

Rita Gomes
Advogada

REORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL
– a empresa familiar (um modelo) –

Pós-graduação de Direito Fiscal
Faculdade de Direito da Universidade do Porto
Janeiro de 2005

“...A empresa familiar é, assim, o resultado da inter-relação entre dois sistemas originalmente distintos, a família e a empresa, com objectivos e regras próprias para cada sistema, o que origina, com demasiada frequência, conflitos, confusão, complexidade, desordem...”

Ana Maria Ussman, *Empresas Familiares*, Lisboa, Edições Sílabo, 2004.

SIGLAS

BOE – Boletín Oficial del Estado.

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis.

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

CIS – Código do Imposto do Selo.

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

CSC – Código das Sociedades Comerciais.

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais.

EFAR – Empresas Familiares Agrícolas Reconhecidas.

IMT – Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado.

NEST – Novas Empresas de Suporte Tecnológico.

PIB – Produto Interno Bruto.

PME – Pequena e Média Empresa.

PRIME – Programa de Incentivos à Modernização da Economia.

RETGS – Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades.

SGPS – Sociedades Gestoras de Participações Sociais.

SIME – Sistema de Incentivos à Modernização Empresarial.

SIME Inovação – Sistema de Incentivos à Modernização Empresarial – Inovação.

SIPIE – Sistema de Incentivos a Pequenas Iniciativas Empresariais.

SIRME – Sistema de Incentivos à Revitalização e Modernização Empresarial.

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objecto de análise as organizações empresariais cujos órgãos de gestão e direcção são dominados e controlados por membros da mesma família, entre os quais existem relações de parentesco.

As questões que aqui se pretende tratar são de índole fiscal, de planeamento fiscal. No entanto, poderíamos abordar inúmeros problemas a nível de soluções de planeamento da estrutura empresarial e, mesmo, a nível da organização da própria família, de forma a ajustar o funcionamento legal e financeiro da empresa aos interesses da família e, sobretudo, aos dos dirigentes e “líderes” familiares.

Abordar-se-ão operações frequentemente utilizadas por empresas familiares e o respectivo tratamento fiscal das mesmas. Essas operações são fusões, cisões, entrada de activos, doações, criação de estruturas empresariais do tipo “ *Holding* ”, entre muitas outras. Far-se-á, ainda, referência à Reforma da Tributação do Património e às consequências que a mesma teve a nível das operações de planeamento fiscal levadas a cabo pelas empresas familiares.

A título de modelo comparativo, e uma vez que inexistente em Portugal legislação fiscal relativa às empresas objecto da presente dissertação, apresentar-se-á o modelo espanhol e a legislação existente, referente, especificamente, ao tratamento fiscal mais vantajoso das empresas familiares.

Diga-se, ainda, que para além da legislação fiscal portuguesa não se referir às empresas familiares, pouco material escrito existe em publicações nacionais sobre tais empresas.

Porto, 9 de Janeiro de 2005

1. A empresa familiar.

1.1 Definição.

Uma empresa comercial “...é uma unidade jurídica fundada em organização de meios que constitui um instrumento de exercício relativamente estável e autónomo de uma actividade comercial...”¹.

De acordo com o Professor Coutinho de Abreu, as empresas ou estabelecimentos comerciais podem ser definidas segundo um critério subjectivo, nos termos do qual as empresas são sujeitos jurídicos que exercem uma actividade económica e, também, segundo um critério objectivo, de acordo com o qual as empresas são consideradas instrumentos ou estruturas produtivo-económicas, objecto de direitos e de negócios. Ainda em termos objectivos, “...são comerciais as empresas cujo objecto se traduza na realização de actos (ou actividades) objectivamente mercantis...”².

Em termos sintéticos, a empresa mercantil é um bem económico ou patrimonial, negociável, transpessoal, duradouro, reconhecível e irredutível. É um bem complexo, constituído por vários bens ou elementos articulados, inter-relacionados e estruturados estavelmente, com vista à consecução de um fim. É um sistema aberto, auto-suficiente e autónomo.

As empresas familiares podem ser definidas de acordo com os critérios acima expostos, acrescentando determinadas especificidades que em seguida são objecto de estudo.

As organizações empresariais de cariz familiar constituem, em todo o mundo, os alicerces das economias, em particular das europeias, pela sua contribuição para o PIB, que varia entre 45% e 70%, e pela criação e sustentabilidade de emprego que proporcionam - em Portugal não é diferente.

¹ Jorge Manuel Coutinho de Abreu, *Curso de Direito Comercial*, Volume I, Coimbra, Almedina, Novembro de 1999, página 217.

² Jorge Manuel Coutinho de Abreu, ob. cit., página 191.

Embora muitas empresas familiares sejam de pequena ou média dimensão, é importante salientar o número considerável de empresas familiares de grande dimensão e peso considerável na economia mundial. Daqui se deduz a incontestável preponderância das empresas familiares no tecido empresarial português, tal como acontece um pouco por todo o mundo, e a conseqüente importância do seu planeamento e preparação para o futuro, tanto da sua estrutura e organização como dos seus membros.

A definição de empresa familiar não é, à primeira vista, operação fácil. Contudo, poderemos chegar a algumas conclusões se o raciocínio for guiado por uma série de princípios orientadores.

Apesar de ser uma realidade bastante heterogénea, propriedade, controle, direcção, envolvimento familiar, cultura e tradição familiar são as variáveis utilizadas para a construção de um conceito de empresa familiar.

Poder-se-á, em primeiro lugar, tentar definir empresa familiar por contraposição a uma empresa não familiar, cuja organização tem como objectivos a obtenção do lucro, atingir e manter um determinado volume de negócios, entrar em novos mercados, criar boa imagem, entre muitos outros. Já a empresa familiar soma a estes objectivos, outros relacionados com a família, tais como a continuidade da direcção da empresa, unindo propriedade e direcção nas gerações seguintes e o reforço do património da família por intermédio da empresa.

Outro factor que distingue a empresa familiar das demais é o facto de que a manutenção da primeira no activo e com percepção de lucros, ou não, depende da competitividade dos empresários familiares e dos recursos trazidos pela família à empresa.

Uma outra variável utilizada é o envolvimento da família na empresa, querendo com isto dizer que, numa empresa familiar, para além dos membros da família estarem comprometidos com o projecto empresarial, as relações familiares também se reflectem na organização e, mesmo, nos resultados da empresa.

Depois, o facto de a família designar o sucessor, responsável pelo destino da organização empresarial, é, também, elemento caracterizador das sociedades de cariz familiar.

Duas variáveis bastante importantes para a definição de uma empresa como familiar, ou não, são a propriedade e controle. Segundo Ana Maria Ussman, “...*Quando a propriedade se alia ao controle/direcção nas mãos de um grupo de pessoas da mesma família que se repete por várias gerações, existe possibilidade de influenciar os valores da empresa e de aí institucionalizar uma certa forma de ser dessa família. É precisamente esta relação profunda entre uma família e uma empresa que faz da segunda uma empresa familiar...*”³.

Ana Maria Ussman avança a seguinte definição de empresa familiar: “...*aquela em que propriedade (ainda que parcial) e controle estão nas mãos de um grupo unido por relações de parentesco (podendo tratar-se de uma ou mais famílias a formar tal grupo) ...*”⁴.

Merece referência, na legislação portuguesa, o Decreto-Lei n.º 339/90, de 30 de Outubro, que se refere às Empresas Familiares Agrícolas Reconhecidas (EFAR), estabelecendo que aquelas são sociedades civis sob a forma de sociedades por quotas, constituídas com o mesmo objecto social e nos termos previstos para os agrupamentos de produção agrícolas. Os sócios das EFAR têm de estar todos ligados por relações jurídicas familiares ou equiparadas (parentes e afins em linha recta ou até ao 2.º grau da linha colateral, adoptandos, adoptados, tutores e tutelados, padrastos e enteados) e deverão trabalhar efectiva e permanentemente na exploração agrícola. As EFAR podem, também, ser constituídas apenas pelos cônjuges.

1.2 Problemas específicos.

Tenta-se, aqui, abordar os problemas mais visíveis das empresas familiares e de uma forma bastante sintética. Assim sendo, pretende-se somente levantar questões sobre a vida das empresas familiares e não aprofundá-las.

³ Ana Maria Ussman, *Empresas Familiares*, Lisboa, Edições Sílabo, 2004, página 21.

⁴ Ana Maria Ussman, *ob. cit.*, página 20.

Primeiramente, dever-se-á dizer que as empresas familiares têm problemas muito próprios devido à interdependência que existe entre empresa e família, ou seja, entre propriedade e direcção. Isto traz, por um lado, grandes desvantagens na hora da tomada de decisões, mas, por outro lado, o elevado grau de envolvimento e comprometimento dos familiares/empresários proporciona uma saudável competitividade, o que aumenta potencialmente os ganhos da empresa.

Verificando-se a confusão entre as esferas económica e familiar, é normal que a formação de um filho, o regime de bens do casamento da filha, a morte do pai, a impossibilidade de ter filhos do sucessor, entre outros acontecimentos normais da vida familiar, extravasem este âmbito e tenham um peso considerável na vida e destinos da empresa familiar.

Alguns autores consideram e encaram a empresa familiar como um sistema em que se integram variados subsistemas inter-relacionados, como a família, os proprietários e a direcção. O relacionamento destes subsistemas é complexo devido ao facto de cada um dos membros, com as variadas funções que exerce, ter uma visão própria e distinta da empresa e do futuro da mesma. Acresce, ainda, que a empresa familiar, apesar de também se caracterizar como uma empresa orientada para o lucro, acaba por ser “...um sistema organizado em torno de relações com uma forte carga emocional...”⁵.

De acordo com Ana Maria Ussman, as características mais frequentes e, igualmente, as que mais problemas geram, são, por um lado, a forte relação que se estabelece entre a empresa e o seu fundador, o qual encara a empresa como uma extensão da sua pessoa, a existência de uma cultura própria da empresa familiar, constituída por valores e princípios de actuação, regras de conduta implantadas pelo fundador durante a sua gestão. Esses valores e tradições solidificam-se como regra (às vezes absoluta) com o passar das gerações pela direcção. Este factor é uma característica muito positiva, mas pode, de igual modo, trazer problemas, na medida em que impossibilita as gerações posteriores de introduzir as alterações necessárias ao desenvolvimento da empresa. É que

⁵ Ana Maria Ussman, ob. cit., página 28.

“...as boas soluções do passado são encaradas como regra para o futuro...”⁶, ainda que o futuro exija comportamentos bem diferentes dos do passado. Há, até, quem defenda que uma empresa só é familiar quando a cultura da mesma resulta da cultura da família proprietária.

Por outro lado, desenvolve-se um sentimento de pertença entre a família e a empresa, o que leva a uma confusão entre estes dois sistemas, com consequências negativas para ambos. Os membros da família e, também, os trabalhadores na empresa criam um sentimento de que só poderão e deverão trabalhar naquela, o que provocará, a médio/longo prazo, uma redução da competitividade, pois, de facto, o tal sentimento de pertença leva a que os familiares pensem que estão naquele posto porque a empresa é propriedade deles e que nele permanecerão sempre, pelo que não correm risco algum de perder tal posição. Cria-se uma rotina que não é nada positiva para a empresa como organização orientada para o lucro. Depois, por crerem que têm o posto de trabalho assegurado, os membros da família não investem tanto na sua formação, na inovação, na criatividade e na capacidade de melhorar em termos profissionais.

Cumpram, também, fazer referência ao facto de que a família quer, invariavelmente, manter o controlo da empresa, pelo que admitirá a entrada de estranhos no capital como último recurso – o que, diga-se, limita em grande parte o crescimento das empresas familiares. Por outro lado, estas empresas, de uma forma geral, nunca optam por estar cotadas em bolsa, apesar de terem consciência de que essa seria uma forma de obrigar à profissionalização da direcção, para além de transmitir uma imagem forte da mesma.

