



Micaela Andreia Monteiro Lopes

# **A TRANSPARÊNCIA FISCAL**

## **CONTRIBUTO PARA A COMPREENSÃO DO ARTIGO 6.º DO CIRC**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra  
no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre),  
na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas com Menção em Direito Fiscal

Orientador: Professor Doutor José Casalta Nabais

Coimbra, 2016



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



• U • C •

**FDUC** FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Micaela Andreia Monteiro Lopes

**A TRANSPARÊNCIA FISCAL  
CONTRIBUTO PARA A COMPREENSÃO DO ARTIGO 6.º DO CIRC**

**FISCAL TRANSPARENCY  
CONTRIBUTION FOR CIRC'S 6TH ARTICLE COMPREHENSION**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas com Menção em Direito Fiscal

Orientação: Professor Doutor José Casalta Nabais

Coimbra, 2016

*Deus quer,  
o Homem sonha,  
a obra nasce*

(Fernando Pessoa)

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus.

À memória da minha avó Hortência e da Dona Idalina.

Aos meus pais, Francisco e Madalena.

Ao meu pai, a quem reconheço todo o esforço e que muito me ajudou nesta etapa. Pelas palavras que fizeram de mim uma pessoa exigente, determinada e capaz de lutar pelos seus sonhos. Um obrigada não basta.

Em especial à minha mãe, pela guerreira que é, por nunca baixar os braços perante as contrariedades e enfrentar a vida com um sorriso no rosto. Por ser a minha confidente, a melhor amiga, e, acima de tudo, pelo amor incondicional que me dá.

Ao Tico. O meu bebé e fiel companheiro das longas horas de estudo, que trouxe alegria à minha vida e me enche de amor a cada ronronar.

Ao Luís, pelo carinho, dedicação e paciência. Por ter estado do meu lado e pela força com que me ajudou a enfrentar as adversidades.

À Dona Adelaide, à Rita e à Francisca. A verdadeira família com que Coimbra me presenteou. As conversas depois do jantar, as sábias palavras, os conselhos e a ânimo permanecerão para sempre meu coração. A vocês devo ter chegado aqui e, apesar destas palavras não serem suficientes para agradecer todo o amor, fica a certeza que vos levo comigo para a vida.

À Vanessa, por ter sido mais que minha madrinha, uma verdadeira amiga que esteve sempre presente e a quem estarei permanentemente grata.

À Carina, à Sara Almeida e à Sara Campos, por acompanharem de perto esta luta, mostrando-nos que há ainda pessoas, verdadeiramente, boas no Mundo.

À Nélia, à Tânia, à Carolina, à Inês, à Mélanie e à Luci. Ao Pedro, ao João e ao Ricardo. Às afilhadas, netas e bisnetas. Às Rosas Negras e às Fénix. À amizade, às memórias, aos cafés e aos sorrisos que me roubaram. Por me terem dado muito mais do que eu merecia e do aquilo que vos fui capaz de oferecer. Por terem feito destes anos, os mais felizes da minha vida. A vós, um grande F-R-A!

Ao meu patrono Senhor Dr. José Albuquerque Ferreira e sua esposa Senhora Dr.<sup>a</sup>. Inês Cepa. Muito reconheço e agradeço os ensinamentos, a humanidade e a compreensão que desde o primeiro dia tiveram para comigo.

À Senhora Professora Irene Santos, pela sensibilidade, pela alegria e encorajamento. Uma verdadeira inspiração e força da natureza. Um muito obrigado não chega por toda a amabilidade e generosidade com que me ajudou no meu percurso escolar.

Ao Senhor Doutor David Magalhães. O expoente máximo do ensino. Que em muito contribui para que este sonho se concretizasse. Pela motivação, alegria e interesse que desde as aulas de Direito Romano manifestou, incentivando-me a trabalhar e a querer chegar mais longe. À sua bondade, prontidão, atenção e delicadeza, um sincero, e eterno, bem-haja.

Ao meu orientador, Senhor Doutor José Casalta Nabais. A grandiosidade profissional, humanamente, inalcançável. Um ser exemplar, fadado com um enorme coração. Jamais esquecerei todo o incentivo, a disponibilidade e a presença que desde sempre demonstrou ter para comigo e para com este projeto. Resta apenas o meu mais genuíno agradecimento por ter aceite em me acompanhar neste percurso e por, acima de tudo, nele ter acreditado. Senhor Doutor, foi uma honra.

Às Fundações Rangel de Sampaio e Francisco Salgado Zenha.

## RESUMO

A descida progressiva da taxa nominal do IRC e o conseqüente aumento do diferencial relativamente às taxas do IRS tem conduzido a uma excessiva e desenfreada constituição de sociedades, em substituição do exercício das atividades em nome individual. A transparência fiscal é um instrumento na procura da verdade e da responsabilidade, por meio do qual se retira o véu da personalidade jurídica às entidades por ele abrangidas, visualizando-se apenas a figura dos respetivos sócios ou membros. Com efeito, a lei como que vê através dessa entidade, dando-se voz aos opositores da tributação da sociedade que defendiam que deveria transferir-se a tributação para a pessoa dos seus sócios. O regime de transparência fiscal está consagrado no artigo 6º do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas e foi instituído em Portugal, em 1989, mas era já aplicado há muito noutros países para as denominadas sociedades de pessoas (*partnerships*). É caracterizado pela desconsideração, para efeitos de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, da personalidade jurídica de determinados entes coletivos, tributando-se o respetivo rendimento diretamente na pessoa dos seus sócios ou membros, independentemente de ocorrer distribuição de lucros. Com o intuito de assegurar a neutralidade fiscal, eliminar a *dupla tributação económica* e combater a evasão e fraude fiscais, a sua estatuição sempre gerou controvérsias, essencialmente quanto às entidades por si abrangidas – as *flow-through*, *pass-through* ou *fiscally-transparent entities* –, operacionalidade prática e determinação dos resultados que devem ser imputados aos seus sócios. O nosso ordenamento jurídico-tributário não tem sido objeto de profundas alterações, enaltecendo-se, porém, a última, em 2014, que ocorreu com a Reforma do CIRC e que veio a alargar o seu âmbito subjetivo. Certos que, perante as questões controvertidas que reclamam uma reflexão mais cuidada, as posições doutrinárias e a jurisprudência produzida, há ainda um longo caminho a percorrer.

Palavras-chave: regime de transparência fiscal; princípio da neutralidade fiscal; dupla tributação; evasão fiscal; desconsideração da personalidade jurídica; personalidade coletiva; sociedades transparentes; grupos transparentes; sociedades de profissionais.

## **ABSTRACT**

The progressive decrease in the IRC's nominal rate and the consequent differential increase regarding the IRS rates have led to an excessive and uncontrolled foundation of societies, which replaced the practice of individual based activities. Fiscal transparency is a tool used in the pursuit of the truth and responsibility, through which the legal personality of the entities is unveiled, allowing only the inspection of the respective partners or individual members. Indeed, it is as if the law saw through that entity, granting voice to the societies' taxation opponents that argue that the taxation should be transferred to its partners' legal personality. The fiscal transparency regime is established in Article 6 of the Taxation Code of Income and Gains of Collective People and it was approved in Portugal in 1989, although it was applied in other countries before this to the so-called partnerships. This regime is characterized by the disregard of the legal personality of certain collective entities for purposes of collective people's income taxation, taxing the respective income directly to the entity of its partners or members independently of there being a profit distribution. With the objective of tax neutrality insurance, double taxation elimination and fight against tax evasion and fraud, this establishment always generated controversy, mainly as to the entities covered (the so called flow-through, pass-through or fiscally-transparent entities), the practical operability and the results determination that should be allocated to its members. Our legal taxation system has not been subjected to profound changes, nevertheless the last one in 2014, brought the CIRC reform and the extension of its subjective range. Given that the controversial issues call for a more careful reflection, doctrinal positions and produced jurisprudence, certainly there is still a long way to go.

Keywords: fiscal transparency regime; principle of fiscal neutrality; double taxation; tax evasion; disregard of legal entity; collective personality; transparent societies; transparent groups; professional societies.

## **SIGLAS E ABREVIATURAS**

|         |   |
|---------|---|
| Ac(s).  | Acórdão(s)  |
| ACE     | Agrupamentos Complementares de Empresas                               |
| AEIE    | Agrupamentos Europeus de Interesse Económico                          |
| Al(s).  | Alínea(s)   |
| Art(s). | Artigo(s)   |
| AT      | Autoridade Tributária e Aduaneira                                     |
| BGH     | Bundesgerichtshof   |
| BMJ     | Bill Moyers Journal   |
| CC      | Código Civil  |
| CDT     | Convenções para evitar a dupla tributação internacional               |
| CEE     | Comunidade Económica Europeia   |
| CEJ     | Centro de Estudos Judiciários   |
| CFC     | Controlled Foreign Company  |
| Cfr.    | Confronte   |
| CGD     | Caixa Geral de Depósitos  |
| CIMI    | Código do Imposto Municipal sobre Imóveis                             |
| CIMIT   | Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis |
| CIRC    | Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas             |
| CIRE    | Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas                    |



|                     |  |
|---------------------|--|
| CIRS                | Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares                   |
| CIS                 | Código do Imposto do Selo  |
| CN                  | Código do Notariado  |
| Cód.                | Código   |
| Coord.              | Coordenação  |
| CPC                 | Código de Processo Civil   |
| CPPT                | Código de Procedimento e de Processo Tributário                              |
| CRCSPSS             | Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social |
| CRP                 | Constituição da República Portuguesa   |
| CSC                 | Código das Sociedades Comerciais   |
| CT                  | Código do Trabalho   |
| CTF                 | Ciência e Técnica Fiscal   |
| CTJ                 | Cadernos de Justiça Tributária   |
| DGCI                | Direção Geral dos Impostos   |
| DL                  | Decreto-Lei  |
| DR                  | Diário da República  |
| Dr <sup>(*)</sup> . | Doutor(a)  |
| DSIRC               | Direção Geral de IRC   |
| Ed.                 | Edição   |
| EIRL                | Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada                      |

|      |   |
|------|---|
| EOA  | Estatuto da Ordem dos Advogados                             |
| EUA  | Estados Unidos da América                                   |
| FDUC | Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra             |
| GIE  | Groupement d'Intérêt Économique                             |
| IASB | International Accounting Standards Board                    |
| IBFD | International Bureau of Fiscal Documentation                |
| IES  | Informação Empresarial Simplificada                         |
| IFA  | International Fiscal Association                            |
| IMI  | Imposto Municipal sobre Imóveis                             |
| IMT  | Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis |
| IRC  | Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas              |
| IRPF | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas             |
| IRS  | Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares           |
| IS   | Imposto do Selo   |
| IS   | Impuesto sobre la Renta de las Sociedades                   |
| IVA  | Imposto sobre o Valor Acrescentado                          |
| L    | Lei   |
| LEO  | Lei do Orçamento do Estado                                  |
| LIS  | Ley del Impuesto sobre Sociedades                           |
| LGT  | Lei Geral Tributária  |
| MOE  | Membro dos Órgãos Estatutários                              |

|          |   |
|----------|---|
| N.º      | Número  |
| NJW      | Neue Juristische Wochenschrift                            |
| Ob. cit. | Obra citada   |
| OCDE     | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico |
| P.       | Página  |
| PP.      | Páginas   |
| Proc.    | Processo  |
| RDS      | Revista de Direito das Sociedades                         |
| Reg.     | Regulamento   |
| RETGS    | Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades    |
| RG       | Reichsgericht   |
| RLJ      | Revista de Legislação e Jurisprudência                    |
| RMMG     | Retribuição Mínima Mensal Garantida                       |
| ROA      | Revista da Ordem dos Advogados                            |
| ROC      | Revisores Oficiais de Contas                              |
| RTF      | Regime de Transparência Fiscal                            |
| SGPS     | Sociedades Gestoras de Participações Sociais              |
| SNC      | Sistema de Normalização Contabilística                    |
| Ss.      | Seguintes   |
| STA      | Supremo Tribunal Administrativo                           |
| STJ      | Supremo Tribunal de Justiça                               |

|      |                                 |
|------|---------------------------------|
| T.   | Tomo                            |
| TC   | Tribunal Constitucional         |
| TCA  | Tribunal Central Administrativo |
| TOC  | Técnicos Oficiais de Contas     |
| TRC  | Tribunal da Relação de Coimbra  |
| TRL  | Tribunal da Relação de Lisboa   |
| TRP  | Tribunal da Relação do Porto    |
| TS   | Tribunal Supremo                |
| V.   | Vide                            |
| V.g. | Vide gratia                     |
| Vol. | Volume                          |

## ÍNDICE

|                             |     |
|-----------------------------|-----|
| Agradecimentos .....        | i   |
| Resumo .....                | iii |
| Abstract.....               | iv  |
| Siglas e abreviaturas ..... | v   |
| Introdução .....            | 1   |

### CAPÍTULO I

|   |    |
|---|----|
| A TRANSPARÊNCIA FISCAL E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE ...         | 3  |
| 1 – As manifestações da desconsideração da personalidade jurídica ..... | 6  |
| 2 – A desconsideração no direito fiscal.....                            | 9  |
| 2.1 – A transparência fiscal internacional .....                        | 9  |
| 2.2 – O regime de transparência fiscal .....                            | 11 |

### CAPÍTULO II

#### AS ENTIDADES TRANSPARENTES

|   |    |
|---|----|
| 1 – As sociedades transparentes .....                                   | 14 |
| 1.1 – As sociedades civis.....  | 14 |
| 1.2 – As sociedades de profissionais .....                              | 17 |
| 1.2.1 – As sociedades de pessoas e as sociedades de capitais .....      | 17 |
| 1.2.2 – As sociedades de profissionais para efeitos fiscais.....        | 22 |
| 1.2.3 – A subalínea 2), da alínea a) do n.º 4 do artigo 6º do circ..... | 26 |
| 1.3 – As sociedades de simples administração de bens.....               | 31 |
| 2 – Os grupos transparentes .....                                       | 33 |
| 2.1 – Os agrupamentos complementares de empresas .....                  | 35 |

|   |    |
|---|----|
| 2.2 – Os agrupamentos europeus de interesse económico ..... | 38 |
| 2.3 – A sua inserção no artigo 6º do circ .....             | 40 |

### CAPÍTULO III

#### AS FINALIDADES DA TRANSPARÊNCIA

|   |    |
|---|----|
| 1 – A neutralidade fiscal .....   | 44 |
| 2 – A luta contra a evasão fiscal.....  | 47 |
| 2.1 – A personalidade coletiva .....  | 49 |
| 2.2 – A doutrina da desconsideração da personalidade jurídica.....                              | 53 |
| 3 - A eliminação da dupla tributação .....  | 62 |
| 3.1 – O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e sobre as pessoas<br>singulares ..... | 66 |

### CAPÍTULO IV

#### O REGIME JURÍDICO

|  |    |
|--|----|
| 1 – Não incidência ou isenção? .....                         | 73 |
| 2 – Os resultados a imputar aos sócios.....                  | 76 |
| 2.1 – Nas sociedades transparentes .....                     | 76 |
| 2.2 – Nos grupos transparentes.....                          | 78 |
| 2.3 – A impugnação da matéria coletável .....                | 79 |
| 2.4 – A partilha de resultados .....                         | 80 |
| 3 – A tributação na esfera das entidades transparentes ..... | 83 |
| 4 – As obrigações contabilísticas e fiscais .....            | 88 |
| 4.1 – A organização da contabilidade.....                    | 88 |
| 4.2 – As obrigações acessórias .....                         | 92 |
| 4.3 – A retenção na fonte.....                               | 93 |

|   |     |
|---|-----|
| 4.4 – Os pagamentos por conta.....                              | 95  |
| 5 – O regime contributivo das sociedades de profissionais ..... | 95  |
| 6 – A tributação dos sócios ou membros não residentes.....      | 100 |

## CAPÍTULO V

### REFLEXÃO SOBRE A TRANSPARÊNCIA

|  |      |
|--|------|
| 1 - Confronto do regime de transparência com a não transparência .....           | 102  |
| 2 – Quanto às sociedades de simples administração de bens.....                   | 117  |
| 3 – Conclusão.....   | 122  |
| <br>   |      |
| Bibliografia .....   | 129  |
| Jurisprudência .....   | 137  |
| Anexos .....   | 141  |
| Anexo I – Tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS .....                     | 1451 |
| Anexo II – Circular n.º 8 de 16 de fevereiro de 1990 da DSIRC .....              | 1465 |
| Anexo III – Ofício-Circulado n.º 20132/2008 de 14 de abril de 2008 da DSIRC..... | 146  |

## INTRODUÇÃO

Os cidadãos recorrem às estruturas criadas pelo Estado para verem satisfeitas parte das suas necessidades primárias, o que o leva a procurar receitas nos impostos para fazer face a tais solicitações e, ao mesmo tempo, cumprir o desígnio constitucional do artigo 103º, n.º 1: uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. O setor empresarial desempenha um papel importantíssimo para que este objetivo seja atingido, mas, quando o *intuitus personae* do sócio assume maior importância que a estrutura societária, o Estado entende que a deve desconsiderar, e imputar os efeitos fiscais àqueles que são, na verdade, os verdadeiros responsáveis pela prossecução do objeto social: os sócios.

Surge, assim, o regime de transparência fiscal, aplicado a certas entidades coletivas, mas cujos efeitos se refletem, essencialmente, na esfera jurídica dos sócios. A sua consagração, e aplicação, têm sido alvo de controvérsia, essencialmente, em relação às entidades abrangidas, alimentada pela não conveniente justificação, por parte do legislador, da sua opção, que faz, somente, uma breve referência à sua fundamentação doutrinária. As questões jurídico-doutrinárias que suscita são de tal ordem controversas que, em Espanha, no ano de 2003, este regime foi eliminado. Contudo, existindo vozes nesse sentido, solução semelhante ainda está longe de ser estatuída em Portugal.

Foram precisamente tais fatores que nos motivaram a estudar este regime, apesar de estarmos cientes dos obstáculos que se adivinhavam, reflexo da constante metamorfose que envolve todo o Direito fiscal e, não obstante a transparência não ter sofrido profundas alterações, desde a sua implementação, vimo-nos a braços com a escassez de estudos referentes ao mesmo.

Deste modo, e porque a metodologia de investigação assim o aconselha, esta dissertação estará dividida em cinco Capítulos. Começaremos por verificar que ao artigo 6.º do CIRC subjaz os ideais da *doutrina da desconsideração da personalidade jurídica*, e, de seguida, analisaremos, detalhadamente, cada *entidade transparente*, adiantando, desde já, que são as *sociedades de profissionais* as que merecem a nossa mais profunda atenção.

No Capítulo III, referente aos objetivos da transparência, explicaremos o princípio da neutralidade fiscal, tendo, sempre, como plano de fundo, a Constituição da República Portuguesa. Estudaremos, com mais atenção, a personificação das pessoas coletivas e os



problemas que lhe estão associados, necessária para que possamos compreender, com precisão, a *doutrina da desconsideração*. Quanto à eliminação da dupla tributação económica, abordaremos a questão, que assombra todos os sistemas fiscais: a sociedade é detentora de capacidade contributiva?

Posteriormente, examinaremos o regime jurídico, não esquecendo, nem a forma de determinação da matéria coletável, nem as obrigações, tanto a nível contabilístico, como fiscal. Terminaremos com uma profunda reflexão sobre a transparência, elaborando, sempre que necessário, uma análise crítica, apoiada na doutrina e jurisprudência, já que estamos cientes que a complexidade do tema assim o exige.

## CAPÍTULO I

### A TRANSPARÊNCIA FISCAL E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE

O Direito Fiscal assume uma importância cada vez mais acentuada no planeamento da vida dos contribuintes, quer estes sejam pessoas singulares, quer sejam pessoas coletivas. Quanto às últimas, tem-se verificado, ao longo dos anos, que reclamam um esforço fiscal mais baixo, alimentando a tendência que se tem vindo a verificar na excessiva criação de sociedades com o exclusivo, ou principal, objetivo de poupança fiscal. O Estado português é (ainda) um Estado Social ao serviço dos seus cidadãos, e procura proporcionar-lhes uma vida condigna, em igualdade de condições e oportunidades. O Estado moderno apresenta-se por toda a parte como um Estado Fiscal, que tem por suporte financeiro determinante a figura dos impostos e cujo nível de fiscalidade é reclamado pelo Estado Social recortado na Constituição<sup>1</sup>.

Visto constituir um dos mais genuínos suportes financeiros para a realização dos princípios estruturais do Estado de Direito, o Estado Fiscal não poderá a ele contrapor-se. No entanto, se perspectivado a partir dos cidadãos, o Estado Fiscal é concretizado no *princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos e das suas organizações empresariais*<sup>2</sup>. Assim, os impostos são a contraprestação aceitável para que vivamos numa sociedade estruturada pelo *princípio da liberdade* que se encontra manifestado na consagração constitucional dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos e da sociedade. Essa liberdade, refletida na *liberdade de gestão fiscal*, adquire grande importância no setor empresarial, reconhecendo ao sujeito passivo a possibilidade de planificar a sua vida de uma forma livre, atribuindo-lhe o direito de optar pela solução menos onerosa e mais adequada à sua organização e funcionamento com o intuito de reduzir o montante de imposto a pagar. A verdade é que a lei fundamental não impõe a necessidade de forma de pessoa coletiva para o exercício de qualquer atividade económica ou social, o

---

<sup>1</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 9ª ed., Almedina, Coimbra, 2016, p. 135.

<sup>2</sup> Sobre o princípio da livre disponibilidade económica v. CASALTA NABAIS, José, *ob. Cit.*, p. 136; CASALTA NABAIS, José, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 4ª Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 681-686 e CASALTA NABAIS, José, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, Coimbra, 2013, p. 48. V. SILVA, Suzana M. C. L. T.. 2011. «Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise», in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, coord. José Casalta Nabais, Suzana Tavares da Silva, Coimbra, Almedina, 2011.

que demonstra que vigora, entre nós, o *princípio da liberdade de configuração jurídica*. Aos indivíduos, enquanto agentes económicos e sociais, é-lhes reconhecida a liberdade de organização ou estruturação na forma jurídica mais adequada à prossecução dos seus interesses. Isto significa que a decisão de constituição de pessoas coletivas é, em última *ratio*, algo que só aos indivíduos diz respeito.

Assim, a personificação das sociedades comerciais mostra-se essencial para a prossecução do escopo lucrativo e do objeto social, constituindo um expediente legal que permite torná-las numa entidade detentora de património próprio, distinta dos seus sócios. Se estivermos perante uma sociedade cuja responsabilidade é limitada, será ela que responderá perante os seus credores com o seu património, ficando os sócios libertos dessa responsabilidade, para quem as obrigações da sociedade são obrigações de outrem. É esta perfeita autonomia patrimonial que lhe permite a limitação do risco económico<sup>3</sup> da atividade que desenvolvem, oferecendo segurança ao investimento. A personalidade jurídica é, tanto para as pessoas físicas como coletivas, um conceito jurídico, uma realidade situada no mundo jurídico, uma criação do espírito humano no campo do Direito, em ordem à realização de fins jurídicos. Para os entes coletivos é essencialmente um *mecanismo técnico-jurídico*, justificado pela ideia de, com maior comodidade e eficiência, organizar a realização dos interesses coletivos e duradouros, exprimindo, assim, uma técnica organizatória julgada vantajosa<sup>4</sup>.

Encontrar-se-ão os seus credores numa posição de risco?

Não, os mecanismos de publicidade legal permitem, a quem contrata com as pessoas coletivas, conhecer a importância e valor do seu capital, e avaliar, assim, qual a sua capacidade de resposta patrimonial perante as responsabilidades assumidas. No entanto, bem sabemos que o cidadão é capaz dos meios mais ardilosos e engenhosos para se subsumir a determinada consequência ou requisito legal por o considerar entrave à prossecução do fim que visa atingir. É aqui que se confronta o legalmente permitido e as situações que, por violarem preceitos ou princípios jurídicos, o Direito deve combater. Não raras vezes, o indivíduo, conscientemente ou não, transpõe essa fronteira, cabendo ao ordenamento jurídico a consagração dos instrumentos mais eficazes na dissuasão e sancionamento

---

<sup>3</sup> A responsabilidade limitada constitui uma vantagem importantíssima, pois mantém o património dos instituidores, sócios ou membros, livre e protegido dos credores da pessoa coletiva.

<sup>4</sup> MOTA PINTO, Carlos Alberto da *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2012. pp. 140-144.

daqueles que o praticam. É o que acontece quando a personalidade jurídica das sociedades (denominada por *personalidade coletiva*), erigida pelo Direito como forma de incentivar o desenvolvimento de atividades económicas, criando empregos e fomentando o desenvolvimento económico e social, é mobilizada de modo ilícito e abusivo, contrariando normas ou princípios gerais, a ética dos negócios e a boa-fé, daí resultando prejuízos para terceiros. Quando a personalidade jurídica é desvirtualizada e a autonomia, que a ela é inerente, utilizada para propósitos distintos aos que o legislador pretendia atingir, cumpre ao Direito encontrar a solução que melhor se coadune ao combate a tal situação.

A fim de fazer face a estes comportamentos fraudulentos e ao abuso da pessoa coletiva por parte daqueles que compõem as sociedades – que se encontram escudados pelos privilégios por ela conferidos, designadamente a separação de patrimónios e a limitação da responsabilidade –, consubstanciados no desrespeito pelo princípio da separação entre a pessoa coletiva e os seus membros, há muito que era reclamado um eficaz mecanismo capaz de superar as implicações emergentes da personalidade jurídica. Surge, então, no Direito comercial um movimento doutrinário e jurisprudencial, no sentido de desconsiderar a *personalidade coletiva*, denominado pela doutrina americana *to lift the corporate*, pela alemã de *durchgriff* e pela francesa de *transparence* e, entre nós, apelidada de *desconsideração da personalidade jurídica*<sup>5</sup>.

O abuso do instituto da *personalidade coletiva* traduz um caso de abuso de direito, ou de exercício inadmissível de posições jurídicas por meio de um ente coletivo, e o comportamento que suscita a *desconsideração* caracteriza-se por atentar contra a confiança legítima – *venire contra factum proprium*, *suppressio* ou *surrectio* –, ou por defrontar a regra da primazia da materialidade subjacente – *tu quoque* ou exercício desequilibrado. Levantar o véu societário, por se verificar e demonstrar que houve um abuso da possibilidade de escolha das formas societárias, tem em vista chegar à pessoa do sócio, de forma a responsabilizá-lo perante os lesados pela sua atuação, não reconhecendo a forma jurídica criada e, conseqüentemente, imputando-lhe condutas que, se não fosse o *superamento della personalità giuridica*, seriam atribuídas apenas à sociedade.

---

<sup>5</sup> SALDANHA SANCHES, José, «Sociedades transparentes: alguns problemas do seu regime», *Fisco*, nº 17, fevereiro de 1990, p. 35-36.

## 1 – AS MANIFESTAÇÕES DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

No nosso ordenamento jurídico, *a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica* tem reflexos não só no Direito comercial, como também no Direito fiscal e até no Direito laboral. Não obstante os interesses que visa proteger serem distintos para cada uma das áreas em questão, alguns exemplos nos cumpre, brevemente, enunciar.

No âmbito do Direito comercial, o problema surgiu no seio da lógica do crescente agrupamento das sociedades comerciais, onde é mais complexo e ocorre com maior intensidade. *Levantar* a personalidade nos grupos das sociedades, de modo a surpreender a realidade material subjacente, equivale a distribuir a responsabilidade em obediência a critérios diferentes daqueles que resultariam do seu regime. Assim, esta *doutrina* surgiu *a posteriori* com o intuito de resolver problemas reais inerentes à *personalidade coletiva*. A doutrina procede a uma *constelação*<sup>6</sup> de casos concretos, na qual esta se manifesta: a *confusão de esferas patrimoniais*; a *subcapitalização*; e o *atentado a terceiros e o abuso de personalidade*.

A primeira verifica-se quando a separação entre o património da sociedade e dos sócios não seja clara devido à não observância de certas regras societárias, ou por decorrências objetivas. Esta situação é mais patente nas sociedades unipessoais e, na Alemanha, devido à inexistência de tutela legal, os princípios gerais e a *teoria do levantamento da personalidade jurídica* eram mobilizados para solucionar o problema<sup>7</sup>. De facto, podemos ainda distinguir duas situações<sup>8</sup>: a *mistura de sujeitos de responsabilidade* e a *mistura de massas patrimoniais*. A *mistura de sujeitos de responsabilidade* – por exemplo, através do desrespeito pelas formalidades societárias, ou pela existência de uma unidade de posse das quotas ou da identidade dos membros de duas ou mais administrações – é passível

---

<sup>6</sup> Classificação com menor carácter descritivo, Cfr. SCHMIDT, Karsten, *Gesellschaftsrecht*, 3ª ed. § 9 e KÜBER, Friedrich, *Gesellschaftsrecht*, 5ª ed. (1999), § 23 (311).

<sup>7</sup> Tomemos em consideração a seguinte jurisprudência: RG 8 de julho de 1957, RGHZ 25 (1958), 115-124 (117) que defende que não deveriam ser admitidas diferenças jurídicas entre a sociedade e os sócios; RG 13 de novembro de 1973, RGHZ 61 (1974), RG 12 de novembro de 1975, RGHZ 65 (1976), e OLG Düsseldorf, de 1 de maio de 1989, GmbHR 1990, no sentido de que, quando existisse somente um único sócio, a diferença entre os patrimónios poderia ser ignorada, denominando-se, estes casos, por responsabilidade por *levantamento da personalidade coletiva*. Também RG 13 de abril de 1994, RGHZ 125 (1995), nos quais se determinou as condições para que o sócio gerente viesse a ser responsável pela mistura dos patrimónios.

<sup>8</sup> CORDEIRO, Pedro, *A desconsideração da personalidade jurídica das sociedades comerciais*, 3ª ed., Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2008, p. 70.

de gerar danos aos credores sociais, sendo dever dos sócios primar pela capacidade de desvinculação de identidade dos sujeitos de responsabilidade. A *mistura material de patrimónios* deve, também, produzir a perda da responsabilidade limitada de quem a provoca, pois a fronteira existente entre a autonomia patrimonial da sociedade e a dos sócios torna-se fluída, não devendo, por isso, ser respeitada.

Estaremos perante um caso de *subcapitalização*, quando a sociedade for constituída com capital insuficiente. Esta é aferida em função do próprio objeto societário ou da sua atuação, surgindo, deste modo, como tecnicamente abusiva<sup>9</sup>. Caso a *subcapitalização* se verifique no momento da constituição da sociedade, será uma *subcapitalização originária*, se for em momento ulterior, dir-se-á *superveniente*. A *subcapitalização* também poderá ser *nominal* ou *material*. *Nominal*, quando a sociedade tem a possibilidade de recorrer a capitais alheios, através de empréstimos efetuados pelos sócios que se apresentam, posteriormente, como credores. Por sua vez, será *material*, quando houver uma efetiva insuficiência de fundos próprios ou alheios, sendo que, para efeitos de desconsideração, só esta releva. A sua finalidade poderá ser o prejuízo dos credores sociais, a provocação ou o retardamento de falências, sendo a *culpa in contraendo* e a responsabilidade delitual<sup>10</sup> utilizadas pela jurisprudência para a resolução destas situações<sup>11</sup>.

O artigo 501º do CSC estipula o seguinte: *a sociedade diretora é responsável pelas obrigações da sociedade subordinada, constituídas antes ou depois da celebração do contrato de subordinação, até ao termo deste*. Nos termos do artigo 491º do mesmo Código, aquele preceito aplica-se mesmo aos grupos constituídos por domínio total e, nos casos em que uma sociedade é controlada por outra, através de contrato de subordinação ou de domínio total, a sociedade dominante responde, pura e simplesmente, pelas dívidas da subordinada, independentemente da sua fonte. O legislador não coloca em questão a *personalidade coletiva*, mas, considera que as razões que justificam a separação de patrimónios não se encontram presentes. Como a sociedade dominante podia encaminhar as

---

<sup>9</sup> Também no ramo do Direito bancário e no Direito dos seguros, novos casos de *desconsideração* vão emergindo, essencialmente por exigências de supervisão. Também no ramo do Direito bancário e no Direito dos seguros, novos casos de *desconsideração* vão emergindo, essencialmente por exigências de supervisão. V. CORDEIRO, António Menezes, *O Levantamento da Personalidade Jurídica no Direito Civil e Comercial*, Coimbra, Almedina, 2000, p. 118.

<sup>10</sup> A este respeito v. RGH 27.10.1982, NJW 1983, 676-678 e RGH 01.031993, NJW 1994, 2149-2152.

<sup>11</sup> No ordenamento-jurídico alemão, o recurso ao § 826 do BGB mostra-se eficiente para justificar a responsabilidade dos sócios pela *subcapitalização*, na medida em que tal atuação se consubstanciaria num atentado aos bons costumes.

suas dívidas para a sociedade dominada, poria em causa a segurança dos credores e a confiança societária, sendo que, só relativamente à responsabilidade por dívidas, se procede à desconsideração.

Mais. O artigo 83º, n.ºs 1 e 3 do supramencionado Código determina que, quando o sócio, por si, ou por acordo parassocial, tem legitimidade para designar administradores e o faz, responde para com o designado de forma solidária, nos termos da *culpa in eligendo*, o que nos demonstra que a *personalidade coletiva* é protegida de forma a garantir a tutela de terceiros. Também o artigo 84º determina que, se uma sociedade reduzida a um único sócio for declarada falida, este responde ilimitadamente pelas obrigações sociais contraídas no período posterior à concentração das quotas ou das ações, contanto que se prove que, nesse período, não foram observados os preceitos da lei que estabelecem a afetação do património da sociedade ao cumprimento das respetivas obrigações. O mesmo se aplica ao período de duração da referida concentração, caso a falência ocorra depois de ter sido reconstituída a pluralidade de sócios.

No Direito laboral, a *desconsideração da personalidade* manifesta-se no n.º 1 do artigo 143º do Código do Trabalho que afirma que, a cessação do contrato de trabalho a termo, por motivo não imputável ao trabalhador, impede a sua nova afetação com o mesmo empregador *ou sociedade que com este se encontre em relação de domínio ou de grupo, ou mantenha estruturas organizativas comuns*. O contrato de trabalho a termo resolutivo só pode ser celebrado para satisfação de necessidade temporária da empresa, e pelo período estritamente necessário à satisfação dessa necessidade<sup>12</sup>. Assim, o artigo 143º, combate o abuso da personalidade jurídica, por parte da entidade entregadora que, sob a veste de empresa distinta, se dotava de uma série de artimanhas jurídicas, e contornava o artigo 140º, realizando, de forma consecutiva, contratos de trabalho precários com o mesmo trabalhador<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Cfr. art. 140º do CT.

<sup>13</sup> O STJ e o TR de Lisboa já se pronunciaram neste sentido nos acórdãos de 28.11.2012 (Proc. n.º 229/08.3TTBGC.P1.S1 e relator Dr. Pinto Hespanhol) e de 09.12.2008 (Proc. 5829/2008-4 e relatora Dr.ª. Maria João Rombra), respetivamente.

## 2 – A DESCONSIDERAÇÃO NO DIREITO FISCAL

Motivada pelo planeamento fiscal ilegítimo, a *desconsideração da personalidade jurídica* também ecoa no âmbito do Direito fiscal. Apontamos como sua manifestação o *regime de transparência fiscal* que se desdobra no *regime das controlled foreign company* ou *transparência fiscal internacional*, previsto no artigo 66º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, e no *regime de transparência fiscal*, estatuído no artigo 6º, o qual merecerá a nossa profunda atenção ao longo deste estudo.

### 2.1 – A transparência fiscal internacional

Por meio da eliminação das dificuldades a nível de deslocação de pessoas, bens e capitais, a União Europeia em muito contribui para a deslocalização das empresas para Estados com mais baixa carga fiscal<sup>14</sup>, conduzindo a uma feroz concorrência, não só entre elas, como também entre os próprios Estados. É neste contexto que surge o *regime das controlled foreign company*<sup>15</sup>. Sob a epígrafe *imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*, estatui o artigo 66º do CIRC que *os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25 % das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades*.

Trata-se de uma medida antiabusiva (embora essa qualificação seja discutível) que consiste na imputação aos sócios residentes em território português, na proporção da respetiva participação no capital social, e independentemente da sua distribuição, dos lucros obtidos após a dedução do imposto sobre os lucros que, sobre os sócios, tenha recaído por sociedades residentes fora desse território e aí submetidas a um regime fiscal, claramente,

---

<sup>14</sup> FREITAS PEREIRA, M. H., *Fiscalidade*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2009, p. 20.

<sup>15</sup> Cfr. Portaria n.º 150/2004 de 13 de fevereiro relativa à imputação de lucros de sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado.



mais vantajoso. O seu objetivo é combater a evasão fiscal, dificultando a deslocalização de lucros do Estado de residência e para espaços jurisdicionais com taxas de tributação mais diminutas, tributando-se, desta maneira, rendimentos que, de outra forma, nunca seriam tributados. Concretiza uma abrangência do valor dos rendimentos recebidos de entidades residentes em países com regimes fiscais privilegiados, configurando-se tais regimes (verdadeiros) paraísos fiscais ou (meros) regimes fiscais preferenciais<sup>16</sup>. Segundo o n.º 5, quando o território da residência da entidade em questão constar de lista aprovada por portaria do membro do governo responsável pela área das fianças, e aí se encontre isenta ou não sujeita a imposto sobre o rendimento (ou análogo ao IRC), ou, ainda, quando a taxa de imposto que lhe seja aplicável for inferior a 60% da taxa de IRC, estaremos perante um regime fiscal privilegiado<sup>17</sup>. São abrangidas as sociedades cuja atividade principal consiste na realização de operações bancárias, de seguros de bens ou pessoas situadas fora do território português, de operações relativas a partes sociais e outros valores mobiliários e de locação de bens imóveis situados fora do território da residência. São excetuadas as sociedades residentes fora do território português, cujos lucros provenham em, pelo menos, 75% do exercício de uma atividade agrícola ou industrial, no território onde estão estabelecidas, ou comercial e de prestações de serviços, desde que não esteja dirigida, predominantemente, ao mercado do território em que se situa<sup>18</sup>. No exercício posterior em que haja efetiva distribuição de lucros já imputados anteriormente, são estes deduzidos à base tributável, havendo lugar a crédito de imposto por *dupla tributação* internacional, se for caso disso<sup>19</sup>. À tributação das sociedades residentes subjaz uma tributação de base mundial, na qual os lucros de atividades desenvolvidas no país, ou no exterior, é sujeito a tributação no país de residência.

