

Diana de Jesus Luís

O Regime de Transparência Fiscal

Estudo comparativo entre Portugal, Espanha, França e Reino Unido

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, orientada pela Prof. Doutora
Cidália Lopes e apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Setembro 2015



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Diana de Jesus Luís

O Regime de Transparência Fiscal

Estudo comparativo entre Portugal, Espanha, França e Reino Unido

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre

Orientadora: Prof. Doutora Cidália Lopes

Coimbra, 2015

Agradecimentos

Concluída esta etapa, cabe-me agora agradecer a todas as pessoas e instituições que fizeram com que esta dissertação se tornasse exequível.

Agradeço primeiramente à minha orientadora Professora Doutora Cidália Lopes pela disponibilidade com que me acompanhou, pelos contributos que me forneceu e pela ajuda que me prestou ao longo deste percurso.

À Dona Ester, bibliotecária do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, à Liliana que me permitia ter acesso à biblioteca do Instituto Politécnico de Leiria, à Joana, à minha açoniana, minha colega de casa, de biblioteca e de vida, não só pelas bibliografias que me ajudou a recolher quando eu não tinha meio de as conseguir, mas por todo o apoio que ao longo dos últimos 4 anos me concedeu.

À minha família, a todos sem exceção, desde a mãe, o irmão, a avó, até aos primos e primas que sempre acreditam que este dia ia chegar, e me apoiaram e incentivaram, não só nesta fase, mas durante toda a vida.

A todos os amigos que me acompanharam na minha vida académica, nesta excelente Universidade que é Coimbra. À Elsa, à Ana Rita, à Susana Duarte, à Susana Mendes, à Diana Morais, à Inês, à Rita, que durante a licenciatura foram os meus grandes pilares. À Rita e ao Ivo pelos belos momentos “em família”.

E ao Diogo, por estar sempre ao meu lado quando eu precisei, por todas as vezes que me repetiu que eu seria capaz.

Todos merecem o meu muito obrigada, sem vocês não teria sido possível.

Resumo

O Regime de Transparência Fiscal (RTF) aplica-se a determinadas sociedades ou entidades que pelas suas características se assemelham a sociedades de pessoas, onde a figura dos sócios é predominante. Como tal, desconsidera-se para efeitos de tributação em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) a personalidade jurídica da sociedade ou entidade, tributando-se o respetivo rendimento diretamente na pessoa dos sócios ou membros, ainda que não tenha havido distribuição de lucros.

O referido regime, instituído em Portugal em 1989, visou todavia, atingir três objetivos fundamentais: assegurar a neutralidade fiscal; eliminar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios; e combater a evasão fiscal.

Desde a sua entrada em vigor que o RTF tem sofrido alterações, nomeadamente, em Janeiro de 2014 foram aprovadas um conjunto de medidas de simplificação no tocante às sociedades de profissionais. Posteriormente, em 31 de Dezembro de 2014, terá sido redigida uma nova Lei, sublinhando que os pressupostos para aplicação do regime às sociedades de profissionais terão que se verificar durante um determinado período de tempo.

Para além da análise do funcionamento e evolução do referido regime em Portugal, é feito, no final deste trabalho, um estudo comparativo dos regimes relativos à tributação das sociedades de pessoas em três Estados-membros da União Europeia (UE), são eles: Espanha, França e Reino Unido. Pretende-se para o efeito analisar de forma crítica, normativa e comparativa estes regimes de transparência fiscal com a finalidade de propor alterações para o caso português. Este estudo insere-se, assim, no âmbito dos estudos qualitativos pois as análises comparativas permitem avaliar e comparar os regimes fiscais vigentes.

Palavras-Chave: Regime de transparência fiscal; estudo comparativo; Portugal, França, Espanha e Reino Unido.

Abstract

The fiscal transparency regime applies to some companies or entities whose characteristics resemble partnerships, in which the partners are prevalent. Therefore, it disregards, for the purposes of Corporate Income Tax (CIT) the legal personality of a corporation or entity, taxing the income directly on partners and members, although there has been no distribution of profits.

This regime, introduced in Portugal in 1989, aimed, however, to achieve three main objectives: to ensure fiscal neutrality; to eliminate economic double taxation of profits distributed to shareholders; and to combat tax evasion.

Since it is in force, the fiscal transparency regime has changed, namely in January 2014 were approved a set of simplification measures with respect to firms of professionals. Later, on December 31st, 2014 a new law has been created, noting that the conditions for implementation of the regime to firms of professionals will have to be verified for a certain period of time.

In addition to analyzing the operation and development of the regime in Portugal, is done, at the end of this work, a comparative study of the rules governing the taxation of partnerships in three Member States of the European Union, they are: Spain, France and United Kingdom. It is intended for this purpose to analyze critically, normatively and comparatively these fiscal transparency regimes with a view to proposing changes to the Portuguese case. Thus, this study falls within the scope of qualitative studies since the comparative analysis allows evaluating and comparing tax systems in force.

Keywords: Fiscal transparency regime; comparative study; Portugal, France, Spain and United Kingdom.

Lista de Siglas e Acrónimos

- ACE – Agrupamentos Complementares de Empresas
- AEIE – Agrupamentos Europeus de Interesse Económico
- Al. - Alínea
- Art. – Artigo
- AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
- CEE - Comunidade Económica Europeia
- CGI - Code Général des Impôts
- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CIS – Código do Imposto do Selo
- CIT - Corporate Income Tax
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- CSC – Código das Sociedades Comerciais
- EATLP – European Association of Tax Law Professors
- EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- EIRL - Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada
- ENI - Empresário em Nome Individual
- GIE - Groupement d’Intérêt Économique
- IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRPF - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IS – Impuesto sobre Sociedades¹/ Impôt sur les Sociétés²
- IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

¹ Designação de imposto sobre as sociedades em espanhol.

² Designação de imposto sobre as sociedades em francês.

LGT – Lei Geral Tributária

LIS - Ley del Impuesto sobre Sociedades

LLP - Limited Liability Partnerships

OE – Orçamento de Estado

OTOC - Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PEC – Pagamento Especial por Conta

PME - Pequenas e Médias Empresas

RMMG - Retribuição Mínima Mensal Garantida

RST – Regime Simplificado de Tributação

RTF – Regime de Transparência Fiscal

SGPS - Sociedade Gestora de Participações Sociais

TOC – Técnico Oficial de Contas

UE – União Europeia

Lista de quadros

Quadro 1 - Formas jurídicas para uma atividade económica desenvolvida individualmente.....	7
Quadro 2 - Coeficientes aplicados no RST em IRS para o apuramento da matéria coletável.....	21
Quadro 3 - Apuramento da Matéria Coletável para as "empresas"	26
Quadro 4 - Apuramento da Matéria Coletável para as "não empresas"	27
Quadro 5 - Coeficientes aplicados no RST em IRC para o apuramento da matéria coletável.....	30
Quadro 6 - Comparação do tratamento fiscal conferido às empresas individuais e às societárias	33
Quadro 7 - Enquadramentos possíveis quanto às sociedades de profissionais.....	58
Quadro 8 - Regimes de tributação das sociedades transparentes em 2015: estudo comparativo	87

Lista de tabelas

Tabela 1 - Evolução do número de declarações por regime de tributação desde 2008 até 2012	41
Tabela 2 - Evolução das declarações por anexos por número de agregados desde 2008 até 2012	42
Tabela 3 - Evolução do rendimento bruto liquidado por anexos (em milhões de Euros) desde 2008 até 2012.....	43
Tabela 4 - Evolução da taxa efetiva de tributação bruta por anexos (em percentagem) desde 2008 até 2012.....	43

Índice

Capítulo I- A fiscalidade e a escolha da forma jurídica	6
1. Relevância do aspeto jurídico para o exercício da atividade	6
1.1. Configuração Jurídica	6
1.2. Configuração doutrinária: Sociedades de pessoas e Sociedades de Capitais	12
2. A tributação das empresas em Portugal: constituídas e não constituídas em sociedade	13
2.1. A tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)	19
2.1.1. Regime Simplificado de Tributação	20
2.1.2. Regime com base na Contabilidade Organizada	23
2.2. A tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)	24
2.2.1. Regime Geral de Tributação	25
2.2.2. Regime Simplificado de Tributação	28
2.3. Análise comparativa da tributação das empresas em nome individual e das empresas societárias	32
Capítulo II- O Regime de Transparência Fiscal português e o seu fundamento.....	39
1. O regime de transparência fiscal: breve conceito	39
2. Caracterização das sociedades transparentes em Portugal: análise qualitativa e quantitativa	41
3. Fundamentação para o aparecimento do RTF	45
4. Objetivos do RTF	47
4.1. Neutralidade Fiscal	47
4.2. Combate à evasão fiscal	48
4.3. Eliminação da dupla tributação económica dos lucros	49
5. Entidades abrangidas pelo RTF	50
5.1. Sociedades civis não constituídas sob forma comercial	52
5.2. Sociedades de profissionais	52
5.3. Sociedades de simples administração de bens	61
5.4. Agrupamentos complementares de empresas	62
5.5. Agrupamentos europeus de interesse económico	64

6. Valores a imputar aos sócios ou membros	66
6.1. Determinação da matéria coletável	66
6.2. Determinação dos lucros ou prejuízos fiscais	68
6.3. Critérios de imputação	69
7. Tributações Autónomas	70
8. Obrigações Contabilísticas e fiscais das entidades em RTF	71
Capítulo III - Regimes fiscais específicos de tributação das sociedades: Estudo comparativo entre Portugal, Espanha, França e Reino Unido.....	73
1. Metodologia de investigação	73
1.1. Objetivo da investigação	74
1.2. Método de investigação: análise comparativa.....	75
2. Regimes de tributação das sociedades	76
2.1. Espanha.....	76
2.2. França	79
2.3. Reino Unido	83
3. Análise comparativa – Portugal, Espanha, França e Reino Unido	86
Capítulo IV – Conclusões e Perspetivas de Análises Futuras	91
Bibliografia	93
Anexos.....	99

Introdução

O moderno Estado de direito tem sido descrito por vários autores como sendo, essencialmente, um Estado social financiado por um Estado tributário (Forsthoff, 1977 *apud* Schmidt, 2000: 180), assumindo o imposto sobre o rendimento uma importância fundamental para o desenvolvimento económico.

Como forma de dar resposta à questão social emergente do processo de industrialização e urbanização pós II Guerra Mundial, surge, no século XIX, o princípio do Estado Social. Este consagra-se no art. 81º, al. b) da Constituição da República Portuguesa (CRP), quando é incumbido prioritariamente ao Estado, no âmbito económico e social, “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”, e quando se determina que o “sistema fiscal visa [...] uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”³.

Ora, para o cumprimento das obrigações e o financiamento das despesas, a entidade estatal necessita de obter receitas, sendo que os impostos constituem a sua principal base de financiamento. Como tal, determina o art. 4º da Lei Geral Tributária (LGT) que “[o]s impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”. Nesta conformidade, recai sobre o sujeito passivo da relação tributária, o dever fundamental de contribuir para o financiamento do desempenho das funções e para a realização dos fins do Estado.

Contudo, menciona o art. 61º da CRP que “[a] iniciativa privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral.” Assim, ao reconhecer a autonomia privada, a CRP considera-a como um direito fundamental de cada cidadão, e nesse sentido reconhece individualmente, o princípio da liberdade de gestão fiscal.

Se por um lado advém o direito de o contribuinte organizar os seus negócios de maneira a suportar a menor carga tributária que lhe seja permitida por lei, por outro,

³ Art. 103º, nº1 da CRP.

verifica-se o dever de este contribuir para as necessidades financeiras do Estado, na medida da sua capacidade contributiva.

Neste âmbito, a liberdade de gestão fiscal legitima os contribuintes a iniciarem uma atividade económica, a organizá-la e gerirem-na de modo a alcançar um determinado objetivo económico. Segundo Nabais (2011), essa autonomia materializa-se, nomeadamente, na escolha: da organização empresarial e da forma negocial, isto é, na eleição de uma empresa individual ou de uma empresa societária, de uma sociedade simples ou de grupo de sociedades, de um estabelecimento estável ou de uma sociedade afiliada, etc.; do financiamento, optando pelo autofinanciamento ou pelo recurso a dívida; do local da sede da empresa, das afiliadas e dos estabelecimentos estáveis, entre outras.

Do lado do Estado, o explicitado princípio da liberdade de gestão fiscal das empresas, concretiza-se no princípio da neutralidade fiscal, isto é, na obrigação da entidade estatal “não provocar e [...] obstar que outros provoquem distorções na concorrência entre as empresas” (Nabais, 2011: 177). O sistema fiscal será neutro sempre que o imposto não influencie a decisão do contribuinte quando este traça os seus objetivos, ou seja, independentemente da sua escolha económica, o resultado fiscal obtido será coincidente. Em termos práticos, isto significaria uma tributação uniforme do rendimento, sem analisar a estrutura organizacional ou a forma empresarial escolhidas para o exercício de determinada atividade.

A neutralidade fiscal tem-se mostrado, contudo, difícil de implementar, uma vez que o Estado ao desenvolver a sua política fiscal incita reações nos contribuintes, que por sua vez irão procurar diminuir o imposto a pagar. Na verdade “[...] procurar pagar o mínimo possível de impostos é objetivo que acompanha qualquer pessoa normal” (Pinto, 2009: 43). No entanto, tais atitudes já tinham sido previstas pelo legislador ao introduzir no sistema fiscal alternativas e opções, permitindo ao sujeito passivo planear a sua esfera pessoal e empresarial de modo a reduzir a sua carga fiscal.

Neste sentido, expõe Gomes (2000:101) que “a boa gestão fiscal, supõe, obviamente, a minimização dos custos fiscais [...] sem prejuízo do rigoroso cumprimento das leis tributárias pelos agentes económicos”. Este acrescenta ainda que

[...] a economia fiscal, [...] é, frequentemente, querida explicitamente ou sugerida pelo próprio legislador fiscal, ao estabelecer normas negativas de tributação, consagrando,

quer desagravamentos fiscais estruturais v.g. exclusões tributárias, deduções específicas [...], deduções à coleta, reportes de prejuízos, etc, quer ainda, consagrando benefícios fiscais [...].

Em todos estes casos o planeamento fiscal (tax planning), também denominado de gestão fiscal, otimização fiscal ou engenharia fiscal, tem um caráter intra legem, ou seja, configura atos ou negócios totalmente legítimos e lícitos⁴, uma vez que se encontra no âmbito do espaço deixado pelo legislador como opção ao contribuinte, aquando da criação da norma.

Porquanto, “o planeamento fiscal configura-se como um verdadeiro direito que advém do poder que o particular tem em definir o seu plano empresarial ou pessoal da forma que mais se adequa às finalidades que prossegue” (Fernandes, 2012:21).

Noutros casos, a diminuição dos impostos a pagar efetua-se através do que se designa amplamente por evasão fiscal. Nabais (2005:163) refere que este conceito engloba tanto o “abuso da liberdade de planeamento e gestão fiscal” isto é, a evasão lícita, como a evasão ilícita (fraude fiscal em sentido amplo).

Machado & Costa (2012:421) referem-se à elisão fiscal⁵ como o “exercício abusivo de um direito por parte do sujeito passivo ou a adoção por este de um comportamento [...] que tem como finalidade [...] contornar uma ou várias normas jurídico-fiscais, de modo a conseguir a redução [...] do encargo fiscal [...]”. Neste caso o contribuinte pratica um ato ou negócio lícito em condições diferentes das normais, atuando extra legem.

Por outro lado a fraude fiscal, em sentido amplo, ocorre quando o contribuinte infringe diretamente a lei fiscal mediante atos ou negócios ilícitos com o intuito de desonerar, diminuir ou diferir de forma irregular o montante de imposto a pagar, atuando assim contra legem. Esta diverge da elisão uma vez que só após a efetivação da relação jurídica é que o contribuinte procura sair dela, enquanto no processo por meios lícitos o objetivo será procurar não entrar na relação jurídica tributária.

Deste modo, constitui um dever da gestão, a tomada de decisões que sendo lícitas, se reflitam numa economia de imposto e consequente maximização da

⁴ Caso em que o contribuinte respeita quer a letra quer o espírito da lei, ou seja, o ato lícito é aquele que não é proibido pelo Direito e que como tal, não o contraria.

⁵ Os autores adotam como denominação o termo evasão fiscal, ou na corrente anglo saxónica tax avoidance, em vez do termo elisão fiscal, contudo os conceitos são coincidentes.

rendibilidade da empresa. Por sua vez, incumbe ao Estado desenvolver eficazes mecanismos para a tributação das pessoas singulares e coletivas.

No decorrer desse dever estatal, foi criado o Regime de Transparência Fiscal vigente em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e do IRC desde a data da entrada em vigor dos respetivos códigos, a 1 de Janeiro de 1989, “por força da integração de Portugal na UE (CEE, em 1986), [uma vez que a transparência fiscal, era já] uma figura jurídico-fiscal prevista no direito comunitário”⁶.

Face às atuais alterações do RTF no nosso país, com vista à simplificação da sua implementação, iremos analisar a evolução deste processo ao longo do tempo, examinando se as soluções adotadas pelo legislador se terão revelado adequadas face à problemática do tema. Para isso elabora-se um estudo da fundamentação para a aplicação do RTF, bem como uma análise comparativa para aferir como nos comportamos em relação aos outros países.

Para tal, procurar-se-á, no primeiro capítulo, apresentar as diversas formas jurídicas para o exercício de uma atividade por parte de uma pessoa singular e por parte de um conjunto de sócios, determinando o impacto dessa opção sobre a tributação do rendimento dos indivíduos. A este nível far-se-á a distinção entre a aplicação do regime geral de tributação, como regime regra para a tributação em sede de IRC e o regime simplificado, utilizado por defeito na tributação em sede de IRS. Será ainda referida a dicotomia existente noutros países entre as sociedades de pessoas (partnerships) e as sociedades de capitais.

Num contexto prático, partindo das estatísticas publicadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) será analisada, no segundo capítulo, a evolução do número de declarações relativas ao RTF bem como dos dados relativos ao anexo D (IRS). De seguida, será feita uma revisão de literatura, assim como da principal jurisprudência publicada, com a finalidade de elaborar um enquadramento geral ao tema do RTF, incidindo nos fundamentos para a sua aplicação, objetivos e entidades abrangidas pelo mesmo. Ainda neste capítulo será dada especial atenção ao art.12º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), o qual refere expressamente

⁶ Guimarães, J.F. (Abril de 2008). *Transparência Fiscal*. Obtido em 10 de Janeiro de 2015, de Revista Eletrónica INFOCONTAB, nº30, de Abril de 2008: <http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2008/30/230.pdf>, pp.1.

que as entidades abrangidas pelo RTF não são tributadas em IRC, exceto quanto às tributações autónomas de alguns bens e despesas. Por fim serão analisadas as obrigações contabilísticas e fiscais que as entidades em RTF devem manter, enquanto sujeitos passivos de IRC.

No terceiro capítulo, será elaborada a comparação do âmbito de aplicação do RTF em três Estados-membros da UE, em Espanha, França e Reino Unido. Neste contexto, o objetivo será o de avaliar de forma normativa e crítica, o RTF nestes países e compará-lo com o sistema vigente em Portugal, com a finalidade de propor futuras melhorias para o legislador português.

Por último, retiram-se as conclusões que decorrem da análise efetuada, indicando questões relevantes para uma futura abordagem ao tema do RTF.

Capítulo I- A fiscalidade e a escolha da forma jurídica

1. Relevância do aspeto jurídico para o exercício da atividade

Com a reforma da tributação do rendimento, de 1988/89, adotou-se um regime dualista, moderno e abrangente, que foi marcado pela introdução do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e do CIRC no nosso ordenamento jurídico, eliminando o antigo sistema de impostos cedulares. Consequentemente realidades diferentes passaram a ser tributadas de modo diferente.

Assim, o aspeto jurídico, configurando uma das principais formas de manifestação da vontade dos particulares, tem bastante relevância na tributação das empresas, dado que condiciona todo o seu funcionamento. Como tal, aquando da tomada desta opção, será necessário ter em conta fatores, como a dimensão pretendida para o negócio, o número de pessoas envolvidas, a atividade a desenvolver, o montante e origem do capital e o nível de responsabilidade que o empresário está disposto a assumir.

1.1. Configuração Jurídica

Ao iniciar a atividade, a organização poderá ser constituída por um empresário que ambiciona desenvolver individualmente a atividade, ou por vários empreendedores que pretendem organizar a atividade em conjunto.

A este nível, tanto as pessoas singulares, isto é, os indivíduos sujeitos de direitos e obrigações, como as pessoas coletivas – organizações constituídas por um conjunto de pessoas, dirigidas com vista à realização de um interesse coletivo, possuem personalidade jurídica. A pessoa singular adquire personalidade jurídica, ou seja, aptidão para ser titular de direitos e obrigações, no momento do nascimento completo e com vida (art.66º, nº1, do Código Civil). Quanto à pessoa coletiva, para que esta possa prosseguir a sua finalidade lucrativa, será o direito a atribuir-lhe a qualidade de pessoa jurídica, que ficará consumada após o registo definitivo da constituição, com a celebração do contrato de sociedade. Aquando da dissolução, liquidação e transmissão dos bens da referida pessoa coletiva, verifica-se a cessação da atribuição da personalidade jurídica.

A pessoa singular que “[exerce] uma atividade comercial ou [pratica] atos de comércio com profissionalidade, isto é, de modo habitual ou sistemático” (Abreu, 2014: 115) poderá optar por desenvolvê-la sob a forma de Empresário em Nome Individual (ENI), de um Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada (EIRL) ou de uma sociedade unipessoal por quotas (ver quadro 1).

Quadro 1 - Formas jurídicas para uma atividade económica desenvolvida individualmente

	Forma Jurídica	Sujeição a imposto	Tipo de Sócios	Capital	Responsabilidade
Negócio desenvolvido por uma pessoa	Empresário em nome individual (ENI)	IRS	O indivíduo ou a pessoa singular, titular de uma empresa, que afeta bens próprios à exploração da sua atividade económica.	A lei não estabelece capital mínimo obrigatório.	O empresário em nome individual responde ilimitadamente, perante os credores, com todos os bens que integram o seu património pessoal, estejam ou não afetos à exploração.
	Estabelecimento individual de responsabilidade limitada (EIRL)	IRS	Pessoa singular é o titular do capital.	Não inferior a 5.000€. Realizado em numerário ou bens suscetíveis de penhora (no máximo no valor de 1/3 do capital).	Limitada à parte do património do empresário, afeto ao negócio.
	Sociedade unipessoal por quotas	IRC	Um sócio único, pessoa singular ou coletiva, que é o titular da totalidade do capital social.	Livremente definido pelos sócios ⁷ .	Limitada ao montante do capital social.

Sendo o tecido empresarial português composto maioritariamente por micro, pequenas e médias empresas⁸, ou seja, negócios que exigem investimentos reduzidos, uma boa parte dos empresários opta por desenvolver a sua atividade sob a forma de

⁷ O Decreto-Lei nº 33/2011, de 7 de Março, visa promover a competitividade e o emprego, adotando medidas de simplificação dos processos de constituição das sociedades por quotas e das sociedades unipessoais por quotas, passando o capital social a ser livremente definido pelos sócios.

⁸ Segundo o nº1, do art. 2º do Anexo do Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de Novembro, “[a] categoria das micro, pequenas e médias empresas 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”.

ENI. Segundo dados da Comissão Europeia (2014), em 2014, as microempresas representavam a grande maioria das empresas constituídas em Portugal, cerca de 95,4% . Sendo que as micro, pequenas e médias empresas detinham a proporção de 99,9% do total e apenas 0,1% estava alocado a grandes empresas.

Ao constituir o negócio em nome individual, o empresário detém o controlo absoluto relativamente a todos os aspetos negociais, o que lhe permitirá deduzir os prejuízos fiscais da empresa, dentro da respetiva categoria (cat. B), e assim reduzir o imposto a pagar. Contudo, este tipo de empresa comporta um elevado risco, uma vez que todo o património do empresário e, no caso de estar casado em regime de comunhão de bens, também os bens do seu cônjuge, respondem perante as dívidas da empresa.

Diante dos riscos desta forma jurídica, a opção pela constituição do EIRL veio permitir ao empresário afetar apenas uma parte do seu património a eventuais dívidas da sociedade. No entanto, a obrigatoriedade do montante do capital social acabou por pôr em causa a criação deste tipo de estabelecimentos, e torná-los bastante escassos.

A forma societária, como o próprio nome sugere, inclui duas ou mais pessoas. A sociedade unipessoal por quotas é, contudo, um caso particular da sociedade por quotas, com a característica específica de o capital ser constituído por uma só quota e a empresa ser detida por uma só pessoa, singular ou coletiva. Por se tratar de uma sociedade, possui personalidade jurídica distinta da do sócio e a tributação é efetuada em sede de IRC e não de IRS. A principal vantagem associada a este tipo de forma jurídica é a separação total entre os bens afetos à pessoa do sócio e os bens afetos à empresa, o que determina que o património do sócio não responde pelas dívidas contraídas no exercício da atividade empresarial.

Pope (2008) afirma que a estrutura empresarial das pequenas e médias empresas pode variar de país para país, sendo três as principais formas de desenvolvimento da atividade: empresa em nome individual, parceria e sociedade.

A parceria pode ser definida, de acordo com Estivill (1994), como o processo pelo qual dois ou mais agentes de natureza diferente acordam uma forma de alcançar um objetivo comum. Esta forma de organização também pode surgir no decorrer de uma ação que uma das partes não esteja apta a concluir sozinha, ou que seja diferente da atividade que esta exerça habitualmente, e como tal implica o envolvimento de vários

parceiros. No entanto, cada um mantém a sua individualidade no empreendimento, o que inclui a partilha proporcional dos riscos e potenciais benefícios associados à parceria.