Deve também fazer-se breve referência aos problemas que a integração de genros ou noras traz, devido à resistência em entregar a direcção da empresa àqueles. De facto, deve ter-se em conta a possibilidade de, aquando um divórcio, o capital da empresa, em virtude do regime supletivo de bens, passar a ser detido por uma pessoa que não mais pertence à família. Nesta perspectiva, outro problema se levanta. Os acordos pré-conjugais parecem ser a solução mais adequada para esta questão – no entanto, problemas familiares podem ter origem nesta necessidade de separação de patrimónios.

⁶ Ana Maria Ussman, ob. cit., página 77.

Por fim, uma palavra quanto aos problemas relacionados com o ciclo de vida das empresas familiares e aos problemas que se verificam aquando da sucessão.

A empresa inicia a sua vida com o fundador. Neste momento não se pode, ainda, falar de empresa familiar, pois a direcção ainda não está a cargo da família, senão do seu fundador. Entretanto os filhos deste, à medida que vão crescendo, vão-se incorporando nos quadros da empresa (verifica-se, em vários estudos, que os filhos do fundador entram bastante cedo para a empresa familiar, ao contrário dos netos, descuidando a sua formação académica e a sua experiência profissional exterior e realização profissional e pessoal). Quando se verifica a sucessão para a 2.^a geração, temos uma empresa de irmãos. Em geral, ainda que a direcção esteja repartida pelos irmãos, se existir mais que um, este tipo de empresa não é fonte de grandes problemas, na medida em que os irmãos, criados segundo os mesmos princípios e valores, repartem o poder e respeitam essa repartição. O problema que se coloca no momento da sucessão para a 2.^a geração é que a saída do fundador se verifica por motivo de doença ou morte do mesmo. Constatam-se, na esmagadora maioria dos casos, que o fundador oferece bastante resistência para abandonar a direcção da empresa e só o faz quando já não o pode evitar de forma alguma. Outra fonte de problemas é o facto de que os sucessores pretendem, naturalmente, introduzir alterações na empresa, o que pode não ser, num primeiro momento, aceite por parte da família e dos trabalhadores. Infelizmente, mais grave se apresenta o caso de os sucessores não arriscarem introduzir alterações por falta de interesse, capacidade, de visão empresarial ou, até mesmo, por temor de alterar as regras impostas pelo fundador.

Quando ocorre a sucessão para a 3.^a geração, estamos perante uma empresa de primos, o que significa que a propriedade está, já, bastante dissolvida. A autoridade e o poder começam a ser um prémio à competência demonstrada, para além da detenção do capital. É nesta fase que, normalmente, entram membros directivos externos à família. É, também, neste momento que se verificam graves problemas de entendimento e, até, de interesse dos primos, o que pode conduzir ao desaparecimento da empresa. De facto, o número de empresas familiares cuja propriedade e direcção chega à 4.^a, 5.^a e 6.^a gerações é cada vez menor. Daqui se denota, já, a grande necessidade e a enorme importância que representa o planeamento para estas organizações. É que, com o passar do tempo, gerir a

empresa familiar significa, nas palavras de Ana Maria Ussman, “...reordenar o sistema, isto é, procurar elementos que restabeleçam o equilíbrio e até aproveitem as sinergias: Protocolo, conselho de família, directivos externos, gestão estratégica e institucionalização de boas práticas...”⁷.

No que ao processo de sucessão concerne, deve ter-se em conta que a empresa depende, em termos de sobrevivência, do modo como o mesmo decorre e de como é encarado pelos familiares e trabalhadores. São, pois, factores fundamentais e influenciadores do êxito/fracasso da sucessão, o planeamento da mesma, o ciclo económico em que ocorre a sucessão, não só a nível interno da organização, como também a nível conjuntural e, sobretudo, as características do sucessor – a sua formação académica, a experiência profissional, a perspectiva com que ele recebe a direcção da empresa e o relacionamento que ele estabelece com a família a partir desse momento.

1.3 O Planeamento – o Protocolo Familiar.

O planeamento, como acabou de se constatar, é um elemento crucial para a manutenção da empresa familiar no activo. Ora, esse planeamento pode e deve ser feito com recurso a determinados instrumentos, os quais facilitam a resolução de conflitos, sendo que o seu objectivo é preveni-los. Um desses instrumentos é o Protocolo Familiar. No entanto, antes de o analisar, cumpre chamar a atenção para outros instrumentos igualmente importantes, tais como o Conselho de Família e a mediação.

O primeiro é uma reunião da família, que tem como objecto debater as questões relacionadas com a empresa, a forma como a família se relaciona com a empresa e o futuro. Constitui, no fundo, a base do planeamento da empresa familiar. Os temas que podem ser incluídos na ordem de trabalhos de um Conselho de Família são, geralmente, valores da família, objectivos da empresa, relacionamento Empresa/Família e, naturalmente, assuntos privados da família. O Conselho de Família deve ser composto, de acordo com a opinião maioritária dos autores de estudos sobre esta matéria, por todos os

⁷ Ana Maria Ussman, ob. cit., página 74.

membros da família, incluindo aqueles que, não trabalhando na empresa, têm idade e influência suficiente para oferecer sugestões sobre como planejar o futuro.

A mediação, levada a cabo por alguém externo à família, pode ter efeitos muito positivos, sobretudo quando é utilizada na condução dos Conselhos de Família e na elaboração dos Protocolos Familiares. Porque é uma entidade externa à família, sem envolvimento emocional, isenta e, sobretudo, com competência técnica apropriada, o mediador pode ser um elemento de extrema importância para o sucesso da empresa familiar.

O Protocolo Familiar é “...um conjunto de normas que pretendem regular as relações entre a família e a empresa deixando claro à partida como devem funcionar «as coisas»...”⁸. O conteúdo do Protocolo Familiar poderá resultar das reuniões do Conselho de Família, expressando o primeiro as resoluções obtidas em sede de Conselho. O Protocolo é, basicamente, um código de conduta, “...uma super estrutura que funciona como se fosse a consciência colectiva da família...”⁹, cujo objectivo será limitar o poder da família em favor do sucesso da empresa familiar.

Em termos de classificação jurídica, os Protocolos Familiares podem ser equiparados aos acordos parassociais.

Ora, relativamente ao regime jurídico de tais acordos, cumpre dizer que os mesmos vêm previstos no Código das Sociedades Comerciais (CSC), no seu artigo 17.º. Em termos práticos, a função do acordo parassocial está relacionada com a necessidade de regulação paralela aos Estatutos Sociais de determinadas questões que os sócios querem ver salvaguardadas. O acordo parassocial é autónomo, mas funcionalmente acessório do contrato de sociedade. Será de referir que o acordo parassocial tem eficácia meramente obrigacional, efeito esse que se restringe às partes signatárias.

O artigo 17.º do CSC determina que “*Os acordos parassociais celebrados entre todos ou entre alguns sócios pelos quais estes, nessa qualidade, se obriguem a uma conduta não proibida por lei têm efeitos entre os intervenientes, mas com base neles não podem ser impugnados actos da sociedade ou dos sócios para com a sociedade*”.

⁸ Ana Maria Ussman, ob. cit., página 97.

⁹ Ana Maria Ussman, ob. cit., página 97.

Voltando ao assunto que nos ocupa nesta secção, de uma forma geral, os Protocolos Familiares versam sobre regras de aquisição e venda de acções, remuneração, dividendos, admissão de familiares para trabalharem na empresa, admissão de genros e noras, entre muitas outras questões.

Importa, contudo, ter presente que o uso do Protocolo Familiar é limitado, visto que ele constitui, relativamente a determinadas regras nele contidas, um *gentlemen's agreement*, um conjunto de boas intenções reduzidas a escrito. Por esta razão, o Protocolo carece, no que diz respeito às supra mencionadas regras, de validade jurídica. Nesta medida, torna-se importante fazer constar certas regras do Protocolo no Pacto Social.

O Protocolo Familiar deve ser feito durante a primeira geração para que se possa clarificar o projecto de empresa e para que o empresário possa aliciar a geração seguinte. Caso contrário, a segunda geração poderá afastar-se da empresa. O mesmo se aplica para a sucessão para a terceira geração. Além disso, deve ser feito quando a empresa tem lucros. Se a mesma está numa situação de perdas pode não resultar. Note-se, ainda, que se defende dever ser feita uma discussão anual sobre as regras constantes do Protocolo Familiar.

Em termos de sanções, há que considerar duas questões: legal e moral. Relativamente ao aspecto legal, existem regras do Protocolo Familiar que passam a constar dos estatutos da empresa e outras em contratos assinados pelos accionistas. Ou seja, quem não cumpre os requisitos sofre as sanções previstas nesses documentos, que podem chegar à venda das acções, à exclusão de sócios, por exemplo. No caso de haver simplesmente um acordo de cavalheiros, a penalidade é forçosamente moral e, nesse caso, ela poderá ser a separação dos centros de decisão.

1.3.1 A gestão fiscal – benefícios e incentivos fiscais.

O planeamento da empresa familiar tem um âmbito bastante alargado. Para além de se planear a sucessão, a direcção, a entrada para a direcção de pessoas externas à família, a atribuição de poderes de decisão a alguns filhos e a outros não, entre outros, a

componente fiscal assume, como nas demais empresas não familiares, uma importância fulcral. As empresas familiares, por envolverem aspectos que são alheios às demais empresas – como o tratamento de fiscalidade aplicável a negócios entre membros da família – reclama um estudo mais detalhado.

Passar-se-á, então, a detectar, analisar e expor as soluções legais previstas para empresas familiares e as possibilidades que as mesmas empresas têm de, nos termos da Lei, conseguir maximizar as suas receitas e reduzir a despesa fiscal, sendo que a economia fiscal resultante desta operação “*é expressa ou implicitamente querida, desejada ou, ao menos, sugerida pelo próprio legislador fiscal*”¹⁰. A esta operação chama a doutrina gestão fiscal.

A gestão fiscal consiste no estudo e planeamento do acesso a benefícios fiscais e incentivos financeiros e no uso de alternativas fiscais, permitidas pela Lei (alternativas relacionadas com a forma de realização das operações, local de realização das operações, momento de tributação, categoria e tipo de rendimento), de modo a que sejam prosseguidos os objectivos da empresa.

Note-se que gestão fiscal não se confunde com evasão e fraude fiscais, que consubstanciam, actos ou negócios jurídicos *extra legem* e *contra legem*, respectivamente.

Ora, na actividade de gestão fiscal recorre-se frequentemente a benefícios fiscais e a incentivos. Os benefícios fiscais constituem derrogação das regras gerais de tributação, traduzindo-se numa vantagem para o contribuinte e visando um objectivo económico-social.

O EBF define benefícios fiscais como “*medidas de carácter excepcional instituídas para a tutela de interesses públicos extra-fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”¹¹.

Os benefícios fiscais podem assumir diferentes modalidades, pois podem manifestar-se como isenções, reduções de taxas, deduções à matéria colectável, deduções

¹⁰ Professor Freitas Pereira, Aulas da Pós-Graduação de Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Dezembro de 2004.

¹¹ Artigo 2.º, n.º 1 do EBF.

à colecta, reintegrações e amortizações aceleradas, regimes especiais de dedução de prejuízos fiscais.

Segundo o Professor Nuno Sá Gomes¹², “...as expressões *benefícios fiscais e incentivos fiscais* não são sinónimos pois tratam-se de medidas distintas do ponto de vista económico-financeiro e até jurídico na medida em que são instrumentos de política fiscal com funções diferentes sendo, as segundas, medidas essencialmente dinâmicas, ao contrário das primeiras, que se pretendem, em princípio, estáticas...”.

Em termos breves e a título exemplificativo seguem-se os incentivos financeiros aplicáveis às empresas em geral e às empresas familiares. Note-se que não foram encontrados incentivos financeiros específicos para as empresas familiares. Expõem-se somente aqueles que têm um âmbito mais geral.