Assim, o CFC é aplicado inicialmente aos rendimentos *passivos*, a fim de evitar a retenção de lucros nos Estados com regimes fiscais privilegiados onde as subsidiárias estão domiciliadas, desconsiderando-se a personalidade jurídica das sociedades cuja constituição

---

<sup>16</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., pp. 531-532.

<sup>17</sup> Cfr. Portaria 292/2011, de 8 de novembro.

<sup>18</sup> Cfr. Art. 66º, n.º 6, al. a) do CIRC.

<sup>19</sup> CASALTA NABAIS, José, ob. cit., p. 532. e MORAIS, Rui Duarte, «O art. 60.º do CIRC e as Legislações CFC», *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*, Universidade Católica, Lisboa, 2005. Também o ac. do STA de 11.05.2016 (Proc. n.º 0351/14 e relatora Dr.ª. Dulce Neto).

tenha sido inspirada predominantemente por razões de ordem fiscal. (Este tema não se encontra desenvolvido no presente trabalho, por não se enquadrar no seu objeto de estudo).

## 2.2 – O regime de transparência fiscal

O *regime de transparência fiscal* surgiu em Portugal na reforma fiscal da década de 80, pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, que estatuiu o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Inicialmente consagrado no artigo 5.º, encontra-se hoje previsto no artigo 6.º do referenciado Código, cujo n.º 1 consagra o seguinte: *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; e, 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.*

Relativamente à transparência fiscal objeto de análise deste trabalho, não há qualquer atribuição de poderes à Administração por meio de cláusulas gerais, nem este regime tem qualquer carácter sancionatório<sup>20</sup>. Por regra, serão sujeitos passivos de relações jurídico-tributárias os detentores de personalidade jurídica, só assim não o sendo quando a lei estatui o contrário. É o que acontece quando a lei considera como sujeitos tributários entidades desprovidas de personalidade jurídica, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC<sup>21</sup>, ou, em

---

<sup>20</sup> Ao contrário do que se verificava em Espanha em que o carácter sancionatório foi introduzido pela *Ley 25/1995*, de 20 de julho.

<sup>21</sup> Este preceito estatui o seguinte: *As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português; As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas; As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS; as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo.*

sentido oposto, quando não considera sujeitos passivos entidades detentoras de *personalidade*. A transparência no nosso ordenamento jurídico é um regime de enquadramento total e obrigatório, na medida em que, às entidades a si sujeitas – *entidades transparentes* –, não lhes é facultada a possibilidade de por ele optarem<sup>22</sup>.

Quando as sociedades e agrupamentos reúnam determinados requisitos, o *lucro tributável* é apurado em relação a si, nos termos do IRC, sendo depois imputado aos respetivos sócios singulares em sede de IRS como rendimentos da categoria B, ou tributado em IRC, se forem pessoas coletivas<sup>23</sup>, desconsiderando-se, desta forma, a sua personalidade jurídica. Feita essa imputação, segundo a sua participação social ou regra previamente estabelecida, o rendimento é englobado no restante rendimento dos sócios e aí tributado, tornando-se estes os verdadeiros sujeitos passivos e, por isso, os únicos devedores do imposto<sup>24</sup>. O *véu* da personalidade jurídica das entidades por este preceito abrangidas é retirado, visualizando-se apenas a figura dos seus sócios ou membros<sup>25</sup>. Como que se vê<sup>26</sup> através dela – daí a designação de *transparência* –, de modo a que nos abstraiamos da sua *personalidade* e da sua *capacidade tributária*, atingindo-se aqueles que a constituem, imputando-lhes a matéria coletável das respetivas entidades e responsabilizando-os diretamente pelo pagamento do imposto devido<sup>27</sup>.

Assim, parte-se do pressuposto que, quando a figura e individualidade dos sócios é predominante, a sociedade deve ser desconsiderada como sujeito autónomo para efeitos de tributação do rendimento, uma vez que *todas as atividades produtivas de rendimento desenvolvidas pela sociedade transparente serão consideradas como se tivessem sido*

---

<sup>22</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 248.

<sup>23</sup> CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, ob. cit., p. 502.

<sup>24</sup> SERRÃO, Miguel, «Transparência Fiscal – imputação a sócios ou membros não residentes», *CTF*, n.º 427, maio-julho de 2011, p. 393.

<sup>25</sup> Vide, CORREIA VALE, Maria de Lourdes/FREITAS PEREIRA, Manuel H. de «Não aplicação do regime da transparência fiscal às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS)», *CTF*, n.º 354, abril-junho de 1989, p. 275.

<sup>26</sup> O verbo *ver* é também utilizado por FARIA COSTA, José de, FARIA COSTA, José de. (4 de novembro de 2014). *Transparência Fiscal - Qual a sua importância no quadro contemporâneo de uma Economia e de uma Sociedade em Crise?*. Obtido em 8 de setembro de 2016, disponível em [http://josedefariacosta.webs.com/Conferencia\\_transparencia\\_fiscal.pdf](http://josedefariacosta.webs.com/Conferencia_transparencia_fiscal.pdf).

<sup>27</sup> O artigo 5º, n.º 2, al. h) do CIRS desconsidera como facto tributário a distribuição dos lucros efetuada pelas *entidades transparentes* aos respetivos sócios ou membros. A este respeito v. *Código do IRC comentado e anotado*, DGCI, Lisboa, 1990, p. 94.

*praticadas diretamente pelos seus sócios*<sup>28</sup>, sendo, por isso, denominadas no Direito anglo saxónico por *flow-through, pass-through* ou *fiscally-transparent entities*.

A verdade é que a distribuição das organizações da atividade económica pelo regime das empresas singulares e pelo regime das empresas coletivas está dependente da forma jurídica que lhe é atribuída, consoante o seu suporte seja a pessoa coletiva, ou caso o empresário atue individualmente. A distribuição da tributação das empresas entre IRS e IRC é muito artificial, já que não está consagrado um regime unitário da tributação das pessoas coletivas, nem há liberdade de opção por parte das estruturas empresariais, por um desses regimes<sup>29</sup>. A artificialidade da divisão é passível de ser verificada na medida em que o IRC não tributa apenas entidades empresariais, mas também entidades que não se apresentam como pessoas coletivas, encontrando-se também sujeitas a este imposto entidades às quais não é reconhecida personalidade jurídica, porém, nem todas as empresas coletivas são tributadas em IRC. É neste último caso que o regime de transparência fiscal se enquadra. Como efeito, é nítido que a existência autónoma de um imposto sobre os rendimentos das sociedades, coexistindo com um imposto sobre o rendimento das pessoas físicas é o epicentro de toda a problemática jurídica inerente à transparência fiscal e que nos conduz à questão: a tributação deverá recair sobre a sociedade ou sobre os respetivos sócios? Existe uma corrente doutrinária que defende que as sociedades são meras figuras jurídicas fictícias e, na realidade, é unicamente sobre os sócios que, direta ou indiretamente, deveria recair a tributação. Não obstante, outra, afirma que as sociedades são entidades distintas dos sócios que as constituem, têm personalidade jurídica e capacidade contributiva próprias e que, por isso, são elas que suportam o imposto sobre os seus lucros, independentemente do destino que lhes é atribuído<sup>30</sup>. Certo é que o artigo 6º veio, não só, dar voz aos opositores da tributação da sociedade, como, também, estatuir um regime dotado de inúmeras controvérsias e divergências, estando longe, no que à tributação do rendimento diz respeito, de se consubstanciar num preceito harmonioso, unânime e apaziguador.

---

<sup>28</sup> OKUMA, A. d. (2009). Normas anti-elisivas domésticas e internacionais no direito tributário internacional. *Tese de Doutoramento em Direito*. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 152.

<sup>29</sup> Vide CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 125.

<sup>30</sup> A este respeito as obras: FREITAS PEREIRA, M. H., *Fiscalidade*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2009 e XAVIER DE BASTO, José, *O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento - separação ou integração?* Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1980.

## CAPÍTULO II AS ENTIDADES TRANSPARENTES

### 1 - AS SOCIEDADES TRANSPARENTES

#### 1.1 – As sociedades civis

*As sociedades civis não constituídas sob forma comercial* não se regem pelo Código das Sociedades Comerciais, mas sim pelo Código Civil, encontrando-se definidas, no seu artigo 980º, como *aquelas em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens e 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*, isto é, têm, exclusivamente, por objeto a prática de atos não comerciais. Todavia, uma questão há muito assombra estas sociedades: serão elas detentoras de personalidade jurídica?

Ora, o conceito de *pessoa coletiva* abrange as associações, as fundações e as sociedades. Distinção essa efetuada pelo Código Civil de 1966 no artigo 157º ao referir que as disposições do Capítulo II seriam aplicáveis às *associações que não tenham por fim o lucro económico dos associados, às fundações de interesse social, e ainda às sociedades, quando a analogia das situações o justifique*. No que às sociedades diz respeito, podemos estar perante sociedades comerciais, sociedades civis constituídas sob a forma comercial e *sociedades civis não constituídas sob a forma comercial* (só estas se encontram abrangidas pela transparência). O CIRC considera, no artigo 2º, n.º 1, al. a), que as sociedades comerciais, e as civis, sob forma comercial, são sujeitos passivos de IRC, nada referindo quanto às *meras sociedades civis*. É a al. b) que coloca o foco na existência de personalidade jurídica, consagrando como sujeitos passivos, as entidades dela desprovidas, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS, ou em IRC, diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas. Completa no n.º 2 do referido preceito, que aí se incluem as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e *sociedades civis sem personalidade jurídica* e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo

definitivo. Contudo, as *sociedades civis não constituídas sob forma comercial* só no artigo 6.º, ao estarem submetidas ao regime de transparência, é que são, *ipsis verbis*, mencionadas.

As sociedades que se constituem sob forma comercial, ficam sujeitas às disposições do Código das Sociedades Comerciais, como determina o artigo 1º do CSC: *quando tenham por objeto a prática de atos de comércio e adotem o tipo de sociedade em nome coletivo, de sociedade por quotas, de sociedade anónima, de sociedade em comandita simples ou de sociedade em comandita por ações*<sup>31</sup>. Às *sociedades civis constituídas sob forma comercial*, indubitavelmente, é-lhes reconhecida personalidade jurídica, em razão de lhes ser aplicável o artigo 5º do CSC – *as sociedades gozam de personalidade jurídica e existem como tais a partir da data do registo definitivo do contrato pelo qual se constituem* – por força do artigo 1º, n.º 4 – *as sociedades que tenham exclusivamente por objeto a prática de atos não comerciais podem adotar um dos tipos referidos no n.º 2, sendo-lhes, nesse caso, aplicável a presente lei* – da mesma legislação. Contudo, determinar se as *meras sociedades civis* são ou não detentoras de personalidade jurídica desde há muito que tem dividido a doutrina, continuando a ser, mesmo depois do Código Civil, uma *vexata quaestio*. Para Carlos Alberto da Mota Pinto<sup>32</sup>, somente as sociedades comerciais, e, as civis, constituídas sob forma comercial, serão pessoas jurídicas, defendendo que as *sociedades civis* não têm personalidade. Afirma, ainda, que não existe no nosso ordenamento qualquer norma semelhante ao artigo 158º do CC, ou ao artigo 5º do CSC, que lhes atribua personalidade jurídica. A favor desta posição, podemos mobilizar os argumentos, a partir do regime consagrado para a forma da cessão de quotas<sup>33</sup> e para a forma exigida para a sua constituição<sup>34</sup>, como também o regime fiscal da entrada de sócios para as sociedades civis.

Na verdade, a separação patrimonial entre a sociedade e os sócios não é um argumento em favor da existência de *personalidade*, o que se verifica nos casos em esta não é atribuída, como ocorre em relação ao património comum conjugal e às associações não personificadas. O CIRE, na al. d) do artigo 2º, previu que as *sociedades civis* pudessem ser sujeitos passivos da declaração de insolvência, todavia, o critério para tal passou a ser o da autonomia patrimonial e não o da existência ou não de personalidade jurídica. Por vezes, é até a própria lei que resolve, expressamente, determinados problemas para os quais poderia

---

<sup>31</sup> Cfr. Art. 1º, n.º 2 do CSC.

<sup>32</sup> MOTA PINTO, Carlos Alberto da, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 296.

<sup>33</sup> Cfr. Art. 995º, n.º 2 do CSC.

<sup>34</sup> Cfr. Art. 80º, n.º 2, al. e) do CN.

constituir questão prévia o problema da personalidade jurídica das *sociedades civis*. Tomemos como exemplo o artigo 6º, al. c) do CPC, que atribui às *sociedades civis* suscetibilidade de serem parte em juízo, mesmo que não tenham personalidade jurídica, ou os artigos 1000º e 2033º do CC, sobre a compensação na relação das sociedades com terceiros, e a atribuição de capacidade testamentária passiva, respetivamente. Também em diversos diplomas avulsos, a lei tem vindo a regular algumas *sociedades civis*, reconhecendo-lhes personalidade jurídica, tais como o artigo 94º do DL n.º 487/99, de 16 de novembro, e o artigo 3º do DL n.º 229/2004 segundo, o qual as sociedades de advogados adquirem personalidade, a partir do momento do seu registo. Face à necessidade que o legislador teve em lhes atribuir, de forma expressa e clara, personalidade jurídica, poder-nos-ia levar a supor que essa personalidade não lhes é inata.

Perante a ausência de consenso, facilmente se compreende a opção legislativas de inserir as *sociedades civis* no âmbito da transparência. Certo é que aparecem aqui mais relacionadas com as *sociedades de pessoas* do que com as *sociedades de capital*, algo que é realçado por se excluir deste regime as *sociedades civis constituídas sob forma comercial*. Ao contrário destas<sup>35</sup>, relativamente às quais o legislador fiscal não teve quaisquer dúvidas sobre a existência de personalidade jurídica e a consequente sujeição a IRC, as *sociedades civis não constituídas sob forma comercial* foram, aqui, aditadas com o intuito de se atingir um apaziguamento fiscal, por via da prevenção de lacunas. A transparência fiscal, propugnando uma tributação do rendimento obtido pela sociedade na esfera do respetivo sócio, é o que melhor se coaduna com a natureza jurídica das sociedades nas quais não existe diferenciação nítida entre o ente coletivo e o sócio, mas tão-somente uma situação de comunhão de interesses relativamente aos rendimentos obtidos e ao exercício de uma determinada atividade económica. Acaso assim não se considerasse, seriam as mesmas tidas por *situações de contitularidade*.

Note-se que, nos termos do n.º 1 do artigo 72º do CIRC, a transformação de sociedades, mesmo quando ocorra dissolução da anterior, não implica alteração do regime fiscal que vinha sendo aplicado, nem determina, por si só, quaisquer consequências em matéria de IRC. No entanto, o n.º 2 adita uma exceção, pois, se estivermos perante uma

---

<sup>35</sup> As sociedades comerciais adquirem a qualidade de comerciantes a partir do momento em que adquirem personalidade jurídica, não sendo necessário que pratiquem, primeiro, quaisquer atos de comércio compreendidos no seu objeto. Cfr. Art. 5º do CSC e, a este respeito, a obra: COUTINHO DE ABREU, Jorge Manuel, *Curso de Direito Comercial - Das Sociedades*, Vol. I, 5ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, p. 118.

transformação de *sociedade civil não constituída sob forma comercial* numa *sociedade comercial* - sob 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 n.º 1 do artigo 6.º do CIRC<sup>36</sup>. Desta forma, no exercício em que ocorre a transformação, deve determinar-se, separadamente, o lucro correspondente ao período anterior e posterior a esta, podendo os prejuízos anteriores à transformação, apurados nos termos do CIRC, serem deduzidos aos lucros tributáveis da sociedade resultante da transformação, até ao fim do período, referido no n.º 1 do artigo 52º, contado do exercício a que os mesmos se reportam. A data de aquisição das partes sociais, resultantes da transformação, será a data de aquisição das partes sociais que lhes deram origem.

## **1.2 – As sociedades de profissionais**

Entre nós, a problemática das *sociedades de profissionais* não tem sido encarada no seu conjunto, inexistindo um quadro legal ou princípios orientadores gerais, e intervindo-se no seu domínio só de forma casuística e em relação a profissões específicas. A reforma do CIRC, publicada no início do ano transato, não trouxe alterações ao funcionamento do regime de transparência, mas, ao alargar aquilo que entende por *sociedades de profissionais*, introduziu uma modificação significativa no seu âmbito de aplicação,

### **1.2.1 – As sociedades de pessoas e as sociedades de capitais**

Reclama-se, primeiramente, uma sucinta reflexão sobre as *profissões liberais*, já que são elas que estão, essencialmente, na base deste tipo societário. As *profissões liberais* correspondem, fundamentalmente, a atividades de índole intelectual, não dotadas de natureza comercial ou industrial, exercidas com autonomia, e suscetíveis de serem sujeitas a uma disciplina e controlo próprios<sup>37</sup>. A necessidade de existência de autonomia exclui o

---

<sup>36</sup> Redação da Declaração de Retificação n.º 18/2014 de 13 de março.

<sup>37</sup> A natureza primordialmente intelectual conduz à exclusão das atividades de carácter manual ou desportivo e das atividades artísticas. As primeiras, porque a componente intelectual se situa num plano abaixo da



trabalho subordinado – incluído a função pública –, encontrando-se condicionadas à forma livre e independente como são exercidas. Por serem atividades nas quais releva a natureza intelectual, é compreensível que o respetivo exercício seja sujeito a uma série de condicionalismos académicos, profissionais e até deontológicos. É isto que justifica o facto de muitas das *profissões liberais* estarem abrangidas por regulamentação própria, cujo intuito é dignificar a profissão, e salvaguardar as legítimas expectativas dos cidadãos que a elas recorrem<sup>38</sup>.

O associativismo profissional, como movimento complexo que surgiu após a segunda guerra mundial, foi impulsionado pelo rápido desenvolvimento não só da indústria, como também das trocas internacionais, conduzindo a uma maior abertura e mobilidade social. O tradicional profissional, outrora organizado individual e artesanalmente, estava incapaz de responder às necessidades que se apresentavam e as estruturas profissionais fechadas e inflexíveis não se encontravam à altura de darem resposta às pretensões da sociedade nem de se adaptarem às modificações e atualizações da *era* moderna. Reclamava-se então, não só uma nova mentalidade, mas também uma diferente e mais dinâmica organização profissional. A eliminação do profissional individual nunca fora um objetivo, mas o movimento associativo não se alicerçava em bases frágeis, nem se enfraqueceria diante dos obstáculos tradicionais, legais ou sociopolíticos que se impunham. Quando falamos em obstáculo tradicional referimo-nos à incindibilidade entre a natureza da atividade intelectual e o exercício individual da profissão, vincada pelo *intuitos personae*, pela recíproca confiança com o cliente e pelo espírito não lucrativo com que deve ser encarada. Uma das características que definem um profissional liberal é a independência e a liberdade com que exerce a sua profissão, estando somente sujeito às *lex artis* do seu ofício. Não é uma atividade mecanizada, o seu exercício impõe a eleição entre diversas alternativas, o qual deverá ser efetuado de forma livre<sup>39</sup>, que justifica, também, a admissibilidade de

---

componente física e, as últimas, porque são revestidas, principalmente, de natureza intuitiva, imaginativa e inventiva – e não tanto pela componente racional ou reflexiva, características ímpares das atividades intelectuais. Para mais desenvolvimentos, COUTO GONÇALVES, Luís, «Sociedades Profissionais», *Scientia Iyridica*, n.º 39, janeiro-dezembro de 1991, p. 158.

<sup>38</sup> Por exemplo, o Estatuto da Ordem dos Advogados, aprovado pela L n.º 145/2015, de 9 de setembro, e a L n.º 139/2015 de 7 de setembro que transformou a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas em Ordem dos Contabilistas Certificados, alterando o respetivo Estatuto.

<sup>39</sup> Esta independência achava-se comprometida caso o profissional tomasse as suas decisões em grupo, vendo-se obrigado a levar a cabo atos com os quais não concorda. Defendia-se que, ao ser a atividade exercida por um conjunto de profissionais, estaria a tornar-se tais atividades fungíveis, conduzindo a uma rutura da mesma, provocando, conseqüentemente, a perda de confiança do cliente. V. SUÁREZ, Cármen Herrero «El ejercicio

responsabilidade pessoal do profissional pelas dívidas sociais<sup>40</sup>. O segundo obstáculo surgiu devido às disposições de índole restritiva de algumas legislações sobre a possibilidade de constituição de *sociedades profissionais* e, finalmente, o último aponta para o perigo de uma legitimação de monopólios ou oligopólios profissionais<sup>41</sup>. Contudo, tais dificuldades são abafadas pelas vantagens que advêm do exercício associado. A melhor e maior especialização profissional conduz a uma racionalização de trabalho o que, ao tornar mais fácil o enriquecimento técnico e científico de cada profissional, satisfaz com mais eficiência as necessidades daqueles que dos seus serviços se servem. O acréscimo das receitas resultantes da melhoria dos serviços prestados e da maior facilidade de aquisição de meios necessários para levar a cabo a profissão, reflete-se numa maior rentabilidade profissional. Também não é defensível a existência de uma relação de confiança com o ente societário – *intuitus societatis* - pois, em qualquer caso, a atividade será sempre prestada por um profissional concreto – que até pode ser escolhido, se assim se estabelecer no contrato, pelo próprio cliente – conservando-se, deste modo, a estreita relação pessoal entre eles. O profissional que exerce a sua atividade, no âmbito societário, seja como contratado, seja como sócio, mantém a sua independência e discricionariedade técnica na realização do serviço<sup>42</sup>, visto a sua dependência não estar no modo *como* exerce a profissão, mas sim no *que* faz.

Surgem, desta forma, as denominadas *sociedades de pessoas*, por contraposição às *sociedades de capitais* e, apesar de no nosso ordenamento-jurídico não fazerem parte dos tipos legais de sociedades, a doutrina distingue-as. Naquelas, a transmissão das participações sociais é dificultada, a firma deverá conter o nome dos sócios, e estes estarão obrigados ao dever de não concorrência em relação à própria sociedade, exceto acordo diverso. Como é possível constatar, tais características são semelhantes ao regime das sociedades comerciais em nome coletivo. Por inspiração da doutrina consolidada em França e em Itália, Couto Gonçalves define-as, em sentido estrito e próprio, como aquelas cujo *objeto exclusivo é a prestação de uma determinada atividade profissional liberal, exercida em comum por todos os sócios, devidamente habilitados a exercê-la, com vista à obtenção e repartição de lucros*

---

colectivo de la actividad profesional: la ley española de sociedades profesionales de 2007», *Direito das Sociedades em Revista*, A. 2, Vol. 3, (2010), p. 182.

<sup>40</sup> Cfr. Art. 213º, n.º 10, al. a) do EOA admite a existência de sociedades de responsabilidade ilimitada.

<sup>41</sup> V. COUTO GONÇALVES, Luís, «Sociedades ...», ob. cit., pp. 160-161.

<sup>42</sup> A independência é, não raras vezes, garantida mediante as imposições estatuídas nas regulamentações rededoras do exercício da profissão. Cfr. artigos 54º, 73º, 81º, 89º, 99º do EOA.

*resultantes dessa atividade*. Esta deveria estar afeta ao exercício em comum de uma específica profissão e não ao exercício de uma atividade plural da qual a atividade profissional consubstanciaria um mero elemento, não devendo, por isso, revestir natureza comercial ou industrial, no qual o exercício seja passível de controlo. Deste modo, podemos proceder à distinção de *sociedades profissionais próprias*, nas quais os sócios teriam igual formação profissional e as *sociedades profissionais mistas*, que detêm sócios profissionais habilitados e não habilitados<sup>43</sup>. Por sua vez, nas *sociedades de capitais*, as contribuições dos sócios ganham relevância, determinando-se que a não responsabilização dos sócios pelas dívidas sociais, a fácil transmissão das participações sociais e o seu não envolvimento nas decisões da sociedade sejam as características que melhor as definem. Estamos, aqui, perante os principais traços das *sociedades anónimas*.

Entre nós, só no passado ano de 2015 é que foi aprovada a Lei n.º 53/2015, de 11 de junho, que veio estabelecer o regime jurídico da constituição e funcionamento das *sociedades de profissionais* que estejam sujeitas a associações públicas profissionais, reconhecendo-lhes expressamente a detenção de personalidade jurídica<sup>44</sup>. Esta lei aplica-se às *sociedades de profissionais* e entidades equiparadas, estabelecidas em território nacional e que tenham por objeto principal o exercício em comum - ou seja, prestem serviços profissionais, através de uma pessoa coletiva - de atividades profissionais organizadas numa única associação pública profissional<sup>45</sup>. O seu âmbito de aplicação abrange, também, as sociedades de revisores oficiais de contas e demais *sociedades de profissionais* regidas pelo Direito da União Europeia<sup>46</sup>. Podem ser constituídas sob forma de *sociedades civis*, ou assumir qualquer outra forma jurídica societária admissível, segundo a lei comercial. Não podem constituir-se enquanto sociedades anónimas europeias, mas as sociedades unipessoais por quotas estarão abrangidas por esta legislação. Determina-se que o objeto

---

<sup>43</sup> Podemos proceder também à distinção de *sociedades de trabalho de tipo liberal* (afastando-se as *sociedades de trabalho de tipo liberal comercial, industrial* ou outro) e as *sociedades de trabalho simples* ou não profissionais, nas quais a profissão liberal é exercida sem concurso a nenhum profissional habilitado. COUTO GONÇALVES, Luís Manuel, *Ob. Cit.*, p. 163-165.

<sup>44</sup> Cfr. n.º 1, do art. 5º da Lei n.º 53/2015, de 11 de junho que determina: *as sociedades de profissionais gozam de personalidade jurídica, sendo esta adquirida a partir da data do registo definitivo do contrato de sociedade no registo nacional de pessoas coletivas ou no registo comercial, consoante o que ao caso seja aplicável*. V. TERRÍVEL, Rita, «O levantamento da personalidade coletiva nos grupos de sociedades», *RDS*, n.º 4, ano IV de 2012, pp. 935-1007.

<sup>45</sup> Entendendo-se por exercício em comum de atividades profissionais organizadas, a prestação de serviços profissionais através de pessoa coletiva constituída nos termos da Lei n.º 53/2015, de 11 de junho.

<sup>46</sup> *No entanto, encontram-se excluídas as pessoas coletivas que, não sendo sociedades de profissionais ou entidades equiparadas, prestem serviços profissionais através de profissionais seus sócios, administradores, gerentes ou seus colaboradores*. Cfr. Art. 2º da mesma legislação.

principal das *sociedades de profissionais* consiste no exercício em comum de atividades profissionais organizadas numa única associação pública profissional e, relativamente aos sócios, estipula o artigo 8º, que as *sociedades de profissionais*, com exceção das que se constituam enquanto sociedades unipessoais por quotas, dispõem obrigatoriamente de pelo menos dois sócios profissionais, podendo igualmente dispor, caso o contrato de sociedade não o proíba, de sócios não profissionais. Podem ser sócios profissionais, nos termos do n.º 2 do artigo 8º, as *peçoas singulares independentemente da modalidade de estabelecimento em causa; as sociedades de profissionais cujo objeto principal consista no exercício em comum de atividades profissionais organizadas na associação pública profissional a que se encontra sujeita a sociedade participada; e, as organizações associativas de profissionais equiparados a profissionais sujeitos à associação pública profissional a que a sociedade participada se encontra sujeita, constituídas noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu para o exercício da atividade profissional em causa, cujo capital e direitos de voto caiba maioritariamente aos profissionais em causa*. É permitido a tais entidades a possibilidade de serem sócias não profissionais de outras *sociedades de profissionais*, ficando-lhes, nesse caso, vedado o exercício da atividade profissional objeto principal daquela. Contudo, só podem ser sócios profissionais de uma única sociedade de profissionais, e apenas quando não participem noutra organização associativa de profissionais, constituída noutro Estado membro, para o exercício da atividade profissional em causa, enquanto profissionais equiparados aos que caracterizam a sociedade em que participam<sup>47</sup>.

Cabe-nos referenciar, sem grandes desenvolvimentos por que não é esse o cerne do nosso trabalho, que o ponto que tem gerado mais controvérsia será a intransmissibilidade das participações que serão extintas, no caso de morte do respetivo titular. Suponhamos uma sociedade de advogados, da qual era sócio um advogado que veio a falecer. Que direitos terão os seus herdeiros (*quicá* descendentes), que não sejam profissionais dessa atividade, relativamente àquela participação societária? Ora, entende-se por capital profissional a parte do capital social representado pelas participações sociais dos sócios profissionais. As entradas em indústria não são computadas na formação do capital social e presumem-se iguais, salvo estipulação em contrário do contrato de sociedade<sup>48</sup>. As participações de capital

---

<sup>47</sup> Cfr. Art. 4º e 8º, n.º 4 e n.º 9 dessa Lei.

<sup>48</sup> Cfr. Art. 3º, al. a), 11º, n.º 2 e 34º da Lei nº 53/2015, de 11 de junho.

profissional extinguir-se-ão por morte ou extinção do titular. Neste caso, deve a sociedade, no prazo máximo de 30 dias, adquirir, amortizar ou fazer adquirir a participação em causa por sócio profissional ou por não sócio que cumpra os requisitos correspondentemente aplicáveis. Porém, por via de requerimento de herdeiro que cumpra o disposto no n.º 2 do artigo 8.º – ou seja, que esteja intimamente relacionado com a atividade em questão – pode a sociedade consentir que lhe sejam transmitidas as participações de capital profissional. No caso deste não cumprir os pressupostos do artigo 8º, *a contrario*, não lhe será possível herdar o capital profissional? É uma questão para a qual ainda não existe resposta, mas que, dora em diante, dará aso a vários litígios (em nosso entendimento), cumprindo aos tribunais e à doutrina a aptidão para solucionarem os problemas daqui emergentes.

### 1.2.2 – As sociedades de profissionais para efeitos fiscais

Feita a reflexão sobre as *sociedades profissionais*, estamos em condições de adiantar que são estas o cerne do regime de transparência fiscal, e aquelas que mais questões nos colocam. O que o legislador entende por *sociedade profissional* para efeitos fiscais é um tanto distinto da definição que a doutrina nos transmite. Na subalínea 1) da alínea a) do n.º 4 do artigo 6º do CIRC, é definida *sociedade de profissionais* como aquela que é *constituída para o exercício de uma das atividades profissionais especificamente previstas na lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade*<sup>49</sup>.

A razão da inclusão das *sociedades de profissionais* neste regime, como teremos oportunidade de verificar detalhadamente no Capítulo referente à *desconsideração da personalidade jurídica*, reside no facto de, na prática, ser comum verificar-se que os profissionais dessas atividades só em termos formais a exercem em nome da sociedade. Na realidade acabaram por exercer a atividade em nome próprio, sendo a sociedade encarada somente numa filosofia de partilha de custos e de espaço, continuando a primar-se por uma forte individualidade de cada um, ao invés de uma verdadeira personalização e constitucionalização societária, como deveria acontecer. Na delimitação do conceito fiscal de *sociedades de profissionais*, o legislador socorreu-se essencialmente de critérios de ordem

---

<sup>49</sup> A Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto de 2001, terá aprovado a referida tabela de atividades do art. 151º do CIRS no seu anexo I. Foi objeto de alteração por parte do artigo 32º, n.º 4 da Lei 109-B/2001, de 27 de dezembro que aprovou a LEO para o ano de 2002.

funcional, o que coloca dificuldades aquando da sua caracterização jurídica. O legislador desinteressa-se totalmente pela forma jurídica adotada pelas *sociedades de profissionais*, sendo a sujeição à transparência determinada em razão da verificação dos requisitos enunciados no n.º 4 do artigo 6º, e, caso os pressupostos da al. a) sejam preenchidos, nada impede que as sociedades unipessoais também estejam incluídas no âmbito subjetivo da transparência<sup>50</sup>.

Da leitura do preceito legal resulta que o objeto da sociedade tem de ser obrigatoriamente o exercício de uma atividade profissional estatuída previamente no CIRS. Analisando atentamente a lista de atividades previstas na Portaria nº 1011/2001, de 21 de agosto de 2001<sup>51</sup>, constatamos que as sociedades com tais objetos, nas quais os sócios são os profissionais que exercem a atividade em nome da sociedade, não obedecem a uma lógica comum de sociedade. Ou seja, é bastante perceptível que o desenvolvimento do objeto social se encontra excessivamente dependente da pessoa e da individualidade do sócio.

Sobre este problema Jorge Magalhães Correia<sup>52</sup> distingue *sociedades de profissionais* e *sociedades profissionais*. As primeiras seriam aquelas cujos profissionais são os sócios. Será, a título de exemplo, o caso das típicas sociedades de advogados, de técnicos oficiais de contas ou de arquitetos e, quando o regime de transparência foi consagrado, era a estas que se pretendia referir. Por sua vez, as *sociedades profissionais* poderiam ser definidas como aquelas em que os sócios se encontrariam vinculados à sociedade por uma simples relação de emprego. Quanto a estas, damos o exemplo da sociedade constituída tendo em vista a representação comercial, na qual os sócios trabalham para a sociedade como agentes comerciais, sendo somente meros intermediários desta.

Nos casos em que entre o objeto da sociedade e a atividade por si levada a cabo não se identifiquem, cumpre-se saber se o que releva para efeitos fiscais é o objeto declarado no pacto social ou o objeto efetivamente perseguido pela sociedade. Para isso, socorrer-nos-emos do *requisito do “primado” da substância sobre a forma (substance over form)*.

---

<sup>50</sup> Cfr. art. 270º-A a 270º-G do CSC.

<sup>51</sup> Estas profissões exigem uma habilitação superior e, normalmente, a inscrição numa Ordem ou Câmara. *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.* Cit. VALENTE, Nuno. (21 de março de 2014). *Transparência Fiscal*. Obtido em 1 de julho de 2016, de *Vida Económica*, disponível em: <http://www.occ.pt/fotos/editor2/vidaeconomica21m.pdf>.

<sup>52</sup> MAGALHÃES CORREIA, Jorge, «Transparência Fiscal das Sociedades de Profissionais», *Fisco*, n.º 7, pp. 3-7.

Afloramentos de tal princípio podem ser encontrados, por exemplo, nos artigos 10.º, 38.º e 39.º, bem como no artigo 11.º, n.º 2, todos da LGT<sup>53</sup> e no § 30 da EC. Corolário do princípio da justiça<sup>54</sup>, tem como finalidade permitir a relevância das meras situações de facto, independentemente do respetivo enquadramento na restante ordem jurídica<sup>55</sup>, isto é, as operações de uma entidade devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal, abrindo-se, desta forma, uma brecha no *princípio da unidade do sistema jurídico*<sup>56</sup>. Uma sociedade, ainda que não se tenha constituído para o exercício de uma atividade profissional poderá cair no regime de transparência por, na prática, a exercer. A qualificação centra-se na dimensão dinâmica da atividade societária, pois o legislador, quando delineou o conceito de *sociedade de profissionais*, preocupou-se com a igualdade entre os profissionais que agiam em nome próprio, mas que interpunham uma sociedade entre a atividade e o sujeito ativo da obrigação tributária. Assim, as operações financeiras devem ser contabilizadas, atendendo à sua substância e não apenas à sua forma legal, pelo que o essencial é que a sociedade desenvolva, efetivamente, essa atividade. Para efeitos fiscais não releva nem que não se tenha constituído sob a forma jurídica prevista, nem que o seu funcionamento viole os princípios deontológicos que a regulam, se a configuração real couber no conceito do artigo 6.º, essa sociedade será considerada uma *sociedade de profissionais* e estará abrangida pela transparência fiscal.

Quanto à necessidade de que todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade<sup>57</sup>, várias questões aqui emergem na qualificação para efeitos fiscais de uma sociedade com *sociedade de profissionais*.

---

<sup>53</sup> Neste sentido o ac. do STA de 29 de fevereiro de 2012 (Proc. n.º 0441/11 e relator Dr. Casimiro Gonçalves).

<sup>54</sup> Cfr. art. 55.º da LGT e o ac. do TCA Norte de 4 de março de 2011 (Proc. n.º 00515/08.2BEPNF e relator Dr. José Luís Paulo Escudeiro).

<sup>55</sup> SALDANHA SANCHES, José, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 145.

<sup>56</sup> *São, na verdade, os atos substantivos ou negócios jurídicos a maior base de constituição do objeto dos tipos de incidência real.*, refere MARTINS, António Carvalho, *Simulação - Na Lei Geral Tributária e Pressuposto do Tributo - em Contexto de Fraude, Evasão e Planeamento Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, cit., p. 19. O Direito Privado constitui uma infraestrutura da superestrutura de Direito fiscal. V. LEITE de CAMPOS, Diogo, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis Editores, 1999, p. 29).