Por sua vez importa definir as potencialidades do conceito de sociedade, que nos termos do art. 980º do Código Civil se apresenta como o contrato “em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa atividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa atividade”. Como tal, Correia (2011) destaca quatro elementos do conceito geral de sociedade, são eles:

- (i) Elemento pessoal: a regra geral é de que a sociedade deve ter uma pluralidade de sócios, quer no momento inicial, quer durante a sua restante existência;
- (ii) Elemento patrimonial: obrigação de os sócios efetuarem contribuições com bens ou serviços, que irão formar o património inicial da sociedade e fixar a proporção da participação de cada um;
- (iii) Elemento finalístico: exercício em comum de uma atividade económica específica e concreta, destinada à produção de bens ou utilidades de qualquer natureza, materiais ou imateriais, enquadráveis em qualquer dos setores da economia;
- (iv) Elemento teleológico: repartição dos lucros resultantes dessa atividade.

O Código das Sociedades Comerciais (CSC) define e admite unicamente quatro formas para que duas ou mais pessoas possam desenvolver conjuntamente a atividade, uma vez que se impõe a necessidade de imputar facilmente a responsabilidade pelas dívidas de cada sociedade. Como tal, distingue-as da seguinte forma:

1. Sociedade em nome coletivo⁹: A responsabilidade dos sócios (no mínimo dois) é ilimitada, uma vez que cada um responde individualmente com o valor da sua entrada. Uma vez esgotado o património da sociedade, respondem ainda os bens pessoais. Além disso a responsabilidade é solidária, ou seja,

⁹ Arts.175º a 196º do CSC.

cada um dos sócios responde pelo cumprimento integral das obrigações sociais. A administração da sociedade é exclusiva dos sócios, estando essa função vedada a terceiros. Relativamente ao capital, não existe montante mínimo obrigatório estabelecido por lei.

2. Sociedade por quotas¹⁰: O capital está dividido em quotas cada uma das quais, alocada a um determinado quotista¹¹, sendo estes num número mínimo de dois. A responsabilidade dos sócios é assim limitada ao valor do capital social, no entanto é ainda solidária. Sendo que cada quotista é solidariamente responsável por todas as entradas, de todos os sócios, convencionadas no pacto social, isto é, caso um dos quotistas não pague à sociedade a sua entrada, deverá ser excluído, ficando então os restantes responsáveis perante a sociedade, pelo pagamento da parte da entrada daquele que foi afastado da sociedade. Contudo, apenas o património social responde pelas dívidas da sociedade para com os credores. Atualmente o capital social pode ser livremente fixado pelos sócios¹².
3. Sociedade anónima¹³: O capital é representado por ações, que constituem títulos livremente transmissíveis, podendo ser detidas por um número mínimo de cinco acionistas, ou por um único desde que se trate de uma pessoa coletiva. Apenas a sociedade é responsável, com o seu património, perante os credores, como tal, os sócios vêm a sua responsabilidade limitada ao valor das ações por si subscritas. Para a constituição deste tipo de sociedade, o capital mínimo é de 50.000€ dividido em ações de igual valor nominal¹⁴.

¹⁰ Arts.197º a 270º do CSC.

¹¹ Uma vez que a participação de cada sócio na constituição da sociedade se denomina quota, os sócios são intitulados quotistas.

¹² De acordo com o art.1º, al.a) do Decreto-Lei nº33/2011, de 7 de Março.

¹³ Arts.271º a 464º do CSC.

¹⁴ A este respeito Fábio Coelho refere: “Valor nominal – o resultante da operação matemática de divisão do valor de capital social pelo número de ações” [v. Coelho, F. O. (2007). *Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa* (18ª ed.). São Paulo: Saraiva, pp.183].

4. Sociedade em comandita¹⁵: É uma sociedade de responsabilidade mista, uma vez que reúne sócios de responsabilidade limitada – comanditários – que respondem apenas pelas suas entradas, e sócios de responsabilidade ilimitada – comanditados – que respondem pessoal, solidária, subsidiária e ilimitadamente pelas dívidas sociais. Este tipo de sociedade representa uma das modalidades pela qual o capitalista (comanditário) fornece a um empresário (comanditado), os meios necessários para que este contribuindo com bens ou serviços, impulsione o seu negócio assumindo a direção efetiva da sociedade. Sendo o montante mínimo obrigatório para o capital social de 50.000€.

Dentro deste tipo de sociedades surgem dois subtipos: as sociedades em comandita simples, cujo número mínimo de sócios é dois, e as sociedades em comandita por ações, que se deve constituir com o número mínimo de cinco sócios comanditários e um comanditado. No primeiro caso, ambas as participações dos sócios comanditados e comanditários se denominam partes sociais, e não podem ser representadas por títulos. Relativamente às sociedades em comandita por ações, as participações dos sócios comanditados são igualmente apelidadas de partes sociais, no entanto as partes dos sócios comanditários são denominadas de ações e sujeitas às mesmas normas do regime das sociedades anónimas.

A existência de mais do que um sócio pode, para além de limitar a responsabilidade dos mesmos ao valor da sua participação, garantir uma partilha de experiência e conhecimento. À medida que a estrutura organizacional se desenvolve, poderá haver a especialização da gestão na área comercial ou do marketing, o que poderá diferenciar a sociedade.

Também os recursos se concentram em maior dimensão, aumentando a viabilidade técnica e tecnológica, o que poderá gerar economias de escala e a possibilidade de desenvolvimento da atividade num mercado alargado.

¹⁵ Arts.465º a 480º do CSC.

Consequentemente a obtenção de financiamento tornar-se-á mais facilitada e a sua origem mais diversificada.

1.2. Configuração doutrinária: Sociedades de pessoas e Sociedades de Capitais

Além dos tipos legais de sociedades, é frequente distinguir, ainda, na doutrina as sociedades de pessoas e as sociedades de capitais. Esta dicotomia resulta da própria natureza da sociedade, ou seja, do modo como são constituídas e estruturadas.

Assim, as sociedades de pessoas, como é o caso das sociedades em nome coletivo e as comanditas simples, são aquelas em que existe uma grande preponderância da individualidade dos sócios, tanto para a constituição e condução da respetiva atividade como para a prossecução do objeto social. Como tal os sócios têm uma importância decisiva em vários aspetos, tais como na firma (que deve conter o nome de um ou vários sócios), no direito de voto (a cada sócio pertence um voto), na gerência (todos os sócios são gerentes) ou na alteração do contrato (só por unanimidade pode ser alterado).

As sociedades de capitais assentam, principalmente, no valor do capital que a sociedade tem e na proporção que a participação de cada sócio nele representa, em detrimento do elemento pessoal. Assim, são as sociedades anónimas que apresentam mais características vinculativas deste tipo de sociedades, sendo que a própria designação das mesmas, advém da indefinição dos respetivos sócios. Deste modo, na firma não tem necessariamente que constar o nome dos sócios (podendo ser constituída por uma denominação particular). Quanto às deliberações sociais e às eleições dos órgãos sociais, estas são efetuadas proporcionalmente ao peso da contribuição dos sócios para o capital. Ainda no que diz respeito à entrada ou saída de sócios, basta simplesmente que estes procedam à alienação das suas participações sociais.

Por sua vez, a classificação das sociedades por quotas e das sociedades em comandita por ações tem sido amplamente discutida pela doutrina ao longo do tempo. Abreu (2015) defende que o tipo legal de sociedades por quotas apresenta características personalistas e características capitalistas, ou seja, será um tipo misto, no entanto acrescenta que nas sociedades em comandita por ações prevalecem as

capitalistas. Já Correia (2011) afirma que ambas as sociedades se situam numa zona intermédia dos conceitos, podendo o fator pessoal ou capitalista ser mais ou menos acentuado conforme a configuração que lhes seja atribuída no respetivo contrato social.

Após a sistematização dos conceitos, de seguida, iremos analisar as principais diferenças subjacentes ao regime fiscal das organizações, que, segundo Nabais (2015:138) “depende inteiramente da forma jurídica, [...] consoante esta repouse na atuação do empresário individual ou tenha por suporte uma pessoa coletiva que, em regra, será uma sociedade.” Em consequência dessa análise, pretendemos concluir acerca da existência de uma discriminação favorável da tributação do rendimento das empresas societárias face às empresas singulares.

2. A tributação das empresas em Portugal: constituídas e não constituídas em sociedade

Como ponto de partida para a tributação do rendimento empresarial, deve ser tido em conta o princípio da tributação pelo rendimento real, que se encontra consagrado na CRP (art.104, nº2). Este surge “atendendo à necessidade de ajustar a tributação à realidade dos contribuintes [uma vez que] só considerando a situação concreta de cada um, será possível tributar de acordo com [a] sua capacidade contributiva” (Lourenço, 2013: 60). Daí que o rendimento real, seja “apurado a partir da contabilidade, o que, em princípio, assegura a efetividade das operações consideradas” (Morais, 2007: 169).

Neste âmbito, acrescenta Dias (2007:51) que “[e]m Portugal, desde a reforma da década de 60 que a matéria coletável subjacente à tributação das empresas passou a ser efetuada com base no lucro contabilístico apurado de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites”. Do exposto se conclui que a tributação do rendimento real efetivamente declarado pelos contribuintes, tem por base o resultado contabilístico ao qual são realizadas correções, de modo a respeitar as normas fiscais.

Com o intuito de apurar a matéria tributável, refere o art.31º, nº2, da LGT, que

[s]ão obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.

Como tal, constitui um dever do contribuinte cooperar com a Administração Fiscal, mantendo a contabilidade permanentemente organizada e de forma a retratar fielmente a sua realidade económica.

No entanto, existem situações em que este método de apuramento do rendimento tributável se mostra inadequado, tais como quando “não é exigível que o sujeito passivo realize as complexas operações que o sistema supõe; ou [quando] o apuramento feito por tal forma deva ser entendido, no caso concreto, como não traduzindo a realidade” (Morais, 2007:169).

Para os referidos casos, admitem-se formas alternativas de determinação do rendimento, com recurso a métodos indiretos, a presunções, que têm como finalidade tributar um rendimento aproximado da realidade¹⁶.

Neste âmbito, refere Lopes (1997:66) que coexistem nos vários Estados-membros da Comunidade, disposições fiscais relativas “ao regime de determinação da matéria coletável com base em coeficientes fixos ou [baseados em] métodos simplificados de cálculo do resultado ou do pagamento do imposto”.

Assim, a diferença entre o rendimento real presumido e o rendimento real efetivo determinado com base nos registos contabilísticos fornecidos pelo contribuinte, será o facto de o presumido ter como ponto de partida índices que se moldam aos casos concretos e permitem efetuar uma “personalização da situação de cada contribuinte” (Lourenço, 2013:69).

Com base em métodos indiretos a LGT adotou um sistema de apuramento automático do rendimento tributável que consiste num Regime Simplificado de Tributação (RST) para os pequenos contribuintes. Afirma Ferreira (2013:50) que a aplicação deste regime “não resulta de uma impossibilidade de avaliar ou calcular diretamente a matéria tributável segundo critérios próprios de cada tributo”. Ou seja, neste caso, a aplicação de métodos indiretos deriva de uma opção do sujeito passivo como alternativa à utilização do método de tributação do rendimento real.

¹⁶ Trata-se portanto, de um rendimento real presumido, que se distingue do rendimento normal. Sendo que no modelo de tributação com base no rendimento normal, “o objetivo não é tributar o rendimento efetivamente obtido pelo contribuinte, mas antes o rendimento que a empresa poderia ter obtido, em condições normais de exploração, [...] independentemente das [...] circunstâncias que vigoravam aquando do exercício da atividade” (Lourenço, 2013:51).

Assim, a determinação dos rendimentos resultantes do exercício de uma atividade profissional ou empresarial, auferidos pelo empresário, faz-se de acordo com as regras do regime simplificado. Aos vários rendimentos do sujeito passivo são aplicados coeficientes, e assim apurado o montante a tributar em IRS em sede de categoria B, onde as taxas de tributação são progressivas, sendo posteriormente englobados juntamente com os restantes rendimentos do sujeito passivo. Como tal, afirma Lopes (1997:55) que “a tributação dos rendimentos da empresa em nome individual não é distinta da dos outros rendimentos do empresário”.

No caso das empresas constituídas em sociedade, é feita na maioria dos sistemas fiscais, uma distinção entre a tributação das sociedades de pessoas e das sociedades de capitais. No nosso país tal classificação, efetua-se apenas ao nível da doutrina, contudo o “regime de transparência fiscal está, de certa forma, mais ligado às ditas sociedades de pessoas, apesar de não se poder considerar regra” (Azevedo, 2005:12). Também nesse caso, os sócios e a sua pessoa ou individualidade assumem um carácter determinante na sociedade, como veremos mais à frente e em sede própria.

Refere ainda Lopes (1997) que, na maior parte dos Estados-membros, as sociedades de pessoas são tributadas de acordo com um regime de transparência fiscal, que se traduz na imputação aos sócios dos resultados obtidos, de acordo com a sua participação social, mesmo não tendo havido distribuição dos lucros. Em grande medida, este regime encontra-se sujeito às taxas progressivas do IRS na pessoa dos sócios. Como tal, os lucros serão tributados diretamente nos associados, para efeitos de IRS ou IRC consoante se tratem respetivamente, de pessoas singulares ou coletivas. Em Portugal, o referido regime não abrange todas as sociedades de pessoas, mas apenas as contempladas no nº1, do art.6º do CIRC, excluindo do seu âmbito de aplicação, as sociedades em nome coletivo e as sociedades em comandita simples.

Por sua vez, nas denominadas sociedades de capitais, o rendimento será imputado à pessoa coletiva - que detém a qualidade de ser titular dos direitos e deveres tributários inerentes – e, como tal, tributado pelo regime geral de IRC a uma taxa proporcional de 21%¹⁷.

¹⁷ Essa taxa será, no entanto, reduzida para 17%, de acordo com o art.87º, nº2 do CIRC, quando se tratem de sujeitos passivos qualificados como pequena ou média empresa.

Os capitais alheios representam um dos meios de financiamento de que a sociedade dispõe, ao qual corresponde o pagamento de um juro. Neste sentido sublinha Martins (2009: 25), que “[a] fiscalidade pode constituir um incentivo ao endividamento das sociedades”. Isto porque, “os juros são, em regra, deduzidos aos proveitos no cálculo [do lucro tributável das sociedades], enquanto que os dividendos (remuneração do capital próprio) não beneficiam [...] dessa dedução”, o que revela um tratamento preferencial dado à remuneração do capital alheio.

Guenther (1992) refere que há um encorajamento do aumento da dependência de empréstimos às empresas como meio de financiamento, decorrente da dedutibilidade fiscal dos juros. Uma vez que o pagamento de juros adicionais diminui os custos fiscais incrementais devido à possibilidade de dedução dos mesmos pela empresa, enquanto os dividendos, não conferem tal direito, por não serem considerados um gasto ou perda, nem uma variação patrimonial negativa (art.24º, al. c), do CIRC). No entanto, devem ser ponderados aspetos como a tributação à taxa liberatória de 28% que incide sobre os juros e sobre os dividendos, conforme o estabelecido no art.71º, nº1, do CIRS, ou a opção do titular pelo englobamento destes com os demais rendimentos por si auferidos, de acordo com o nº6 do referido artigo¹⁸. Sendo que, no caso da tributação pela mesma taxa liberatória, a vantagem fiscal do financiamento por capitais alheio mantém-se. No caso do englobamento, e tendo em conta que apenas 50% do valor dos dividendos poderá ser englobado, “a alteração desta vantagem dependerá da taxa marginal a que os lucros distribuídos estiverem sujeitos” (Martins, 2009:26).

Por outro lado, amenizando esta diferença de tributação, visando proteger e incentivar o reforço dos capitais próprios das empresas, surge um benefício fiscal consagrado no art. 41º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), relativo à remuneração convencional do capital. Segundo este preceito legal, é permitida a dedução ao lucro tributável¹⁹ das empresas com direção efetiva em território português, de uma importância equivalente a 5% do montante das entradas em dinheiro, por pessoas singulares, sociedades ou investidores de capital de risco, quando a sociedade

¹⁸ No caso do englobamento, estabelece o nº1, do art.40º do CIRS, que “[o]s lucros devidos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas do IRC são considerados em apenas 50 % do seu valor.

¹⁹ Desde que, o lucro tributável do sujeito passivo não seja determinado por métodos indiretos.

beneficiária seja considerada micro, pequena ou média empresa. Este regime aplica-se, exclusivamente, às entradas de capital, no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital social da sociedade beneficiária. Em suma, o benefício em causa consiste numa dedução ao rendimento, “efetuada no apuramento do lucro tributável relativo ao período de tributação em que ocorram as mencionadas entradas e nos três períodos de tributação seguintes” (art. 41^o-A, n.º2, al.b)).

A existência de tributação sobre as sociedades levanta ainda a questão da articulação entre esta tributação e a do rendimento pessoal dos sócios quanto aos lucros distribuídos. Sendo que, haverá uma primeira “tributação dos lucros societários na esfera do imposto sobre as sociedades, sendo os lucros distribuídos aos sócios novamente tributados pelo respetivo imposto pessoal” (Martins, 1999:147).

Com efeito, a dupla tributação dos lucros distribuídos tende a penalizar a forma societária, uma vez que “os rendimentos das empresas não societárias – ou das sociedades em que vigora o regime de transparência fiscal – são apenas tributados na esfera do imposto pessoal dos empresários” (Martins, 1999:148). Neste sentido, várias têm sido as críticas apontadas à dupla tributação, nomeadamente, Pereira (2011) refere o facto de o mesmo lucro poder ser tributado de maneira diferente conforme seja obtido por uma empresa em nome individual ou por uma sociedade. Para além disso acrescenta ainda que, existe um incentivo ao financiamento das sociedades através de capitais alheios e à não distribuição regular de lucros.

Como tal, tem vigorado no nosso país, um conjunto de medidas direcionadas para a resolução desta problemática, designadamente, no âmbito dos métodos que operam ao nível da sociedade que distribui os lucros, existindo um regime de transparência fiscal que será analisado com maior detalhe no capítulo seguinte.

Apesar do facto de os rendimentos dos capitais próprios que os sócios colocam à disposição das sociedades estarem expostos a um agravamento de tributação face aos juros, acrescer dívida à estrutura de capital da empresa aumenta a probabilidade de incorrer em custos de falência²⁰. Assim a dívida comporta benefícios fiscais para a

²⁰ Conforme Kim, E. H. (Março de 1978). *A mean-variance theory of optimal capital structure and corporate debt capacity*. The journal of finance, 33, pp.45-63, estes custos estão associados ao facto de a falência assumir a forma de liquidação ou de reorganização da empresa, às despesas administrativas que surgem no decorrer do processo de falência e à perda de crédito de imposto que a empresa teria tido direito se não tivesse falido.

empresa, porém, por outro lado, aumenta a possibilidade de esta não cumprir as suas obrigações.

Segundo Martins (2009:28) “a falência das empresas ocorre quando os acionistas, ou sócios exercem o seu direito de incumprimento” que advém da sua responsabilidade limitada. Deste modo, podem os proprietários abandonar a empresa sem que o seu património pessoal responda face às dívidas da empresa.

Associados ao processo de falência, existem um conjunto de custos diretos e indiretos. Os primeiros são custos quantificáveis que incluem “honorários e outras despesas associadas à intervenção de determinados agentes e instituições nos processos de falência” (Martins, 2009:28), ou seja, representam os custos legais e administrativos. Apesar de elevados, estes custos por si só, não seriam justificação para a resistência das empresas ao endividamento excessivo.

Por sua vez, os custos indiretos resultantes da perceção da deterioração da situação financeira da empresa, podem ser ainda mais elevados, uma vez que, os agentes económicos que operam com esta entidade tenderão a adotar medidas de proteção. Os clientes podem deixar de adquirir bens ou serviços à sociedade endividada devido à possibilidade de quebra de continuidade de fornecimento ou assistência²¹. Os fornecedores colocarão exigências acrescidas ou poderão mesmo quebrar o fornecimento, enquanto os financiadores irão dificultar o financiamento adicional elevando os custos com as taxas de juro.

Neste âmbito, a redução nas vendas futuras, a dificuldade de obtenção de crédito comercial, o aumento dos custos de produção e o tempo perdido pelos executivos no processo de reorganização contribuirão para o agravamento da situação financeira da sociedade (Kim, 1978).

Em suma, “o custo fiscal relativo de uma forma organizacional alternativa potencial é suscetível de afetar as decisões de estrutura de capital de uma empresa existente”, e “uma alteração nas taxas de imposto que afete os custos fiscais relativos das formas organizacionais concorrentes é suscetível de causar alterações nas decisões de estrutura de capital” (Guenther, 1992:33).

²¹ Especialmente se a empresa se dedicar à produção de bens ou prestação de serviços que impliquem assistência pós-venda (Conforme Martins (2009), A influência da lei fiscal nas decisões de reestruturar: uma perspectiva financeira, pág.28).

Neste sentido, Nabais (2015) refere a existência de um dualismo na tributação, mencionando: primeiro o posicionamento das empresas no regime de tributação das empresas singulares, tributadas em IRS, e no regime de tributação das empresas societárias, tributadas em IRC; e depois, o regime de tributação de acordo com o regime simplificado, ou com o regime geral de tributação das empresas.

Assim, de modo a comparar o regime fiscal da forma empresarial societária e não societária, vamos começar por analisar, de seguida, a determinação do rendimento líquido em sede de IRS e consequente tributação da empresa em nome individual, tendo em conta a última atualização feita ao código do imposto, em 2015.

2.1. A tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)

O nº1, do art.3º do CIRS contempla a noção de rendimentos da categoria B, referindo-se aos mesmos como sendo:

- Os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;
- Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexa com atividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
- Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário;

Estes rendimentos dizem respeito aos auferidos pelos empresários em nome individual de atividades como a construção civil, pesca, agricultura, indústria extrativa, atividades hoteleiras, restauração, artesanato, etc. Sendo que o nº2 do mesmo artigo adiciona alguns itens a esta lista.

Por sua vez, estabelece o art.28º, nº1, do CIRS que exceto a imputação prevista no art.20º²², a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais (categoria B) se faz com base em dois métodos distintos, isto é, com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado ou com base na contabilidade.

2.1.1. Regime Simplificado de Tributação

Lopes (1997:73) afirma que, os métodos simplificados de determinação dos lucros se traduzem na redução dos “elevados custos administrativos que afetam [as Pequenas e Médias Empresas (PME)]” e na simplificação das “suas obrigações contabilísticas e fiscais”, isto é, na diminuição da sua carga burocrática. Como tal, refere Nabais (2015) que, o RST enquanto método de determinação do rendimento líquido da categoria B, presume-se automaticamente adotado, tendo que se optar expressamente pelo regime da contabilidade organizada (*opting out*), caso se pretenda.

Como tal, ficam abrangidos pelo RST, podendo no entanto optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade, os sujeitos passivos cujo montante anual ilíquido de rendimentos da atividade no período de tributação anterior, tenha sido igual ou inferior a 200.000€. Uma vez verificada esta condição e não se optando pelo regime alternativo, ficará o contribuinte obrigatoriamente incluído no RST, podendo no ano seguinte voltar a equacionar se pretende ou não continuar nesse regime ou optar pela contabilidade organizada. Se desejar proceder à opção pela aplicação do regime de contabilidade organizada deve manifestar tal intenção na declaração de alterações, em Março do ano em que pretenda alterar a forma de determinação do rendimento. Caso não pretenda a alteração de regime, não será necessário o sujeito passivo tomar qualquer medida, pois mantendo-se válido o pressuposto para a sua aplicação e não sendo feita a opção pela contabilidade organizada, manter-se-á o referido regime.

²² O art.20º consagra a imputação originada pelo regime de transparência fiscal. Assim, os rendimentos imputados que derivam deste regime serão somados algebricamente ao rendimento líquido das várias categorias sem passar pela fase da “determinação do rendimento líquido”. Este assunto será abordado com maior detalhe no capítulo seguinte, aquando da análise dos critérios de imputação do rendimento das sociedades e entidades sujeitas ao RTF.

No exercício de início de atividade, o enquadramento no RST faz-se em conformidade com o valor anual de rendimentos estimado, constante da declaração de início de atividade (art.28º, nº10 do CIRS).

Relativamente à cessação da aplicação do RST, esta pode ocorrer de forma automática ou por opção do sujeito passivo. Quando o montante anual ilíquido de rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) seja ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando o seja num único exercício, em montante superior a 25%, a aplicação do RST cessa automaticamente, passando a tributação a efetuar-se obrigatoriamente pelo regime de contabilidade organizada a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer um dos referidos fatos. A cessação optativa ocorre, quando os sujeitos passivos exerçam o direito à tributação segundo o regime de contabilidade organizada.

De acordo com o RST, contemplado no art.31º do CIRS, o apuramento do rendimento tributável do ENI faz-se, aplicando um coeficiente ao valor total dos rendimentos obtidos. Refere o nº1 do mesmo artigo, que os coeficientes a aplicar são os que constam abaixo (Quadro 2).

Quadro 2 - Coeficientes aplicados no RST em IRS para o apuramento da matéria coletável

Rendimentos abrangidos	Coeficiente
a) Vendas de mercadorias e produtos, bem como às prestações de serviços no setor da hotelaria e similares, restauração e bebidas	0,15
b) Rendimentos de atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151º	0,75
c) Rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas anteriores	0,35
d) Rendimentos provenientes de propriedade intelectual ou industrial (know-how)	0,95
d) Rendimentos de capitais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos prediais	0,95
a) Saldo positivo das mais e menos-valias	0,95
d) Restantes incrementos patrimoniais	0,95
e) Subsídios ou subvenções não destinados à exploração	0,30
f) Subsídios destinados à exploração	0,10
f) Restantes rendimentos da categoria B não previstos nas alíneas anteriores	0,10
g) Rendimentos decorrentes de prestações de serviços efetuadas pelo sócio a uma sociedade de profissionais, abrangida pelo regime de transparência fiscal	1,00

Não podendo o sujeito passivo deduzir as despesas incorridas com o negócio, como deslocações ou aquisições de bens ou serviços indispensáveis à atividade, uma percentagem dos rendimentos obtidos é considerada como sendo relativa a encargos próprios da atividade e, conseqüentemente, está livre de impostos.

A título de exemplo, caso a atividade do sujeito passivo seja a de vendas ou prestação de serviços no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, a despesa imputável à atividade corresponde a 85% do volume de negócios (uma vez que apenas 15% do volume de negócios é sujeito a tributação).