- A. O **Programa NEST** visa a atribuição do Estatuto NEST a Novas Empresas de Suporte Tecnológico, o que permite que 95% do capital social da empresa seja garantido pelo Estado, através da subscrição de acções por uma Sociedade de Capital de Risco. Para além deste importante incentivo, a Empresa NEST pode ainda beneficiar de apoio ao recrutamento de licenciados (Programa Quadros), apoios financeiros à realização de investimentos directamente produtivos, à ID&T e à qualidade, apoios financeiros à utilização de Propriedade Industrial, apoio específico à instalação em espaços de Inovação e Tecnologia.
- B. O **PRIME - Programa de Incentivos à Modernização da Economia**, integra um conjunto de instrumentos de política económica de médio prazo, até 2006, destinados aos sectores da Indústria, Energia, Construção, Transportes, Turismo, Comércio e Serviços, tendo sido instituído pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 101/2003, de 8 de Agosto, na sequência da aprovação formal pela Comissão Europeia, a 14 de Maio de 2003. O PRIME visa, por um lado, reforçar a

¹² Nuno Sá Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165), Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1991, página 35.

produtividade e competitividade das empresas e, por outro, promover novos potenciais de desenvolvimento.

Note-se que a Comissão Europeia adoptou uma nova definição de micro, pequena e média empresa (PME), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2005: *“Entende-se por empresa qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma actividade económica. São, nomeadamente, consideradas como tal as entidades que exercem uma actividade artesanal ou outras actividades a título individual ou familiar, as sociedades de pessoas ou as associações que exercem regularmente uma actividade económica (...) A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros. Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros. Na categoria das PME, uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros...”*¹³.

- C. O **Programa QUADROS** prevê a concessão de incentivos para a colocação na empresa beneficiária de quadros técnicos qualificados nas áreas da economia e gestão e nas áreas tecnológicas, a realização de um diagnóstico estratégico da empresa, a retribuição dos quadros e a realização de acções de formação profissional.
- D. O **Sistema de Incentivos à Modernização Empresarial – SIME**, tem o prazo de vigência até 31 de Dezembro de 2006. Os seus objectivos são promover a modernização empresarial, através do fomento de estratégias empresariais modernas e competitivas, e estimular a

¹³ Recomendação da Comissão 2003/361/CE, de 6 de Maio.

intervenção em factores estratégicos da competitividade das empresas, designadamente nas áreas da internacionalização, inovação, qualidade e ambiente, energia e qualificação de recursos humanos.

- E.** O **Sistema de Incentivos à Modernização Empresarial - Inovação (SIME Inovação)**, também com prazo de vigência até 31 de Dezembro de 2006, tem como objectivo apoiar projectos que visem a realização de actividades de ID&T tendentes à criação de novos produtos, processos ou sistemas ou à introdução de melhorias significativas em produtos, processos ou sistemas existentes.
- F.** Refira-se, ainda, o **Sistema de Incentivos a Pequenas Iniciativas Empresariais – SIPIE**, com prazo limite de vigência até 31 de Dezembro de 2006 e com o objectivo de apoiar projectos de investimento que visem a criação ou o desenvolvimento de micro ou pequenas empresas e que promovam o reforço da capacidade técnica e tecnológica e a modernização e inovação.
- G.** O **Sistema de Incentivos à Revitalização e Modernização Empresarial – SIRME** foi criado especificamente para a dinamização de operações de fusão e aquisição de empresas.
- H.** Temos, ainda, verdadeiros **incentivos fiscais ao investimento nacional**, cujo prazo de vigência se estende até 31 de Dezembro de 2010. Este regime aplica-se a projectos de investimento realizados nos seguintes sectores de actividade: indústria extractiva e indústria transformadora, actividades turísticas, actividades informáticas e conexas, actividades agrícolas, piscícolas, agro-pecuárias e florestais, actividades de investigação e desenvolvimento de alta intensidade tecnológica, tecnologias de informação e produção de audiovisual e multimédia.

Após ter-se constatado que os incentivos financeiros previstos na Lei não contemplam as empresas familiares, cumpre, seguidamente, abordar as variadas

operações que os membros da família necessitam levar a cabo, no âmbito do planeamento da sucessão e da organização da empresa, e o tratamento fiscal que a Lei dá a esses negócios jurídicos, o que, por si só, poderá constituir verdadeiro benefício ou incentivo fiscal, de acordo com a definição avançada pelo Professor Nuno Sá Gomes e que acima foi reproduzida.

2. Formas de reorganização empresarial – tratamento fiscal.

Neste capítulo abordar-se-á o tratamento fiscal de variados negócios jurídicos necessários à manutenção da empresa familiar, inseridos num plano estratégico de gestão da empresa e de transmissão da mesma (aquando da sucessão ou tendo como objectivo a preparação da sucessão) e as possibilidades concedidas pela Lei para opções a nível de planeamento fiscal.

Antes de mais, dever-se-á analisar no regime fiscal aplicável à transmissão de uma sociedade e dos bens a ela afectos. É que a transmissão de uma empresa comporta a transmissão da maioria de todos os elementos do património, os quais estão sujeitos a regimes fiscais específicos. Dada a variedade de elementos que uma empresa compreende, a sua transmissão não abarca um único objecto, mas sim um conjunto heterogéneo de coisas, direitos e obrigações. É feita a transmissão de uma organização e de expectativas. A transmissão pode ocorrer por acto *inter vivos* ou *mortis causa*, mas qualquer que seja a forma por que se opere a transmissão, convém que aquela ocorra porque assim foi planeado.

Seguidamente, analisar-se-á o regime fiscal aplicável às sociedades gestoras de participações sociais, aos grupos de sociedades, às fusões, cisões, entrada de activos e permuta de partes sociais, à realização de capital de sociedades por entrada de património de pessoa singular, o tratamento fiscal da criação de sucursais no estrangeiro e as respectivas obrigações tributárias e da criação de centros de gestão de tesouraria de sociedades agrupadas. Por fim, referir-se-ão as características do regime simplificado de determinação da matéria tributável e o tratamento fiscal da transmissão da propriedade industrial.

2.1 As doações e a sucessão nas empresas familiares.

Um dos aspectos que, desde sempre, preocupou as partes num processo de sucessão é a repercussão fiscal da transmissão nos sujeitos passivos implicados. O facto de pagar impostos é algo desagradável para os cidadãos em geral e é normal que, dentro dos limites da legalidade, se tente diminuir ao máximo a carga fiscal. É esse, como já se havia referido, o intuito da planificação.

No que respeita às características do processo sucessório em Portugal, a legislação civil portuguesa estabelece que se o falecido não tiver disposto válida e eficazmente, no todo ou em parte, dos bens de que podia dispor para depois da morte, são chamados à sucessão desses bens os seus herdeiros legítimos, que, nos termos do artigo 2133.º do Código Civil, são:

1. Cônjuge e descendentes;
2. Cônjuge e ascendentes;
3. Irmãos e seus descendentes;
4. Outros colaterais até ao quarto grau;
5. Estado.

No caso de haver testamento, o testador tem de respeitar a legítima, entendendo-se como tal a porção de bens de que o testador não pode dispor, por ser legalmente destinada aos herdeiros legitimários. A legítima do cônjuge, se não concorrer com descendentes nem ascendentes, é de metade. A legítima do cônjuge e dos filhos, em caso de concurso, é de dois terços da herança. Não havendo cônjuge sobrevivente, a legítima dos filhos é de metade ou dois terços da herança, conforme exista um só filho ou existam dois ou mais.

Para o cálculo da legítima, deve atender-se ao valor dos bens existentes no património do autor da sucessão à data da sua morte, ao valor dos bens doados, às despesas sujeitas a colação e às dívidas da herança.

Relativamente à legislação fiscal, a 12 de Novembro de 2003 foi publicado o Decreto-Lei n.º 287/2003. Este diploma procedeu à reforma da tributação do património e

introduziu nova legislação fiscal, designadamente o CIMI (que entrou em vigor a 1 de Dezembro de 2003 e veio substituir o Código da Contribuição Autárquica, tendo por objecto a tributação do património estático) e o CIMT (que só entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2004 e que corresponde ao anterior Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações).

No que concerne à tributação das transmissões gratuitas, deu-se a revogação do Imposto Sobre Sucessões e Doações e a sua substituição pelo Imposto do Selo (sobre transmissões gratuitas), tendo este último como base de incidência a herança, representada pelo cabeça-de-casal.

As características mais inovadoras que a Reforma trouxe são, por um lado, a isenção das transmissões por morte ou doação a favor de herdeiros legitimários (cônjuge, descendentes e ascendentes)¹⁴ e, por outro, a exclusão tributária de várias transmissões gratuitas de importante significado económico, incluindo bens de uso pessoal e doméstico¹⁵ e aquelas efectuadas a favor dos sujeitos passivos de IRC. Verificou-se, também, a supressão do Imposto Sobre Sucessões e Doações por avença, de 5%, sobre dividendos de acções distribuídos por sociedades portuguesas a sociedades não residentes, rendimentos de títulos de dívida pública, entre outros. Outra característica bastante controversa, é o facto de o Imposto do Selo incidir, não sobre as quotas hereditárias, como acontecia com o antigo imposto sucessório, mas sim sobre o valor global da herança representada pelo cabeça-de-casal, passando a taxa a ser proporcional de 10% e não progressiva¹⁶. Acresce que o Imposto do Selo deixou de ser um imposto de sobreposição, pois é devido independentemente de a herança e os beneficiários disporem de rendimentos.

Ora, estas duas últimas características originaram grande controvérsia. O Professor Nuno Sá Gomes é de opinião que é inconstitucional a exigência do pagamento do imposto sobre transmissões gratuitas por morte à herança, representada pelo cabeça-

¹⁴ Artigo 6.º, alínea e) do CIS.

¹⁵ Artigo 1.º, n.º 5, alínea f) do CIS.

¹⁶ Artigo 2.º, n.º 2, alínea a) do CIS e Verba n.º 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

de-casal, sobretudo nos casos em que a herança não dispõe de rendimentos para pagar o Imposto do Selo, pois tributa sujeitos que podem não ter capacidade contributiva.

Actualmente, o Imposto do Selo tem carácter heterogéneo, pelo que, de acordo com o artigo 1.º do CIS, são objecto de tributação em sede deste imposto os actos, contratos, títulos, livros, papéis, documentos, incluindo as transmissões gratuitas, previstas na Tabela Geral, ressalvando-se as operações abrangidas pela incidência do IVA.

Para efeitos deste imposto, são consideradas transmissões gratuitas, entre outras, as que tenham por objecto direitos de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião, bens móveis sujeitos a registo, matrícula ou inscrição, participações sociais, valores mobiliários e direitos de crédito associados, ainda que transmitidos autonomamente, bem como títulos e certificados de dívida pública, estabelecimentos industriais, comerciais ou agrícolas, direitos de propriedade intelectual, direitos de autor e direitos conexos.

Nas transmissões gratuitas, o Imposto do Selo é devido sempre que os bens estejam situados em território nacional.

O artigo 2.º do CIS considera sujeitos passivos todas as entidades que a Lei obrigue à liquidação e pagamento do imposto, como por exemplo notários, conservadores dos registos e estabelecimentos e organismos do Estado, instituições de crédito, seguradoras, locador e sublocador, no arrendamento e subarrendamento.

Nas transmissões gratuitas são sujeitos passivos as pessoas singulares para quem se transmitam os bens. Em caso de sucessão por morte, o imposto é devido pela herança, representada pelo cabeça-de-casal, e pelos legatários. Nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos respectivos beneficiários.

As entidades isentas do pagamento do Imposto do Selo, quando este constitua encargo daquelas, são o Estado, as Regiões Autónomas, as Autarquias Locais e as suas associações e federações, as instalações de Segurança Social, as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e as de mera utilidade pública, as instituições particulares de solidariedade social e as entidades a estas legalmente equiparadas e, finalmente, de

acordo com o artigo 6.º do CIS, o cônjuge, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas de que forem beneficiários.

Em conclusão, as transmissões gratuitas tornaram-se, desde Janeiro de 2004, mais vantajosas do ponto de vista fiscal, pois a sucessão e as doações entre cônjuges, ascendentes e descendentes estão isentas do pagamento de Imposto do Selo, o que constitui factor de incentivo para as empresas familiares.

2.1.1 Transmissão de bens imóveis.

Como havia sido referido no início desta exposição, quando é feita a transmissão de uma empresa, são transmitidos todos os bens de que a mesma é composta. Ora, a transmissão dos bens imóveis, afectos à actividade da empresa, tem um tratamento fiscal específico. Refira-se que iremos tratar nesta secção a transmissão onerosa dos bens imóveis – imaginando que a solução encontrada será a alienação da empresa familiar na sua totalidade.

