empresas de formas diferentes. (Klassen et al., 2016) defende que entidades de auditoria que fornecem níveis mais elevados de serviços de conformidade fiscal poderiam estar menos inclinadas a apoiar a evasão fiscal. Embora as ameaças reputacionais sejam relevantes para os auditores que fornecem níveis mais elevados de planeamento fiscal, o desejo das empresas de minimizar os impostos é uma das principais razões pelas quais as mesmas contratam os seus auditores para serviços de planeamento fiscal. Devido à sua compreensão íntima dos clientes e ao seu alcance global, os auditores são mais eficazes em planos fiscais do que terceiras entidades, profissionais internos às organizações e sociedades de advogados (Maydew & Shackelford, 2007). Algumas investigações sugerem que o risco fiscal pode ter um impacto negativo no valor das empresas, diminuir a exatidão das previsões de gestão e aumentar os custos de empréstimos (Lev & Nissim, 2004) e (Bratten et al., 2017).

Enquanto pesquisas anteriores sugerem que a evasão fiscal pode traduzir-se em maior risco fiscal, estudos no âmbito da auditoria sugerem que os auditores sofrem maior risco de perda de reputação derivado dos seus clientes terem problemas fiscais, pois um maior risco fiscal aumenta as chances de necessidade de reelaboração das demonstrações financeiras (Klassen et al., 2016), o que leva a litígios adversos e consequências reputacionais. Assim, para evitar esta situação os auditores prestadores de serviços de planeamento fiscal têm um incentivo acrescido para prestar este tipo de serviços às empresas suas clientes do que os prestadores de serviços de planeamento fiscal terceiros (Demere et al., 2019).

CAPÍTULO II - GRUPOS DE SOCIEDADES (ENQUADRAMENTO JURÍDICO E CONTABILÍSTICO)

2.1. Enquadramento Jurídico

Em termos jurídicos, os grupos de sociedades são regulados pelos arts. 481.º a 508.º do CSC.

À luz do artigo art.º 69 n.º4 g), o RETGS é aplicável às sociedades que revistam a forma de sociedade anónima (artigos 271.º e seguintes do CSC), por quotas (artigos 197.º e seguintes do CSC), ou em comandita por ações (artigos 478.º e seguintes do CSC).

O art. 481.º n.º2 limita também a possibilidade de opção por este regime apenas às sociedades sediadas em Portugal.

O art. 482.º CSC distingue:

a) sociedades em relação de simples participação:

Os art. 483.º e 484.º do CSC reconhecem este tipo de sociedades em casos nos quais uma sociedade detém quotas ou ações de outra, correspondentes a 10% ou mais do seu capital social, sem que tenha com ela qualquer outro vínculo jurídico, ou seja, não esteja de outro modo coligada;

b) sociedades em relação de participações recíprocas:

O art. 485.º do CSC distingue este tipo de sociedade como casos nos quais ocorre o cruzamento de participações de 10% ou mais dos respetivos capitais sociais.

c) sociedades em relação de domínio:

Os artigos 486.º e ss. do CSC representam casos em que uma sociedade (dita dominante) exerce, de uma forma direta ou indireta, uma influência determinante sobre a condução da atividade de outra/s (dominada). Nos termos do n.º 2 deste artigo "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.

Esta relação de domínio cessa se mais de 10% do capital da sociedade dependente deixar de pertencer à sociedade dominante.

d) sociedades em relação de grupo:

Nas sociedades em relação de grupo existe uma entidade com a direção unitária de diversas sociedades, ao passo que nas relações de participação tal não tem que acontecer.

O art. 488.º e ss indicam que as sociedades em relação de grupo se podem enquadrar em:

- b) Grupos constituídos por domínio total - Uma sociedade pode constituir uma sociedade anónima de cujas ações ela seja inicialmente a única titular. Os grupos constituídos por domínio total verificam-se quando uma sociedade (totalmente dominante) detenha, em momento inicial ou em fase posterior, a totalidade do capital social de uma outra (totalmente dominada). De acordo com o artigo 270-A.º do CSC, a sociedade dominada tem que ser obrigatoriamente constituída sob a forma anónima, ou sob a forma de sociedade unipessoal por quotas. Em harmonia com o artigo 489.º, n.º 4 do CSC, a relação de grupo por domínio total termina sempre que ocorrer uma transferência da sede para o estrangeiro, haja dissolução da sociedade totalmente dominante ou perda da participação totalitária em mais de 10%;
- c) Grupos constituídos por domínio total superveniente - A sociedade que, diretamente ou por outras sociedades ou pessoas que preencham os requisitos indicados no artigo 483.º, n.º 2, domine totalmente uma outra sociedade, por não haver outros sócios, forma um grupo com esta última, por força da lei, salvo se a assembleia geral da primeira deliberar a sua dissolução ou a alienação de quotas ou ações da sociedade dependente. O n.º 2 do artigo 483.º do CSC determina que a relação entre as sociedades é avaliada em função de participação direta no capital da participada ou de participação indireta através de outra sociedade. O artigo 486.º do CSC considera que duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas, dita dominante, pode exercer, diretamente ou por sociedades ou pessoas, sobre a outra, dita dependente, uma influência dominante.
- d) Contrato de grupo paritário - Duas ou mais sociedades que não sejam dependentes nem entre si nem de outras sociedades constituem um grupo de

sociedades, mediante contrato pelo qual aceitem submeter-se a uma direção unitária e comum.

- e) Contrato de subordinação - Uma sociedade que, por contrato, subordina a gestão da sua própria atividade à direção de uma outra sociedade, quer seja sua dominante, quer não.

Dentro dos tipos de sociedades previstos pela lei portuguesa, os únicos capazes de optar pela aplicação do RETGS são os que se enquadram nas sociedades em relação de domínio, ou em sociedades em relação de grupo constituídas por domínio total.

2.2. Enquadramento Contabilístico

Em termos contabilísticos e internacionais, as IFRS (normas internacionais de contabilidade) compreendem um conjunto de normas aplicáveis aos grupos de sociedades, entre as quais se destacam as IFRS 10,11 e 12. Foram todas publicadas a 12 de maio de 2011 e criam um conjunto de práticas consistente e baseado em princípios para o envolvimento entre empresas:

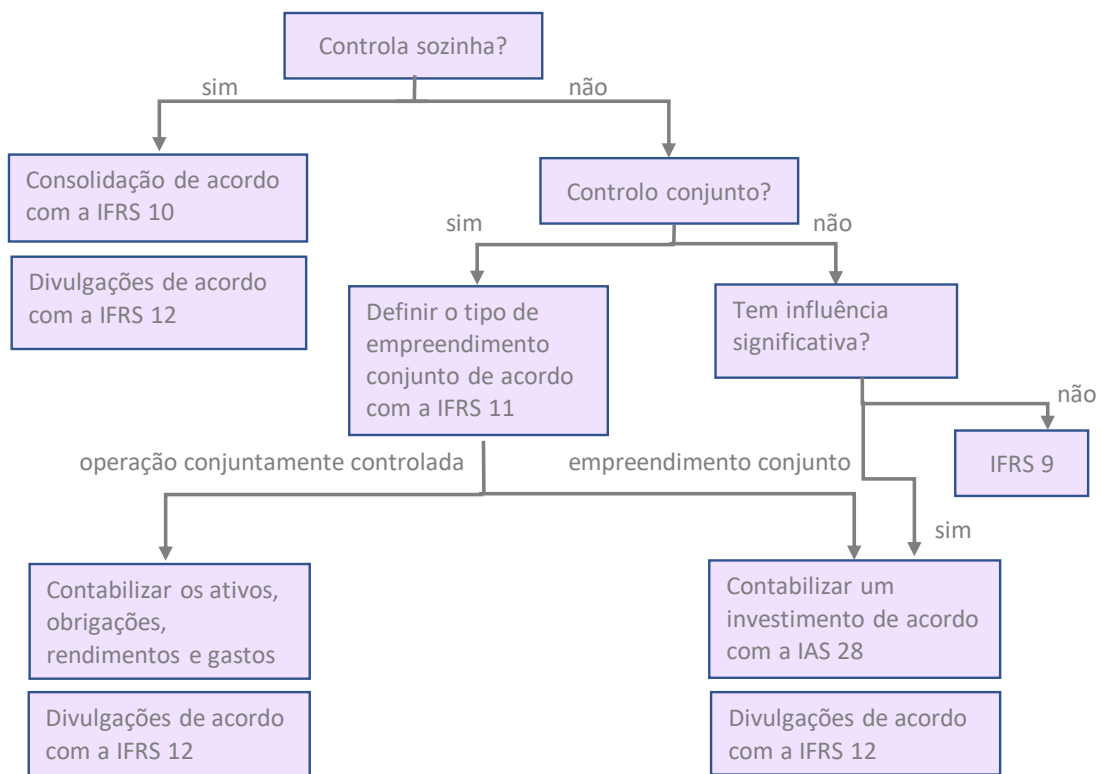


Figura 1 - Esquema de aplicação das IFRS 10,11 e 12

Tendo como base o esquema acima, quando uma entidade controla sozinha uma outra, fica obrigada a apresentar contas consolidadas e deve aplicar a IFRS 10.

A **IFRS 10** (*Consolidated Financial Statements*) define os princípios para apresentação e preparação de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade (controladora) controla uma ou mais outras entidades (subsidiárias):

O procedimento de consolidação consiste em:

- combinar os ativos, passivos, capitais próprios, proveitos, despesas e fluxos de caixa da empresa-mãe com os das suas subsidiárias.
- Compensação (eliminação) da quantia escriturada do investimento da mãe em cada subsidiária e a parte do capital próprio de cada subsidiária (A IFRS 3 explica como contabilizar o goodwill que possa existir)
- Eliminar na totalidade ativos e passivos Intra grupo, capitais próprios, proveitos; despesas e fluxos de caixa relativos a transações Intra grupo (lucros ou perdas resultantes de transações Intra grupo que são reconhecidos em ativos, tais como inventário e imobilizações, são eliminados na totalidade). As perdas Intra grupo podem indicar uma deficiência que requer reconhecimento nas demonstrações financeiras consolidadas. A “IAS 12 - Impostos sobre o rendimento” aplica-se a diferenças temporárias que decorrem da eliminação dos lucros e perdas resultantes de transações Intra grupo.

Exemplo de aplicação:

Uma entidade tem 100% do capital da sua subsidiária.

A mãe (entidade detentora da subsidiária) vende 70% da sua parte no capital da subsidiária a uma associada em que tem 20% de parte no capital. Como consequência desta transação, a mãe perde o controlo da subsidiária. O montante escriturado dos ativos líquidos da subsidiária é 100€ e o montante escriturado da participação vendida é 70€ ($70€ = 100€ \times 70\%$). O justo valor da contrapartida recebida é 210€, que corresponde ao justo valor da participação vendida.

O investimento retido na antiga subsidiária é um associado responsável pela utilização do método de equidade e o seu justo valor é 90€ ($30\% \times 210€ / 70\%$). O ganho determinado antes da eliminação é 200€ ($200€ = 210€ + 90€ - 100€$). Este ganho compreende duas partes:

- O ganho de 140€ resultante da venda dos 70% da parte de capital da subsidiária. Este ganho é a diferença entre o justo valor da contrapartida recebida (210€) e a

quantia escriturada da participação vendida (70€). A mãe reconhece nos seus resultados o montante do ganho atribuível aos interesses dos investidores não relacionados na associada existente. São 80 % deste ganho, que é 112 ($112 = 140 \times 80\%$). Os restantes 20% do ganho ($28 = 140 \times 20\%$) são eliminados contra a quantia escriturada do investimento no existente associado.

- O ganho de 60€ resultante da reavaliação pelo justo valor do investimento diretamente retido na antiga subsidiária. Este ganho é a diferença entre o justo valor do investimento retido na antiga subsidiária (90) e 30% do montante escriturado dos ativos líquidos da subsidiária ($30 = 100 \times 30\%$). A empresa-mãe reconhece nos seus resultados o montante do ganho atribuível aos interesses dos investidores não relacionados na nova associada. Isto é 56% ($70\% \times 80\%$) do ganho, isto é, 34 ($34 = 60 \times 56\%$). Os restantes 44% do ganho 26 ($26 = 60 \times 44\%$) são eliminados contra o montante escriturado do investimento retido na antiga subsidiária.

Quando uma entidade controla conjuntamente uma outra, fica abrangida em termos de apresentação de contas pela **IFRS 11** (*Joint Arrangements*). O controlo conjunto é a partilha contratualmente acordada do controlo de um negócio, que existe apenas quando as decisões sobre as atividades relevantes (que afetem significativamente os retornos do negócio) requerem o consentimento unânime das partes que compartilham o controlo.

Esta IFRS define *joint control* e requer que uma entidade que seja parte de uma *joint arrangement* consiga determinar em que tipo de *joint arrangement* se enquadra, tendo em conta os seus direitos e obrigações na *joint arrangement* e que contabilize os mesmos de acordo com o tipo de *joint arrangement* em que se insere.

Esta IFRS aplica-se a todas as partes envolvidas numa *joint arrangement*.

Numa *joint operation* as partes envolvidas têm o controlo conjunto na operação.

As partes envolvidas numa *joint operation* devem reconhecer o seu interesse:

- Nos ativos, incluído a sua participação nos ativos controlados conjuntamente;
- Nos passivos, incluindo a sua participação nos passivos incorridos em conjunto;
- A sua parte das receitas provenientes da venda da produção pela operação conjunta;
- Os seus custos, incluindo a sua parte nos custos incorridos em conjunto.

Numa *joint venture* as partes devem reconhecer esse interesse como um investimento e devem contabilizar esse investimento pelo método da equidade de acordo com a **IAS 28**.

A **IAS 28** (*Investments in Associates and Joint Ventures*) prescreve a contabilização de investimentos em associadas e estabelece os requisitos para a aplicação do método de equivalência patrimonial na contabilização de investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos. A IAS 28 aplica-se a todas as entidades que são investidoras com controlo conjunto ou influência significativa sobre uma investida (associada ou *joint venture*).

Paralelamente, para as entidades que apliquem o SNC, é a **NCRF 13** que prescreve o tratamento dos interesses em empreendimentos conjuntos, independentemente da forma jurídica que possam revestir e para os investimentos em associadas.

Esta norma obriga à existência de um acordo contratual em caso de empreendimentos conjuntos. Os empreendimentos conjuntos podem revestir uma das três seguintes formas:

- a) Operações conjuntamente controladas;
- b) Ativos conjuntamente controlados;
- c) Entidades conjuntamente controladas.

O acordo contratual pode identificar um empreendedor como o operador ou o gestor do empreendimento conjunto, contudo este operador não pode ter poder para gerir as políticas operacionais e financeiras da atividade económica, pois, desta forma deixa de se tratar de um empreendimento conjunto, e sim de uma subsidiária do operador.

A presente norma também esclarece a noção de influência significativa. Influência significativa ocorre quando o investidor detém, direta ou indiretamente (por exemplo através de subsidiárias), 20% ou mais de poder de voto na investida.

Nesta dissertação irá fazer-se referência apenas aos empreendimentos conjuntos sob a forma de entidades conjuntamente controladas pois, apenas neste caso se podem constituir grupos de sociedades.

Uma entidade conjuntamente controlada tem os seus próprios registos contabilísticos, e prepara e apresenta as suas próprias demonstrações financeiras.

Reconhecimento e Mensuração

- Na perspetiva do empreendedor

A contribuição, quer em dinheiro quer através de outros recursos por parte dos empreendedores a favor da entidade conjuntamente controlada devem ser reconhecidos na primeira como um investimento na entidade conjuntamente controlada.