<sup>57</sup> A possibilidade de uma profissão liberal ser exercida em comum tem sido alvo de algumas controvérsias doutrinárias. A noção de exercício em comum deverá ser uma noção flexível, aberta às especificidades resultantes das diferenças estruturais e funcionais existentes entre os vários tipos de sociedades. No plano estrutural, não será igual o exercício em comum numa sociedade por quotas, de estrutura fechada e com poucos sócios, ou numa sociedade anónima, com elevado número de sócios minoritários dispersos e desligados da atividade societária. Também não será o mesmo, no plano funcional, o exercício em comum de uma sociedade com objeto estritamente comercial ou profissional. Não obstante, é possível verificar um denominador em comum e que consiste no facto de cada sócio estar interessado num determinado resultado só atingível pela contribuição

Mobilizando a norma interpretativa estatuída no artigo 6º, n.º 4, al. a) subalínea 1), constatamos que a lei fiscal admite que nem todos os sócios sejam pessoas singulares. A expressão *todos os sócios pessoas singulares* parece fazer entender que, dentro da mesma *sociedade de profissionais*, poderão haver sócios que não sejam pessoas singulares. Algo que, de algum modo, coloca em questão o conceito que temos destas sociedades, nas quais se procuram conciliar a vertente societária, com o carácter intelectual da atividade exercida, relacionando-se a independência de quem a exerce com a natureza pessoal das relações entre o profissional e o cliente que a ele recorre. Na versão original do CIRC, aquando da entrada em vigor deste regime, as *sociedades de profissionais* apenas permitiam sócios pessoas singulares, pois a al. a) do n.º 4 assim o consagrava: (...) *em que todos os sócios sejam profissionais dessa atividade*. Com as alterações efetuadas, posteriormente, tentou-se eliminar as questões que pudessem surgir dessa redação, acabando o legislador por remeter, para legislação especial que, eventualmente, regule as *sociedades profissionais* de determinada atividade, a responsabilidade de vedar, ou não, a entrada de pessoas coletivas como sócios. É o que acontece nas sociedades de advogados, onde não é permitida a entrada de sócios pessoas coletivas<sup>58</sup>. Por sua vez, Magalhães Correia defendia que deveriam ser constituídas por sócios de indústria, não excluído, tal facto, a qualificação societária e que, por isso, não poderiam configurar-se segundo os tipos sociais que vedassem a participação de sócios de indústria, o que limitaria a forma societária à sociedade em nome coletivo e à sociedade civil<sup>59</sup>.

Pensamos que o legislador pretende que não se permita a existência de *sociedades profissionais* unicamente constituídas por pessoas coletivas, mas ambicionou que a sua entrada fosse admissível, com o intuito de, por exemplo, fortificar o capital social. No entanto, consideramos de alguma incongruência que da letra da lei possa resultar que uma pessoa coletiva possa fazer parte de uma *sociedade profissional* exclusivamente por razões de capital, mas que o mesmo não seja permitido a uma pessoa singular, à qual ser-lhe-ia exigida a *profissionalidade*, em consonância com a atividade objeto da sociedade. Fazendo

---

de todos os demais, ainda que essa contribuição seja apenas indireta, respeitante à condução da atividade em causa, ou, pelo menos, na supervisão ou controlo da mesma.

<sup>58</sup> V. EOA que determina que as sociedades de advogados terão de ser obrigatoriamente sociedades civis e apenas podem ter sócios advogados inscritos na respetiva Ordem, o que nos denota que estarão, obrigatoriamente, sujeitas ao regime de transparência fiscal.

<sup>59</sup> Neste sentido, v. COUTO GONÇALVES, Luís Manuel, ob. cit., p. 165. e MAGALHÃES CORREIA, Jorge, ob. cit.



uma interpretação teleológica da norma, da sua história e das exigências dos novos tempos, somos defensores de uma interpretação mais sensata. Devia entender-se que a maioria das participações necessitaria de ser fruto do trabalho dos sócios pessoas singulares, obrigatoriamente profissionais dessa atividade. Mas, admitir-se-ia uma participação de capital de pessoa coletivas que nunca poderia conferir, todavia, por respeito à denominação do tipo de sociedade, mais direitos que a totalidade de participações dos sócios pessoas singulares.

Bastará ao sócio deter o título profissional? Não<sup>60</sup>. De facto, a exigência de título profissional é justificada pela preocupação de descaracterização da sociedade e, ainda, pela necessidade de garantia de que todos os profissionais reúnam as condições exigíveis para a prática da profissão, sendo, portanto, necessário que o sócio a exerça, realmente<sup>61</sup>. Na prática, é de elevada dificuldade comprovar tais situações, pelo que será suficiente a obtenção de título profissional, recaindo, apesar disso, nas sociedades o ónus da prova quanto ao efetivo exercício, por parte do sócio, da atividade objeto da sociedade. Ademais, não resulta do espírito da lei que seja necessário que todos os sócios exerçam a mesma profissão ou tenham as mesmas habilitações académicas. Basta que estejam habilitados a realizar a atividade que constitui o objeto social, que terá de constar da tabela anexa ao CIRS, e que participem na sociedade na qualidade de profissionais desta.

### **1.2.3 – A subalínea 2), da alínea a) do n.º 4 do artigo 6º do CIRC**

A reforma do Código do IRC em 2014 acrescentou uma nova definição de *sociedades de profissionais*, mais completa e que deixa de se reconduzir, obrigatoriamente, à referida exigência de identidade da profissão dos sócios. Esta alteração colocou termo a algumas questões suscitadas anteriormente, e incorporou certas *sociedades de profissionais* não englobadas pelo preceito anterior.

---

<sup>60</sup> Só aos profissionais dessa atividade teriam de ser detentores do mesmo grau de habilitações exigido para o exercício da profissão em questão, seria dada a possibilidade de assumirem o estatuto de sócios. Em Espanha, não significaria que devessem ter todos a mesma formação ou título profissional, mobilizando-se o exemplo de uma sociedade de *consulting* da qual fazem parte uma vasta gama de profissionais e que, nem por isso, se lhe negava a aplicabilidade deste regime. Vide. LINARES Angel Luis, «El Regimen de la Transparencia Fiscal», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 12, 1983, pp. 485-506.

<sup>61</sup> Neste sentido veja-se COUTO GONÇALVES, Luís, «Sociedades ...», ob. cit. p. 169.

Hoje, por imposição do artigo 6º, n.º 4, al. a) subalínea 2), será também considerada como *sociedade de profissionais a sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, durante mais de 183 dias do período de tributação, o número de sócios não seja superior a 5, nenhum deles 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.*

A alteração foi justificada pelo facto do anterior conceito se prestar a comportamentos de substituição, e com a necessidade de adaptação às orientações da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que aprovou o regime jurídico da criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, pelo que qualquer interpretação a este artigo deve ser articulada com o que esta dispõe. Com efeito, existem restrições que constam no regime jurídico das associações públicas profissionais que não constam no CIRC e vice-versa, sendo, os seus limites, também diferentes. É exigido pela Lei que um dos gerentes ou administradores seja membro de associação pública profissional ou, se a inscrição for facultativa, seja detentor dos requisitos de acesso à profissão. No âmbito da lei fiscal, esta condicionante não existe<sup>62</sup>. O seu artigo 27º, n.º 1, ao prever que *podem 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*, não impõe limitação ao número de sócios. Esta definição não foi, no entanto, diretamente vazada na redação da subalínea 2) da alínea a) do n.º 4 do artigo 6º. Ao manter-se a subalínea 1), o legislador continua a consentir a existência de um número de sócios superior a cinco, impondo-se, neste caso, que a respetiva sociedade se destine ao exercício *unidisciplinar* por todos os sócios e que a atividade profissional esteja prevista na lista constante do artigo 151º CIRS.

A Lei n.º 2/2013 estipula na alínea a) do n.º 2 do artigo 27º que a maioria do capital social, com direito de voto, deverá pertencer aos profissionais em causa estabelecidos em território nacional. Diferentemente, o CIRC exige que, no mínimo, 75% do capital social

---

<sup>62</sup> Art. 27º, n.º 3 vem dispor que estas entidades podem ter gerentes, administradores ou sócios que não possuam as habilitações profissionais necessárias ao exercício dessas profissões.

pertença aos profissionais que exerçam a respetiva atividade, total ou parcialmente, por meio da sociedade.

Como tivemos oportunidade de constatar, anteriormente, o objeto da sociedade deveria ser exclusivamente uma atividade profissional<sup>63</sup>. A lei exigia que a sociedade tivesse uma atividade profissional, e apenas essa, e que todos os sócios, pessoas singulares, fossem profissionais dessa atividade, sendo omissa, quanto ao facto do objeto da sociedade poder conter outra atividade que não profissional. Determina a Lei n.º 2/2013 que as *sociedades de profissionais* devem ter por objeto principal o exercício de profissões organizadas numa única associação pública profissional, em conjunto ou não com o exercício de outras profissões ou atividades, desde que seja observado o regime de incompatibilidades e impedimentos aplicável. Contudo, consagra o CIRC que os rendimentos provenientes do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista, correspondam a mais de 75% do total da sociedade. É flagrante que estamos perante conceitos não coincidentes, havendo *sociedades de profissionais* que o são para efeitos de sujeição à transparência fiscal, mas já não para efeitos civis, e *sociedades de profissionais* que não o são para efeitos de aplicação da transparência, mas que obedecem aos requisitos da Lei n.º 2/2013.

Parecia-nos que só poderia existir uma atividade no objeto social, e não múltiplas, pois a lei utilizou sempre a forma singular da palavra *atividade*. A inclusão de um sócio que não reunisse as condições seria bastante para que a sociedade ficasse abrangida pelo regime geral de IRC. Ora, era desta brecha legislativa que as *sociedades de profissionais* se recorriam para estarem sujeitas a um regime fiscal mais favorável. Aquelas que outrora não configurariam como *sociedades de profissionais*, para efeitos de transparência fiscal, porque, por exemplo, um dos sócios não era profissional da atividade, ou porque a sociedade exercia mais do que uma atividade profissional, passaram a estar, agora, por ele, abrangidas. Assim, se o intuito é afastar a aplicação do regime de transparência fiscal em sociedades *multidisciplinares*, será necessário que esta tenha mais do que cinco sócios, ou que mais de 25% do capital social seja detido por não profissionais.

---

<sup>63</sup> As sociedades de mediadores de seguros geraram grande polémica devido à não existência de consenso quanto à abrangência ou não destas pelo regime de transparência fiscal. A discussão baseou-se no facto de, na lista de atividades do C IRS, não constar especificamente a atividade de *mediador* ou de *mediador de seguros*. Contudo, o art. 151.º refere a atividade de *comissionista*, o que conduziu a AT a considerar, na sua essência, um *mediador de seguros* como *comissionista*, enquadrando-as, assim, como *sociedades de profissionais* e, consequentemente, na transparência.

Esta subalínea permite a existência de sociedades de profissionais que se dedicam ao exercício *unidisciplinar* ou *pluridisciplinar* das atividades preceituadas na lista do artigo 151º do CIRC, suspendendo-se a exigência da identidade das profissões, as novas *sociedades de profissionais* passam a poder integrar participações não maioritárias de outras profissões, bem como de meros investidores, podendo mesmo integrar participações de outras sociedades. Assim sendo, não só podem exercer mais do que uma atividade profissional, como podem ter rendimentos provenientes de outras atividades, e os sócios não têm de ser todos profissionais das atividades profissionais exercidas pela sociedade<sup>64</sup>. Por primazia ao *princípio da especialização dos períodos de tributação*, o requisito relativo à exigência mínima da proveniência dos rendimentos relativo a todo o período de tributação, somente poderá ser verificado no final.

Antes da reforma do CIRC, o artigo 6º não exigia qualquer requisito temporal, quanto à detenção de uma participação social para a fixação do conceito de *sociedades de profissionais*, mas a expressão *em qualquer período de tributação* causou muitas incertezas. Bastará que os pressupostos se verifiquem num dia do período de tributação ou devem verificar-se em todos os dias desse período?

Gramaticalmente, *qualquer* é um pronome indefinido, que significa um entre muitos, sem escolha, alguma coisa indeterminada, daí que fizesse mais sentido que o preceito se refira a todos os dias de tributação, significando que, seja qual for o dia em que vá aferir da existência dos pressupostos, eles devem estar presentes<sup>65</sup>. Inicialmente, foi interpretada no sentido de que seria suficiente que num só dia do período o sócio (ou sócios) que não fosse profissional de uma atividade da lista não detivesse mais de 25% para a sociedade ficar automaticamente abrangida pelo regime de transparência. Presentemente, esta dúvida encontra-se totalmente esclarecida pela AT, tendo o legislador procedido à substituição no

---

<sup>64</sup> MARTINS, Maria da Graça, *O regime da transparência fiscal no Anteprojeto da Reforma do IRC*. Obtido em 26 de maio de 2016, de Vida Económica, disponível em [http://www.srslegal.pt/xms/files/NOTICIAS\\_IMPrensa/23-08-2013\\_O\\_regime\\_da\\_transparencia\\_fiscal\\_no\\_Anteprojecto\\_de\\_Reforma\\_do\\_IRC\\_Vida\\_Economica.pdf](http://www.srslegal.pt/xms/files/NOTICIAS_IMPrensa/23-08-2013_O_regime_da_transparencia_fiscal_no_Anteprojecto_de_Reforma_do_IRC_Vida_Economica.pdf)

<sup>65</sup> O legislador não introduziu nenhum regime transitório nesta matéria, também não estaria no seu espírito outra intenção. Por outro lado, como podemos verificar, a AT sempre acolheu esta interpretação: *exige-se, pois, nesta parte do preceito, a existência de uma participação maioritária do capital social durante todos os dias do exercício social, por um número de sócios igual ou inferior a 5, os quais deverão ser pessoas singulares ou coletivas de direito privado. Basta, portanto, que a sociedade venha a deter num dia qualquer do exercício um número superior de sócios ou que um deles venha a ser uma pessoa coletiva pública para se aplicar ao ano inteiro o regime normal de tributação e já não o regime especial de transparência*. V. DIREÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS, *Código do IRC - Comentado e Anotado*, Direção Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1990.

preceito normativo da expressão *em qualquer período de tributação por durante mais de 183 dias do período de tributação*<sup>66</sup>. O facto gerador do imposto, salvo os casos previsto no artigo 72º do CIRC, considera-se verificado no último dia do período de tributação, tal como consta no artigo 8º, nº 9 desse Código. É também esse o momento para aferir do enquadramento das citadas sociedades submetidas à subalínea 1) da alínea a) do nº 4 do artigo 6º do CIRC. É de referir que, caso os pressupostos do artigo 6º, n.º 4, al. a) sejam preenchidos, nada impede que as sociedades unipessoais podem estar também incluídas no âmbito subjetivo da transparência.

Por último, se o capital estiver dividido em ações ao portador simples (não registadas), torna-se inviável a sua sujeição ao regime de transparência fiscal, uma vez que a existência, nestes casos, de uma dispersão do capital, impossibilita a identificação dos respetivos sócios e, logo, a imputação da matéria coletável apurada pela sociedade, tal como é propugnado por este regime.

A tributação em sede de IRS encontra-se em níveis estratosféricos e a passagem para o regime de transparência fiscal poderá implicar para muitos profissionais liberais um adicional esforço fiscal. Ao constatarmos que este regime abrange a maioria – senão mesmo a totalidade - das *sociedades de profissionais*, somos levados a crer que o legislador parece lançar sobre este tipo societário uma suspeita que, comparativamente com as restantes sociedades comerciais, não deixa de ser um pouco injusta. Na medida em que se aceita que são constituídas somente com a finalidade de tornar menos gravosa a carga fiscal, estar-se-á a negligenciar inúmeras vantagens que a organização societária pode trazer e que foi, somente, por uma qualquer estratégia concorrencial que levou algumas profissões a regulamentarem o seu exercício em sociedade<sup>67</sup>.

---

<sup>66</sup> Em Espanha, o exercício deveria estar vinculado direta, ou indiretamente, com a atividade profissional desenvolvida pela sociedade, bastando que tal se verificasse em qualquer dia do período impositivo, tal como estatui o artigo 360.1.b) do IRPF. V. CUELLAR SERRANO, Maria, *La Tributación de la Renta Obtenida por las Sociedades Profesionales*, Madrid, Editorial Colex, 1999, p. 67.

<sup>67</sup> Para melhor nos esclarecermos, atentemos ao seguinte exemplo: uma sociedade veterinária, com 5 sócios, todos veterinários, todos a exercer na sociedade, 100% dos rendimentos provêm da prestação de cuidados médicos veterinários, fica claramente abrangida pelo regime, ainda que se admita a entrada de novo sócio veterinário. Se passar a vender produtos e medicamentos para animais, passando isso a representar 40% do total dos rendimentos, a sociedade será excluída da transparência. Já após a alteração societária que possibilitou a venda de bens, e independentemente da repartição dos rendimentos pelas atividades, é admitido nesta sociedade outro sócio não veterinário que passa a deter 30%. A sociedade fica novamente excluída deste regime. Mas, ao invés de ser admitido novo sócio não veterinário, se um dos sócios se reformar, deixar de exercer a sua atividade profissional através da sociedade e fosse detentor de uma participação superior a 25%, a sociedade fica mais uma vez excluída do regime.

### 1.3 - As sociedades de simples administração de bens

O artigo 6º, n.º 1, al. c) estatui que também se encontram abrangidas pela transparência as *sociedades de simples administração de bens*<sup>68</sup>, *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*. Considerando a al. c) do n.º 2, para estes efeitos, a *sociedade que limita a sua atividade 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*. A lei não exige que haja exclusividade do exercício dessa atividade, basta que a sociedade tenha como atividade dominante a administração de bens, sendo possível que tenha por objeto outras atividades para além das especificadas. Deste modo, será considerada como *sociedade de simples de administração de bens* e estará sujeita à transparência fiscal<sup>69</sup> aquela que conjuntamente exerça outras atividades e cujos proveitos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média da média durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos, será considerada.

Sob o ponto de vista fiscal, nada obsta à constituição de uma sociedade destinada a exercer a atividade de compra, venda e arrendamento de imóveis, com sede ou direção efetiva em território português, mas para que esteja abrangida por este regime, é necessário a verificação do critério temporal: *a maioria do capital social pertença direta ou indiretamente, por mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar*. Deverá considerar-se *grupo familiar* aquele que é constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adoção e, bem assim, de parentesco ou afinidade na linha reta ou colateral

---

<sup>68</sup> Não obstante o regime estabelecido na alínea c) do n.º 1 do artigo 6º do CIRC, os lucros das *sociedades de simples administração de bens*, nas condições aí mencionadas, obtidos anteriormente à data da entrada em vigor do mesmo Código, que venham a ser posteriormente colocados à disposição dos respetivos sócios, serão considerados rendimentos de aplicação de capitais e sujeitos a tributação em IRS ou IRC, nos termos gerais.

<sup>69</sup> Cfr. Art. 6º, n.º 4, al. b) do CIRC.

ate ao 4º grau inclusive<sup>70</sup>. O casamento, o parentesco, a afinidade e a adoção, definidas nos artigos 1577º a 1586º do Código Civil, são, para estes efeitos, fontes de relações jurídicas familiares, pelo que, a sociedade estará sob esse domínio quando o grupo familiar for detentor da maioria do capital social, não se exigindo, contudo, que esteja sob seu controlo a totalidade das participações sociais.

Não obstante, várias questões aqui se colocam.

Primeiramente, torna-se necessário saber se o legislador fala do *princípio da maioria do capital social*, adotando um *critério de percentagem de controlo* ou um *critério de percentagens de participação*. Será *critério de percentagem de controlo* se bastar ao grupo familiar controlar as decisões da sociedade, independentemente de deter ou não a maioria do capital social. Será *critério de percentagem de participação* caso se fale em maioria no sentido de possuir a maioria de capital. Será esta a situação estatuída no nosso código, visto a lei utilizar a expressão *cuja maioria do capital lhe pertença*. Neste sentido defende-se 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*<sup>71</sup>. Então, não será suficiente que um grupo familiar controle a sociedade, ele terá, efetivamente, de possuir mais de metade do capital social dessa sociedade. Além da hipótese de um grupo familiar deter diretamente em seu nome uma participação superior a 50% capital social da sociedade, temos também a possibilidade dessa participação ser indireta. Ou seja, se for obtida por meio da participação noutras sociedades que, por sua vez, participam na *sociedade de simples administração de bens*. Mas o legislador não adotou qualquer fórmula para a determinação ou cálculo das participações que formam a maioria do capital social, sendo necessário a mobilização dos normativos comerciais. O artigo 486º do CSC dispõe: *considera-se que duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas, dita dominante, pode exercer, diretamente ou por sociedades ou pessoas que preenham os requisitos indicados no artigo 483.º, n.º 2, sobre a outra, dita dependente, uma influência dominante. Presume-se que uma sociedade é dependente de uma outra se esta, direta ou indiretamente: a) detém uma participação majoritária no capital; b) dispõe de mais de metade dos votos; c) tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização*. Somos remetidos para o

---

<sup>70</sup> Cfr. art. 6º, n.º 4, al. c) do CIRC.

<sup>71</sup> V. CELESTE CARDONA, Maria, «Regime de Transparência Fiscal: Viacentro – Administração de Centros Comerciais, S.A.», *Fisco*, n.º 17, fevereiro de 1990, pp. 47-48.

artigo 483º, n.º 2: *à titularidade de quotas ou ações por uma sociedade equipara-se, para efeito do montante referido no número anterior, a titularidade de quotas ou ações por uma outra sociedade que dela seja dependente, direta ou indiretamente, ou com ela esteja em relação de grupo, e de ações de que uma pessoa seja titular por conta de qualquer dessas sociedades.* Então, o *grupo familiar* dominará, indiretamente, metade do capital social da *sociedade de simples administração de bens* se for possuidor de mais de metade do capital social de outra sociedade. Sociedade esta que, por sua vez, deterá mais de 50% do capital social da sociedade de administração de bens. Assim, e cumprindo as regras do Direito comercial, considera-se que o *grupo familiar* é titular da maioria do capital social da *sociedade de simples administração de bens* e, por via disso, encontra-se preenchido o pressuposto da alínea c) do n.º 1 do artigo 6º CIRC.

## 2 – OS GRUPOS TRANSPARENTES

Aquando da entrada em vigor do CIRC, muitas dúvidas existiram quanto à consideração das Sociedades Gestoras de Participações Sociais como *sociedades transparentes*. O seu quadro legal, estabelecido pelo DL n.º 495/88, de 30 de dezembro e retificado pela Declaração de Retificação n.º 49/89, de 28 de fevereiro, teve como intuito proporcionar um quadro jurídico que permitisse reunir, numa sociedade, as suas participações sociais, incentivando à criação de grupos económicos, de forma a tornarem as empresas portuguesas capazes de enfrentar a forte concorrência externa, que se iria sentir com a abolição das fronteiras, no interior do mercado europeu. Para isso, era necessário criar um instrumento mais flexível e eficiente, que permitisse a gestão centralizada e especializada de participações sociais de outras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas. As denominações *sociedade de controlo*<sup>72</sup> e *holding* foram afastadas e a designação que lhes foi atribuída (SGPS) reflete com fidelidade o objeto societário. Em consequência da Lei n.º 98/88, de 17 de agosto, o regime fiscal, que o DL adotou para as SGPS, teve em vista a concessão de benefícios, sem os quais tais sociedades teriam

---

<sup>72</sup> Expressão utilizada no DL n.º 271/72, de 2 de agosto, implicando uma ideia de domínio que não se conciliava com os requisitos gerais de domínio de uma sociedade por outra. Cfr. Art. 486º do CSC.



viabilidade duvidosa ou pouco interesse público, consagrando-se no seu preâmbulo que as *participações não são mera aplicação de capitais, assumindo antes uma presença e intervenção ativas como sócias das sociedades participadas*. Às SGPS é-lhes ainda permitida a prestação de serviços técnicos de administração e gestão às suas participadas, bem como a concessão de financiamentos (dentro de determinados condicionalismos), apresentando, desde modo, vantagens fiscais fundamentais para o desenvolvimento de operações necessárias à expansão dos grupos económicos.

Porque não são as SGPS consideradas *sociedades de simples administração de bens*?

Nas *sociedades de simples administração de bens* atende-se, para recortar o respetivo âmbito de incidência, ao facto de, no aspeto para aqui relevante que é a participação noutras sociedades, a manutenção dos respetivos bens ou valores como reserva ou fruição. Como bem sabemos, não é este o objetivo das SGPS. Quer pelos requisitos a que devem obedecer, quer pelas operações que lhes estão vedadas<sup>73</sup>, foi intenção do legislador que assumissem características especiais, assentes na finalidade visada pela titularidade das participações sociais - que não é a mera reserva ou fruição<sup>74</sup> -, mas sim o exercício conjunto das atividades económicas que formam o objeto social das sociedades participadas pelas SGPS. Além disso, o regime fiscal das SGPS é composto pelos artigos 47º (*correção monetária das mais-valias e das menos-valias*) e 51º (*eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos*), ambos do CIRC. O artigo 51º visa o combate à tributação sucessiva em IRC dos lucros já tributados em sede desse imposto, quando o destinatário os recebe diretamente de sociedades que detenham uma participação naquela que o gerou. Este preceito não tem aplicabilidade, quando em questão estão *entidades transparentes*, pois estas não são tributadas em IRC, não se verificando, também, a existência de dupla tributação. Caso contrário, a matéria coletável - ou os lucros e prejuízos - a imputar aos sócios veria já deduzidos dos valores correspondentes aos lucros distribuídos por outras entidades em que tivesse participação a entidade abrangida pela transparência, de modo dissemelhante ao que acontecia se estas não existissem e os respetivos sócios participassem diretamente na sociedade em que a *entidade transparente* tem participação, o

---

<sup>73</sup> Cfr. artigo 5º do DL n.º 271/72, de 2 de agosto.

<sup>74</sup> Enquadram-se na figura geral das *holdings*, sendo sociedades constituídas com o objetivo de intervir na gestão e controlar as participadas, exercendo os direitos sociais inerentes às respetivas participações, de modo a receber os lucros (ou dividendos) a que tinham direito, bem como os rendimentos resultantes de eventuais alienações dessas participações sociais. V. CORREIA VALE, Maria de Lourdes / FREITAS PEREIRA, Manuel H. de, ob. cit., p. 42.

que não se coaduna com os objetivos da transparência. A eliminação da *dupla tributação económica* dos lucros, que lhes são distribuídos pelas sociedades participadas, é independentemente do montante das participações e do prazo em que estas tenham permanecido na sua titularidade. Deste jeito, não encontraríamos qualquer razão justificativa para a aplicação desta medida a todas as SGPS, se algumas delas preenchessem os requisitos da transparência fiscal, e aí fossem incluídas<sup>75</sup>.

Em suma, mesmo que as SGPS sejam controladas por um *grupo familiar* ou por um número reduzido de sócios, hoje é pacífico que não estão sujeitas à transparência fiscal, por um lado, não se enquadram na definição que é dada no n.º 3 do art. 6º, por outro, ao não se aplicar o art. 51º às *entidades transparentes*, alicerça mais ainda a sua não sujeição à transparência fiscal.

## 2.1 – Os agrupamentos complementares de empresas

As empresas representam uma parcela muito importante do nosso sistema produtivo e desempenham um papel de relevo no desenvolvimento da economia, o que impôs a pronta regulamentação da lei dentro do espírito de uma rápida aceleração da economia nacional. A maior competitividade nos mercados e a dinâmica empresarial conduziram ao nascimento de novas figuras jurídicas que possuíssem personalidade jurídica, mas que permitissem uma maior capacidade de resposta e representação que a sociedade não tinha, tais como os agrupamentos complementares de empresa que são um instrumento de política económica, bastante divulgado noutros países e, entre nós, contava já com várias tentativas de realização, contudo, careciam de devido suporte jurídico. Corria o ano de 1973 quando foram instituídos, no nosso ordenamento jurídico, pela Lei n.º 4/73, de 4 de junho e complementados pelo DL n.º 430/73, de 25 de agosto. Estes diplomas refletem o já consagrado pela Ordenança n.º 67-821 em 1967, no ordenamento jurídico francês, quanto

---

<sup>75</sup> Solução que resultava já do anterior artigo 45º, n.º 3 do CIRC, mas que ficou mais sólida aquando da entrada em vigor do DL n.º 495/88 que estabeleceu, de forma integrada, o regime jurídico, incluindo o fiscal, das SGPS's. Cfr. art. 7º do DL (ora revogado pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro) que consagrava o seguinte: *às SGPS é aplicável o disposto no n.º 1 do artigo 45º do CIRC, sem dependência dos requisitos aí exigidos quanto à percentagem de participação e ao prazo em que esta tenha permanecido na sua titularidade (n.º 1). E às mais-valias e menos-valias obtidas pelas SGPS, mediante a venda ou troca das quotas ou ações de que sejam titulares, é aplicável o disposto no artigo 44º do CIRC, sempre que o respetivo valor de realização seja reinvestido, total ou parcialmente, na aquisição de outras quotas, ações ou títulos emitidos pelo Estado, no prazo aí fixado (n.º 2).*

aos denominado *Groupement d'Intérêt Économique*. O legislador entendeu como tais as pessoas singulares ou coletivas e as sociedades que se agrupam, sem prejuízo da sua personalidade jurídica, com o objetivo de melhorarem as condições de exercício ou os resultados das atividades económicas dos seus membros.

A maioria das disposições do DL n.º 430/73 tem natureza supletiva, pretendendo, as que têm carácter imperativo, a justificação dos amplos benefícios fiscais que são concedidos a estas entidades, a fim de não se tornarem mecanismos mobilizados para fraudar o interesse nacional e a justiça tributária. Estipula o n.º 1, Base II, da Lei n.º 4/73 e artigo 1.º do DL n.º 430/73 que o fim principal destas entidades não será a realização e a partilha de lucros, que só será permitido a título meramente acessório, e quando tal for expressamente autorizada pelo respetivo contrato constitutivo. A sua atividade não tem em si própria um escopo lucrativo, destina-se, antes, a alcançar uma melhoria das condições de exercício ou de resultado das atividades agrupadas e são-lhes aplicados, subsidiariamente, os artigos do CSC, especialmente os artigos 175.º a 196.º referentes às sociedades em nome coletivo.

O DL permite que no contrato constitutivo apenas se estipulem as participações e as contribuições das empresas agrupadas, não existindo capital social do agrupamento, pois não existe qualquer obrigatoriedade legal de capital próprio. A atividade pode ser exercida em nome e por conta própria do ACE, contudo, o interesse dos seus membros deverá estar sempre subjacente ao desenvolvimento daquela. Tal encontra justificação no objetivo principal do ACE que é a melhoria das condições de exercício da atividade económica dos membros, em especial o aproveitamento de sinergias entre empresas. Assim, não faria qualquer sentido que a atividade deste nunca poderá ser autónoma da dos seus membros.

A liberdade de atuação das referidas entidades é limitada, no tocante à aquisição de imóveis, pois esta só lhes será permitida, quando o destino do mesmo for à instalação da sede, delegação ou serviço próprio do ACE. Também lhes está vedada a participação ou o exercício de cargos sociais em sociedades civis, sociedades comerciais ou noutros ACE. A regra é a da subsidiariedade dos membros quanto à responsabilidade pelas dívidas do agrupamento, no entanto, o contrário poderá ser estipulado no contrato celebrado entre o agrupamento e o respetivo credor, passando essa responsabilidade a ser solidária. Na prática, os ACE têm sido constituídos, maioritariamente, pelas empresas do setor da construção civil e obras públicas para levarem 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 técnicos. As empresas agrupadas em momento algum perdem a sua personalidade jurídica, mas o ACE só com a inscrição do seu ato constitutivo no registo comercial é que a adquire, passando, a partir desse momento, a ser sujeito de direitos e obrigações. As sociedades ou associações já constituídas com objetivos análogos aos dos ACE podem transformar-se nestes, desde que respeitem as disposições sem prejuízo da sua personalidade.

Tanto económica como juridicamente, o ACE é dissemelhante do grupo societário. Sem embargo de partilharem entre si determinados objetivos - tal como a busca de obtenção de economias em escala -, o ACE pretende fundamentalmente ser um instrumento de cooperação entre várias empresas providas de autonomia entre si. O mesmo não se verifica num grupo societário que se caracteriza por ser um instrumento de subordinação de várias entidades economicamente dependentes. O ACE abrange setores limitados de atividade económica, representa uma forma de cooperação interempresarial, e cada membro atua de forma livre e independente dos restantes, quanto à tomada de decisões e ações económicas. O grupo societário, por sua vez, tem subjacente o nascimento de uma empresa *plurissocietária* e, face à conseqüente submissão a uma direção económica unitária e comum e que se expande pelos setores de atividade dos respetivos membros, a autonomia tão característica dos ACE não se vislumbra.

Juridicamente também são distintos.

O nascimento de um ACE<sup>76</sup> origina um grupo interempresarial com personalidade jurídica própria que não se confunde com a das entidades que o constituem, diferentemente do grupo que é destituído de qualquer individualidade jurídica. Realçemos as diferenças entre eles, ao nível do nascimento, da organização interna e externa, da responsabilidade. Quanto à organização, o ACE possui uma estrutura organizativa formal, semelhante ao de uma sociedade comercial, e os seus membros podem ser sociedades, outras pessoas coletivas e até pessoas singulares. Pode também ser titular de direitos e obrigações próprias no tráfico jurídico. No grupo, os membros que o compõem terão de ser necessariamente sociedades e a sua estrutura é, normalmente, meramente informal, assente em laços financeiros, contratuais ou pessoais e não tem qualquer autonomia patrimonial ativa ou passiva. Ao nível da responsabilidade, o ACE pode ser demandado pelos credores pelas suas dívidas própria,

---

<sup>76</sup> V. Diretrizes Contabilísticas n.º 24 e 28, de 16.12.1998 e de 06.06.2001, sobre o objetivo e conteúdo dos ACE, e sobre as diferenças de base contabilística e fiscal entre estes e os AEIE, respetivamente.

respondendo os seus membros subsidiariamente perante este e solidariamente, entre si, diferentemente do grupo que, ao não possuir passivo próprio, os seus membros não respondem, em princípio, pelas dívidas dos restantes.

## 2.2 – Os agrupamentos europeus de interesse económico

O desenvolvimento harmonioso das atividades económicas, bem como a sua expansão contínua e equilibrada encontram-se intrinsecamente conexions com o bom funcionamento do mercado comum, que se deseja capaz de oferecer condições análogas às de um mercado nacional. Não só a realização deste mercado único, como também o reforço da sua unidade, tornam indispensável a criação, no interesse das pessoas singulares, sociedades e outras entidades jurídicas, de um quadro jurídico que facilite a adaptação das atividades às condições económicas da União Europeia, permitindo-lhes cooperar sem condicionantes fronteiriças.

Assim, perante a necessidade de *organizar a cooperação entre entidades que, em diferentes países membros, desenvolvem atividades relacionadas com a agricultura, a indústria, o comércio ou os serviços*<sup>77</sup>, reclamava-se a criação de um instrumento jurídico, dotado de capacidade e personalidade jurídicas e adequado a nível comunitário sob a forma de um Agrupamento Europeu de Interesse Económico. Inspirados também nos GIE, a sua criação veio a acontecer por via do Regulamento (CEE) n.º 2137/85 do Conselho, de 25 de julho de 1985. No nosso ordenamento jurídico, só após 5 anos é que foram colocados em execução pela entrada em vigor do DL n.º 148/90, de 9 de maio. Supletivamente deve ainda atender-se ao regime jurídico regulador dos ACE, atrás referido, cujos objetivos são coincidentes, diferindo apenas o espaço geográfico económico e fiscal, daí que se possa dizer que o AEIE se assemelha a um *ACE europeu*<sup>78</sup>.

Os AEIE podem ser distinguidos das sociedades pelo objetivo que prosseguem. Pretendem somente facilitar ou desenvolver a atividade económica dos seus membros,

---

<sup>77</sup> PITA, M. A., «O Agrupamento Europeu de Interesse Económico (Um meio de integração das empresas portuguesas na CEE)», *Fisco*, n.º 15, 1989, pp. 6-8.

<sup>78</sup> Conforme GUIMARÃES, J. F. (abril de 2008). *Transparência Fiscal*. Obtido em 1 de julho de 2016, de Revista Eletrónica INFOCONTAB, n.º 30, de abril de 2008, disponível em: <http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2008/30/230.pdf>.

proporcionando-lhes a melhoria dos seus próprios resultados<sup>79</sup>, não sendo o *objetivo realizar lucros para si próprio*. Caso o AEIE origine lucros, determina o artigo 40º do Regulamento que *serão considerados como lucros dos membros e repartidos entre eles na proporção prevista no contrato (...) ou, se este for omissivo, em partes iguais*, pelo que os *lucros ou perdas resultantes da atividade do agrupamento só serão tributáveis a nível dos seus membros*<sup>80</sup>. Ora, é o próprio Regulamento que indicia a aplicação do regime de tributação dos AEIE, segundo as regras da transparência fiscal. Refletindo o imperativo comunitário, bem se compreende que o legislador fiscal tenha subordinado tais entidades a este regime.

Para efeito de tributação em IRC, as regras de apuramento dos resultados são bastante semelhantes às que regem os ACE, estando o AEIE apenas limitado pelo facto de cada membro ser tributado, de acordo com o regime fiscal do país onde está localizada a sua sede. Consequentemente, face ao seu carácter auxiliar, a atividade do agrupamento deve ser complementar à atividade económica dos seus membros, não se substituindo a esta, semelhantemente ao que acontece com os ACE. Nesta medida, será vedado ao agrupamento o exercício por si próprio, em relação a terceiros, de uma profissão liberal, devendo a noção de atividade económica ser interpretada no sentido mais lato.

Um agrupamento, para que possa 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. O regulamento exige que o registo dos AEIE seja efetuado no Estado onde a sua sede se situa, remetendo, no entanto, para a competência dos Estados-membros a decisão de considerarem os AEIE inscritos no seu território como entes dotados ou não de personalidade jurídica<sup>81</sup>. Entre nós, o AEIE com sede em Portugal, só adquire personalidade jurídica com a inscrição definitiva da sua constituição no registo comercial e esclarece que o contrato de AEIE deve constar de documento escrito<sup>82</sup>. Quanto à responsabilidade dos membros do AEIE, esta é ilimitada e solidariamente pelas dívidas do agrupamento, independentemente da sua natureza e igualmente como acontece com os ACE<sup>83</sup>.

---

<sup>79</sup> Cfr. Art. 3º, n.º 1 do Regulamento (CEE) n.º 2137/85.