Ora, a transmissão onerosa de bens imóveis é tributada em sede de Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), pelo que importa, com vista a uma planificação bem sucedida, o conhecimento do regime legal deste tributo.

O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional.

De ter em atenção será o facto de que se considera que há transmissão onerosa quando se celebra contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado, quer no contrato, quer posteriormente, que o promitente-adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro.

A obrigação tributária nasce no momento em que ocorre a transmissão.

Estão isentos de IMT o Estado, as Regiões Autónomas e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, compreendendo os institutos públicos que não tenham carácter empresarial e as autarquias locais, as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, quanto aos bens destinados à

realização do seu fim estatutário, as instituições de solidariedade social, também quanto aos bens destinados à realização do seu fim estatutário, bem como a aquisição de bens situados nas regiões economicamente mais desfavorecidas, quando efectuada por sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, que os destinem a actividades agrícolas ou industriais consideradas de superior interesse económico e social e as aquisições de prédios para revenda, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração relativa à actividade de comprador de prédios para revenda.

No que diz respeito às taxas do IMT, elas são, agora, após a Reforma, mais reduzidas.

A aquisição de prédios destinados exclusivamente à habitação não será tributada em sede de IMT, desde que o valor sobre o qual este incide não ultrapasse os €81.600.

2.2 Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS) /Holding.

As sociedades gestoras de participações sociais são entidades jurídicas, cujo objecto social é a gestão de participações sociais de outras entidades, como forma indirecta de exercício de actividades económicas. As SGPS podem ser constituídas sob a forma de sociedades por quotas ou de sociedades anónimas.

Tendo em conta o seu objecto, as SGPS podem ser interessantes meios de controlo unitário das empresas pertencentes à família, ao mesmo tempo que se pode usufruir dos benefícios fiscais a elas atribuídas.

O regime fiscal das SGPS vinha previsto nos artigos 6.º e 7.º do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro, alterado pelos Decretos-Lei n.º 318/94, de 24 de Dezembro, e 378/98, de 27 de Novembro. No entanto, estes artigos foram revogados, pelo que o regime fiscal das SGPS vem previsto, em termos gerais, no artigo 31.º do EBF.

No que diz respeito ao tratamento fiscal das mais-valias geradas por estas entidades, dever-se-á, primeiramente, proceder à análise histórica da legislação. Ora, até à entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, as SGPS estavam isentas da

tributação de mais-valias. Esta Lei veio introduzir um novo regime que, na opinião de muitos autores, consubstanciou um agravamento fiscal, na medida em que veio determinar o fim da isenção fiscal do reinvestimento das mais-valias resultantes da venda de activos, passando para um regime de reinvestimento de mais-valias que considera o saldo positivo entre as mais e menos-valias por um quinto do seu valor no exercício de realização (com diferimento do restante em partes iguais pelos quatro anos subsequentes).

A Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro, veio revogar o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro, relativo ao regime fiscal das SGPS, e introduziu o artigo 31.º do EBF, no qual se refere que às SGPS é aplicável o regime do artigo 45.º do CIRC, relativo ao regime de reinvestimento de mais-valias, o qual se aplica sem dependência dos requisitos exigidos quanto à percentagem de participação.

Finalmente, a Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, veio introduzir alterações a este nível, as quais importa analisar mais detalhadamente.

O regime de tributação das mais e menos-valias introduzido pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, assenta, fundamentalmente, na desconsideração fiscal dos ganhos e perdas realizados com partes de capital e com o respectivo financiamento. Será de notar que este novo regime se aplica às mais e menos-valias realizadas em períodos de tributação que se iniciem a partir de 1 de Janeiro de 2003. De facto, o artigo 31.º do EBF foi alterado por esta Lei e, relativamente às mais e menos-valias, determina o n.º 2 que *“As mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS (...) mediante a transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por períodos não inferiores a um ano, e, bem assim os encargos financeiros suportados com a sua aquisição, não concorrem para a formação do lucro tributável dessas sociedades”*. Só assim não será (n.º 3) *“quando as partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais (...) ou a entidades com domicílio, sede ou direcção efectiva em território sujeito a um regime fiscal mais favorável ou residentes em território português e sujeitas a um regime especial de tributação”*.

Ainda relativamente às sociedades Holding, há que fazer uma referência ao artigo 31.º do EBF, no que diz respeito à dupla tributação económica. São conhecidas as

dificuldades de tributação das sociedades, sendo que se discute vivamente a adopção de medidas que evitem a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, uma vez que os destinatários dos benefícios são os sócios. As referidas dificuldades aparecem acrescidas, precisamente, com as SGPS. O actual artigo 31.º do EBF determina a aplicação às SGPS do regime legal para evitar a dupla tributação económica dos lucros, constante do artigo 46.º do CIRC, “*sem dependência dos requisitos aí exigidos quanto à percentagem ou ao valor da participação*”.

Ora, no que concerne ao artigo 46.º do CIRC, cuja última alteração foi operada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, respeitante ao Orçamento de Estado para 2005, cumpre referir que a generalidade dos sistemas fiscais tem tentado atenuar os efeitos nefastos da dupla tributação económica através do recurso a determinados institutos, tais como o método de dedução de dividendos, o método de crédito de imposto e o regime de transparência fiscal. O nosso CIRC adoptou duas vias, consoante se pretende a eliminação ou a atenuação da dupla tributação económica dos lucros. A primeira é conseguida através do regime de transparência fiscal, previsto no artigo 6.º do CIRC, e a segunda através da dedução de lucros anteriormente tributados, prevista no artigo 46.º do CIRC.

Sendo assim, dispõe o n.º 1 do artigo 46.º do CIRC que na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português, são deduzidos os rendimentos correspondentes a lucros distribuídos, desde que:

- a sociedade que distribui os lucros tenha sede ou direcção efectiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC;
- a entidade beneficiária não esteja sujeita ao regime de transparência fiscal;
- a entidade beneficiária detenha uma participação não inferior a 10% na sociedade que distribui os lucros ou um valor não inferior a €20 000 000 e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros.

Esta dedução pode ser, apenas, de 50% dos lucros distribuídos quando os 2.º e 3.º pressupostos não se verificarem.

Por fim, nos termos do artigo 9.º do CIVA, estão isentas de imposto determinadas operações financeiras, tais como a concessão e a negociação de créditos, a negociação e prestação de garantias (fianças, avales, cauções), a negociação relativa a depósitos de fundos, contas correntes, pagamentos, transferências, recebimentos, cheques, as operações e serviços relacionados com acções ou outras participações em sociedades e, finalmente, serviços e operações relativos à colocação, tomada e compra de emissões de títulos públicos ou privados. Todas estas operações são permitidas às SGPS, de acordo com o estipulado no Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro.

Estando estas actividades isentas de tributação em sede de IVA, não poderão as SGPS deduzir o IVA suportado a montante. Assim sendo, dado que as SGPS praticam, por um lado, actividades isentas de tributação e, por outro, actividades que preenchem os pressupostos de incidência real, deve ser-lhes aplicado o regime previsto no artigo 23.º do CIVA, relativo aos sujeitos passivos mistos. No mencionado artigo prevê-se a possibilidade de os sujeitos passivos mistos, ou seja, os que praticam actividades isentas e não isentas, optarem pelo método de pro-rata ou pelo método de afectação real. Contudo, apesar de assistir às SGPS a opção por um dos métodos, a posição da Administração Fiscal sobre esta matéria consiste em exigir às SGPS a aplicação do método da percentagem¹⁷. Desta forma, estão as SGPS impedidas de optarem pelo método da afectação real.

De referir é o facto de as operações de constituição e aumento do capital social das SGPS estarem isentas do pagamento de Imposto do Selo¹⁸.

¹⁷ Informação n.º 1704, de 27 de Junho de 1989 do SIVA.

¹⁸ Artigo 7.º, n.º 1, alínea r) do CIS.

2.3 Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS).

Caso não se pretenda a constituição de uma Holding, pode a família optar pelo agrupamento das suas empresas de forma a beneficiar do RETGS.

Hoje, a Lei prevê um regime especial de tributação aplicável aos grupos de sociedades. O regime que se lhe antecedeu – o regime da consolidação fiscal – foi eliminado pela reforma fiscal de 2001, tendo como consequência a não necessidade de preparação de contas consolidadas que abrangam as sociedades incluídas no perímetro do grupo.

Nos termos do artigo 63.º do CIRC, considera-se que existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, directa ou indirectamente, pelo menos, 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.

No caso de, perante a Lei Fiscal, se considerar que existe um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo.

Ora, para que se possa formular a opção de aplicação do RETGS têm de estar verificados, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- a) As sociedades pertencentes ao grupo devem ter todas sede e direcção efectiva em Portugal;
- b) A totalidade dos rendimentos das sociedades pertencentes ao grupo deve estar sujeita ao regime geral de tributação em sede de IRC, à taxa normal mais elevada;
- c) A sociedade dominante deve deter a sua participação na sociedade dominada há mais de um ano (com referência à data em que se inicia a aplicação do regime);
- d) A sociedade dominante não pode ser dominada, nos termos acima expostos, por nenhuma outra sociedade residente em território português e que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante.

Por seu lado, o n.º 4 do artigo 63.º do CIRC prevê uma série de situações impeditivas para a integração ou permanência das sociedades que pretendem fazer parte do grupo ou que já estejam nele integradas. Assim, não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime:

- a) Estejam inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;
- b) Tenham contra si instaurado processo especial de recuperação de empresas ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção;
- c) Registrem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo se, no caso das sociedades dominadas, a participação for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos (este requisito temporal não é aplicável no caso de a participação ter sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de activos);
- d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;
- e) Adoptem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;
- f) Tenham obtido, indirectamente, o nível de participação exigido de, pelo menos, 90%, através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo;
- g) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por acções.

A declaração feita à Direcção-Geral dos Impostos, relativa ao início da aplicação do RETGS, é válida por um período de cinco exercícios, findo o qual poderá ser renovada nos mesmos termos. O n.º 8 do artigo 63.º estipula as condições em que se considera cessada a aplicação daquele regime. Assim sendo, para que tal possa ocorrer é necessário que:

- a) Deixem de se verificar os requisitos já referidos, para a existência, perante a Lei Fiscal portuguesa, de um grupo de sociedades e, também, os requisitos

necessários para que se possa proceder à opção pela aplicação do RETGS aos grupos de sociedades;

- b) Se verifique alguma das situações que levam a que uma sociedade não possa fazer parte do grupo;
- c) O lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicação de métodos indirectos;
- d) Ocorram alterações na composição do grupo, nomeadamente a entrada de novas sociedades que satisfaçam os requisitos legalmente exigidos, sem que as mesmas sejam incluídas no âmbito do RETGS e sem que seja efectuada a respectiva comunicação à Direcção-Geral dos Impostos nos termos que acima indicamos;
- e) Ocorra a saída de sociedades do grupo, por alienação da participação ou por incumprimento das demais condições ou outras alterações na composição do grupo, operadas por fusões ou cisões, sempre que a sociedade dominante não opte pela continuidade do regime em relação às demais sociedades do grupo, mediante o envio da supra mencionada comunicação.

O lucro tributável é apurado através da soma algébrica do resultado líquido com as variações patrimoniais positivas e as variações patrimoniais negativas, corrigido nos termos do CIRC.

A ideia de lucro pressupõe liquidez, logo, está, aqui, em causa o conceito de resultado líquido, que consiste na diferença entre *proveitos e ganhos* (artigo 20.º do CIRC), que correspondem às quantias auferidas em consequência de operações de qualquer natureza, de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, e os *custos ou perdas* (artigo 23.º do CIRC), os quais, por sua vez, dizem respeito às despesas comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Os proveitos e os custos dizem respeito a determinado exercício e a ele são imputados, salvo determinadas excepções.

O lucro tributável é o ponto de partida para o apuramento da matéria colectável. A base do seu cálculo é a contabilidade, uma vez que esta oferece o valor do resultado líquido do exercício e as variações patrimoniais positivas e negativas, nele não reflectidas.