O empreendedor reconhece o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada através de um dos seguintes métodos, os quais dependem do facto de este estar ou não sujeito à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas:

- Caso esteja sujeito à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas:
 - Nas suas demonstrações consolidadas deverá utilizar o método da consolidação proporcional e,
 - Nas suas demonstrações individuais, o método da equivalência patrimonial
- Caso não esteja sujeito à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas:
 - Preferencialmente o método da consolidação proporcional;
 - Como alternativa, o método da equivalência patrimonial
- Caso se trate de um investimento numa associada:
 - Deve ser usado o método da equivalência patrimonial, com exceção de certos casos previstos nesta norma

Internacionalmente, é a **IAS 27** (*Separate Financial Statements*), que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2013, que estabelece as normas a serem aplicadas na contabilização de investimentos em subsidiárias, *joint ventures* e coligadas, quando uma entidade opta, ou é exigida pela regulamentação local, a apresentar demonstrações financeiras separadas (não consolidadas).

Quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas, os investimentos em subsidiárias, associadas e entidades controladas em conjunto são contabilizados: [IAS 27(2011).10]

- a custo,
- ou de acordo com a IFRS 9 Instrumentos Financeiros (ou IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração para entidades que ainda não adotaram a IFRS 9),
- ou usando o método de equivalência patrimonial conforme descrito na IAS 28 Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos.

A entidade aplica a mesma contabilização para cada categoria de investimentos. Os investimentos registados ao custo devem ser mensurados pelo menor entre o valor contabilizado e o valor justo menos os custos de venda. A mensuração dos investimentos contabilizados de acordo com a IFRS 9 não é alterada em tais circunstâncias.

Se uma entidade optar, de acordo com a IAS 28 mensurar os seus investimentos em coligadas ou *joint ventures* ao justo valor por meio do resultado de acordo com a IFRS 9, ela também deve contabilizar esses investimentos da mesma forma. nas suas demonstrações financeiras separadas.

No SNC, existe a NCRF 14 (Concentrações de atividades empresariais) a prescrever o tratamento contabilístico de uma entidade que empreende uma concentração de atividades empresariais.

Uma concentração de atividades empresariais pode envolver a compra por parte de uma entidade do capital próprio de outra, ou a compra de todos os ativos líquidos, ou assumir os seus passivos.

A norma estabelece que todas as concentrações de atividades empresariais devem ser contabilizadas pelo método da compra. Ou seja, o adquirente reconhece os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida pelos seus justos valores à data da aquisição, assim como também reconhece o goodwill.

A aplicação do método de compra envolve:

- Identificar uma adquirente;
- Mensurar o custo da concentração de atividades empresariais; e
- Imputar, à data da aquisição, o custo da concentração aos ativos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos.

O sistema contabilístico português contempla ainda a NCRF 15 (Investimentos em subsidiárias e consolidação) que prescreve o tratamento para investimentos em subsidiárias e procedimentos de consolidação.

O seu paragrafo 4 especifica o significado de grupo: é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

Nas demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe, a mensuração dos investimentos nas subsidiárias deve ser feito de acordo com o MEP e, a mensuração do

interesse em entidades conjuntamente controladas e investimentos em associadas, nos termos da NCRF 13 (já vista anteriormente).

As demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa-mãe.

Na consolidação devem seguir-se os seguintes passos:

- Eliminar a quantia escriturada do investimento da empresa-mãe em cada subsidiária e a parte da empresa-mãe no capital próprio de cada subsidiária;
- Identificar interesses que não controlam nos resultados das subsidiárias para o período de relato;
- Eliminar integralmente os saldos, transações, rendimentos e gastos que resultam de operações Intra grupo;

As entidades abrangidas nas normas acima devem efetuar as devidas divulgações de acordo com a **IFRS 12** (*Disclosure of Interests in Other Entities*)

Segundo o seu nº 1, uma entidade deve divulgar:

- Os juízos e pressupostos significativos em que se baseou para determinar:
 - a natureza do seu interesse noutra entidade ou acordo;
 - o tipo de acordo comum em que tenha interesse
 - se a entidade satisfaz a definição de entidade de investimento, se aplicável;
- Informações sobre os seus interesses:
 - As suas subsidiárias;
 - acordos e empreendimentos conjuntos;
 - entidades estruturadas que não sejam controladas pela entidade

Se as divulgações exigidas por esta IFRS, juntamente com as divulgações exigidas por outras IFRS, não satisfazem o objetivo no nº 1, uma entidade deve divulgar qualquer informação adicional necessária para cumprir esse objetivo.

Uma entidade deve considerar o nível de pormenor necessário para satisfazer o objetivo desta IFRS e a ênfase a colocar em cada um dos requisitos desta IFRS.

Esta IFRS deve ser aplicada por uma entidade que tenha interesse em subsidiárias, acordos conjuntos ou as operações conjuntas ou empresas conjuntamente controladas, associadas ou entidades não consolidadas.

No SNC temos a “**NCRF 5** – Divulgações de partes relacionadas” com o objetivo de obrigar uma entidade a incluir nas suas demonstrações financeiras, as divulgações necessárias para fornecer conhecimento acerca da possibilidade da sua posição financeira e resultados terem sido afetados pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos pendentes com as mesmas.

Uma entidade que não controle sozinha, nem detenha influência significativa na controlada, deve apresentar contas de acordo com a IFRS 9 - Instrumentos Financeiros.

CAPÍTULO III - ENQUADRAMENTO FISCAL DOS GRUPOS DE SOCIEDADES

Particularmente, para as sociedades em relação de grupo, o legislador português definiu no código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (CIRC) um regime especial de tributação a este tipo de sociedades; trata-se de um regime opcional, com claras vantagens, mas também com certas limitações. Este regime será abordado em detalhe mais à frente nesta dissertação.

Tal como Portugal, muitos outros países possuem um regime especial para grupos de sociedades, sendo que cada país tenta sempre oferecer melhores condições, que atraiam investimento. Assim, a acompanhar o aumento dos grupos societários, aumenta também o planeamento e evasão fiscal, no sentido de obter menores taxas de imposto sobre o rendimento obtido, e até benefícios fiscais.

Como medida de combate ao crescente número de casos de planeamento fiscal abusivo, também a Comissão Europeia se tem debruçado acerca de um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, com aplicação uniforme a todos os países pertencentes à União Europeia (MCCCIS).

3.1. O RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades)

O art.69.º do CIRC disciplina em via geral o âmbito e as condições de aplicação deste regime. O art. 70º regula as regras especiais em sede de determinação do lucro tributável do grupo. O art. 71.º obriga a que as deduções de prejuízos fiscais das sociedades do grupo verificados em exercícios anteriores ao do início de aplicação do RETGS só possam ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam; o art. 87.º-A, nº2 a derrama estadual, o art. 90.º, nº6 as deduções relativas à matéria coletável, o art. 97.º, nº1 e) a dispensa de retenção na fonte, os art. 105.º, nº 5 a 7, 105.º-A, nº2 e 196.º, nº12 os pagamentos por conta, o art. 115.º a responsabilidade passiva das dividas fiscais e os art. 120.º, nº6 a declaração periódica de rendimentos.

A opção pelo regime deve ser comunicada à Autoridade Tributária e Aduaneira, pela sociedade dominante, na declaração de alterações apresentada, via Internet (Portal das Finanças), devendo preencher o Quadro 24, até ao fim do terceiro mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação do regime. A sociedade dominante deve integrar, no dossier fiscal do exercício de início de aplicação do regime, as declarações das sociedades dominadas que lhe conferem poderes para efetuar a comunicação em nome daquelas. As sociedades individualmente envolvidas, incluindo a sociedade dominante, bem como o grupo de sociedades, sendo entidades que exercem, a título

principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, estão sujeitas às normas de pagamento de imposto previstas nos artigos 104.º a 107.º do CIRC, sendo que, de acordo com o artigo 115.º, a sociedade dominante tem a responsabilidade pelo pagamento do imposto. Os pagamentos por conta das sociedades abrangidas pelo RETGS são efetuados apenas pela sociedade dominante, com base no imposto liquidado por esta, nos termos do n.º 1 do artigo 90.º (coleta), relativamente ao exercício imediatamente anterior àquele em que se devam efetuar esses pagamentos, líquido da dedução a que se refere a alínea f) do n.º 2 do mesmo artigo (retenções na fonte efetuadas por terceiros).

Até este ano (2022) em caso de opção pelo RETGS, sendo devido um PEC por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabia a esta última a obrigação de determinar o valor global do PEC, deduzindo o montante dos pagamentos por conta respetivos, e de proceder à sua entrega, em conformidade com o disposto no n.º 12 do artigo 106.º do Código do IRC. Com o orçamento de estado para 2022 este artigo foi revogado.

Apenas no primeiro exercício e no exercício seguinte da determinação do IRC pelo RETGS existem regras distintas de cálculo dos pagamentos por conta do grupo de sociedades, conforme os n.º 5 a 7 do artigo 105.º do CIRC. No primeiro exercício de aplicação do RETGS, os pagamentos por conta são efetuados por cada uma das sociedades do grupo, sendo o total destas importâncias tido em consideração para cálculo do imposto a pagar ou a recuperar pela sociedade dominante

Nos exercícios seguintes, têm por base a coleta correspondente ao lucro tributável do grupo. (*RETGS – Pagamentos por conta, 2020*)

A aplicação do RETGS obriga à existência de dois critérios cumulativos, segundo o art. 69º do CIRC (a participação social e o poder de voto):

- Uma sociedade, dita dominante, detenha, direta ou indiretamente, pelo menos, 75 % do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto;

Os grupos que reúnem estes requisitos designam-se grupos fiscais, o que difere da noção de grupos societários (que como já foi referido anteriormente, estão previstos no código das sociedades comerciais).

Apenas os grupos de sociedades que reúnam as condições impostas pelo art.69.º CIRC têm a possibilidade de optar pelo RETGS, o que limita a possibilidade de acesso ao RETGS a um conjunto diverso de realidades.

Tendo sido exercida essa opção, tal implica que o lucro tributável do grupo de sociedades seja 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.

Nos termos do artigo 115.º do Código do IRC, quando seja aplicável o RETGS, o pagamento do IRC incumbe à sociedade dominante, sendo qualquer das outras sociedades do grupo solidariamente responsável pelo pagamento daquele imposto, sem prejuízo do direito de regresso pela parte do imposto que a cada uma delas efetivamente respeite.

A necessidade de efetuar qualquer compensação financeira entre a sociedade dominante e as suas participadas, enquadradas no RETGS, relativamente ao imposto devido ou a haver, não tem carácter obrigatório, podendo ser efetuado livremente entre as sociedades, ou até fazer parte do acordo entre as sociedades.

Em Portugal, o número de grupos de sociedades que optam pelo RETGS tem vindo a aumentar, como se vê na tabela abaixo:

DESIGNAÇÃO	2017	%	2018	%	2019	%	Var. (%) 2017/2018	Var. (%) 2018/2019
Grupo de Sociedades	4 385	0,9%	4 506	0,9%	4 637	0,9%	2,8%	2,9%
TOTAL	475 119	100,0%	492 935	100,0%	510 158	100,0%	3,7%	3,5%

Tabela 1-Número de declarações por regime de tributação

Um segundo domínio fundamental da disciplina jurídico-fiscal dos grupos prende-se com a chamada dupla tributação económica (J. E. Antunes, 2011). Este autor refere que tal como “...acontece com a generalidade dos restantes ordenamentos jurídico-tributários estrangeiros, também o legislador português combina a existência de um imposto sobre os lucros da sociedade (art. 3.º, n.º 1, a) do CIRC), tomada esta como sujeito jurídico-tributário passivo autónomo em face dos respetivos sócios, com a de um imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares e coletivas. Um tal sistema é assim virtualmente responsável por uma sobreposição ou multiplicação tributárias, conhecida por “dupla tributação”.

“Assim sendo, o legislador português optou pelo método da dedução ou isenção, previsto no art. 51.º do CIRC: este método permite aliviar a carga fiscal global dos agrupamentos societários assentes em participações de capital, mediante a dedução da base tributável do IRC da sociedade participante dos rendimentos relativos a lucros distribuídos por sociedades nas quais aquela detenha uma participação social correspondente a uma percentagem igual ou superior a 10% do capital destas.”(J. E. Antunes, 2011)

O acesso a este regime de dedução tributável depende do cumprimento de diversos requisitos:

- as sociedades participadas, que distribuem os lucros, tenham a sua sede efetiva em Portugal e estejam sujeitas e não isentas a IRC (art. 51.º, n.º 1, a) do CIRC);
- que os lucros distribuídos pelas sociedades participadas tenham sido sujeitos a tributação efetiva (art. 51.º, n.º 10 do CIRC);
- e que a sociedade participante, beneficiária desses lucros, detenha uma participação representativa de, pelo menos, 10% do capital social das participadas, tendo tal participação permanecido ininterruptamente na sua titularidade durante, pelo menos, o período de 1 ano à data da colocação à disposição dos lucros (art. 51.º, n.º 1, c) do CIRC).

Uma outra dimensão relevante, nomeadamente na realidade dos grupos de sociedades é a dupla tributação internacional.

Existem convenções entre os países para eliminar total ou parcialmente os impostos devidos em dois países diferentes.

Quando não é possível eliminar por completo os efeitos da dupla tributação é possível aplicar o crédito por dupla tributação económica internacional ou o crédito por dupla tributação jurídica internacional. O primeiro aplica-se ao imposto sobre rendimentos e reservas e o último ao imposto sobre o rendimento. No nosso país, é no art.º51 CIRC que estão previstas as regras para a eliminação da dupla tributação económica dos lucros e é o artº.91 CIRC que dita as regras para a eliminação da dupla tributação jurídica.

É indiscutível a crescente presença dos grupos multinacionais de sociedades no contexto atual, em que a globalização e internacionalização das empresas é uma realidade cada vez mais evidente e em evolução. Assim sendo, é urgente que o tratamento jurídico existente aplicável a este tipo de entidades evolua também com a mesma celeridade.

No contexto deste tipo de sociedades, emergem diversas questões e obrigações, tais como: A dupla tributação económica e/ou jurídica de rendimentos, a não tributação (ou a tributação parcial) de operações complexas, a possibilidade de compensação de lucros e prejuízos fiscais entre sociedades de um mesmo grupo, a problemática em torno dos preços de transferência, os elevados custos de cumprimento das obrigações fiscais (Rodrigues & Sarmento, 2018) e ainda o planeamento fiscal abusivo.

Passou ser urgente o reconhecimento destes grupos societários como uma realidade jurídico-tributária autónoma, o que se concretizou com a entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, em que foi introduzido o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades – RETGS. Este regime depende apenas do envio de uma única declaração de modelo oficial à Autoridade Tributária. (Belo et al., 2019)

Os grupos de sociedades são também obrigadas, por força do art. 69.º n.º 7 b) 1) CIRC, a prestarem informação sobre as alterações do grupo, tais como fusões, permutas ou cisões, ou, pelo contrário, políticas de desinvestimentos, como a alienação de participações sociais. A não comunicação atempada determina a cessação aplicação do RETGS e conseqüente pagamento adicional de IRC.