<sup>80</sup> Cfr. Art. 21º, n.º 1 e art. 40º do Regulamento. No mesmo sentido, Conforme MARTINS, J. M., «O Agrupamento Europeu de Interesse Económico», *Fisco*, n.º 19, abril de 1990, pp. 20-26.

<sup>81</sup> Cfr. Artigos 4º, n.ºs 1 e 2, 6º e 1º, n.º 3, do Regulamento, respetivamente.

<sup>82</sup> Cfr. Art. 1º do DL n.º 148/90

<sup>83</sup> Cfr. Art. 24º, n.º 1 do Regulamento.

### 2.3 – A sua inserção no artigo 6º do CIRC

Não podemos estudar este regime sem defendermos que talvez houvesse maior coerência sistemática, se a inserção dos agrupamentos não ocorresse no artigo 6º, mas junto ao artigo 69º, normativo responsável pelo tratamento fiscal dos grupos societários.

Vejamos.

A nível fiscal, a independência e autonomia dos membros que compõem os agrupamentos e a subordinação das sociedades que integram os grupos, mantêm-se. Ao agrupamento, ao ser imposta a sujeição à transparência e, em virtude disso, ser desconsiderado, e os lucros e os prejuízos serem imputados àqueles que dele fazem parte, denota-nos (e bem) que a singularidade de cada membro é preservada, mesmo no plano jurídico-tributário. Contrariamente, o legislador encara os grupos como uma *unidade económica*<sup>84</sup>, elevando-a a objeto autónomo de imputação de normas jurídicas tributárias, subtraindo a individualidade dos entes societários e não havendo, por isso, quanto a estes, transparência fiscal, mas sim um problema de incidência.

O *regime especial de tributação dos grupos de sociedades* resultou da Lei n.º 30-G/2000<sup>85</sup>, que procedeu a uma reforma desta matéria, eliminando o anterior *regime de tributação pelo lucro consolidado*, e encontram-se, hoje, previstos nos artigos 69º a 71º CIRC. Determina o artigo 70º que, *relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º*. Nas declarações periódicas individuais não há um verdadeiro apuramento da *coleta*, mas não é isso que se passa relativamente ao *lucro tributável* que é apurado, para cada sociedade, na sua declaração individual. Assim, para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo RETGS, a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente, por cada

---

<sup>84</sup> A família é, para efeitos fiscais, considerada também uma *unidade fiscal*. Porém, esta questão em nada se confunde com as discussões relativas ao *princípio da capacidade contributiva* do agregado, pois, apesar desta residir no titular dos rendimentos, tributação deste, para não se consubstanciar numa discriminação dos indivíduos que da família fazem parte, deve ter em consideração os encargos desta. Algo que é passível de obter por via de uma tributação conjunta. CASALTA NABAIS, José, *O Dever ...*, ob. cit., p. 487.

<sup>85</sup> V. também o DL n.º 414/87, de 31 de dezembro.

uma das sociedades na sua declaração<sup>86</sup>. Procede-se ao somatório das derramas<sup>87</sup>, competindo o respetivo pagamento à sociedade dominante<sup>88</sup>. Isto é, a derrama deverá incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades<sup>89</sup>. Fiscalmente, reconheceu-se que os grupos societários seriam uma realidade jurídico-tributária autónoma, suplantando, a este nível, a sua organização jurídica-formal. Não obstante, a individualidade jurídica dos respetivos elementos integrantes é o próprio grupo como um todo - e não as sociedades individuais que o integram-, que passa a constituir o ponto de referência fundamental no cômputo da matéria tributável e na determinação de certos direitos e obrigações fiscais.

Diferentemente, quanto à tributação dos agrupamentos, verifica-se que é a individualidade, de cada membro que o integra, que releva para efeitos fiscais. Este reconhecimento do grupo, como unidade tributária *sui generis*, possui inúmeras vantagens, tais como: a redução da carga fiscal global suportada pelo conjunto das sociedades agrupadas originadas pela compensabilidade dos lucros e prejuízos fiscais entre as sociedades ou até a eliminação dos lucros distribuídos no seio do grupo. O diferimento do pagamento de imposto das mais-valias geradas pelas transações *intragrupos* e a dispensa da retenção na fonte, relativamente a determinados fluxos *intragrupos*, assim como a eliminação da *dupla tributação económica* e o aproveitamento de isenções fiscais, compõem o leque dos privilégios que lhe são reconhecidos.

O artigo 69º, que podemos encarar como sendo um normativo geral, define o conjunto de pressupostos materiais e formais relevantes para a sociedade beneficiar da possibilidade de acesso a este regime unitário de tributação. Podemos salientar a necessidade de todas as sociedades, que integram o perímetro do grupo consolidante, terem a sua sede estatutária e efetiva em Portugal, a exigência de que a totalidade dos rendimentos das sociedades agrupadas estar sujeito ao regime geral de tributação em IRC à taxa nominal mais elevada e a imposição de que todas as sociedades agrupadas serem sociedades anónimas, por quotas ou em comandita por ações<sup>90</sup>. A natureza jurídica da relação de coligação

---

<sup>86</sup> Se houver necessidade, o Anexo A será preenchido, também de forma individual.

<sup>87</sup> Cujo valor será indicado no campo 364 do Quadro 10 da correspondente declaração do grupo.

<sup>88</sup> Como consta do Ofício-Circulado de 14.04.2008 e em consonância com o despacho de 13.03.2008, do substituto legal do Diretor-geral.

<sup>89</sup> V. ac. do STA de 04.12.2013 (Proc. n.º 01004/13),

no sentido que o artigo 14.º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redação que lhe foi dada pelo artº 57º da LEO/2012 (n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro), se consubstancia numa norma inovadora e não interpretativa.

<sup>90</sup> Cfr. Art. 69º, n.º 3, al a), n.º 4, al. g) do CIRC.



intersocietária é caracterizada pela sociedade dominante deter, nas sociedades integrantes do grupo, uma participação igual ou superior a 75% do capital destas, desde que lhe confira mais de 50% do direito de voto. A *ratio legis* é a vontade em circunscrever o acesso a este especial regime de tributação aos grupos de sociedades dotados de uma unidade financeira e económica muito intensa. Todavia, acaba por circunscrever o que se considera por grupo a algo que não é um setor vincado na realidade, condicionando a adoção a determinadas formas jurídicas para que destas vantagens possam beneficiar, o que põe em causa o *princípio da neutralidade fiscal*, orientador de todo o processamento legislativo.

Note-se que a relação de domínio, tão característica dos grupos de sociedades, não se verifica perante o credor fiscal. Qualquer uma das sociedades que o compõem encontra-se numa posição de solidariedade, quanto ao pagamento do imposto, apesar de este incumbir à sociedade dominante<sup>91</sup>. Assim, sem prejuízo do direito de regresso pela parte do imposto que a cada uma delas respeite, são responsáveis, *de per si*, pelo cumprimento da inteira prestação, não lhe sendo lícito opor o benefício da divisão, nem se vendo liberada da respetiva obrigação através do chamamento à demanda das restantes sociedades codevedoras, *máxime* da sociedade dominante<sup>92</sup>.

Para além do *regime especial de tributação*, existia o mecanismo da eliminação da *dupla tributação económica*, que a LOE/2012 suprimiu, ao fazer desaparecer o n.º 2 do art. 70º. Logo, o apuramento do *lucro tributável* é efetuado, a partir do resultado individual de cada sociedade, não permitindo a eliminação dos resultados decorrentes das transações entre as empresas que constituem o grupo. Assim, já não se parte do resultado líquido consolidado nem, a *dupla tributação económica* é alvo de correção, o que põe em causa o préstimo deste regime. Sobre a dedução de prejuízos, para além das regras gerais do preceito 47º do CIRC, aplicam-se também as enunciadas no artigo 71º relativas ao *regime específico da dedução de prejuízos*.

Enfim, não obstante as diferenças de tratamento fiscal entre os agrupamentos e os grupos, ambos têm em comum a finalidade primordial que é o combate à *dupla tributação económica*. Este propósito é de tal forma fundamental para a transparência fiscal que o próprio preâmbulo do CIRC o consagrou, expressamente, como um intento a atingir por aplicação do referido regime. O combate à *dupla tributação económica* é, em ambos os

---

<sup>91</sup> Cfr. Art. 1º do CIRC.

<sup>92</sup> Cfr. Art. 512º, nº 1 e art. 518º, ambos do CC.

casos, o primeiro objetivo que o legislador se propôs a cumprir. Não achamos, ao contrário do que se verifica para as restantes *entidades transparentes* que, tanto para os grupos, como para os agrupamentos, fossem razões de neutralidade ou evasão fiscal que, essencialmente, estivessem subjacentes à intenção legislativa. Além disso, a *desconsideração da personalidade* que se verifica quanto aos agrupamentos é interessante: nestes, a tributação que seria efetuada no seio do agrupamento, em IRC, passa a ocorrer na esfera jurídica dos seus membros, pessoas coletivas, também eles tributados em IRC. O mesmo se passa relativamente aos grupos, não obstante tal ocorrer em sentido oposto. Ou seja, nos grupos de sociedades, a tributação em IRC não é efetuada nas sociedades que o constituem, mas antes na sociedade dominante, também, em IRC. O objeto de tributação desloca-se das sociedades dominadas para a sociedade dominante, enquanto que nos agrupamentos, passa do agrupamento para os membros. Assim, carece de justificação que os preceitos reguladores dos agrupamentos e dos grupos não se encontrem, pelo menos, inseridos no mesmo Capítulo.

### CAPÍTULO III

#### AS FINALIDADES DA TRANSPARÊNCIA

##### 1 - A NEUTRALIDADE FISCAL

A neutralidade fiscal é o principal objetivo de qualquer Estado Fiscal, mas não poderíamos falar dela sem fazermos referência a duas liberdades que lhe permanecem intrinsecamente associadas, e das quais os indivíduos são detentores: a *liberdade de gestão fiscal* e a *liberdade de configuração jurídica*.

A *liberdade de gestão fiscal*, por ser imprescindível ao funcionamento da economia de mercado, constitui uma liberdade estruturante do Estado Fiscal. Assume grande importância em sede das *liberdades económicas* de trabalho e de profissão, mas essencialmente, na *liberdade de iniciativa económica e de empresa*, na qual se expressa – contempladas nos artigos 60º, 80º, al. c) e 86º da CRP –, pois os impostos constituem amputações materiais do normal conteúdo destes direitos. Em sentido amplo, exige que aos sujeitos e às empresas seja concedida uma vasta possibilidade de decisão que lhes permita planificarem a sua vida económica sem que as necessidades financeiras estaduais sejam um entrave a essa liberdade de decisão. Com especial evidência, no setor empresarial, a *liberdade de gestão fiscal*, reflete-se no direito em escolher a via menos onerosa e mais adequada à sua organização e funcionamento, com o objetivo de reduzir o montante de imposto a pagar (*tax planning*). Contudo, esta liberdade careceria de qualquer efeito prático se, aos indivíduos, não fosse também atribuída a *liberdade da configuração jurídica* – outro pilar do Estado Fiscal – relativamente à forma e organização empresarial que se lhes mostre mais adequada à prossecução dos seus interesses. A aliança (inata) existente entre estas liberdades constitui uma importante manifestação da *liberdade de disposição económica dos indivíduos*, cujo exercício anda, frequentemente, associado ao planeamento fiscal que essa liberdade integra.

Quando vista pelo lado estadual, a *liberdade de gestão fiscal* concretiza-se no *princípio da neutralidade fiscal*, cuja importância em sede de liberdade económica mereceu consagração constitucional no artigo 81º. Este preceito, referente ao *princípio da concorrência*, estatui na alínea f), que incumbe, prioritariamente, ao Estado, no âmbito

económica e social, *assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral*. No Estado recairá a obrigação de não provocar (nem obstar a que outros provoquem) distorções na concorrência entre as empresas, cabendo-lhe, assegurar o eficaz desempenho dos mercados, reprimindo não só os abusos de posição dominante, como também, preventivamente, o impedimento nas operações de criação das formas de organização monopolistas – e outras práticas – lesivas do interesse geral e que a possam por em causa<sup>93</sup>. Constitui-se, assim, a principal componente de uma economia de mercado e a base dos mecanismos de defesa da concorrência, que são um dos princípios essenciais da ordem jurídica comunitária. Apesar de o fazer de forma implícita, esta alínea designa uma garantia institucional de ordem económica, na medida em que se refere a todas as empresas, nas quais se incluem as empresas públicas, torna-se num *antídoto* contra as organizações monopolistas, enaltecendo, desta forma, o princípio fundamental da Constituição económica: a subordinação do poder económico ao poder político.

Assim, a *neutralidade fiscal* implica que a forma jurídica dos entes sujeitos a imposto<sup>94</sup> jamais poderá condicionar a sua tributação<sup>95</sup>. A CRP consagra uma estrita neutralidade do Direito fiscal, face à *liberdade de configuração jurídica* da atividade empresarial e das suas organizações<sup>96</sup>: o n.º 1 do artigo 104º da CRP estatui que o imposto sobre o rendimento pessoal deverá ser *único, progressivo* e não negativamente *discriminatório* da família, mas o n.º 2, não exige que o imposto sobre os rendimentos empresariais seja dotado de tais características, apenas a *tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*<sup>97</sup>. Para rendimentos idênticos deve verificar-se uma tributação idêntica, ou seja, o rendimento de um indivíduo deve ser tributado, uniformemente, em relação a rendimentos iguais auferidos por outros contribuintes, independentemente da forma organizativa que cada um aparenta ter<sup>98</sup>.

---

<sup>93</sup> V. CANOTILHO, J.J. Gomes / MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa - Anotada*, Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 969 – 970.

<sup>94</sup> V. *Código do IRC - Comentado e Anotado*, Direção Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1990, p. 95 e RIBEIRO, José, *Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada*, Lisboa, Quid Juris, 2003.

<sup>95</sup> WILLIAMS, David, *Trends in International Taxation*, IBFD, IFA, 1991.

<sup>96</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 174.

<sup>97</sup> Tomemos em consideração que a contraposição ocorre entre o *imposto sobre o rendimento pessoal* e a *tributação das empresas*, e não entre o *imposto sobre o rendimento das pessoas singulares* e o *imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas*.

<sup>98</sup> TEIXEIRA, Gloria, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2015, pp. 51-52

A verdade é que a expansão e a intensificação da tributação nas nações mais desenvolvidas, decorrentes do intervencionismo que pauta o Estado Social, aliadas à existência de outros países que, com vista à atração de investimento estrangeiro, proclamam uma reduzida (ou nula) tributação, vem colocando o problema da sustentabilidade do Estado Social. Esta crise deriva da feroz concorrência que se estabelece entre as empresas numa economia global, obrigando-as a serem altamente competitivas na sua gestão, incluindo no plano fiscal, o que, conseqüentemente, se repercute numa concorrência fiscal – fatal – entre Estados. A ponderação, por parte dos contribuintes, dos efeitos das operações efetuadas de modo a frustrarem as intenções do legislador fiscal, tem conduzido à criação de obstáculos legais, nomeadamente à estatuição de regimes antiabusivos, no qual defendemos que se integra o regime de transparência fiscal, e cujo intuito reside na inibição das manipulações negociais quando estas tenham, como único e principal objetivo, ultrapassar normas que visam obter uma distribuição equitativa e economicamente eficiente dos encargos tributários<sup>99</sup>. Os indivíduos poderão, assim, optar livremente pela forma e organização da empresa, preferindo uma empresa em nome individual ao invés de societária e, só a eles cabe decidir se optarão por um auto ou heterofinanciamento ou se recorrerão a suprimentos. O mesmo se passará quanto à sede, à política de gestão de défices e de reintegrações e amortizações.

Compreende-se, agora, que a tributação neutral seja um dos objetivos que a transparência fiscal visa atingir, quer o sócio exerça a sua atividade a título individual, quer exerça a atividade por meio da sociedade. Esta exigência tem maior reflexo nas *sociedades de pessoas*, devido ao caráter pessoalíssimo da atividade desenvolvida pelo sócio que assume grande importância na prossecução do objeto social, diversamente do que acontece com as sociedades de capitais. Questões que têm vindo a suscitar grande interesse após a alteração dos requisitos de enquadramento pela Lei da Reforma Fiscal do IRC, porque, de facto, tributar a matéria coletável em IRS ou IRC, não é fiscalmente indiferente.

---

<sup>99</sup> V. SALDANHA SANCHES, José, *Limites ao Planeamento Fiscal: Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 167.

## 2 - A LUTA CONTRA A EVASÃO FISCAL

Acabamos de ver que a *liberdade de gestão fiscal* reconhece ao sujeito passivo a possibilidade de livremente planificar a sua vida, sendo-lhe reconhecido o direito de optar pela solução menos onerosa com o intuito de diminuir a carga tributária. Não obstante, é notório que este planeamento deverá ocorrer dentro do quadro jurídico existente – e por isso, se diz planeamento *intra-legem* ou planeamento fiscal – e não através de meios artificiosos, fraudulentos ou abusadores das formas jurídicas<sup>100</sup>.

Contudo, nem sempre é isso que se passa na prática, e, não raras vezes, a poupança fiscal visada pelo contribuinte é feita por via de atos ilícitos, infringindo-se a legislação, omitindo-se comportamentos, que ela prevê como obrigatórios, ou adotando-se condutas contrárias às legalmente previstas. Isto é evasão fiscal e, opostamente ao planeamento fiscal e a algumas formas de elisão fiscal - aproveitamento dos negócios jurídicos não previstos na lei ou por meio de operações contabilísticas mais favoráveis -, mesmo que nem sempre possa ser considerada uma infração fiscal em sentido estrito, é uma infração à lei e, por isso, não é permitida.

O combate à evasão e fraude fiscais, é uma matéria que muito tem dividido a doutrina. Existem autores que consideram a interposição de sociedades para o exercício de determinadas atividades como uma forma de evasão legal, comparando-a a uma forma de elisão fiscal por não se encontrar presente a ilicitude dos meios empregues para a obtenção do benefício, não constituindo assim, um pressuposto de fraude fiscal<sup>101</sup>. Há também quem defenda que este tipo de comportamento não deva ser sancionado, face à *liberdade de gestão fiscal* e ao princípio de que, quando os contribuintes têm vários meios legais para chegar ao mesmo resultado, têm a faculdade de escolher o menos oneroso<sup>102</sup>. No entanto, quando, entre a fonte de rendimento e o seu recetor, pessoa física, ou entre um elemento patrimonial e o seu titular, é interposta uma sociedade com o verdadeiro propósito de fraude fiscal ou subtração à incidência de determinado imposto, o nosso sentido de justiça não nos permite aceitar tais situações. É clara a frequência da criação de sociedades para que a sua

---

<sup>100</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit.,

<sup>101</sup> Neste sentido FALCON Y TELLA, Ramon, *Analisis de la transparência tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984.

<sup>102</sup> Neste sentido ROSIER, Camile, *La Lutte Contre la Fraude Fiscale*, Vol. VI, Bulletin for International Fiscal, Documentation, 1952.

personalização tributária sirva tão-só para afastar das pessoas dos seus sócios a tributação do seu rendimento, algo que acontece pela transferência dessa tributação para o rendimento da sociedade, em moldes mais vantajosos<sup>103</sup>. A sua finalidade é tão-só iludir determinada tributação, nomeadamente, contornar o caráter progressivo do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares por meio de uma sociedade que armazena os lucros, não os distribuindo aos sócios ou, se o faz, é em escassa quantidade. Estas sociedades são denominadas no ordenamento jurídico espanhol de *sociedades interpuestas*<sup>104</sup> e assentam na intencionalidade de evasão fiscal, mas a cuja determinação, na prática, mostra ser bastante difícil (senão mesmo impossível), carecendo o ordenamento jurídico-tributário de critérios que permitam instrumentalizar o conceito com precisão e com um mínimo de rigor<sup>105</sup>, reclamando-se uma consagração legal que atue de forma preventiva.

Investigar denúncias, assegurar fiscalizações, combater a fraude e a evasão fiscais são atividades essenciais na busca da verdadeira situação tributária dos sujeitos passivos, pelo que a AT tem o dever e a competência para procurar a verdade material, sancionando os comportamentos dos sujeitos passivos que a comprometam<sup>106</sup>. Assim, foi não só a evasão fiscal, mediante a interposição de uma pessoa coletiva<sup>107</sup>, como também a não distribuição de lucros e a constituição de reservas, as razões que levaram à estatuição do regime de transparência – do jeito que temos vindo a defender – como antiabusivo, sendo o artigo 6º, neste sentido, uma medida antiabuso<sup>108</sup>.

---

<sup>103</sup> A este respeito, Sá Gomes fala da teoria doutrinal americana – *disregard doctrine* – desenvolvida como forma de luta contra os casos em que se destinam à pessoa jurídica fins incompatíveis com os que presidiam, formalmente, à sua constituição, desvirtuando, desta forma, os princípios jurídicos que regulam a vida societária, nomeadamente, o princípio da boa-fé. V. SÁ GOMES, Nuno, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 12ª ed., Rei dos Livros, Lisboa, 2003, p. 142.

<sup>104</sup> Como são denominadas no ordenamento-jurídico espanhol. V. ROMERO, Enrique Corona, «El Regimen de la Transparencia Fiscal em la Imposicion Directa», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. III, n.º 25, julio-septiembre de 1978, p. 53. V. ac. do TS, n.º ROJ STS 201/2013, STS 2952/2014 e STS 4304/2015.

<sup>105</sup> «Sistema Tributário Español», *Ministério de Hacienda*, Madrid, junio de 1976, pp. 162-165.

<sup>106</sup> V. FARIA COSTA, José de *Ob. Cit.*, p. 8.

<sup>107</sup> Neste sentido HENSEL, Albert, *Diritto Tributario*, Giuffrè, Milán, 1956 e TABOADA, Carlos Palao, «El fraude a la Ley en Derecho tributario», *R.D.F.H.P.*, n.º 63, maio-junho de 1996.

<sup>108</sup> Note-se que há autores que defendem que somente existe o planeamento fiscal, no qual se integram os negócios jurídicos lícitos com objetivo de diminuir a carga fiscal, e a evasão fiscal em sentido estrito que abarca os negócios jurídicos ilícitos e as práticas de elisão fiscal que são fundamento para a aplicação de normas antiabusivas. Se assim o entendermos, a transparência fiscal teria como fim o combate à evasão fiscal em sentido estrito. V. SÁ GOMES, Nuno, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa, Rei dos Livros, 2000, p. 141 e ss.

## 2.1 - A personalidade coletiva

Para melhor entendermos a problemática aqui em apreço, cumpre saber-se o que são pessoas coletivas, expressão que utilizamos em sentido *lato*, de modo a abrangermos as sociedades comerciais. É manifesto que a sua existência resulta de interesses humanos, duradouros e de carácter comum ou coletivo, mas cuja consecução exige o concurso de meios e atividades de várias pessoas. Na definição dada por Carlos Alberto da Mota Pinto<sup>109</sup>, são *coletividades de pessoas ou complexos patrimoniais organizados em vista de um fim comum ou coletivo a que o ordenamento jurídico atribui a qualidade de sujeitos de direito*. A sociedade comercial surge, então, como um instrumento legítimo de destaque patrimonial para a exploração de determinados fins económicos, e a subjacente *personalidade coletiva* e a limitação da responsabilidade dos sócios faz com que represente um instrumento de viabilização da atividade prosseguida, também ela económica.

Mas o que é a *personalidade coletiva*? A personalidade jurídica pode ser definida como a suscetibilidade de ser titular de direitos e obrigações. É reconhecida pelo Direito, no artigo 66º do CC, a todas as pessoas singulares - seres humanos nascidos completamente e com vida - e, verificados certos requisitos, é também atribuída às pessoas coletivas, sendo, neste caso, conhecida como *personalidade coletiva*, e traduz-se na possibilidade de consignar centro de imputação de normas jurídicas que não coincidam com seres humanos ou pessoas singulares<sup>110</sup>. Trata-se de um *mecanismo técnico-jurídico*, justificada pela ideia de, com maior comodidade e eficiência, organizar a realização dos interesses coletivos duradouros, *é um conceito jurídico, uma realidade situada no mundo jurídico que traduz juridicamente um fenómeno empírico*<sup>111</sup>.

Ao longo dos anos, o conceito *personalidade coletiva* nem sempre foi unânime. As Ordenações careciam de um tratamento eficaz para as *pessoas coletivas*, que foram objeto de um tratamento sistemático, por parte dos juristas liberais que as denominaram de corporações ou *pessoas moraes*. Muito devido a Puffendorf e à sua consagração no ABGR

---

<sup>109</sup> Para maiores desenvolvimentos, v. MOTA PINTO, Carlos Alberto da, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 138 e ss.

<sup>110</sup> CORDEIRO, António Menezes, *O Levantamento da Personalidade Jurídica no Direito Civil e Comercial*, Coimbra, Almedina, 2000, p. 9.

<sup>111</sup> MOTA PINTO, Carlos Alberto da, *Teoria Geral do Direito Civil*, ob. cit., p. 139.



austríaco, esta expressão preconizou-se, acabando por ser acolhida pelo Código de Seabra<sup>112</sup>. Savigny, ao considerar que a expressão significaria a imoralidade da pessoa singular, preferia o termo *pessoa jurídica*, adotado também por Heise e presente, atualmente, em vários sistemas jurídicos, nomeadamente, na Alemanha e em Itália.

Apesar dos *Ius Romano* não proceder à elaboração do conceito, os canonistas e comentadores foram precursores e referiam-se à mesma como *universitas*. Os humanistas prolongaram a sua eficiência e o pensamento de Domat que considerava que as *comunidades legitimamente constituídas, funcionam como pessoas, e a sua união, que torna comuns, a todos os que as compõem, os seus interesses, os seus direitos e os seus privilégios, faz que elas sejam consideradas como um todo*, foi retomado por Pothier. Contudo, o Código de Napoleão, focado no papel central do cidadão como ser individual, não ofereceu um lugar condigno à *pessoa coletiva*. Somente com o racionalismo e com Kant que, ao defender que *a personalidade ética nada mais seria do que a liberdade de uma natureza racional de leis morais*, de onde resultaria que *uma pessoa não está submetida a nenhuma lei senão àquelas que a própria se dá*<sup>113</sup>, proporcionou-nos um dado basilar na construção do conceito de *personalidade coletiva*. No nosso ordenamento, a introdução da expressão *personalidade jurídica* deve-se a Guilherme Moreira que, na pré-edição das suas *Instituições de Direito Civil* em 1902, contrapunha *pessoas jurídicas* ou *moraes* às *pessoas físicas*. Após várias alterações, em 1907, este autor referia-se já a *pessoas singulares* e *pessoas coletivas*, afastando as designações como *pessoas jurídicas, moraes, sociaes, fictícias* e *abstratas*<sup>114</sup>. Mas foi com a revista de Legislação e Jurisprudência, em 1908, que a denominação *personalidade coletiva* se vulgarizou.

A pessoa coletiva, enquanto provida de personalidade jurídica, é uma criação do Direito, instrumento de que se serve para a proteção de certos interesses, posto que lhe corresponda um qualquer substrato material<sup>115</sup>. A afirmação da personalidade será a consideração de que o ente pode autodeterminar-se no leque de direitos de que seja titular, agindo no campo das suas adstrições, estando, o modo de exercício, dependente de outros normativos, aplicabilidade postula e deriva da personalidade. É ela que possibilita imputar

---

<sup>112</sup> Art. 32º e seguintes. Expressão também adotada por COELHO DA ROCHA, M. A., *Instituições de Direito Civil Português*, 8ª ed. Coimbra, Imprensa da Universidade, 1917, § 55 ss.

<sup>113</sup> Kant, *Eileitung in die Metaphysik der Sitten*, Vol. 6º, ed. Academia Prussiana das Ciências, 1907, p. 223.

<sup>114</sup> MOREIRA, Guilherme, *Instituições de Direito Civil Português*, Vol. I, Coimbra, Universidade de Coimbra, 1903, p. 84 e, a mesma obra do ano 1907, pp. 153-158.

<sup>115</sup> MOTA PINTO, Carlos Alberto da, *Teoria Geral do Direito Civil*, cit., p. 144.

condutas humanas a seres abstratos, tendo sido erigida com propósitos legítimos, como o incentivo ao desenvolvimento de atividades económicas e sociais, e a criação de emprego. Permite, também, exonerar de responsabilidade os agentes e visíveis das pessoas coletivas, sendo os danos por eles provocados imputados à própria pessoa coletiva. E, apenas por leis específicas é possível limitar-lhes a capacidade, pois o *princípio da especialidade* não a restringe, diz-nos, antes, que todos os direitos e obrigações, salvo algumas exceções, são acessíveis às sociedades e estas, como entidades abstratas que são, para prossecução do seu fim e do seu objeto, agem através de representantes orgânicos, que são os titulares dos seus órgãos.

Todavia, a *personalidade coletiva* dependente da existência de autonomia patrimonial. Pode existir autonomia patrimonial sem existir personalidade jurídica, mas jamais poderá existir personalidade sem autonomia patrimonial. A autonomia patrimonial é pressuposto de personalidade jurídica<sup>116</sup>, não se identifica com ela, nem a implica forçosamente, são conceitos distintos. A mesma pessoa pode ser titular de vários patrimónios, isto é, dentro de uma mesma esfera patrimonial podem formar-se núcleos independentes, massas de bens adstritas a um destino próprio e por isso, separadas do património geral. No conceito mais corrente, podemos definir autonomia patrimonial como o comportamento de certa massa de bens quanto à responsabilidade pelas dívidas assumidas na sua administração ou exploração, sendo que, na sua *modalidade mais perfeita*, assume um duplo fenómeno: a insensibilidade dos bens, não só a outras dívidas não relacionadas com o fim especial a que estes se encontram afetados, como também às obrigações de qualquer outro património. Mesmo nesta situação extrema de separação do património, a autonomia patrimonial e a personalidade jurídica não se confundem, pois esta não exige a forma perfeita daquela. Deste modo, a personificação permite torná-las uma entidade jurídica separada dos seus sócios, possuidora de bens, separados, também eles, do património daqueles, dado que, em princípio, a responsabilidade patrimonial das pessoas coletivas limita-se ao património destas. Estamos perante, portanto, uma esfera jurídica

---

<sup>116</sup> Se a sociedade não tiver bens que respondam com autonomia pelas dívidas da atividade por si levada a cabo e houver antes aquilo que designamos por bens da sociedade estiver afetado indistintamente com o restante património dos sócios ao cumprimento das obrigações assumidas no desenvolvimento das operações sociais, não poderemos considerar a sociedade dotada de capacidade para se vincular a si mesma. Pelo que a capacidade para a sociedade se obrigar supõe a existência de algo, pelo menos em potência, que possa obrigar-se. Assim, a hipótese de capacidade jurídica puramente ativa será impensável. A este respeito vide a obra FERRER CORREIA, A., *Estudos Vários De Direito*, Coimbra, Imprensa da Universidade, 1982, p. 547 e ss.

própria, autónoma em relação ao conjunto de direitos e deveres encabeçados, pessoalmente, pelos seus membros ou serventuários<sup>117</sup>. Com efeito, a pessoa coletiva é um sujeito de direito apenas pensado (fictício), cuja personalidade jurídica é obtida artificialmente e que, nas relações patrimoniais, é tratado como se fosse uma pessoa física<sup>118</sup>.

Porém, não raras vezes, e à semelhança do que acontece com outros institutos jurídicos, a *personalidade coletiva* é usada de modo ilícito e abusivo, contrariando não só normativos e princípios gerais, mas também violando a ética dos negócios e a boa-fé, resultando daí prejuízos para terceiros. Na verdade, o seu uso imoderado é possível em resultado da natureza fictícia da mesma, mas não se poderá tolerar que, a seu abrigo, se provoquem danos. Em termos práticos, a autodeterminação da pessoa coletiva é sempre relativa. De facto, esta nunca é alheia à vontade dos seus membros, balizada que está pelos estatutos e pelas decisões dos órgãos de administração. No fim de contas, o património da sociedade está ao serviço dos sócios e não da sociedade. Quando o *princípio da separação dos bens da sociedade e dos seus sócios* e o *princípio da limitação da responsabilidade*, proporcionados pela sociedade, são utilizados de forma abusiva pelos sócios para a prossecução de fins ilícitos (ou duvidosos), verifica-se um desvio à função para a qual a sociedade fora criada. Esta situação, bastante comum, urge ser corrigida, pois a atividade que serve de objeto à sociedade não exigia a sua criação, é uma mera ficção jurídica que tem pouca (ou nenhuma) correspondência com a sua vida real e económica.

As implicações emergentes da personalidade jurídica que, atuando como um *véu* permite comportamentos oportunistas por parte de sócios que se sentem protegidos pelos privilégios por si conferidos – a separação de patrimónios e a limitação da responsabilidade – reclamam uma solução eficaz. Ora, é nestas circunstâncias que o Direito permite o *levantamento* da personalidade, de modo a surpreender os verdadeiros responsáveis por determinados atos ou efeitos. Assim, foi como forma de luta contra os casos em que, para atingir fins contrários aos princípios jurídicos – nomeadamente a diminuição, ou até fuga tributária –, se destinam à pessoa jurídica fins incompatíveis com os que presidiram, formalmente, à sua constituição que se estatuiu o regime de transparência fiscal. A transparência, ao levantar o *véu societário* pretende chegar à pessoa do sócio, tornando

---

<sup>117</sup> MOTA PINTO, Carlos Alberto da, *Teoria Geral do Direito Civil*, ob. cit., p. 138.

<sup>118</sup> CORDEIRO, António Menezes, *O Levantamento da Personalidade ...*, ob. cit., p. 49.

ineficaz a criação dessa sociedade, já que, para efeitos tributários, será como se ela não existisse.

## 2.2 - A doutrina da desconsideração da personalidade jurídica

A ordem jurídica oferece-nos a possibilidade de gerirmos os nossos interesses, diretamente, ou através de uma pessoa coletiva, mas a esta oportunidade de atuarmos através de um ente coletivo, são impostos limites. Sempre que estivermos perante uma *pessoa coletiva*, com ou sem substrato, o Direito positivo passa a regular as situações a ela inerentes, funcionando como um ente autónomo, capaz de levar a cabo condutas singulares por meio de estatuições normativas justificadas na *personalidade coletiva* que detêm. É precisamente neste contexto que, por exigência do sistema, emerge na doutrina portuguesa a *teoria da desconsideração da personalidade jurídica*<sup>119</sup>, ou, nas palavras de Mota Pinto<sup>120</sup> *desnudamento* ou *desvelamento* – ato de desvelar –, cujo intuito é suplantar a *barreira* legal imposta pela sociedade comercial de forma a manter íntegros os valores que inspiraram a sua criação, permitindo, em determinadas situações, passar do *modo coletivo* ao *modo singular*, ignorando a presença formal de uma pessoa coletiva.

Cada vez mais considerada, a *doutrina da desconsideração da personalidade jurídica* tem sido desenvolvida através de decisões judiciais desde o seu aparecimento no início do século XX nos Estados Unidos da América<sup>121</sup>. Neste sentido, os tribunais norte-americanos não têm dúvidas em desconsiderar a *personalidade coletiva* e, conseqüentemente, responsabilizar os respetivos membros. Isto é, invocando, sob inspiração

---

<sup>119</sup> Expressão utilizada também no Brasil. António Menezes Cordeiro prefere a designação de “*levantamento da personalidade coletiva*” – Cfr. CORDEIRO, António Menezes, *O Levantamento da Personalidade ...*, ob. cit., p. 102 e ss. TELLES, Inocêncio Galvão, «*Venda a descendentes e o problema da superação da personalidade jurídica das sociedades*», ROA III, 1979, p. 513-562, preconiza a expressão “*superação da personalidade jurídica*”. Parece, no entanto, ter-se vulgarizado, entre nós, a expressão “*desconsideração da personalidade jurídica*” – Cfr. ASCENSÃO, José de Oliveira, *Lições de Direito Comercial*, Vol. I – Parte Geral, Lisboa, Sociedades Comerciais, 1986, p. 47., Ou CORDEIRO, Pedro, *A desconsideração da personalidade ...*, ob. cit., ou, mais recentemente, RIBEIRO, Maria de Fátima, *A Tutela dos Credores...*, ob. cit. Já no Direito anglo-saxónico aplicam-se expressões como *disregard of corporatness* ou *disregard of legal entity* ou *piercing the corporate veil*. No Direito germânico, usa-se a expressão *durchgriff bei juristischer personen*, ou apenas *durchgriff*. No Direito italiano e francês *superamento della personalità giuridica* e *transparence*, respetivamente.

<sup>120</sup> MOTA PINTO, Carlos Alberto da, *Teoria Geral do Direito Civil*, ob. cit., p. 141.

<sup>121</sup> Tomemos como exemplo o caso *Deep Rock* em que o Supremo Tribunal daquele país, em 1939, entendeu apenas permitir a uma sociedade-mãe obter o reembolso de créditos concedidos a uma sua sociedade filha, em processo de falência desta, depois de pagas integralmente as d vidas dos restantes credores.

da *equity* e do realismo jurídico americano, certos padrões sociais como a *consciência popular dominante*, as *realidades da vida*, a *força* ou o *poder dos factos* ou as *exigências da vida económica*. Esta posição doutrinária tem feito curso nos modernos países industriais, particularmente europeus<sup>122</sup>, nos quais o problema surgiu devido ao êxito das sociedades por quotas que, por permitirem a democratização da responsabilidade limitada, levaram à emersão de questões inerentes à tutela dos credores sociais quando, sem publicidade, fossem ignorados determinados postulados do seu funcionamento<sup>123</sup>. Um dos maiores problemas atinentes à responsabilidade limitada estava associado à sociedade unipessoal por quotas, tendo sido discutido no *Reichsgericht*<sup>124</sup>, onde se decidiu que, apesar da reunião numa só pessoa das participações sociais, a sociedade mantém uma personalidade jurídica própria. Posteriormente, em 1920<sup>125</sup>, o *Reichsgericht*, ao entender que podia ser responsabilizado o único sócio, impulsionou, na Europa, a *doutrina da desconsideração da personalidade*. Não obstante, só em 1955, Serick lhe apôs o nome com a publicação do livro intitulado *Rechtsform und Realität Juristischer Personen – Forma jurídica e realidade das pessoas coletivas*. Nesta obra, Serick – que se tornou numa referência obrigatória a propósito desta doutrina – concluía que o juiz devia abster-se da estrita separação entre os membros e a sociedade, quando houvesse abuso da pessoa coletiva, ou seja, sempre que, com recurso a essa entidade, a lei fosse contornada, se violassem deveres contratuais ou se prejudicassem fraudulentamente terceiros<sup>126</sup>. A boa-fé assumia, deste modo, um papel primordial ao defender-se que a pessoa coletiva não deveria ser mobilizada para frustrar o escopo de uma norma ou de um negócio.