No caso dos grupos de sociedades, e desde que os mesmo optem pela aplicação do RETGS, o lucro tributável do grupo, relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, 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. Note-se que o montante obtido nestes termos é corrigido em função dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo.

O regime geral de dedução de prejuízos fiscais vem previsto no artigo 47.º do CIRC. Nesse dispositivo estipula-se que os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício podem ser deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores. Assim não será se, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, for modificado o objecto social da entidade a que respeitam os prejuízos ou for alterada substancialmente a natureza da actividade anteriormente exercida, havendo sempre a possibilidade de o Ministro das Finanças autorizar que a referida limitação não seja aplicável.

Ora, o RETGS apresenta determinadas particularidades no que toca à dedução de prejuízos fiscais. Primeiramente, no n.º 3 do artigo 65.º do CIRC estipula-se que devem ser deduzidos, inicialmente, os prejuízos que tiverem sido apurados há mais tempo. Os prejuízos das sociedades do grupo, verificados em exercícios anteriores ao do início da aplicação do RETGS, só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até à concorrência do lucro tributável da sociedade a que respeitam.

Importa, ainda, referir que, terminada a aplicação do regime, relativamente a uma sociedade do grupo, não são dedutíveis aos respectivos lucros tributáveis os prejuízos fiscais verificados durante os exercícios em que o regime se aplicou. Podem, contudo, ser deduzidos os prejuízos fiscais verificados antes do início da aplicação do regime e que não tenham sido totalmente deduzidos ao lucro tributável do grupo, nos termos e condições gerais do artigo 47.º, n.º 1 do CIRC.

Nos termos do artigo 7.º, n.º 2 da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, foi estabelecido um regime transitório relativo à tributação dos grupos de sociedades, o qual consiste na opção dada aos grupos, aos quais foi concedida autorização para aplicação do regime de tributação pelo lucro consolidado e cujo período de validade ainda esteja em curso a 1 de Janeiro de 2001, de:

1. Renunciar ao regime para o qual foram autorizados, com efeitos a partir do período de tributação que se inicie no ano de 2001, devendo a sociedade dominante, na determinação do lucro tributável do último exercício em que o regime foi aplicado, proceder às correcções respeitantes ao regime fiscal introduzido pelo RETGS; ou
2. Passar a aplicar o RETGS a partir do período de tributação que se inicie no ano de 2001, mesmo não se verificando os requisitos exigidos para as sociedades do grupo.

Neste último caso, deve a sociedade dominante incorporar no lucro tributável do grupo os resultados internos que tenham sido eliminados durante a vigência do anterior regime, à medida em que forem sendo considerados realizados pelo grupo. Tal terá como limite temporal o exercício em que caduque da autorização, excepto quando a sociedade dominante optar pela renovação do regime de acordo com as regras em vigor, situação em que aos resultados internos, ainda pendentes de incorporação no lucro tributável, pode continuar a ser concedido o tratamento que vinha sendo adoptado, podendo ser deduzidos ao lucro tributável do grupo os prejuízos fiscais consolidados apurados em exercícios anteriores.

2.4 Fusão e cisão, entrada de activos e permuta de partes sociais.

As operações a que as empresas familiares mais recorrem, no âmbito do seu processo de planificação e reestruturação são, de facto, a fusão e a cisão.

O regime fiscal aplicável às fusões, cisões, entrada de activos e permuta de partes sociais vem especialmente previsto nos artigos 67.º a 72.º do CIRC. Convém, antes,

referir que a tributação das operações acima mencionadas é feita com recurso ao regime de neutralidade fiscal, o qual consiste na não atribuição de efeitos fiscais às referidas operações, em face de determinados requisitos.

O regime de neutralidade fiscal foi inteiramente revisto através do Decreto-Lei n.º 221/2001, de 7 de Agosto, o qual trouxe uma maior sistematização das normas aplicáveis e uma maior uniformização do regime sob análise, uma vez que o mesmo passou a abranger, no mesmo conjunto normativo, tanto as regras aplicáveis às operações efectuadas entre empresas estabelecidas em território português, como as que regulam situações em que intervêm sociedades estabelecidas noutros Estados-membros.

Os conceitos aqui em causa, a fusão, cisão, entrada de activos e permuta de partes sociais têm o seu próprio significado em termos fiscais. Por este motivo, o CIRC veio, no seu artigo 67.º, estabelecer a definição, para efeitos fiscais, das operações acima referenciadas.

Assim sendo, *fusão* é a operação pela qual se realiza a transferência global do património de uma ou mais sociedades (sociedades fundidas) para outra sociedade já existente e a atribuição aos sócios daquelas de partes representativas do capital social da beneficiária e, eventualmente, de quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal das participações. No entanto, a constituição de uma nova sociedade para a qual se transferem globalmente os patrimónios de duas ou mais sociedades, sendo aos sócios destas atribuídas partes representativas do capital social da nova sociedade ou quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal das participações e, até mesmo, a operação pela qual uma sociedade transfere o conjunto do activo e do passivo que integra o seu património para a sociedade detentora da totalidade das partes representativas do seu capital social, são, nos termos do CIRC, consideradas fusão.

A *cisão* é, por seu lado, a operação, através da qual uma sociedade destaca uma ou mais partes do seu património para com elas constituir outras sociedades ou para as fundir com sociedades já existentes, mediante a atribuição aos seus sócios de partes representativas do capital social destas últimas sociedades e de, eventualmente, uma quantia em dinheiro que não exceda 10% do valor nominal das participações. Também se considera haver cisão no caso de a sociedade cindida ser dissolvida e o património ser

dividido em duas ou mais partes, sendo cada uma delas destinada a constituir uma nova sociedade ou a ser fundida com sociedades já existentes.

A **entrada de activos**, define-a a Lei como sendo *a operação pela qual uma sociedade (contribuidora) transfere, sem que seja dissolvida, o conjunto ou um ou mais ramos da sua actividade para outra sociedade (beneficiária), tendo como contrapartida partes do capital da sociedade beneficiária.*

Finalmente, a **permuta de partes sociais** constitui *a operação segundo a qual uma sociedade adquire uma participação no capital social de outra, tendo por efeito conferir à primeira a maioria dos votos da última, mediante a atribuição aos sócios desta, em troca dos seus títulos, de partes representativas do capital social da primeira sociedade e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10% do valor nominal das participações.*

De acordo com o exposto no n.º 7 do referido artigo 67.º, este regime fiscal especial é aplicável às operações de fusão e cisão de sociedades e de entrada de activos em que intervenham sociedades com sede ou direcção efectiva em território português, sujeitas e não isentas de IRC, cujo lucro tributável não seja determinado com recurso aos métodos do regime simplificado. Aplica-se, também, a sociedades de outros Estados-membros da União Europeia, às fusões e cisões de sujeitos passivos de IRC residentes em território português, que não sejam sociedades, e aos respectivos membros, bem como à entrada de activos e permuta de partes sociais em que intervenha pessoa colectiva que não seja sociedade.

Será de ter em atenção que a Lei prevê a exclusão de aplicação deste regime no caso de se concluir que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a evasão fiscal. Tal verificar-se-á, nomeadamente, nos casos em que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRC ou quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das actividades das sociedades que nelas participam, procedendo-se, então, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto.

De reter será que, como havia sido referido, na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora (no caso da entrada de activos), *não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais* em consequência da fusão, cisão e entrada de activos, *nem são considerados como proveitos ou ganhos as provisões constituídas e aceites para efeitos fiscais que respeitem aos créditos, existências e obrigações e encargos objecto de transferência.*

No que diz respeito às regras de determinação do lucro tributável, prevê o artigo 68.º do CIRC determinados desvios à regra geral de apuramento dos lucros a tributar. Assim sendo, o apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos é feito como se não tivesse havido fusão, cisão ou entrada de activos. Além disso, as reintegrações ou amortizações sobre os elementos do activo imobilizado transferidos são efectuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora e as provisões que foram transferidas têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável nas sociedades anteriores.

Ainda no que a esta questão concerne e, especificamente, no que à determinação do lucro tributável da sociedade contribuidora diz respeito, as mais-valias ou menos-valias realizadas, respeitantes às partes de capital social recebidas em contrapartida da entrada de activos são calculadas, considerando-se como valor de aquisição destas o valor líquido contabilístico que os elementos do activo e do passivo transferidos tinham na contabilidade dessa sociedade.

Será importante fazer referência à desconsideração de efeitos fiscais atribuída às mais-valias ou menos-valias das sociedades beneficiárias, no caso de deterem uma participação no capital das sociedades fundidas ou cindidas, auferidas com a anulação das partes de capital detidas naquelas sociedades, em consequência da fusão ou da cisão.

Aos sócios das sociedades fundidas ou cindidas aplica a Lei um regime especial, previsto no artigo 70.º do CIRC. De facto, não são apurados os ganhos ou as perdas dos sócios de sociedades fundidas ou cindidas, resultantes da fusão ou da cisão. No entanto, tal acontecerá desde que, na sua contabilidade, os sócios mantenham, quanto às novas participações sociais, o valor pelo qual as antigas sociedades se encontravam registadas.

A Lei entende que este regime não abrange, já, as importâncias em dinheiro que, eventualmente, sejam atribuídas aos sócios em resultado da fusão ou da cisão.

O regime fiscal de tributação de permuta de partes sociais estipula que a atribuição de títulos representativos de capital social da sociedade adquirente aos sócios da sociedade adquirida não é tributada, se os sócios continuarem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais pelo valor a que as antigas se encontravam registadas. Tal só será possível se se verificarem as seguintes condições:

- A sociedade adquirente e a sociedade adquirida forem residentes em território português ou noutro Estado-membro da União Europeia e preencherem as condições estabelecidas na Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho;
- Os sócios da sociedade adquirida forem pessoas ou entidades residentes nos Estados-membros da União Europeia ou em terceiros Estados, quando os títulos recebidos forem representativos do capital social de uma entidade residente em território português.

Apesar do que foi acima exposto, ou seja, apesar de os sócios não serem tributados pela atribuição de títulos representativos do capital social da sociedade adquirente, se os sócios receberem quantias em dinheiro, eventualmente atribuídas em consequência da permuta, serão, já, tributados por essas mesmas quantias.

2.5 Realização de capital de sociedade por entrada de património de pessoa singular.

Esta operação, gozando de um regime de tributação especial, poderá vir a ser utilizada pelos membros da família, no caso de um deles, sendo empresário em nome individual, pretender associar-se aos restantes na empresa familiar. O tratamento fiscal de tal operação é o que vem descrito seguidamente.

Nos termos do artigo 38.º, n.º 1 do CIRS, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado tributável, por virtude da realização do capital social, resultante da transmissão

da totalidade do património afecto ao exercício de uma actividade empresarial e profissional por uma pessoa singular. É, contudo, necessária a verificação cumulativa de determinados pressupostos, tais como:

- a entidade beneficiária, para a qual é transmitido o património, deverá ser uma sociedade com sede e direcção efectivas em território português;
- a pessoa singular transmitente fique a deter, pelo menos, 50% do capital da sociedade;
- a actividade exercida pela sociedade tem de ser “substancialmente idêntica” à actividade exercida a título individual pelas pessoas singulares;
- os elementos do activo e passivo devem ser transmitidos com os mesmos valores por que estavam registados na contabilidade ou nos livros de escrita da pessoa singular;
- as partes de capital recebidas como contrapartida da transmissão devem ser valorizadas pelo valor líquido correspondente aos elementos do activo e do passivo transferidos para efeitos de tributação dos ganhos ou das perdas, relativamente à ulterior transmissão.

Não se aplica o disposto neste artigo aos casos em que faça parte do património transmitido bens em relação aos quais tenha havido diferimento de tributação dos respectivos ganhos.

Quando se verifique o preenchimento destes pressupostos, os bens que constituem o activo e o passivo do património, objecto de transmissão, devem ser inscritos na contabilidade da sociedade para a qual se transmitem.