Nos períodos de tributação do início da atividade, os coeficientes das alíneas b), c) e f), ou seja, 0,75, 0,35 e 0,10 reduzem-se em 50% e no período seguinte ao inicial, reduzem-se em 25% (art.31º, nº10, CIRS). Na prática, esta medida traduz-se numa redução do imposto a pagar para quem inicia a atividade.

Determina ainda o nº2, do art.31º do CIRS que os sujeitos passivos que obtenham rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o art.151º do CIRS²³, e os que obtenham rendimentos resultantes das vendas de mercadorias e produtos, bem como de prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, podem, após a aplicação dos coeficientes previstos, deduzir os montantes comprovadamente suportados com as contribuições obrigatórias para a Segurança Social, na parte em que excedam 10% dos rendimentos brutos²⁴.

Sobre alguns bens e despesas efetuadas pelos sujeitos passivos abrangidos pelo RST recaem ainda tributações autónomas²⁵, isto é, existe um apuramento adicional de imposto pelo facto de o sujeito passivo incorrer em determinadas despesas. Neste sentido, legisla art.73º do CIRS que as despesas não documentadas serão tributadas

²³ Conforme Valente, N. (21 de Março de 2014). *Transparência Fiscal*. Obtido em 7 de Junho de 2015, de Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/vidaeconomica21m.pdf>, “em geral, estão nesta lista compreendidas as denominadas profissões liberais, como atividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas ou contabilistas”. Ou seja, as profissões que exigem uma habilitação superior, e por vezes, a inscrição numa Ordem ou Câmara. A Portaria nº 1011/2001, de 21 de Agosto de 2001, que terá aprovado a referida tabela de atividades do art. 151º do CIRS no seu anexo I, consta neste trabalho no Anexo I.

²⁴ Desde que, nesses períodos, o sujeito passivo não aufera rendimentos das categorias A (rendimentos do trabalho dependente) ou H (pensões).

²⁵ De acordo com o art.73º, nº8 do CIRS.

autonomamente a uma taxa de 50% (nº1) e às importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável será aplicável uma taxa de 35% (nº6).

O titular dos rendimentos da categoria B que opte pelo RST, tem o dever de apresentar anualmente a declaração de rendimentos relativa ao ano anterior, nos termos do art.57º do CIRS.

2.1.2. Regime com base na Contabilidade Organizada

A contabilidade organizada é obrigatória para todos os empresários em nome individual, que auferam um montante anual líquido de rendimentos superior a 200.000€. Os sujeitos passivos que não excedam esse mesmo montante anualmente, podem optar por ser tributados segundo o regime com base na contabilidade organizada ou pelo regime simplificado. Se optar pela tributação de acordo com este último método, o ENI deve declarar os seus rendimentos da categoria B no anexo C, a submeter no mês de Maio.

Neste caso, a tributação incide sobre o lucro da atividade apurado com base na contabilidade, ao qual são feitas correções de natureza fiscal, com vista ao apuramento real, tal como estabelece o CIRC. Sendo que o mesmo se aplica às empresas individuais (abrangidas pelo regime geral de tributação), sujeitas a IRS, por remissão estabelecida através do art.32º do CIRS.

À coleta do imposto, apurada em função da taxa progressiva aplicável segundo o art.68º, do CIRS, serão deduzidas despesas, encargos, faturas, benefícios fiscais e deduções relativas à dupla tributação internacional, entre outras (art.78º, nº1, do CIRS). Conforme o art.75º, nº2, do CIRS, serão ainda deduzidos os pagamentos por conta efetuados²⁶ e as importâncias retidas na fonte.

Relativamente aos pagamentos por conta, determina a titularidade de rendimentos da categoria B, que os respetivos sujeitos, a partir do terceiro ano de

²⁶ Os pagamentos por conta são antecipações do IRS estimado a pagar, que têm por base a coleta e o rendimento líquido do penúltimo exercício.

atividade, efetuem três liquidações até ao dia 20 de cada um dos meses de Julho, Setembro e Dezembro, calculados com base no nº2, do art.102º do CIRS.

Por sua vez, o art.101º, nº1, do CIRS define as regras da retenção na fonte, imputando a obrigação de reter imposto à entidade pagadora que disponha ou deva dispor de contabilidade organizada. No entanto o art.101º-B, dispensa esta retenção, para os sujeitos passivos que prevejam auferir, em cada uma das categorias, um montante anual inferior a 10.000€ (nº1, al.a)). Consta ainda no art.73º, do CIRS que os sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, serão tributados autonomamente: pelas despesas não documentadas à taxa de 50%; pelos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, à taxa de 10% ou 20%, conforme o custo de aquisição seja, respetivamente inferior ou superior a 20.000€; importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, à taxa de 35%; e encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, à taxa de 5%.

Vejamos de seguida a mecânica do IRC, no âmbito do estudo do regime fiscal das empresas societárias.

2.2. A tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)

De acordo com o nº1 do art.2º do CIRC, são identificados os sujeitos passivos sobre os quais é suscetível de recair o dever de cumprir a obrigação tributária. De forma geral pode dizer-se então, que as sociedades comerciais ou sociedades civis sob a forma comercial, cooperativas e empresas públicas se enquadram nesse âmbito. Por sua vez, o IRC tributa também entidades que não se apresentam como pessoas coletivas, uma vez que estão sujeitas a este imposto, diversas entidades desprovidas de personalidade jurídica. Por outro lado, não se pode afirmar que todas as empresas societárias são tributadas em sede de IRC, uma vez que no caso das sociedades transparentes a tributação ocorre em sede dos respetivos sócios.

Assim, e segundo Câmara et al. (2013), embora não se verifique um critério geral, como a existência de personalidade jurídica, o objetivo lucrativo ou o exercício de atividades comerciais, o âmbito do IRC é bastante abrangente.

Analisemos então os principais aspetos inerentes à determinação, liquidação e cobrança do imposto segundo o regime geral de tributação e segundo o regime opcional, isto é, o RST.

2.2.1. Regime Geral de Tributação

Nos termos do capítulo III do CIRC, aquando da determinação da matéria tributável, torna-se imperativo distinguir os sujeitos passivos residentes dos não residentes. Caso se tratem de sujeitos passivos residentes, há ainda que proceder à diferenciação entre aqueles que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola²⁷, daqueles que não exercem a título principal tal atividade.

Neste sentido, Nabais (2013) agrupa as entidades residentes que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (art.15º, nº1, al. a)) e os estabelecimentos em território português de entidades não residentes (art.15, nº1, al. c)), referindo-se a este conjunto enquanto “empresas”. Por outro lado classifica como “não empresas”, as entidades residentes que não exerçam a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (art.15º, nº1, al. b)) bem como as entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português (art.15º, nº1, al.d)).

Relativamente ao primeiro agrupamento de entidades, a matéria tributável será obtida pela dedução ao lucro tributável, dos montantes correspondentes a prejuízos e/ou benefícios fiscais. Sendo que o art.17, nº1, do CIRC refere que o lucro tributável é “constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC”.

²⁷ O referido código expõe no art.3º, nº4, que “são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”.

Neste âmbito, refere Nabais (2013:13) que “o apuramento do lucro tributável a partir do lucro contabilístico segue o modelo da dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade”, ou seja, o lucro tributável tem por base o resultado contabilístico procedendo a ajustamentos extra-contabilísticos, por forma a respeitar as normas fiscais. Depois de apurado o lucro tributável, serão feitas as deduções relativas aos prejuízos fiscais, nos termos do art. 52º do CIRC e bem como as referentes aos benefícios fiscais eventualmente existentes. Como tal, quando haja prejuízos fiscais, o seu montante será deduzido ao lucro tributável, de um ou mais dos 12 períodos de tributação posteriores (art.52º, nº1, do CIRC). Enquanto os benefícios fiscais se encontram previstos no EBF²⁸.

O quadro 3 resume o esquema de apuramento da matéria coletável para as entidades em análise.

Quadro 3 - Apuramento da Matéria Coletável para as "empresas"

Resultado líquido do período
+
Variações patrimoniais positivas (art.21º)
-
Variações patrimoniais negativas (art.24º)
+/-
Correções fiscais (ex. art.23º-A, 29º, 30º, 51º)
=
LUCRO TRIBUTÁVEL
-
Prejuízos fiscais (art.52º)
-
Benefícios fiscais (EBF)
=
MATÉRIA COLETÁVEL

Para as empresas, a matéria tributável “tem por base o lucro contabilístico corrigido nos termos do CIRC” (Nabais, 2013:9). Quanto às entidades não empresariais,

²⁸ O decreto-lei nº 162/2014, de 31 de Outubro terá incluído no EBF o regime relativo à remuneração convencional do capital social, no seu art.41º-A, que anteriormente se encontrava previsto em legislação avulsa, o qual permite uma dedução ao lucro tributável equivalente a 5% do montante das entradas realizadas em dinheiro, por pessoas singulares, sociedades ou investidores de capital de risco, no âmbito da constituição da sociedade ou do aumento do capital social, no caso de a sociedade beneficiária ser considerada micro, pequena ou média empresa.

encontram-se nesta situação, normalmente, as associações, fundações, federações, confederações e outras entidades que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

O apuramento da matéria tributável, nestes termos, resulta da soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias consideradas para efeitos de IRS²⁹ (o que inclui os incrementos patrimoniais a título gratuito), ou seja, o IRC incidirá sobre o seu rendimento global, como se pode ver no quadro 4.

Quadro 4 - Apuramento da Matéria Coletável para as “não empresas”

<p>Rendimento Global (Rendimentos das várias categorias de IRS)</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito</p> <p style="text-align: center;">=</p> <p>MATÉRIA COLETÁVEL</p>

Apurada a matéria coletável, e não tendo em conta regimes particulares, como por exemplo o regime da transparência fiscal, segue-se a liquidação do imposto, que por norma é efetuada “pelo próprio contribuinte na declaração-liquidação, pois no IRC há lugar a autoliquidação” (Nabais, 2013:7).

Da aplicação da taxa de IRC, atualmente de 21%, sobre a matéria coletável resultará a coleta. A esse montante poderão ser efetuadas deduções, de acordo com o art.90º, nº2, do CIRC, tais como as correspondentes à dupla tributação internacional (art.91º e 91º-A, do CIRC), aos benefícios fiscais que tenham essa natureza³⁰, ao Pagamento Especial por Conta (PEC) e às retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso. No entanto, excetuando-se as deduções relativas a

²⁹ Conforme Nabais, J. C. (2015). *Introdução ao direito fiscal das empresas*. Coimbra: Almedina, fazem ou podem fazer parte do rendimento global os rendimentos da categoria B quando se apresentem como rendimentos acessórios, isto é, quando não derivem de uma atividade exercida a título principal, de natureza comercial, industrial ou agrícola, incluindo prestações de serviços. No caso de se apresentarem como rendimento principal, tais entidades serão tributadas como empresas, ou seja, com base no lucro apurado. Entram ainda no cálculo do rendimento global os rendimentos das categorias E, F e G, desde que não estejam sujeitos a retenções na fonte com caráter definitivo através de taxas liberatórias. Dada a natureza coletiva das entidades referidas não se consideram para o cálculo, os rendimentos do trabalho dependente (cat. A).

³⁰ Um exemplo destes benefícios fiscais vem consagrado no Código Fiscal do Investimento, no seu capítulo II, e está relacionado com o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresariais (SIFIDE II).

retenções na fonte, resulta do disposto no n.º9, do art.90.º, que destas deduções não pode resultar valor negativo, isto é, não há direito a reembolso ao sujeito passivo.

De forma simplista podemos dizer que, após a determinação do IRC liquidado, e deduzidos os montantes correspondentes às retenções na fonte e aos pagamentos por conta, se apura o IRC a pagar ou a recuperar. Ao valor obtido acrescerão ainda determinados montantes, como sejam, a derrama municipal, a derrama estadual e as tributações autónomas. No que diz respeito às tributações autónomas, cujo pagamento será devido independentemente da existência ou não de matéria coletável, importa referir que estas incidem sobre despesas consideradas de carácter duvidoso para a esfera empresarial, ou seja, que facilmente se poderão transpor para a esfera pessoal dos sócios. Como tal serão tributadas autonomamente conforme o referido no art.88.º, do CIRC, de forma a dissuadir o uso abusivo pelas empresas, deste tipo de encargos.

2.2.2. Regime Simplificado de Tributação

O regime simplificado em IRC, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, foi suspenso a partir do período de 2009 e definitivamente revogado no ano seguinte, com a Lei do Orçamento de Estado (OE) para 2010³¹, facto que se deveu à reduzida adesão demonstrada por parte das empresas.

Com a reforma do CIRC, aprovada pela Lei 2/2014, de 16 de Janeiro, foi reintroduzido no sistema fiscal português um RST. Assim, apenas os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação, que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, podem optar por determinar a matéria coletável segundo este regime. Neste sentido, os sujeitos passivos residentes “abrangidos pelo regime de transparência fiscal a que se refere o art. 6.º, do CIRC, e os sujeitos passivos a que seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades”³² não poderão optar pelo RST.

Os regimes simplificados diferem em sede de IRC e de IRS, uma vez que neste caso, e segundo o art. 86.º-A do CIRC, tem que se optar expressamente pelo dito regime, “sob pena de se aplicar a tributação com base na contabilidade organizada (*opting in*)”

³¹ Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

³² Conforme referido no ponto 2 da Circular n.º6/2014.

(Nabais, 2015: 147). Aliás Silva (2014: 154) menciona que o novo regime simplificado em sede de IRC se distingue do anterior, porque o atual “se trata de um verdadeiro regime opcional e não um regime-regra que os contribuintes podem afastar optando pelo regime geral de tributação”. Como tal, refere o autor que não se observando uma relevante simplificação administrativa, acredita poder afirmar que o incentivo para o contribuinte optar pelo enquadramento no regime simplificado, resulta das condições fiscais mais vantajosas que dele pode retirar. Assim, o legislador, para tentar evitar que o RST fomente a criação de sociedades com o objetivo exclusivo de poupança fiscal, introduziu um conjunto de requisitos que é necessário os sujeitos passivos satisfazerem cumulativamente, para que o regime possa efetivamente ser aplicado. São eles, os seguintes:

a) Tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a 200.000€; b) O total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda 500.000€; c) Não estejam legalmente obrigados à revisão legal das contas; d) O respetivo capital social não seja detido em mais de 20 %, direta ou indiretamente, [...] por entidades que não preencham alguma das condições previstas nas alíneas anteriores, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco; e) Adotem o regime de normalização contabilística para microentidades [...]; f) Não tenham renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores [...] (art.86º-A, nº1, do CIRC).

Estando reunidas as condições necessárias para a aplicação do regime, o sujeito passivo deve formalizar a sua opção na declaração de início de atividade³³ ou na declaração de alterações a apresentar até ao fim do segundo mês do exercício em que pretenda determinar a matéria coletável através deste método (art.86º-A, nº3, do CIRC).

Neste sentido, no âmbito do RST, o apuramento da matéria tributável efetiva-se por aplicação dos coeficientes constantes no quadro seguinte, que variam consoante a natureza dos rendimentos obtidos.

³³ Caso o sujeito passivo se encontre em início de atividade, o enquadramento far-se-á segundo o valor anualizado de rendimentos estimados, que terá de ser inferior a 200.000€.

Quadro 5 - Coeficientes aplicados no RST em IRC para o apuramento da matéria coletável

Rendimentos abrangidos	Coeficiente
a) Vendas de mercadorias e produtos	0,04
b) Prestações de serviços (hotelaria e similares, restaurantes e bebidas)	0,04
c) Rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o art.151º do CIRS	0,75
d) Restantes rendimentos de prestações de serviços	0,10
c) Subsídios destinados à exploração	0,10
d) Subsídios não destinados à exploração	0,30
e) Rendimentos provenientes de propriedade intelectual ou industrial (know how)	0,95
e) Outros rendimentos de capitais	0,95
e) Resultado positivo de rendimentos prediais	0,95
e) Saldo positivo das mais-valias e menos-valias	0,95
e) Restantes incrementos patrimoniais	0,95
f) Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito	1,00

Silva (2014:164) refere que, ao contrário do anterior regime simplificado em IRC que apenas continha dois coeficientes, o legislador se preocupou em ampliar o número de coeficientes “para tentar abarcar expressa e individualmente os diversos tipos de rendimentos”. Acrescenta ainda que, “as diferenças de coeficientes entre o regime simplificado em IRS e IRC, [fomentam] a fuga para o IRC da generalidade das atividades empresariais” (Silva, 2014:164).

Estabelece o CIRC, no seu art.86º-B, nº2 que, o montante apurado em cada período de tributação, não poderá “ser inferior a 60% do valor anual da retribuição mínima mensal garantida³⁴”, ou seja, para o período de tributação de 2015 o valor mínimo da matéria coletável encontra-se nos 4.242€ (505€ x 14 meses x 60%). Contudo, no período de tributação do início da atividade e no período de tributação seguinte, este valor mínimo reduz-se em 50% e 25%, respetivamente.

Enquanto no regime geral de IRC se apura o lucro tributável que após a dedução dos prejuízos e dos benefícios fiscais originará a matéria coletável, no regime simplificado de IRC, a aplicação dos coeficientes aos respetivos rendimentos origina

³⁴ Segundo o art.2º, do decreto-lei nº 144/2014, de 30 de Setembro, o valor da retribuição mínima mensal garantida (RMMG), para 2015, é de 505€.

diretamente a matéria coletável, razão pela qual no RST não haverá lugar à dedução de prejuízos³⁵ ou benefícios fiscais³⁶.

Deste modo, conforme o art.90º, nº8, do CIRC os sujeitos passivos abrangidos pelo RST apenas podem efetuar as deduções à coleta, nos casos de dupla tributação jurídica internacional³⁷ e relativas a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso, de onde se conclui que não há lugar à dedução do PEC. Isto porque, “os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável” ficam dispensados de efetuar o referido PEC (art.106º, nº11, al. d), do CIRC). A isenção deste tipo de sujeitos passivos estende-se ainda ao pagamento da derrama municipal, uma vez que esta incide sobre o lucro tributável.

Nos termos do nº15 do art.88º do mesmo Código, existem ainda certas despesas que são excluídas de tributação autónoma, quando os sujeitos passivos apliquem o RST, nomeadamente as relativas a: despesas de representação; ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador; lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial; e indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis, pagas a gestores, administradores ou gerentes. Deste modo, ficam sujeitas a tributação autónoma: as despesas não documentadas; os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica; e as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Caso o sujeito passivo que optou pelo RST, seja qualificado como pequena ou média empresa³⁸, a taxa reduzida de IRC aplicável é de 17% aos primeiros 15.000€ de

³⁵ Tal como se verifica pelo constante no parágrafo 14 do decreto-lei nº144/2014, de 30 de Setembro, onde pode ler-se que “os prejuízos fiscais que tenham sido apurados em períodos de tributação anteriores ao da aplicação do regime não podem ser deduzidos”.

³⁶ Estes ficam excluídos de poder ser deduzidos à matéria coletável pelo nº8, do art.90º do CIRC.

³⁷ A dupla tributação jurídica internacional ocorre quando o mesmo rendimento está sujeito a tributação, no âmbito do mesmo sujeito passivo, proveniente de dois sistemas fiscais diferentes.

³⁸ Nos termos previstos no anexo ao decreto-lei nº372/2007, já referido neste trabalho.

matéria coletável e de 21% ao montante remanescente, à semelhança do que vigora para o regime geral de tributação em IRC.

De acordo com Silva (2014), falta, no entanto, a simplificação do regime analisado, uma vez que as empresas que pretendam optar pelo enquadramento em IRC de acordo com o RST, têm que adotar o regime de normalização contabilística para microentidades, aprovado pelo Decreto-Lei nº 36-A/2011, de 9 de Março, o que leva a empresa a prestar contas e elaborar as suas demonstrações financeiras com regras completas. Para o autor, esta parece ser uma regra desproporcionada, uma vez que, a existência do RST deveria ter “fundamentação na redução de obrigações acessórias dos sujeitos passivos e, conseqüentemente, da AT no acompanhamento aos contribuintes” (Silva, 2014:169).

Por fim, ocorrerá a cessação do RST quando se verifique uma de três situações, ou quando deixe de se verificar algum dos requisitos referidos, ou quando o sujeito passivo renuncie à sua aplicação ou ainda quando “o sujeito passivo não cumpra as obrigações de emissão e comunicação das faturas previstas [...] no Código do IVA” (art.86º-A, nº5, do CIRC).

2.3. Análise comparativa da tributação das empresas em nome individual e das empresas societárias

A atual diversidade de regimes de tributação das empresas singulares em sede de IRS e das sociedades em sede de IRC, verifica-se em vários domínios, tais como: nas taxas aplicáveis, nos gastos contabilísticos não dedutíveis para efeitos fiscais, nos suprimentos, no PEC e ao nível das derramas.

De acordo com o regime de tributação da contabilidade organizada, isto é, tendo em conta que as empresas não optam pelo RST, são apresentadas no quadro abaixo, um conjunto de diferenças relativas ao tratamento fiscal de ambas as formas de constituição do negócio.

Quadro 6 - Comparação do tratamento fiscal conferido às empresas individuais e às societárias

Descrição	Empresas Individuais	Empresas Societárias
Taxa de tributação	Taxa de tributação progressiva, que varia entre os 14,5% e os 48%. Sobretaxa extraordinária de IRS de 3,5%. Taxa adicional de solidariedade progressiva de 2,5% ou 5%.	Matéria coletável até 15.000€, taxa de 17%, quando seja superior, a taxa aplicável é de 21%.
Gastos não dedutíveis fiscalmente	Segundo o art. 33º do CIRS, não são dedutíveis para efeitos fiscais: <ul style="list-style-type: none"> - As remunerações dos titulares de rendimentos da categoria B, assim como outras prestações a título de ajudas de custo, utilização de viatura própria ao serviço da atividade, subsídios de refeição e outras prestações de natureza remuneratória; - As despesas com veículos que vão para além do número máximo fixado por portaria do Ministro das Finanças³⁹; - As despesas com o imóvel destinado à habitação afeto à atividade empresarial e profissional, referentes a amortizações ou rendas, energia, água e telefone fixo na parte que ultrapasse 25 % dessas despesas, desde que devidamente comprovadas. 	
Suprimentos		Os juros dos suprimentos pagos são dedutíveis até ao montante correspondente à taxa Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida acrescida de um spread de 2%.
PEC		Apenas as empresas coletivas estão sujeitas ao PEC.
Derrama municipal e derrama estadual		Apenas incidem sobre os rendimentos das empresas coletivas.

Ao modificar os ganhos resultantes da atividade, a tributação pode desempenhar um importante papel na escolha da forma organizacional. Deste modo Scholes e Wolfson (1986, 1989) *apud* Guenther (1992) referem que a forma organizacional é

³⁹ Atualmente o nº3, da portaria nº 1041/2001, de 28 de Agosto veio limitar o número de viaturas ou veículos afetos ao exercício das respetivas atividades, a uma unidade por titular de rendimentos da categoria B do IRS, por sócio, no caso de sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, e por trabalhadores ao serviço dos referidos sujeitos passivos, quando seja comprovada a indispensabilidade do seu uso.

escolhida de forma a minimizar os custos fiscais⁴⁰ e os custos de transação.⁴¹ De acordo com este estudo, para as entidades da amostra, verificou-se que o custo fiscal da forma empresarial é mais elevado do que o que teria sido incorrido se as mesmas entidades fossem organizadas segundo a forma alternativa - a societária. Como tal a opção nunca recairá sobre esta forma empresarial, a menos que os custos de transação da sociedade excedam os da empresa.

Assim, para elaborar uma análise inicial ao incentivo que uma empresa encontra para se constituir em sociedade, poderá ser tida em conta a comparação das taxas de tributação aplicadas a cada um dos casos.

Atualmente, a taxa de IRS no escalão máximo encontra-se nos 48% (art.68º, nº1, CIRS), muito superior à taxa proporcional de 21% do IRC (art.87º, nº1, CIRC), ou, considerando a derrama máxima estadual, de 28%. Para além disso, o ajustamento orçamental contido na Lei nº49/2011, válido para o ano de 2011, aprovou uma sobretaxa extraordinária de 3,5%, que incidia sobre a parte do rendimento coletável de IRS que excedesse o valor anual da RMMG⁴², por sujeito passivo. Com o aditamento do art.72º-A, do CIRS, configurou-se a aplicação dessa sobretaxa, que deverá vigorar ainda 2015, sobre todo o tipo de rendimentos englobados na declaração anual de IRS, auferidos por pessoas residentes fiscais em território português. Ainda no art.68º-A é estabelecida uma taxa adicional, que começou também por ser transitória, passando a definitiva com a Lei OE/2012⁴³. Com a Lei OE/20013⁴⁴ foi convertida numa taxa progressiva, aplicando-se à parte do rendimento coletável que exceda os 80.000€, sendo de 2,5% para os rendimentos entre os 80.000€ e os 250.000€, e de 5% para montantes superiores a 250.000€.

Como tal, e face às atuais circunstâncias, neste momento, poderá ser do interesse do sujeito passivo titular de rendimentos da categoria B, constituir uma sociedade com a finalidade de reduzir a carga fiscal, uma vez que o rendimento

⁴⁰ De acordo com Guenther, D. A. (Janeiro de 1992). *Taxes and organizational form: a comparison of corporations and master limited partnerships*. The accounting review, 67, pp.17-45, o custo fiscal representa o total dos impostos sobre o rendimento da entidade assim como todos os impostos sobre os detentores de ativos da organização.

⁴¹ O mesmo autor refere que os custos de transação são determinados no âmbito do estudo, como todos os custos de funcionamento de uma sociedade ou parceria.

⁴² Dado o valor da RMMG de 505€ para 2015, o montante anual será de 7070€ (505€ x 14 meses).

⁴³ Lei nº64-B/2011, de 30 de Dezembro.