Apesar de no nosso ordenamento jurídico não existir como instituto autónomo, as primeiras referências ocorreram por via doutrinária e devem-se a Ferrer Correia<sup>127</sup> que, já em 1948, mencionava a necessidade de ultrapassar a separação imposta pela pessoa coletiva entre patrimónios economicamente unidos. Porém, foi Lamartine Corrêa de Oliveira<sup>128</sup> quem

---

<sup>122</sup> SÁ GOMES, Nuno, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 12ª ed. (6ª reimpressão), Lisboa, Rei dos Livros, 2003, p. 141. e DUARTE, Diogo Pereira, *Aspetos do levantamento da personalidade coletiva nas sociedades em relação de domínio*, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 34-45.

<sup>123</sup> CORDEIRO, Pedro, *A desconsideração da personalidade ...*, ob. cit., p. 104.

<sup>124</sup> Tomemos em consideração os seguintes acórdãos: RG 27 de outubro de 1914, RGZ 85 (1915), 380-384 (382), RG 4 de junho de 1915, RGZ 87 (1916), 18-26 (25), RG 21 de janeiro de 1918, RGZ 92 (1918), 77-87 (84).

<sup>125</sup> Veja-se o ac. RG 22 de junho de 1920, RGZ 99 (1920), 232-235 (234).

<sup>126</sup> SERICK, Rolf, *Rechtsform und Realität juristischer Personen*, Mohr, 1980, cit. p. 203

<sup>127</sup> FERRER CORREIA, A., *Sociedades Fictícias e Unipessoais*, Coimbra, Livraria Atlântida, 1948, p. 325.

<sup>128</sup> CARVALHO, Orlando de, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra, Coimbra Editora, 2012, p. 46.

aprofundou a matéria e propôs a designação *desconsideração da personalidade coletiva*, adotada também por Oliveira Ascensão<sup>129</sup>, Pereira de Almeida e Pedro Cordeiro. Menezes Cordeiro<sup>130</sup> e Galvão Telles<sup>131</sup> preferiram apelidar o fenómeno por *levantamento da personalidade coletiva*, e Carvalho Fernandes por *superação da personalidade coletiva*. Por sua vez, e apesar de a sua referência não ser totalmente explícita<sup>132</sup>, Coutinho de Abreu<sup>133</sup> define-a como a derrogação ou a não observância da autonomia jurídico-subjetiva (ou patrimonial) das sociedades em face dos respetivos sócios. A receção pela jurisprudência portuguesa não foi fácil, mas podemos fazer referência ao acórdão do Supremo Tribunal de Justiça 6 de janeiro de 1976<sup>134</sup> e o acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 13 de maio de 1993<sup>135</sup>, pioneiros na sua adoção.

Cumpre-nos, neste momento, referenciar as três teorias que estão na base desta doutrina: a *teoria subjetiva*, a *teoria objetiva* e a *teoria de aplicação de normas* – e, por fim, a *teoria negativista*. A primeira, defendida por Serick, determinava o afastamento da autonomia da pessoa coletiva, quando se verificasse um abuso na sua forma jurídica, para se atingirem fins não permitidos, por se encontrarem fora dos limites sistemáticas da sua função. Para isso, considerar-se-ia a situação objetivamente e a intencionalidade do agente, exigindo-se um *abuso consciente da pessoa coletiva*<sup>136</sup>, não bastando, em princípio, a não obtenção do escopo objetivo de uma norma ou negócio. Seria muito difícil negar o *levantamento* nos casos em que, consciente e abusivamente, o indivíduo manipula a *personalidade coletiva* só para prejuízo de outrem, surgindo a subjetividade como um episódio natural dentro da evolução geral da ideia de *levantamento*: *jogam-se, tão-só, os pressupostos da responsabilidade civil*<sup>137</sup>. No entanto, esta teoria não recebe acolhimento,

---

<sup>129</sup> V. ASCENSÃO, José de Oliveira, Lições..., ob. cit., p. 479, *Direito comercial*, Vol. IV – Sociedades Comerciais, Coimbra, Almedina, 1993, p. 57 e *Direito Civil - Teoria Geral*, Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, pp. 277-279, admitindo, nesta última, a expressão *superação*.

<sup>130</sup> Para uma análise mais aprofundada, v. CORDEIRO, Menezes, *Da Boa-fé no Direito Civil*, 6ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2015, p. 1232.

<sup>131</sup> GALVÃO TELLES, Inocêncio, «Venda a descendentes e o problema da superação da personalidade jurídica das sociedades», *ROA*, 1979, 513-562.

<sup>132</sup> V. *Do abuso de direito – Ensaio de um critério em direito civil e nas deliberações sociais*, Almedina, Coimbra, 1983, este autor não denomina o instituto.

<sup>133</sup> ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Curso de Direito Comercial*, Vol. II ...cit., p. 176.

<sup>134</sup> Relator Oliveira Carvalho, *BMJ*, n.º 253, 1976, pp. 150-155.

<sup>135</sup> Relator Fernando de Magalhães, *CJ XVIII* (1995) 3, pp. 199-201.

<sup>136</sup> SERICK, Rolf, ob. cit., p. 203. A exigência do abuso consciente é também sublinhada por MÖHRING e, posteriormente, no comentário ao Aktiengesetz Kommentar por GODIN/WILHELMI, Aktiengesetz vom 6. Sept. Kommentar, 3. e por WILHELMI, Sylverter, Bd. 1, Berlim, 1971, An. 18 ao 1.º § (14).

<sup>137</sup> CORDEIRO, António Menezes, *O Levantamento da Personalidade ...*, ob. cit., p. 126.

não só pela mobilização da pessoa coletiva para fins não queridos pelo Direito já se considerar, por si, abusiva, como também o elemento subjetivo possui grande dificuldade probatória. Além disso, requerer-se-á culpa, se se tratar de responsabilidade civil por atos ilícitos ou pelo incumprimento das obrigações, mas não já se o que se pretender for fazer responder o património do sócio em detrimento do da sociedade.

A *teoria objetiva* obteve múltiplas adesões. Nasceu jurisprudencialmente quando o BGH entendeu que, *perante o abuso intencional da pessoa coletiva, pode não ser difícil suceder que se mantenha pura e simplesmente a realidade escondida pelo sujeito. A jurisprudência não faz depender a penetração nas forças existentes por detrás da pessoa coletiva de um abuso intencional da figura jurídica da pessoa coletiva*<sup>138</sup>. Ao rejeitar o elemento subjetivo, a intencionalidade do agente é abandonada, sendo necessário, para que se proceda ao *levantamento*, a ponderação e a articulação dos institutos em presença, o que exige a cuidada interpretação e estudo das regras em presença - daí estas orientações se denominarem também *institucionais*. Quando, devido à sua intencionalidade, a norma fosse afastada através da invocação da *personalidade coletiva*, esta deveria ser *levantada*. Contudo, Karsten Schmidt considera que, por esta via, a *desconsideração* deixaria de ser uma sanção para quem a manipulasse, sujeitando-se a perder autonomia institucional e justificativa<sup>139</sup>.

Por sua vez, a *teoria da aplicação de normas*, apresentada em 1957 por Müller-Freienfels, entendia que o *levantamento* se trataria de uma questão de aplicação de diversas normas jurídicas, averiguando-se se, do seu escopo, pretender-se-ia a sua aplicação absoluta, ou se visavam atingir a realidade subjacente à própria pessoa coletiva. O detrimento das regras da personalidade seria uma consequência daí decorrente, ou seja, quando, por exigência de uma norma concretamente prevalente não tivesse aplicação uma norma própria da *personalidade coletiva*. Esta teoria é, na sua essência, objetiva e, segundo Günter Weick<sup>140</sup>, num primeiro momento, deverá ponderar-se o escopo das normas em questão, a boa-fé poderia intervir se a invocação da *personalidade coletiva* implicasse um *venire contra factum proprium*.

A verdade é que a *teoria subjetiva* de Serick cobre as hipóteses da responsabilidade civil, a *teoria do escopo das normas*, de Müller-Freienfels, está relacionada com a

---

<sup>138</sup> BGH 30 de janeiro de 1956, BGHZ 20 (1956), 4-15 (13), 258-279 (271-272).

<sup>139</sup> SCHMIDT, Karsten, ob. cit., pp. 229-300.

<sup>140</sup> STAUDUNGER / WEICK, BGB, 13ª ed. Cit., Intr. 21 ss, Nr. 43/III.

interpretação integrada e melhorada de normas jurídicas e a *teoria objetiva* visa o abuso de direito, pelo que estas refletem a progressão da mesma ideia, não se contradizendo, mas completando-se.

As teorias negativistas, por o considerarem construído em proposições vagas e, por isso, dotado de grande insegurança, negam a autonomia da desconsideração enquanto instituto. Afirmam que se deveriam determinar os deveres que incidem sobre os membros das pessoas coletivas, só se permitindo a responsabilização daqueles que da pessoa coletiva fizessem parte em caso de falta de diligência. Como negativismo indireto temos a recondução do *levantamento* à fraude à lei, que não tem autonomia, nem no nosso sistema jurídico, nem no alemão.

Quando em causa estão grupos de sociedades, a *desconsideração da personalidade jurídica* ganha relevância, pois, face ao seu crescimento e à relação mantida entre eles, o legislador teve a necessidade de consagrar regimes específicos que implicam, por vezes, a ignoração da presença formal de entes jurídicos distintos. Aqui é possível apontar duas vertentes: a responsabilização dos sócios e administradores, por meio de ações concretizadoras de um dever de lealdade, e a responsabilização patrimonial, por via da presença de grupos de facto qualificados. Quanto à primeira, cumpre lembrarmos que a boa-fé implica também um dever de lealdade que adquire especial significado no âmbito societário, impondo-se independentemente, e em prejuízo da *personalidade coletiva*. Esta não poderá ser entrave à lealdade existente entre os que compõem a sociedade, ou que com ela interagem, seja através da confiança suscitada, de negócios jurídicos, ou das legítimas expectativas que tenham para com ela. São esses vínculos os exigidos para um saudável desempenho do sistema jurídico e que devem prevalecer, mesmo que, para isso, a *personalidade coletiva* e a independência societária sejam postas em causa. Os conflitos de interesses, originados ou não por uma sociedade, podem por em questão os princípios basilares do sistema jurídico, consideram-se, deste modo, os grupos de sociedades como qualificados, admitindo-se, em especial, a sua desconsideração como tal, por não atuarem dentro dos parâmetros legais.

A *Durchgriff*, fazendo uso da nomenclatura alemã, é um instrumento que torna ineficaz, em determinada situação fática, a personalidade jurídica da sociedade comercial e que, por essa razão permite atribuir ao sócio condutas que seriam atribuídas apenas à sociedade. Trata-se de uma operação pela qual a personalidade jurídica de um *ente coletivo*



é afastada, devendo entender-se por desconsideração *o desrespeito pelo princípio da separação entre a pessoa coletiva e os seus membros* ou, dito de outro modo, desconsiderar significa *derrogar o princípio da separação entre a pessoa coletiva e aqueles que por detrás dela atuam*<sup>141</sup>. Tem como propósito o aperfeiçoamento do próprio instituto da personalização da sociedade comercial, uma vez que determina a ineficácia episódica do seu ato constitutivo, preservando a validade e a existência de todos os demais atos que não se relacionam com o desvio à sua finalidade, protegendo, assim, a própria existência da sociedade. O afastamento momentâneo da personalidade jurídica da sociedade, para alcançar diretamente o sócio – o *homem oculto* – e o seu património, é alicerçada nas situações de violação não aparente de normas jurídicas, nas quais, a pretexto da *personalidade coletiva*, são descuradas normas de contabilidade, de separação de patrimónios, ou alienações de dúbia clareza.

Como temos vindo a antecipar, estes problemas ocorrem com mais frequência nas sociedades por quotas que, não raras vezes, agem, não como uma *sociedade de capitais*, mas sim como que de uma verdadeira *sociedade de pessoas* se tratasse, onde o *intuito personae* dos sócios assume tamanho relevo que toda a sua confiabilidade e crédito perante terceiros se reflete no perfil pessoal daqueles que dela fazem parte. A sociedade clássica – normalmente anónima – tem todo o interesse em se manter funcional, protegendo os seus credores, trabalhadores e sócios, e se, em questão estiver uma sociedade anónima, cujo capital social se encontra disperso, o controlo interno é eficaz, pois os seus administradores encontram sempre obstáculos que os inibem de desvios sistemáticos e asseguram a viabilidade do sistema. Algo que não se verifica numa sociedade por quotas, com um único sócio ou dominante, especialmente se este for também gerente. A banalização deste tipo societário que, na sua essência, são verdadeiras *sociedades pessoais*, levou ao aparecimento das *sociedades kamikazes*<sup>142</sup>, cujo suicídio, ao serviço de terceiros, põe em causa os princípios estruturantes do sistema societário. A prevenção do abuso deste tipo societário e a conservação das suas atuações dentro dos parâmetros aceitáveis, de modo a salvaguardarem-se os sócios minoritários e os credores sociais é algo que sempre se procurou e que constituiu a – dupla – preocupação do BGH.

---

<sup>141</sup> CORDEIRO, Pedro, *A desconsideração da personalidade ...*, ob. cit., p. 19.

<sup>142</sup> CORDEIRO, António Menezes, *O Levantamento da Personalidade ...*, ob. cit., p. 150.

A *desconsideração da personalidade jurídica* da sociedade não acarreta a nulidade dos atos societários que apenas são declarados ineficazes, mas a personalidade implica uma clara independência jurídica dos entes coletivos e, devido ao facto de todos os operadores económicos contarem com isso, só perante exigências ponderosas será possível, em termos éticos, económicos e sociais, proceder ao seu *levantamento*. A invocação da *doutrina* só poderá ocorrer quando a ordem jurídica não forneça uma solução específica para o problema em causa e seja a própria, por imperativos de justiça, a reclamar essa invocação. É por essa razão que se defende, na doutrina, que a *desconsideração da personalidade coletiva* tem natureza subsidiária e é uma cláusula de reserva. Assim, devemos lidar com dois institutos: o da própria *personalidade coletiva*, cuja natureza e entendimento assumem, no *levantamento*, um papel incondicional, e o da boa-fé que exprime, perante cada caso concreto, as exigências do sistema. Por conseguinte, o instituto da *desconsideração da personalidade* encontra justificação dogmática no princípio da boa-fé e fundamento no instituto do abuso de direito<sup>143</sup>.

No âmbito do Direito fiscal português, Nuno de Sá Gomes aceita a *desconsideração* como forma de luta contra a evasão fiscal, especialmente quando, através da personalização tributária, se pretende, exclusivamente, elidir a obrigação fiscal, defendendo, também, que cabe à AT o dever de determinar o rendimento efetivo dos contribuintes que não correspondam aos declarados. Como verificamos, é o facto de a *personalidade coletiva* ser um mero *mecanismo técnico-jurídico* manuseado com finalidades afrontadoras dos princípios tributários que se pode impor ao Direito fiscal o *levantamento do véu da personalidade coletiva* e a consideração do respetivo substrato. É nítido que é a *doutrina da desconsideração* que está na base da consagração do regime de transparência fiscal do artigo 6º do CIRC e, ao ser um meio de garantia do credor tributário, denota-nos que o legislador considera que os rendimentos societários são resultado do *intuito personae* que caracteriza a atividade. Por via da eliminação, para efeitos de tributação, da entidade coletiva, dá-se primazia à personalidade jurídica do sócio, cujo mérito, talento e competência fazem dele o verdadeiro impulsionador na conquista de riqueza – principalmente no que às sociedades de

---

<sup>143</sup> O legislador, tendo em conta as diversas desfuncionalizações, regula-as nos artigos 84º, 243º a 245º, 501º e 502º do CSC, pelo que, a desconsideração enquanto instituto autónomo, resulta da descaracterização da responsabilidade limitada, isto é, existe um abuso da autonomia patrimonial da sociedade com a invocação, por parte daquele que o comete, da limitação da responsabilidade.

profissionais diz respeito –, convertendo-o no cerne societário e no real detentor da *capacidade contributiva*.

Apesar da *teoria da desconsideração* ser, mobilizada no nosso ordenamento jurídico pela jurisprudência como um instrumento *a posteriori*, não são raras as vezes que são consagrados preceitos normativos, como temos vindo a enunciar, cujos fundamentos são os mesmos que estão na base desta teoria. Quando o legislador opta por ignorar a presença da personalidade jurídica na estatuição normativa, podemos qualificar esses casos como *soluções desconsiderantes* ou *praeter legem*. Tanto as *soluções desconsiderantes* como aquelas que ambicionam sê-lo, são sempre alicerçadas no abuso da *personalidade coletiva*, cabendo também, a esta doutrina, a missão de justificar, dogmaticamente, a aplicação de *soluções desconsiderantes*. O que acontece, no que à transparência fiscal diz respeito, é que é o legislador (e não o julgador) que, *a priori*, (e não *a posteriori*) desconsidera a personalidade jurídica, a fim de, preventivamente, combater a evasão fiscal. O legislador acha bastante a verificação de determinadas características, tais como, a existência de uma *sociedade civil não constituída sob forma comercial*, uma *sociedade profissional* ou uma *sociedade de simples administração de bens* – que cumpram determinados requisitos –, para presumir que se esteja perante uma situação justificadora da mobilização da *teoria da desconsideração*. Lançou-se mão deste instrumento e, não obstante o seu caráter limitado de atuação como última *ratio*, fez-se com que o *levantamento* da personalidade, para efeitos fiscais atuasse antecipadamente, sendo a personalidade jurídica do ente coletivo distanciada antes mesmo deste ter praticado qualquer ato que se consubstanciasse numa conduta ilícita, desonrosa da *liberdade de gestão fiscal* e de *configuração jurídica*, ou da boa-fé, concretizada no abuso de direito.

Se esta *doutrina* se justifica na proteção dos credores sociais, por maioria de razão, poderá, também, ser mobilizada para proteger os credores tributários? Quando os contribuintes não cumprirem os seus deveres tributários, no Estado recai um dever de *facere*, devendo adotar medidas para assegurar a cobrança dos impostos, nomeadamente, a possibilidade de desconsiderar a *personalidade coletiva* da entidade devedora. Todavia, esta desconsideração *a posteriori* – diferentemente do que se passa na transparência –, não nos parece viável. O artigo 103º, nº 2 da CRP, diz que os *impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*, sendo a competência – relativa –, no que tange aos elementos essenciais do imposto, da Assembleia

da República (art. 165º, nº 1, al. i)), com possibilidade de delegação no Governo, através de autorização legislativa (reserva de lei formal, corolário do princípio da legalidade). O conceito de *incidência*<sup>144</sup>, em sentido amplo, abrange o complexo de pressupostos do nascimento da obrigação tributária e os seus elementos, designadamente, os sujeitos ativo e passivo, a matéria coletável, as taxas e os benefícios fiscais. Em sentido restrito, cinge-se à zona normativa na qual se preveem os factos, localizados no espaço e no tempo, de cuja verificação depende o nascimento dessa obrigação (*incidência real*) e a definição do sujeito passivo (*incidência pessoal*, aqui se incluindo os contribuintes, os substitutos e os responsáveis). Pelo facto de a doutrina entender que a CRP emprega *incidência* em sentido restrito, a disciplina da responsabilidade tributária integra a noção de incidência, pelo que está sujeita ao princípio da legalidade fiscal. Situação reafirmada no artigo 8º, nº 2, al. b) da LGT. A responsabilidade tributária, estatuída nos artigos 21º a 28º da LGT, indica quem pode ser responsabilizado pelas dívidas fiscais do contribuinte originário, não incluindo aí os sócios<sup>145</sup>, mesmo sendo os responsáveis pelo incumprimento das sociedades, através do abuso da sua personalidade. Caso a responsabilidade dos sócios pelas dívidas fiscais da sociedade estivesse prevista na LGT, por se tratar de dívidas fiscais de outrem, nos termos do artigo 22º, n.º 4, adquiriria a natureza jurídica da responsabilidade tributária, ficando, assim, enquadrada na noção de *incidência pessoal*. Logo, a *desconsideração da personalidade coletiva* para responsabilizar o sócio pelas dívidas fiscais da sociedade não pode ser aplicada sem previsão legal, porque a tal obsta o princípio da legalidade fiscal.

O credor tributário ficará sem proteção? Não, uma das hipóteses que apontamos é a seguinte: a responsabilidade tributária dos gerentes abrange os *gerentes de direito e de facto*, caso o credor tributário impute ao sócio condutas que o permitam considerar *gerente de facto*, nada obsta a que possam ser alvo de tal responsabilidade, sendo o controlo da sociedade que fundamentaria a imputação. Quando o sócio é gerente, a responsabilização ocorrerá nessa qualidade. Se dispuserem de capacidade para controlar a sociedade, determinando o modo do exercício desta - estaremos perante um *gerente de facto*<sup>146</sup>, ainda

---

<sup>144</sup> V. MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal...cit.*, p. 126 GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal...cit.*, Vol. II, p. 57

<sup>145</sup> Foquemo-nos principalmente nas sociedades por quotas, pois, no art. 21º, nº 2, prevê-se a responsabilidade solidária dos sócios de responsabilidade ilimitada – Apesar de restrita aos casos de liquidação da sociedade ou entidade sujeita ao mesmo regime de responsabilidade a que acresce a responsabilidade solidária e ilimitada dos sócios das sociedades em geral, em caso de liquidação da sociedade, pelas dívidas fiscais ainda não exigíveis à data da liquidação. Cfr. art. 147º, nº 2 do CSC e 18º da LGT.

<sup>146</sup> V. RIBEIRO, Maria de Fátima, *A Tutela...*, ob. cit. p. 457 e ss.

que oculto -, permitindo-se a sua responsabilização, nos termos do artigo 24º, nº 1 da LGT. Enquanto sócio, não poderá ser responsabilizando, só o sendo na qualidade de gerente – de *facto*. Assim se solucionando os problemas que a *doutrina da desconsideração* pretende resolver, mas sem a ela recorrer. Sem prévia previsão legal, a doutrina não poderá ser mobilizada pelo credor tributário, havendo que aguardar a sua inclusão na figura da responsabilidade tributária regulada na LGT.

Hoje, esta *teoria* tem posição no Direito e, independentemente da explicação dogmática que se lhe aplique, não pomos em questão o seu mérito em encontrar as soluções mais adequadas à prossecução dos princípios jurídicos, e à resolução dos mais variados problemas, pelo que ignorá-la seria uma afronta aos valores basilares do *júris*, e um apoio ao enfraquecimento de todo o ordenamento.

### 3 - A ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

A dupla tributação pode ser definida como a situação de concurso de normas em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes<sup>147</sup>. Tal situação implica não só a existência da identidade do facto tributário, como também a pluralidade de normas tributárias. Como identidade do facto tributário exigir-se a regra das quatro identidades, sendo necessária a verificação da *identidade do sujeito*, a *identidade do objeto*, a *identidade do período de tributação* e, por último, a *identidade do imposto*. Apesar de haver quem defenda que a primeira identidade não é exigível, bastando a verificação das restantes, a posição que acolhe mais defensores é aquela que distingue *dupla tributação jurídica* da *dupla tributação económica* (também designada por sobreposição de impostos).

Na *dupla tributação jurídica*, o mesmo facto tributário cai sob a previsão de duas normas diferentes de incidência fiscal na qual a identidade é total, verificando-se que o facto tributário é idêntico, quanto ao sujeito, ao objeto, ao período tributário e ao imposto. Na *dupla tributação económica* não há identidade do sujeito, existindo, assim, uma diversidade

---

<sup>147</sup> os tribunais portugueses têm entendido que há violação da boa-fé quando a sociedade é utilizada pelos sócios para contornar uma obrigação legal ou contratual, utilizando a sociedade para *mascarar* situações ilegítimas. Também CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., pp. 218-226.

de sujeitos. A *dupla tributação económica* está, essencialmente, relacionada com a organização dos fatores e a estruturação da produção, implicando a circulação dos rendimentos por diversos sujeitos tributários, num mesmo período tributário. É o que acontece na típica situação da tributação dos lucros distribuídos na qual determinado rendimento é tributado em sede de IRC, como rendimento da sociedade e, em sede de IRS, como rendimento do sócio. Porém, relativamente às identidades do sujeito e do imposto, deve-se considerar que as mesmas ocorrem, se houver uma identidade substancial, ou seja, e tomando como exemplo a identidade do imposto, o que é necessário é que dos aspetos materiais e bases de cálculo ou outras características resulte uma analogia substancial.

A verdade é que, a igualdade fiscal, aferida pela *capacidade contributiva*, em princípio, não obsta a existência de dupla tributação interna, quer seja jurídica, quer seja económica. O legislador fiscal não está constitucionalmente impedido de estabelecer situações de *dupla tributação*, pois não lhe poderá ser negada a ampla liberdade, relativamente à configuração concreta do sistema fiscal. O que lhe é negado é que dessa cumulação resulte uma tributação excessiva ou com carácter confiscatório. Também não poderá estabelecer duplas tributações arbitrárias, submetendo a certa uma carga fiscal determinados contribuintes e não outros com semelhante capacidade contributiva. A dupla tributação apenas poderá ser contestável quando envolva a violação de princípios ou disposições constitucionais e, especificamente, quanto à *dupla tributação económica*, deveremos mobilizar a ideia de *sistematicidade para se apurar se o legislador, ao estabelecê-la, foi coerente consigo mesmo, conformando-se com o sistema jurídico por ele adotado e respeitando assim a lógica material do sistema*<sup>148</sup>.

Ora, o combate à *dupla tributação económica* é o terceiro objetivo que a transparência fiscal se compromete cumprir, pois, após a sociedade, sujeito passivo de IRC, ter liquidado o imposto devido, existindo lucros distribuíveis, é necessário aprovar as contas e deliberar a respetiva distribuição aos sócios. Os lucros devem ser distribuídos, já que é direito dos sócios *quinhoar nos lucros*<sup>149</sup>. Porém o n.º 1 do artigo 31.º do CSC vem impor um limite formal a tal decisão, uma vez que determina que, *salvo os casos de distribuição antecipada de lucros e outros previstos na lei, nenhuma distribuição de bens sociais, pode ser feita aos sócios sem ter sido objeto de deliberação destes*. Nesta linha, avançam outros

---

<sup>148</sup> CASALTA NABAIS, José, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão do Estado Fiscal Contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 511-603.

<sup>149</sup> Cfr. 21.º, n.º 1, al. a) do CSC.

preceitos cujo intuito é o de salvaguardar o *princípio da intangibilidade do capital social*, e, por isso, constituem também limites, mas desta vez, materiais: *não podem ser distribuídos os lucros necessários para cobrir prejuízos ou para formar ou reconstituir reservas nem enquanto as despesas de constituição, de investigação e de desenvolvimento não estiverem completamente amortizadas*<sup>150</sup>. Também não podem ser distribuídos aos sócios bens da sociedade, quando a situação líquida desta for inferior à soma do capital e das reservas que a lei ou o contrato não permitem distribuir aos sócios ou se torne inferior a esta soma em consequência da distribuição. Caso estes obstáculos não se verifiquem e a sociedade sujeita ao regime geral de tributação em IRC proceda à distribuição dos lucros, os mesmos, ao ingressarem na esfera jurídica dos sócios, serão tributados como categoria E do IRS, como rendimento de capitais, de acordo com o artigo 5º, n.º 1 do CIRS.

Assim, em resposta à questão de se saber se a *dupla tributação económica* deve ou não ser eliminada, lembramos que o legislador instituiu no artigo 6º do CIRC um sistema de supressão. Esta questão avulta se em causa estiverem sociedades nas quais o elemento pessoal é dominante – como são as *sociedades de profissionais* –, particularmente, nas sociedades em que existem sócios que respondem pessoal e ilimitadamente pelas dívidas desta. Face à ampla liberdade existente, a atenuação ou eliminação da dupla tributação é, fundamentalmente, uma *opção política económica entre o favorecimento do autofinanciamento das empresas, refreando a distribuição de dividendos, e a não penalização do heterofinanciamento através do desenvolvimento e dinamização do mercado financeiro que o sustenta*<sup>151</sup>.

A particularidade da transparência fiscal é que a matéria coletável é determinada nos termos do CIRC e, em seguida, imputada aos sócios, no seu rendimento tributável para efeitos do IRS ou IRC, consoante sejam pessoas singulares ou coletivas. Assim, a *dupla tributação económica* deixa de acontecer, na medida em que a situação de um rendimento ser tributado num determinado momento em sede de IRC, a título de lucro e, noutro momento, em sede de IRS, a título de dividendos, já não se verifica. Ao imputar-se todo o rendimento da sociedade aos sócios por uma só vez e, a nesse nível ser tributado, deixa de ter lugar qualquer tributação do rendimento como rendimento da sociedade<sup>152</sup>. Para Nuno de

---

<sup>150</sup> Cfr. n.º 1 e 2 do artigo 33.º do CSC.

<sup>151</sup> CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental ...*, ob. cit. p. 604.

<sup>152</sup> Na versão original do CIRC eram três as alternativas para eliminar a dupla tributação: o regime de transparência fiscal, a exclusão da base tributável do IRC de rendimentos já anteriormente tributados nesse imposto, por meio da aplicação do anterior 45º CIRC e que excluía deste regime as entidades que, podendo

Sá Gomes, esta imputação conduz também à prevenção da evasão fiscal mediante a não distribuição de lucros ou a constituição de reservas, pelo que a *desconsideração da personalidade jurídica* destas entidades é, nestes termos, uma medida fiscal antiabuso<sup>153</sup>.

O legislador considera que o âmbito subjetivo deste instituto é fundamentado pela capacidade económica que os respetivos sócios possuem, ao invés de essa detenção ocorrer por parte da sociedade. A diferenciação económica entre a sociedade e os respetivos sócios é ténue e, conseqüentemente, o mesmo acontece em relação à capacidade contributiva destes e da respetiva sociedade. O *valor* que a sociedade possui não resulta fundamentalmente do capital que nela foi investido, mas sim da pessoa dos seus sócios – o que se verifica com mais intensidade nas *sociedades de profissionais* – que, não raras vezes, nelas exercem a sua atividade profissional. Desta forma, o lucro será a remuneração do êxito da dedicação dos sócios que nela investiram o seu trabalho e não o seu capital<sup>154</sup>.

O CIRC prevê, a par da transparência fiscal, outros mecanismos tendentes à eliminação ou atenuação da *dupla tributação económica* dos lucros distribuídos, nomeadamente, a exclusão da base tributável do IRC de rendimentos já tributados neste imposto, previsto no artigo 45º; a tributação pelo lucro consolidado, estatuída no artigo 59º; e o método do crédito de imposto, consagrado no artigo 72º. Relativamente ao último atua por dedução à coleta, mas aos sócios de uma sociedade transparente será vedado o direito a este crédito de imposto, relativamente aos lucros distribuídos pela sociedade, visto o próprio regime eliminar totalmente a *dupla tributação económica*. Não obstante, caso a própria sociedade transparente tenha recebido dividendos, provenientes da sua participação noutra sociedade, os respetivos sócios poderão deduzir à sua coleta de IRS ou de IRC, consoante o caso, o crédito de imposto correspondente à parte dos resultados imputado, relativamente àqueles dividendos.

---

dele ser beneficiadas, estivessem abrangidas pela transparência fiscal e por último, o regime de tributação pelo lucro consolidada previsto no artigo 59º CIRC que impedia a dupla tributação que pudesse acontecer em relação às operações entre sociedades incluídas no âmbito de aplicação desse regime. Como mecanismo de atenuar a dupla tributação, os artigos 71º, n.º 2, al. a) e 72º do CIRC e o artigo 80º, n.º 3 CIRS vigentes na época, que previam que houvesse lugar a um crédito de imposto de 20% do IRS que tivesse recaído sobre o lucro distribuído, sob forma de uma dedução à coleta do IRS ou do IRC que fosse apurada, quando na matéria colável de um sujeito passivo fossem incluídos rendimentos correspondentes a lucros distribuídos por entidades com sede ou direção efetiva em território português, sujeita a IRC e não isenta, nos casos não abrangidos pelo 45º, n.º 1 CIRC. Sobre este tema: Maria de Lourdes CORREIA e VALE e Manuel H. de Freitas PEREIRA, ob. cit.

<sup>153</sup> SÁ GOMES, Nuno, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, ob. cit., p. 141.

<sup>154</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2016, p. 205



Mas a transparência transporta-nos para questões que, no limite, põem em causa os fundamentos do sistema fiscal: deverá haver lugar a uma tributação separada das sociedades (e outras pessoas coletivas) porque são detentoras de capacidade contributiva autónoma ou, por sua vez, tal característica é algo indissociável das pessoas singulares<sup>155</sup>? Faz sentido atribuir à sociedade uma capacidade tributária separada dos sócios que a constituem, de modo a justificar e legitimar um imposto sobre as sociedades independente do imposto pessoal do rendimento, ou seja, um *absolute corporation income tax*?

Não poderíamos estudar este regime sem sabermos como é legitimada a opção legislativa de, perante as situações aí estatuídas no artigo sexto do CIRC, dar primazia à capacidade contributiva dos respetivos sócios e sem averiguarmos quem é que é realmente titular desta capacidade. Para isso, teremos de fazer referência à articulação no ordenamento jurídico-tributário do imposto sobre o rendimento das pessoas físicas e do imposto sobre o rendimento das coletivas e ao princípio da capacidade contributiva.

### **3.1 – O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e sobre as pessoas singulares**

O *princípio da tipicidade* e o *princípio da legalidade* são dois limites fundamentais ao poder de imposição do legislador. O primeiro exige a verificação de lei formal do parlamento e o segundo, de natureza material ou substancial, encontra-se vertido no *princípio da igualdade* e da *capacidade contributiva*<sup>156</sup>. A igualdade fiscal possui uma vertente de *generalidade* e numa vertente de *uniformidade*. Quanto à *generalidade*, significa que sobre todos os cidadãos recai o dever fundamental de pagar impostos, demonstrando-nos que a incidência tributária apresenta caráter fundamental e não discriminatório. A *uniformidade* exige que semelhante dever seja aferido pelo mesmo critério<sup>157</sup>, implicando igual imposto para os cidadãos com igual capacidade contributiva (*igualdade horizontal*) e diferente imposto, em termos qualitativos ou quantitativos, para os que dispõem de diferente

---

<sup>155</sup> XAVIER DE BASTO, José, *O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento - separação ou integração*, Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1980, p. 353.

<sup>156</sup> TAVARES, Tomás, «Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos», *CTF*, n.º 369, outubro-dezembro de 1999.

<sup>157</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., ob. cit.

*capacidade contributiva*, na proporção desta diferença (*igualdade vertical*). Configurando o princípio geral da igualdade como uma *igualdade material*, podemos afirmar que a repartição da carga tributária entre os sujeitos passivos se rege por um mesmo critério que é o da *capacidade contributiva*, *capacidade económica*<sup>158</sup>, *capacidade de pagar* ou *ability to pay*. Um sistema fiscal justo exige que se tributem os rendimentos realmente auferidos pelos contribuintes, caso contrário, afronta-se o princípio da igualdade tributária. A *capacidade contributiva* não será determinada para as pessoas coletivas em iguais termos que é efetuado para as pessoas singulares. Relativamente a estas, releva uma *capacidade contributiva subjetiva*, em atenção às capacidades económicas do indivíduo e até ao seu agregado familiar. Por sua vez, para as pessoas coletivas, vigora uma *capacidade contributiva objetiva*, espelhada numa tributação proporcional, bastando-lhe uma realidade económica (rendimento, património ou despesa), considerando, o n.º 2 do artigo 104º da CRP, que a tributação deverá incidir sobre o seu lucro real (realmente verificado e anualmente variável).

Parece ser imperativo que os entes coletivos suportem uma determinada carga fiscal pelos rendimentos gerados, desde logo, por duas razões: a partir da lógica do benefício, os entes coletivos deveriam contribuir em função das utilidades facultadas pelo Estado, as quais assumem feições diretas – ligadas imediatamente com a atividade societária, e indiretas – vertidas na admissibilidade estadual de veste societária como forma de limitação da responsabilidade; e em segundo, a autónoma personalidade jurídica societária resultaria a imputação de uma esfera própria de direitos e deveres, correspondendo a capacidade contributiva a uma das dimensões dessa personalidade. Porém, estes argumentos não procedem.

A *teoria do benefício* poderia justificar um imposto baseado no tipo ou no nível de produção de bens públicos que são consumidos pelas sociedades, mas nunca fundamentaria um imposto sobre o lucro. Além de que, a *capacidade fiscal é a capacidade de pagar impostos, o que implica o sacrifício de os pagar. Ora, as sociedades não podem sentir sacrifícios, só podem senti-los os indivíduos; só estes, portanto, são suscetíveis de capacidade fiscal*<sup>159</sup>. Dado o fenómeno da repercussão fiscal sobre as pessoas físicas

---

<sup>158</sup> Sabemos também que capacidade contributiva significa capacidade económica, por obrigatória imposição sobre manifestações de riqueza. Aliás, não esqueçamos que a designação *capacidade económica* é sempre a utilizada no ordenamento jurídico espanhol, pelo que, defende-se a similitude de capacidade contributiva e capacidade económica. V. TAVARES, Tomás, ob. cit.