Para efeitos de determinação do lucro tributável desta sociedade, os resultados respeitantes aos bens que constituem o património transmitido devem ser calculados como se não tivesse havido essa transmissão. As reintegrações e amortizações sobre os elementos do activo imobilizado são efectuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido para efeitos de determinação do lucro tributável da pessoa singular e as provisões transferidas continuam a ter o regime que lhes era aplicável.

2.6 Criação de sucursais no estrangeiro.

Durante o processo de planeamento da empresa familiar e da sucessão para gerações seguintes, podem as partes deparar-se com a necessidade de criar uma sucursal no estrangeiro – não só por razões de política de investimento expansionista, mas também porque nem sempre os familiares vivem no mesmo país.

No entanto, a criação de uma sucursal no estrangeiro levanta variadas questões, sobretudo relacionadas com a dupla tributação dos rendimentos, quando é feita a distribuição dos lucros.

A Lei portuguesa¹⁹ e as Convenções Internacionais entendem que sucursal cabe no conceito mais lato de estabelecimento estável, o qual é definido como toda a instalação fixa, desprovida de personalidade jurídica, através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sob a direcção do órgão de gestão da sociedade.

Um estabelecimento estável, legalmente constituído, é tributado no Estado em que está localizado, pelos rendimentos que lhe sejam imputáveis, e terá de observar as obrigações (declarativas e de entrega de documentos de suporte, entre outras) impostas pela Lei do Estado em que se encontre.

Não obstante a obrigação de pagamento de imposto no Estado onde foi constituída a sucursal, não há necessariamente dupla tributação dos rendimentos da mesma (no Estado da Fonte e no Estado onde se localiza a sociedade-mãe), entendendo-se como tal, o concurso de normas de incidência de mais do que um ordenamento jurídico, relativamente ao mesmo facto tributário, ao mesmo imposto, ao mesmo sujeito e relativamente ao mesmo período de tempo.

Para evitar a dupla tributação foram celebradas “Convenções para eliminar a dupla tributação” entre vários Estados. As Convenções de dupla tributação reconhecem a possibilidade de cada Estado contratante aplicar o seu próprio direito, com algumas restrições por elas impostas e, nesta medida, se evidencia o seu carácter impositivo. Tais

¹⁹ Artigo 5.º do CIRC.

Convenções servem-se do método de imputação ou crédito de imposto, que se pode traduzir numa imputação integral (o imposto pago num Estado é totalmente deduzido no montante de imposto a pagar no outro Estado) ou normal (o imposto pago num Estado é deduzido do imposto a pagar no outro Estado até à concorrência deste último), de isenções num dos Estados ou de regras de tributação que atribuem a competência exclusiva de tributação a um dos Estados em causa, como forma de solucionar a dupla tributação.

Um estabelecimento estável de uma entidade não residente, localizado em território português, é tributado em sede de IRC em Portugal, pelos rendimentos que aí auferir. Note-se que a determinação do lucro tributável imputável ao estabelecimento estável é feita com base na contabilidade do mesmo e que o estabelecimento estável está legalmente obrigado a possuir contabilidade organizada.

Em jeito de conclusão, o lucro do estabelecimento estável é apurado de acordo com as regras de determinação do lucro tributável das pessoas colectivas no Estado da Fonte, pelo que, caso o estabelecimento estável se localize em Portugal, será o mesmo tributado em sede de IRC, como se de uma empresa com sede e direcção efectiva em Portugal se tratasse.

2.7 Centros de Gestão de Tesouraria.

Os Centros de Gestão de Tesouraria podem ser uma alternativa de grande interesse quando a família decidir criar um grupo de empresas. Apesar de não estar directamente relacionado com questões próprias de uma empresa familiar, optou-se por fazer uma breve análise destas entidades, na medida em que podem ser de grande utilidade para as empresas. Não se pôde deixar de expor a problemática levantada pela criação de tais centros.

Os Centros de Gestão de Tesouraria têm como objectivo a gestão consolidada da tesouraria de diversas empresas de um grupo de sociedades. A gestão é feita através de uma das empresas ou através de uma entidade especificamente constituída para tal. A

actividade dos Centros de Gestão de Tesouraria consiste na consolidação dos saldos bancários de cada uma das empresas do grupo, por forma a constituir um saldo único, global. A conta bancária global é titulada e controlada pelo Centro de Gestão de Tesouraria, na qual o banco debita ou credita juros. Posteriormente, compete ao Centro de Gestão de Tesouraria pagar juros (credores ou devedores) às empresas do grupo.

A constituição de tais entidades depende da celebração de um dos seguintes contratos: “*Notional cash-pooling*” e “*Zero-balancing*”, sendo que o primeiro prevê, meramente, transferências virtuais e com o segundo realizam-se efectivas transferências de capital para a conta global.

Em termos fiscais, estas operações suscitam algumas questões. Os rendimentos imputados a uma empresa integrante do grupo são qualificados como juros. Os rendimentos obtidos pelo Centro de Gestão de Tesouraria podem ser qualificados de duas formas:

1) Por um lado, os rendimentos podem ser considerados como juros, no caso de ter sido celebrado contrato de “*zero-balancing*”, isto porque o Banco efectua o pagamento dos referidos juros ao Centro de Gestão de Tesouraria como remuneração do depósito de dinheiro;

2) Por outro lado, já no âmbito de contratos de “*notional cash-pooling*”, podem ser qualificados como comissões, dado que o banco credita/debita directamente juros às empresas participantes e, depois, deposita o saldo remanescente na conta bancária global, titulada pelo Centro de Gestão de Tesouraria.

Será de ter em atenção que a retenção na fonte, relativamente a acordos de “*zero-balancing*”, deve ser efectuada quando o Banco paga juros ao Centro de Gestão de Tesouraria e quando este imputa esses mesmos juros às restantes empresas do grupo. Por seu lado, nas operações de “*notional cash-pooling*” haverá uma única operação de retenção se o Banco creditar/debitar directamente as contas de cada empresa do grupo.

Acrescem, ainda, duas questões de extrema relevância que merecem a máxima atenção. A primeira diz respeito ao regime dos preços de transferência, relativamente ao qual se remete para o último ponto do presente capítulo (2.10). No caso concreto, e uma

vez que se poderão verificar relações especiais de comércio entre as empresas do grupo, importa salientar que a Administração Fiscal, socorrendo-se do poder de que dispõe, poderá proceder a correcções dos juros declarados, reportando-se ao “valor de mercado”.

A segunda questão prende-se com o regime da subcapitalização, que diz respeito ao excessivo endividamento do sujeito passivo para com entidade não residente em território português e com a qual existem relações especiais de comércio. De facto, a criação dos Centros de Gestão de Tesouraria fora de Portugal torna-se bastante atractiva devido aos diferentes regimes de tributação e custos de manutenção mais reduzidos que essas empresas terão no estrangeiro. Nas operações de “zero-balancing”, as empresas pertencentes ao grupo são financiadas pelo Centro de Gestão de Tesouraria, com o qual existem, obviamente, relações especiais de comércio. Desta forma, se estiverem preenchidos os requisitos do artigo 61.º do CIRC, relativo ao regime de subcapitalização, ou seja, se as empresas do grupo se encontrarem numa situação de excessivo endividamento perante o Centro de Gestão de Tesouraria que esteja localizado no estrangeiro, os juros suportados pelo já mencionado excessivo endividamento não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

A grande diferença entre o regime dos preços de transferência e o regime da subcapitalização pode ser demonstrada através do seguinte exemplo: “...uma empresa ou contribuinte em situação de subcapitalização poderá respeitar integralmente o regime de preços de transferência, tendo praticado sempre a taxa de juro adequada (...) mas, no entanto, tal facto não impede que a empresa ou contribuinte se encontre numa situação de endividamento excessivo...”²⁰. “...O ponto de contacto entre os dois regimes (...) reside na adopção comum (...) do conceito de «relações especiais» ...”²¹.

De acordo com os factos acima expostos, os Centros de Gestão de Tesouraria parecem ser interessantes formas de financiamento de empresas pertencentes a um grupo familiar, sendo que apresentam alguns limites a nível de tributação que, se devidamente tomados em conta, não constituirão obstáculo à constituição dos mesmos em Portugal.

²⁰ Glória Teixeira, Duarte Barros, ob. cit., página 19.

²¹ Glória Teixeira, Duarte Barros, ibidem.

2.8 O Regime Simplificado.

No caso de a empresa familiar ser uma pequena ou média empresa (PME), importa ter em atenção regimes fiscais especiais relacionados com sua a dimensão.

Antes de partir para a análise, deverão ser tidos em conta os critérios definidores de uma PME, previamente expostos, no ponto 1.3.1.

De uma forma geral, os métodos de determinação indirecta do rendimento podem ser divididos em três grupos²²:

1. Métodos que fixam objectivamente valores da matéria tributável ou do imposto aplicáveis, em geral, a todos os contribuintes dentro de parâmetros previamente fixados;
2. Métodos que, baseando-se nos valores constantes nos livros de registo ou declarações, apuram rendimentos médios líquidos por dedução de algumas despesas previamente determinadas ou por aplicação de coeficientes;
3. Métodos que, com base em índices exteriores de riqueza, corrigem o rendimento declarado.

O regime simplificado, que está incluído nestes grupos, é aplicável a PME's, o que permite a adopção de uma escrita bastante simplificada, sendo certo que o contribuinte pode renunciar à aplicação deste método. Tal regime pode trazer vantagens para a gestão financeira das PME, sobretudo no caso de o rendimento presumido ser inferior ao rendimento real efectivo e, além disso, os contribuintes vêem aligeiradas, de forma bastante significativa, as suas obrigações formais de registo, bem como a complexidade das declarações de rendimento. Desta forma se isoneram as PME's de uma pesada obrigação que impende sobre as demais empresas: a elevada carga burocrática que incide sobre as últimas. Por outro lado, o facto de, em sede de regime simplificado, o rendimento ser determinado *ex ante*, permite que o contribuinte preveja qual o

²² Cidália Maria da Mota Lopes, *A Fiscalidade das pequenas e médias empresas*, Coimbra, Vida Económica, Novembro de 1999, página 108.

rendimento que vai ser tributado, facilitando, naturalmente, a planificação da gestão financeira.

Todavia, o regime simplificado impede que exista neutralidade fiscal nas relações tributárias e conduz a injustiças, “...na medida em que sempre existirão contribuintes a pagar acima dos seus rendimentos reais ou declarados (...) Na verdade, as empresas que declaram prejuízos no sistema de tributação dos lucros presumidos têm de suportar o imposto...”²³.

Pelo exposto, as vantagens não superam em grande escala os inconvenientes, mas salienta-se, indiscutivelmente, o aligeiramento da carga burocrática.

Em termos de legislação portuguesa, importa abordar o que estabelece o CIRC relativamente ao regime simplificado.

Assim sendo, nos termos do artigo 53.º do CIRC, são pressupostos para a aplicação daquele regime que os sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação, com excepção dos que se encontrem sujeitos à revisão legal de contas, apresentem, no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total anual de proveitos não superior a €149 639,37 e que não optem pelo regime geral de determinação do lucro tributável.

Será importante, também, frisar que o enquadramento no regime simplificado se faz de acordo com o valor total anual de proveitos estimado, constante da declaração de início de actividade.

Importa referir que o apuramento do lucro tributável resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica. No entanto, dado que estes indicadores não foram, ainda, publicados, o lucro tributável é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação de produção e dos trabalhos para a própria empresa, com o montante mínimo igual a €6 250. Aos serviços prestados no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como ao montante dos

²³ Cidália Maria da Mota Lopes, ob. cit., página 114.

subsídios destinados à exploração, que tenham por efeito compensar reduções nos preços de venda de mercadorias e produtos, é aplicado o coeficiente de 0,20.

A aplicação do regime simplificado mantém-se, verificados os respectivos pressupostos, pelo período mínimo de três exercícios e é prorrogável automaticamente por iguais períodos, salvo se o sujeito passivo comunicar, através de uma declaração de alterações, a opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável.

De ter em atenção é o n.º 10 do artigo 53.º do CIRC, dado que estipula a cessação da aplicação do regime simplificado quando o limite do total anual de proveitos, a que nos referimos anteriormente, for ultrapassado em dois exercícios consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25% desse limite, caso em que o regime geral de determinação do lucro tributável se aplica a partir do exercício seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.