⁴⁴ Lei nº66-B/2012, de 31 de Dezembro.

tributável proveniente da sociedade é tributado a uma menor taxa⁴⁵. Neste sentido, verificam-se casos em que “a atividade económica poderia ser desenvolvida diretamente pelos respetivos sócios, aparecendo a forma societária como um mero subterfúgio que se interpõe entre eles e o Fisco, para assim se alcançar uma diminuição ou dilação da carga tributária”⁴⁶.

No âmbito da já referida dependência parcial do direito fiscal face ao direito contabilístico, verifica-se uma não coincidência total entre os rendimentos e os gastos num e noutro domínio, como tal, haverá situações de encargos contabilísticos que não são considerados gastos fiscais. Situação esta que, ocorre tanto no caso de se tratar de empresas singulares como de empresas coletivas. Contudo, conforme refere Nabais (2015:150), no que concerne às empresas individuais, estamos “perante uma dupla lista de gastos não dedutíveis para efeitos fiscais”, ou seja, para além da lista de gastos contabilísticos não dedutíveis prevista para as empresas coletivas, aplicável às empresas individuais por força do art.32º do CIRS, também os gastos contabilísticos previstos no art.33º do CIRS, não constituem gastos fiscais. Neste sentido, a exclusão das remunerações dos titulares de rendimentos da categoria B dos gastos dedutíveis, segundo Lopes (1997), depreende-se do facto de muitas vezes esse montante ser indistinguível do lucro distribuído da atividade, ou seja, pelo facto de o salário do proprietário estar integrado no rendimento da empresa.

Em suma, o lucro tributável das empresas singulares é tendencialmente superior ao correspondente lucro tributável das empresas coletivas, uma vez que o primeiro não pode comportar todos os gastos que as empresas coletivas podem considerar, o que aliado às taxas mais agressivas aplicadas às empresas singulares já denota uma discriminação negativa.

No caso das sociedades por quotas, é-lhes ainda conferida a possibilidade de colmatarem a insuficiência de capital próprio através de um empréstimo de dinheiro ou de algo substituível por parte sócio, que a sociedade ficará obrigada a restituir. Trata-se neste caso de um suprimento, que figura no CSC (arts.243º e ss) como um contrato que

⁴⁵ Esta redução da carga fiscal apenas se verifica no caso de o sujeito passivo não se situar no primeiro escalão de IRS, onde a taxa é de 14.5% (inferior à taxa de IRC de 28%). No entanto esta acaba por ser a situação mais comum, já que, normalmente, são os titulares de rendimentos mais elevados que tendem a constituir sociedades como forma de otimizarem o rendimento da sua atividade.

⁴⁶ Cit. DGCI (1990). *Código do IRC Comentado e Anotado*. Direção-Geral das Contribuições e Impostos, pp.95.

deverá ter um caráter de permanência superior a um ano. Nos termos da alínea i) do art. 7º do Código do Imposto do Selo (CIS), os empréstimos com características de suprimentos, incluindo os respetivos juros efetuados por sócios à sociedade que sejam reembolsados depois de decorrido um ano, estão isentos do imposto de selo.

Uma vez que os suprimentos se destinam a “garantir fluidez de caixa e na medida em que são indispensáveis para o funcionamento normal da sociedade, devem ser qualificados como custos fiscalmente dedutíveis ao abrigo do artigo 23.º do CIRC⁴⁷”.

Estabelece no entanto a alínea m) do nº1 do art. 23º-A do CIRC, que os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, ainda que contabilizados como gastos do período de tributação, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável na parte em que excedam a taxa atualmente definida pela portaria nº 279/2014. Deste modo se conclui que, os juros dos suprimentos pagos serão dedutíveis como gasto fiscal em sede de IRC, até ao montante “correspondente à taxa Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida acrescida de um spread de 2%⁴⁸”.

Em contrapartida, encontram-se sujeitas ao PEC apenas as entidades que exerçam a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola bem como as entidades não residentes com estabelecimento estável em território português. Este pagamento terá sido introduzido no nosso ordenamento jurídico, segundo refere Santos, (2007:26), por razões de combate à evasão fiscal, configurando uma liquidação “fracionada, parcial e antecipada da dívida tributária do contribuinte”. Segundo o art.106º, do CIRC, ficam as entidades acima referidas, sujeitas a efetuar o PEC durante o mês de Março ou em duas prestações, nos meses de Março e Outubro. Sendo que este pagamento não se aplica no período em que se inicia a atividade, nem no ano seguinte (art.106º, nº10, CIRC). Neste âmbito, no terceiro ano após o início da atividade, e independentemente dos resultados apurados, ficam as empresas residentes e as entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, sujeitas a uma tributação mínima.

⁴⁷ Conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, processo nº04627/04 de 26 de Junho de 2008.

⁴⁸ Conforme Portaria nº 279/2014, de 30 de Dezembro, nº1, art. único. Diz-se ainda no nº2, que no caso das pequenas e médias empresas o spread a acrescer à taxa Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida, elevar-se-á para 6%.

O PEC deverá ser igual a 1 % do volume de negócios (valor das vendas e serviços prestados) relativo ao período de tributação anterior, com o limite mínimo de 1.000€, e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de 70.000€ (art.106º, nº2 do CIRC). À importância apurada devem deduzir-se os pagamentos por conta efetuados no exercício anterior (art.106º, nº2, do CIRC). No entanto, consta no art.93º, nº1, do CIRC que o valor do PEC é deduzido ao montante apurado na declaração periódica de rendimentos do período de tributação a que diz respeito ou, se a coleta for insuficiente, até ao sexto período de tributação seguinte, ou seja, o período para poder deduzir esse pagamento será de sete exercícios. A parte que não puder ser deduzida findo o período estabelecido, por insuficiência de coleta, poderá ser reembolsada, mediante apresentação de requerimento por parte empresa (art.93º, nº3, do CIRC).

Também as derramas incidem sobre os rendimentos de empresas coletivas. A este nível pode distinguir-se a derrama municipal, que é adicional ao IRC, e incide sobre o lucro tributável, podendo ir até uma taxa de 1,5%, nos termos do art.14º da Lei nº2/2007, de 15 de Janeiro, e a derrama estadual constante no art.87º-A do CIRC, que se apresenta como uma sobretaxa de IRC progressiva em três escalões sobre o lucro tributável superior a 1.500.000€⁴⁹.

Se não tivermos em consideração o PEC e as derramas, denota-se uma discriminação positiva da sociedade, que se revela tanto ao nível das taxas de tributação sobre os lucros, como ao nível dos gastos contabilísticos fiscalmente aceites. Consequentemente, a forma de tributar as pessoas coletivas, acarreta um esforço fiscal significativamente mais baixo, o que permite concluir, que do ponto de vista fiscal, há um estímulo à prossecução da atividade empresarial sob a forma societária em detrimento da forma individual.

Contudo, apesar de a fiscalidade influenciar a escolha de determinada estrutura, não será o único fator envolvido na tomada decisão. Segundo estabelece Goolsbee (2002), os fatores não fiscais podem também desempenhar um papel importante na escolha da forma organizacional. Neste sentido expõe o mesmo autor, que os dois fatores mais determinantes na opção pela forma societária são a limitação da

⁴⁹ Entre os 1.500.000€ e os 7.500.000€, a taxa é de 3%, entre os 7.500.000€ e os 35.000.000€ é de 5% e para lucros tributáveis superiores a 35.000.000€ é de 7%.

responsabilidade e o acesso aos mercados de capitais. Os investidores e gestores ao integrarem uma sociedade não arriscam o seu património pessoal, uma vez que apenas responde pelas dívidas da empresa o património comercial. Por sua vez, também lhes é concedido o direito de negociar em mercados bolsistas organizados, bem como um recurso mais facilitado ao crédito.

Da mesma forma, Pope (2008) afirma que fatores como a proteção dos ativos ou a regulamentação laboral podem ser importantes. Acrescenta Lopes (1997:90) que a “forma societária assegura, também, uma melhor continuidade da empresa, devido à sua personalidade jurídica”, uma vez que a “transmissão das sociedades é mais fácil do que a das empresas individuais, na medida em que assenta na venda das quotas ou ações da sociedade”. No mesmo sentido, refere a autora que a opção pela sociedade confere mais “responsabilidade, prestígio e credibilidade em relação a uma empresa em nome individual”. Por sua vez, as empresas individuais encontram-se expostas a riscos financeiros mais elevados, relativamente às sociedades, “já que têm mais dificuldade em obter financiamentos” (Lopes, 1997:90). No entanto, o ENI terá um maior controlo pessoal na empresa e uma estreita relação com os stakeholders. Também ao nível da carga burocrática se verifica uma maior simplicidade neste tipo de empresa.

Em suma, podemos aferir que são muitos os determinantes da escolha da forma jurídica e o regime fiscal é um fator que muito pode influenciar a forma de organização da atividade económica: forma societária e não societária. Dentro da forma societária encontram-se as sociedades transparentes, cujo regime fiscal tem características específicas, com o objetivo de combate à fraude e à evasão fiscal, atenuando assim o incentivo fiscal de constituir a atividade sob a forma societária com finalidade fiscal. Mais à frente desenvolveremos este assunto.

Capítulo II- O Regime de Transparência Fiscal português e o seu fundamento

1. O regime de transparência fiscal: breve conceito

O regime de transparência fiscal encontra-se definido, no sistema fiscal português, nos artigos 6º e 12º do CIRC, assim como no art. 20º do CIRS, tendo sido introduzido com os Decretos-Lei nº 442-A/88 e 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovaram o CIRS e o CIRC respetivamente.

Ao nível do CIRC, este regime vem contemplado, por um lado, no art.6º do CIRC no capítulo relativo à “Incidência” (art.6º, do CIRC) e por outro, no capítulo das “Isenções”, nomeadamente no art.12º. Neste sentido, permanece até aos nossos dias uma divisão doutrinária que se revela na procura de argumentos de vários autores para atingir uma conclusão quanto à inserção do RTF no âmbito da não incidência do imposto ou da isenção.

Gomes (2000:70/71) define que as normas de não incidência, são “delimitações negativas expressas da delimitação positiva das normas de incidência, com conteúdo inovador, e não meramente interpretativo das normas positivas contemporâneas que delimitam e em que se integram, [...] por efeito do princípio da tipicidade fechada [...]”. Por sua vez, o autor considera que, as normas de isenção são aquelas que “formal e sistematicamente, sejam exclusões tributárias por estarem no capítulo da incidência mas que claramente caiam no âmbito genérico desta, afastando a respetiva aplicação, em casos excecionais previstos”. Reforça ainda dizendo que as isenções fiscais “são situações sujeitas a tributação, [...] traduzidas[...] por factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária, [...] constituindo “exceções” a esta, por razões não tributárias [...]”. Simplifica Morais (2007:53) referindo que estamos “perante uma isenção quando a lei subtrai à tributação, através de previsão normativa de um facto impeditivo, situações e sujeitos que, de outro modo, estariam abrangidos pelo âmbito da norma de incidência do imposto”.

Correia J. M. (1989:5) julga que a figura da isenção é a que melhor corresponde à situação em apreço, nomeadamente, porque “a exigência legal de que a matéria coletável das entidades transparentes seja “determinada” nos termos do Código do IRC não teria cabimento se de um caso de não sujeição se tratasse”. Por sua vez, Sanches

(1990:36) afirma que “estamos pois perante um caso de não sujeição a IRC quanto à obrigação principal (dívida de imposto) e sujeição a IRC quanto às obrigações acessórias (deveres de cooperação)”.

Seguindo a linha de pensamento de Gomes (2000), o que se verifica em relação às entidades previstas no art.6º é que estas são sujeitos passivos da relação fiscal no que diz respeito à determinação da matéria coletável e à liquidação do imposto, no entanto são consideradas não sujeitos passivos relativamente à obrigação tributária, uma vez que essa é imputada aos respetivos sócios e membros. Daí que, segundo Elschner (2013) estas entidades, favorecidas por regimes especiais, se denominem na literatura inglesa, como *pass-through entities*.

Como tal Costa (2014: 5/6) refere que, a introdução do regime de transparência fiscal

permite à administração tributária *ver através* de determinado tipo de sociedades, nomeadamente as sociedades de profissionais, abstraindo da sua personalidade jurídica e da sua capacidade tributária própria, para atingir os sócios, imputando-lhes a matéria coletável das respetivas sociedades e responsabilizando-os diretamente pelo pagamento do imposto devido.

Okuma (2009:152) afirma que “[h]avendo a transparência fiscal de uma sociedade, todas as atividades produtivas de rendimento desenvolvidas pela sociedade transparente serão consideradas como se tivessem sido praticadas diretamente pelos seus sócios”.

Assim podemos concluir, tratar-se, na sua essência, de um regime de desconsideração ou transparência da personalidade coletiva de determinadas entidades, sujeitos passivos de IRC. Para efeitos de tributação em sede de imposto sobre o rendimento, a matéria coletável gerada pela sociedade ou entidade, e apurada de acordo com as regras do IRC, será imputada aos sócios ou membros, na proporção da sua participação social (ou, na falta de disposição nesse sentido, em partes iguais), independentemente da sua distribuição. Após a imputação, esse rendimento será tributado em sede de IRS ou pelo IRC, consoante se trate de um sócio ou membro pessoa singular ou pessoa coletiva.

2. Caracterização das sociedades transparentes em Portugal: análise qualitativa e quantitativa

Tendo o RTF vindo a sofrer alterações recentemente, nomeadamente com a reforma do IRC em 2014⁵⁰ que veio alargar o conceito de sociedade transparente, reveste-se de extrema importância analisar os dados estatísticos e apurar a sua evolução. Contudo os dados mais recentes fornecidos pela AT remetem ao ano de 2012, o que torna esta análise limitada a esse período de tempo. Neste sentido os números apresentados correspondem ao intervalo temporal de 5 anos, de 2008 a 2012.

Da análise feita à tabela 1 constata-se que, o RTF tem vindo a abranger uma pequena percentagem de sujeitos passivos de IRC, nomeadamente, em 2012, apenas 1% da totalidade das sociedades e entidades que apresentaram declaração de rendimentos se encontravam neste regime de tributação.

Tabela 1 - Evolução do número de declarações por regime de tributação desde 2008 até 2012

	2008	2009	2010	2011	2012	Variação (%)			
						08/09	09/10	10/11	11/12
Transparência Fiscal	4.374	4.398	4.573	4.727	4.829	1%	4%	3%	2%

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira (2013)

Assim, apesar de o número de declarações relativo ao RTF ter vindo a evoluir positivamente, desde 2008, a variação percentual sofreu uma ligeira queda em 2011/2012, com este valor a aumentar mas menos do que no ano anterior.

Ao nível do IRS, segundo as estatísticas mais recentes da Autoridade Tributária e Aduaneira, as Declarações por Anexos por Número de Agregados, foram para o RTF (Anexo D), as constantes na tabela seguinte:

⁵⁰ As recentes alterações fiscais ao art.6º do CIRC, nº4 no que dizem respeito ao alargamento do âmbito de aplicação do regime de transparência fiscal às sociedades de profissionais serão apresentadas mais à frente neste capítulo.

Tabela 2 - Evolução das declarações por anexos por número de agregados desde 2008 até 2012

	2008	2009	2010	2011	2012	Variação (%)			
						08/09	09/10	10/11	11/12
Anexo D – Regime de Transparência Fiscal	937	928	1.023	1.053	1.293	-0,96%	10,24%	2,93%	22,79%

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira (2013)

Como tal, pode afirmar-se que a tendência tem sido de um aumento da entrega de declarações de IRS com anexo D, exceto em 2009, ano em que se verificou uma ligeira diminuição da imputação da matéria coletável aos sócios de sociedades em RTF. Tendo em 2008/2009 sido apurada uma variação negativa de 0,96%.

No último ano em análise, 1293 agregados, representando 0,09% do total de agregados que apresentaram a declaração de rendimentos admitindo outros rendimentos que não os respeitantes a pensões ou a trabalho dependente⁵¹, apresentaram o anexo relativo ao RTF. Apesar deste incremento de 22,79% relativamente a 2011, consideramos que este número é ainda pouco representativo.

O rendimento bruto liquidado, relativamente ao RTF, encontra-se na tabela abaixo:

⁵¹ Os referidos rendimentos provenientes de Pensões, Trabalho Dependente e ainda de Trabalho Dependente e Pensões serão incluídos na Declaração de Rendimentos Modelo 3-1 (DR Modelo 3-1), enquanto os rendimentos do RTF devem constar da DR Modelo 3-2.

Tabela 3 - Evolução do rendimento bruto liquidado por anexos (em milhões de Euros) desde 2008 até 2012

	2008	2009	2010	2011	2012	Variação (%)			
						08/09	09/10	10/11	11/12
Anexo D – Regime de Transparência Fiscal	22	22	23	25	29	2,27%	3,49%	10,05%	13,11%

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira (2013)

De acordo com a AT, o rendimento bruto liquidado através do anexo D tem aumentado, desde 2008, passando de 22 para 29 milhões de Euros em 2012, o que representa 0,09% do total dos rendimentos incluídos na declaração de rendimentos modelo 3-2.

A taxa efetiva de tributação bruta aplicada em IRS ao RTF tem vindo a sofrer um acréscimo, sendo que em 2008 vigorava em torno dos 18% e em 2012 situava-se já nos 24,80%, tendo variado 7,55% em relação ao ano anterior (tabela 4). No sentido oposto têm seguido as taxas de tributação verificadas ao nível do IRC.

Tabela 4 - Evolução da taxa efetiva de tributação bruta por anexos (em percentagem) desde 2008 até 2012

	2008	2009	2010	2011	2012	Variação (%)			
						08/09	09/10	10/11	11/12
Anexo D – Regime de Transparência Fiscal	18,06	19,28	19,54	23,06	24,80	6,77%	1,32%	18,02%	7,55%

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira (2013)

Aliadas a este agravamento das taxas de tributação em IRS, surgem outras desvantagens do RTF, quer para os sócios ou membros, quer para a própria entidade transparente.

A imputação da matéria coletável da sociedade é efetuada independentemente de existir ou não distribuição de lucros, isto é, mesmo que o lucro gerado no período permaneça na sociedade, é imputado aos sócios, pelo que os sócios podem ser tributados com base num resultado que nunca receberam nem nunca receberão. Daqui deriva a falta de flexibilidade concedida aos sócios na gestão da sua carga fiscal, visto que a imputação dos lucros da entidade transparente é alheia à sua vontade.

Tendo em conta a progressividade da taxa de IRS, este mecanismo de imputação irá sujeitar os sócios a uma tributação agravada, elevando os seus rendimentos a um escalão onde a taxa de imposto é superior à suportada caso apenas lhe fossem imputados os lucros efetivamente distribuídos.

Por sua vez, a sociedade será induzida a deliberar a distribuição da maior parte possível do lucro, dado que os sócios o exigirão, como forma de liquidez necessária para fazer face ao imposto, sendo assim a sociedade prejudicada em termos de capacidade de desenvolvimento. Consequentemente, os credores da sociedade comportarão um maior risco inerente à sua descapitalização.

Neste sentido refere Basto (1980:17) que quando se tratem de “pequenas sociedades que se não mostrem em fase de grande crescimento, o partnership method não [originará] apreciáveis distorções, pois [nessas circunstâncias, cre-se que] a sociedade já distribuisse uma grande parte dos seus lucros”.

Face às limitações apresentadas, as sociedades têm-se constituído de modo a escapar à aplicação do RTF, o que se comprova pelo diminuto número de declarações entregues no âmbito deste regime.

A tendência tem evoluído no sentido de que certos profissionais, cuja atividade se encontra obrigatoriamente regulamentada por um estatuto ou uma ordem (ex. advogados), e que anteriormente optavam pela constituição de uma sociedade de pessoas para o exercício da sua atividade empresarial ou profissional, adotem a forma jurídica de sociedades unipessoais. Neste sentido, o profissional passará a oferecer os seus serviços numa base individual, sendo o único sócio da sociedade e o detentor do capital social⁵².

⁵² Conforme Câmara, F.S., Garcia, N.O., & Fernandes, J.A.(2013). *Questionnaire on corporate income tax subjects : 2013 EATLP CONGRESS - Portugal*. Lisboa: European Association of Tax Law Professors.

No entanto, deve ser assinalado que este regime de transparência, ao tributar a situação real do indivíduo (o exercício individual de um atividade) e não a ficção jurídica societária por ele adotada, resolve na raiz, a dupla tributação económica dos lucros. Para além deste objetivo, surgem na doutrina outros, associados ao regime, tal como iremos analisar de seguida.

3. Fundamentação para o aparecimento do RTF

Dadas as divergências na tributação do rendimento relativo ao exercício de uma atividade empresarial em nome individual ou através de uma sociedade, decorrentes da existência de um imposto autónomo sobre o rendimento das sociedades, coexistindo com um imposto sobre as pessoas físicas, foi instituído em Portugal, em 1989, o RTF.

O problema das relações entre os dois impostos, e da forma de os articular tem sido, desde sempre, uma questão controversa, surgindo primeiro na literatura anglo-saxónica e estendendo-se depois ao Continente europeu.

Esta problemática de saber se deve ou não haver um imposto sobre o rendimento das sociedades, com carácter autónomo, consiste em averiguar se estas são centros autónomos de imputação de rendimentos.

Deste modo, alguns autores concluem no sentido de que a tributação do rendimento deveria ser unicamente constituída por um imposto pessoal de rendimento assente na capacidade contributiva individual, medida pelo rendimento-ganho, isto é, pelos “acréscimos patrimoniais líquidos verificados durante um determinado período de tempo, [provenientes] ou não da participação em atividades produtivas”⁵³. De acordo com esta teoria, os lucros não distribuídos aos sócios têm um efeito positivo no valor patrimonial das participações societárias de cada um, o que aliado a uma tributação das mais-valias pelo imposto pessoal de rendimento, elimina qualquer potencial vantagem da não distribuição dos lucros pela sociedade⁵⁴.

⁵³ Conforme Basto, J.G. (1980). *O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento - separação ou integração?* Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, pp.19.

⁵⁴ No entanto, o argumento utilizado pelos defensores desta tese, com base na teoria do rendimento-ganho, não é suficientemente forte, uma vez que a efetiva tributação da mais-valia só se verifica após a alienação das participações sociais, não existindo tributação de mais-valias latentes ou potenciais.

Consideram os apoiantes desta teoria, que as sociedades são meras configurações fictícias que encobrem as verdadeiras unidades produtoras de rendimentos que são os sócios, devendo a tributação ser transferida para eles, enquanto pessoas singulares. Reforçam a ideia apoiando-se ainda nas situações em que a aplicação de um imposto sobre as sociedades poderia originar situações de dupla tributação relativamente aos lucros distribuídos, isto é, uma primeira tributação em imposto sobre as sociedades e, quando distribuídos, uma nova tributação sobre o rendimento dos respetivos sócios.

Diversos têm sido os motivos apresentados pelos defensores da existência autónoma de um imposto sobre as sociedades. Pereira (2011) destaca o princípio do benefício, isto é, o facto de as sociedades de capitais gozarem de certos privilégios, como a responsabilidade limitada dos sócios, funcionando o imposto como a contrapartida por esses benefícios. O património distinto do dos sócios e a orgânica própria, exigindo serviços públicos específicos, são também fatores que contribuem para a necessidade de tributação das sociedades em si mesmas.

Num mundo cada vez mais globalizado, este imposto sujeita a tributação, os lucros das sociedades com sede num país que convergem para o património individual de residentes no estrangeiro. Consequentemente, a não tributação destas entidades poderia determinar que a riqueza produzida no país sede da sociedade nunca chegasse a ser aí tributado, caso os sócios não residissem nesse país, mas sim num outro.

Por fim, argumenta-se que o imposto sobre as sociedades permite controlar os outros impostos conexos com a atividade empresarial, nomeadamente através da exigência de estabelecer obrigações contabilísticas para efeitos de apuramento da base tributável.

Considerando o exposto, a realidade é que se encontra generalizada na maioria dos sistemas fiscais, a tributação das sociedades, em simultâneo com a tributação das pessoas singulares.

Contudo, verificam-se exceções à aplicação deste regime dualista, em especial quando as características dos sócios são mais preponderantes para a sociedade do que as contribuições materiais que estes possam facultar. Nesses casos, a sociedade é desconsiderada como um sujeito autónomo para efeitos de tributação sobre o rendimento, surgindo assim, o RTF.

4. Objetivos do RTF

O RTF tem objetivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios. Analisaremos, pois, cada um deles mais pormenorizadamente.

4.1. Neutralidade Fiscal

Citando Palma (2013), o princípio da neutralidade fiscal assenta no pressuposto de que a tributação deve ser idêntica para rendimentos semelhantes, não devendo ser influenciada pela forma jurídica escolhida para o exercício da atividade.

Assim, o RTF ao consistir na imputação dos rendimentos da sociedade aos seus sócios ou membros, quer sejam pessoas singulares ou pessoas coletivas, coloca em evidência a capacidade de estes produzirem rendimento, tal como se exercessem diretamente a atividade. Desta forma, a teoria proclamada por alguns autores de que as pessoas singulares “são as únicas que têm capacidade contributiva e, por isso, devem ser consideradas as grandes protagonistas de qualquer sistema fiscal”⁵⁵ ganha sentido. Da mesma opinião é Serrano (1999), que afirma que mesmo quando o exercício da profissão se faz através de uma sociedade, tanto a natureza pessoal do exercício da profissão, como a concorrência das qualificações são dados que estão presentes, uma vez que, quem presta os serviços relevantes são os profissionais. Isto reveste-se de maior importância no caso das sociedades de pessoas, em que a pessoa do sócio adquire particular preponderância na atividade social, uma vez que o êxito da sociedade depende, acima de tudo, do trabalho e do prestígio profissional dos seus sócios. Assim, e apesar de, em Portugal, legalmente não existir separação entre sociedades de pessoas e de capitais, verifica-se através do tipo de sociedades que está previsto no nº1 do art.6º do CIRC, que essa componente está de algum modo presente.