<sup>159</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, José, «O Imposto de Rendimento das Pessoas Coletivas», *BCE*, Vol. XXXI, 1988, p. 6.

(sócios), é o indivíduo que, em última *ratio*, sente o peso do sacrifício tributário conexo com a redução da capacidade potencial e de consumo, e só ele usufrui dos benefícios decorrentes dos serviços públicos<sup>160</sup>. Deverá ser o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares a tomar-se como padrão, visto estas serem, para alguns, as únicas com capacidade contributiva e que, por isso, devem ser consideradas as grandes protagonistas de qualquer sistema fiscal, pensamento que em muito influenciou o surgimento da transparência fiscal, em diversos países, para as sociedades de pessoas.

A *capacidade contributiva* autónoma das sociedades carece de prova de que os lucros não nascem originalmente como lucros dos sócios. A *capacidade de potenciação* pode ser relevante para fundamentar a discriminação entre os impostos, mas não justifica que as sociedades sejam entidades separadas dos seus sócios. A *capacidade tributária* autónoma poderá ser aferida, se tivermos em consideração a separação entre a *propriedade* e o *controlo* da sociedade. Os poderes de administração das sociedades tendem a ser transferidos para os seus dirigentes, que decidem em função do interesse da empresa, e alheia aos interesses dos acionistas (*separate entity*) – patente nas sociedades de grande dimensão, nas quais os acionistas são encarados como simples credores ou obrigacionistas que têm direito a uma remuneração, mas não são titulares de um poder de decisão genuíno. Esta separação poderia demonstrar que os lucros não são originariamente propriedade dos sócios que não têm o poder para deles dispor, funcionando as suas pretensões como limitações bastante elásticas à capacidade de ação dos gestores que possuem grande liberdade na afetação dos lucros. Deste modo, a propriedade e controlo numa sociedade por quotas como que se fundiam num só, contrariamente ao que aconteceria numa sociedade anónima. Mas a transparência fiscal vai mais longe, devido às especificidades das suas entidades, a tributação deverá transferir-se para os seus sócios e, apesar da sua personalidade jurídica, esta não deveria ser tomada em consideração, pois analisada economicamente, a sociedade encobre as verdadeiras unidades produtoras da sua riqueza que são os sócios. Questão mais relevante – como temos vindo a demonstrar – no que concerne às *sociedades de profissionais*.

Neste plano, mais questões afloram: o objeto tributário deverá ser o lucro na sua totalidade ou apenas o distribuído aos sócios? O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares são distintos e incidem sobre

---

<sup>160</sup> COSCIANI, C., *La Riforma Tributaria*, Firenze, La Nuova Itália, 1950, p. 43.

rendimentos que pertencem a sujeitos diferentes? Ou são partes integrantes de um conjunto que visam atingir os rendimentos pessoais?

Quanto à conceção dualista, as sociedades constituem verdadeiros centros autónomos de imputação de rendimentos e não meros distribuidores de lucros. A tributação dos lucros societários aparece alicerçada numa capacidade tributária inata à sociedade e, por incidirem sobre sujeitos distintos com capacidades de pagar, também, distintas, os impostos não se adicionam no seu impacto, o que não coloca qualquer problema de articulação entre eles. Já não fará qualquer sentido falar-se em dupla tributação dos dividendos, pois os lucros da sociedade, no momento em que são gerados no seu seio, ainda não pertencem aos sócios, a não ser como mera ficção jurídica, sem qualquer suporte económico real. Todavia, a sua inviabilidade decorrerá da imposição de tributação, face à oneração fiscal dos lucros retidos, na esfera dos sócios de uma decisão de investimento - renúncia ao consumo imediato. Além disso, no sistema dualista, discriminar-se-ão as pequenas empresas que reservarão maiores lucros devido à dificuldade de financiamento alternativo (emissões de ações e obrigações), provocando uma artificial distorção das decisões de investimento e consumo, pelo que somente a tributação empresarial global contribui para que o imposto sobre os rendimentos societário seja um instrumento eficaz de política económica. Sempre que a carga fiscal sobre a mais-valia potencial revista um montante superior ao do rendimento distribuído, esta hipótese revestirá carácter confiscatório.

O *Relatório Meade* do ano 1978, por exemplo, advogava que as pessoas coletivas deviam ser tributadas autonomamente por obterem benefícios diretos da atividade financeira do Estado. Por sua vez, no Canadá, o *Relatório Carter*, de 1966, defendia-se que o sistema fiscal ideal seria aquele que abdicasse, por completo, do imposto sobre as pessoas coletivas, de tal forma que os rendimentos por elas gerados apenas sofreriam uma incidência tributária com direitos nessas sociedades<sup>161</sup>. Considerava, porém, que o imposto sobre as sociedades pudesse funcionar como uma espécie de retenção por conta do imposto pessoal, ou como uma forma de assegurar que os Estados da fonte conservassem para si próprios uma parte dos rendimentos de capital percebidos por cidadãos estrangeiros. Ora, o problema da *dupla tributação económica*, somente fará sentido em face desta última explicação, a qual é também aquela que, modernamente, a ciência fiscal prefere.

---

<sup>161</sup> SANS GADEA, Eduardo, *La reforma del impuesto sobre sociedades*, in XXXVIII y XXXIX semanas de Estudios de Derecho Financiero, 1994. P. 74 a 77.

De acordo com a segunda conceção, o imposto sobre as sociedades seria encarado como um substitutivo de um suplemento de imposto, e alegadas razões de discriminação qualitativa de rendimentos imporiam que incidisse sobre os rendimentos individuais. Seria um mero expediente técnico de cobrança que reteria na fonte o *suplemento* do imposto que se pretende que recaia sobre os sócios. Encontraria justificação na maior pressão fiscal sobre os rendimentos individuais de fonte societária relativamente aos demais, incluindo nestes os que têm origem em atividade produtiva organizada em moldes diversos da *sociedade de capitais*. Mas a fundamentação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, que assenta na discriminação qualitativa dos rendimentos, não constitui uma perspetiva aceitável<sup>162</sup>. Tal é, assim, que a crítica à dupla tributação dos dividendos é bastante frequente. Se o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas é justificado pela necessidade de discriminar, contra os rendimentos individuais de fonte societária, a dupla tributação é um efeito querido e não uma distorção a requerer correção<sup>163</sup>. Não obstante, ela continua a ser encarada como um desvio à correta aplicação dos princípios da equidade fiscal, cuja atenuação é procurada. Cosciani<sup>164</sup> reconhece que a tese que julga inoportuna a dupla tributação acolhe um consenso difuso, o que explica a diversidade de soluções existentes perante os inúmeros apoiantes do sistema clássico que a aceitava. Este autor afirma que a discriminação contra os rendimentos de origem em lucros societários não é violador de qualquer princípio de equidade fiscal, invocando argumentos de eficácia económica e motivos de técnica fiscal, tais como a necessidade de integração de lacunas deixadas, a fim de justificar o sistema clássico. Afirma, também, que uma separação do imposto sobre os lucros das sociedades do imposto pessoal do rendimento não será possível num sistema jurídico fiscal, alicerçado no princípio da capacidade contributiva. No entanto, poucos são

---

<sup>162</sup> Cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, José, «O Imposto...», ob. cit., p. 275 e «O Sistema Fiscal na Constituição de 1976», BCE, Vol. XXII, 1979, diz que a discriminação a favor dos rendimentos do trabalho se impõe face à CRP que determina uma tributação mais leve da transmissão por herança dos frutos do trabalho do que da transmissão por herança dos frutos de capital, não se compreendendo que fosse beneficiada a transmissão por morte dos frutos do trabalho e não o dessa a sua aquisição em vida.

<sup>163</sup> A designação dupla tributação dos dividendos não é a mais correta na medida em que não se trata de dupla tributação em sentido técnico, a qual ocorre quando a mesma matéria coletável é atingida duas vezes pelo mesmo imposto, o que não é o caso, a não ser que o preceptor do dividendo seja ele próprio a sociedade de capitais em que o mesmo rendimento suportaria o mesmo imposto mais do que uma vez. Além disso, o encargo fiscal sobre os dividendos não é duplo do que aquele que incide sobre os demais rendimentos é apenas superior, tratando-se apenas de uma *sobretributação* dos dividendos que é medida pela diferença entre a taxa efetiva incidente sobre os dividendos e a taxa marginal do imposto pessoal aplicável ao sócio que os recebe.

<sup>164</sup> COSCIANI, C., ob. cit.

os países que retiram todas as consequências da *teoria da integração*, embora alguns se aproximem bastante do seu modelo, como é o caso do Canadá, do México ou da Alemanha.

Todavia, o recorde do modelo tributário em apreço, traz consigo problemas de tributação das empresas detidas por não residentes (com a impossibilidade de incidência sobre os rendimentos originados no território) e de tributação das mais-valias potenciais. Além de que a generalidade dos contribuintes não compreenderia a não tributação dos entes coletivos que aparecem como geradoras de volumosos lucros, dominando vários setores económicos, pois os indivíduos sentir-se-iam legitimados à evasão fiscal, dada a discrepância – na sua ótica – entre os sacrifícios fiscais impostos aos diversos sujeitos passivos em função da riqueza obtida.

A tributação do rendimento real cria um invisível, mas real sistema de tensão entre os agentes económicos, tendendo à promoção da realidade e à idónea e pacífica perceção dos outros tributos, nomeadamente do imposto sobre o rendimento, das pessoas singulares. Perante a importância da tributação do rendimento que se apresenta como o indicador mais perfeito<sup>165</sup> da *capacidade contributiva*, não é possível conceber um sistema que prescindia da tributação desta forma de riqueza ou que lhe atribua um carácter indireto ou residual<sup>166</sup>. O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas<sup>167</sup> centra-se na atividade económica global dos sujeitos, com a abrangência sobre a universalidade das operações de contração de custos e de obtenção de proveitos no seio da organização.

Ao não se aceitar a necessidade de discriminação qualitativa, o IRC deixa de poder ser um mecanismo de cobrança dos impostos sobre o rendimento da sociedade que permite que seja cobrado um suplemento do imposto sobre os lucros que afluem os sócios. Mas não é possível, sem quebra do *princípio da progressividade*, proceder à substituição integral do imposto sobre as sociedades, pela tributação dos sócios. Somente poderemos justificar uma taxa progressiva sobre os rendimentos societários, quando o imposto seja concebido como autónomo, e fundamentado na *capacidade contributiva* da sociedade<sup>168</sup>.

---

<sup>165</sup> O princípio da capacidade contributiva não oferece qualquer resposta sobre a vigência e peso relativo de cada um dos impostos que compõem o sistema fiscal. V. TAVARES, Tomás, ob. cit.

<sup>166</sup> O IRC e o IVA centram-se na atividade económica global dos sujeitos, com a abrangência sobre a universalidade das operações de contração de custos e de obtenção de proveitos no seio da organização. TAVARES, Tomás, ob. cit.

<sup>167</sup> O mesmo em relação ao IVA.

<sup>168</sup> Países que mantêm taxas progressivas do imposto sobre as sociedades: Luxemburgo e Suíça.

Relativamente à capacidade de produção de receitas, o imposto sobre as sociedades foi pioneiro, e a imposição proporcional dos lucros mostra ser um mecanismo relevante na acentuação da progressividade do sistema fiscal, conduzindo à redistribuição vertical do rendimento, na medida em que as ações das grandes sociedades, principalmente das sociedades anónimas, pertencem aos titulares de maiores rendimentos, concentrando-se os dividendos nos escalões mais elevados do imposto pessoal, o que leva a que um imposto proporcional sobre os lucros das sociedades tenha o efeito de um imposto pessoal progressivo, reduzindo a concentração de rendimento. Ao absorver parte dos lucros desta, impede-se que essa parte afetada afluja aos acionistas que, em virtude desta situação, suportarão impostos pessoais menores dos que aqueles que sobre eles incidiriam se os lucros tivessem entrado íntegros no seu património. Quanto mais proporcional for o imposto sobre as sociedades, menor será a progressividade do imposto pessoal de rendimento. Deste modo, a eliminação do imposto sobre as sociedades não se mostra aceitável, pois a concentração do rendimento e da riqueza é algo que deverá ser atacado e a redução das desigualdades económicas promovido. Por último, IRC será o único instrumento de que podemos lançar mão para sujeitar a imposto os lucros das sociedades sediadas num determinado país, mas que afluem aos patrimónios individuais de residentes no estrangeiro. E, mesmo que defendamos que os princípios tributários não requeiram a tributação dos não residentes (visto a justiça tributária ser justiça nacional), a tributação não pessoal dos não residentes em nada a põe em causa. Portanto, não aproveitar a oportunidade de ir buscar receita por esta via, seria um *desperdício gratuito de matéria coletável que afrontava uma justa distribuição dos encargos fiscais pelos residentes*<sup>169</sup>.

---

<sup>169</sup> Palavras de XAVIER DE BASTO, José, *O imposto sobre...*, ob. cit.

## CAPÍTULO IV O REGIME JURÍDICO

### 1 - NÃO INCIDÊNCIA OU ISENÇÃO?

Como já tivemos oportunidade de constatar, o artigo 2º CIRC considera como sujeitos passivos entidades desprovidas de personalidade jurídica, mas, logo em seguida, opta por desconsiderá-la para efeitos de aplicação do *regime de transparência fiscal*. Deste modo, mostra-se imperativo averiguar se, ao artigo 6º, corresponde uma situação de *não incidência* de IRC e, portanto, estamos perante um caso de exclusão tributária, ou se, por sua vez, será uma situação de *isenção subjetiva*.

Analizando a questão sistematicamente, o facto deste preceito se encontrar inserido no Capítulo I, referente à *incidência* do imposto sobre as pessoas coletivas, poderia levar-nos a pensar que refletiria um caso de *não incidência*. Contudo, o artigo 12º, sob a epígrafe *sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal*, está consagrado no Capítulo II, alusivo às *isenções* e determina que *as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas*. Apesar de este normativo evitar afirmar, expressamente, que os sujeitos passivos em causa estão *isentos*, preferindo a expressão *não são tributados*, tal inserção metódica poderá indiciar que estamos perante uma *isenção*<sup>170</sup>.

Este problema tem levado a doutrina a dividir-se. Existem autores que defendem existir uma *não sujeição* a IRC, enquanto outros afirmam que se trata de uma situação de *isenção*. A verdade é que este normativo tem características de ambos os conceitos, sendo difícil defini-lo, havendo até quem, como Nuno de Sá Gomes<sup>171</sup>, expressamente não tome qualquer partido, limitando-se apenas a levantar a questão. Outros, como Correia e Vale & Freitas Pereira<sup>172</sup> defendem que as sociedades e outras *entidades transparentes*, ainda que não tributadas em IRC, permanecem como sujeitos passivos desse imposto. Consideram que

---

<sup>170</sup> V. CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 501.

<sup>171</sup> Porém, no SÁ GOMES, Nuno, *Manual de...*, ob. cit., p. 141, acaba por se referir a estas entidades como sujeitos passivos de IRC.

<sup>172</sup> V. CORREIA VALE, Maria de Lourdes/FREITAS PEREIRA, Manuel H., ob. cit.



isso constitui um elemento essencial do regime, pois são elas que apuram a base tributável para efeitos de imputação aos sócios ou membros, tendo de cumprir, nos termos do n.º 9 do artigo 117º do CIRC, um conjunto de obrigações declarativas, incluindo a de inscrição, alteração ou cancelamento no registo de sujeitos passivos. Seriam, na classificação de Antonini<sup>173</sup>, não *sujeitos passivos diretos*, mas *sujeitos passivos instrumentais*.

As normas de *não incidência* são delimitações negativas expressas da delimitação positiva das normas de *incidência*. Têm conteúdo inovador e não meramente interpretativo das normas positivas que delimitam e em que se integram, esclarecendo o que já resultava implicitamente da filosofia que presidiu à tributação por efeito do *princípio da tipicidade*<sup>174</sup>. Ao invés, as *isenções fiscais* não são delimitações negativas da *incidência*, mas sim são situações não sujeitas a tributação. Preveem situações complexas, traduzidas por factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária. Encontram-se situadas no âmbito genérico da *incidência*, constituindo exceções a esta que podem ser justificadas por razões não tributárias que se sobrepõem ao interesse público da perceção do imposto. As normas que formal e sistematicamente sejam *exclusões tributárias* por estarem consagradas no Capítulo da *incidência* deverão ser consideradas normas de *isenção*, pois são abarcadas no âmbito genérico desta, afastando a respetiva aplicação em casos excecionalmente previstos. As *isenções* não devem ser confundidas com as situações de *não incidência*, pois para que se verifique uma *isenção* tributária é indispensável uma situação de *incidência*, na qual a *isenção* tem o efeito de afastar determinado sujeito (*isenção subjetiva*), ou um bem (*isenção objetiva*)<sup>175</sup>. As *isenções* poderão ser de *concessão automática*, quando basta a verificação do estatuído no respetivo preceito normativo que as consagra, ou *dependentes de reconhecimento*<sup>176</sup>, quando é necessário um ato posterior de reconhecimento para que estas operem.

Em tutela de que será uma situação *isenção*, Magalhães Correia<sup>177</sup> entende que as *entidades transparentes* são dotadas de características que, em abstrato, as permite serem tributadas autonomamente em IRC, e situá-las no campo de *incidência subjetiva* do IRC. Afirma que o artigo 12º está inserido no Capítulo referente às *isenções* e a exigência da

---

<sup>173</sup> ANTONINI, *Dovore tributário Interesse Fiscale e Diritti Constituzionale*, Milano, 1996, pp, 13-16.

<sup>174</sup> V. SÁ GOMES, Nuno, *Manual de...*, ob. cit., pp. 70 – 71.

<sup>175</sup> Quanto a este tema veja-se também a obra de SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Coimbra, Almedina, 2000, p. 236.

<sup>176</sup> Cfr. CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., 573-575.

<sup>177</sup> MAGALHÃES CORREIA, Jorge, ob. cit., p. 5.

determinação da matéria coletável ser efetuada, nos termos do CIRC, deixaria de fazer sentido, se não se tratasse de um caso de *isenção*.

Não obstante, não defendemos esta posição.

Da aplicação da transparência fiscal não resulta qualquer interpretação normativa do estatuído no artigo 2º CIRC que delimite positivamente a *incidência* do IRC. Já que legislador criou este regime de exceção, dotado de conteúdo inovador, poderia conduzir-nos à consideração do artigo 6º, como uma norma de *exclusão* tributária, geradora de um caso de *não incidência*. Klaus Tipke<sup>178</sup> afirma que as *sociedades de pessoas* não têm o dever de prestar nem no imposto sobre as pessoas singulares, nem no imposto sobre as pessoas coletivas. Justifica que o lucro por si obtido é imputado aos sócios, e, então, tributado em imposto de rendimento, se forem pessoas singulares, ou em imposto sobre as pessoas coletivas, no caso de serem sociedades. *Não se trata de um benefício fiscal (tal é a natureza de uma isenção), mas de um elemento estruturante da configuração do nosso sistema de tributação que, nestes casos, ultrapassando as consequências normais decorrentes da personalidade jurídica, determina que a tributação do imposto aconteça na esfera dos sócios*<sup>179</sup>. A entidade transparente goza de capacidade jurídica, mas não é sujeito passivo da obrigação tributária, não devido à falta de personalidade, mas sim por opção legislativa aquando da delimitação da *incidência*.

Casalta Nabais<sup>180</sup> e Saldanha Sanches afirmam que se trata de uma situação de *não sujeição*. O último vai mais longe, e defende que, para as *sociedades transparentes*, a sua não inclusão no número de empresas que têm uma dívida fiscal de IRC deve-se a razões puramente fiscais e estamos, por isso, perante um caso de *não sujeição* a IRC quanto à obrigação principal - dívida de imposto - e de *sujeição* quanto às obrigações acessórias que abrangem os deveres de cooperação<sup>181</sup>. A verdade é que o artigo 12º CIRC não deveria

---

<sup>178</sup> K. Tike, *Steuerrecht Ein Systematischer Grundriss*, 10º ed., p. 149.

<sup>179</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 40.

<sup>180</sup> Também estaremos perante uma situação de não sujeição no caso dos partidos políticos (art. 8º, n.º 1 da Lei nº 56/98, de 18 de agosto), das entidades cuja atividade esteja sujeita ao imposto de jogo (artigo 7º). Neste sentido, Cfr. CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 573.

<sup>181</sup> É esta a tese defendida por SALDANHA SANCHES, José, «Sociedades Transparentes: alguns problemas do seu regime», *Fisco*, n.º 17 (1990), p. 36. Também o Dr. Casalta Nabais se refere a um caso de não sujeição, v. CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 535. No mesmo sentido v. GARCIA-LASTRA, Cármen, «Regímen Fiscal de la Transparência Fiscal Interna, na obra colectiva», *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pp. 813-850, onde afirma que, em Espanha, está sujeita, e não isenta, ao IS.

constar no Capítulo relativo às *isenções*, mas sim junto ao artigo 6º CIRC<sup>182</sup>, pois trata-se de uma *sujeição instrumental* e necessária para a definição do regime de transparência<sup>183</sup>.

## 2 – OS RESULTADOS A IMPUTAR AOS SÓCIOS

Os resultados a imputar aos sócios não serão os mesmos para todas as *entidades transparentes*, o que nos leva a poder afirmar que estas se encontram divididas em duas categorias: as *sociedades transparentes* e os *grupos transparentes*. A razão da distinção está no facto de, enquanto no primeiro caso o que se imputa é a matéria coletável determinada nos termos do CIRC, no segundo procede-se à *imputação de lucros ou prejuízos* apurados, nos termos do mesmo Código.

### 2.1 – Nas sociedades transparentes

Tal como consta no n.º 1 do artigo 6º CIRC, para as *sociedades transparentes*, o resultado a imputar aos sócios será a matéria coletável<sup>184</sup> determinada nos termos do CIRC: *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, com sede ou direção efetiva em território português*<sup>185</sup>. Assim, relativamente a estas, somente os valores positivos serão imputados. Os prejuízos serão imputados de forma indireta por meio da sua dedução, no âmbito da sociedade, aos lucros tributáveis nos exercícios seguintes<sup>186</sup>. A lei impede a

---

<sup>182</sup> Algo já defendido por SALDANHA SANCHES, José, *Limites ao ...*, ob. cit., p. 36.

<sup>183</sup> Vide, CORREIA VALE, Maria de Lourdes/FREITAS PEREIRA, Manuel H., ob. cit., p. 276, citando ANTONINI, E. «Le società a base personale: trasparenza fiscale del reddito», *Il reddito d'impresa*, II, 1974, p. 89.

<sup>184</sup> Cfr. art 15º, n.º 1, al. b) e n.º 2 CIRC.

<sup>185</sup> Semelhante ao que acontecia em Espanha, em que as *sociedades transparentes* determinavam a sua base tributável como qualquer outra sociedade. Cfr. art. 10.3 da *Ley del Impuesto sobre las Sociedades*.

<sup>186</sup> A matéria coletável é inscrita na linha 709 do Quadro 07 da declaração modelo 22 e no campo G79 da IES, cujo montante corresponde ao valor apurado no campo 311 do quadro 09. A tributação de uma sociedade transparente e em IRC no regime geral distinguir-se-ão quanto ao quadro 10, constando nele apenas as tributações autónomas a que aquela se encontra sujeita. A declaração anual (IES) deverá compreender o Anexo G destinando ao cálculo do IRC que seria devido e à identificação dos sócios da sociedade transparente. Tanto as deduções como as retenções na fonte serão imputadas de acordo com a percentagem de participação aplicada

transposição para os sócios dos *rendimentos negativos*, existindo imputação, somente, no caso do montante da matéria coletável ser positiva<sup>187</sup>, não havendo, por isso, lugar a qualquer retenção de imposto. Estes rendimentos estarão ainda sujeitos à taxa de solidariedade e à sobretaxa extraordinária, de acordo com o artigo 68º-A e seguintes do CIRS, se a elas houver lugar. No caso de os sócios serem pessoas coletivas, a matéria coletável que lhes é imputada será tributada em sede de IRC, pela aplicação da taxa correspondente. O valor da matéria coletável imputada deverá ser incluído na declaração de rendimentos, independentemente da distribuição dos lucros, o que influencia, para os sócios pessoas singulares, o rendimento do agregado familiar e, conseqüentemente, o valor de IRS a pagar, podendo mesmo resultar numa subida de escalão<sup>188</sup>. Também poderá originar dificuldades, na medida em que podem ter de pagar imposto por um rendimento que não receberam, por exemplo, pela maioria, em assembleia geral, ter decidido não haver lugar a qualquer distribuição de lucros (ou uma distribuição em montante inferior ao necessário para o pagamento do imposto)<sup>189</sup>.

Cumprir dizer-se que esta é uma *imputação* especial, feita nos termos do artigo 20º CIRS a título de rendimento líquido da categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais –, integrando-se no procedimento de liquidação do IRS que se desenrola, enquanto imposto de natureza pessoal, a seguir à etapa de determinação de rendimentos líquidos da cada categoria<sup>190</sup>. A forma de determinação dos rendimentos da categoria B encontra-se estatuído no artigo 28º CIRS, que consagra, no n.º 8, que tal pode ocorrer através das regras do regime simplificado ou com base na contabilidade ou, em certos casos, na categoria A. Contudo, tal não será possível, no caso da *imputação prevista no artigo 20º*, ou seja, para os rendimentos imputados aos sócios que provenham de sociedades abrangidas pela transparência. Assim, apesar dos rendimentos da categoria B poderem ser objeto de

---

sobre os valores constantes nos campos G02 a G06. O valor da matéria coletável a imputar deve indicar-se no campo G79 e o montante deve corresponder ao valor apurado no Quadro 09 da declaração de rendimentos Modelo 22.

<sup>187</sup> Como afirma MAGALHÃES CORREIA, Jorge, ob. cit., p. 6.

<sup>188</sup> Ac. do STA de 03.10.2001, rec. n.º 026353, in Ap. DR, de 13.10.2003, pp. 2183 a 2188

O lucro tributável das empresas tem por base o lucro contabilístico, mas não se reconduz a este, pois tem em conta também as variações patrimoniais não refletidas no lucro contabilístico. Tal significa que na determinação do lucro tributável, o CIRC não segue o modelo da *dependência total*, em que haveria coincidência do lucro contabilístico com o lucro fiscal, nem o modelo da autonomia segundo o qual o lucro tributável seria apurado de maneira totalmente autónoma face ao apuramento do lucro contabilístico. É sim adotado um modelo de dependência parcial do direito fiscal, face ao direito da contabilidade. A este respeito, v. CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 547.

<sup>189</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre ...*, ob. cit., p. 214.

<sup>190</sup> O legislador entendeu que esse valor a ser tributado não é um rendimento efetivamente auferido, mas apenas uma imputação para efeitos fiscais. CASALTA NABAIS, José, *Introdução*, ob. cit., p. 125.

diferentes formas de tributação, são, neste caso, considerados na sua totalidade. Portanto, será esse o valor a tributar através da aplicação direta das taxas de IRS. Ao montante imputado será vedada a possibilidade de efetuar quaisquer deduções específicas relativas à categoria B.

A tributação das *sociedades transparentes* encontra-se partilhada por dois Códigos: o CIRC e o CIRS. *O primeiro regula a tributação enquanto rendimento empresarial gerado numa empresa societária, e estabelecendo o segundo uma pessoalização da tributação desse mesmo rendimento através da sua integração no rendimento global relevante em sede do apuramento do IRS a pagar*<sup>191</sup>. No que à transparência diz respeito, esta partilha não se identifica com a atinente aos rendimentos empresariais ou profissionais em IRS, cuja determinação, quando não abrangidos pelo regime simplificado, é efetuada segundo as regras estabelecidas no CIRC, com as adaptações resultantes do CIRS (art. 32º CIRS). Pois, nesta situação, o CIRS não só procede à personalização desses rendimentos, em sede da determinação do IRS a pagar, como também na etapa anterior de determinação do lucro tributável como rendimento líquido que será, posteriormente, objeto englobamento.

## 2.2 – Nos grupos transparentes

Quanto aos ACE e aos AEIE, *com sede ou direção efetiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são também imputáveis diretamente aos respetivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável, aplicando-se-lhes o estabelecido no n.º 2 do artigo 6º*<sup>192</sup>. Respeitar-se-ão as regras do CIRC até ao momento de imputação da matéria coletável. No entanto, aos membros que constituem estas entidades e, apesar de o lucro não constituir o seu objetivo principal, é-lhes imputado o lucro tributável ou o prejuízo fiscal do período, apurado, como já sabemos, também nos termos do CIRC<sup>193</sup>. Porém, daqui em diante, algumas diferenças se assinalam: a operação de imputação é feita

---

<sup>191</sup> CASALTA NABAIS, José, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2015., p. 126.

<sup>192</sup> Os lucros tributáveis dos ACE e dos AEIE, se estiverem sujeitos a IRC, terão de constar na linha 709 do quadro 07 da declaração modelo 22 e o campo G80 da IES deverá ser preenchido com o valor apurado nos campos 777 ou 778 do quadro 07 da modelo 22, se o que estiver em causa for prejuízo ou lucro fiscal, respetivamente.

<sup>193</sup> No caso dos ACE, o lucro pode ser uma finalidade acessória, desde que expressamente autorizada pelo contrato constitutivo.

mais cedo do que no caso das sociedades previstas no n.º 1 do artigo 6º, e a dedução de eventuais prejuízos fiscais ou benefícios fiscais, verificados em anos anteriores, será aqui efetuada ao nível do rendimento das entidades que compõem o agrupamento.

Nos períodos em que a *grupo 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. Ou seja, os resultados negativos também lhes são imputados, permitindo-lhes que sejam consumidos por outros rendimentos que, eventualmente, tenham tido. Imputar-se-á aos sócios o lucro tributável, se o houver, ou os prejuízos. Deste modo, podemos afirmar que, comparativamente com sociedades do primeiro grupo, esta diferença de tratamento é mais favorável para os membros que integram os ACE e os AEIE que obtêm uma explícita vantagem ao nível da tributação.

### 2.3 – A impugnação da matéria coletável

Quando o ato a impugnar contiver efetivamente a apreciação da legalidade de um ato de liquidação, a impugnação judicial é o meio processual adequado, daí não o podermos deixar de salientar. Já vimos que o artigo 6º se traduz numa situação de *não incidência* e que o pagamento do imposto como que é transferido para as pessoas dos respetivos sócios ou membros, em sede de IRS ou IRC. Tratando-se de correções à matéria coletável, tal implica que a AT promova as correspondentes notificações, àqueles, na liquidação efetuada, cobrando-se ou anulando-se as diferenças apuradas, como resulta do art. 100º do CIRC. É uma liquidação adicional, ou uma total ou parcial anulação em IRC ou IRS, que constitui um ato corretivo, mas obrigatório para si. Algo que levou o Ofício-Circulado n.º 5/94, de 16 de fevereiro a esclarecer que a *entidade transparente* deverá ser notificada das *correções de natureza quantitativa suscetíveis de recurso hierárquico, nos termos do art. 112º CIRC* (atual art. 137º). O STA defende que a *imputação de matéria coletável estabelecida nos n.ºs. 1 e 3 do art. 5º do CIRC* (atuais n.ºs 1 e 3 do art. 6º) e no art. 19º do CIRS se há-de reconduzir, ainda assim, a uma presunção legal que, face ao disposto no art. 73º da LGT deve ter-se por ilidível<sup>194</sup>. O TCA Sul veio já pronunciar-se, remetendo para os n.ºs 1 e 5 do

---

<sup>194</sup> Ac. do STA de 29.02.2012 (Proc. n.º 0441/11) e do TCA Norte de 29.01.2015 (Proc. n.º 00022/01) que afirma que da interpretação do n.º e 3 do art.º 84.º do CPT decorre que a decisão que fixe a matéria tributável,

artigo 137º que estipulam que *os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar ou impugnar a respetiva liquidação e que podem ainda reclamar e impugnar a matéria coletável que for determinada e que não dê origem a liquidação de IRC, com os fundamentos e nos termos estabelecidos para a reclamação e impugnação dos atos tributários*. O mesmo acórdão determina que não pode haver impugnação da matéria coletável que tenha sido determinada, pois ela dá origem a IRC. *Só seria admissível impugnação judicial dessa matéria se ela não desse origem a liquidação de IRC ou de IRS*. Conclui que *à sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal é vedada a possibilidade de reclamar ou impugnar autonomamente a matéria coletável que foi determinada e que deu origem à liquidação de IRC, só lhe assistindo, nesta situação, recorrer hierarquicamente, em consonância com o n.º 2 do art. 112 do CIRC*<sup>195</sup>.

## 2.4 – A partilha de resultados

É-nos dito pelo n.º 3, do artigo 6º, do CIRC que *a imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do ato constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais, na mesma linha, o ponto 3 do preâmbulo deste Código, afirma, expressamente, que a transparência fiscal se caracteriza pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder*.

Consideramos que a redação deste preceito, apesar de semelhante ao consagrado no ordenamento-jurídico espanhol, não é propriamente satisfatória<sup>196</sup>. A mera referência ao ato constitutivo e à repartição pelos sócios em partes iguais é insuficiente, podendo gerar situações, em nosso entender, manifestamente injustas, em colisão até, com as finalidades do regime.

---

*com fundamento na sua errónea quantificação, cabe reclamação dirigida à comissão de revisão, a qual é condição da impugnação judicial com fundamento em errónea quantificação da matéria tributável. Os cônjuges dos sócios das sociedades profissionais, não sócios não têm de ser notificados para requerer a matéria coletável apurada de IRC, nos termos do n.º 3 do art. 84º do CPT.*

<sup>195</sup> V. Acórdãos do TCA Sul de 14.12.2011 e de 08.11.2005 (Proc. n.º 2522/08 e 0069/05).

<sup>196</sup> A *Ley 40/1998, de 9 de diciembre*, no art. 72º, relativamente às *imputación de bases imponibles*, alterou a tributação dos sócios pessoas físicas, estabelecendo que a imputação ser-lhes-ia efetuada de acordo com o estatuído nos estatutos sociais ou, caso estes não o determinassem, de acordo com a participação no capital social. V. Ac. do TS, n.º ROJ STS 5486/2002, STS 2599/2002, STS 8462/2001 e ATS 11231/200.

Primeiro. Aquando da constituição da *entidade transparente*, os sócios ou membros devem mencionar, no ato constitutivo, o critério de imputação a aplicar, uma vez que se nada for dito, a medida residual será a imputação em partes iguais.

Segundo. O ato constitutivo pode não se encontrar atualizado sobre as reais participações dos seus sócios, uma vez que a previsão de uma futura alienação de participação não é de consagração obrigatória no mesmo, nem a efetiva alienação obriga a uma alteração do contrato de sociedade<sup>197</sup>. Também aqui se procederá à repartição igualitária do rendimento da sociedade, imputando a matéria coletável, aos sócios, em partes iguais e, mais uma vez, estaremos perante uma injustiça<sup>198</sup>.

Em ambos os casos, se a imputação for efetuada de acordo com a segunda parte do n.º 3, poderá acontecer que os sócios minoritários, com participações percentualmente inferiores serão penalizados, na medida em que ser-lhes-á imputada a matéria coletável dividida, em partes iguais, pelo numero de sócios, ou seja, acabarão por ser tributados por um valor superior ao que efetivamente receberam. Por sua vez, os sócios majoritários sairão beneficiados, pois, face às participações percentualmente mais elevadas, serão tributados por um montante inferior aos rendimentos que efetivamente lhes coube, aquando da distribuição dos lucros.

Em nosso entender, tal carece de justificação, pois, se tivermos em conta que a transparência fiscal tem como um dos objetivos evitar a fuga à progressividade do IRS, a defesa do *princípio da capacidade contributiva* é aqui posta em causa, pelo facto da tributação dos sócios ocorrer de modo totalmente alheado à realidade e aos propósitos que o regime pretende alcançar. Pela importância incontornável deste princípio e do *requisito do “primado” da substância sobre a forma*, não podemos ignorar o que acontece na realidade, pelo que as propostas de correção do n.º 3 do artigo 6º CIRC seriam no sentido de imputar a cada sócio o rendimento da sociedade, consoante a sua participação nos lucros. Tal seria apurado através do ato constitutivo ou de outro elemento probatório por meio da consulta

---

<sup>197</sup> Cfr. Art. 85º CSC.

<sup>198</sup> O Ac. do STA de 15.06.2016 (Proc. 01508/13) afirma que se *atendermos à letra do nº 3 do artigo 5º do CIRC é manifesto que a deliberação da assembleia-geral para poder ser alternativa à distribuição em proporção das quotas tinha de ter sido objeto de decisão inequívoca nesse sentido e que, sendo o sócio participado na assembleia geral em que se procedeu à distribuição dos lucros e fixado o montante da quota que lhe correspondia, se tal fixação for inferior à devida, é o mesmo responsável pelo atraso da liquidação devendo por tal atraso ser condenado nos juros compensatórios devidos.*



das participações sociais na Conservatória do Registo Comercial, visto o registo das transmissões das participações sociais nas sociedades ser obrigatório<sup>199</sup>.

Poder-se-ia defender que mais justo seria que os lucros fossem distribuídos *em função da contribuição de cada sócio para a sua formação*, independentemente da sua participação societária. Principalmente nas *sociedades de profissionais*, devido à importância da pessoa do sócio, o número de clientes para cada um será diferente, contribuindo, por via disso, também de forma diversa para a formação dos resultados da sociedade<sup>200</sup>. A distribuição de lucros em consideração com a performance e a faturação de cada sócio – *eat what you kill* – desde há muito que vigora neste tipo de sociedades, com mais ênfase na atividade conjunta de advocacia. Terá como pontos a seu favor, o incentivo ao crescimento de faturação, pois, cada um somente receberá em função daquilo que faturar, ficando a sociedade apenas com o ônus de gerir os gastos. E promoverá a contratação de sócios, visto a sua entrada não afetar os lucros atribuídos aos restantes. Contudo, a sua aplicabilidade prática, para além de se encontrar recheada de profundas e complexas dificuldades, poderá pôr em causa princípios estruturantes de qualquer Estado de Direito. Colocar-se-ão problemas no momento da avaliação do desempenho e da distribuição dos lucros, levando à extrema competitividade profissional e à supressão do espírito solidário e cooperativo necessário, também, no setor empresarial.