2.9 Regime fiscal aplicável à transmissão de propriedade industrial.

Juntamente com a transmissão, total ou parcial, da empresa familiar, poderão ser transferidos direitos de propriedade industrial. A legislação fiscal portuguesa prevê, especificamente, o tratamento para a concessão, cedência temporária ou licença para exploração dos direitos de propriedade industrial.

Ora, posto isto, diga-se que os rendimentos resultantes daquelas operações, previstas no novo Código da Propriedade Industrial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36/2003, de 5 de Março, são objecto de tributação em sede de IRC. Nos termos do artigo 88.º, n.º 1 alínea a) do CIRC, os “*rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico*” são objecto de retenção na fonte. Quer isto dizer que a entidade que colocou à disposição esses rendimentos deverá efectuar retenção de parte dos rendimentos pagos pela concessão, cedência temporária ou licença de exploração de direitos de propriedade industrial e pela prestação de informações relativas a “know-how”.

A retenção tem natureza de pagamento por conta, ou seja, de pagamento por conta do imposto pago a final.

A questão que aqui se coloca será a taxa por que será efectuada a retenção do rendimento. No que a este aspecto diz respeito, estipula o n.º 4 do artigo 88.º do CIRC que a retenção é efectuada à taxa prevista para efeitos de retenção em sede de IRS. Ora, nos termos do artigo 101.º, n.º 1 alínea a) do CIRS, a taxa a aplicar para a determinação da parcela de rendimento que deverá ser retida será de 15%.

2.10 O Regime dos Preços de Transferência.

Dada a proximidade dos membros da família e das empresas dos mesmos, se existir mais de uma empresa familiar, as relações de comércio estabelecidas entre estas podem encaixar na definição legal de relações especiais de comércio. Por este motivo, é importante os familiares empresários terem consciência do que é o regime dos preços de transferência, das suas consequências e de quais as situações em que a Lei considera haver relações especiais de comércio.

Dada a complexidade deste tema, faz-se, aqui, a transcrição da caracterização do regime dos preços de transferência avançada pela Professora Glória Teixeira²⁴, segundo a qual “...o regime dos preços de transferência visa desde logo evitar a manipulação da base tributável, através do aumento ou diminuição dos preços acordados entre partes relacionadas entre si, com o fim de redução ou eliminação da carga fiscal...”²⁵. “...O regime dos preços de transferência poderá não ser seguido mesmo na ausência de relações especiais, bastando para tal que haja um interesse económico comum entre agentes ou contribuintes não relacionados entre si...”²⁶. Além disso, “... não obstante o regime dos preços de transferência vir regulado no CIRC, aplica-se também a

²⁴ Glória Teixeira, Duarte Barros, *Preços de Transferência e o caso português*, Porto, Vida Económica, Fevereiro de 2004.

²⁵ Glória Teixeira, Duarte Barros, ob. cit., página 20.

²⁶ Glória Teixeira, Duarte Barros, ibidem.

contribuintes singulares, bem como a entidades isentas ou sujeitas a regimes fiscais especiais...”²⁷.

O artigo 58.º, n.º 4 do CIRC avança as situações em que se entende existirem relações especiais de comércio. Expõem-se, aqui, algumas dessas situações. Ora, segundo aquele artigo, “*considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado designadamente entre:*

- a) *Uma entidade e os titulares do respectivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;*
- b) *Entidades em que os mesmos titulares do capital, respectivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;*
- c) *Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, e respectivos cônjuges, ascendentes e descendentes;*
- d) *Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha recta;*
- e) *Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;*
- f) *Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos em que esta é definida nos diplomas que estatuem a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas...”*

²⁷ Glória Teixeira, Duarte Barros, ob. cit., página 22.

Isto posto, se o sujeito passivo, no caso concreto, as empresas familiares, nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre empresas de familiares, com as quais poderá estar em situação de relações especiais, não praticar termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis, a Direcção-Geral dos Impostos tem poderes para proceder a correcções necessárias para a determinação do lucro tributável.

3. O modelo espanhol.

A legislação espanhola aborda, ao contrário da portuguesa, a questão das empresas familiares, atribuindo-lhes benefícios fiscais.

Diga-se, antes de iniciar a exposição sobre os normativos em questão, que a referência à legislação espanhola é feita com o intuito de chamar a atenção para o facto de que o legislador português desconsiderou uma realidade tão importante como as empresas familiares. Para além de tais benefícios servirem de incentivo para que as empresas familiares se mantenham activas, convém recordar que a grande maioria do tecido empresarial português é constituída por tais empresas. Ora, por estes dois motivos deveria o legislador português criar incentivos e benefícios fiscais, conferindo mais competitividade às nossas empresas e permitindo que as mesmas se mantenham activas, contrariando o cenário actual.

A *Ley del Impuesto sobre Sociedades*²⁸ estabelece, no seu artigo 61.º, n.º 1, alínea b), a definição de empresas familiares e determina que as mesmas podem, se cumprirem os requisitos necessários para serem consideradas empresas patrimoniais, beneficiar de isenção do *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, relativamente aos actos necessários às operações de reestruturação – aumentos de capital, reduções, entre outros. Além disso, os rendimentos resultantes de tais operações de reestruturação estão isentos de tributação em sede do *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* e do *Impuesto sobre Sociedades*.

Aquele normativo refere, então, que um dos requisitos para que determinada organização seja considerada sociedade patrimonial, é que mais de 50% do capital social pertença, directa ou indirectamente, a 10 ou menos sócios ou a um grupo familiar, sendo que a Lei entende por grupo familiar aquele que seja constituído por cônjuge e demais pessoas unidas por vínculos de parentesco, em linha directa ou colateral, consanguínea ou por afinidade, até ao quarto grau, inclusive. Aproveitando a definição de sociedade

²⁸ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, in BOE 11/03/2004.

patrimonial concedida pela Lei, está, assim, encontrada a definição de empresa familiar e os requisitos para que uma determinada sociedade possa ser considerada como tal.

A *Ley del Impuesto de Patrimonio*²⁹, no seu artigo 4.º, n.º 8, apartado n.º 2, determina que estão isentas deste imposto as participações em entidades sempre que, entre outras condições, as mesmas sejam de, pelo menos, 15%, quando detidas por pessoa individual, ou de 20%, quando detidas conjuntamente com o cônjuge, ascendentes, descendentes ou colaterais até ao segundo grau, quer a relação tenha origem no parentesco, na consanguinidade, na afinidade ou na adopção.

A *Ley del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones*³⁰ estabelece que **à base tributária de uma aquisição *mortis causa*, por parte de cônjuges, descendentes ou adoptados do *de cuius*, em que esteja incluído o valor de uma empresa individual, de um negócio profissional ou de participações em entidades**, a que seja aplicável a isenção do artigo 4.º, n.º 8 da *Ley del Impuesto de Patrimonio* – é este o caso das empresas familiares –, desde que com o falecimento se consolide o pleno domínio do cônjuge, descendentes ou adoptados, **aplicar-se-á uma redução de 95% do mencionado valor, desde que a aquisição se mantenha, durante os dez anos seguintes ao falecimento**, salvo se o adquirente falecer dentro desse prazo³¹.

A especificidade da legislação espanhola é que o benefício fiscal concedido à empresa familiar em sede de Imposto Sobre Sucessões e Doações pode variar em função da comunidade autónoma em que a mesma está localizada, sendo que a redução nunca será inferior a 95%.

Irão ser apresentados exemplos relativamente às Comunidade galega e da Catalunha. No que diz respeito à Galiza, dispõe a *Ley n. 3/2002, de 29 de Abril, de Medidas de Régimen Fiscal y Administrativo*³² que haverá uma redução da base tributável de 99%, quando se verificar a aquisição *mortis causa* do valor de uma empresa individual ou de um negócio profissional, desde que:

²⁹ Ley n. 19/1991, de 6 de Junio 1991, del Impuesto de Patrimonio, in BOE 07/06/1991.

³⁰ Ley n. 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³¹ Artigo 20.º, n.º 2, alínea c).

³² In BOE 7/06/2002.

- a) O centro de gestão da empresa ou do negócio profissional, ou o domicílio fiscal da entidade se encontre na Galiza e se mantenha durante os cinco anos seguintes;
- b) Na data em que o imposto sobre a empresa individual ou negócio profissional se torne exigível, lhes seja aplicável a isenção regulada no artigo 4.º, n.º 8 da *Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio*;
- c) A aquisição seja por parte do cônjuge, descendentes ou adoptados, ascendentes ou adoptantes e colaterais, por consanguinidade até ao terceiro grau inclusive;
- d) O adquirente mantenha o bem adquirido e tenha direito à isenção em sede do *Impuesto sobre el Patrimonio* durante os cinco anos seguintes, salvo se falecer ou transmitir a aquisição em virtude de pacto sucessório.

Caso se efectue uma transmissão *inter vivos* da empresa familiar e ainda relativamente à Comunidade Galega, aplicar-se-á o disposto na *Ley n. 7/2002, de 27 de Diciembre, de Medidas Fiscales y de Régimen Administrativo*³³, em virtude da qual será a base tributável, correspondente a tal operação, reduzida em 99%, caso se verifiquem as seguintes condições:

- a) Que o doador tenha sessenta e cinco anos ou mais ou se encontre numa situação de incapacidade permanente em grau de absoluta ou considerável invalidez;
- b) Que, no caso de o doador ter exercido funções de direcção, deixe de as exercer e seja remunerado pelo exercício de tais funções desde o momento da transmissão. Note-se que não está compreendido nas funções de direcção o lugar no Concelho de Administração da sociedade;
- c) Que o centro de gestão da empresa ou negócio profissional, ou o domicílio fiscal da entidade, esteja localizado na Galiza e aí se mantenha durante os cinco anos seguintes à data em que o imposto se tornou exigível;

³³ *In* BOE 29/01/2003).

- d) Que na data em que o imposto se tornou exigível seja aplicável à empresa individual a isenção regulada no artigo 4.º, n.º 8 da *Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio*;
- e) Que o adquirente seja o cônjuge, descendentes ou adoptados e colaterais por consanguinidade até ao terceiro grau;
- f) Que o adquirente mantenha o bem adquirido e tenha direito à isenção em sede do *Impuesto sobre el Patrimonio* durante os cinco anos seguintes à data em que o imposto se tornou exigível, salvo se falecer ou transmitir a aquisição em virtude de pacto sucessório.

Já relativamente à Comunidade da Catalunha, dispõe a *Ley n. 21/2001, de 28 de Diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas*³⁴, que deverá a base tributável do Imposto Sobre Sucessões e Doações ser reduzido em 95 %, relativamente às aquisições *mortis causa*, por cônjuges, descendentes ou adoptados, ascendentes ou adoptantes ou colaterais até ao terceiro grau, de elementos patrimoniais afectos a uma empresa individual ou a uma actividade profissional. O gozo de tais reduções está condicionado à manutenção da aquisição do património do adquirente durante os 5 anos seguintes à morte do *de cuius*.

Assim sendo, facilmente se conclui que o regime previsto pela legislação espanhola é claramente mais favorável, uma vez que concede importantes benefícios fiscais às empresas familiares espanholas, por um lado, e, por outro, porque, de certa forma, estabelece um regime proteccionista da maioria das empresas naquele país.

³⁴ *In* BOE 25/01/2002.

4. Um exemplo prático.

Vamos tomar como exemplo de uma família de negócios a seguinte:

A família Gonçalves é constituída pelos progenitores, pai e mãe, João e Manuela, de 65 e 60 anos de idade, respectivamente. João fundou a sua empresa, uma sociedade por quotas, *Mecainvest, Lda.*, especializada em instrumentos mecânicos, na década de 70, por não conseguir um emprego que o realizasse e por sempre encontrar patrões que considerava incompetentes e com cujas decisões não concordava. Hoje em dia é pai de três filhos, Eduardo, Rui e Cristina, de 40, 38 e 31 anos, respectivamente.

Estes, por sua vez, são, já, pais. Eduardo é casado com Marília, advogada, e é pai de Mário. Rui é casado com Teresa, doméstica, e é pai de Sara, Regina, Luís e José. Cristina é casada com Leonel e não tem filhos.