“Embora Portugal tenha sido um dos primeiros países a consagrar um regime específico para tratar o fenómeno dos grupos de sociedades (constante do Título VI do CSC), a verdade é que esse regime se confina, em regra, por força do artigo 481.º, n.º 2, do CSC, a determinadas relações intersocietárias (aí descritas) que se estabeleçam entre sociedades com sede em Portugal, deixando, assim, de fora uma realidade que assume uma importância crescente no contexto económico atual: os grupos multinacionais.”(Ereio & Loureiro, 2011)

3.1.1. Delimitação do perímetro fiscal

O RETGS é um regime **opcional** que, quando escolhido, é aplicável a todas as sociedades do grupo. A aplicação deste regime obriga a que:

1. Uma sociedade, dita dominante, detenha, direta ou indiretamente, pelo menos, 75 % do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto;

2. Todas as sociedades pertencentes ao grupo tenham sede e direção efetiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos esteja sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada;
3. A sociedade dominante detenha participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;
4. A sociedade dominante não seja considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante;
5. A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

Não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes:

1. Estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;
2. Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;
3. Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos;
4. Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;
5. Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;
6. Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo o disposto no n.º11.(Lei n.º 2/2014, 2014)

Os requisitos acima identificados delimitam o perímetro fiscal do grupo, e é um fator importantíssimo a ter em conta quando se trata deste tipo de sociedades.

3.1.2. RETGS no âmbito da contabilidade

Passando agora à vertente contabilística, as empresas dominadas devem efetuar nas suas contas individuais a estimativa de pagamentos por conta, pagamento especial por conta, retenções na fonte e a estimativa do imposto corrente (IRC) e relevá-las contabilisticamente na conta 812 por contrapartida da conta 26 – Sócios/Acionistas em

substituição da conta 241, dado que é a empresa dominante que tem a responsabilidade pelo pagamento do IRC a entregar nos cofres do Estado. A sociedade escolhida como dominante regista estas situações na conta 24 - Estado e outros entes públicos.

Caso existam prejuízos não deduzidos a nível do grupo, devem ser reconhecidos ativos por impostos diferidos a nível individual pela empresa respetiva, sempre que for previsível que a empresa em causa se mantenha no grupo em anos futuros e este venha, em tal período, a obter lucros que permitam a dedução daqueles prejuízos. (Certificados, 2019)

Assim, o registo na conta 26 (a débito ou a crédito) nas demonstrações financeiras individuais de cada sociedade participada, do imposto devido em base individual ou da contribuição negativa para o cálculo do imposto devido, por determinação de benefícios ou prejuízos fiscais no período, representa o valor devido pela/à sociedade dominante, que é a responsável pela liquidação e entrega desse imposto ao Estado.

3.2. Análise comparativa entre Portugal e os restantes países da União Europeia

Em comparação com a legislação em vigor noutros países da União Europeia, a diferença que mais ressalta é a irrelevância do fator tempo como variável determinante para a aplicação do regime, ao contrário do que sucede em Portugal, onde por força do art. 69º nº3 b) a sociedade dominante é obrigada a deter a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

Um outro aspeto diferenciador é a tentativa dos outros países da UE de introduzir algum grau de neutralidade fiscal, ao eliminar da sua base os resultados gerados internamente, ao contrário do RETGS que aplica, ao abrigo do art. 70º CIRC, no cálculo da matéria coletável do grupo, a soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.

Fazendo uma breve análise ao caso concreto do nosso país vizinho, Espanha, o regime em vigor é designado *Régimen de Consolidación Fiscal*, e está definido no art.º 56.º da Ley del Impuesto sobre Sociedades. Este regime é também facultativo. Tal como em Portugal, o grupo fiscal é considerado como um único contribuinte. A percentagem mínima de capital detido é igual nos dois países, os 75% detidos direta ou indiretamente,

no entanto no regime espanhol não existe um período mínimo de detenção da participação. Ao contrário de Portugal que apenas permite sociedades anónimas, por quotas ou em comandita por ações, em Espanha uma fundação bancária pode ser entidade integrante do grupo fiscal. Outra especificidade do regime espanhol é que, caso se tratem de sociedades cujas ações são admitidas à negociação num mercado de valores, a participação mínima exigida é reduzida em 5%. Por último, no caso de participação numa sociedade não residente representada em Espanha através de estabelecimento estável, tanto a participação no capital como os direitos de voto são exigidos a 100%.

3.3. RETGS – Exemplos de aplicação – circular n.º5/2015

No período N, a sociedade dominante do grupo A (sociedade A1) adquire o domínio fiscal da sociedade dominante do grupo B (sociedade B1). Os resultados fiscais apurados pelos dois grupos nos períodos anteriores ao da alteração do domínio foram os apresentados na tabela abaixo:

GRUPO A				GRUPO B			
	N-3	N-2	N-1		N-3	N-2	N-1
A1	-50	-100	100	B1	200	150	-100
A2	100	50	100	B2	-100	-150	200
A3	-100	-150	-50	B3	-50	-50	-150
LTG	-50	-200	150		50	-50	-50
PFR	-50	-250	-137,50		0	-50	-100

LTG=Lucro tributável do grupo

PFR=Prejuízos fiscais a reportar para os períodos de tributação seguintes

O montante de prejuízos fiscais deduzidos pelo grupo A no período N-1 foi de 112,5€ (150€*75%)

Situação 1: A Sociedade dominante do grupo A opta pela continuidade da aplicação do RETGS ao grupo B (neste caso, é aplicável o n.º4 do art.71º do CIRC que nos diz que no caso em que a sociedade dominante de um grupo de sociedades (nova sociedade dominante) adquire o domínio de uma sociedade dominante de um outro grupo de sociedades e a nova sociedade dominante opte pela continuidade da aplicação do RETGS nos termos do n.º 10 do artigo 69.º, as quotas-partes dos prejuízos fiscais do grupo imputáveis às sociedades do grupo da nova sociedade dominante e que integrem o grupo da anterior sociedade dominante são dedutíveis nos termos da alínea a) do n.º 1, desde que, em casos de reconhecido interesse económico e mediante requerimento a apresentar à AT com aquela comunicação, seja obtida autorização do membro do Governo responsável pela área das finanças).

Assim, o grupo B mantém o direito ao reporte dos prejuízos gerados nos períodos anteriores ao da alteração da sociedade dominante e, relativamente às quotas-partes dos prejuízos do grupo A imputáveis às sociedades que o integravam (A1, A2 e A3), as

mesmas serão dedutíveis como prejuízos individuais ao lucro tributável do grupo B, até ao limite do lucro tributável de cada uma dessas sociedades.

As quotas-partes dos prejuízos fiscais do grupo A imputáveis a cada uma das sociedades são as seguintes:

Quotas-partes dos PF do grupo A			
	N-3	N-2	N-1
A1	0	-55	0
A2	0	0	0
A3	0	-82,50	0
Total PF	0	-137,50	0

Os prejuízos fiscais reportáveis ao grupo A ascendem a 137,5€ e respeitam ao período N-2 (o prejuízo de 50 respeitante ao período N-3 foi integralmente deduzido ao lucro tributável do grupo apurado em N-1).

Os cálculos foram efetuados da seguinte forma:

- Quota-parte de A1: $[-100 / (-100-150)] * 137,50$;
- Quota-parte de A2: É zero pois esta sociedade registou lucro tributável no período N-2;
- Quota-parte de A3: $[-150 / (-100-150)] * 137,50$.

A dedução de PF do grupo B após a alteração da sociedade dominante:

Resultados fiscais do grupo B após a alteração da sociedade dominante			
	N	N+1	N+2
A1	-100	-50	100
B1	150	100	40
B2	50	100	-150
B3	150	100	-20
A2	-50	-50	140
A3	-100	50	-50
LTG	100	250	60
PF DED*	70	80	42

PF REP**	-167,5	-87,50	-45
----------	--------	--------	-----

PF DED*: Prejuízos fiscais de períodos anteriores deduzidos no período

PF REP**: Prejuízos fiscais a reportar para os períodos de tributação seguintes

Desta forma, é possível perceber que em termos de dedução dos PF no âmbito do grupo B e após alteração da entidade dominante:

Em N: São deduzidos 70€ (70% do LT do grupo) do grupo B, 50€ correspondendo a N-2 e 20€ a N-1. Relativamente aos prejuízos fiscais individuais das sociedades A1 e A3 correspondentes às quotas-partes dos prejuízos do anterior grupo A, embora respeitando ao período N-2 não são objeto de qualquer dedução uma vez que no período N estas duas sociedades registam prejuízo fiscal;

Em N+1: Apesar do limite de dedução (175€) ser superior ao total dos prejuízos a reportar dos períodos anteriores (167,5€), a dedução dos prejuízos é de apenas 80€ correspondentes 30€ ao remanescente dos prejuízos dos grupos B relativos a N-1 e 50€ aos prejuízos individuais reportáveis superiores a dedução está limitada ao respetivo LT do período)

Em N+2: Foram deduzidos 42€ correspondente aos prejuízos individuais da sociedade A1 e relativos ao período N+2 um valor de LT superior aos seus prejuízos, o mesmo sucedendo com o LT do grupo do mesmo período, a dedução corresponde a 70% do valor desde último.

Exemplo 2: A nova sociedade dominante opta pela continuidade de aplicação do RETGS ao grupo A (plicando-se o art. 71º nº5 CIRC).

Neste caso as quotas-partes dos PF do grupo B imputáveis a cada uma das sociedades

Quotas-partes dos PF do grupo B			
	N-3	N-2	N-1
B1	0	0	-20
B2	0	-37,50	0
B3	0	-12,50	-30
PFR	0	-50	-50

Os PF reportáveis do grupo B ascendem a 100€, dos quais 50 € dizem respeito a N-2 e 50€ restantes a N-1.

Quota-parte de B1:

- N-3 e N-2 = 0, pois nestes períodos a sociedade registou LT;

- N-1= $[-100 / (-100-150)] * 50$

Quota-parte de B2:

- N-3=0 pois apesar de B2 ter registado PF, o mesmo foi anulado pelo LT do grupo neste período;

- N-2= $[-50 / (-150-50)] * 50$

- N-1= $[-150 / (-100-150)] * 50$

Quota-parte de B3:

- N-3=0 pois apesar de B2 ter registado PF, o mesmo foi anulado pelo LT do grupo neste período;

- N-2= $[-50 / (-150-50)] * 50$

- N-1= $[-150 / (-100-150)] * 50$

Segue-se o cálculo da dedução dos PF no âmbito do grupo A após inclusão das sociedades que integravam o anterior grupo B:

RF do grupo A após inclusão das sociedades que integravam o anterior grupo B			
A1	-100	-50	100
B1	150	100	40
B2	50	100	-150
B3	150	100	-20
A2	-50	-50	140
A3	-100	50	-50
LTG	100	250	60
PF DED	70	167,5	0
PF REP	-167,5	0	0

No período N foram deduzidos 70€ (70% do LT do grupo), dos quais 37,5€ dizem respeito a PF individuais da B2 relativos a N-2, 12,50 respeitam a PF individuais de B3 também relativos a N-2 e 20€ relativos a prejuízos de grupo de N-2)

Em N+1 foi deduzida a totalidade dos prejuízos remanescentes (167,5€) referentes ao grupo A e referente aos PF individuais de B1, B2 e B3 pois o montante é inferior a 70% do LT do grupo daquele período e as sociedades registaram também no mesmo período lucros tributáveis de valor superior ao dos respetivos prejuízos individuais.

3.4. A proposta da Comissão Europeia

Importante referir a tentativa de harmonização fiscal dos países da UE ao nível de tributação dos grupos de sociedades, por parte da Comissão Europeia. O regime que tem vindo a ser discutido desde 2011 é designado Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto de Sociedades (“MCCCIS”).

A sua atualização mais recente foi em outubro de 2016. A (European Commission, 2016) propôs o relançamento da MCCCIS, no qual as empresas transfronteiriças teriam apenas de cumprir um único sistema fiscal para calcular o seu lucro tributável, em vez de várias legislações nacionais diferentes.

Assim, as empresas poderiam apresentar uma única declaração de imposto sobre o rendimento para todas as suas atividades na UE e compensar as perdas num Estado-Membro com os lucros noutro. Os lucros tributáveis consolidados seriam repartidos entre os Estados-Membros em que o grupo desenvolve a sua atividade, segundo uma fórmula de repartição. De seguida, cada Estado-Membro tributaria a sua parte dos lucros à sua própria taxa de imposto nacional.

A European Commission, (2016) pretende que o MCCCIS seja implementado em duas fases distintas e que seja obrigatório para os maiores grupos da UE.

Os principais benefícios do CCCTB seriam:

- Reduzir a burocracia e os custos de conformidade com as diferentes leis nacionais para as empresas.
- Proporcionar um sistema único da UE para as empresas calcularem o seu rendimento tributável e um "balcão único" para apresentar uma declaração fiscal para todas as suas atividades na UE.

- Permitir às empresas compensar os lucros de um Estado-Membro com os prejuízos de outro, o que é particularmente importante para pequenas empresas e start-ups.
- Combate à evasão fiscal através do caráter obrigatório da sua aplicação para os maiores grupos da UE. Isso evitará que as empresas com maior capacidade de planeamento tributário evitem a tributação.
- Eliminar incompatibilidades entre sistemas nacionais, regimes preferenciais e decisões fiscais ocultas, que os evasores fiscais exploram. Isso eliminaria a necessidade de preços de transferência, que é uma rota primária para a transferência de lucros.

A European Commission, (2016) defende que a MCCCIS pode aumentar o investimento na UE em 3,4%.

Salienta que a aplicação do regime iria incentivar o investimento em R&D, que é crucial para o crescimento. Assim, eliminar-se-ia o atual endividamento na tributação das empresas, recompensando o financiamento com capital próprio. Isto apoiaria uma forte União dos Mercados de Capitais e a estabilidade financeira da UE.

A introdução da MCCCIS poderia acabar com 27 diferentes definições da base tributária das sociedades na UE, levando a uma simplificação significativa para as empresas multinacionais europeias.

3.5. Caso prático de aplicação da MCCCIS em comparação com o RETGS

A título de exemplo, o grupo de sociedades “ABC” é constituído por 3 sociedades: A, B e C. Assume-se que todas elas são elegíveis para adoção do RETGS e que a sede do grupo e localização de todas as sociedades é em Portugal.