Refere Palma (2013:6) que, no entanto, o objetivo da neutralidade não é totalmente conseguido, uma vez que as sociedades e entidades abrangidas pelo RTF

⁵⁵ Vale, M. L., & Pereira, M. H. (1990). Não aplicação do regime de transparência fiscal às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS). Fisco, nº17, pp 40.

continuam a ser “sujeitos passivos instrumentais do IRC”, dado que, a base tributável a ser imputada aos sócios ou membros é apurada de acordo com as normas aplicáveis ao IRC e não ao IRS.

No nosso entendimento, a vigência deste regime ao assegurar a igualdade de tratamento fiscal entre sócios de sociedades transparentes e profissionais independentes titulares de rendimentos da categoria B de IRS visa, como efeito imediato, a neutralidade fiscal.

4.2. Combate à evasão fiscal

Outro objetivo que terá motivado a criação do RTF é o combate à evasão fiscal em sentido amplo, isto é, a abolição de qualquer negócio jurídico considerado abusivo.

Com a tributação direta dos sócios ou membros das sociedades incluídas neste regime, a criação de sociedades intermédias como mera ficção jurídica para afastar dos sócios a tributação sobre o seu rendimento, transferindo-a para o rendimento das sociedades com taxas mais vantajosas, será ineficaz.

Assim o que se pretende, com a introdução de um RTF, é dissuadir os sujeitos passivos da opção pela forma jurídica societária com o único intuito de reduzir o valor da coleta fiscal, conferindo-lhes o mesmo enquadramento fiscal que teriam naturalmente, se não houvesse interposição da entidade transparente. Como tal, o combate à evasão fiscal está interligado com o objetivo anterior, a neutralidade fiscal.

Observa-se, no entanto, que, aquando da sua entrada em vigor, a taxa progressiva do escalão máximo de IRS era de 40%, enquanto a taxa máxima de IRC, já considerando a incidência da derrama era de 40.15%⁵⁶, o que revela que em termos de diminuição da carga fiscal, não haveria vantagem em optar por constituir uma sociedade ao invés de exercer a atividade em nome individual.

Neste sentido Vale & Pereira (1990:40) referem que apesar de naquela data o referido objetivo não ter tradução prática, não significava que não viesse a tê-la no

⁵⁶ Conforme Santos, J. C. (15 de Janeiro de 1990). A tributação dos profissionais liberais, uma proposta de mudança. *Fisco*, 16, pp. 22, e Pinto, J. A. (Junho de 2009). Justificar-se-á manter o regime de transparência fiscal? *Jornal de contabilidade APOTEC*, 387, pp. 200. Refere este último que “ [...] a taxa inicial (única) do IRC era de 36.5% -, que, nos casos em que existia derrama máxima, conduzia à tributação das pessoas coletivas abrangidas pelo regime geral a uma taxa global de 40.15% -, quando a taxa do escalão máximo do IRS era de “apenas” 40%.”.

futuro. Os autores mencionam ainda que devia buscar-se a “justificação para o regime nos outros objetivos prosseguidos pelo mesmo”.

Atualmente, o RTF contempla de facto o combate à evasão e à fraude fiscais, uma vez que a taxa de IRC foi diminuindo consideravelmente ao longo do tempo (21% em 2015) ao contrário do que ocorreu com as taxas dos respetivos escalões de IRS, sendo que, neste momento, se não estivesse previsto o referido regime, já seria proveitoso para o sujeito passivo constituir uma sociedade intermédia com o objetivo de reduzir a carga fiscal.

4.3. Eliminação da dupla tributação económica dos lucros

Por último, surge como objetivo do RTF, a eliminação da dupla tributação económica dos lucros.

Este conceito, consiste na tributação do mesmo rendimento em dois sujeitos passivos com identidades diferentes, relativamente ao mesmo período, isto é, quando determinado rendimento é tributado em sede de IRC, a título de lucro, e posteriormente, aquando da sua distribuição, em sede de IRS, a título de dividendos.

Nas entidades abrangidas pelo RTF, este processo de dupla tributação dos lucros não se verifica, uma vez que todo o rendimento da sociedade será imputado ao sócio, e apenas a esse nível é que este vai ser tributado, não havendo tributação do rendimento da sociedade ao nível do IRC. Como tal, o rendimento apenas é tributado uma vez, na esfera do sócio ou membro, consoante se trate de uma sociedade ou de uma entidade prevista no art.6º do CIRC.

Para além deste mecanismo de eliminação da dupla tributação, o legislador consciente das implicações a que a tributação consecutiva de uma mesma realidade tributária podia conduzir, previu outras técnicas no CIRC, tais como:

-a exclusão da base de apuramento do lucro tributável do IRC, de rendimentos já anteriormente tributados neste imposto, desde que se verifiquem os requisitos

previstos nos diversos números do art.51º. De entre os requisitos consta que o sujeito passivo não esteja abrangido pelo RTF⁵⁷ (nº1, al.c)), e

-um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, previsto nos art.ºs 69º a 71º.

Para além disso, o CIRS configura ainda nos seus nºs 1 e 3, do art.40º-A, como forma de atenuação dos efeitos da dupla tributação, que

os lucros devidos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas do IRC [...], no caso de opção pelo englobamento, [bem como os] rendimentos que o associado aufera da associação à quota e da associação em participação, tendo os rendimentos distribuídos sido efetivamente tributados, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital, [são considerados em apenas 50 % do seu valor].

5. Entidades abrangidas pelo RTF

Em Portugal, prevê o art. 6º do CIRC, nos seus nºs 1 e 2, sob a epígrafe “Transparência fiscal”, que:

1 - É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria coletável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direção efetiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

- a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;
- b) Sociedades de profissionais;
- c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público.

2 - Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, com sede ou direção efetiva em território português, que se constituam e

⁵⁷ Na determinação da matéria coletável ou dos lucros ou prejuízos das sociedades e outras entidades indicadas no art.6º do CIRC não poderá ser aplicada a exclusão do art.51º do mesmo Código, uma vez que não se pode eliminar a dupla tributação num regime que já a elimina, e como tal onde ela não se verifica.

funcionem nos termos legais, são também imputáveis diretamente aos respetivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.

Assim se conclui que as sociedades previstas no nº 1 tendem, normalmente, a estar ligadas às sociedades de pessoas, se não veja-se:

- a) as sociedades civis são constituídas mormente como estrutura de uma sociedade de pessoas, por oposição a uma sociedade de capitais. Para além disso excluem-se as sociedades deste tipo que sejam constituídas sob a forma comercial, ou seja, aquelas que têm por objeto a prática de atos de comércio;
- b) as sociedades de profissionais dependem da pessoa física do sócio como profissional da atividade que surge como objeto social, sendo o lucro, em larga medida, a remuneração do êxito do trabalho por ele desenvolvido. Refere Morais (2007:37) que o êxito destas sociedades “depende, acima de tudo, do trabalho e do prestígio profissional dos seus sócios;
- c) nas sociedades de simples administração de bens é valorizado o caráter familiar ou por outro lado, um número reduzido de sócios, como forma de incluir as sociedades de pessoas com aquele objeto social.

Importa no entanto referir que, apesar de a al. a) do nº1 não prever a inclusão de sociedades civis constituídas sob a forma comercial no RTF, o legislador inclui neste regime as sociedades comerciais. Com efeito, tanto as sociedades profissionais⁵⁸ como as sociedades de simples administração de bens podem assumir a forma de sociedades civis, sociedades civis constituídas sob a forma comercial ou mesmo de sociedades comerciais.

A divisão das entidades a que se aplica o RTF em dois grupos, um constituído pelas sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, pelas sociedades de profissionais e pelas sociedades de simples administração de bens (cumpridos certos requisitos) e outro pelos Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE) e pelos Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE), leva a que existam diferenças

⁵⁸ No entanto é necessário ter atenção à legislação especial que regula as sociedades de profissionais, uma vez que esta, por sua vez, poderá impedir outra forma que não a de sociedade civil.

na forma de imputação da sua base tributável aos sócios ou membros, tal como veremos no ponto 6 deste capítulo.

5.1. Sociedades civis não constituídas sob forma comercial

Estas sociedades encontram-se previstas no Código Civil, no art.980º e não no CSC, uma vez que, segundo Correia M. J. (2011), as sociedades civis são as constituídas para a prática de atos ou atividades civis, isto é, não comerciais.

As sociedades civis distinguem-se das sociedades comerciais, uma vez que estas últimas devem ter “por objeto a prática de atos de comércio” (art.1º, nº2, do CSC), devendo ainda revestir a forma comercial, conforme um dos tipos caracterizados no CSC respeitando na sua constituição os requisitos formais estabelecidos no mesmo Código.

Contrariamente ao que ocorre com as sociedades comerciais e com as sociedades civis sob a forma comercial, as sociedades civis não gozam obrigatoriamente de personalidade jurídica (art.5º do CSC), o que melhor permite compreender a aplicação do RTF a este tipo de sociedades. No entanto e apesar dessa ausência de personalidade, estas são inicialmente consideradas sujeitos passivos de IRC pelo art.2º, nº2 do respetivo Código do imposto, quando o seu rendimento não seja tributado nas pessoas dos seus sócios⁵⁹.

O art.72º, nº2 do CIRC refere ainda que caso uma sociedade civil não constituída sob forma comercial se transformar numa sociedade adotando qualquer um dos tipos previstos no CSC, “ao lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que se verificou a transformação até à data desta é aplicável o regime previsto no nº 1 do art.6º”.

5.2. Sociedades de profissionais

Consta na lei fiscal, no nº4 do art.6º do CIRC, uma noção própria de sociedade de profissionais. Como tal, para que uma sociedade seja considerada de profissionais, será necessário que:

⁵⁹ Caso seja abrangida pelo RTF, a sociedade já não será tributada em IRC, mas sim os seus sócios, em IRS ou IRC, consoante sejam pessoas singulares ou coletivas.

- A sociedade seja constituída para o exercício de uma atividade profissional;
- Essa atividade se encontre especificamente prevista na lista de atividades a que se refere o art.151º do CIRS⁶⁰ e,
- Todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade;

Neste sentido, a lei parece exigir que todos os sócios têm que desenvolver a atividade para a qual foi constituída a sociedade, ou seja, a atividade que consta do objeto social (que deve encontrar-se especificamente prevista na lista anexa ao CIRS). Sendo que só poderá existir uma atividade no objeto social e não múltiplas, uma vez que foi sempre empregue a forma singular da palavra atividade, de modo que todos os sócios terão que ser profissionais do mesmo ofício (por exemplo médicos ou engenheiros). Assim, não cairá no âmbito do RTF uma sociedade constituída para a prestação de cuidados de saúde, por médicos, enfermeiros e psicólogos, apesar de todas estas atividades se encontrarem referidas na lista a que se refere o art.151º do CIRS⁶¹.

Esta situação não se adapta contudo à realidade atual, onde se nota ser, cada vez mais, necessário uma complementaridade de funções na prossecução de uma prestação de serviços eficaz.

Como tal, veio a Lei nº 2/2014, de 16 de Janeiro de 2014 proceder à clarificação e simplificação do RTF das sociedades de profissionais, referindo que qualificam igualmente para o conceito de sociedades, aquelas:

- Cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o art. 151º do CIRS;

Desde que, cumulativamente, em qualquer dia do período de tributação:

- O número de sócios não seja superior a cinco;
- Nenhum dos sócios seja pessoa coletiva de direito público e,
- Pelo menos, 75 % do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

⁶⁰ A Portaria nº 1011/2001, de 21 de Agosto de 2001, que terá aprovado a referida tabela de atividades do art.151º do CIRS no seu anexo I, consta neste trabalho no Anexo I. No entanto, no âmbito do art.6º do CIRC, exclui-se da lista, a atividade de carácter residual onde se incluem as atividades profissionais não especificamente discriminadas, classificadas com o código 1519 – Outros prestadores de serviços.

⁶¹ Conforme Moraes, R. D. (2007). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.

Com esta opção de criar uma norma explícita, o legislador evitou que a classificação de uma sociedade de profissionais como tal, estivesse dependente da forma jurídica revestida, ficando a sociedade obrigatoriamente sujeita ao RTF, caso se verifiquem as referidas condições, quer se trate de uma sociedade irregular, uma sociedade comercial ou civil⁶².

Na base da redefinição do conceito terá estado o art.27º, nº1, da Lei nº 2/2013, de 10 de Janeiro, que estabeleceu o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, e que determina o seguinte:

[p]odem ser constituídas sociedades de profissionais que tenham por objeto principal o exercício de profissões organizadas numa única associação pública profissional, **em conjunto ou em separado com o exercício de outras profissões ou atividades**, desde que seja observado o regime de incompatibilidades e impedimentos aplicável.

Deste modo, a definição fiscal de sociedades de profissionais originou uma noção mais complexa, deixando de estar afeta à exigência de identidade da profissão dos sócios, possibilitando a integração de outras profissões desde que numa posição minoritária, assim como de participações de outras sociedades ou de meros investidores.

Este conceito tornou-se mais abrangente, passando a enquadrar-se neste regime as sociedades “cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o art. 151º do CIRS”, ou seja, passa a ser permitida a existência de sociedades de profissionais que se dedicam ao exercício uni ou pluridisciplinar de atividades profissionais especificamente previstas na referida lista de atividades, e não apenas uma atividade como acontecia até agora.

⁶² Neste sentido afirma Morais, R. D. (2007). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina, pp.37, que neste caso o que “relewa é a atividade da sociedade, não a sua forma jurídica, [pelo que] as sociedades de profissionais [poderão], em princípio, revestir qualquer forma jurídica”. No entanto, afirma Cardona, M. C. (15 de Fevereiro de 1990). Regime de transparência fiscal: Viacentro – Administração de centros comerciais, SA. *Fisco*, nº17, pp.49, que decorre da norma legal constante no art.6º, nº1, como seu elemento essencial a exigência de identificação dos sócios detentores das ações das sociedades de profissionais e das sociedades de simples administração de bens. Deste modo será necessária a identificação dos sócios detentores do capital social como condição para que o enquadramento seja feito no RTF, pelo que existe o entendimento de que uma sociedade anónima com ações ao portador simples não pode ficar abrangida pelo RTF, por estar associada a uma dispersão do capital.

Anteriormente uma sociedade de profissionais poderia ser afastada do RTF, no caso de um cônjuge, ou outro familiar não profissional da mesma atividade, deter uma quota simbólica, o que atualmente já não se verifica, pois existe uma percentagem de detenção do capital que deve ser conjugada com a origem dos rendimentos⁶³.

Contudo com a alteração do regime, pela Lei nº 2/2014, desencadearam-se algumas dúvidas em relação à sua interpretação, pelo que a direção de serviços do IRC, emitiu a 18 de Fevereiro de 2014, um despacho com o assunto “Sociedades de profissionais – conceito para efeitos do enquadramento no regime da Transparência Fiscal – Reforma do IRC”. Este esclarece que, o facto de os requisitos terem que ser aferidos em qualquer dia do período de tributação, significa que estes terão que se verificar não em um, nem dois, nem em três dias, mas sim durante todos os dias do período de tributação.

Neste sentido, a Lei nº 82-C/2014, de 31 de Dezembro, formula uma nova alteração ao CIRC, passando agora o art.6º, nº4, al.a), §2, a prever que são sociedades de profissionais aquelas:

-Cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o art. 151º do CIRS;

Desde que, cumulativamente, **durante mais de 183 dias do período de tributação:**

- O número de sócios não seja superior a cinco;
- Nenhum dos sócios seja pessoa coletiva de direito público e,
- Pelo menos, 75 % do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

Assim, ficam excluídas do regime as sociedades que tenham mais de cinco sócios e não fiquem enquadradas nos termos do §1, da al.a) do nº4, do art.6º. Por exemplo, uma sociedade de economistas que tenha mais de cinco sócios (todos economistas),

⁶³ Conforme Costa, E. M. (22 de Novembro de 2013). *A proposta de alteração na tributação das sociedades de profissionais*. Obtido em 11 de Junho de 2015, de Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve_22novembro.pdf.

mantém-se no regime uma vez que cumpre as condição do §1, da al.a) do nº4 do art.6º do CIRC.

Caso haja uma sociedade em que o capital social pertença, em pelo menos 75%, durante mais de 183 dias do período de tributação, a profissionais que exerçam as atividades a que se refere o art.151º do CIRS, total ou parcialmente, através da sociedade esta cumpre os pressupostos cumulativos do §2, da al.a) do nº4, do art.6º, pelo que estará enquadrada no RTF, exceto se tiver mais de cinco sócios ou se pelo menos um dos sócios for uma pessoa coletiva de direito público⁶⁴. Neste contexto, importa referir que caso a sociedade possua um sócio profissional de uma das atividades referidas, mas que não a exerça através da sociedade em causa, não será considerado para efeitos de contagem da participação de 75%, uma vez que a norma exige que estes exerçam “as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade”⁶⁵.

De acordo com o disposto no art.6º, nº4, al. a), §2, analisaremos abaixo, três casos, de forma a aferir se as sociedades em causa se encontram ou não abrangidas pelo RTF.

Exemplo 1:

Sociedade X		
Objeto social: Serviços de contabilidade e venda de artigos de escritório.		
Sócios: 2 Técnicos Oficiais de Contas (TOC's) (com uma percentagem detida de capital social de 45% cada) e 1 não TOC (com uma percentagem de capital social de 10%).		
Rendimentos		
Contabilidade	40 000	80%
Venda de artigos de escritório	10 000	20%
Total período tributação	50 000	100%

⁶⁴ Conforme Silva, A., & Franco, P. (17 de Janeiro de 2014). *Regime de transparência fiscal aplicável às sociedades de profissionais*. Obtido em 7 de Junho de 2015, de Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve_17janeiro.pdf.

⁶⁵ Conforme Valente, N. (21 de Março de 2014). *Transparência Fiscal*. Obtido em 7 de Junho de 2015, de Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/vidaeconomica21m.pdf>.

Analisando o exemplo 1, apuramos que a profissão de TOC se encontra referida na tabela de atividades do art.151º do CIRS, com o código 4015, como tal:

- os rendimentos provêm em 80% (mais de 75%) do exercício de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do art. 151º do CIRS;

-o número de sócios é 3 (não superior a 5);

-o capital social é detido em 90% (pelo menos 75%) por profissionais que exercem as referidas atividades constantes na lista anexa ao art.151º do CIRS.

Daqui se conclui que, apesar de não se enquadrar no âmbito do §1, da al.a), do nº4, do art.6º do CIRC, uma vez que nem todos os sócios são contabilistas, a sociedade X encontrar-se-á abrangida pelo RTF, caso cumpra todos os requisitos acima, durante mais de 183 dias do exercício de tributação.

Exemplo 2:

Sociedade Y
Objeto social: serviços de contabilidade
Sócios: 3 TOC's (com uma percentagem detida de capital social de 20% cada) e 1 não TOC (com uma percentagem de capital social de 40%)
Rendimentos: provenientes em 100% do exercício de contabilidade

O exemplo 2, também falha a condição imposta no §1 da al.a), do nº4, do art.6º do CIRC, pelo que será necessário analisar o §2 da mesma alínea, pelo que: os rendimentos provêm em 100%, ou seja, mais de 75%, do exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista constante do art. 151º do CIRS, nomeadamente, com o código 4015, e o número de sócios não é superior a 5, uma vez que são apenas 4. Contudo o capital social é detido apenas em 60% por profissionais que exercem as referidas atividades constantes na lista anexa ao art.151º do CIRS, isto é, por TOC's. Deste modo, a sociedade Y encontra-se fora do âmbito do RTF por não se encontrar cumprido um dos requisitos do §2 da al.a), do nº4, do art.6º do CIRC, assim como a condição do §1.

Exemplo 3:

Sociedade Z
Objeto social: serviços de contabilidade
Sócios: 2 TOC's (com uma percentagem detida de capital social de 46% cada) e 4 não TOC's (com uma percentagem de capital social de 2% cada)
Rendimentos: provenientes em 100% do exercício de contabilidade

Relativamente à sociedade Z, cujo objeto social é executado através de sócios que não são todos profissionais da mesma atividades, ou seja, 4 não são TOC's, cai assim fora do âmbito do §1 da al.a), do nº4, do art.6º do CIRC.

Por sua vez, os requisitos do §2, devem ser analisados, assim: os rendimentos provêm em 100% (mais de 75%) do exercício de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do art. 151º do CIRS, nomeadamente, com o código 4015 (TOC's); o capital social é detido em 92% (pelo menos 75%) por profissionais que exercem as referidas atividades constantes na lista anexa ao art.151º do CIRS; no entanto o número de sócios é de 6, o que excede o limite aceitável, que é de 5 sócios. Assim, a sociedade Z encontra-se fora do RTF.

Após a observação dos casos práticos, de seguida, apresentaremos um quadro resumo, com uma diversidade de situações relativas a possíveis enquadramentos das sociedades de profissionais, no regime geral ou no regime de transparência, de acordo com a atual redação do art.6º do CIRC.

Quadro 7 - Enquadramentos possíveis quanto às sociedades de profissionais

Proveniência dos rendimentos/ Exercício de atividade	Número de sócios	Detenção da parte do capital social	Enquadramento	Fundamento
Sociedade que exerce a 100% atividades da lista do art. 151.º do CIRS	4	100% de profissionais	RTF	Art.6º, nº4, al. a), §1 e §2
Sociedade que exerce a 80% atividades da lista do art. 151.º do CIRS	2	100% de profissionais	RTF	Art.6º, nº4, al. a), §2

Sociedade que exerce a 75% atividades da lista do art. 151.º do CIRS	2	100% de profissionais	Regime Geral	Art.6º, nº4, al. a), §1 e §2 – “sociedade cujos rendimentos provenham em mais de 75% do exercício de atividades da lista do art. 151º”
Sociedade que exerce a 100% atividades da lista do art. 151.º do CIRS	6	100% de profissionais	RTF	Art.6º, nº4, al. a), §1
Sociedade que exerce a 100% atividades da lista do art. 151.º do CIRS	6	99% de profissionais e 1% de outro	Regime Geral	Art.6º, nº4, al. a), §1 e §2 – “número de sócios não seja superior a cinco”
Sociedade que exerce a 100% atividades da lista do art. 151.º do CIRS	2	50% de profissionais e 50% de outro	Regime Geral	Art.6º, nº4, al. a), §1 e §2 - “e pelo menos 75% do capital social seja detido por profissionais que exercem as atividades através da sociedade”
Sociedade que exerce a 100% atividades da lista do art. 151.º do CIRS	2	80% de profissionais e 20% de outro	RTF	Art.6º, nº4, al. a), §2
Sociedade que exerce a 100% atividades da lista do art. 151.º do CIRS	2	75% de profissionais e 25% de outro	RTF	Art.6º, nº4, al. a), §2
Sociedade que exerce a 100% atividades da lista do art. 151.º do CIRS	2	74% de profissionais e 26% de outro	Regime Geral	Art.6º, nº4, al. a), §1 e §2 – “e pelo menos 75% do capital social seja detido por profissionais que exercem as atividades através da sociedade”
Sociedade que exerce 80% de atividades da lista do art. 151.º do CIRS	2	50% de profissionais e 50% outro	Regime Geral	Art.6º, nº4, al. a), §1 e §2 - “e pelo menos 75% do capital social seja detido por profissionais que exercem as atividades através da sociedade”
Sociedade que exerce 80% de atividades da lista do art. 151.º do CIRS	7	80% de profissional e 20% de outro	Regime Geral	Art.6º, nº4, al. a), §1 e §2 – “número de sócios não seja superior a cinco”
Sociedade que exerce 80% de atividades da lista do art. 151.º do CIRS	2	80% de profissionais e 20% de outro	RTF	Art.6º, nº4, al. a), §2
Sociedade que exerce 50% de atividades da lista do art. 151.º do CIRS	5	100% de profissionais	Regime Geral	Art.6º, nº4, al. a), §1 e §2 – “sociedade cujos rendimentos provenham em mais de 75% do exercício de atividades da lista do art. 151º”
Sociedade que exerce 60% de atividades da lista do art. 151.º do CIRS	2	75% de profissionais e 25% de outro	Regime Geral	Art.6º, nº4, al. a), §1 e §2 – “sociedade cujos rendimentos provenham em mais de 75% do exercício de atividades da lista do art. 151º”

Fonte: Adaptada OTOC, 27 de Dezembro de 2013

Para apurar se a sociedade se enquadra no RTF, é necessário ter em conta se esta cumpre os requisitos do §1 ou os do §2, da al.a), do nº4, do art.6º do CIRC. Neste sentido, para que se verifique a condição do §1 será necessário que a sociedade exerça a 100% uma atividade profissional especificamente prevista na lista do art.151º do CIRS e que, cumulativamente, o capital social seja detido na totalidade por profissionais, isto é, que todos os sócios sejam profissionais da referida atividade. Como tal, as situações descritas no primeiro e quarto lugares da tabela, uma vez que cumprem estes preceitos, enquadram-se no RTF. Para as restantes situações torna-se imperativo analisar o cumprimento dos requisitos do §2.

Exercendo a sociedade em mais de 75% atividades da lista do art.151º do CIRS, não possuindo mais de 5 sócios e detendo os profissionais pelo menos 75% do capital social, encontra-se sujeita ao RTF, caso estes requisitos se verifiquem durante mais de 183 dias do exercício de tributação, e nenhum dos sócios seja pessoa coletiva de direito (o que pressupusemos que aconteça).

A título de exemplo, a sociedade referenciada na terceira linha do quadro acima, exerce em 75% atividades da lista do art.151º do CIRS, no entanto encontra-se excluída do âmbito do RTF, o que acontece devido ao facto de o pressuposto referir que deverá ser “em pelo menos 75%”, entenda-se 76% ou mais. Na quinta linha, o número de sócios excede os 5, o que imediatamente remete a sociedade em apreço para o regime geral de tributação. Em nono lugar no quadro encontra-se patente uma sociedade cujo capital social é detido em 74% por profissionais, o que não é aceitável, sendo apenas aquelas onde, pelo menos, 75% do capital social é detido por profissionais que exercem atividades da lista do art.151º do CIRS (o que neste caso inclui os 75%, como se pode ver pelo exemplo da oitava linha).