Note-se que, caso o critério de imputação seja proporcional aos custos suportados para cada sócio, pode ser necessária, complementarmente, a implantação de um subsistema contabilístico, nomeadamente, mapas extra-contabilísticos ou contabilidade analítica (de custos), que sirvam de base a essa imputação<sup>201</sup>.

Por fim, em caso de liquidação de uma *entidade transparente*, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios, para se determinar o resultado desta, considera-se, como valor de realização daqueles, o respetivo valor de mercado<sup>202</sup>. Determina o n.º 5 do artigo

---

<sup>199</sup> Artigo 3º, n.º 1, al. c) e e) do CIRC determina que, relativamente às sociedades comerciais e às civis sob forma comercial, estão sujeitos a registo a transmissão de quotas de sociedades por quotas, bem como de partes sociais de sócios comanditários de sociedades em comandita simples e a transmissão de partes sociais de sociedades em nome coletivo, de partes sociais de sócios comanditados de sociedades em comandita simples.

<sup>200</sup> Posição também defendida por VALENTE, M., «As sociedades de profissionais face à reforma da tributação do rendimento», *Revisores & Empresas*, abril-junho de 2001 pp. 33-41. e MONTENEGRO, T. M., «O regime de transparência fiscal», *TOC*, n.º 37, abril de 2003, pp. 38-45.

<sup>201</sup> É vulgar o caso em que o ACE centralize os custos (*custos comuns*) que, posteriormente, são imputados aos membros através de faturas emitidas pelo ACE, havendo necessidade de criar *centros de custos* e, por conseguinte, uma contabilidade analítica.

<sup>202</sup> Cfr. Art. 80º CIRC.

81º do CIRC que, *aos sócios de sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, ao valor que lhes for atribuído em virtude da partilha é ainda abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos períodos de tributação em que esta tenha estado sujeita àquele regime.*

### **3 – A TRIBUTAÇÃO NA ESFERA DAS ENTIDADES TRANSPARENTES**

Por toda a controvérsia doutrinal e jurisprudência a si inerentes, falaremos, neste ponto, sobre as tributações autónomas e sobre a derrama.

As tributações autónomas, previstas no artigo 88º CIRC<sup>203</sup>, foram criadas para combater o abuso na mobilização de determinadas despesas para a esfera patrimonial da sociedade que, devido à facilidade com que podem ser transpostas para a esfera pessoal dos sócios, poderiam configurar rendimentos sobre os quais não incidia qualquer imposto. Ou seja, tenta-se impedir que o sujeito passivo utilize, para fins não empresariais, bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis<sup>204</sup>. Têm como fim evitar que as sociedades, ou outros sujeitos passivos de IRC, utilizem determinadas despesas para proceder à distribuição camuflada de lucros<sup>205</sup>, essencialmente quanto a despesas com viaturas e despesas de representação. O combate à evasão fiscal efetiva-se quando se dissuade as sociedades de apresentá-las com muita regularidade e em grande montante, em virtude da sua realização implicar um encargo adicional para quem nelas incorre, independentemente de a entidade aferir lucro ou prejuízo fiscal. O seu pagamento será devido independentemente da existência ou não de matéria coletável, pelo que tais despesas serão objeto de tributação de forma autónoma. Devem ser consideradas *imposto sobre certos tipos de despesa*, não sendo correto, em termos técnicos, considerarem-se *imposto sobre o rendimento*.

---

<sup>203</sup> Cfr. Art. 73º do CIRS

<sup>204</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre...*, ob. cit., p. 172.

<sup>205</sup> MORAIS, Rui, *Apontamentos...*, ob. cit., p. 202 e ss. e VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015.

Quanto às despesas *não documentadas*<sup>206</sup>, abrangidas também pelas tributações autónomas, apesar de registadas na contabilidade, não existe documentação que permita conhecer o seu fundamento ou respetivos beneficiários<sup>207</sup>. A finalidade é proceder-se à penalização das entidades que levam a cabo este tipo de pagamentos a outras entidades que, muito provavelmente, não declaram esses rendimentos.

Apesar da aplicação das tributações autónomas às *entidades transparentes* ter sido uma questão que suscitou alguns problemas, hoje já se encontra resolvido<sup>208</sup>.

A anterior redação do artigo 12º CIRC referia-se apenas à *não tributação*, em IRC, das entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, nada dizendo se, relativamente às tributações autónomas, essa não incidência também se lhes aplicaria. Posteriormente, a Lei nº 109-B/2001, de 27 dezembro<sup>209</sup> alterou a redação deste normativo, passando a prever que *as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas*. Desta forma, resolveu-se a questão de saber se, estando tais tributações intrinsecamente ligadas ao regime do IRC e o artigo 6º corresponder a um caso de não incidência, também, por isso, não seriam sujeitos passivos das taxas das tributações autónomas. Não obstante as *entidades transparentes* não serem tributadas em IRC, o artigo décimo segundo impõem uma exceção relativamente às tributações autónomas referentes a, por exemplo, despesas não documentadas, despesas de representação e encargos relacionados com viaturas<sup>210</sup>.

O STA<sup>211</sup> já se pronunciou sobre esta questão defendendo que, apesar das tributações autónomas estarem consagradas em legislações relativas ao imposto sobre o rendimento - tanto das pessoas singulares como das pessoas coletivas - não assumem caráter de tal imposto e, mesmo não tributadas em IRC, as *entidades transparentes* estão, desde sempre, sujeitas às tributações autónomas, não sendo a alteração ocorrida nessa norma

---

<sup>206</sup> Anteriormente, designavam-se *despesas confidenciais*, só passando a ser *despesas não documentadas* com a LOE para 2008. O que não parece que deva conduzir a qualquer alteração relativamente à distinção que vem sendo feita doutrinal e jurisprudencialmente quanto a *despesas não documentadas (confidenciais)* e *despesas insuficientemente documentadas*.

<sup>207</sup> As despesas documentadas não se consideram gastos fiscais, sendo tributadas de forma autónoma a taxas de 50% e de 70% se em causa estiverem entidades sujeitas a IRC, ou total ou parcialmente isentas de IRC, respetivamente. A este respeito, Cfr. Artigo 88º, n.º 1 e 2 do CIRC e PORTUGAL, António, «Despesas confidenciais», *Fiscalidade*, n.º 16, 2003, p. 138. e BANDEIRA, Rui, «As despesas confidenciais e indocumentadas após a reforma fiscal», *Fisco*, n.º 6, 1989, p. 10.

<sup>208</sup> SALDANHA SANCHES, José, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 406.

<sup>209</sup> LOE para o ano 2002 e art. 12º CIRC: *as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas*.

<sup>210</sup> Cfr. art. 88º do CIRC referente às tributações autónomas.

<sup>211</sup> Ac. do STA de 21.03.2012 (Proc. n.º 0830/11).

substancialmente retroativa. Afirma também que o artigo 12º do CIRC deve ser interpretado como *reportando-se apenas e na medida em que o regime de 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*. É justificável que assim aconteça por razões de operacionalidade, dado que não seria correto imputar-se aos sócios valores que estão sujeitos a tributações autónomas, para, posteriormente, essa tributação autónoma ser efetuada ao nível desses sujeitos.

Assim, as *sociedades transparentes* terão de pagar o valor sobre que incide a referida tributação, de acordo com as taxas estipuladas no artigo 88º do CIRC, seguindo os mesmos critérios utilizados na imputação do rendimento aos sócios ou membros. Valor esse que será deduzido ao montante que estes tiverem de pagar em sede do imposto pessoal, seja em IRS ou IRC, e de acordo com as correções efetuadas pela direção geral dos impostos, nos termos do artigo 100º do CIRC. Este normativo refere-se às *liquidações corretivas no regime de transparência fiscal* e determina, que quando *haja lugar a correções que determinem alteração dos montantes imputados aos respetivos sócios ou membros, a Autoridade Tributária e Aduaneira promove as correspondentes modificações na liquidação efetuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas*.

Quanto à derrama, até ao exercício do ano de 2006 inclusive, nenhuma questão se levantava, já que esta incidia (até ao limite máximo de 10%) sobre a *coleta* de IRC e, uma vez que nas *entidades transparentes* é a matéria coletável que é imputada aos sócios ou membros, em IRS ou IRC, não se verifica a existência de *coleta*<sup>212</sup>. Corria o ano de 2007 quando a nova Lei das Finanças Locais<sup>213</sup> alterou a forma de cálculo deste imposto, deixando de incidir sobre a *coleta*, e passando a incidir sobre o *lucro tributável* dos sujeitos passivos, com o limite de 1,5% sobre este, afirmando o artigo 14º que a derrama recairia sobre o lucro tributável *sujeito e não isento de IRC que corresponda à proporção do rendimento gerado na (respetiva) área geográfica*. Este artigo modificou profundamente o seu modo de cálculo, levando a que possam existir sujeitos passivos sem *coleta*, mas sujeitos ao pagamento da derrama<sup>214</sup>. Surgiram, então, dúvidas quanto à aplicação da derrama às *entidades*

---

<sup>212</sup> Cfr. Art. 18º da Lei n.º 42/98, de 6 de agosto.

<sup>213</sup> Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro.

<sup>214</sup> Por outro lado, sendo a derrama uma taxa proporcional, não tem em conta os vários regimes de redução de taxa do IRC. Nestes termos, face ao regime anterior, são penalizados os rendimentos sujeitos a taxas de IRC menores, já que em termos de derrama, passam a ser tributados por uma taxa igual a todos os sujeitos passivos do município em causa.

*transparentes*, uma vez que estas entidades, apesar de não terem coleta, podem apresentar *lucro tributável*.

No entanto, como já foi constatado, em consonância com o artigo 12º do CIRC, o lucro tributável das sociedades abrangidas pela transparência fiscal não é passível de tributação em IRC, pelo que, mesmo para quem considera um caso de *isenção*, não poderia sobre elas incidir a derrama. Para os defensores da *não incidência*, o problema também não se coloca, pois, a supramencionada lei referia *sujeito e não isento*. De igual forma determina o artigo 87º-A do CIRC sob a epígrafe *Derrama Estadual* que esta incide *sobre a parte do lucro tributável (...) sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas*. Se dúvidas ainda restassem, neste sentido temos ainda o Ofício-Circulado n.º 20132/2008 de 14 de abril da DSIRC<sup>215</sup> que diz que *a derrama prevista no referido artigo 14º não abrange, na sua incidência objetiva, o lucro tributável das sociedades ou entidades transparentes*. E, do mesmo ano, o Despacho de 26 de março, referente ao Processo n.º 371/08<sup>216</sup>, conclui que *as entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal continuam a estar afastadas da incidência da derrama*.

Para melhor compreendermos, foquemo-nos no que concerne aos Grupos de Sociedades e ao RETGS. Dado que a derrama passou a ter como base o lucro tributável - incidindo mais a montante do que anteriormente -, devem ser acolhidas as regras do CIRC também até ao momento de determinação do lucro tributável, porque de seguida, se seguem as regras próprias da derrama, isto é, a aplicação da taxa. De facto, no RETGS, não existindo coleta respeitante a cada uma das sociedades, é necessária a determinação do lucro tributável de cada uma delas, correspondendo ao que o artigo em questão estipula. Desse jeito, desde que é determinado um lucro tributável, *sujeito e não isento* para efeitos de IRC, a liquidação da derrama, passa a reger-se pelas regras próprias. Determina o artigo 70º CIRC que, *relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo*<sup>217</sup>. Tal significa que,

---

<sup>215</sup> V. Anexo III. Disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/AAFDD7A2-9A02-43B9-A9B2-2B71D6F69E12/0/ofIcio-circulado\\_20132-dsirc.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/AAFDD7A2-9A02-43B9-A9B2-2B71D6F69E12/0/ofIcio-circulado_20132-dsirc.pdf)

<sup>216</sup> V. Informação Vinculativa, Processo 371/08, com despacho do Substituto Legal do Diretor-geral dos Impostos em 26.03.2008.

<sup>217</sup> Pode acontecer que determinado município onde está instalada uma das sociedades e que produziu *lucro tributável* deixe de auferir a derrama se o grupo, no seu conjunto, apresentar prejuízo.

anteriormente, já foi calculado, para cada uma das sociedades, um lucro ou um prejuízo, sendo esse o resultado que, nos termos do n.º 1 do artigo 14.º da Lei 2/2007, deve servir de base ao apuramento da derrama, não tendo relevância, para este efeito, o *lucro tributável* do grupo, que é posterior. Em tais declarações periódicas individuais não há um verdadeiro apuramento de coleta, mas não é isso que se passa relativamente ao lucro tributável que é apurado, para cada sociedade, na sua declaração individual. Assim, para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo RETGS, a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração. Procede-se ao somatório das derramas, competindo o respetivo pagamento à sociedade dominante. Isto é, a derrama deverá incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades, só operando o RETGS, após o lucro tributável de cada elemento do grupo estar apurado.

Tal como acontece na transparência fiscal, existe também aqui uma autonomia entre IRC e a derrama que, não obstante a partilha de alguns elementos com o IRC, implica a não consideração do RETGS para esses efeitos. No caso do RETGS, é inegável que cada uma das sociedades é sujeito passivo de IRC, sendo igualmente incontestável que todas elas geram rendimentos sujeitos a IRC, não sendo, em momento algum, consagrada qualquer situação de não sujeição, de isenção, ou de exclusão de tributação para estas sociedades ou para os seus rendimentos. Se a lei reguladora da derrama não estabelece a aplicação de um regime especial - como o RETGS ou a transparência - esta não lhes poderá ser aplicável. Não existe qualquer lacuna da lei, pois as regras do RETGS ou da transparência não são convocadas e as do CIRC somente valem até à determinação do *lucro tributável* de cada sociedade.

Os impostos estaduais têm por fundamento a existência de necessidades coletivas gerais e destinam-se à criação e aplicação de meios de satisfação de tais necessidades, devendo caber a todos os cidadãos o dever contributivo. Por seu turno, os impostos municipais baseiam-se em necessidades exclusivamente locais, pelo que o dever contributivo deverá caber aos cidadãos a que tais necessidades respeitem.

A verdade é que, através do RETGS, pretende-se, em sede de IRC, oferecer um igual tratamento a uma realidade económica que vê os grupos de sociedades, em determinadas condições, como uma única entidade, podendo ver diminuídas as contribuições que lhes cabem na justa distribuição do dever tributário, mas contribuindo, ao mesmo tempo, com

outros valores coletivos qualificados pelo Estado como superiores. Deste modo, achamos que os valores que motivam o RETGS e as finalidades da transparência fiscal não coincidem com aqueles nos quais assenta deliberação do lançamento da derrama.

#### **4 – AS OBRIGAÇÕES CONTABILÍSTICAS E FISCAIS**

Apesar do artigo 6º se tratar de uma situação de *não sujeição*, as entidades transparentes encontram-se submetidas a um conjunto de obrigações acessórias típicas deste imposto, constituindo tais imposições um *centro unitário de referência* para a determinação do rendimento a imputar a cada sócio ou membro<sup>218</sup>. Deste modo, estamos aptos para abordarmos as diversas obrigações contabilísticas que sobre elas recaem.

##### **4.1 – A organização da contabilidade**

A fim de se proceder à *determinação do lucro tributável*, o artigo 17º, n.º 3 do CIRC apela à organização da contabilidade de acordo com a *normalização contabilística* (e com outras disposições legais). Face ao apuramento do lucro tributável das *entidades transparentes* se efetuar de acordo com as regras desse código - como já sabemos -, estas encontram-se abrangidas por tal normativo. Também o artigo 123º, n.º 1 do CIRC, relativo às obrigações contabilísticas das empresas, afirma que *as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável*. Da leitura conjunta dos dois preceitos, podemos constatar que as entidades sujeitas à transparência são obrigadas a possuir *contabilidade organizada* a fim de refletirem as operações por elas realizadas,

---

<sup>218</sup> FALCON Y TELLA, Ramon, ob. cit., p. 148.

distinguindo-se as variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC das demais operações.

As *entidades transparentes*, desde que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola e que não disponham de contabilidade organizada, têm a possibilidade de optarem, de acordo com o artigo 124º do mesmo código, por um *regime simplificado de escrituração*. Contudo, no que respeita ao *regime simplificado de tributação*, estipula o n.º 1 do artigo 86º-A do CIRC que *podem optar pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, 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*. Deste normativo conclui-se que se encontra vedada, aos sujeitos passivos *isentos* ou *sujeitos* a um regime especial de tributação – como é a transparência fiscal –, a possibilidade de serem abrangidos pelo regime simplificado. As *entidades transparentes* veem-se, assim, proibidas em optar pelo referido regime, vindo o ponto 2 da Circular n.º 6/2014 de 18 de março de 2014 da DSIRC reforçar esse impedimento: *o legislador excluiu do seu âmbito de aplicação subjetiva, designadamente, todos os sujeitos passivos abrangidos pelo regime de transparência fiscal a que se refere o artigo 6º do CIRC*.

Mas qual a razão desta exclusão?

O regime simplificado em IRC foi introduzido no nosso ordenamento jurídico pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro<sup>219</sup>. A partir do período de 2009 foi suspenso<sup>220</sup>, mas, devido à diminuída adesão evidenciada por parte do setor empresarial, acabou por ser definitivamente revogado, no ano seguinte, com a LOE para 2010. Mais tarde, a Lei 2/2014, de 16 de janeiro, responsável pela reforma do CIRC, reintroduziu-o no nosso ordenamento fiscal. O regime simplificado em sede de IRC difere do seu homónimo em sede de IRS, nomeadamente, quanto ao facto de, naquele ser necessária a expressa opção<sup>221</sup> pelo regime em questão, *sob pena de se aplicar a tributação com base na contabilidade organizada (opting in)*<sup>222</sup>, pois este é *um verdadeiro regime opcional e não um regime-regra que os contribuintes podem afastar optando pelo regime geral de tributação*<sup>223</sup>. Apesar de, na

---

<sup>219</sup> Cfr. Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho.

<sup>220</sup> Todavia, continuou-se a aplicar às empresas que dele estavam a beneficiar até ao termino do correspondente período de três anos.

<sup>221</sup> Cfr. Art. 86º-A do CIRC.

<sup>222</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 147

<sup>223</sup> FRANCO, Paula/SILVA, Amândio, (17 de janeiro de 2014). *Regime de transparência fiscal aplicável às sociedades de profissionais*. Obtido em 2 de abril de 2016, de Ordem dos TOC, disponível em: [http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve\\_17janeiro.pdf](http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve_17janeiro.pdf)



prática, a escolha empresarial pelo regime simplificado resultar, essencialmente, das vantagens fiscais que dele se retiram, o legislador, para evitar que fosse utilizado com o único objetivo de poupança fiscal, condicionou a sua sujeição a uma série de requisitos, cuja verificação se impõe cumulativa<sup>224</sup>.

Distintamente do que se passa no regime geral, no regime simplificado, o rendimento tributável resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica definidos para os diversos setores da atividade económica e que variam em função da natureza dos rendimentos<sup>225</sup>. É essa aplicação que origina, direta e automaticamente, a matéria coletável, razão pela qual no regime simplificado não há lugar à dedução de prejuízos<sup>226</sup> ou benefícios fiscais<sup>227</sup>.

O n.º 2 do artigo 86º-B estatui que o montante apurado em cada período de tributação não poderá *ser inferior a 60% do valor anual da retribuição mínima mensal garantida*. Para o período de tributação do ano 2016, o valor mínimo da matéria coletável encontra-se nos 4.452,00€<sup>228</sup>. No entanto, no período de tributação do início da atividade e no período de tributação seguinte, esse valor reduz-se em 50% e 25%, respetivamente. Aos sujeitos passivos que tenham optado pelo regime simplificado, só lhe é permitido efetuar as deduções à *coleta* nos casos de *dupla tributação jurídica* internacional, e relativamente às retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso<sup>229</sup>. Não há lugar à dedução do pagamento especial por conta, em virtude dos *sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável* ficarem dispensados de efetuá-la<sup>230</sup>. O mesmo se passa quanto ao pagamento da derrama municipal, uma vez que esta incide sobre o *lucro tributável*. Ademais, de acordo com o n.º 15 do artigo 88º do mesmo Código, existem, ainda, certas despesas que são excluídas de tributação autónoma, tributações essas que, como já tivemos oportunidade de verificar, recaem sobre as entidades do art. 6º.

---

<sup>224</sup> Cfr. art. 86-A, n.º 1 do CIRC.

<sup>225</sup> A quantidade de coeficientes foi aumentada (o anterior regime continha somente dois coeficientes), “*para tentar abarcar expressa e individualmente os diversos tipos de rendimentos*”. Além disso, *as diferenças de coeficientes entre o regime simplificado em IRS e IRC contribuem para a “fuga para o IRC da generalidade das atividades empresariais*”. V. FRANCO, Paula/SILVA, Amândio, cit., p. 164.

<sup>226</sup> Decreto-Lei n.º 144/2014, de 30 de setembro, parágrafo 14: *os prejuízos fiscais que tenham sido apurados em períodos de tributação anteriores ao da aplicação do regime não podem ser deduzidos*.

<sup>227</sup> Estes ficam excluídos dedução à matéria coletável pelo n.º 8, do art. 90º do CIRC.

<sup>228</sup> Valor obtido pelo seguinte cálculo: 530,00€ x 14 meses x 60%. Segundo o artigo 2º, do Decreto-Lei n.º 254-A/2015, de 31 de dezembro, o valor da retribuição mínima mensal garantida (RMMG), para 2016, é de 530,00€.

<sup>229</sup> Cfr. 90º, n.º 8 CIRC.

<sup>230</sup> Cfr. Art. 106º, n.º 11, al. d), do CIRC.

Quanto ao regime simplificado em sede de tributação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas estamos esclarecidos que as *entidades transparentes* estão impedidas de por ele optarem. E relativamente ao regime simplificado em sede de tributação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares? Nada nos é dito expressamente, se igual destino será o seu.

É-nos dito pelo n.º 1 do artigo 28º CIRS que *a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se: com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado; ou com base na contabilidade.* Podem optar pela determinação dos rendimentos, com base na contabilidade, os sujeitos passivos cujo montante anual líquido de rendimentos da atividade no período de tributação anterior, tenha sido igual ou inferior a 200.000€<sup>231</sup>. Existe uma percentagem dos rendimentos obtidos que é considerada como sendo relativa a encargos próprios da atividade e, conseqüentemente, está livre de impostos. Isto encontra justificação no facto de o sujeito passivo se encontrar impedido de deduzir as despesas incorridas com o negócio, tais como deslocações ou aquisições de bens ou serviços indispensáveis à prossecução da atividade<sup>232</sup>. Os sujeitos passivos que obtenham rendimentos provenientes das atividades profissionais previstas na tabela a que se refere o artigo 151º do CIRS<sup>233</sup>, podem, após a aplicação dos coeficientes previstos, deduzir os montantes comprovadamente suportados com contribuições obrigatórias para regimes de proteção social, conexas com as atividades em causa, na parte em que excedam 10 % dos rendimentos brutos, quando não tenham sido deduzidas a outro título e, desde que, nesses períodos, o sujeito passivo não aufera rendimentos das categorias A (rendimentos do trabalho dependente) ou H (pensões). De acordo com o artigo 73º, n.º 8 do CIRS, determinados bens e despesas efetuadas, estão ainda sujeitos a tributações autónomas<sup>234</sup>.

---

<sup>231</sup> Também aqui, o apuramento do rendimento tributável do empresário em nome individual é efetuado pela aplicação de um coeficiente ao valor total dos rendimentos obtidos. Além disso, no exercício de início de atividade, o enquadramento no regime faz-se em conformidade com o valor anual de rendimentos estimado, constante da declaração de início de atividade (art. 28º, nº 10 do CIRS), recaindo sobre o titular dos rendimentos da categoria B que opte pelo RST, o dever de apresentar anualmente a declaração de rendimentos relativa ao ano anterior (art. 57º do CIRS).

<sup>232</sup> Nos períodos de tributação do início da atividade, os coeficientes das alíneas b), c) e f) (0,75, 0,35 e 0,10) sofrem uma redução em 50% e no período seguinte à inicial, uma segunda redução em 25%, pelo que, quem se encontra no início da atividade beneficia de uma diminuição do imposto a pagar.

<sup>233</sup> Bem como os que obtenham rendimentos resultantes das vendas de mercadorias e produtos ou de prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas.

<sup>234</sup> Neste sentido, art. 73º do CIRS determina que as despesas não documentadas serão tributadas autonomamente a uma taxa de 50% (nº 1) e, às importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas

Poderíamos afirmar que, caso fosse admitida esta última hipótese, como que estaríamos perante uma dupla dedução de despesa? Parece-nos que sim, pela seguinte razão: aquando da determinação da matéria coletável, determinadas despesas iriam ser objeto de dedução, uma primeira vez, em sede societária e, seguidamente, já na esfera jurídica dos sócios pessoas singulares, ao serem os coeficientes do regime simplificado aplicados às mesmas despesas, estas despesas iriam ser objeto, em dois momentos distintos, de duas deduções. O mesmo resulta da própria letra do artigo 20º do CIRS que, ao consagrar o adjetivo *liquido*, exprime que a matéria coletável já foi objeto de dedução. Atenta nos objetivos da transparência fiscal, também não existe qualquer indício que denote que fosse desígnio do legislador admitir esta possibilidade.

#### 4.2 – As obrigações acessórias

Cumpre-nos fazer uma pequena referência às obrigações acessórias a que estas entidades estão sujeitas. Na medida em que o artigo 117º, n.º 9 CIRC afirma que não *[a] tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal nos termos do artigo 6.º não as desobriga de apresentação ou envio das declarações referidas no n.º 1*, as *entidades transparentes* não são dispensadas da apresentação da declaração de inscrição, de alteração ou de cessação, nos termos dos artigos 118.º e 119.º. O mesmo, também, relativamente à declaração periódica de rendimentos<sup>235</sup> e à declaração anual de informação contabilística e fiscal<sup>236</sup>.

Especificamente para as sociedades de profissionais, a Circular 8, de 16 de fevereiro de 1990 da DSIRC, veio esclarecer que estas sociedades, *exercendo a título principal uma atividade de prestação de serviços, estão adstritas ao cumprimento das respetivas obrigações acessórias, designadamente, a dispor de contabilidade organizada e a apresentar a declaração periódica de rendimentos*.

---

singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, será aplicável uma taxa de 35% (nº 6).

<sup>235</sup> Estatui o art. 117º, n.º 1, al. b) do CIRC que os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar a *declaração periódica de rendimentos*, nos termos do artigo 120.º, pelo que, as *entidades transparentes* encontram-se obrigadas a apresentar a declaração modelo 22, mesmo que a tributação recaia sobre os seus sócios.

<sup>236</sup> Cfr. art. 121º CIRC.

Destarte, decorre daqui uma *dupla obrigação de declaração de rendimentos* por parte das *entidades transparentes*, recaindo neles não só a obrigação de declaração da sociedade em sede de IRC, como também a obrigação da declaração de cada um dos sócios no quadro da declaração de rendimentos, em sede de IRC ou IRS, relativamente ao correspondente rendimento imputado<sup>237</sup>. O n.º 1 do artigo 130º impõe aos *sujeitos passivos de IRC, com exceção dos isentos nos termos do artigo 9.º*, o dever de manterem um processo de documentação fiscal. O facto de considerarmos que o artigo 6º espelha uma situação de *não sujeição* (igual destino se considerássemos que seria *isenção*), poder-nos-ia levar a pensar que este preceito não se aplica às entidades transparente. Porém, resulta da letra daquele preceito que o processo de documentação fiscal *deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º*, e, como este se aplica às *entidades transparentes, mutatis mutandis*, também estarão sujeitas às diretrizes estipuladas no artigo 130º, nos termos que se lhes aplicarem.

#### 4.3 – A retenção na fonte

Sobre as retenções na fonte, cumpre dizer que os entes abrangidos pela transparência são objeto de retenção na fonte, já que têm obrigações formais inerentes à condição de sujeitos passivo do respetivo imposto - ainda que não o sejam -, nomeadamente, em matéria de deveres contabilísticos e declarativos, como acabámos de verificar. O IRC será objeto de retenção na fonte, no caso de os rendimentos auferidos pela sociedade serem reconduzíveis a um dos tipos de rendimentos previstos no artigo 94º, transferindo-se para a sociedade a retenção que caberia aos sócios, pois o ónus de pagamento do imposto, no final, recai sobre os sócios e não sobre o ente coletivo. Destina o n.º 4 do mesmo normativo que, sempre que os rendimentos se enquadrem no âmbito do n.º 1, aplicar-se-lhes-á a taxa de 25%, ou de 21,5% no caso de se tratar de remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades. Se dúvidas ainda restassem, a Circular n.º 8<sup>238</sup>, relativamente às sociedades de profissionais, determinou que *estão sujeitas às*

---

<sup>237</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 503.

<sup>238</sup> V. Anexo II.

*mesmas retenções na fonte que as restantes entidades residentes dado que os artigos 75º e 76.º do CIRC (atuais artigos 94º e 97º do CIRC) não estabelecem quaisquer restrições.*

As deduções mencionadas nas alíneas a) a e) do n.º 2 do artigo 90º do CIRC, nas quais se incluem as retenções na fonte, devem, para cumprimento do estabelecido no n.º 5 deste artigo, ser previamente quantificadas na *sociedade de profissionais* em impresso de modelo oficial e, posteriormente, imputadas aos respetivos sócios, nos termos que resultarem do ato constitutivo ou, na falta de elementos, em partes iguais. As importâncias referidas serão deduzidas à coleta do IRS apurada com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no artigo 6º do CIRC, a qual deve efetivar-se no ano em que se inclua o fim do período de tributação da sociedade. Assim, aos sócios é oferecida a possibilidade de deduzirem às respetivas coletas, na parte proporcional, as retenções efetuadas à sociedade, como prevê o n.º 5, do artigo 90º<sup>239</sup>.

*A já referida Circular impõe, ainda, que devem as entidades transparentes, nos termos dos artigos 98º e seguintes do CIRS, proceder à retenção na fonte do IRS relativamente aos rendimentos pagos ou postos à disposição dos seus sócios, com exceção dos relativos a lucros ou adiantamentos por conta de lucros efetuados nos termos do Código das Sociedades Comerciais, visto estes não revestirem a natureza de rendimentos de capitais.*

Em consequência, relativamente às remunerações auferidas por sociedades de revisores oficiais de contas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas, ainda que abrangidas pelo regime de transparência fiscal, há retenção na fonte de IRC nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 94º do CIRC. Contudo, por força do artigo 97º, n.º 1, al. f) – que nos parece ter carácter excepcional –, quando tiver natureza de imposto por conta, não existe obrigação de efetuar-la<sup>240</sup>.

---

<sup>239</sup> SALDANHA SANCHES, José, «Retenções na fonte no IRS: uma interpretação conforme a Constituição», *Fisco*, n.º 12/13, outubro de 1989, p. 14, afirma que para as profissões da lista anexa ao CIRS, a retenção vai incidir sobre um rendimento tendencialmente líquido, adequando-se à realidade. Mas, no caso do profissional se associar a outros e que não pode constituir sociedade, existem desigualdades: em relação a profissionais semelhantes, que se forem industriais e comerciais não suportarão retenção e em relação aos que atuam através de sociedades. Um centro de diagnóstico clínico tem uma forte componente de capital fixo que o CIRS reconhece amplamente no regime de amortizações e investimentos. Aqui, ainda que se imponha um regime semelhante ao dos profissionais dependentes no que diz respeito à aproximação entre percepção de rendimento, surgimento da dívida fiscal, isso pode ser feito de forma mais adequada e incontroversa pelo regime dos pagamentos por conta. No que respeita às sociedades de profissionais, as remunerações por elas auferidas na qualidade de membros do órgão estatutários de pessoas coletivas nos termos do n.º 1 do art. 414.º do CSC, serão objeto de retenção na fonte atendendo ao disposto na al. d) do art. 94º do CIRC.

<sup>240</sup> Note-se que estas nem sempre assumem a qualidade de membro de órgãos estatutários. Por exemplo, nas sociedades por quotas obrigadas à nomeação de ROC, nos termos do art. 262º, n.º 2 do CSC, não é considerada

#### 4.4 – Os pagamentos por conta

Como verificamos, o artigo 12º do CIRC estatui que as *entidades transparentes* não são tributadas em sede de IRC, o que determina que estas se encontram desoneradas dos *pagamentos por conta*, incumbindo tal obrigação aos sócios enquanto titulares de rendimentos da categoria B<sup>241</sup>, de acordo com o artigo 102º CIRS. Porquanto, os *pagamentos por conta*, constituindo um mecanismo em que se faculta o desdobramento do pagamento do imposto em parcelas escalonadas no tempo, só poderão reportar-se ao imposto que é, efetivamente, devido, ou seja, ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

Em virtude de a Circular ser anterior à publicação do DL n.º 44/98, de 3 de março, que introduziu o *pagamento especial por conta* – hoje previsto no artigo 106º CIRC - e, por isso, a nele não se referir, o mesmo se lhes aplica, pelas iguais razões que valem para o pagamento especial por conta. Ademais, o Ofício-Circulado 82/98, de 18 de março<sup>242</sup>, à pergunta – *as sociedades de transparência fiscal ficam sujeitas a pagamento especial por conta?* – responde – *não, já que não são tributadas em IRC.*

### 5 – O REGIME CONTRIBUTIVO DAS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS

Como já tivemos oportunidade de verificar, a integração de uma sociedade de profissionais na transparência tem implicações ao nível dos impostos sobre o rendimento. Quais serão, então, as consequências a nível contributivo?

O artigo 132º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social estatui que sejam *obrigatoriamente abrangidos pelo regime dos trabalhadores independentes as pessoas singulares que exerçam atividade profissional sem sujeição a contrato de trabalho ou a contrato legalmente equiparado, ou se obriguem a prestar a outrem o resultado da sua atividade, e não se encontrem por essa atividade*

---

órgão de fiscalização, apesar de exercer as funções de fiscalização previstas neste normativo e se encontre sujeita ao regime de incompatibilidades estatuído para os membros do Conselho Fiscal (262, n.º 5).

<sup>241</sup> V. Circular n.º 8.

<sup>242</sup> Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/42BC0BD0-A2EC-4913-98AC-67D73FFA17DA/0/oficio-circulado\\_82-98\\_de\\_18-03\\_direccao-geral\\_dos\\_impostos.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/42BC0BD0-A2EC-4913-98AC-67D73FFA17DA/0/oficio-circulado_82-98_de_18-03_direccao-geral_dos_impostos.pdf).

*abrangidos pelo regime geral de segurança social dos trabalhadores por conta de outrem.* Seguidamente, estabelece o artigo 133º, n.º 1, al. b) que se encontram abrangidos pelo regime dos trabalhadores independentes *os sócios ou membros das sociedades de profissionais definidas na alínea a) do n.º 4 do artigo 6º do CIRC.* Da análise aos referidos normativos, podemos concluir que os membros das sociedades profissionais encontram-se abrangidos pelo regime contributivo aplicável aos trabalhadores independentes, uma vez que exercem a sua atividade profissional por meio da sociedade transparente.

Constata-se, na sequência da reforma do CIRC, o legislador não procedeu a qualquer ajustamento ao CRCSPSS, a remissão efetuada pelo artigo 133º, n.º 1, al. b) para o n.º 4, do artigo 6º do CIRC, conduziu ao alargamento do âmbito subjetivo do regime dos trabalhadores independentes. Por conseguinte, cabem na previsão daquele preceito, não só os sócios que exerçam a sua atividade profissional através da sociedade, bem como os sócios profissionais e não profissionais das *entidades transparentes* previstas no artigo 6º, n.º 4, al. a) subalínea 2) do CIRC.

Contudo, pensamos que o artigo 133º, n.º 1, al. b) somente tem aplicação para os sócios profissionais. Este normativo remonta à redação do artigo 6º, n.º 1, al. b) do DL n.º 328/93, de 25 de setembro<sup>243</sup>, cuja remissão para o CIRC apenas abrangia as sociedades de profissionais transparente constituídas só por *sócios profissionais*. É nítido que o legislador pretendia sujeitar às contribuições para a Segurança Social aqueles que exerciam a sua *atividade profissional independente*, quer por meio de uma sociedade, quer de forma individual. Todavia, este preceito foi mobilizado para o CRCSPSS, não se procedendo a alterações à sua redação, o que demonstra que o legislador não teve qualquer intenção de alargar o seu âmbito subjetivo aos sócios não profissionais da subalínea 2) do CIRC. O artigo 133º, n.º 1, al. b) deverá ser interpretado em atenção à alínea a) do mesmo preceito, relativa à incidência subjetiva aplicável a trabalhadores independentes *próprio sensu*. Ou melhor, *deverá ser compreendido como que de uma subalínea da alínea a) se tratasse*<sup>244</sup>.