Informações necessárias sobre cada uma das entidades:

Sociedade	Vendas	Ativos	Salários	Nº empregados	Lucros/Prejuízos Fiscais
A	400.000.000	300.000.000	5.000.000	200	100.000.000
B	150.000.000	100.000.000	1.000.000	100	-50.000.000
C	450.000.000	100.000.000	3.000.000	400	100.000.000
Grupo ABC	1.000.000.000	500.000.000	9.000.000	700	150.000.000

De acordo com o **RETGS**, a fórmula de cálculo do grupo tributável do grupo é a seguinte:

Lucro Tributável do Grupo = Lucros Tributáveis individuais – Prejuízos Fiscais Individuais

Lucro Tributável do Grupo = 100.000.000€ – 50.000.000€ + 100.000.000€ = 150.000.000€

Para o cálculo do imposto a pagar, aplica-se a taxa de 21%, de acordo com o nº1 do art.87º do CIRC.

$$\text{Imposto a pagar} = \text{Lucros Tributável do grupo} \times 21\%$$

$$\text{Imposto a pagar} = 150.000.000€ \times 21\% = 31.500.000€$$

Passemos agora ao cálculo do IRC de acordo com a proposta da EU. Em primeiro lugar calcula-se a MCCCIS:

$$\text{MCCCIS} = \text{Soma de todas as matérias coletáveis} = 100.000.000€ - 50.000.000€ + 100.000.000€ = 150.000.000€$$

De acordo com a MCCCIS, a fórmula de cálculo do grupo tributável do grupo é a seguinte está dependente da determinação da quota-parte de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, que se calcula da seguinte forma:

$$\text{Quota - parte} = \left[\frac{1}{3} \frac{\text{Vendas de X}}{\text{Vendas do Grupo}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Salários de X}}{\text{Salários do Grupo}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Nº de empregados de X}}{\text{Nº empregados do Grupo}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Ativos de X}}{\text{Ativos do Grupo}} \right] \times \text{MCCCIS}$$

$$\begin{aligned} \text{Quota - parte da Soc A} &= \left[\frac{1}{3} \times \frac{400.000.000}{1.000.000.000} + \frac{1}{3} \times \left(\frac{1}{2} \times \frac{5.000.000}{9.000.000} + \frac{1}{2} \times \frac{200}{700} \right) + \frac{1}{3} \times \frac{300.000.000}{500.000.000} \right] \times 150.000.000 = 0,1333 + 0,140 + 0,2 \\ &= 0,4733 \times 150.000.000 = 70.995.000€ \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Quota - parte da Soc B} &= \left[\frac{1}{3} \times \frac{150.000.000}{1.000.000.000} + \frac{1}{3} \times \left(\frac{1}{2} \times \frac{1.000.000}{9.000.000} + \frac{1}{2} \times \frac{100}{700} \right) + \frac{1}{3} \times \frac{100.000.000}{500.000.000} \right] \times 150.000.000 = (0,05 + 0,042 + 0,066) \times 150.000.000 \\ &= 0,158 \times 150.000.000 = 23.700.000€ \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Quota - parte da Soc C} &= \left[\frac{1}{3} \times \frac{450.000.000}{1.000.000.000} + \frac{1}{3} \times \left(\frac{1}{2} \times \frac{3.000.000}{9.000.000} + \frac{1}{2} \times \frac{400}{700} \right) + \frac{1}{3} \times \frac{100.000.000}{500.000.000} \right] \times 150.000.000 = (0,15 + 0,151 + 0,067) \times 150.000.000 \\ &= 0,368 \times 150.000.000 = 55.200.000€ \end{aligned}$$

Após determinar a quota-parte da sociedade X, procede-se ao cálculo do imposto a pagar da seguinte forma:

$$\text{Imposto a pagar} = \text{Quota - parte da Soc X} \times 21\%$$

$$\text{Imposto a pagar da Soc A} = \text{Quota} - 70.995.000 \times 21\% = 14.908.950€$$

$$\text{Imposto a pagar da Soc B} = \text{Quota} - 23.700.000 \times 21\% = 4.977.000€$$

$$\text{Imposto a pagar da Soc C} = \text{Quota} - 55.200.000 \times 21\% = 11.592.000€$$

O imposto a pagar pelo grupo ABC consiste na soma do IRC a pagar de cada uma das sociedades, o que dá um total de 31.477.950€.

Conclui-se que, nesta situação em particular é vantajoso a aplicação do MCCCIS e que a entrada em vigor da MCCCIS iria aumentar o rendimento das empresas, tendo apenas em

conta os pressupostos assumidos pelo exemplo básico apresentado. Note-se que os pressupostos assumidos, *ceteris paribus*, não são indicativos de que esta conclusão seja aplicável a todas as situações.

3.6. Normas Anti Abuso

Os grupos de sociedades reúnem um conjunto de condições que potenciam o planeamento fiscal, que se pode tornar abusivo. De modo a prever e sancionar o abuso fiscal sob a forma de elisão ou evasão fiscal, surgiram um conjunto de normas – as chamadas normas anti abuso. Pelo art.º 63.º do CIRC pode proceder-se aos ajustamentos correlativos, em determinadas condições. De acordo com a redação do art.º 38.º da LGT identificam-se três pressupostos de aplicação das normas anti abuso (J. Luís Saldanha Sanches, 2007):

- os negócios tenham como objetivo a diminuição ou exclusão de uma oneração fiscal;
- se utilizem meios fraudulentos;
- se verifique abuso da lei.

Conforme resulta da matéria no art.º 38º da LGT, a aplicação da CGAA depende da distorção de um resultado ou na obtenção de uma vantagem fiscal em consequência de um comportamento a esta dirigido.(J. L. Saldanha Sanches, 2008)

Devemos distinguir dois conceitos:

- Vantagem fiscal – inclui os casos redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos, que se traduz num aumento do património do contribuinte;
- Comportamento significativo para aplicação da CGAA

As medidas anti abuso encontram-se presentes, a nível internacional, em várias Convenções sobre Dupla Tributação celebradas entre os Estados, bem como em Diretivas da UE.

De acordo com o relatório da OCDE, (1998) sobre concorrência fiscal prejudicial, os principais fatores para considerar um determinado território como paraíso fiscal são:

- a jurisdição em causa não determinar tributação ou, se o fizer, a mesma deve ser reduzida;
- existência de leis ou procedimentos administrativos que impossibilitem a efetiva troca de informação com outros Governos sobre contribuintes beneficiários dessa

reduzida tributação (por exemplo, deverá existir segredo comercial e bancário, autorização de contas anónimas, etc.);

- falta de clareza quanto ao seu funcionamento, o que possibilita nalguns casos o desenvolvimento de procedimentos ilegais, tais como o branqueamento de capitais ou a evasão fiscal;
- a não exigência da prática de atividades substanciais, o que irá conduzir à atração de investimentos por razões simplesmente fiscais.

Passando agora para uma outra prática de planeamento fiscal: as empresas financeiras offshore. Este tipo de empresa é normalmente criado por multinacionais de forma a prestar serviços financeiros às empresas do grupo, apresentando algumas vantagens, tais como:

- Quando uma empresa financeira offshore disponibiliza empréstimos às empresas do grupo, consegue com que os juros sejam conduzidos para a empresa mãe, que paga pouco ou nenhum imposto sobre os juros recebidos;
- O financiamento a empresas do grupo é feito mediante débito;
- A retenção na fonte relativa ao rendimento dos juros é baixa ou inexistente.

Em suma, é usual pensar-se que o planeamento fiscal é exclusivamente um meio de evasão fiscal, mas, com uma maior informação, facilmente se vislumbra o PF como uma ferramenta essencial para uma gestão eficiente dos recursos financeiros de determinada entidade, através de uma diminuição da carga fiscal ou de um adiamento do pagamento de imposto, numa lógica de minimização de custos, o que pode acarretar vantagens competitivas para as empresas. (Azevedo, 2015)

No tocante ao sistema fiscal português, e relativamente às cláusulas anti abuso específicas, verifica-se que os art.º 63.º a 67.º do CIRC consagram os seguintes regimes: preços de transferência; subcapitalização; e regimes de imputação e de não dedutibilidade fiscal.

Para além da cláusula geral anti abuso (CGAA), prevista na Lei Geral Tributária (LGT), existem normas especiais anti abuso, consagradas nos art.º 63.º e ss do CIRC. Um exemplo é o caso dos preços de transferência praticados pelas empresas, a nível interno e internacional. (Amorim, 2007) define preços de transferência como os valores atribuídos aos bens e serviços pelos agentes económicos nas trocas que efetuam entre si. O que as entidades fazem é manipular os preços praticados entre si de modo a deslocar os seus

lucros para países que pratiquem taxas de tributação mais reduzidas. O art.º 63.º do CIRC prevê, que a AT possa fazer a retificação do valor dos preços de transferência para o que teria sido aplicado caso as transações tivessem ocorrido entre entidades independentes, em condições económicas contratuais idênticas ou análogas - princípio da plena concorrência.

De modo a evitar a tentativa das entidades manipularem o valor dos imóveis de modo a pagarem imposto inferior ao devido, o art.º64 CIRC define que os montantes inscritos para efeito de determinação do lucro tributável pelos alienantes e adquirentes de direitos sobre bens imóveis, devem ser os valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários que serviriam de base à liquidação do IMT.

O art.º66 CIRC pretende limitar as empresas em termos de estratégias de localização dos seus lucros em países com regimes mais favoráveis. Este artigo diz que “os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em Portugal e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, direta ou indiretamente, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades.”

Por último, o art.º67 CIRC limita o montante de gastos com financiamento que as entidades podem deduzir ao seu lucro tributável.

3.6.1. Exemplos aplicação da CGAA em tribunal arbitral

Exemplo 1 - Processo nº 192/2020-T

A..., S.A., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, para apreciar a legalidade do ato tributário de liquidação de IRC referente ao período de 1 de outubro de 2012 a 30 de setembro de 2013, no montante de € 864.859,04, mantido na sequência do despacho de indeferimento do recurso hierárquico, requerendo ainda a condenação da AT no reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

Os factos relevantes para a decisão da causa são os seguintes:

A Requerente é sociedade dominante do grupo de sociedades A..., que em 2012 integrava as sociedades A..., S.A., E..., S. A., F..., S.A., G..., S.A., C... S.A. e B..., LDA;

Ao passarem a integrar o grupo H..., as várias sociedades do grupo alteraram o seu período de tributação para ter início em 1 de outubro e fim em 30 de setembro, com efeitos a partir de 1 de outubro de 2012;

O Grupo H... foi alvo de uma ação inspetiva interna, ao período de 2012, com vista à análise da declaração periódica de rendimentos do Grupo, tomando-se em consideração os exercícios de 2006 a 2012;

Analisando os prejuízos fiscais gerados pelo grupo e pelas sociedades que compõem o grupo individualmente consideradas, desde o início da sua tributação (2006) e após a sujeição ao RETGS, os serviços inspetivos concluíram que, no período de 1 de Outubro de 2012 a 30 de Setembro 2013, os prejuízos fiscais declarados eram de € 7.410.759,16 e os prejuízos fiscais efetivamente dedutíveis eram de € 4.845.195,78;

No que se refere à situação individual da Requerente, relativamente ao exercício de 2007, foi considerado um prejuízo fiscal de € 18.346.752,41, em substituição do prejuízo fiscal declarado de € 19.211.611,45, o que originou uma correção da matéria tributável no montante de € 864.859,04;

Em consequência da redução do prejuízo fiscal da Requerente, o prejuízo fiscal consolidado do Grupo, em 2007, foi fixado em € 17.962.277,29, correspondendo a um prejuízo fiscal, na esfera individual da Requerente e da B... Lda., no valor de € 18.346.752,41 e € 10.709,57, respetivamente, e a um lucro tributável, na esfera individual da C... S.A., no valor de € 395.184,69;

A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo, referente ao exercício de 2007, de que resultou uma notificação do Relatório de Inspeção Tributária, no âmbito do qual se promoveu uma correção à matéria coletável, em sede de IRC, no montante de € 864.859,04, conforme explicado acima;

As correções efetuadas relativamente à Requerente foram repercutidas no apuramento dos prejuízos fiscais do Grupo, tendo sido a Requerente notificada, em 16 de agosto de 2010, do Relatório de Inspeção Tributária, que corrigiu o prejuízo fiscal do Grupo para € 17.962.277,29;

A Requerente alegou não ter sido notificada de qualquer liquidação corretiva, entendendo que se mantém como válida, na ordem jurídica, a autoliquidação originária de IRC, referente a esse ano;

As referências aos registos da remessa postal da notificação ao contribuinte que constam do sistema de gestão de comunicações da AT, não são convincentes sobretudo quando não há uma indicação fidedigna do trânsito dessa correspondência através dos CTT, sendo que é à AT que cabe o ónus da prova da efetivação da notificação, e, em caso de non liquet probatório, a prova dos factos deve ser aferida em desfavor da parte sobre quem impende o ónus processual.

A única questão em debate traduz-se em saber se a não notificação da liquidação resultante da ação inspetiva de que a Requerente foi objeto determina a ineficácia da correção ao prejuízo fiscal apurado na declaração individual de rendimentos.

A mera menção em documentos administrativos internos às cartas registadas não constitui prova bastante do envio da notificação e da sua efetiva receção pelo interessado, sendo que, nos termos do artigo 39.º, n.º 2, do CPPT, a presunção legal de que a notificação por carta registada foi efetuada no terceiro dia útil posterior ao registo ou no primeiro dia útil seguinte é ilidível mediante informação dos serviços de correios sobre a data da efetiva receção.

Competindo à Administração o ónus da prova dos factos constitutivos do direito que se arroga e, neste caso, da efetivação da notificação do ato de liquidação ao contribuinte, não é possível entender, sem mais, que houve lugar à emissão do ato tributário de liquidação e este foi levado ao conhecimento do interessado.

O RETGS, regulado nos artigos 69.º a 71.º do Código do IRC, permite que entidades residentes pertencentes a um grupo, e que preencham os demais requisitos legalmente previstos, sejam tributadas globalmente através da entrega da declaração modelo 22 de IRC global. Em termos genéricos, este regime caracteriza-se pela possibilidade de um grupo de sociedades ser tributado pelo resultado fiscal do grupo, que, nos termos do artigo 70.º, relativamente a cada um dos períodos abrangidos, 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.

Deve ainda sublinhar-se que, no regime jurídico português, a substância económica do RETGS assenta na possibilidade de determinação de uma base de tributação comum e não se assume como um modelo de consolidação total e pleno. Aquilo que existe é um modelo de *Group Pooling* que permite a agregação dos resultados individuais de cada

membro do grupo societário (rendimentos e perdas) por forma a permitir-se a compensação. A gestão dessa agregação é da competência da sociedade dominante, mas não implica a perda da existência jurídica individual e das obrigações fiscais individuais de cada uma das sociedades dominadas.

O disposto no artigo 70.º, n.º 1, do Código do IRC, prevê que, não obstante a agregação dos resultados, cada entidade pertencente ao grupo tem de apresentar declaração periódica individual, sendo com base nessas múltiplas declarações individuais – devidas por cada um dos membros do grupo – que a sociedade dominante poderá calcular o lucro tributável do grupo. Ou seja, não há a criação de um novo sujeito passivo de imposto, mas antes a sujeição a um regime especial de tributação.

Sendo assim, não tem relevo para o caso que não tenha havido - como se alega -, a notificação do ato de liquidação resultante da correção ao prejuízo fiscal efetuada no âmbito do procedimento inspetivo que incidiu sobre a Requerente, enquanto sociedade individual. O que interessa considerar é que o prejuízo fiscal corrigido, sendo imputável à situação fiscal da Requerente como membro do grupo societário, terá de ser tomado em conta para a determinação do lucro tributável do grupo.

A alegada falta de notificação do ato de liquidação subsequente à correção ao prejuízo fiscal apurado na declaração individual da Requerente, não afeta a determinação da matéria coletável do grupo de sociedades, quando o resultado fiscal resulta da análise ponderada das declarações individuais no âmbito de um procedimento inspetivo autónomo.

Por todo o exposto, o pedido arbitral mostra-se ser improcedente. Mantem-se na ordem jurídica os atos de liquidação impugnados e as decisões de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico.

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 12.240,00, que fica a cargo da Requerente.

Exemplo 2 - Processo nº 565/2021-T

A..., SGPS, SA (Requerente) veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral tendo em vista a anulação do ato de liquidação de IRC do ano de 2019, na parte em que esta respeita a juros compensatórios, com o conseqüente reembolso deste valor; reconhecimento do

direito a juros indemnizatórios e a condenação da Requerida (AT) no pagamento das custas arbitrais.

No exercício fiscal de 2019, a Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades e autorizada a ser tributado pelo RETGS.

Em 30-07-2020 a Requerente apresentou a Modelo 22 do Grupo quanto aos rendimentos do exercício de 2019, tendo apurado imposto a reembolsar de €9.009.578,74.

Em 31-08-2021, a Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC e da demonstração de juros compensatórios, na qual foi apurado um imposto a reembolsar de €9.008.218,83. A diferença é de €1.359,91 relativos a juros compensatórios calculados sobre o PEC não entregues nos cofres do Estado.

Por discordar da liquidação dos juros compensatórios, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa, a qual a AT indeferiu.

A Requerente invocou que, estando em causa a aplicação do RETGS, os requisitos para a aplicação da dispensa do PEC, previstos na alínea e) do n.º 11 do artigo 106.º do CIRC, são aferidos numa base individual, i.e. cada uma das sociedades que integrem o perímetro do grupo e que individualmente cumpram com os requisitos para a dispensa não necessitam de efetuar o PEC.