Paralelamente, com o aumento do volume de negócios na *Mecainvest*, João criou, na década de 90, mais duas empresas, sociedades unipessoais por quotas, para produção de produtos sucedâneos aos que a primeira comercializa.

João e Manuela começaram por trabalhar ambos na *Mecainvest*. Actualmente, Manuela está afastada, os dois filhos mais velhos trabalham na empresa (Eduardo é Director Técnico e Rui é Director Comercial), juntamente com um director externo à família, Raúl, contratado, inicialmente, a título temporário, para substituir João quando este teve de se retirar para ser operado ao coração. Cristina trabalha fora da empresa familiar, numa empresa concorrente à da sua família.

Eduardo tem formação universitária e um MBA. Rui não acabou a carreira universitária e começou desde cedo a trabalhar na empresa familiar. Cristina é licenciada e começou a trabalhar numa empresa. Os dois filhos mais velhos trabalharam sempre na empresa familiar.

Competente, persistente e audaz, João ainda permanece na direcção das empresas e controla todos os trabalhadores e seus directores. Tem consciência de que a hora de se

retirar se aproxima, porque tem problemas de saúde graves e não tem, naturalmente, a mesma vitalidade.

Como é típico das empresas familiares, o ciclo de vida das empresas acompanha o ciclo de vida do fundador. Para João o trabalho é a sua vida e este teme o momento em que terá de deixar de trabalhar. É necessário renovar, caso contrário isso pode custar a perda das empresas familiares.

Em termos de distribuição de capital na *Mecainvest*, João tem uma quota no valor de 41% do capital social, Manuela tem uma quota de, também, 41% do valor do capital social, os filhos têm, cada um, uma quota no valor de 5% do capital social e Raúl, director externo, tem uma quota no valor de 3% do capital social.

Os pais, João e Manuela, têm a intenção de que os seus três filhos herdem, em partes iguais, a propriedade de cada uma das empresas familiares. Mas não realizaram qualquer plano de sucessão.

Cristina não pretende receber quaisquer quotas das empresas, nem ter qualquer cargo de responsabilidade. Ela pretende ver capital das empresas libertado para investir na sua vida pessoal e profissional.

Não existe Protocolo Familiar.

É importante que a sucessão seja encarada como um processo, que começa por uma fase de preparação, tanto do sucessor, como do sucedido. O processo de sucessão deve começar pelas decisões sobre a estrutura de capital da geração seguinte: se se pretende o controlo de apenas um proprietário ou uma empresa de irmãos.

Também nesta fase será importante recorrer à consignação de regras num Protocolo Familiar, à alteração dos Estatutos Sociais e à realização do testamento de João.

Partir-se-á do princípio que Eduardo irá ser o seu sucessor, por ser quem está mais preparado para tal, e que não se pretende em caso algum transmitir a direcção da empresa ou a propriedade da mesma a terceiros.

Após a análise da estrutura da empresa familiar, da própria Família e das pretensões da mesma para o futuro da empresa, as soluções encontradas, longe de serem as correctas, parecem corresponder ao que a Família pretende.

O primeiro aspecto a ter em conta será o afastamento de João. Não estando obrigado a retirar-se já, João pode encontrar áreas de negócio cujo controle possa pôr em mãos do seu filho mais velho, Eduardo. Como forma de se preparar para o afastamento, João poderia, também, deixar progressivamente de trabalhar, indo menos dias para a empresa. Poderá, por outro lado, nomear como seu sucessor temporário Raúl, para que este assumira algumas das suas responsabilidades e, no momento acordado, passar as suas funções a Eduardo. Entretanto, este poderia ocupar-se de todos os negócios e projectos novos.

Relativamente à reestruturação e preparação do futuro da empresa, o objectivo do plano de sucessão é que o poder decisório seja atribuído a uma só pessoa – Eduardo, mantendo-se Rui na posição de Director Comercial e Cristina alheia às decisões empresariais. Note-se que tudo isto deve ser conseguido, preferencialmente, enquanto João é vivo.

Assim sendo, existem várias alternativas legais para pôr em prática o plano de sucessão da família Gonçalves.

Uma opção válida e eficaz seria a constituição de uma SGPS, isto porque existem exactamente três sociedades, cuja propriedade e controlo decisório pertencem a João. Ora, para cumprir esse objectivo, e sem prejudicar nenhum dos filhos em termos patrimoniais, João poderá constituir a referida SGPS, que passará a deter a maioria do capital das sociedades da Família, podendo, seguidamente, distribuir o seu património de modo a que Eduardo detenha a maioria do capital da SGPS, obtendo, assim, o poder decisório sobre as sociedades detidas. A repartição seria feita de tal modo que os herdeiros passariam a deter o capital das sociedades familiares em partes iguais, sendo que Rui e Cristina, não sendo prejudicados em termos financeiros, estariam afastados do poder decisório.

A distribuição do património de João, correspondente às participações sociais das empresas familiares, deveria ser feita através de doação, por forma a que os adquirentes – os filhos, pudessem beneficiar da isenção de tributação em sede de Imposto do Selo sobre transmissões gratuitas.

Note-se que poderia ser, também, criado um grupo de sociedades, que iria beneficiar do regime especial de tributação. Neste caso, não se iria usufruir da estrutura e da possibilidade de divisão propriedade/decisão da SGPS.

Pensa-se que entre estas duas estruturas a que melhor encaixaria no perfil desta Família seria a SGPS.

Poderia, igualmente, ser interessante, caso não se pretendesse a constituição de uma SGPS ou de um grupo de sociedades, para se proceder ao controlo unitário ou mais próximo das empresas familiares, respectivamente, a fusão das sociedades unipessoais com a *Mecainvest* numa só sociedade. Estando preenchidos os requisitos para tal operação, esta poderia ser uma solução satisfatória, no sentido de que se procederia desta forma, também, à concentração do capital, o que facilitaria a atribuição do poder decisório a Eduardo. Tal atribuição poderia passar pela transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima e pela criação de categorias de acções – acções preferenciais sem voto, atribuídas a Rui e Cristina, detendo Eduardo as demais acções e, conseqüentemente, o poder decisório. Poder-se-ia pensar, também, na transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima com vista à alienação das acções, para se aproveitar do regime de isenção de tributação de mais-valias com a venda das acções, previsto no CIRS, caso as mesmas fossem detidas há mais de 12 meses.

Poderia, também, ser constituída uma sociedade autónoma ao grupo, que funcionaria como Centro de Gestão de Tesouraria, aproveitando os benefícios de financiamento das empresas da Família.

Em qualquer dos casos, teriam de ser concedidas compensações satisfatórias aos irmãos de Eduardo, uma vez que este passaria a deter o poder decisório.

Finalmente, uma palavra referente às noras e ao genro. Caso João não pretendesse que estes tivessem qualquer influência nas decisões da empresa, seria importante que aconselhasse os seus filhos no sentido de optarem pelo regime de separação de bens para o seu casamento. Caso o regime de bens do casamento dos seus filhos fosse o regime supletivo de comunhão de adquiridos, parece que, ainda assim, poderia haver uma solução que fosse de encontro com as pretensões de afastamento dos afins. Ora, reza o Código Civil que, de acordo com este regime, os bens próprios são aqueles cuja aquisição

ocorreu antes do matrimónio ou foram adquiridos por transmissão gratuita (sucessão ou doação) ou, ainda, aqueles que foram adquiridos na constância do matrimónio por virtude de direito próprio anterior. Assim, parece que, mesmo que as quotas tenham sido adquiridas após o casamento, desde que a aquisição se tenha dado em virtude de sucessão ou doação, o cônjuge não pertencente à família, aquando do divórcio, não terá direito a partilhar as quotas, por estas serem bem próprio do outro cônjuge. De ter em atenção é que os dividendos provenientes de tais participações não gozam do mesmo regime, sendo considerados pela lei civil como bens comuns.

CONCLUSÕES

Após a análise do que consiste uma empresa familiar e das formas de planeamento da mesma, com o intuito de conseguir usufruir de benefícios fiscais e de otimizar o resultado do processo sucessório, por que todas as empresas inevitavelmente atravessam, pode concluir-se que, em Portugal, apesar de a grande maioria das empresas ter cariz familiar, não existem incentivos específicos para que as mesmas se mantenham activas no mercado. No fundo, as empresas familiares recebem o mesmo tratamento que as demais empresas.

Como elemento de comparação, temos o caso espanhol, em que as empresas familiares, para além de virem consagradas na Lei como tal, são objecto de variados benefícios fiscais, o que constitui fonte de incentivo para que as mesmas se mantenham no mercado.

Vários regimes fiscais foram analisados, sendo que o presente estudo está longe de ser um ensaio completo sobre todas as questões que se levantam em torno das empresas familiares.

Uma das questões fiscais que de maior relevo e interesse se apresenta, apesar de ser um problema bastante discutido, é o dos preços de transferência. De facto, a proximidade das relações entre as empresas, o que quer dizer, dos familiares, leva a que os contactos comerciais e os negócios estabelecidos entre as mesmas nem sempre sejam isentos de algum favoritismo. Deste modo se preenche o conceito de relações especiais, acima analisado.

Acima de tudo, o estudo feito teve como objecto levantar a questão da sobrevivência das empresas familiares e da pouca importância que o legislador fiscal português lhe atribuiu até agora, o que se espera que, a breve trecho, seja alvo de mudança urgente.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Curso de Direito Comercial*, Volume I, Coimbra, Almedina, Novembro de 1999.

CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, Outubro de 2003.

Convenções para evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal, Volume I, 2.^a edição, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (193), Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 2004.

GOMES, Nuno Sá, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165), Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1991.

GUINJOAN, Modest, LLAURADÓ, Josep M., *El empresario familiar y su plan de sucesión*, Diaz de Santos, 2000.

LANSBERG, Ivan, *Los sucesores en la empresa familiar*, Granica, 2000.

LE VAN, Gerald, *Guía para la supervivencia de la empresa familiar*, Deusto, 2003.

LOPES, Cidália Maria da Mota, *A Fiscalidade das pequenas e médias empresas*, Coimbra, Vida Económica, Novembro de 1999.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, Março de 2003.

NUNES, Gonçalo Avelãs, *Tributação dos grupos de sociedades pelo lucro consolidado em sede de IRC*, Aveiro, Almedina, Outubro de 2001.

PINTO, José Alberto Pinheiro, *Fiscalidade*, 3.^a edição, Areal Editores, 2003.

SOARES, Carlos Ricardo, *Heranças e Partilhas – Guia Prático*, Coimbra, Almedina, Setembro de 2004.

TEIXEIRA, Glória, BARROS, Duarte, *Preços de Transferência e o caso português*, Porto, Vida Económica, Fevereiro de 2004.

USSMAN, Ana Maria, *Empresas Familiares*, Lisboa, Edições Sílabo, 2004.

ÍNDICE GERAL

	Páginas
<i>SIGLAS</i>	2
<i>INTRODUÇÃO</i>	4
1. A empresa familiar.....	5
1.1 Definição.....	5
1.2 Problemas específicos.....	7
1.3 O Planeamento Fiscal – o Protocolo Familiar.....	11
1.3.1 A gestão fiscal – benefícios e incentivos fiscais.....	13
2. Formas de reorganização empresarial – tratamento fiscal.....	19
2.1 As doações e a sucessão nas empresas familiares.....	20
2.1.1 Transmissão de bens imóveis.....	23
2.2 Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS) / Holding.....	24
2.3 Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS).....	28
2.4 Fusão e Cisão, Entrada de Activos e Permuta de partes sociais.....	32
2.5 Realização de capital de sociedade por entrada de património de pessoa singular.....	36
2.6 Criação de sucursais no estrangeiro.....	38
2.7 Centros de Gestão de Tesouraria.....	39
2.8 O Regime Simplificado.....	42
2.9 Regime fiscal aplicável à transmissão de propriedade industrial.....	44
2.10 O Regime dos Preços de Transferência.....	45
3. O modelo espanhol.....	48

4. Um exemplo prático.....	52
CONCLUSÕES.....	57
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	58
ÍNDICE GERAL.....	60