Em suma, as alterações introduzidas pelas várias reformas fiscais ocorridas nos últimos anos vieram alargar o âmbito das sociedades de profissionais às quais se passou a aplicar o RTF. No entanto, permanecem ainda incertezas quanto à aplicabilidade dos novos requisitos introduzidos, nomeadamente no que diz respeito à forma como será feito o apuramento pelas autoridades fiscais, das profissões que cada sócio exerce na sociedade (uma vez que estas podem não se encontrar identificadas nos documentos constitutivos), bem como do número exato de sócios em cada dia do período de

tributação ou da percentagem do capital social de que são titulares os sócios que exercem no todo ou em parte através da sociedade as suas atividades profissionais.

5.3. Sociedades de simples administração de bens

As sociedades de simples administração de bens limitam a sua atividade, nos termos da al.b), do nº4, do art.6º do CIRC, à

administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras atividades e cujos rendimentos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50 % da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus rendimentos.

Decorre da norma da al.b) que uma sociedade de simples administração de bens será a que pratique atos de administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição assim como a que se limitar à compra de prédios para habitação dos seus sócios. Porém, a lei prevê ainda que este tipo de sociedade possa ter como objeto outras atividades, desde que mantenha como atividade dominante a administração de bens, isto é, desde que a média dos rendimentos dos últimos três anos da atividade de administração de bens, valores ou prédios, atinja mais de 50% da média do total dos rendimentos dos últimos três anos.

Para além dos requisitos supra referidos, para que uma sociedade de simples administração de bens fique abrangida pelo RTF é ainda necessário que se verifique uma das condições da al.c), do nº1, do art.6º do CIRC. Ou seja,

- a) Que a maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar⁶⁶.

Assim, e à semelhança do que acontece com as sociedades de profissionais (nº2, al.a), do nº4, do art.6º do CIRC), existe um requisito temporal de verificação dos

⁶⁶ Sendo considerado um grupo familiar, aquele constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adoção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha reta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive (art.6º, nº4, al.c) do CIRC).

conceitos durante mais de 183 dias do período anual em causa, que embora não esteja explícito, podem ser seguidos ou interpolados.

Como tal, para que haja sujeição ao RTF, é necessário que durante este período de tempo, a maioria do capital social da sociedade de simples administração de bens pertença, direta ou indiretamente, a um grupo familiar. Neste sentido Cardona (1990:47) considera que “a maioria do capital social das sociedades de simples administração de bens deve ser auferida justamente em função da regra da percentagem de participação no respetivo capital social”.

Em suma, “[n]ão bastará, deste modo, a um grupo familiar controlar a sociedade, ele terá, efetivamente de deter mais de metade do capital social dessa sociedade” (Azevedo, 2005:38).

- b) Ou, que o capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público.

Em relação a este último requisito cabe-nos apenas referir que, a expressão “em qualquer dia”, também no âmbito das sociedades de simples administração de bens, se refere a todos os dias do período de tributação e não apenas a um.

Relativamente às sociedades que exerçam a atividade de gestão de participações sociais de outras sociedades, ou seja, Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS), estabelece o art.6º, do CIRC, no seu art.5º que “não se consideram sociedades de simples administração”, e como tal, não estão sujeitas ao RTF⁶⁷.

5.4. Agrupamentos complementares de empresas

Segundo Duarte (2010), os ACE terão sido inspirados no modelo francês denominado *Groupement d'Intérêt Économique (GIE)*, criado em 1967.

Neste sentido, refere Campos (2012:58) que a organização do mundo empresarial, nomeadamente a maior competitividade nos mercados, determinou “o aparecimento de novas figuras jurídicas que possuíssem personalidade jurídica mas que

⁶⁷ Também as sociedades que detenham participações sociais que cumpram os requisitos previstos no nº1, do art.51º, do CIRC não são consideradas sociedades de simples administração de bens.

permitissem uma maior capacidade de resposta e representação que a sociedade não tinha”.

Instituídos pela Lei nº 4/73, de 4 de Junho, e complementarmente pelo Decreto-Lei n.º 430/73, de 25 de Agosto, no regime jurídico português, os ACE representam as “pessoas singulares ou coletivas e as sociedades [que se agrupam], sem prejuízo da sua personalidade jurídica, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das atividades económicas [dos seus membros]” (nº 1, Base I, da Lei nº 4/73).

Subsidiariamente este ente jurídico, rege-se pelo CSC, em especial pelos art.ºs 175º a 196º que regulam as sociedades em nome coletivo.

A atividade destas entidades de substrato associativo, não pode contudo, ter como fim principal a realização e partilha de lucros, só a título meramente acessório e quando tal situação for expressamente autorizada pelo respetivo contrato constitutivo (nº 1, Base II, da Lei nº 4/73 e art. 1º do Decreto-Lei nº 430/73).

Não existe obrigatoriedade legal de capital próprio nos ACE, pelo que, no contrato constitutivo podem encontrar-se apenas as participações e as contribuições das empresas agrupadas, não existindo capital social do agrupamento.

Como tal, o seu objetivo principal será a melhoria das condições de exercício da atividade económica dos membros, em especial o aproveitamento de sinergias entre empresas, pelo que a atividade deste nunca pode ser autónoma da dos seus membros. Daí que Santos N. C. (1991:22) afirme que a “atividade do ACE [possa ser] exercida em nome e por conta própria, mas sempre no interesse dos respetivos agrupados”.

Na prática, os ACE têm sido constituídos maioritariamente, pelas empresas do setor da construção civil e obras públicas, para levar a cabo empreitadas em cooperação, uma vez que a sua concretização seria difícil ou impossível quando feita individualmente por cada membro do ACE, devido à falta de meios financeiros, humanos e técnicos⁶⁸.

O ACE adquire personalidade jurídica mediante “a inscrição do seu ato constitutivo no registo comercial” (Base IV da Lei nº 4/73), ou seja, passa a ser sujeito de direitos e obrigações. No entanto os seus membros mantêm a sua personalidade jurídica independente da do ACE.

⁶⁸ Conforme Duarte, R. P. (Setembro de 2010). Formas jurídicas de cooperação entre empresas. *Direito das sociedades em revista*, Vol.4, pp.149.

Existem limitações à capacidade dos agrupamentos, sendo que a aquisição de imóveis só lhes é permitida se este se destinar a instalação da sua sede, delegação ou serviço próprio (art. 5º do Decreto-Lei nº 430/73).

Salvo cláusula em contrário do contrato celebrado entre o agrupamento e um determinado credor, as empresas agrupadas respondem solidariamente pelas dívidas do ACE (Base II, nº 2 da Lei nº 4/73). Contudo essa responsabilidade é subsidiária em relação aos bens do próprio agrupamento (Base II, nº 3 da Lei nº 4/73), ou seja, só após a exclusão do património do agrupamento é que podem os credores do ACE exigir a satisfação dos seus créditos às empresas agrupadas.

5.5. Agrupamentos europeus de interesse económico

O AEIE foi criado juridicamente pelo Regulamento (CEE) nº 2137/85 do Conselho, de 25 de Julho de 1985. Sendo através do Decreto-Lei nº 148/90, de 9 de Maio que se colocou em execução no nosso país, aquele Regulamento. Supletivamente deve ainda atender-se ao regime jurídico regulador dos ACE, atrás referido.

De acordo com o art.3º, nº1 do Regulamento (CEE) nº 2137/85, o AEIE tem como objetivo “facilitar ou desenvolver a atividade económica dos seus membros, melhorar ou aumentar os resultados desta atividade”, não sendo “seu objetivo realizar lucros para si próprio”. Refere o número seguinte do mesmo artigo, que a atividade dos AEIE deve ser complementar à dos seus membros, tal como nos ACE.

Assim, ao contrário do que acontece com os ACE, os AEIE estão proibidos, ainda que acessoriamente, de ter como objetivo a obtenção de um lucro. Caso obtenha benefícios diretamente, estes não constituem o seu fim ou objetivo, serão uma mera consequência da sua atividade principal de desenvolvimento da atividade económica dos seus membros⁶⁹.

Um agrupamento, para ser considerado AEIE, deve ser composto por, pelo menos, duas sociedades ou outras entidades jurídicas ou por duas pessoas singulares que tenham a sua administração central ou exerçam a sua atividade principal em Estados-membros diferentes (art.4º, nºs 1 e 2 do Regulamento). Neste âmbito afirma

⁶⁹ Conforme Martins, J. M. (Abril de 1990). O Agrupamento Europeu de Interesse Económico. *Fisco*, nº19, pp.20-26.

Pita (1989:6) que estes agrupamento terão sido institucionalizados como forma de “organizar a cooperação entre entidades que, em diferentes países membros, desenvolvem atividades relacionadas com a agricultura, a indústria, o comércio ou os serviços”.

As regras comunitárias ditam que o agrupamento será registado no Estado onde se situa a sua sede (art.6º do Regulamento), sendo que caberá ainda ao Estado-membro a competência de determinar se os AEIE inscritos no seu território têm ou não personalidade jurídica (art. 1º, nº 3, do Regulamento).

Determina a lei interna, através do art.1º do Decreto-Lei nº 148/90 que, um AEIE com sede em Portugal, adquire personalidade jurídica com a inscrição definitiva da sua constituição no registo comercial.

Tal como nos ACE, também os membros do AEIE “respondem ilimitada e solidariamente pelas dívidas daquele, de qualquer natureza” (art. 24º, nº1 do Regulamento).

O agrupamento originando lucros, estes “serão considerados como lucros dos membros e repartidos entre eles na proporção prevista no contrato [...] ou, se este for omissivo, em partes iguais” (art.21º, nº1 do Regulamento). Consequentemente, os “lucros ou perdas resultantes da atividade do agrupamento só serão tributáveis a nível dos seus membros” (art.40º do Regulamento). Do exposto resulta que, o próprio Regulamento indicia a aplicação do regime de tributação dos AEIE segundo as regras do RTF.

Com efeito, as regras de apuramento dos resultados para efeito de tributação em IRC são semelhantes às do ACE, sendo o AEIE condicionado pelo facto de cada membro ser tributado de acordo com o regime fiscal do país onde está localizada a sua sede.

São, pois, visíveis as semelhanças entre o ACE e o AEIE, uma vez que ambas se fundam na figura do GIE francês. Podendo afirmar-se que na perspetiva da cooperação económica entre parceiros/empresas, sinergia de custos e consequente melhoria da eficiência empresarial, o AEIE é um “ACE europeu”, uma vez que os objetivos são coincidentes, diferindo apenas o espaço geográfico económico e fiscal⁷⁰.

⁷⁰ Conforme Guimarães, J. F. (Abril de 2008). *Transparência Fiscal*. Obtido em 10 de Janeiro de 2015, de Revista Eletrónica INFOCONTAB, nº30, de Abril de 2008: <http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2008/30/230.pdf>.

6. Valores a imputar aos sócios ou membros

Como referido anteriormente, as entidades abrangidas pelo RTF encontram-se divididas em dois grupos, pelo facto de o resultado a imputar não ser o mesmo para as referidas entidades. Assim ao grupo constituído pelas sociedades civis não constituídas sob forma comercial, sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens, é imputada a matéria coletável, determinada nos termos do CIRC (art.6º, nº1, do CIRC). Enquanto ao segundo grupo, composto pelos ACE e pelos AEIE, são imputados os lucros ou prejuízos do exercício, apurados no termo do mesmo código (art.6º, nº2, do CIRC).

A este propósito, Carlos (1990:9) refere que é “da essência da transparência fiscal, que a sociedade funcione, no final do exercício, como um mero ente imputador de resultados”.

6.1. Determinação da matéria coletável

Relativamente às entidades sujeitas ao RTF, o cálculo da matéria coletável processa-se em termos idênticos ao que acontece no regime geral, de acordo com as normas definidas no capítulo III do CIRC. A especificidade do regime será a imputação aos sócios das referidas entidades, da respetiva base tributável, independentemente de haver ou não distribuição de lucros.

Assim, tratando-se de sujeitos passivos residentes, consoante estes exerçam, ou não, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, corresponderá a matéria coletável ao lucro ou ao rendimento global (art.3º, nº1 do CIRC).

De acordo com o art.3º, nº4 do CIRC, “são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”. Uma vez que as atividades das sociedades de profissionais assim como as das sociedades de simples administração de bens consistem na prestação de serviços, estas sociedades são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola. Neste sentido, o apuramento da matéria coletável destas sociedades segue o modelo apresentado no primeiro

capítulo deste trabalho, aplicável às empresas, em que partindo do lucro contabilístico, se obtém o lucro tributável e por fim a matéria coletável.

Tratando-se de sociedades sujeitas ao RTF, contudo, aquando das correções fiscais, não há lugar a deduções para eliminação da dupla tributação económica de lucros ou reservas distribuídos, uma vez que o próprio regime combate esse efeito. Nesse sentido, um dos requisitos do art.51º, nº1 do CIRC é precisamente que o “sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º” (alínea c)).

Importa também fazermos referência à situação descrita no nº7, do art.52º do CIRC, que restringe a dedução dos prejuízos fiscais à existência de lucros tributáveis, isto é, os prejuízos fiscais podem unicamente ser deduzidos dos lucros tributáveis. Assim, ao lucro tributável podem ser abatidos os prejuízos fiscais que, eventualmente, tenham existido num ou mais dos 12 períodos de tributação anteriores (art.52º, nº1). Contudo essa dedução feita em cada período de tributação “não pode exceder o montante correspondente a 70% do respetivo lucro tributável, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos [...] até ao final do respetivo período de dedução” (art.52º, nº2).

Em suma, a condição descrita não permite aos sócios diminuir o imposto a pagar, através da absorção de outros rendimentos com os prejuízos eventualmente obtidos em resultado da participação em sociedades sujeitas ao RTF.

Também no que respeita à dedução dos encargos relacionados com o número máximo de veículos e o respetivo valor, as sociedades de profissionais sujeitas ao RTF deverão ter em consideração o limite de uma unidade por sócio, fixado pela portaria nº 1041/2001, de 28 de Agosto (art.23º-A, nº9).

Salvo as exceções referidas, até esta fase, o procedimento do apuramento da matéria tributável será idêntico ao efetuado pelos sujeitos passivos do regime geral do IRC. A partir daqui, o RTF difere em alguns aspetos, sendo que à determinação da matéria coletável “não se segue a liquidação em sentido estrito nem o pagamento do correspondente IRC”, mas sim a sua imputação aos sócios (Nabais, 2015: 140).

No entanto, como afirma Correia J. M. (1989:6) a “lei impede a transposição para os sócios dos “rendimentos” negativos”, ou seja, apenas existe lugar à imputação aos sócios, caso o montante da matéria coletável seja positivo. Nesse sentido, o valor

(positivo) da matéria coletável imputada, deve ser incluído na declaração de rendimentos dos sócios ou membros, em sede de IRS ou IRC, independentemente de haver ou não distribuição dos lucros.

O art.90º, nº2 do CIRC estabelece ainda um conjunto de deduções à matéria coletável, respeitantes a entidades sujeitas ao RTF, que serão “imputadas aos respetivos sócios ou membros [nos termos que resultarem do ato constitutivo ou, na falta de elementos, em partes iguais] e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo”. Daqui se conclui que relativamente ao montante da matéria coletável a imputar aos sócios ou membros das referidas entidades, será deduzido o valor correspondente às deduções previstas no nº2 do art.90º, nomeadamente o relativo às retenções na fonte, determinado de acordo com o previsto no ato constitutivo ou, em partes iguais.

6.2. Determinação dos lucros ou prejuízos fiscais

Aos membros dos ACE e dos AEIE é imputado o lucro tributável ou o prejuízo fiscal do período apurado nos termos do CIRC (seguindo as regras anteriores), apesar de o lucro não poder constituir o objetivo principal destes agrupamentos de empresas⁷¹.

Assim, nos períodos em que a entidade transparente obtenha um resultado negativo, ao ser imputado esse valor aos respetivos membros, haverá um efeito direto sobre o seu resultado fiscal desse período, uma vez que outros rendimentos eventualmente obtidos poderão ser, desta forma, absorvidos. Pelo que se conclui uma diferença de tratamento, mais favorável, das entidades que compõe os ACE e os AEIE face às sociedades do primeiro grupo, com um benefício claro ao nível da tributação.

Apurado o lucro tributável, as deduções de eventuais prejuízos ou benefícios fiscais serão feitas ao nível do rendimento das entidades que compõem o agrupamento.

A derrama não se aplicará no caso das sociedades e entidades em RTF, uma vez que esta recai sobre a parte do “lucro tributável [...] sujeito e não isento de imposto [...] (art.87º-A).

⁷¹ No caso dos ACE, o lucro pode ser uma finalidade acessória, desde que expressamente autorizada pelo contrato constitutivo.

6.3. Critérios de imputação

Segundo o art.6º, nº3 do CIRC o rendimento das sociedades e das entidades previstas nos nºs 1 e 2 do mesmo artigo, deve ser imputado “aos sócios ou membros nos termos que resultarem do ato constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.”

Do exposto se conclui que, aquando da constituição da entidade transparente, os sócios ou membros devem mencionar no ato constitutivo, qual o critério de imputação a aplicar, uma vez que se nada for dito, a imputação será feita em partes iguais. Deste modo, os sócios minoritários, com participações percentualmente inferiores seriam penalizados, com uma distribuição de lucros de acordo com a participação detida, e uma imputação feita em partes iguais, ou seja, seriam tributados por um valor superior ao que efetivamente tinham recebido. Por sua vez, os sócios majoritários, fruto das suas participações percentualmente mais elevadas, receberiam um montante sendo tributados por um inferior.

No caso de o ato constitutivo de uma sociedade se encontrar desatualizado face às participações reais dos sócios em cada momento, refere Correia J. M. (1989:7) que o art.6º, nº3 “pretende [...] significar que [a] atribuição é feita aos sócios consoante a sua participação nos lucros, apurada através do ato constitutivo ou de outro elemento probatório⁷²”.

Por sua vez Valente M. (2001:34/35) defende que independentemente da participação societária de cada sócio, os lucros deveriam ser distribuídos “em função da contribuição de cada sócio para a sua formação”, uma vez que “cada sócio terá um número de clientes diverso do dos restantes sócios contribuindo, por via disso, também de forma diversa para a formação dos resultados da sociedade”. Como tal, o ato constitutivo poderá estipular qualquer critério de imputação da matéria coletável que os sócios ou membros entendam apropriado, o que leva a que a repartição da matéria coletável varie de ano para ano, consoante seja mais vantajoso fiscalmente⁷³.

⁷² Pode constituir elemento probatório, a consulta das participações sociais na Conservatória do Registo Comercial, no caso de haver uma transmissão de participação social na sociedade, não refletida no ato constitutivo (Conforme Azevedo, P. C. (2005). *O Regime de Transparência Fiscal em Portugal – Breve Análise. Tese de pós Graduação em Direito Fiscal.* Faculdade de direito da Universidade do Porto: Publicações Online.

⁷³ Conforme Montenegro, T. M. (Abril de 2003). *O regime de transparência fiscal. TOC, nº37*, pp.38-45.

Ao serem imputados aos sócios ou membros, os resultados das entidades em RTF, estes serão tributados em IRS ou IRC consoante estes sejam pessoas singulares ou coletivas.

Ao nível dos sócios ou membros, pessoas singulares, das entidades às quais se aplica o RTF, refere o CIRS no art.20º, nºs 1 e 2 que, o rendimento imputado é considerado rendimento líquido da categoria B do IRS, ou seja, são considerados rendimentos empresariais e profissionais. No art.28º, nº1, do mesmo código encontra-se definida a forma de determinação desses rendimentos, através das regras do regime simplificado ou com base na contabilidade, no entanto exclui-se o caso dos rendimentos imputados aos sócios, provenientes de sociedades abrangidas pelo RTF. Ou seja, apesar dos rendimentos da categoria B poderem ser objeto de diferentes formas de tributação, os rendimentos obtidos de entidades transparentes, ainda que vistos como rendimentos dessa mesma categoria, são obrigatoriamente considerados pela sua totalidade, o que significa que será esse o exato valor a tributar, através da aplicação direta das taxas de IRS. De acordo com Nabais (2015), trata-se de uma imputação especial, uma vez que os rendimentos empresariais líquidos integram o procedimento de liquidação do IRS a seguir à etapa de determinação dos rendimentos líquidos de cada categoria. Como tal, a esse montante imputado não poderão ser feitas quaisquer deduções específicas relativas à categoria B.

No caso dos membros da entidade em RTF serem pessoas coletivas, a matéria coletável que lhes seja imputada será tributada em sede de IRC, pela aplicação da taxa em vigor.

7. Tributações Autónomas

Apesar das sociedades e outras entidades abrangidas pelo RTF não serem tributadas em IRC, existe uma exceção imposta pelo art.12º do CIRC, relativamente às tributações autónomas de despesas não documentadas, despesas de representação, encargos relacionados com viaturas, etc (art.88º do CIRC). Neste sentido, o Supremo Tribunal Administrativo (2012) emitiu um acórdão onde refere que a norma do art.12º do CIRC deve ser interpretada como “reportando-se apenas e na medida em que o regime da transparência fiscal transpunha obrigações tributárias para os respetivos

membros, o que de todo em todo excluía as tributações autónomas atenta a sua natureza e finalidade”.

Com as tributações autónomas o legislador pretendeu evitar que as sociedades utilizem determinadas despesas como forma de “distribuição camuflada dos lucros”⁷⁴, combatendo assim a evasão fiscal, uma vez que a realização destas despesas implica um encargo adicional para quem nelas incorre independentemente de a entidade aferir lucro ou prejuízo fiscal.

Assim, as sociedades e entidades transparentes estão incumbidas ao pagamento do valor sobre o qual incidem as taxas constantes no art.88º do CIRC. No entanto, refere o art.100º, do CIRC, que no âmbito das entidades abrangidas pelo RTF, sempre que forem feitas correções aos montantes imputados aos respetivos sócios ou membros, a AT procederá às correspondentes alterações na liquidação efetuada aos referidos sócios.

Em suma, o valor das tributações autónomas suportado pela sociedade ou entidade em transparência será deduzido ao montante imputado aos sócios ou membros e por eles pago em sede de imposto pessoal, ou seja, em IRS ou IRC.

Relativamente aos PPC e ao PEC, de IRC não existe para as sociedades em RTF essa obrigação, uma vez que estas não são tributadas em sede deste imposto, segundo o art.12º do CIRC.

No entanto, estabelece o art.94º, que sempre que as sociedades ou entidades sujeitas ao referido regime, sejam devedoras de rendimentos que se enquadrem no âmbito do nº1, terão que efetuar retenções na fonte sobre esses rendimentos, à taxa de 25% ou de 21,5% no caso de se tratarem de remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades (art.94º, nºs4 e 5).

8. Obrigações Contabilísticas e fiscais das entidades em RTF

Como sujeitos passivos de IRC, as entidades em RTF devem obedecer à regra geral prevista no art.17º, nº3 do CIRC que apela à organização da contabilidade de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais. Além disso o

⁷⁴ Conforme Palma, A. P. (Setembro de 2013). O regime de transparência fiscal – Análise da eficácia do regime em Portugal e perspetivas de evolução. *Dissertação de mestrado*. Lisboa, pp.25

art.123º, nº1 do CIRC define que “as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial [...] e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola [...] são obrigadas a dispor de contabilidade organizada [...] além dos requisitos indicados no nº3 do artigo 17º [...]”. Da análise conjunta dos dois artigos, verifica-se que as sociedades e entidades sujeitas ao RTF são obrigadas a possuir contabilidade organizada de modo a refletir as operações realizadas pelo sujeito passivo e, a distinguir as variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC, das restantes operações.

As sociedades civis não constituídas sob forma comercial, as sociedades de profissionais e as sociedades de simples administração de bens, assim como os ACE e os AEIE, desde que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, podem ainda optar, no âmbito do art.124º, por um regime simplificado de escrituração. No entanto não podem os sujeitos passivos isentos ou sujeitos a um regime especial de tributação (ou seja, os abrangidos pelo RTF), optar pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável (art.86º-A, nº1 do CIRC).

Estabelece o nº9, do art.117º que apesar de as entidades abrangidas pelo RTF não serem tributadas em IRC, mantém-se a obrigatoriedade de estas apresentarem as declarações de inscrição, alteração ou cessação, a declaração anual de informação contabilística e fiscal, bem como a declaração periódica de rendimentos. Como afirma Nabais (2011:567), “há, assim, lugar a uma dupla obrigação de declaração de rendimentos”, ao nível das sociedades, em sede de IRC, relativamente ao lucro apurado, e ao nível de cada um dos sócios no quadro da declaração de rendimentos a preencher em sede de IRS ou IRS, relativamente ao rendimento que lhe terá sido imputado.

Capítulo III - Regimes fiscais específicos de tributação das sociedades: Estudo comparativo entre Portugal, Espanha, França e Reino Unido

1. Metodologia de investigação

O conceito de investigação científica pode ser definido como um processo que permite resolver problemas ligados ao conhecimento de determinados fenómenos específicos, partindo da utilização de um adequado método de investigação. Neste sentido, a investigação pode ser realizada de acordo com um paradigma quantitativo ou qualitativo, conforme a pesquisa em questão, sendo que a cada um correspondem técnicas de natureza distinta.

A investigação quantitativa baseia-se na recolha de dados quantitativos que permitam organizar uma medição objetiva (científica) e uma quantificação dos resultados, enquanto a investigação qualitativa tem por base a recolha de dados do tipo qualitativo que assentam em análises detalhadas da realidade, sendo que existem tantas interpretações da mesma, quantos os investigadores que a procurem interpretar (Dalfovo, Lana, & Silveira, 2008).

Uma vez que o nosso objeto de estudo – os regimes relativos à tributação das sociedades de pessoas, a vigorar noutros Estados membros da UE – se apresenta de forma complexa e dinâmica, e a informação disponível se encontra sob a forma não numérica, a perspetiva quantitativa seria ineficaz para a elaboração desta análise (Bazeley & Jackson, 2013). Por outro lado, utilizando a pesquisa qualitativa, pretendemos interpretar e compreender a realidade de cada país, nomeadamente de Espanha, França e Reino Unido, inerente à problemática desta investigação. Como referem Dalfovo, Lana, & Silveira (2008) a relação entre a abordagem quantitativa e qualitativa demonstra que esta última é a que melhor se adapta ao reconhecimento de situações particulares, dado o nosso objetivo ser o de obter um produto final com características interpretativas da realidade.