A Requerente refere ainda que, “o cumprimento extemporâneo de obrigação declarativa por parte da sociedade dependente B..., SA, apenas pode ter como consequência a não dispensa de PEC quanto a essa mesma sociedade – e não quanto a todas as sociedades do grupo”.

Já a AT entende que basta uma das sociedades que integrem o perímetro do grupo estar em incumprimento para que o PEC calculado pelas dominadas seja devido, mesmo que as restantes sociedades do grupo cumpram com os requisitos, ou seja “a dispensa de PEC’s prevista na alínea e) do nº 11 do artigo 106º do CIRC só é aplicável quando todas as sociedades cumprirem as suas obrigações declarativas”.

Ademais, invoca a Requerente que o ofício circulado n.º 20208/2019, de 18-03-2019, aludido no despacho de indeferimento da Reclamação não é lei e, como tal, não pode fundamentar a decisão da AT.

Assim, relativamente à questão da aplicação da dispensa do PEC por conta no âmbito do RETGS:

O artigo 106.º, n.ºs 11, 12 e 13 do Código do IRC, à data dos factos, estabelecia que:

“11 - Ficam dispensados de efetuar o pagamento especial por conta:

a) Os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC, ainda que a isenção não inclua rendimentos que sejam sujeitos a tributação por retenção na fonte com carácter definitivo, bem como os sujeitos passivos que apenas auferam rendimentos não sujeitos ou isentos;

b) Os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, a partir da data de instauração desse processo;

c) Os sujeitos passivos que tenham deixado de efetuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de atividade a que se refere o artigo 33.º do Código do IVA;

d*) Os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável;

e) Os sujeitos passivos que não efetuem o pagamento até ao final do terceiro mês do respetivo período de tributação, desde que as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos.

12 - Quando seja aplicável o RETGS, é devido um PEC por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo a esta última as obrigações de determinar o valor global do pagamento especial por conta e de proceder à sua entrega.

13 - O montante do pagamento especial por conta a que se refere o número anterior é calculado para cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, nos termos do n.º 2, deduzindo, nos termos do n.º 3, o montante dos pagamentos por conta que seria obtido a partir dos dados resultantes da declaração periódica de rendimentos de cada uma das sociedades do grupo.”

Conclui-se que, quando seja aplicável o RETGS, é devido um PEC por cada uma das sociedades que integram o grupo de sociedades, incluindo a sociedade dominante (n.º 12 do artigo 106.º do Código do IRC). Esta última determina o PEC individual de cada uma das sociedades (incluindo o seu) e efetua, através da Modelo P1, um pagamento (global)

que corresponde ao somatório do PEC de cada uma das sociedades que integram o grupo (vide artigo 106.º, n.º 12 do Código do IRC).

Ou seja, esse valor global mais não é do que a soma dos PEC determinados individualmente. Conclui-se, por fim, que o cálculo dos PEC opera sempre numa base individual. De igual modo, também a dispensa de efetuar os PEC opera numa base individual. Isto porque, por um lado, a alínea e) do n.º 11 do artigo 106.º do CIRC - bem como os restantes critérios para a dispensa - faz referência a "sujeitos passivos". Ora, o facto de as sociedades integrarem um grupo de sociedades não afeta a sua qualificação como "sujeito passivos".

Ou seja, tudo opera como se o RETGS não fosse aplicável, i.e. caso cada uma das sociedades que integram o grupo de sociedades - hipoteticamente - não pertencesse ao grupo e cumprisse com os requisitos do n.º 11 do artigo 106.º do Código do IRC a mesma estaria dispensada de efetuar os PEC. Sendo que, o facto de integrarem um grupo de sociedades em nada altera esta conclusão. Aliás, um entendimento distinto contraria a intenção do legislador isto porque, as regras para os PEC no âmbito do RETGS foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, o qual refere que: "(...) cumpre clarificar as regras aplicáveis na determinação do PEC quando seja aplicado o RETGS, estabelecendo que aquele deve ser calculado por cada sociedade individualmente considerada, nas mesmas circunstâncias que seriam aplicáveis caso estas não pertencessem ao grupo, recaindo o pagamento especial por conta do somatório desses valores à sociedade dominante" .

Assim, os requisitos para a dispensa devem ser aferidos individualmente e o facto de uma das sociedades do grupo não cumprir com tais requisitos não determina a impossibilidade de dispensa para as restantes sociedades que integrem o grupo de sociedades. Entendimento contrário colocaria as sociedades a que seja aplicável o RETGS numa situação desvantajosa a qual não foi pretendida pelo legislador.

Pelo exposto, justifica-se a anulação do indeferimento da reclamação graciosa, bem como a anulação da liquidação de IRC, na parte em que esta respeita a juros compensatórios, com o conseqüente reembolso deste montante.

Como consequência da anulação da liquidação, no que diz respeito a juros compensatórios, há lugar ao reembolso deste montante acrescido de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

No caso em apreço, conclui-se que há erro na liquidação imputável aos serviços da AT.

Exemplo 3 – Processo nº 153/2021-T

A..., S.A., e as empresas do seu grupo (requerentes) em conjunto, vieram apresentar pedido de pronúncia arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação das autoliquidações de IRC relativas ao período de 2018 e do despacho de indeferimento de reclamação graciosa. As Requerentes pedem ainda indemnização pelos custos em que incorreram com a prestação indevida de garantia e ainda a restituição das quantias pagas acrescidas de juros indemnizatórios.

As Requerentes explicam que formaram um grupo fiscal sujeito ao RETGS, do qual a A... era sociedade dominante (o Grupo J...) até 01-01-2019. A A... foi titular da totalidade das participações sociais das Subsidiárias, as quais têm as entidades B..., Lda., C..., Lda., D..., Lda., E..., S.A., F..., S.A., e Sociedade Imobiliária G..., S.A.

A A..., enquanto sociedade cindida, e a H..., enquanto sociedade beneficiária, levaram a cabo uma operação de Cisão-Fusão, de que resultou ser destacada parte do património da A... sem dissolução desta, incluindo as participações nas Subsidiárias (para além de equipamentos, trabalhadores, etc.), e subsequente integração por fusão no património da H... No projeto de cisão-fusão refere a data a partir da qual as novas participações sociais concedem o direito de participar nos lucros e particularidades desse direito (art. 119.º, n.º 1, al. h) do CSC). As novas participações darão direito a participar nos lucros a partir da data em que a fusão produzirá efeitos, i.e. 1 de janeiro de 2019. Refere ainda a data efetiva da fusão do ponto de vista conta contabilístico, que seria 1 de janeiro de 2019 (art. 119.º, n.º 1, al. i) do CSC). Por isso, nos termos do artigo 113.º do CSC, aplicável por força do artigo 120º do mesmo diploma, a referida cisão-fusão começaria a produzir efeitos a partir do dia 1 de janeiro de 2019»

Ao longo do mês de junho de 2019, as sociedades que pertenciam ao Grupo J, entregaram as Modelo 22 de IRC, relativas ao período de tributação entre 01-01-2018 e 31-12-2018, tendo devidamente assinalado os campos 1 e 8 do quadro 4 da folha de rosto e indicado no campo 9 do mesmo quadro o número de identificação fiscal da sociedade dominante do grupo de sociedades, i.e., a A...;

A partir de 25-06-2019, as Subsidiárias foram notificadas de que as suas declarações apresentavam o erro central “D5B – Sujeito passivo não existe como fazendo parte de um grupo de sociedades”;

No requerimento do sujeito passivo, está precisamente em causa a data a partir da qual o Grupo J..., SA cessa para efeitos de aplicação do RETGS.

As Requerentes B..., Lda. e F..., S.A. não procederam ao pagamento voluntário do imposto adicionalmente liquidado pela AT, na sequência do que esta instaurou processos de execução fiscal para cobrança coerciva, relativo ao IRC de 2018 da Requerente B..., Lda. e para cobrança coerciva, relativo ao IRC de 2018 da Requerente F..., S.A.;

Para suspensão dos mencionados processos de execução fiscal, B..., Lda. e F..., S.A. ofereceram, ao abrigo do disposto nos artigos 169.º e 199.º do CPPT, garantia idónea, sob a forma de constituição de hipotecas voluntárias sobre imóveis.

As Requerentes C..., Lda. e D..., Lda., efetuaram o pagamento das respetivas liquidações;

A AT defende que as Requerentes apresentaram modelos 22 relativas ao exercício de 2018 aplicando o RETGS, mas o sistema informático da AT não permitiu tal apresentação. Na sequência do requerimento da A..., a AT esclareceu as razões da não admissibilidade das modelos 22 aplicando RETGS. As Requerentes mesmo assim apresentaram declarações modelo 22 relativas ao exercício de 2018 nos termos do regime geral do IRC, de que vieram a resultar as liquidações impugnadas.

As Requerentes apresentaram reclamação graciosa das liquidações que veio a ser indeferida pela AT, pelas seguintes razões:

– O art.º 113.º do CSC refere “o diferimento da eficácia de uma operação de reestruturação está dependente de que a mesma esteja "sujeita a condição ou termos suspensivos" e de ocorrerem, antes da verificação destes, "mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam" podendo "a assembleia de qualquer das sociedades deliberar que seja requerida a resolução ou a modificação do contrato.";

– Embora o projeto de cisão mencione o art.º 113.º do CSC e fixe uma produção de efeitos automática a iniciar dia 1 de janeiro de 2019, este artigo não se aplica ao caso concreto, na medida em que não existiram "mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam" e, logo, "tampouco houve lugar a qualquer modificação ou resolução do contrato de Cisão-Fusão", conforme informa a recorrente no §.24.º do direito de audição;

- A eficácia da Cisão-Fusão em apreço ocorre na data do registo da operação na Conservatória do Registo Comercial, com a transmissão de todos os direitos e obrigações do património destacado para a sociedade beneficiária (cfr. art.º 112.º do CSC).";
- A fixação de uma data convencionada a partir da qual as operações da sociedade cindida são consideradas do ponto de vista contabilístico, como efetuadas por conta da sociedade incorporante, apenas releva no plano contabilístico e fiscal, desde que os efeitos retroativos se situem dentro do mesmo período de tributação em que a operação se tornou eficaz;
- Nos termos do art.º 112.º do CSC, a data do registo da operação em apreço, apresenta uma eficácia constitutiva e não meramente declarativa;
- Assim, a produção de efeitos jurídicos, contabilísticos e fiscais da operação de Cisão-Fusão controvertida ocorreu no dia 21-12-2018 e não no dia 01-01-2019, pelo que é aquela e não esta a data de cessação do RETGS.

No entanto, o artigo 8.º, n.º 11, do CIRC estabelece que «sempre que, no projeto de fusão ou cisão, seja fixada uma data a partir da qual as operações das sociedades a fundir ou a cindir são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efetuadas por conta da sociedade beneficiária, a mesma data é considerada relevante para efeitos fiscais desde que se situe num período de tributação coincidente com aquele em que ocorra a produção dos efeitos jurídicos da operação em causa».

No projeto de cisão-fusão em questão refere-se que «a data de produção de efeitos do ponto de vista contabilístico será a data de produção de efeitos da cisão-fusão, i.e. 1 de janeiro de 2019» e que «nos termos do artigo 113.º do CSC, aplicável por força do artigo 120º do mesmo diploma, a presente cisão-fusão será aprovada pelos detentores de capital e registada, sujeita a termo para produção de efeitos, devendo a produção de efeitos ocorrer automaticamente no dia 1 de janeiro de 2019».

Por isso, para efeitos do preceituado no artigo 8.º, n.º 11, do CIRC, a data de produção de efeitos sob o ponto de vista contabilístico é 01-01-2019, e como esta data se situa «num período de tributação coincidente com aquele em que ocorra a produção dos efeitos jurídicos da operação em causa», pelo que desta norma decorre que a data de 01-01-2019 é também relevante para efeitos fiscais.

A controvérsia entre as Partes incide sobre a interpretação dos artigos 112.º e 113.º do CSC que estabelecem seguinte:

O regime previsto nestes artigos para a fusão de sociedades é aplicável à cisão de sociedades por forma do disposto no artigo 120.º do CSC.

No projeto de cisão-fusão, ao estabelecer-se que a produção de efeitos contabilísticos e gerais começa a 01-01-2019, não dependente de qualquer evento está a fixar-se um termo suspensivo certo.

O artigo 113.º do CSC, contendo como hipótese normativa «se a eficácia da fusão estiver sujeita a condição ou termo suspensivos», aplica-se tanto ao termo suspensivo certo como ao incerto, prevendo apenas a possibilidade de modificação ou resolução do contrato de fusão-cisão, se, após as deliberações das assembleias gerais, ocorrerem «mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam».

Assim, não tem qualquer suporte legal a interpretação que a AT faz na decisão da reclamação graciosa.

Pelas mesmas razões, as autoliquidações e as liquidações que com base naquelas foram efetuadas enfermam de erro ao não aplicarem o RETGS que vigorou até 31-12-2018.

O art. 171.º do CPPT, estabelece que «a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência».

Assim, impedem os pedidos de indemnização por garantia indevida, sem prejuízo de o eventual direito a indemnização poder ser exercido em processo autónomo.

Na sequência da anulação das liquidações de IRC, as Requerentes C..., Lda. e D..., Lda. têm direito a serem reembolsadas da quantia que cada uma delas pagou, o que é consequência imediata da anulação. No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT que no seu n.º 1 indica que há direito a juros indemnizatórios em caso de anulação por vício que constitua «erro», entendendo-se como tal os vícios que na dogmática administrativa tem tal designação, que são os vícios de erro sobre os pressupostos de facto e erro sobre os pressupostos de direito.

O artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, estabelece que cabe à AT retirar da anulação das liquidações os efeitos que foram devidos.

Por fim, o Tribunal Arbitral decidiu em:

- Indeferir o requerimento de suspensão da instância formulado pela AT
- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às questões de ilegalidade das liquidações e da decisão da reclamação graciosa;
- Anular o despacho que indeferiu a reclamação graciosa;
- Anular as liquidações de IRC;
- Julgar improcedente o pedido de indemnização por garantia indevida;
- Julgar procedente o pedido de reembolso e juros indemnizatórios formulado pela Requerente C..., Lda. e D..., Lda., e condenar a AT a reembolsá-la, acrescida de juros indemnizatórios;

3.7. Questões de investigação

Para (Bryman et al., 2007), as questões de investigação são importantes no processo de investigação porque forçam-nos a considerar o mais básico – o que é que queremos realmente saber? (...) é importante elaborar questões de investigação claras, caso contrário, podemos incorrer numa investigação confusa sem um objetivo definido.

“Em questões quantitativas, a investigação é, por vezes, mais específica do que na investigação qualitativa. Na verdade, alguns investigadores qualitativos defendem uma abordagem muito aberta, sem questões de investigação. Esta é uma abordagem muito arriscada e pode ser uma receita para recolher uma grande quantidade de informação sem uma noção clara do que observar ou o que perguntar aos seus entrevistados.” (Bryman et al., 2007)

Bryman et al., (2007) aponta alguns requisitos que as questões de investigação devem preencher (os quais se pretende respeitar na elaboração das questões de investigação da presente dissertação):

- As questões devem ser claras;
- As questões devem ser alcançáveis em termos de pesquisa e investigação;
- As questões devem estar conectadas com a teoria e pesquisa estabelecida;
- As questões devem estar relacionadas umas com as outras;

- As questões devem ter potencial para contribuir para o conhecimento/literatura existente;
- As questões não devem ser nem demasiado longas nem demasiado curtas.