Segundo Collier (1993), o recurso à comparação, ao aumentar o poder de descrição do investigador, revela ser uma ferramenta fundamental de análise. Para além disso, a análise comparativa desempenha um papel central no processo cognitivo e na

construção do conhecimento, assim como na formação de conceitos, colocando em evidência semelhanças e contrastes sugestivos entre os casos em estudo. Neste sentido, Schneider & Schimitt (1998: 49) referem que é através de um raciocínio comparativo que se podem “descobrir regularidades, perceber deslocamentos e transformações, construir modelos e tipologias, identificando continuidades e descontinuidades, semelhanças e diferenças [...]”. Assim, e dado que não somos um país isolado, o recurso à comparação demonstra ser fundamental em termos de objetividade científica, como tal entre as técnicas de pesquisa qualitativa, a análise comparativa será aquela que utilizaremos nesta investigação.

Relativamente aos países a estudar, foram as suas características específicas que fundamentaram a escolha. A proximidade territorial de Espanha a Portugal, e a estratégia perseguida pela UE, de homogeneização da regulamentação contabilística e fiscal, levaram-nos a incluir o regime espanhol no nosso estudo comparativo. Por sua vez, França enquanto país pioneiro na introdução de um RTF no seu sistema tributário trará à nossa análise comparativa um contributo histórico importante. Pretendemos de igual modo analisar o sistema fiscal do Reino Unido, dado que este se fundamenta num modelo de pensamento distinto dos restantes, onde se denota uma evidente separação entre a contabilidade e a fiscalidade.

Quanto à decisão de analisarmos um pequeno número de casos, esta terá sido influenciada não só pelo tipo de fenómeno em estudo, mas também pela forma como este se encontra conceptualizado, daí termos optado por comparar somente quatro países.

1.1. Objetivo da investigação

O presente estudo ao incidir sobre os regimes de tributação de algumas sociedades, em especial das *partnerships*, pretende avaliar o RTF em alguns países membros da UE, de forma a compará-lo com o sistema atualmente a vigorar em Portugal, e desse modo apresentar possíveis melhorias ao nosso regime. Para atingir o objetivo a que nos propomos, procuraremos dar resposta às seguintes questões:

- 1- Como é caracterizado o RTF em Espanha, em França e no Reino Unido?

- 2- Quais as principais semelhanças e dissemelhanças apresentadas no regime fiscal dos três países em análise, face ao RTF em Portugal?

Deste modo, com a análise normativa do RTF em Espanha, em França e no Reino Unido passaremos a ter conhecimento dos contornos da aplicação do regime nos referidos países. Posteriormente, e partindo dos dados recolhidos obtidos da resposta à segunda questão, faremos a comparação com o RTF português, tendo como finalidade averiguar das semelhanças entre ambos para assim propor futuras melhorias ao legislador português.

1.2. Método de investigação: análise comparativa

Enquanto método de investigação optámos pela análise qualitativa com base numa análise comparativa. Para tal, alicerçámos a recolha de informação nos relatórios nacionais apresentados no Congresso da EATLP – European Association of Tax Law Professors⁷⁵, que ocorreu em Lisboa em 2013, atualizando-a e complementando-a tendo em conta as mais recentes alterações do sistema fiscal. A escolha da análise dos relatórios nacionais como fonte de informação principal deveu-se à sua qualidade, e ainda que estes não se encontrem completamente atualizados, dada a sua data de publicação, com as devidas atualizações tratam-se de verdadeiras fontes de recolha de dados. Deste modo, será com base na análise dos referidos produtos escritos que iremos fundamentar a comparação do RTF português com os restantes regimes relativos à tributação das sociedades, a vigorar noutros Estados membros da UE, uma vez que é nessa sede que se encontram descritos os assuntos fiscais das sociedades.

Contudo, o estudo a desenvolver apresenta ressalvas inerentes, nomeadamente as que resultam da diversidade terminológica e do contexto legal aplicável.

Ainda assim, apesar das referidas limitações, este estudo poderá constituir uma abordagem diferente ao tema, e servir de ponto de partida para futuras investigações

⁷⁵ Conforme Câmara, F.S., Garcia, N.O., & Fernandes, J.A. (2013). *Questionnaire on corporate income tax subjects: 2013 EATLP CONGRESS- Portugal*. Lisboa: European Association of Tax Law Professors. Jiménez-Valladolid, D., & Borrego, F.A (2013). *Corporate income tax subjects: Spain*. Espanha: European Association of Tax Law Professors. Kouraleva-Cazals, P.(2013). *2013 Congress National Reports – Corporate Income Tax Subjects*. França: European Association of Tax Law Professors. Snape, J. (2013). *Corporate Tax Subjects in the United Kingdom*. UK: European Association of Tax Law Professors.

nesta área, uma vez que as atuais publicações no âmbito do RTF se cingem à análise da sua eficácia em Portugal. Neste sentido, ao expandirmos a nossa pesquisa a outros países, pretendemos posicionar o nosso país no seio da UE e aferir da eficácia do regime vigente em Portugal face aos outros.

À medida que fizermos a caracterização do regime de tributação das sociedades em Espanha, em França e no Reino Unido iremos colocar em evidência a dicotomia entre a opacidade e a transparência fiscal, fazendo referência às taxas de tributação, à incidência do RTF bem como aos seus objetivos, comparando posteriormente os resultados encontrados.

2. Regimes de tributação das sociedades

2.1. Espanha

-Evolução histórica

Desde 1968, que os aspetos fundamentais da tributação sobre o rendimento têm sido apenas submetidos a alterações no âmbito subjetivo. Entre 1967 e 1978, a existência de personalidade jurídica era requisito para a sujeição a *Impuesto sobre Sociedades* (IS), porém em 1995, algumas entidades desprovidas dessa característica passaram a estar incluídas no âmbito do imposto.

Atualmente o IS, sofreu uma revisão global, encontrando-se decretado na versão consolidada da *Ley del Impuesto sobre Sociedades* (LIS), de 27 de Novembro de 2014.

- Objetivos

Os objetivos que inspiraram a criação de um RTF, denominado em Espanha por *Régimen de atribución de rentas*, encontram-se implícitos na LIS. De entre os quais nos cabem destacar: a neutralidade, igualdade e justiça, para que a aplicação dos impostos não gere mudanças substanciais no comportamento empresarial; a segurança jurídica, devido à redução de litígios; e o combate à fraude fiscal.

A criação de uma entidade transparente, ao permitir tributar diretamente o rendimento na pessoa dos membros, elimina ainda a dupla tributação económica, o que

configura uma vantagem a este regime. Além disso, numa entidade transparente não se aplicam as regras dos preços de transferência no caso de transações entre a entidade e os seus membros. E por fim, quando um investimento gera um resultado negativo, após a sua imputação, o membro da entidade transparente pode usar esse valor negativo para abater a outros resultados positivos, diminuindo assim o imposto a pagar⁷⁶, benefício este que não é concedido a entidades opacas.

- Incidência e Opção de adesão

Define o nº1, do art. 7º da LIS, uma lista de entidades sujeitas a imposto, utilizando para a determinação a sujeição, o critério geral de personalidade jurídica. De acordo com este critério, todas as pessoas coletivas com personalidade jurídica, independentemente de realizarem ou não atividades comerciais ou possuírem um objetivo lucrativo, estão sujeitas ao IS.

Estabelece o nº2, do art.6º da mesma lei que, as entidades em regime de atribuição de rendimentos não são tributadas pelo IS. O que nos permite concluir que o regime de atribuição de rendimentos é aplicável às sociedades ou entidades que não têm personalidade jurídica própria, mas que apesar disso, constituem uma unidade económica ou um património separado. Têm esta consideração as comunidades de herdeiros ou as heranças cujos herdeiros são inexistentes ou desconhecidos, bem como as comunidades de bens. Ainda as sociedades civis, quer possuam ou não personalidade jurídica⁷⁷, se encontram sujeitas ao regime de atribuição de rendimentos (nº1, art.6º da LIS). Outros casos específicos sujeitos a este regime, podem ser apresentados, nomeadamente o caso das sociedades em formação⁷⁸ e das sociedades irregulares, dada a falta de personalidade jurídica de ambas.

⁷⁶ Contudo o resultado negativo só pode ser compensado com resultados positivos provenientes do mesmo país, sendo qualquer excesso transportado durante quatro anos para ser compensado com o resultado positivo do referido país.

⁷⁷ Uma sociedade civil sem personalidade jurídica encontra-se submetida ao referido regime, pelo facto de desenvolver uma atividade económica.

⁷⁸ O conceito sociedade em formação refere-se ao período compreendido entre a emissão do ato constitutivo (escritura de constituição) e a data na qual o ato constitutivo é registado no órgão competente (Registo Comercial). Por outro lado, fala-se de sociedade irregular, sempre que o seus sócios decidam não fazer o registo do ato constitutivo no Registo Comercial ou quando tiver passado um ano desde que a escritura de constituição foi emitida sem que os seus sócios tenham solicitado o seu registo junto do Registo Comercial.

Para os referidos casos, os rendimentos obtidos, serão atribuídos aos sócios, de acordo com a sua participação na sociedade, e aí tributados através do *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (IRPF) ou do IS, conforme se tratem, respetivamente, de pessoas singulares ou coletivas.

Paralelamente ao regime de atribuição de rendimentos, o LIS contempla um regime especial aplicável a agrupamentos de interesse económico, espanhóis e europeus, e a uniões temporárias de empresas (art.4º, LIS). Assim, os agrupamentos de interesse económico espanhóis e as uniões temporárias de empresas, são tributados por um regime de transparência parcial, isto é, aos membros residentes são imputados os resultados, positivos ou negativos do agrupamento, tendo em conta a proporção da sua participação, enquanto os membros não residentes apenas serão tributados no momento da distribuição dos rendimentos, pelo que serão os agrupamentos de interesse económico espanhóis e as uniões temporárias de empresas a suportar a tributação pelos resultados que lhes correspondam. Por sua vez, os agrupamentos de interesse económico europeus, são tributados de acordo com o regime de transparência total, em que o resultado é calculado ao nível da entidade, de acordo com o IS e posteriormente imputado aos membros, onde será tributado.

Neste sentido, não haverá a opção de escolher entre aplicar ou não o IS, ou optar por fazer parte ou não dos regimes de transparência, uma vez que, cumpridos os requisitos para a aplicação dos mesmos, estes serão obrigatórios e automáticos.

- Tributação sobre o rendimento da sociedade

O governo espanhol tem levado a cabo uma reforma fiscal, que é responsável pela redução das taxas de tributação, sendo que a taxa geral de IS passou de 30% em 2014, para 28% em 2015 (25% para as empresas com uma base tributável inferior a 300.000€, e 15% para novos empreendedores) e em 2016 será de 25%. No caso do IRPF, a reforma estabeleceu a redução do número de escalões de rendimento, de 7 para 5, com uma nova percentagem para o imposto mínimo, de 20% (antes era de 24,75%) e, para o imposto máximo de 47% (era de 52% de 2012-2014).

Importa ainda referir, que a legislação espanhola prevê um regime de estimação objetiva, para algumas entidades, onde o resultado líquido é calculado com base em

padrões estabelecidos pelo Ministro das Finanças. Regime esse que pode ser benéfico particularmente quando o rendimento real decorrente da atividade é mais elevado do que o valor resultante da aplicação das normas estabelecidas. No entanto as entidades transparentes não podem optar por este regime de tributação, a não ser que todos os sócios sejam pessoas singulares residentes.

- Obrigações acessórias

As entidades em regime de atribuição de rendimentos têm a obrigação de apresentar uma declaração anual de informação, chamada modelo 184. Esta declaração é obrigatória para as entidades em regime de atribuição de rendimento, que exercem uma atividade económica ou cujos rendimentos excedem os 3.000€ anuais. As sociedades civis que realizem atividades económicas, devem apresentar também este modelo, independentemente do volume de negócios. As referidas entidades deverão ainda notificar os seus sócios, do rendimento total da entidade e do rendimento atribuível a cada um deles

Os agrupamentos de interesse económico, espanhol e europeu, devem apresentar, juntamente com a sua declaração de IS, uma lista dos sócios residentes em território espanhol, ou das pessoas ou entidades que detêm direitos económicos inerentes à condição de sócio no último dia do período de tributação.

2.2. França

-Evolução histórica

Nos termos da lei fiscal de 1917, cada classe de rendimentos tinha o seu próprio imposto que era aplicado aos contribuintes em geral, independentemente da sua forma jurídica. Em 1948, introduziu-se a transparência fiscal e em 1962 os agrupamentos de interesse económico.

As sucessivas reformas à lei tributária trouxeram flexibilidade à regra inicial do imposto, daí que, atualmente, as entidades francesas se encontrem sujeitas a três regimes de tributação, nomeadamente ao regime de transparência total, ao regime de transparência parcial e ao regime geral.

- Objetivos

A existência de dois regimes de transparência no *Code Général des Impôts* (CGI), aplicáveis às sociedades de pessoas, deve-se essencialmente à busca de neutralidade fiscal entre as diferentes formas de organizar a atividade económica. Este objetivo visa assegurar que o nível de tributação não varia, independentemente da forma escolhida para o exercício da atividade empresarial.

- Incidência e Opção de adesão

O *Impôt sur les Sociétés* (IS) incidirá sobre as entidades com reconhecida personalidade jurídica tributária⁷⁹. Nesse sentido as sociedades de pessoas serão sujeitas ao RTF, podendo no entanto, optar pelo IS, como aliás veremos de seguida.

Os lucros das sociedades de pessoas em regime de transparência total serão sujeitos a tributação às taxas progressivas do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, quando o associado for um particular. Por outro lado, os lucros serão sujeitos a IS se o associado for ele mesmo sujeito a esse imposto.

No entanto, o regime mais comumente aplicável às sociedades de pessoas, é o denominado regime de transparência parcial ou “translúcido”, que se manifesta num reconhecimento parcial de personalidade jurídica a essas sociedades. Neste sentido, o resultado tributável é determinado ao nível da sociedade ou entidade e será posteriormente repartido entre os sócios ou membros, em função dos direitos sociais que eles dispõem e do seu grau de responsabilidade pelas dívidas da sociedade. Assim, a parte do lucro pertencente aos sócios com responsabilidade limitada, é tributada diretamente na sociedade pelo IS, apenas a outra parte, que diz respeito aos sócios com responsabilidade ilimitada, considerados como sócios transparentes, será imputada, de acordo com a sua participação na sociedade, e tributada pelo imposto aplicável ao próprio.

Deste modo, encontram-se abrangidos pelo regime fiscal das sociedades de pessoas, isto é, pelo RTF, as sociedades e os agrupamentos seguintes:

⁷⁹ A personalidade jurídica tributária ou personalidade tributária é reconhecida tanto a entidades que possuem personalidade jurídica, como a entidades desprovidas dessa característica.

- Sociedades em nome coletivo (art. 8º do CGI);
- Sociedades em comandita simples, na parte do lucro dos comanditados (cuja responsabilidade é ilimitada). Assim, os lucros dessas sociedades são tributados de acordo com o modelo do regime de transparência parcial, onde a parte do lucro correspondente aos sócios comanditados será tributada pelo RTF e a parte dos sócios comanditários (com responsabilidade limitada) ficará sujeita ao IS;
- Sociedades civis;
- “*Sociétés en participation*”, na parte do lucro dos membros com responsabilidade ilimitada. Pela parte do lucro relativa aos associados limitadamente responsáveis, a sociedade é sujeita ao IS;
- Sociedades de responsabilidade limitada de cariz familiar;
- Empresas unipessoais de responsabilidade limitada;
- Explorações agrícola de responsabilidade limitada;
- Agrupamentos de interesse económico (art. 239º, quarto do CGI);
- Agrupamentos de interesse público;
- “*Sociétés de fait*”⁸⁰, na parte do lucro dos membros com responsabilidade ilimitada. A parte do lucro relativa aos associados limitadamente responsáveis, será tributada na sociedade, em sede de IS;
- Propriedade conjunta;
- Sociedades civis profissionais;
- Os diferentes agrupamentos de natureza agrícola;
- Sociedades de construção de imóveis;
- Agrupamentos de cooperação em saúde e agrupamentos de cooperação social e médico-social.

⁸⁰ Definem-se como um agrupamento constituído em respeito pela forma, que mais tarde foi anulado por decisão judicial.

Das referidas sociedades de pessoas, podem optar pela tributação dos lucros de acordo com o regime de IS, ou seja, de acordo com o regime aplicável às sociedades de capitais (conforme o §3 do art.206º do CGI), as seguintes:

- As sociedades em nome coletivo;
- As sociedades em comandita simples;
- As sociedades civis;
- As “sociétés en participation”;
- As empresas unipessoais de responsabilidade limitada;
- As explorações agrícola de responsabilidade limitada;
- Os agrupamentos de interesse público;
- As “sociétés de fait”;
- As sociedades civis profissionais;
- Os agrupamentos de cooperação de saúde, de cooperação social e médico-sociais.

A opção pela tributação segundo o IS, deve ser tomada antes do final do terceiro mês do exercício a partir do qual a empresa pretende beneficiar da opção, sendo esta, em qualquer dos casos, irrevogável (art.239º do CGI). No entanto, o nº3 do art.239º do CGI abre uma exceção para as sociedades de pessoas que optaram antes de 1 de Janeiro de 1981 pela imposição do regime fiscal das sociedades de capitais e que exerçam uma atividade industrial comercial ou artesanal, podendo estas renunciar à opção, desde que sejam formadas por familiares em linha reta ou entre irmãos ou entre cônjuges. A dispensa só pode ser exercida com o acordo de todos os associados.

- Tributação sobre o rendimento da sociedade

Embora o IS tenha sido inicialmente criado para tributar as supostas maiores entidades, tornou-se um regime fiscal mais vantajoso do que o regime de transparência fiscal, dada à taxa mais elevada que é aplicada sobre o rendimento das pessoas

singulares, nos dois últimos escalões⁸¹, face à taxa normal de IS. Sendo que em 2015 a taxa normal de IS é de 33,33% (15% no caso de um volume de negócios anual inferior a 7.630.000€), enquanto as taxas de imposto sobre os das pessoas singulares variam entre os 14% e os 45%. Contudo, podemos concluir que, o objetivo deste regime será atingido, na medida em que o imposto aplicado às sociedades de pessoas, cuja característica principal é a relevância dos sócios, é o mesmo que se aplica às empresas em nome individual, que possuem essa mesma característica, o que revela uma coerência fiscal.

- Obrigações acessórias

A sociedade mantém obrigações declarativas, devendo, nomeadamente, fornecer todas as tabelas fiscais e anexos necessários à determinação dos resultados fiscais dos associados. Esta deverá ser preenchida no prazo de 3 meses a contar do final de cada exercício, e fornecerá os elementos relativos ao resultado tributável apurado de acordo com as regras aplicáveis à atividade da sociedade, assim como as diferentes imputações do resultado tributável eventualmente efetuadas aos associados ao abrigo dos diferentes regimes.

2.3. Reino Unido

-Evolução histórica

O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, em inglês, *Corporate Income Tax* (CIT), foi instituído com o *Finance Act 1965*, coexistindo com o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e com o imposto sobre as mais-valias fiscais⁸². No ano de 2002, verificou-se a introdução de uma taxa inicial de imposto sobre as pessoas coletivas de zero pontos percentuais, que acabou por ser afastada no final do período de tributação de 2005.

⁸¹ Existem 4 escalões de rendimento, sendo o primeiro de 9.691€ a 26.764€ a que se aplica a taxa de 14%, o segundo de 26.765€ a 71.754€ cuja taxa é de 30%, o terceiro de 71.755€ a 151.956€ com a taxa respetiva de 41% e o último para montantes superiores a 151.956 € cuja taxa aplicável é 45%.

⁸² Tradução livre. No original consta: Capital Gains Tax.

Atualmente, o CIT tributa os rendimentos e os ganhos do exercício das companhias⁸³ britânicas, enquanto o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, se aplica aos indivíduos residentes, a operar como empresas em nome individual ou sociedades de pessoas.

Este imposto é regulamentado por, pelo menos, três grandes estatutos, nomeadamente: o *Corporation Tax Act 2009*; o *Corporation Tax Act 2010*; e o *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010*. Esta multiplicidade de legislação é ainda apoiada por legislação secundária e por normas de contabilidade relevantes.

- Objetivos

Em 1965, para além do CIT, cobrado de forma uniforme sobre os lucros, coexistia, aquando da distribuição desses lucros aos sócios, sob a forma de dividendos, uma taxa adicional. Com efeito, os dividendos sofriam uma dupla tributação. Com a introdução do RTF, foi alterada a estrutura básica do imposto, e assim eliminada a dupla tributação nas sociedades de pessoas.

- Incidência e Opção de adesão

As companhias existentes no Reino Unido podem distinguir-se entre firmas sem personalidade jurídica (isto é, empresas em nome individual ou trabalhadores por conta própria e sociedades de pessoas) e firmas com personalidade jurídica (isto é, sociedades de capitais na forma de companhias). As primeiras são fiscalmente transparentes, sendo sujeitas ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, enquanto as últimas são fiscalmente opacas. A sujeição a CIT baseia-se então, na existência de personalidade jurídica da companhia, distinta da dos seus membros. No entanto as *Limited Liability Partnerships* (LLP)⁸⁴ regidas pelo *Limited Liability Partnerships Act 2000* e legislação derivada, têm uma existência jurídica separada dos seus membros, ou seja, são pessoas coletivas para efeitos do direito que as legisla, mas são geralmente tratadas como transparentes para efeitos fiscais. Neste sentido, pode afirmar-se que, em termos fiscais, estas se assemelham às sociedades de pessoas, uma vez que não são tributadas pelo

⁸³ Tradução livre. No original consta: Companies.

⁸⁴ Tradução livre: Sociedades de pessoas de responsabilidade limitada.

CIT, mas em vez disso os lucros são distribuídos aos sócios, para aí serem tributados. Assim, os membros individuais de uma LLP estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, enquanto os membros pessoas coletivas, estão sujeitos ao CIT. Contudo, os seus membros não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas da sociedade, daí que a LLP seja distinta da *Limited Partnership (LP)*⁸⁵, uma vez que nesta última pelo menos um dos sócios tem responsabilidade ilimitada, com os outros sócios a verem a sua responsabilidade circunscrita à sua contribuição no capital social.

As *Scottish Partnerships* são um segundo tipo de entidade, que também elas são distintas dos seus sócios, mas que à semelhança das LLP não são consideradas companhias para efeitos de CIT, pelo que, lhes é igualmente aplicável o RTF.

Será relevante referir ainda que, a legislação relativa ao imposto sobre o rendimento contempla a ausência de um tratamento opcional, assim as sociedades de pessoas não poderão optar por ser tributadas de acordo com o CIT ou vice-versa.

- Tributação sobre o rendimento da sociedade

A partir de 1 de Abril de 2015 passou a ser aplicável uma única taxa de CIT de 20%. Sendo que no exercício de 2014, existiam duas taxas relativamente a este imposto: a taxa principal de 21%, sobre os lucros superiores a £ 300.000, e uma taxa para lucros reduzidos, quando estes fossem iguais ou inferiores a £ 300.000, de 20%.

Quanto ao imposto progressivo sobre o rendimento das pessoas singulares, varia entre uma taxa básica de 20% e uma taxa máxima de 45%.

O exercício da atividade através de uma sociedade de capitais tende, então a ser fiscalmente mais vantajoso para níveis de lucro altos, uma vez que nesse caso, o empresário em nome individual estaria sujeito a uma das taxas de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares mais elevadas (40% ou 45%). Também as sociedades de pessoas, em que os sócios são normalmente pessoas singulares, são penalizadas pela pesada tributação sobre os seus rendimentos, face àquele que seria o imposto a pagar pela entidade no regime normal em sede de CIT (caso lhe fosse possível fazer essa opção, o que não acontece). No entanto, e tendo em conta o principal objetivo da

⁸⁵ Tradução livre: Sociedade de pessoas limitada.

instituição do RTF no sistema fiscal britânico, a eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos é efetivamente conseguida, o que confere uma vantagem ao regime.

Em suma, a opção pela constituição de uma sociedade de pessoas será impulsionada, embora não exclusivamente, pelo tratamento fiscal conferido à forma empresarial concorrente.

- Obrigações acessórias

As sociedades de pessoas devem manter os registos necessários ao preenchimento de uma declaração fiscal correta e completa. Quanto aos sócios "são obrigados a prestar contas verdadeiras e informações completas de todas as coisas que afetam a sociedade, a qualquer sócio ou aos seus representantes legais" (art.28º, *Partnership Act 1890*), devendo declarar os lucros provenientes do negócio nas suas declarações fiscais individuais. A obrigação de os sócios manterem os registos contabilísticos atualizados, deve-se ao seu dever fiduciário, isto é, ao dever de fazer chegar aos restantes sócios, toda e qualquer informação de que este tenha conhecimento, relativamente a transações ocorridas.

Os *partnership book*⁸⁶s devem ser mantidos no local de negócios da sociedade de pessoas e poder ser submetidos a inspeção por todos os sócios (art.24º, nº9, *Partnership Act 1890*).

3. Análise comparativa – Portugal, Espanha, França e Reino Unido

Após a exposição do regime de tributação aplicado às sociedades, em especial às sociedades de pessoas (partnerships), a vigorar em alguns Estados-membros da UE, resume-se no quadro seguinte o âmbito de aplicação do RTF em cada um desses países, com base em cinco aspetos principais, nomeadamente: no tipo de RTF (total ou parcial); nos objetivos que fundamentam a introdução de um RTF no sistema fiscal; na obrigatoriedade/faculdade de opção pela implementação do RTF; na sua incidência pessoal; e nas taxas de imposto aplicadas aos sócios pessoas singulares e aos sócios pessoas coletivas, aquando a imputação do rendimento da sociedade.

⁸⁶ Tradução livre: Livros com informação anual, relativa às sociedades de pessoas.