Com base nos pontos acima, seguem abaixo as questões de investigação formuladas, com a crença de que estas são oportunas na atual conjuntura económica e jurídica e, após feita a revisão da literatura relativa ao tema, concluiu-se que ainda nenhum autor se debruçou sobre nenhuma destas questões e daí acreditar que se conseguirá obter novas conclusões e assim contribuir para a literatura existente:

- 1) Os auditores cobram honorários de auditoria mais elevados para compensar um maior esforço de auditoria em entidades com elevado grau de risco fiscal? (Simunic, 1980)
- 2) Os avanços nas tecnologias de informação e análise de dados, abrem portas para novos métodos de deteção da fraude? (Singh et al., 2019)
- 3) Há ainda um caminho a percorrer até uma efetiva tributação justa e unitária dos grupos? (Belo et al., 2019)
- 4) Como é que os auditores respondem ao risco fiscal? (Abernathy et al., 2019)
- 5) Num ambiente em que a auditoria atualmente enfrenta muitos desafios, passará a resposta dos auditores por aumentar a participação de peritos nas atividades de auditoria? (Bilondi et al., 2008)
- 6) Qual o valor estimado de perdas para o Estado derivado da evasão fiscal praticada? (Schneider et al., 2010)

3.8. Elaboração das Hipóteses

Com base no enquadramento teórico foram formuladas as hipóteses que se pretende estudar neste trabalho, que se seguem:

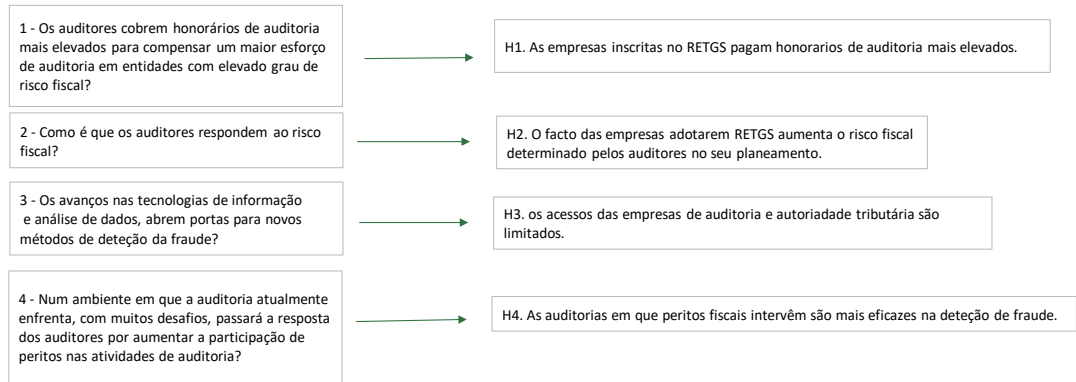


Figura 2 - Formulação das Hipóteses

Tal como referido anteriormente o presente estudo destina-se a responder a algumas questões relacionadas com o planeamento fiscal dos grupos inscritos no RETGS, assim como o papel dos auditores na prevenção e combate do planeamento fiscal abusivo. Na minha perspetiva este é um tema bastante atual, tendo em conta o crescente número de empresas inscritas neste regime no nosso país. Dessa forma, é também importante conhecer as “ferramentas” ao dispor destas sociedades em sede de engenharias fiscais, e a partir daí, no papel de auditor competente, tentar minimizar o aproveitamento e abuso fiscal que poderá acontecer. Neste capítulo pretende-se mostrar como se pretende investigar e responder às questões de investigação propostas anteriormente.

Importa aclarar a definição de “metodologia”, pois muitas vezes confunde-se alguns conceitos, como “método” e “metodologia”.

Coutinho, (2014) esclarece da seguinte forma:

- Um conjunto de técnicas suficientemente gerais para serem comuns a um número significativo de ciências, constituem um método;
- A metodologia analisa e descreve os métodos, distancia-se da prática para poder tecer considerações teóricas em torno do seu potencial na produção do conhecimento científico.

As principais metodologias que os autores abordam, e assim as que temos ao dispor para o presente caso de estudo podem ser de carácter quantitativo ou qualitativo.

A metodologia qualitativa é baseada em questões de investigação que, associadas formam asserções. Um exemplo concreto da aplicação deste método são as entrevistas.

A metodologia quantitativa é baseada em questões de investigação que, associadas formam hipóteses que deverão ser, ou não, confirmadas através de dados obtidos a partir de questionários realizados.

Os dados também podem ser classificados pela fonte. O estudo pode basear-se numa análise de dados secundários (dados recolhidos a partir de uma fonte já existente) ou numa análise de dados primários (dados que gerados através da recolha de dados de uma fonte original, como uma experiência ou pesquisa). As principais fontes de dados de investigação secundária incluem arquivos, bases de dados comerciais, estatísticas governamentais e comercialmente produzidas e dados do setor, relatórios corporativos

estatutários e voluntários, documentos internos e registos de organizações, e informações em publicações impressas e baseadas na Web. (Collis, 2013)

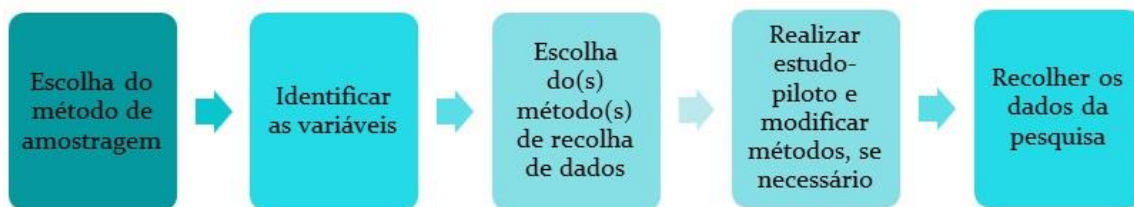


Figura 3-Processo de recolha dos dados

Uma moldura de amostragem é um registo da população a partir da qual uma amostra pode ser extraída. Uma população é um conjunto de pessoas ou recolha de itens considerados para fins estatísticos. Se a população for relativamente pequena, pode-se seleccionar toda a população; caso contrário, terá de se seleccionar uma amostra aleatória.

Numa amostra aleatória todos os membros da população têm hipótese de ser escolhidos. Por conseguinte, utilizando uma amostra aleatória, os resultados da amostra são generalizáveis para a população.

A moldura de amostragem do estudo realizado na presente dissertação são as empresas que operam em Portugal do setor de Auditoria e os grupos de sociedades.

Neste estudo, recorreu-se à base de dados SABI, com o intuito de obter informação das empresas a incluir na população em estudo. A população é composta por 35.364 grupos de sociedades. Extraíram-se 5.382 ao filtrar pelas que possuem informação relativamente aos seus auditores e também pelas que possuem informação de contacto. Estas 5.382 entidades eram auditadas por 263 diferentes empresas de auditoria. Abaixo estão representadas as 7 empresas de auditoria mais presentes na população recolhida.



Figura 4 - Empresas de Auditoria mais presentes na população

Existem 1.618 grupos portugueses que beneficiam de serviços de auditoria das 7 entidades acima representadas na Figura 2. Foram inquiridos todos estes 1.618 grupos.

Existem os seguintes métodos de obtenção da amostra aleatória:

- Amostra sistemática - a população é dividida pelo tamanho da amostra necessária e de seguida os elementos da amostra são determinados em intervalos de número correspondente ao resultado obtido da divisão;
- Amostra estratificada – consiste na identificação de subgrupos (estratos) dentro da população e a partir daí selecionar um número de elementos dentro de cada estrato. Este método tem por objetivo garantir que nenhuma classe da população se encontre sub-representada;
- Amostragem por quotas;
- Amostragem Cluster - envolve fazer uma seleção aleatória de um quadro de amostragem listando grupos de unidades em vez de unidades individuais. Ou seja, apenas uma pessoa pertencente a um grupo é considerada para a amostra. Este método pode ser útil particularmente em entrevistas

O processo de obtenção da amostra aleatório foi efetuado com recurso ao Microsoft Excel.

Na figura abaixo, estão representados os passos seguidos para a obtenção da amostra aleatória das entidades:

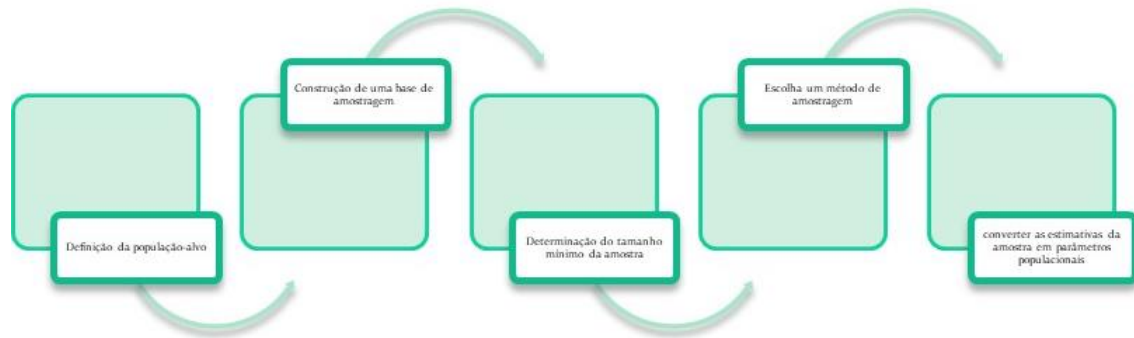


Figura 5 - Etapas para a obtenção de amostra aleatória

A investigação será realizada através de um estudo teórico e empírico. O estudo empírico envolverá inquéritos e estudos experimentais.

Num inquérito ou questionário, um fator essencial a ter em conta é a taxa de resposta esperada, que pode ser de 10% ou menos. O cálculo apresenta-se de seguida:

$$10\% \times 1.618 \text{ inquéritos} \\ = 162 \text{ respostas obtidas para os grupos de sociedades (no máximo)}$$

E,

$$10\% \times 2.000 \text{ inquéritos} \\ = 200 \text{ respostas obtidas das firmas de auditoria (no máximo)}$$

Os inquéritos podem ser divididos em dois tipos, de acordo com o seu propósito (Collis, 2013):

- Inquérito descritivo, em que o objetivo é fornecer uma representação precisa de fenómenos num momento ou em vários (por exemplo, um inquérito ao consumidor para investigar a opinião dos clientes sobre novos produtos ou serviços que estão a ser desenvolvidos pela empresa; um inquérito de atitude para

investigar as opiniões dos colaboradores sobre um novo esquema de produtividade).

- Um inquérito analítico é realizado para determinar se há uma relação entre pares de variáveis ou múltiplas variáveis. Neste caso, é necessário desenvolver um quadro teórico a partir da literatura para que se possa identificar as variáveis dependentes e independentes na relação.

Nesta dissertação foram realizados dois inquéritos analíticos distintos. Um dirigido a grupos de sociedades Portugueses (Anexo I) e o segundo dirigido a Entidades de Auditoria (Anexo II).

Obtiveram-se 51 respostas ao inquérito enviado aos grupos de sociedades.

Obtiveram-se 56 respostas ao inquérito enviado a entidades de auditoria.

O inquérito foi respondido por vários auditores em empresas de auditoria. Os inquéritos foram feitos a grandes e pequenas empresas de auditoria. Estes inquéritos destinam-se a profissionais que já possuem uma experiência considerável na área.

A escolha deste método prende-se com a capacidade de se conseguir uma recolha maior de informação do que com o recurso a entrevistas (pois a disponibilidade para agendamento das mesmas é difícil e carece de bastante tempo para que se consiga uma amostra razoável; não é um método tão flexível quanto os inquéritos).

A elaboração dos inquéritos foi feita com recurso ao Google *Forms*. Após recolha dos dados por parte dos inquiridos, o seu tratamento e análise estatística foi realizado através do Microsoft Excel.

4.1. Caracterização da Amostra

Relativamente aos grupos de sociedades, a amostra obtida caracteriza-se da seguinte forma:

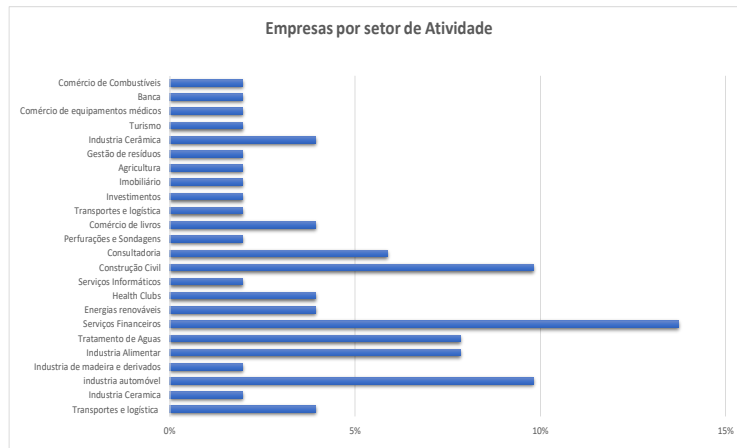


Gráfico 1 - Setor de Atividade das Entidades que constituem a amostra



Gráfico 2 - Região em que as Entidades que constituem a amostra estão sediadas

Podemos verificar que as entidades que responderam ao inquérito trabalham maioritariamente no setor dos serviços financeiros, seguindo-se as áreas da construção civil e indústria automóvel.

Verificamos também que Lisboa é a região onde se localizam a maior parte das sedes das empresas inquiridas.

As pessoas inquiridas caracterizam-se conforme o gráfico abaixo, relativamente à sua função na respetiva entidade:

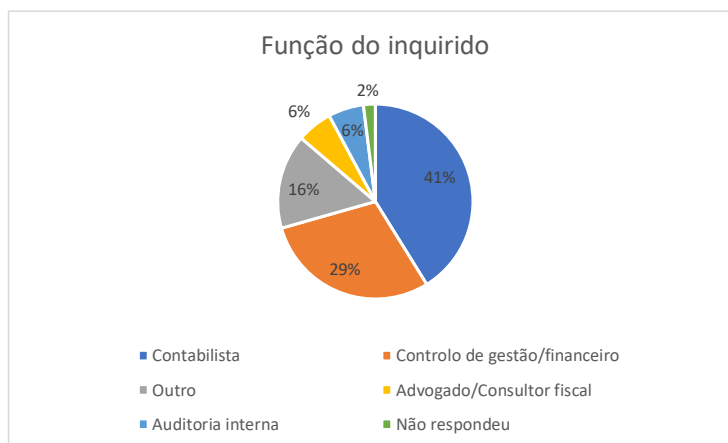


Gráfico 3 - Função do profissional que respondeu ao inquérito

Verifica-se que as pessoas inquiridas, na sua maioria, desempenham funções na área da contabilidade e controlo de gestão/financeiro. Uma vez que os funcionários que responderam ao inquérito trabalham em áreas diretamente relacionadas com a área de estudo, podemos supor que as respostas correspondem à realidade e que as questões foram respondidas com base no conhecimento de facto.

Relativamente às empresas prestadoras de serviços de auditoria, a amostra obtida caracteriza-se da seguinte forma:

- Obtiveram-se apenas duas respostas de entidades de auditoria líderes (big4), sendo uma delas a KPMG e a outra a Deloitte.
- Em termos de antiguidade dos inquiridos na função de Auditor, o gráfico abaixo indica que a maior parte dos auditores que responderam ao inquérito desempenham funções no mínimo há 10 anos, o que traz confiança na experiência dos inquiridos e maior veracidade aos resultados obtidos.

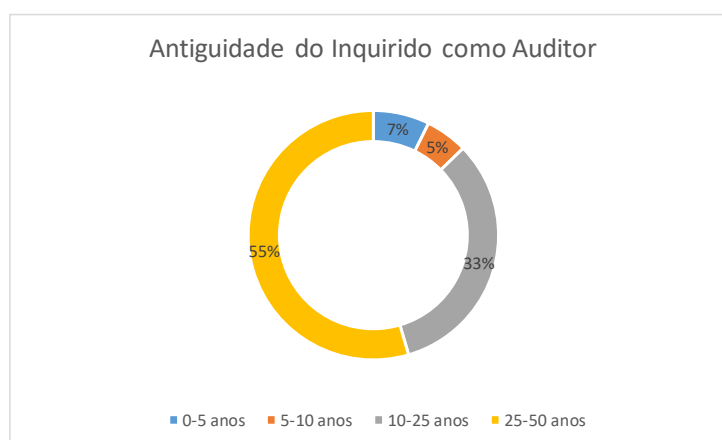


Gráfico 4 - Antiguidade do profissional que respondeu ao inquérito

4.2. Resultados

Do inquérito efetuado aos grupos de sociedades resultou que todas as empresas inquiridas são auditadas. No gráfico abaixo podemos verificar o número de empresas inquiridas que adota o RETGS.

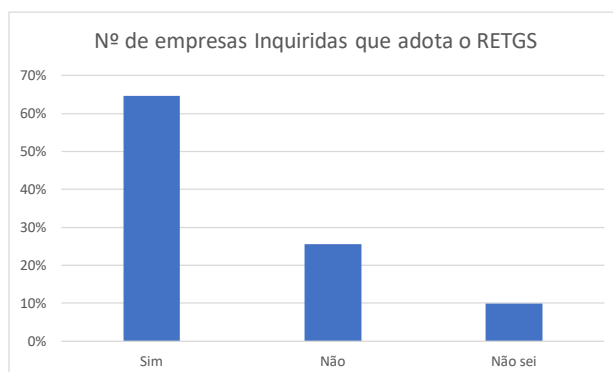


Gráfico 5 - Número de empresas que constituem a amostra que adotam o RETGS

Com base no gráfico acima, verifica-se que cerca de 70% das empresas inquiridas adota o RETGS, o que indica que a maior parte das empresas considera o regime vantajoso.

Relativamente aos gastos com auditorias, verificou-se que a maior parte das entidades têm um gasto com serviços de auditoria entre os 10 e os 30 milhares de euros. No entanto, a maior parte delas não notou um acréscimo dos gastos após implementação do RETGS. Estes resultados podem indicar que o facto das empresas adotarem ou não este regime, não está diretamente direcionado com os honorários cobrados por parte das entidades de auditoria.

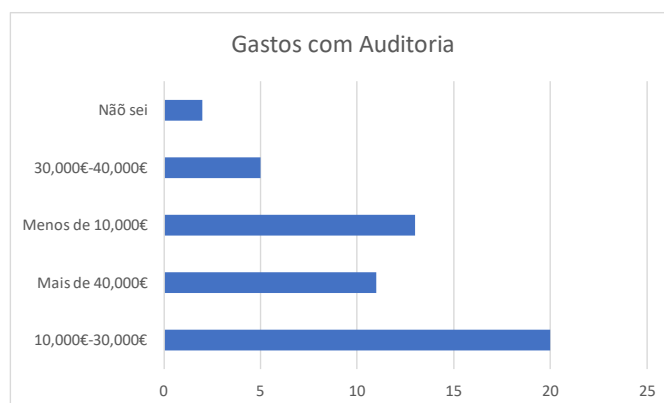


Gráfico 6 - Gasto com serviços de Auditoria por parte das entidades que responderam ao Inquérito

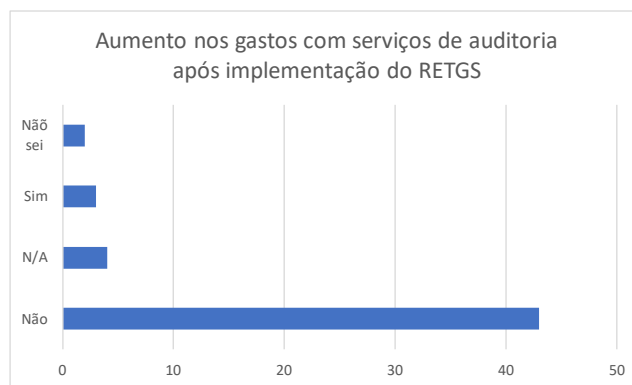


Gráfico 7 - Percepção sobre a variação dos honorários de auditoria com a aplicação do RETGS

Em termos de motivação das empresas na adoção do regime verificou-se que os principais motivos que levam as empresas a optar pelo RETGS é a poupança fiscal, sendo o motivo mais relevante a seguir ao primeiro, a possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais de imediato aos lucros gerados pelas outras sociedades do grupo.

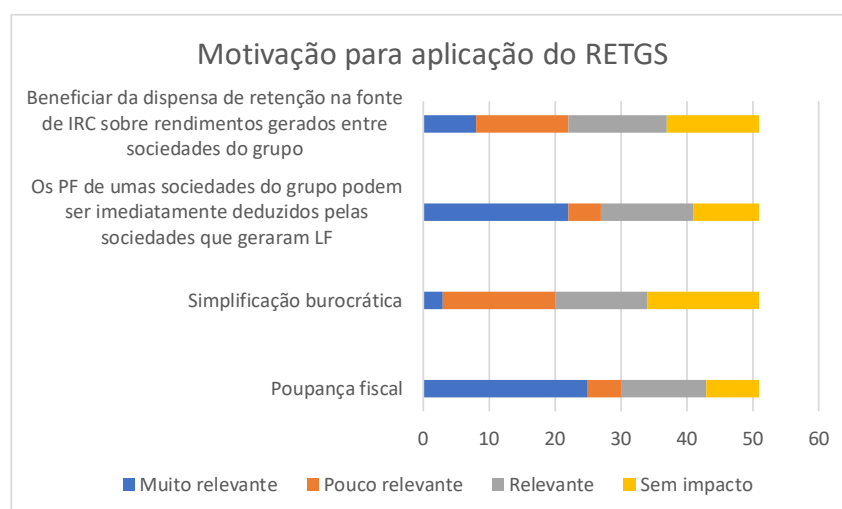


Gráfico 8 - Motivação das entidades para a aplicação do RETGS, por relevância

Quando questionados acerca da possibilidade de implementação de um regime geral de tributação dos lucros de sociedades comum a todos os países da União Europeia, os grupos responderam com unanimidade que concordam com a implementação e consideram vantajoso, como se vê pelo gráfico abaixo:

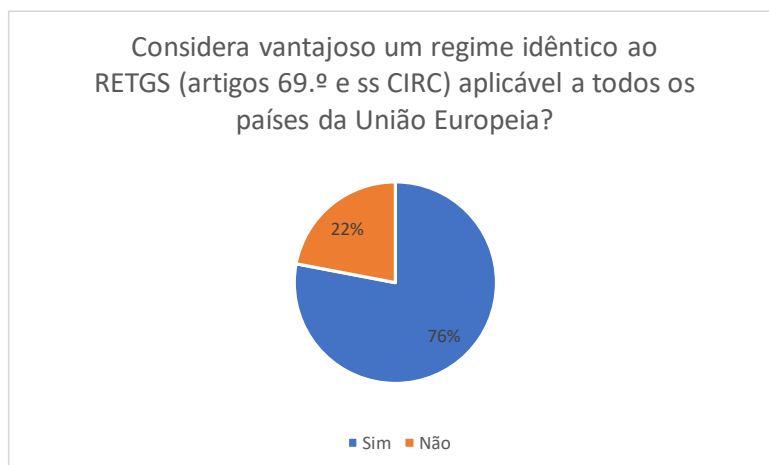


Gráfico 9 - Opinião da amostra inquirida relativamente à implementação de um regime fiscal comum aos grupos de sociedades da EU

Do inquérito efetuado às empresas prestadoras de serviços de auditoria resultou que:

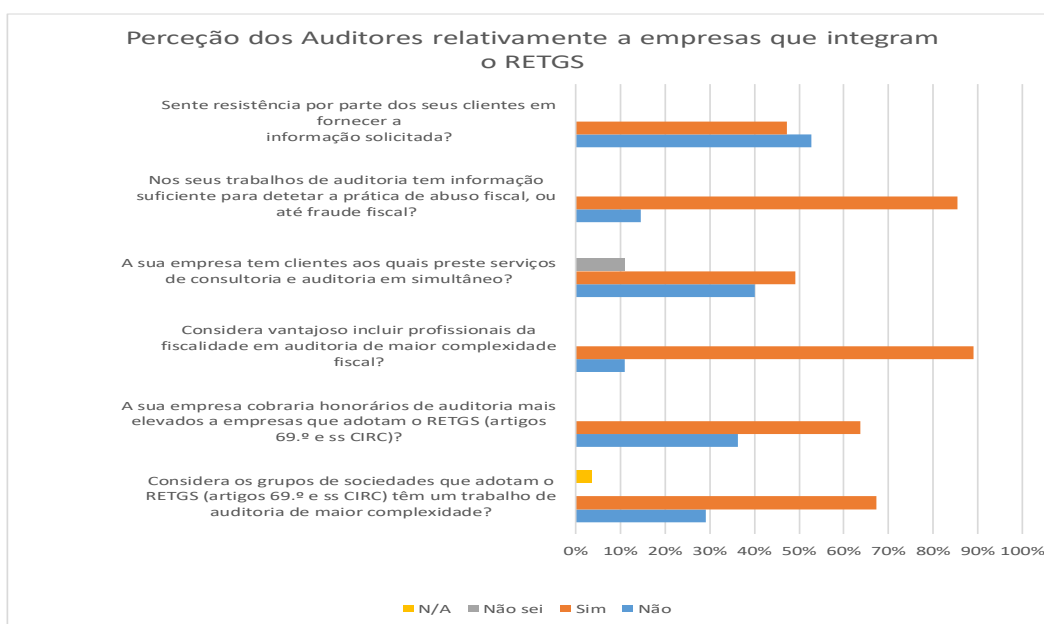


Gráfico 10 - Perceção dos auditores relativamente às entidades que integram o RETGS

- Na maioria dos casos os auditores não sentem resistência por parte dos seus clientes na prestação da informação necessária aos trabalhos;
- Concluiu-se que é unânime entre os profissionais de auditoria que estes possuem a informação necessária à deteção de fraude e evasão fiscal;
- Cerca de 45% dos profissionais admite prestar serviços de consultoria às mesmas empresas a quem presta serviços de auditoria;

- É também unânime a opinião dos auditores relativamente à inclusão de peritos fiscais em auditorias a entidades que apresentem maior complexidade fiscal. A maior parte considera vantajoso;
- Cerca de 60% das empresas cobraria honorários mais elevados a entidades que adotam o RETGS;
- A maior parte dos auditores inquiridos considera os grupos de sociedades que optam pelo RETGS entidades com maior complexidade fiscal, e, possivelmente por isso cobram honorários mais elevados.

4.3. Interpretação dos Resultados

H1. As empresas inscritas no RETGS pagam honorários de auditoria mais elevados.

É interessante verificar que, apesar da maioria das respostas dos auditores referirem que cobrariam honorários mais elevados a empresas que adotem o RETGS, os grupos de sociedades que adotam o regime não têm essa perceção. Assim, podemos questionar se a poupança fiscal derivada da aplicação do regime compensa relativamente ao acréscimo no valor dos honorários a pagar.

H2. O facto das empresas adotarem RETGS influencia o risco fiscal determinado pelos auditores no seu planeamento.

No estudo realizado podemos concluir que o facto das empresas optarem pelo RETGS lhes confere maior grau de complexidade fiscal, uma vez que cerca de 70% das entidades o confirmaram.

H3. As auditorias em que peritos fiscais intervêm são mais eficazes na deteção de fraude.

É difícil aferir em que medida as auditorias em que participam peritos fiscais são melhor sucedidas. No entanto, cerca de 80% dos profissionais de auditoria acreditam ser vantajoso a presença destes profissionais.

H4. Os acessos das empresas de auditoria são limitados e diminuem a possibilidade de deteção de evasão ou infração fiscal.

Cerca de 90% dos profissionais de auditoria afirmaram possuir os meios necessários à deteção de evasão ou infração fiscal. É uma percentagem muito elevada, o que demonstra que é unânime a opinião.

4.4. Limitações do Estudo

A primeira e principal limitação do estudo realizado a apontar é sem dúvida o número de respostas obtido (3% dos grupos de sociedades inquiridos e 2,8% das entidades de auditoria inquiridas), o que impede que possamos extrapolar o resultado. No entanto, é possível identificar uma tendência, pois não houve grande variância nas respostas obtidas.

Trata-se de um tema sensível, ao qual as empresas podem ter receio de responder, portanto é possível que algumas respostas não sejam as mais corretas.

Um outro aspeto a considerar é o nível de conhecimento do tema por parte da pessoa que respondeu ao inquérito pois são temas complexos.

4.5. Sugestões para estudos futuros

Uma primeira sugestão será conseguir arrecadar um maior número de respostas, de modo a tornar o estudo mais fidedigno.

Um ponto que considero interessante investigar no futuro é se a poupança fiscal derivada da aplicação do regime compensa relativamente ao acréscimo no valor dos honorários a pagar.

Um outro fator a investigar poderia ser o grau de conhecimento dos profissionais de auditoria em matéria fiscal pois, a maioria dos mesmos respondeu que consideram vantajoso a presença de peritos fiscais nas auditorias, o que sugere que não se sentem capacitados nesta matéria.

Outra questão que surgiu foi a de perceber em que medida o novo regime de proteção de dados, assim como os regulamentos de confidencialidade das empresas comprometem o trabalho dos auditores na deteção de inconformidades.

Do estudo e análise bibliográfica do tema, inicialmente fez-se um enquadramento jurídico, contabilístico e fiscal dos grupos de sociedades, pois foi este o conceito que esteve na base de toda a dissertação e estudo realizado. No âmbito fiscal, foi analisado o regime de tributação dos grupos em vigor no nosso país (RETGS), assim como o regime proposto pela comissão europeia. Através do inquérito efetuado, concluiu-se que os grupos verificam que existe poupança fiscal quando aplicado o RETGS, uma vez que a maior parte das empresas inquiridas empregam o regime e consideram este um dos fatores com mais peso aquando da decisão da opção pela aplicação do regime. Concluiu-se que o segundo fator com mais peso é o facto dos prejuízos fiscais gerados por umas sociedades do grupo poderem ser deduzidos no mesmo período aos lucros das entidades lucrativas. Como vimos, os inquiridos consideram vantajoso a existência de um regime como o RETGS homogéneo entre os países da União Europeia para fazer face á realidade das multinacionais. No entanto, através da revisão bibliográfica sobre o tema, rapidamente se percebeu que ainda existe um longo caminho a percorrer até que este regime encontre a sua versão definitiva para poder ser implementado.

Os grupos têm vindo a ser cada vez mais um problema no que concerne a atividades de planeamento fiscal. Como vimos, o planeamento fiscal pode reverter 3 formas distintas: *Tax planning*, acontece de forma lícita, como tentativa de reduzir o imposto a pagar sem violar a lei; *Tax avoidance*, que se traduz em contornar a lei de forma lícita, no entanto antijurídica; *Tax Evasion* que resulta de atos ilícitos, que constitui evasão fiscal.

Este tipo de sociedades está atualmente em ascensão e têm bastantes peculiaridades, pelo que é necessário um profundo conhecimento das mesmas por parte dos auditores, de modo a mitigar estas práticas, que provocam danos enormes no rendimento obtido pelos Estados devido ao facto destes grupos pagarem imposto inferior ao devido em consequência do abuso fiscal praticado. Como resultado das respostas obtidas pelos profissionais de auditoria, que, na sua grande maioria considera vantajosa a presença de peritos fiscais em auditorias a entidades de maior complexidade, surgiu uma nova questão. Será que os auditores se sentem preparados para auditar em matérias fiscais?