Quadro 8 - Regimes de tributação das sociedades transparentes em 2015: estudo comparativo

Estados-Membros da UE	Tributação das sociedades
<p style="text-align: center;">Portugal</p>	<p>RTF total e/ou parcial:</p> <ul style="list-style-type: none"> • RTF total. <p>Objetivos do Regime:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Neutralidade fiscal; • Eliminação da dupla tributação; • Combate à evasão e à fraude fiscal. <p>Opcional ou Obrigatório:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obrigatório. <p>Incidência:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sociedades civis não constituídas sob a forma comercial; • Sociedades de profissionais; • Sociedades de simples administração de bens; • ACE; • AEIE. <p>Taxas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • IRC: 21% (17%, quando a matéria coletável for inferior a 15.000€); • IRS: varia entre os 14,5% e os 48%. Poderá acrescer a sobretaxa extraordinária de 3,5% e a taxa adicional de solidariedade que varia entre os 2,5% e os 5%.
<p style="text-align: center;">Espanha</p>	<p>RTF total e/ou parcial:</p> <ul style="list-style-type: none"> • RTF total e RTF parcial. <p>Objetivos do Regime:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Neutralidade, igualdade e justiça; • Segurança jurídica; • Combate à fraude fiscal; • Eliminação da dupla tributação económica. <p>Opcional ou Obrigatório:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obrigatório. <p>Incidência:</p> <ul style="list-style-type: none"> • RTF total: Sociedades civis; Comunidades de herdeiros ou heranças cujos herdeiros são inexistentes ou desconhecidos; Comunidades de bens; Sociedades em formação; Sociedades irregulares; Agrupamentos de interesse económico europeus; • RTF parcial: Agrupamentos de interesse económico espanhóis; Uniões temporárias de empresas. <p>Taxas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • IS: 28% (25% para as empresas com uma base tributável inferior a 300.000€, e 15% para novos empreendedores); • IRPF: varia entre os 20% e os 47%.

<p style="text-align: center;">França</p>	<p>RTF total e/ou parcial:</p> <ul style="list-style-type: none"> • RTF total e RTF parcial. <p>Objetivos do Regime:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Neutralidade fiscal. <p>Opcional ou Obrigatório:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Opcional – algumas das sociedades de pessoas abrangidas pelo RTF podem optar pela tributação de acordo com o regime geral de tributação, sendo essa opção irrevogável. <p>Incidência:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sociedades em nome coletivo; • Sociedades em comandita simples, na parte do lucro dos comanditados; • Sociedades civis; • “Sociétés en participation”, na parte do lucro dos membros com responsabilidade ilimitada; • Sociedades de responsabilidade limitada de cariz familiar; • Empresas unipessoais de responsabilidade limitada; • Explorações agrícola de responsabilidade limitada; • Agrupamentos de interesse económico; • Agrupamentos de interesse público; • “Sociétés de fait”, na parte do lucro dos membros com responsabilidade ilimitada; • Propriedade conjunta; • Sociedades civis profissionais; • Os diferentes agrupamentos de natureza agrícola; • Sociedades de construção de imóveis; • Agrupamentos de cooperação em saúde e agrupamentos de cooperação social e médico-social. <p>Taxas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • IS: 33,33% (15% no caso de um volume de negócios anual inferior a 7.630.000€); • Taxas de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares variam entre os 14% e os 45%.
<p style="text-align: center;">Reino Unido</p>	<p>RTF total e/ou parcial:</p> <ul style="list-style-type: none"> • RTF Total. <p>Objetivos do Regime:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Eliminação da dupla tributação. <p>Opcional ou Obrigatório:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obrigatório. <p>Incidência:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Empresas em nome individual ou trabalhadores por conta própria; Sociedades de pessoas; LLP; <i>Scottish Partnerships</i>. <p>Taxas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • CIT: 20%; • Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, varia entre os 20% e os 45%.

Apesar da diversidade terminológica e da divergência do contexto legal, podemos afirmar que em todos os países analisados se verificou a existência de um RTF, que por vezes se desdobra, originando um regime total e um regime parcial. Em Espanha e França destaca-se, exatamente a existência de um regime de transparência fiscal parcial, onde a personalidade jurídica é parcialmente reconhecida à entidade, sendo apenas imputada aos sócios com responsabilidade ilimitada, a parte dos lucros que lhes corresponderem, para posteriormente aí ser tributada. Esta situação ocorre por questões de maior igualdade e justiça, uma vez que se considera que os sócios cujas responsabilidades são limitadas se assemelham aos sócios de uma sociedade de capitais, e como tal, a parte dos lucros que lhes corresponde, será tributada em sede de imposto sobre a sociedade e não na pessoa dos sócios. A título de exemplo podem ser referidos os agrupamentos de interesse económico espanhóis e as uniões temporárias de empresas, ou em França, o caso das sociedades em comandita simples, das “sociétés en participation” e das “sociétés de fait”. Esta distinção não se verifica, contudo, nem em Portugal nem no reino Unido, onde apenas se aplica um RTF, independentemente da responsabilidade atribuída aos sócios.

Relativamente aos objetivos prosseguidos pelo referido regime, podemos afirmar que estes são semelhantes para os países em análise, isto é, baseiam-se em eliminar a dupla tributação dos lucros das sociedades, atingir a neutralidade fiscal, e combater a fraude fiscal. Neste sentido, as entidades em RTF mantêm obrigações acessórias, nomeadamente de informação, devendo como tal preencher uma declaração anual informativa e os respetivos anexos necessários.

O RTF francês apresenta a particularidade de algumas sociedades de pessoas poderem optar pelo seu afastamento e passar a ser tributadas de acordo com o IS, no entanto, após essa decisão não poderão voltar a optar pelo RTF novamente. Nos restantes países, as sociedades admitidas pelo RTF terão obrigatoriamente que o implementar.

Ao nível da incidência do regime, o legislador português optou por definir, no art.6º do CIRC, os tipos legais de sociedades sujeitas ao RTF, enquanto os restantes, classificam as empresas em dois grupos: as sociedades de capitais e as sociedades de pessoas, tributando o segundo grupo pelo RTF. Dada esta tendência verificada nos

países europeus, para uma classificação dualista, achamos fundamental Portugal implementar o mesmo sistema, para que futuramente se possam fazer comparações mais precisas do âmbito de aplicação do RTF. Atualmente não existem a nível jurídico quaisquer tipo de critérios definidores da sujeição das sociedades ao RTF, pelo que seria necessário a sua implementação. Após a elaboração do quadro concetual tornar-se-ia simples classificar as sociedades de pessoas e estudar a aplicação em Portugal de um RTF que seguisse a tendência europeia.

Tratando-se de sociedades transparentes, os lucros serão imputados aos sócios e tributados em função da sua singularidade ou coletividade, o que respetivamente, remeterá para uma tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou sobre o rendimento das pessoas coletivas. Neste sentido, dos países em estudo, o Reino Unido é o país cuja taxa sobre os rendimentos das sociedades é mais baixa (20%), seguindo-se Portugal, Espanha e por fim França onde a taxa de IS é bastante elevada, representando uma tributação de mais 13,3% face ao Reino Unido. Por outro lado no Reino Unido não existe nenhuma redução da taxa no caso das PME, o que ocorre em todos os outros países. Em sede de tributação dos rendimentos das pessoas singulares, os escalões mínimos e máximos encontram-se relativamente próximos, sendo França o país que apresenta o escalão inferior mais baixo, isto é, 14% e Portugal o que tem o escalão máximo mais elevado, com uma taxa de 48% para rendimentos superiores a 80.000€. Em suma, para lucros mais elevados a tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares é penalizadora, para lucros baixos a taxa de IS acaba por ser superior à de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Esta abordagem coordenada da UE no âmbito dos referidos impostos sobre a tributação do rendimento deve-se, à necessidade de garantir a manutenção dos princípios de não discriminação e de livre circulação, de forma a combater a evasão fiscal.

Capítulo IV – Conclusões e Perspetivas de Análises Futuras

A forma adotada para o exercício da atividade profissional (isoladamente ou através de sociedade, com ou sem aplicação do RTF), condiciona fortemente a carga fiscal suportada, quer pelas diferentes formas de apuramento do rendimento que lhes estão subjacentes, quer pelas diversas taxas de tributação e de retenção a que tais rendimentos passam a estar sujeitos.

Nestas circunstâncias, a decisão de constituir uma sociedade à qual seja aplicado o mecanismo de transparência fiscal passará pela alocação pretendida para os lucros e pela tributação dos sócios em IRS. Em sociedades sem grandes investimentos e que apresentem um montante reduzido de despesas, será vantajoso implementar um sistema de transparência, na medida em que evita distorções no tratamento fiscal dos lucros distribuídos e retidos, harmonizando o princípio da equidade. Neste tipo de sociedades, a adoção do regime geral resultaria numa tributação superior à que se verifica no regime de transparência, dado o somatório do IRC pago pela sociedade com o IRS pago pelos sócios sobre os lucros distribuídos. Para além disso, o RTF contempla a vantagem de admitir na determinação da base tributável, em IRC, certos encargos que não seriam aceites se os sócios fossem tributados individualmente pelo IRS, devido aos limites constantes no art.33º do CIRS. Por outro lado, e como já foi referido, o regime de transparência português comporta ainda alguns inconvenientes, nomeadamente devido à falta de independência por parte dos sócios, aos quais se imputam os resultados da sociedade, para gerir o imposto a pagar na sua esfera pessoal. No mesmo sentido, os sócios não poderão compensar os resultados positivos que tenham obtido, com prejuízos que lhe sejam imputados pela sociedade, uma vez que apenas lhe poderão ser imputados lucros e nunca os prejuízos da mesma, a não ser que se tratem de sócios de entidades que integrem os ACE ou os AEIE.

Ainda assim, atualmente o RTF satisfaz efetivamente os objetivos referidos no CIRC, auxiliando a busca pela justiça do nosso sistema fiscal, através do combate à fraude e da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos. Aliás, a recente clarificação e ampliação do conceito de sociedades de profissionais veio legislar no mesmo sentido, uma vez que com a alteração do art.6º do CIRC, passou a ser mais complexo evitar a tributação pelo RTF, ficando incluídas no âmbito desta norma um

maior número de sociedades, que anteriormente escapavam à sua aplicação. Contudo, em nossa opinião, a comprovação pelas autoridades fiscais, da efetiva verificação dos requisitos de aplicação do “novo” regime, aditados pelo nº4, al.a), § 2 do art.6º do CIRC, é ainda mais complexa do que a anterior. Neste sentido, pensamos ter todo o interesse, numa próxima investigação no âmbito do RTF, analisar os dados estatísticos relativos ao período de 2013 e 2014 por forma a compreender se a atual legislação fiscal contribuiu para o aumento do número de sociedades afetas ao regime, ou seja, averiguar sobre a redução da percentagem de sociedades que contorna o âmbito de aplicação do regime.

Na maioria dos países da UE, entre os quais se destacam, Espanha, França e Reino Unido, vigora um regime de tributação especial, aplicável às sociedades transparentes. No entanto, esses RTF divergem do regime português pelo facto de fazerem, em termos jurídicos, a distinção entre os conceitos de sociedade de pessoas (às quais este se aplica) e de sociedade de capitais. Com base num conjunto de critérios, deveria o legislador português definir e distinguir ambos os conceitos, para uma simplificação da aplicação do RTF em Portugal, e conseqüente uniformização do mesmo.

Este estudo qualitativo, com base numa análise comparativa entre os vários países e os regimes de tributação aplicados às sociedades que apresentam características mais personalistas, reveste-se de importância e pertinência dado que, os trabalhos existentes na área do RTF, tanto quanto temos conhecimento, se limitam ao estudo do cenário português, não fazendo o seu enquadramento no seio do contexto em que estamos inseridos – a UE, e a sua busca pela manutenção de um mercado único.

Bibliografia

Fontes impressas e eletrônicas:

Abreu, J. C. (2014). *Curso de Direito Comercial* (9ª ed., Vols. I - Introdução, atos de comércio, comerciantes, empresas, sinais distintivos). Coimbra: Almedina.

Abreu, J. M. (2015). *Curso de direito comercial* (5ª ed., Vols. II - Das Sociedades). Coimbra: Almedina.

Azevedo, P. C. (2005). O Regime de Transparência Fiscal em Portugal - Breve Análise. *Tese de Pós Graduação em Direito Fiscal*. Faculdade de Direito da Universidade do Porto: Publicações Online.

Basto, J. G. (1980). *O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento - separação ou integração?* Coimbra: Faculdade de Direito da universidade de Coimbra.

Bazeley, P., & Jackson, K. (2013). *Qualitative data analysis with NVIVO*. UK: SAGE publications, Lda.

Câmara, F. S., Garcia, N. O., & Fernandes, J. A. (2013). *Questionnaire on corporate income tax subjects: 2013 EATLP CONGRESS - Portugal*. Lisboa : European Association of Tax Law Professors.

Campos, P. D. (Outubro-Dezembro de 2012). Regimes Jurídico e Fiscal do Agrupamento Complementar de Empresas (ACE) - O papel do ROC. *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, nº59, pp. 56-71.

Cardona, M. C. (15 de Fevereiro de 1990). Regime de transparência fiscal: Viacentro-Administração de centros comerciais, SA. *Fisco*, nº17, pp. 44-49.

Carlos, A. F. (19 de Abril de 1990). Sociedades de profissionais: Notas sobre a circular 8/90 da DGCI. *Fisco*, nº19, pp. 8-10.

Coelho, F. O. (2007). *Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa* (18ª ed.). São Paulo: Saraiva.

Coelho, F. O. (2007). *Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa* (Vol. 18 edição). São Paulo: Saraiva.

Collier, D. (1993). The comparative Method. In A. W. Finifter, *Political Science: The State of the Discipline II* (pp. 105-119). American Political Science Association.

Correia, J. M. (15 de Abril de 1989). Transparência fiscal das sociedades de profissionais. *Fisco*, nº7, pp. 3-8.

Correia, M. J. (2011). *Direito Comercial: Direito da empresa*. Lisboa: Ediforum - Edições Jurídicas, Lda.

Costa, E. M. (22 de Novembro de 2013). *A proposta de alteração na tributação das sociedades de profissionais*. Obtido em 11 de Junho de 2015, de Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve_22novembro.pdf

Costa, J. d. (2014). Conferência Transparência Fiscal - Qual a sua importância no quadro contemporâneo de uma Economia e de uma Sociedade em Crise? *Conferência comemorativa do 10º Aniversário do Tribunal Central Administrativo Sul*, (pp. 1-8). Auditório da Reitoria da Universidade Nova de Lisboa.

Dalfovo, M. S., Lana, R. A., & Silveira, A. (Sem.II de 2008). Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, 2, pp. 1-13.

DGCI. (1990). *Código do IRC Comentado e Anotado*. Direção-Geral das Contribuições e Impostos.

Dias, C. (2007). Os indicadores de base técnico-científica no regime simplificado de determinação do lucro tributável - O caso do setor do transporte rodoviário de mercadorias. *Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa: Universidade Aberta.

Duarte, R. P. (Setembro de 2010). Formas jurídicas da cooperação entre empresas. *Direito das sociedades em revista*, Vol. 4, pp. 137-157.

Elschner, C. (2013). Special tax regimes and the choice of organizational form: Evidence from the European Tonnage Taxes. *Journal of Public Economics*, 97, pp. 206-216.

Estivill, J. e. (1994). Partnership and the fight against exclusion. In A. a. European Economic Interest Group, *The lessons of the poverty 3 programme*. Brussels.

Europeia, C. (2014). *Enterprise and Industry, 2014 SBA Fact Sheet - Portugal*. Obtido em 27 de Maio de 2015, de European Commission : http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2014/portugal_en.pdf

Fernandes, F. J. (2012). Dissertação de Mestrado. *A decisão fiscal planificadora: uma abordagem à sua dimensão teórica e prática*. Universidade do Minho.

Ferreira, A. d. (2013). Avaliação Indireta da Matéria Tributável pela Administração Tributária. *Dissertação de Mestrado em Direito*. Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Fiscal, C. p. (1996). *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças.

- Gomes, N. d. (2000). *Manual de direito fiscal*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Goolsbee, A. (Setembro de 2002). *The impact and inefficiency of the corporate income tax: evidence from state organizational form data*. Obtido em 5 de Março de 2015, de The National Bureau of Economic Research: <http://www.nber.org/papers/w9141>
- Guenther, D. A. (Janeiro de 1992). Taxes and organizational form: a comparison of corporations and master limited partnerships. *The accounting review* , 67, pp. 17-45.
- Guimarães, J. F. (Abril de 2008). *Transparência Fiscal*. Obtido em 10 de Janeiro de 2015, de Revista Eletrónica INFOCONTAB, nº30, de Abril de 2008: <http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2008/30/230.pdf>
- Jiménez-Valladolid, D., & Borrego, F. A. (2013). *Corporate income tax subjects: Spain*. Espanha: European Association of Tax Law Professors.
- Kim, E. H. (Março de 1978). A mean-variance theory of optimal capital structure and corporate debt capacity. *The journal of finance* , 33, pp. 45-63.
- Kouraleva-Cazals, P. (2013). *2013 Congress National Reports - Corporate Income Tax Subjects*. França: European Association of Tax Law Professors.
- Lopes, C. M. (Fevereiro de 1997). A fiscalidade das pequenas e médias empresas - Estudo comparativo na União Europeia. *Dissertação de Mestrado em Economia Europeia* . Coimbra.
- Lourenço, M. (2013). O Paradigma do Rendimento Real - Contributos para a (Des)Construção de um mito. *Dissertação de Mesatrado em Direito Tributário e Fiscal* . Escola de Direito da Universidade do Minho.
- Machado, J. E., & Costa, P. N. (2012). *Curso de direito tributário* (2ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Martins, A. (1999). *A fiscalidade e o financimanelo das empresas: A influência da reforma fiscal de 1988 na estrutura de capital das sociedades*. Porto: Vida Económica.
- Martins, A. (2009). A influência da lei fiscal nas decisões de reestruturar: uma perspectiva financeira. In *Restruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Martins, J. M. (Abril de 1990). O Agrupamento Europeu de Interesse Económico. *Fisco* , nº19, pp. 20-26.
- Maydew, E. L. (21 de Fevereiro de 2001). Empirical Tax Research in Accounting: A Discussion. *Journal of Accounting and Economics* , pp. 389-403.

Montenegro, T. M. (Abril de 2003). O regime de transparência fiscal. *TOC* , nº37, pp. 38-45.

Morais, R. D. (2007). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.

Nabais, J. C. (2013). A Determinação da Matéria Tributável no IRC. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* , 1, pp. 1-25.

Nabais, J. C. (2005). Avaliação indireta e manifestação de fortuna na luta contra a evasão fiscal. *Revista Encontros Científicos* , pp. 162-173.

Nabais, J. C. (2011). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Nabais, J. C. (2015). *Introdução ao direito fiscal das empresas*. Coimbra: Almedina.

Nobes, C., & Parker, R. (2008). *Comparative International Accounting*. England: Pearson Education Limited.

Okuma, A. d. (2009). Normas anti-elisivas domésticas e internacionais no direito tributário internacional. *Tese de Doutorado em Direito* . Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

OTOC. (27 de Dezembro de 2013). *Alterações ao IRC: Transparência fiscal*. Obtido em 6 de Março de 2015, de Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/transparenciafiscal-27dez.pdf>

Palma, A. P. (Setembro de 2013). O regime de transparência fiscal - Análise da eficácia do regime em Portugal e perspectivas de evolução. *Dissertação de mestrado* . Lisboa.

Pereira, M. d. (2011). *Fiscalidade* (4ª Edição ed.). Coimbra: Almedina.

Pinto, J. A. (Junho de 2009). Justificar-se-á manter o regime de transparência fiscal? *Jornal de contabilidade APOTEC* , 387, pp. 200-202.

Pinto, J. A. (Fevereiro de 2009). O abuso das normas antiabuso. *TOC* , 107, pp. 43-46.

Pita, M. A. (15 de Dezembro de 1989). O Agrupamento Europeu de Interesse Económico (Um meio de integração das empresas portuguesas na CEE). *Fisco* , nº15, pp. 6-8.

Pope, J. (August de 2008). Small business taxation: An evaluation of the role of special treatment policies. *The business review* , 10.

Sanches, S. (15 de Fevereiro de 1990). Sociedades transparentes: Alguns problemas no seu regime. *Fisco* , nº17, pp. 35-36.

Santos, A. C. (Julho de 2007). As empresas isentas de IRC e o pagamento especial por conta: algumas perplexidades. *TOC* , 88, pp. 26-29.

Santos, J. C. (15 de Janeiro de 1990). A tributação dos profissionais liberais, uma proposta de mudança. *Fisco*, 16, pp. 20-23.

Santos, N. C. (1991). *Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE), Agrupamento Europeu de Interesse Económico*. Coimbra: Coimbra Editora.

Schmidt, K.-H. (2000). Allocative or Distributive Aims of Income Taxation? *European Journal of Law and Economics*, 10, pp. 179-189.

Schneider, S., & Schmitt, C. J. (1998). O uso do método comparativo nas Ciências Sociais. *Cadernos de Sociologia*, 9, pp. 49-87.

Serrano, M. L.-C. (1999). *La tributación de la renta obtenida por las sociedades profesionales*. Madrid: Editorial COLEX.

Silva, A. (2014). Novo regime simplificado de tributação de IRC. In A. C. Santos, & A. Ventura, *A Reforma do IRC - Do processo de decisão política à revisão do código* (pp. 153-170). Porto: Vida Económica.

Silva, A., & Franco, P. (17 de Janeiro de 2014). *Regime de transparência fiscal aplicável às sociedades de profissionais*. Obtido em 7 de Junho de 2015, de Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve_17janeiro.pdf

Snape, J. (2013). *Corporate Income Tax Subjects in the United Kingdom*. UK: European Association of Tax Law Professors.

Vale, M. L., & Pereira, M. H. (1990). Não aplicação do regime de transparência fiscal às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS). *Fisco*, nº17.

Valente, M. (Abril/Junho de 2001). As sociedades de profissionais face à reforma da tributação do rendimento. *Revisores & Empresas*, pp. 33-41.

Valente, N. (21 de Março de 2014). *Transparência Fiscal*. Obtido em 7 de Junho de 2015, de Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/vidaeconomica21m.pdf>

Jurisprudência in www.dgsi.pt:

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 0830/11 (2 Secção 21 de Março de 2012).

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, 04627/04 (Viseu 26 de Junho de 2008).

Legislação *in* www.portaldasfinancas.gov.pt:

Portaria nº 279/2014, de 30 de Dezembro.

Circular nº6/2014, de 28 de Março.

Anexos

Anexo I

Portaria n.º 1011/2001

ANEXO I

Tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS

1 - Arquitetos, engenheiros e técnicos similares:

1000 Agentes técnicos de engenharia e arquitetura:

1001 Arquitetos;

1002 Desenhadores;

1003 Engenheiros;

1004 Engenheiros técnicos;

1005 Geólogos;

1006 Topógrafos.

2 - Artistas plásticos e assimilados, atores e músicos:

2010 Artistas de teatro, bailado, cinema, rádio e televisão;

2011 Artistas de circo;

2019 Cantores;

2012 Escultores;

2013 Músicos;

2014 Pintores;

2015 Outros artistas.

3 - Artistas tauromáquicos:

3010 Toureiros;

3019 Outros artistas tauromáquicos.

4 - Economistas, contabilistas, atuários e técnicos similares:

4010 Atuários;

4011 Auditores;

4012 Consultores fiscais;

4013 Contabilistas;

4014 Economistas;

4015 Técnicos oficiais de contas;

4016 Técnicos similares.

5 - Enfermeiros, parteiras e outros técnicos paramédicos:

5010 Enfermeiros;

5012 Fisioterapeutas;

5013 Nutricionistas;

5014 Parteiras;

5015 Terapeutas da fala;

*5016 Terapeutas ocupacionais;

5019 Outros técnicos paramédicos.

6 - Juristas e solicitadores:

6010 Advogados;

6011 Jurisconsultos;

6012 Solicitadores.

7 - Médicos e dentistas:

7010 Dentistas;

7011 Médicos analistas;

7012 Médicos cirurgiões;

7013 Médicos de bordo em navios;

7014 Médicos de clínica geral;
7015 Médicos dentistas;
7016 Médicos estomatologistas;
7017 Médicos fisiatras;
7018 Médicos gastroenterologistas;
7019 Médicos oftalmologistas;
7020 Médicos ortopedistas;
7021 Médicos otorrinolaringologistas;
7022 Médicos pediatras;
7023 Médicos radiologistas;
7024 Médicos de outras especialidades.

8 - Professores e técnicos similares:

8010 Explicadores;
8011 Formadores;
8012 Professores.

9 - Profissionais dependentes de nomeação oficial:

9010 Revisores oficiais de contas.
*9011 Notários

10 - Psicólogos e sociólogos:

1010 Psicólogos;
1011 Sociólogos.

11 - Químicos:

1110 Analistas.

12 - Sacerdotes:

1210 Sacerdotes de qualquer religião.

13 - Outras pessoas exercendo profissões liberais, técnicos e assimilados:

1310 Administradores de bens;
1311 Ajudantes familiares;
1312 Amas;
1313 Analistas de sistemas;
1314 Arqueólogos;
1315 Assistentes sociais;
1316 Astrólogos;
1317 Parapsicólogos;
1318 Biólogos;
1319 Comissionistas;
1320 Consultores;
1321 Dactilógrafos;
1322 Decoradores;
1323 Desportistas;
1324 Engomadores;
1325 Esteticistas, manicuras e pedicuras;
1326 Guias-intérpretes;
1327 Jornalistas e repórteres;
1328 Louvados;
1329 Massagistas;
1330 Mediadores imobiliários;
1331 Peritos-avaliadores;
1332 Programadores informáticos;
1333 Publicitários;
1334 Tradutores;
*1335 Farmacêuticos;

**1336 Designers.

14 - Veterinários:

1410 Veterinários.

15 - Outras atividades exclusivamente de prestação de serviços:

1519 Outros prestadores de serviços.

(* - alteração pela Portaria 256/2004, de 9 de Março)

(** - Aditada pelo artº48º da Lei 53-A/2006, de 29 de dezembro)