Os profissionais de auditoria podem nem sempre estar a par de todas as especificidades deste tipo de sociedades e daí não estarem preparados para estarem alerta na análise de determinados aspetos, ou estando, podem não querer interferir devido ao fator conflito de interesses ou então não serem bem sucedidos na definição de limites no que concerne ao que é planeamento fiscal legal e o que já se pode considerar ser abuso fiscal.

No geral, foi um estudo bastante interessante, sobre temas muito atuais. Contribui para a literatura existente uma vez que foi estudado o papel dos auditores no combate a práticas abusivas de planeamento ou evasão fiscal através de dois inquéritos distintos, um dirigido aos grupos de sociedades e outro a empresas de auditoria. Embora o reduzido número de respostas obtidas foi possível chegar a várias conclusões através da relação dos resultados obtidos nos dois inquéritos. Chegou-se também a novas questões que poderão ser abordadas ou investigadas em estudos futuros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abernathy, J. L., Finley, A. R., Rapley, E. T. & Stekelberg, J. (2019). External Auditor Responses to Tax Risk. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 36(3), 489–516. <https://doi.org/10.1177/0148558X19867821>
- Alm, J. (2014). Does an uncertain tax system encourage “aggressive tax planning”? *Economic Analysis and Policy*.
- Alm, J. & Torgler, B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 101, 635–651. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9>
- Amorim, J. de C. (2007). *Algumas medidas de combate à evasão fiscal*. <https://doi.org/10.26537/rebules.v0i12.895>
- Antunes, J. (2022, Março). *Normas que visam o combate à evasão e fraudes fiscais*. 38–45.
- Antunes, J. E. (2002). *Os Grupos de Sociedades* (2nd ed.). Almedina.
- Antunes, J. E. (2011). A tributação dos grupos de sociedades. *Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 45.
- Arena, M. P. & Roper, A. H. (2010). The effect of taxes on multinational debt location. *Journal Of Corporate Finance*, 16(5), 637–654. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2010.07.006>
- Azevedo, P. A. & Rodrigues, H. P. (2020). *Planeamento Fiscal e Boas Práticas de Gestão*.
- Belo, L. M., Rodrigues, P. A. & Almeida, Z. M. (2019). A TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES: UM REGIME EM EVOLUÇÃO. *REVISTA ELECTRÓNICA DE FISCALIDADE DA AFP*.
- Bilondi, Z. M., Hosseini, S. A. & Molanazari, M. (2008). Auditors’ View on the Necessity and Status of Using Expert Services in Auditing. *Journal of Accounting Knowledge*.
- Bratten, B., Gleason, C. A., Larocque, S. A. & Mills, L. F. (2017). Forecasting Taxes: New Evidence from Analysts. *The Accounting Review*, 92(3), 1–29. <https://doi.org/https://doi.org/10.2308/accr-51557>
- Bryman, A., Bell, E. & Harley, B. (2007). *Business research method*. (5th ed.). Oxford University Press.

- Certificados, O. dos C. (2019, Outubro). *No Title*. 74.
- RETGS – Pagamentos por conta, (2020).
- Chyz, J. A., Gal-Or, R., Naiker, V. & Sharma, D. S. (2021). The Association between Auditor Provided Tax Planning and Tax Compliance Services and Tax Avoidance and Tax Risk. *THE JOURNAL OF THE AMERICAN TAXATION ASSOCIATION*, 43, 7–36. <https://doi.org/10.2308/JATA-19-041>
- Collis, J. (2013). *Business Research: A Practical Guide for Undergraduate and Postgraduate Students* (P. Macmillan (Ed.); 4th ed.).
- Commission, E. (2011). *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*.
- Commission of the European Communities. (2001). *Final Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee towards an Internal Market without TaxObstacles - A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for Their EU-*.
- Coutinho, C. P. (2014). *Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas*. Editora Almedina.
- Demere, P., Yue Li, L., Lisowsky, P. & Snyder, R. W. (2019). *Do smoothing activities indicate higher or lower financial reporting quality? Evidence from effective tax rates*. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2757786>
- Dine, J. (2000). *The Governance of Corporate Groups*.
- Drake, K. D., Lusch, S. J. & Stekelberg, J. (2019). Does Tax Risk Affect Investor Valuation of Tax Avoidance? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 34(1), 151–176. <https://doi.org/10.1177/0148558X17692674>
- E., E. (2011). The Legal Sources and Steps of The European Tax Harmonization. *Juridical Current*, 40–55.
- Ereio, J. T. & Loureiro, C. T. (2011). 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. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*.

- Ernst & Young. (2014). *Bridging the divide: Highlights from the 2014 tax risk and controversy survey*.
- Estêvão, M. A. (2015). *A tributação dos grupos de sociedades à luz da recente jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia*. Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa.
- European Commission. (2016). *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base*. https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-10/com_2016_685_en.pdf
- Final Report for Planning Theoretical Research*. (2010).
- Finley, A. R. (2019). The impact of large tax settlement favorability on firms' subsequent tax avoidance. *Review of Accounting Studies*, 24, 156–187. <https://doi.org/10.1007/s11142-018-9471-1>
- Göndör, M. (2011). A Common Consolidated Corporate Tax Base in Order to Improve the European SME's Business Environment. *Curentul Juridic Journal*, 151–158. <https://doi.org/1224-9173>
- Hanlon, M. & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Account and Economics*.
- Irani, A. J., Tate, S. L. & Xu, L. (Emily). (2015). Restatements : do they affect auditor reputation for quality? *Accounting horizons : a quarterly publication of the American Accounting Association*, 29, 829–851. <https://doi.org/10.2308/acch-51187>
- Jansky, P. (2019). *Effective tax rates of multinational enterprises in the EU (A report commissioned by the Greens/EFA Group in the European Parliament)*.
- Klassen, K. J., Lisowsky, P. & Mescall, D. (2016). The role of auditors, non-auditors, and internal tax departments in corporate tax aggressiveness. *The Accounting Review*, 91(1), 179–205. <https://doi.org/https://doi.org/10.2308/accr-51137>
- KLUZEK, M. & SCHMIDT-JESSA, K. (2022). CAPITAL STRUCTURE AND TAXATION OF COMPANIES OPERATING WITHIN NATIONAL AND MULTINATIONAL CORPORATE GROUPS: EVIDENCE FROM THE VISEGRAD GROUP OF COUNTRIES. *Journal of Business Economics and Management*, 23(2): 451–481).

<https://doi.org/https://doi.org/10.3846/jbem.2022.15634>

Lei n.º 2/2014, (2014). <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2014-64205634-137347031>

Lev, B. & Nissim, D. (2004). Taxable Income, Future Earnings, and Equity Values. *The Accounting Review*, 79(4), 1039–1074. <https://doi.org/https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.4.1039>

Loureiro, C. T. & Ereio, J. T. (2011). 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. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*.

Martini, J. T., Niemann, R. & Simons, D. (2016). Tax-induced distortions of effort and compensation in a principal-agent setting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 27, 26–39.

Maydew, E. L. & Shackelford, D. A. (2007). The Changing Role of Auditors in Corporate Tax Planning. *Cambridge University Press*, 307–337.

OCDE. (1998). *Development Co-operation Report*.

ODCE. (2011). *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/tacklingaggressivetaxplanningthroughimprovedtransparencyanddisclosure.htm>

PICCIOTTO, S. (2007). Constructing Compliance: Game Playing, Tax Law, and the Regulatory State. *Law & Policy*, 29, 11–30. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2007.00243.x>

Pires, R. C. (2018). *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Almedina.

Reinganum, J. F. & Wilde, L. L. (1991). Equilibrium Enforcement and Compliance in the Presence of Tax Practitioners. *Journal of Law, Economics, and Organization*, 7(1), 163–181.

Rodrigues, A. S. & Sarmiento, J. M. (2018). Uma análise comparada entre o MCCCIS e o RETGS. *Julgar*.

- Sanches, J. L. Saldanha. (2008). *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal* (C. Editora (Ed.)).
- Sanches, J. Luís Saldanha. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (C. Editora (Ed.); 3^a).
- Schneider, F., Buehn, A. & Montenegro, C. (2010). New estimates for the shadow economies all over the world. *International Economic Journal*, 24(4), 443–461. <https://doi.org/10.1080/10168737.2010.525974>
- Scotchmer, S. (1989). Who profits from taxpayer confusion? *Economics Letters*, 29, 49–55. [https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0165-1765\(89\)90172-9](https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0165-1765(89)90172-9)
- Silva, F. V. G. & Pereira, J. M. E. (sem data). *Contabilidade das Sociedades*. Plátano Editora.
- Simunic, D. A. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18, 161–190. <https://doi.org/10.2307/2490397>
- Singh, N., Lai, K., Vejvar, M. & Cheng, T. C. E. (2019). Data-driven auditing: A predictive modeling approach to fraud detection and classification. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22389>
- Slemrod, J. (1989). The Return To Tax Simplification: an Econometric Analysis. *Public Finance Quarterly*, 17, 3–27. <https://doi.org/https://doi.org/10.1177/109114218901700101>
- Xavier, R. L. (2017). *SUCCESSÃO FAMILIAR NA EMPRESA* (1^a). UCP | Porto.

Código das Sociedades Comerciais

Código de Imposto sobre as pessoas Coletivas

Decreto-Lei nº 414/87

Lei nº 30-G/2000

Constituição da República Portuguesa

Lei Geral Tributária

Diretiva (UE) 2019/1937

Circular nº5/2015

Anexo I – Inquérito dirigido aos Grupos de Sociedades



Planeamento fiscal no âmbito do RETGS e suas consequências no âmbito da auditoria

Caro Sr./Sra,

Este inquérito não lhe levará mais de 5 minutos e o anonimato das respostas é garantido.

Apenas uma breve introdução:

Sou uma estudante portuguesa do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP) a tirar mestrado em Auditoria.

O tema da minha tese é "Planeamento fiscal nas empresas que adotam a RETGS e as suas consequências na Auditoria" e gostaria de solicitar a sua ajuda, respondendo ao seguinte inquérito. Este inquérito é dirigido ao departamento financeiro/ fiscal.

Se este não for o endereço de email apropriado, peço-lhe que o reencaminhe para a caixa de correio da melhor pessoa ou que me aconselhe a pessoa correta.

O seu contributo é muito importante.

Desde já agradeço,

Ana Silva

Estudante do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

 2140924.iscap@gmail.com (não partilhado) [Mudar de conta](#)



*Obrigatório

*Obrigatório

Nome da empresa

A sua resposta

Sector de atividade *

A sua resposta

Sede da empresa *

A sua resposta

Ano de abertura em Portugal

A sua resposta

Qual a sua função na empresa?

Contabilista

Qual a sua função na empresa?

- Contabilista
- Controlo de gestão/financeiro
- Auditoria interna
- Advogado/Consultor fiscal
- Outro

A sua empresa adota o RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades) (artigos 69.º e ss CIRC)?

- Sim
- Não
- Não sei

Qual foi o RAI (Resultado Antes de Imposto) de 2021? (em milhares de euros)

A sua resposta _____

Qual foi o montante de IRC a liquidar relativo a 2021? (em milhares de euros)

Qual foi o montante de IRC a liquidar relativo a 2021? (em milhares de euros)

A sua resposta _____

A sua empresa é auditada?

- Sim
- Não
- Não sei

Quanto foi o gasto com serviços de auditoria em 2021?

- Menos de 10,000€
- 10,000€-30,000€
- 30,000€-40,000€
- Mais de 40,000€

A sua empresa tem um departamento fiscal ou recebe serviços de consultoria fiscal?

- Sim

A sua empresa tem um departamento fiscal ou recebe serviços de consultoria fiscal?

Sim

Não

Em que ano foi aplicado o RETGS (artigos 69.º e ss CIRC) pela primeira vez? *

A sua resposta _____

Notou um aumento nos gastos com auditoria desde a adoção do RETGS (artigos 69.º e ss CIRC)?

Sim

Não

Indique se considera os seguintes tópicos pouco ou muito relevantes na escolha do RETGS * (artigos 69.º e ss CIRC).

	Pouco relevante	Sem impacto	Relevante	Muito relevante
Poupança fiscal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Simplificação burocrática	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Poupança fiscal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Simplificação burocrática	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os PF de umas sociedades do grupo podem ser imediatamente deduzidos pelas sociedades que geraram LF	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Beneficiar da dispensa de retenção na fonte de IRC sobre rendimentos gerados entre sociedades do grupo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Considera vantajoso um regime idêntico ao RETGS (artigos 69.º e ss CIRC) aplicável a todos os países da União Europeia?

- Sim
- Não

O grupo da sua empresa apresenta contas consolidadas?

Sim

Não

O grupo da sua empresa apresenta contas consolidadas?

Sim

Não

Não sei

O seu grupo é cotado em bolsa?

Sim

Não

Não sei

Enviar



Página 1 de 1

Limpar formulário

Nunca envie palavras-passe através dos Google Forms.

Este conteúdo não foi criado nem aprovado pela Google. [Denunciar abuso](#) - [Termos de Utilização](#) - [Política de privacidade](#)

Google Formulários

Anexo II – Inquérito dirigido às entidades de Auditoria



Planeamento fiscal no âmbito do RETGS e suas consequências no âmbito da auditoria

Caro Sr./Sra,

Este inquérito não lhe levará mais de 5 minutos e o anonimato das respostas é garantido.

Apenas uma breve introdução:

Sou uma estudante portuguesa do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP) a tirar mestrado em Auditoria.

O tema da minha tese é "Planeamento fiscal nas empresas que adotam a RETGS e as suas consequências na Auditoria" e gostaria de solicitar a sua ajuda, respondendo ao seguinte inquérito. Este inquérito é dirigido ao departamento financeiro/ fiscal.

Se este não for o endereço de email apropriado, peço-lhe que o reencaminhe para a caixa de correio da melhor pessoa ou que me aconselhe a pessoa correta.

O seu contributo é muito importante.

Desde já agradeço,

Ana Silva

Estudante do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

 2140924.iscap@gmail.com (não partilhado) [Mudar de conta](#)



Em que empresa firma de auditoria trabalha?

Em que empresa firma de auditoria trabalha?

- Ernst & Young
- PWC
- KPMG
- Deloitte
- BDO & Associados
- Oliveira, Reis & Associados
- Outra

Qual a sua antiguidade na função de auditor?

- 0-5 anos
- 5-10 anos
- 10-25 anos
- 25-50 anos

Considera os grupos de sociedades que adotam o RETGS (artigos 69.º e ss CIRC) têm um trabalho de auditoria de maior complexidade?

Considera os grupos de sociedades que adotam o RETGS (artigos 69.º e ss CIRC) têm um trabalho de auditoria de maior complexidade?

Sim

Não

A sua empresa cobraria honorários de auditoria mais elevados a empresas que adotam o RETGS (artigos 69.º e ss CIRC)?

Sim

Não

Considera vantajoso incluir profissionais da fiscalidade em auditoria de maior complexidade fiscal?

Sim

Não

A sua empresa tem clientes aos quais preste serviços de consultoria e auditoria em simultâneo?

Sim

Não

simultâneo?

- Sim
- Não
- Não sei

Nos seus trabalhos de auditoria tem informação suficiente para detetar a prática de abuso fiscal, ou até fraude fiscal?

- Sim
- Não

Se respondeu "Não" à questão anterior, especifique o que considera que poderia ser feito.

A sua resposta _____

Sente resistência por parte dos seus clientes em fornecer a informação solicitada?

- Sim
- Não

Enviar

Limpar formulário