Assim, apenas os *sócios profissionais* das entidades abrangidas pelas subalíneas 1) e 2) do CIRC deverão ser submetidos ao regime contributivo dos trabalhadores independentes, pelo que, em consideração ao elemento teleológico e histórico, o artigo 133º carece de uma

---

<sup>243</sup> Procedeu à revisão do Regime de Segurança Social dos Trabalhadores Independentes, cujo artigo 6º, n.º 1, al. b) consagra o seguinte: *os sócios ou membros das sociedades de profissionais definidas na alínea a) do n.º 4 do artigo 5º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.*

<sup>244</sup> V. ROCHA, Miguel Marques, «A Transparência Fiscal no Código Contributivo», *CJT*, n.º 07, janeiro-março de 2015, p. 26.

interpretação corretiva. Ser-lhes-ão aplicáveis as regras destinadas à regulação da obrigação contributiva e as respetivas obrigações acessórias referentes a trabalhadores independentes estatuídas no artigo 132º e seguintes. Excetuam-se os advogados e os solicitadores que, por via do artigo 139º, n.º 1, al. a) do CRCSPSS e em função da atividade que exercem, encontram-se integrados no âmbito pessoal da respetiva Caixa de Providência (até na hipótese dessa atividade ser desempenhada na qualidade de sócios ou membros das sociedades contempladas na al. b) do artigo 133º). Quanto aos *sócios não profissionais* das sociedades às quais a subalínea 2) se refere, estarão excluídos de efetuar as contribuições para a Segurança Social no âmbito dos trabalhadores independentes, não obstante se lhes aplicar outro regime contributivo como analisaremos.

E na hipótese de o sócio desempenhar o cargo de gestão na sociedade de profissionais na qual exerce a sua atividade? Será isso o pressuposto para que se lhe seja aplicado o Regime dos Membros dos Órgãos Estatutários?

A redação do artigo 6º, al. d) do DL n.º 327/93, de 25 de setembro<sup>245</sup> é igual à estatuída no atual artigo 63º, al. d) do CRCSPSS e consagra que se encontram excluídos do regime aplicável aos MOE *os sócios gerentes de sociedades constituídas exclusivamente por profissionais incluídos na mesma rubrica da lista anexa ao CIRS e cujo fim social seja o exercício daquela profissão*. Para que esta exclusão ocorra, é necessário a verificação de três requisitos: os sócios terão que desempenhar funções de gestão na sociedade na qual exerçam a sua atividade; esta terá de ser constituída exclusivamente por profissionais integrados na mesma rubrica, de acordo com o artigo 151º do CIRS<sup>246</sup>; e, o seu objeto social terá de ser o exercício dessa profissão.

O facto de o legislador não efetuar qualquer remissão para as *sociedades de profissionais* do artigo 6º, leva-nos a concluir que a exclusão abrange somente os *sócios profissionais de sociedades transparentes, por referência exclusiva às situações especialmente abrangidas pela anterior redação do artigo 6º, n.º 4 al. a) do CIRC*<sup>247</sup>. Isto conduz a que os sócios abrangidos pelo artigo 133º, n.º 1, al. b) do CRCSPSS, mesmo que exerçam cargos de gerência, ao abrigo do artigo 6º, n.º 4, al. a) subalínea 1), estejam excluídos do regime dos MOE.

---

<sup>245</sup> Estabelecia e regulava o enquadramento dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas no regime geral de segurança social dos trabalhadores por conta de outrem antes da entrada em vigor do CRCSPSS.

<sup>246</sup> V. Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto.

<sup>247</sup> ROCHA, Miguel Marques, ob. cit., p. 27.



A contrário, os *sócios profissionais* abrangidos pela subalínea 2), perante a não existência de remissão para o CIRC e à expressão *os sócios gerentes de sociedades constituídas exclusivamente por profissionais*, não se encontram excluídos do regime contributivo dos MOE. Parece que, relativamente a estes *sócios profissionais*, nada obsta a que lhes seja aplicada, simultaneamente, o regime contributivo dos MOE e o regime contributivo dos trabalhadores independentes. Porém, visto ser um tratamento desigual para *sócios profissionais* cuja situação contributiva deverá ser idêntica, tal solução não será alheia a críticas. De *iure constituendo*, o CRCSPSS deverá ser adaptado de maneira a que a exclusão abranja de igual forma todos os *sócios profissionais* que integrem *sociedades transparentes* exclusiva ou parcialmente constituídas por profissionais. Em relação aos *sócios não profissionais* da subalínea 2), a sua situação é mais simples. Por estarem excluídos do regime contributivo dos trabalhadores independentes, somente serão abrangidos pelo MOE, se exercerem funções de gerência. Caso o sócio não profissional não desempenhe essa função, não recairá sobre ele qualquer obrigação de efetuar contribuições para a Segurança Social.

Não poderíamos terminar a análise do regime contributivo dos sócios sem, analisarmos o âmbito de aplicação do Regime Contributivo das Entidades Contratantes às *sociedades de profissionais transparentes*.

Consagra o artigo 140º, n.º 1 do CRCSPSS que *as pessoas coletivas e as pessoas singulares com atividade empresarial, independentemente da sua natureza e das finalidades (cabendo aqui as sociedades de profissionais) que prossigam, que no mesmo ano civil beneficiem de pelo menos 80 % do valor total da atividade de trabalhador independente, são abrangidas pelo presente regime na qualidade de entidades contratantes*. Estatuindo os números 2 e 3 que *a qualidade de entidade contratante é apurada apenas relativamente aos trabalhadores independentes que se encontrem sujeitos ao cumprimento da obrigação de contribuir e tenham um rendimento anual obtido com prestação de serviços igual ou superior a seis vezes o valor do IAS<sup>248</sup>, considerando-se como prestados à mesma entidade contratante os serviços prestados a empresas do mesmo agrupamento empresarial*. O valor dos serviços que foram prestados à entidade contratante pelo trabalhador independente no

---

<sup>248</sup> Cerca de € 2.515,32.

ano civil a que respeitam constituirá base de incidência contributiva para efeitos de determinação do montante de contribuições a cargo desta<sup>249</sup>.

Visto os *sócios profissionais* das *sociedades transparentes* se considerarem independentes para efeitos contributivos, pensamos que não impede sobre a sociedade a obrigação contributiva decorrente da aplicação do regime das entidades contratantes. Além do mais, o CRCSPSS apenas estabelece uma *assimilação* contributiva dos sócios a trabalhadores independentes, não sendo objetivo a integral aplicação do regime contributivo a estes, como é o caso do regime das entidades contratantes, mas sim a sujeição a contribuições para a Segurança Social daqueles que, por via das sociedades de profissionais, exercem a sua atividade semelhantemente àqueles que o fazem de forma independente.

Considerando a natureza da transparência, e interpretando o âmbito do CRCSPSS face a esta, poderá considerar-se que a sociedade e os seus sócios se apresentam como uma *só unidade*. A sociedade é desconsiderada para efeitos da obrigação contributiva, incidindo sobre os sócios o dever de suportar o pagamento das contribuições como se a sociedade não existisse e, conseqüentemente, sem o seu enquadramento como entidade contratante. Esta ideia pode ser justificada, se tivermos em consideração que a intenção legislativa subjacente é a imposição da tributação na esfera dos sócios ou membros, parecendo-nos que, quanto ao CRCSPSS, o seu propósito fora também a imposição contributiva aos sócios da *sociedade profissional* transparente como se fossem eles próprios a prestar diretamente os seus serviços ao cliente. Por fim, a finalidade do regime contributivo das entidades contratantes era o combate aos *falsos recibos verdes* e os *falsos prestadores de serviços*, realidade bem diferente do estamos a tratar<sup>250</sup>.

Deste modo, estamos em condições de concluir que o Regime Contributivo Dos Trabalhadores Independentes aplicar-se-á somente aos *sócios profissionais* das *sociedades transparentes* abrangidas pelo artigo 6º, n.º 4, al. a) subalíneas 1) e 2), sendo que, apenas os que exercem funções de gestão nos termos da subalínea 1) se encontram excluídos do Regime Contributivo dos MOE – apesar da correta aplicação do regime contributivo

---

<sup>249</sup> A sua taxa contributiva será de 5%, reportando-se tais contribuições ao ano civil anterior, fixando-se o prazo para o seu pagamento até ao vigésimo dia do mês seguinte ao da emissão do respetivo documento de cobrança. Cfr. Art. 168º, n.º 7 e 155º, n.º 3 do CRCSPSS.

<sup>250</sup> “(a) previsão da obrigação contributiva das pessoas coletivas e singulares com atividade empresarial que, nos termos do artigo 140º, beneficiem da atividade de trabalhadores independentes, constitui uma medida de combate aos “falsos prestadores de serviços”, Cfr. OLIVEIRA, Joana Tavares de / VALENTE, Rui, *Código Contributivo Anotado*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 124.

necessitar de uma correção legislativo. Por fim, entendemos que o Regime Contributivo das Entidades Contratantes não se aplica às *sociedades de profissionais*, quando os seus sócios se encontrem abrangidos pelo regime dos trabalhadores independentes.

## 6 – A TRIBUTAÇÃO DOS SÓCIOS OU MEMBROS NÃO RESIDENTES

A possibilidade de tributação em Portugal, dos sócios não residentes em território português, quando fazem parte de uma *entidade transparente*, tem levantado algumas questões. O disposto nas convenções de dupla tributação, seguindo o Modelo de Convenção da OCDE, é que somente poderia ocorrer no caso de o não residente dispor de estabelecimento estável em Portugal. Na ausência de uma disposição específica numa determinada convenção de dupla tributação aplicável nestas circunstâncias, não é derogada a regra constante o n.º 9 do artigo 5º do CIRC que estipula que, para efeitos da imputação prevista no artigo 6º, *considera-se que os sócios ou membros das entidades nele referidas que não tenham sede nem direção efetiva em território português obtêm esses rendimentos através de estabelecimento estável nele situado*.

Seria possível considerarmos que, visto a entidade sujeita à transparência exercer a sua atividade através de uma instalação fixa em Portugal, um sócio ou membro não residente, disporia por isso de um estabelecimento estável em território português?

Aceita-se que, quando uma *entidade transparente* exerce a sua atividade num determinado Estado, através dum estabelecimento estável, também esse estabelecimento estável é considerado como pertencente aos seus sócios ou membros, mesmo que não se encontre à sua disposição<sup>251</sup>, somente assim não o será, se os Estados envolvidos convencionarem em sentido contrário. Assim, a consideração da existência de estabelecimento estável em território português a que se refere o n.º 9 do artigo 5º do CIRC aplica-se apenas para efeitos da imputação dos rendimentos às *entidades transparentes*

---

<sup>251</sup> V. SERRÃO, Miguel, ob. cit. e VOGEL, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991 no sentido de que na ausência de disposições convencionais especiais, se a lei interna de um Estado que tem de aplicar a CDT tratar a *partnership* como fiscalmente transparente, a parte do sócio na empresa dessa *partnership* é, por sua vez, considerada uma empresa para efeitos do artº 7º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE.

sujeitas ao artigo 6º do mesmo diploma. Consequentemente, as *entidades transparentes* não estão obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, quando os rendimentos obtidos no território português sejam apenas os referidos no n.º 9 do artigo 5º do CIRC<sup>252</sup>.

Referentemente aos sócios ou membros não residentes, somos da opinião que o artigo 5.º, n.º 9 do Código do IRC consiste numa presunção de estabelecimento estável para efeitos da imputação, necessita de ser repensado. É possível admitir-se que esta presunção seja ilidida por força da aplicação da maioria das CDT celebradas, por Portugal, em conformidade com as regras sobre *estabelecimento estável* nelas previstas. Não podemos aceitar que destas resulte, *necessariamente*, que os sócios de uma entidade tratada como transparente tenham um estabelecimento estável em Portugal, enquanto Estado da fonte. Contudo, bem sabemos que deste afastamento pode resultar a não tributação dos sócios não residentes daquelas entidades, em sede de IRS ou IRC. Consideramos ser adequado a alteração do preceito no sentido de a consideração de *estabelecimento estável* operar, no Direito interno português, ao nível da própria sociedade transparente, caso a mesma reúna as características necessárias à respetiva qualificação, nos termos do artigo 5.º do Código do IRC ou da CDT aplicável. Tal aconteceria por meio de um instrumento de substituição tributária que permitisse ser a *entidade transparente* a entregar o imposto ao Estado, em nome e por conta do sócio não residente, que ficaria dispensado de quaisquer obrigações declarativas em Portugal.

---

<sup>252</sup> Permite-se a apresentação da declaração modelo 22 de IRC, sem indicação de Técnico Oficial de Contas que evidencie, em exclusivo, o preenchimento dos campos 205 e/ou 227 do Quadro 07. Isto é, os sujeitos passivos não poderão preencher qualquer outro campo deste Quadro, na medida em que isso comprovaria a obtenção de outros rendimentos não enquadrados no n.º 9 do artigo 5º do CIRC. Informação vinculativa correspondente ao Processo n.º : 2071/02, disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/B6FDB6A9-A73E-4EF1-868C-7A882132F02A/0/circ\\_005\\_01.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/B6FDB6A9-A73E-4EF1-868C-7A882132F02A/0/circ_005_01.pdf).

## CAPÍTULO V

### REFLEXÃO SOBRE A TRANSPARÊNCIA

No universo dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, em 2013, somente a ínfima percentagem de 1,2% se encontra abrangida pela transparência fiscal, à qual correspondem cerca de 5349 declarações de rendimentos<sup>253</sup>, que se encontram muito aquém das 424 913 relativas ao Regime Geral. Se achamos estes valores excessivamente baixos, lembramos que o número de declarações para os anos de 2011 e 2012 era, respetivamente, de 4727 e de 4829, que correspondiam, em ambos, a 1,1% das mesmas. Em sede de IRS, apenas 0,09% do rendimento bruto tributado e 0,13% do valor de IRS liquidado em Portugal resultam do regime de transparência fiscal. Qual a justificação logística para a existência de tão reduzido número de entidades e uma tão diminuta matéria coletável? Como estudámos, são as *sociedades transparentes*, mais concretamente as *sociedades de profissionais*, aquelas que mais questões levantam no âmbito de aplicação do regime de transparência fiscal, cuja consagração assenta, essencialmente, em razões de combate à evasão tributária. Estamos, pois, em condições de, a fim de descobrirmos quais as vantagens na fuga a este regime, procedermos ao imperativo confronto entre o modo com se processa a tributação levada a cabo quando, se cai no âmbito da transparência fiscal e, quando a mesma não exista.

#### 1 - CONFRONTO DO REGIME DE TRANSPARÊNCIA COM A NÃO TRANSPARÊNCIA

Caso não estivessem sujeitas a este regime do artigo 6º, as *sociedades transparentes* seriam tributadas como qualquer outro sujeito passivo de IRC, o que, francamente, é uma via muito mais apetecível, em comparação, até, com a tributação, em sede de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares. Por que razão o assim é? A maneira, bastante óbvia,

---

<sup>253</sup> Os estudos efetuados pela AT têm por base o anexo D - referente à transparência fiscal - das declarações de IRS, o mesmo anexo que é utilizado para a herança indivisa (Cfr. art. 19º CIRS).

de diminuir o imposto a pagar será através da redução de rendimentos, pois se os rendimentos forem menores, a carga fiscal será, também ela, menor. Todavia, nos dias de hoje, pela via do IRS, a realização de grandes poupanças fiscais mostra-se rodeada de sérias dificuldades, pelo que o ideal parece ser o recurso à constituição de uma sociedade, cujas vantagens a si inerentes compõem um mecanismo de fácil (e sedutor) planeamento fiscal. Sem necessidade de *offshores*, nem de esquemas de grande engenharia financeira, basta uma sociedade unipessoal para se poder usufruir das mais diversas regalias.

De acordo com o artigo 13º e seguintes do CIRS, são sujeitos passivos, tanto as *peessoas singulares residentes* como as *peessoas singulares não residentes*. As primeiras abarcam também as empresas individuais, o EIRL e os membros das *entidades transparentes*, nos termos do artigo 6º CIRC. Têm domicílio em território nacional e serão tributadas pela totalidade dos seus rendimentos, incluídos os obtidos fora de território nacional, isto é, seguindo o princípio da universalidade ou do rendimento mundial (*world wide income principle*). As *peessoas singulares não residentes*, como a própria denominação indica, não têm domicílio em território português e serão apenas tributadas pelos rendimentos obtidos em Portugal, ou seja, segundo o princípio da territorialidade, em sentido estrito ou da fonte (*source principle*)<sup>254</sup>.

Face ao exposto, e tendo em consideração que as receitas orçamentadas na LOE/2016<sup>255</sup> relativamente ao IRS são de € 12.392.729.180, mais do dobro do que para o IRC que são cerca de 5.192.630.769, é perceptível que o IRS, para além de incidir sobre um número bastante alargado de sujeitos passivos, arrecada a segunda maior receita (acima somente o IVA no valor de € 15.312.318.320) para os cofres do Estado. Daí o interesse na limitação do acesso à tributação segundo os preceitos do IRC.

A primeira vantagem de se estar abrangido pelo IRC reside logo na diferença das operações contabilísticas destinadas ao apuramento da matéria coletável, mais especificamente na dedutibilidade de custos que estas comportam, não ignorando as questões que a distribuição dos lucros comporta.

A determinação do IRS comporta as seguintes operações: antes de mais, em relação a cada categoria de rendimentos, procede-se à determinação do rendimento bruto, o qual, ao

---

<sup>254</sup> Da sujeição a uma obrigação tributária limitada beneficiarão também os chamados residentes não habituais, no quadro do regime especial de tributação em IRS. Para mais desenvolvimentos, v. CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., pp. 541 – 566.

<sup>255</sup> Aprovado pela Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março.

sofrer as deduções específicas de cada uma das categorias (25º e ss.), originará o rendimento líquido para cada uma delas. Em seguida, somam-se os rendimentos líquidos apurados em cada categoria. Esta soma corresponde ao englobamento ao qual se subtraem algumas perdas (55º), determinando-se, desta forma, o rendimento global líquido<sup>256</sup>.

Neste momento, se em causa estiverem contribuintes casados e não separados judicialmente de pessoas e bens ou unidos de facto, podem optar pela tributação conjunta. Caso tenham optado, a taxa aplicável será a correspondente ao rendimento colável dividido pela soma de dois com o produto de 0,3, pelo número de dependentes que integram o agregado familiar e de descendentes. Se preferiram a não tributação conjunta, o apuramento do quociente conjugal concretiza-se através da aplicação da taxa correspondente ao rendimento coletável dividido pela soma de um com o produto de 0,15 (art. 69º).

Sobre o rendimento global líquido incidirá a taxa que lhe corresponder, originando a coleta que, por sua vez, poderá sofrer as mais variadas deduções: por exemplo, deduções à coleta por sujeitos passivos e dependentes (78º e 78º-A); despesas gerais familiares (78º-B); despesas de saúde, de formação e educação (78º-C e 78º-D); encargos com imóveis (78º-E); dedução pela exigência de fatura (78º-F); crédito de imposto por dupla tributação internacional (81º); ou, pensões de alimentos, encargos com lares ou despesas relativas às pessoas portadoras de deficiência (83º-A, 84º e 87º). Encontraremos, por fim, o imposto a pagar.

Diferentemente, em IRC, o regime geral de tributação parte do lucro contabilístico para determinar a matéria coletável. O lucro contabilístico (ou resultado líquido contabilístico<sup>257</sup>) corresponde à diferença positiva entre os valores do património líquido apurado, no fim, e no início do período de tributação (*teoria do balanço*<sup>258</sup>). Ou seja, aos

---

<sup>256</sup> Coloca-se o problema de saber se entre nós vigora o *princípio da intercomunicabilidade de custos* das diversas categorias de rendimento que parece decorrer do *princípio da capacidade contributiva*. Defendemos que não, o que vigora é o contrário, isto é, o *princípio da não comunicabilidade de custos*, uma vez que o artigo 55º do CIRS nega, dentro da própria categoria B, essa intercomunicabilidade. No mesmo sentido, CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 555, e SALGADO DE MATOS, André, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares Anotado*, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, 1999, cit., p. 329 e ss.

<sup>257</sup> Segundo CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, *o apuramento do lucro tributável a partir do lucro contabilístico segue o modelo da dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade*. O lucro tributável tem por base o resultado contabilístico procedendo a ajustamentos extra contabilísticos, por forma a respeitar as normas fiscais.

<sup>258</sup> Transitada da *teoria da conta de exploração* aplicada na vigência da Constituição Industrial para a teoria de balanço. V. CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 578. e FREITAS PEREIRA, M. H., *Fiscalidade*, ob. cit., p. 82 e ss.

proveitos e ganhos subtraem-se os custos e perdas (20º, 23º e 23º-A do CIRC). A este<sup>259</sup> somam-se as variações patrimoniais positivas<sup>260</sup> e descontam-se as negativas, ambas verificadas no mesmo período e não referidas nesse resultado, determinadas com base na contabilidade.

Chegaremos então ao lucro tributável que será ainda objeto de uma eventual correção<sup>261</sup> fiscal e de deduções, nomeadamente, dedução dos lucros já tributados para eliminar a *dupla tributação económica* (51º, 51º-C e 51º-D) e dedução dos prejuízos (52º) e dos benefícios fiscais (caso estes sejam passíveis de dedução ao lucro tributável – 15º, n.º 1, al. a)). É deste modo que a matéria coletável é determinada. Sobre esta incidirá a taxa de 23% ou de 17% (87º). Operação que originará a coleta. Por sua vez, a coleta, sofrerá também deduções, tais como o crédito de imposto para a eliminação da dupla tributação internacional ou benefícios fiscais (arts. 90º a 92º), o que resulta na coleta líquida. À coleta líquida deduzir-se-á o pagamento especial por conta ou as retenções na fonte (93º a 98º). Será, por fim, neste momento, que obteremos o imposto a pagar.

Até ao momento de aplicação da taxa, as *entidades transparentes* comportam-se como qualquer sujeito passivo de IRC. Caso não estivessem abrangidas pela transparência, era neste momento que se aplicaria a taxa de IRC, seguir-se-ia a liquidação em sentido estrito e o pagamento do correspondente imposto. Todavia, apesar da matéria coletável correspondente ao lucro da sociedade ser apurada, em conformidade com os normativos do CIRC, a tributação ocorre em sede de tributação dos respetivos sócios.

Estamos no epicentro do problema: a abismal diferença das taxas gerais de IRC e IRS!

Para o ano de 2016, a taxa de IRC é de 21%, mantendo a descida de dois pontos percentuais verificada em 2015. Se em causa estiverem pequenas e médias empresas, a taxa de IRC é ainda mais diminuta, atingindo os 17% aplicável aos primeiros € 15.000,00 de

---

<sup>259</sup> Artigo 17º, n.º 1 do CIRC: *O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º 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 deste Código.*

<sup>260</sup> Cfr. Art. 21º e 24º do CIRC que estatuem que concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação.

<sup>261</sup> O advérbio *eventual* mostra-se desnecessário, pois não acreditamos que haja alguma declaração periódica de IRC de uma sociedade com atividade normal cujo lucro não tenha sido corrigido. Quando haja lugar a correções que determinem alteração aos montantes imputados aos sócios, a AT promove as correspondentes modificações na liquidação a estes efetuada, constituindo um ato corretivo de prática obrigatória. Cfr. Art. 58º ao 62º CIRC referentes à determinação do lucro tributável por métodos indiretos. Como exemplos de correções fiscais, os artigos 23º-A, 29º, 30º e 51º do CIRC.



matéria coletável, incidindo sobre o excedente a taxa de 23%. Por sua vez, no IRS, a taxa vai dos 14,50%, mas pode atingir os 48 pontos percentuais para rendimentos superiores a €80.000,00 que, marginalmente pode até ultrapassar os 50 pontos percentuais se lhe for acrescentada a taxa adicional de solidariedade<sup>262</sup>. Como bem sabemos, os rendimentos que entram na esfera pessoal são tributados através de IRS – que é um imposto progressivo – com taxas crescentes. De modo simplista, diríamos que, relativamente ao IRS, quando mais se auferir mais se paga. Não é, pois, uma matéria de somenos importância em termos de tributação.

Não precisamos de ser especialistas financeiros para notarmos que é atribuída à sociedade um leque muito mais vasto de deduções do que ao sujeito passivo de IRS, devido à exigência constitucional da *tributação pelo lucro real*<sup>263</sup>, que impõe que o imposto incida sobre o rendimento efetivamente obtido. Este, ao ser apurado com base na contabilidade do sujeito passivo, coloca problemas sérios pela evasão fiscal que possibilita (e também de constitucionalidade, mas que não nos cabe neste trabalho analisar). No setor contabilístico vigora a máxima (*naïf*, confessemos) de que tudo o que gera proveito para a sociedade é um custo que esta suportará, se não gerar proveito, não é custo, pelo que, quanto maior forem as suas despesas, menos imposto a sociedade pagará. Ora, é precisamente aqui que os sócios mais ardilosos, através da gestão do património pessoal e da dicotomia entre finanças pessoais e finanças empresariais transmitem as despesas pertencentes ao foro privado para o foro empresarial. Como? Através de bens passíveis de serem utilizados, simultaneamente, a estes níveis, cujos custos (por exemplo, de aquisição) são dedutíveis ou amortizados pela sociedade.

Tomemos como exemplo a compra de um telemóvel no valor de 500,00€. Se for a empresa a adquirir o equipamento paga o seu preço que será tido em consideração como um custo e, por isso, deduzido. Também deduzirá o IVA. Paga também as chamadas efetuadas e, mais uma vez, tem a possibilidade de deduzir o IVA<sup>264</sup>. Vantagens essas negadas ao particular, quando é este a fazê-lo com recurso aos rendimentos obtidos com a distribuição de lucros. E se for um automóvel? A compra de automóveis através de empresas, na prática, é bastante utilizada, pois, quando o adquire, o seu valor pode ser amortizado como um custo,

---

<sup>262</sup> Cfr. Art. 86º-A do CIRS.

<sup>263</sup> Cfr. 104º, n.º 2 CRP.

<sup>264</sup> E se as chamadas efetuadas ocorrerem ao fim de semana? Ou se destinarem a assuntos pessoais? Teoricamente, não serão passíveis de serem deduzidas. Mas, bem sabemos que na prática não é isso que acontece e, a empresa, raramente, procederá a uma filtragem tão meticulosa.

se forem veículos comerciais também se poderá deduzir o IVA. Mais. A desvalorização do bem e a sua manutenção estará a cargo da empresa, tal como todas as despesas associadas a este. O que não acontece se o automóvel pertencer ao particular que se verá obrigado a suportar todas as despesas a ele inerentes. Quando o particular compra determinado bem, utiliza uma quantia pecuniária que já foi sujeita a imposto (IRS). O custo do bem é ainda mais elevado, pois o rendimento que o particular teve necessidade de auferir para a compra foi, também ele, mais elevado, demonstrando-nos que quando a utilização profissional se mistura com a utilização particular, as vantagens são flagrantes!

Relativamente aos custos dedutíveis em IRC, necessitamos de saber que a lei aceita, como ponto de partida, o conceito económico de custo, concretizado segundo as regras de contabilidade e que a noção dos mesmos é-nos fornecida pelo n.º 1 do artigo 23º, do CIRC: *para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.* No IRC vigora o *princípio do auto-apuramento do lucro tributável* que se baseia nos registos contabilísticos do sujeito passivo, apurados por meio de documentos justificativos<sup>265 e 266</sup>. O custo terá então de ser *comprovado*. Terá também de se mostrar *indispensável e ter ligação aos proveitos*<sup>267</sup>.

Porém, as situações da vida que originam um custo tornam impossível a sua enumeração casuística, daí que o artigo 23º, seguindo a mesma técnica utilizada relativamente aos proveitos, exemplifica custos fiscalmente dedutíveis, o que redundará numa maior segurança para o sujeito passivo<sup>268</sup>. Foquemo-nos nalgumas situações em que a lei prevê a dedutibilidade de despesa.

---

<sup>265</sup> Esse documento, mesmo que imperfeito, é indispensável como suporte para cada lançamento contabilístico. Cfr. 115º, n.º 2, al. a): *Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário.* Também o artigo 23º, n.º 3 “*os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito*”. A este respeito v. SALDANHA SANCHES, José, «A Quantificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Auto-Avaliação e Avaliação Administrativa», Lisboa: CCTF, 1995, p. 318.

<sup>266</sup> Defendemos que ao sujeito passivo deva ser admitido vir provar a existência do custo através do recurso a quaisquer meios admitidos em direito, pois a não aceitação baseada em razões puramente formais da dedutibilidade de um custo que foi suportado conduz à tributação de um lucro que não existe e, consequentemente, a um imposto a que não subjaz a correspondente capacidade contributiva. V. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos...*, ob. cit., p. 80.

<sup>267</sup> Ligação aos proveitos para CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 582, ou ser dotado de interesse económico (intuito objetivo de transação) para MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos...*, ob. cit., pp. 86-87.

<sup>268</sup> Seguindo os critérios da competência económica, os custos deverão ser contabilizados no exercício em que ocorreu o seu facto gerador, cumprindo-se deste modo, o princípio da especialização dos exercícios. É o que se verifica, por exemplo, com as despesas com os subsídios de férias, indemnizações por despedimento ou as

Determinam as várias alíneas do n.º 2 do artigo 23º que são considerados gastos os relativos à *produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços*, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra ou energia, assim como os referentes à distribuição e venda. O mesmo sobre as *despesas de natureza financeira*, como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios ou transferências. Também as *despesas de natureza administrativa* e as suportadas com análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento, serão havidas como custos para efeitos fiscais. As *perdas por imparidade, reduções de justo valor em instrumentos financeiros ou reduções de justo valor em ativos biológicos* e as *depreciações e amortizações, provisões, menos-valias realizadas e indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável* são igualmente passíveis de desconto. As imparidades e provisões também serão dedutíveis nos termos dos artigos 28º a 28º-C, 39º e 40º do CIRC.

O valor das imposições de natureza fiscal suportadas pelas empresas é também considerado no cálculo da matéria coletável do IRC. Assim, são dedutíveis os *encargos fiscais e parafiscais* (art. 23º, n.º 2, al. f)), ou seja, tributos que oneram a própria sociedade, nos quais esta é contribuinte<sup>269</sup>. São exemplos desta alínea os impostos incidentes sobre o fator trabalho, tal como a contribuição para a segurança social, o IMI devido em razão de imóveis que integram o ativo da sociedade ou o imposto selo. É-lhes ainda permitido deduzirem as mais variadas taxas cujo pagamento a sociedade está obrigada em razão da sua atividade, tal qual os impostos que oneram a aquisição de determinados bens, como sejam direitos aduaneiros, os impostos sobre produtos petrolíferos ou o IMT. Nalguns destes casos, o problema da dedutibilidade de tais impostos não reveste qualquer tipo de autonomia, pois há quem considere que o seu valor é uma componente do preço pago pela aquisição do bem ou serviço e já é, a esse título, contabilizado como custo. Relativamente ao IMT, o anterior SISA, esta situação conduziria à sua consideração como custo, segundo o mecanismo das

---

gratificações de balanço, independentemente do seu pagamento ocorrer após o fim desse exercício. A contabilização como custos noutra exercício que não aqueles em que aconteceu o respetivo facto gerador apenas poderá acontecer quando, no exercício a que digam respeito, tais obrigações sejam imprevisíveis ou desconhecidas. FREITAS PEREIRA, Manuel H. «A periodização do Lucro Tributável», *CEF*, 1988, p. 142.

<sup>269</sup> O IVA, apesar do artigo 21º do CIVA estatuir excepcionalmente as situações em que não é permitida a sua dedução, é considerado custo e, por isso, a lei atribui à empresa o direito de dedução. V. Ac. do STA de 06.12.2000 (Proc. n.º 019003) que defende que o IVA oficiosamente liquidado não pode ser considerado um custo fiscalmente dedutível. As *entidades transparentes* são sujeitos passivos de IVA nos termos do art. 2º do CIVA, pelo que, terão de apresentar as respetivas declarações periódicas. Nos ACE dirigidos ao setor da construção civil, por vezes, a atividade prolonga-se para além da data de conclusão da obra, sendo provável que, aí, não origine proveitos, mas incorra em custos de garantia da obra a imputar aos membros, o que origina a apresentação das declarações fiscais em sede de IVA e IRC, até ao momento da extinção do ACE.

amortizações. Solução unânime na jurisprudência, mas posto em causa pelo STJ, que defende que o pagamento do IMT é autónomo, relativamente ao preço suportado pela aquisição do imóvel e, por isso, deverá ser integralmente dedutível no exercício em que foi suportado<sup>270</sup>.

Somente as despesas consagradas no artigo 23º podem ser deduzidas? Não. O artigo 24º equipara a custos as *variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação* que, nas mesmas condições do primeiro, concorrem para a formação do lucro tributável, excetuando-se, entre outras, as que *não possam ser associadas ao escopo da empresa*<sup>271</sup>. O caso mais frequente é o das denominadas *gratificações* (podem ser de *balanço* – gratificações por aplicação de resultados e decididas em assembleia-geral, aquando da aprovação de contas – ou de outro, nomeadamente prémios de produtividade) que são remunerações atribuídas aos membros dos órgãos sociais e trabalhadores a título de participação nos resultados. O *princípio da especialização* determina que concorram negativamente para a formação do lucro tributável do exercício a que respeita o resultado que as originou, ou seja o exercício anterior já encerrado<sup>272</sup>. Assim, a norma contabilística e de relato financeiro n.º 28 que trata das matérias relacionadas com benefícios aos empregados, estabelece que as gratificações devem ser consideradas gastos do próprio exercício a que respeitam os lucros e, como tal, serem contabilizadas como gastos com o pessoal<sup>273</sup>.

E quanto à mensuração dos inventários<sup>274</sup>, às reintegrações e às amortizações? Determina o artigo 26º CIRC que, para efeitos da determinação do lucro tributável, os

---

<sup>270</sup> V. PORTUGAL, António Moura, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004 p. 313. e SALDANHA SANCHES, José, *Manual...*, ob. cit., p. 277.

<sup>271</sup> Cfr. Art. 24º. al. a) devido ao princípio da realização aplicável à consideração das mais e menos valias para efeitos de tributação.

<sup>272</sup> A norma NCRF n.º 28 esclarece que para ser considerada gasto desse exercício, a participação nos lucros ou bónus deve resultar de uma obrigação legal ou construtiva e esta obrigação só pode ser reconhecida se puder ser estimada com fiabilidade. Os prémios de produtividade e assiduidade, entre outros, são custos com o pessoal desse mesmo exercício e, como tal, devem ser registados na conta 64 – Remunerações. Do ponto de vista fiscal, como estas gratificações dizem respeito aos resultados do ano anterior à deliberação e como a respetiva atribuição não se refletia nos resultados contabilísticos da empresa, a sua concorrência para a formação do lucro tributável processa-se com a sua inclusão no quadro 07 da declaração modelo 22, no campo relativo às variações patrimoniais negativas, sendo imprescindível que essas importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição até ao fim do exercício seguinte, nos termos do atual n.º 2 do artigo 24.º do CIRC.

<sup>273</sup> As *gratificações* atribuídas aos gerentes entram na categoria A do IRS. Cfr. Artigo 46º, n.º 2, al. o) do Código Contributivo da Segurança Social: *as gratificações, pelo valor total atribuído, devidas por força do contrato ou das normas que o regem, ainda que a sua atribuição esteja condicionada aos bons serviços dos trabalhadores, bem como as que pela sua importância e carácter regular e permanente, devam, segundo os usos, considerar-se como elemento integrante da remuneração.*

<sup>274</sup> Sobre o conceito mais aprofundado de *ativo*, remetemos para o ponto 2 deste Capítulo.

rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação dos critérios de mensuração previstos na normalização contabilística em vigor<sup>275</sup>.

As depreciações e as amortizações de elementos do *ativo não corrente* são, de acordo com o art. 29º, n.º 1, aceites como gastos. Em causa estão os bens que pertencem ao imobilizado da empresa por se destinarem em aí permanecerem de forma inalterável e duradoura - por mais de um exercício - não importando a sua natureza, mas sim a função que desempenham na empresa.

Solução que pretende ser um instrumento de política e gestão fiscal<sup>276</sup> é justificada no entendimento de que a aquisição de um bem não implica para o adquirente uma perda, mas antes uma alteração qualitativa do respetivo património. Contudo, esse bem entrará num processo de depreciação e, caso não fosse possível à empresa deduzir essas perdas, sobreavaliar-se-iam o lucro distribuível, pelo que, antes de ser uma questão fiscal, as amortizações são uma manifestação da verdade dos registos contabilísticos<sup>277</sup>. Deste modo, as amortizações e as reintegrações são o processo contabilístico de destruir, racional e sistematicamente o custo de um *ativo* que se deprecia pelos diferentes exercícios da sua vida útil, dando voz à regra que preside o cálculo do lucro: aos proveitos de um exercício deduzem-se os custos que, nesse exercício, se tornou necessário suportar para os obter. Os bens, após estarem em funcionamento, terão de ser sujeitos a depreciação, que deverá ser previsível, sistemática e irreversível. Se não se depreciarem, por não se verificar qualquer perda ou custo, não originam amortizações ou, quando as originam, estão estas sujeitas a condicionalismos<sup>278</sup>.

---

<sup>275</sup> O princípio da manutenção de critérios (art. 27º) determina que estes devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação, admitindo-se que assim não seja quando a mudança seja justificada por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela AT.

<sup>276</sup> Aprovada pelo SNC e consagrada no CIRC tem expressão no DR n.º 25/2009, de 14 de setembro.

<sup>277</sup> Manifestação da dependência parcial do direito fiscal face ao direito contabilístico. V. CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 521. Note-se que o valor de tal depreciação corresponde, em cada exercício, a um custo suportado pela empresa que, tanto a nível contabilístico como fiscal, é relevado pela quota de amortização.

<sup>278</sup> Compreendendo-se, por isso, que nem as meras flutuações de ordem económica que afetem os valores patrimoniais não integrem esse depreciação, nem os elementos de reduzido valor, como é o caso dos agrafadores, por razões de simplicidade baseadas no princípio contabilístico da materialidade ou da importância relativa, permite-se que estes sejam considerados na totalidade num só exercício. Cfr. Artigo 33º do CIRC: *nos casos em que o custo unitário de aquisição ou produção de elementos do ativo sujeitos a depreciação não ultrapasse (euro) 1000 é aceite a sua dedução integral no período de tributação em que seja reconhecido, exceto quando tais elementos façam parte integrante de um conjunto que deva ser depreciado ou amortizado como um todo*. Pondo em prática o princípio contabilístico do custo histórico, as quotas de amortização são calculadas com base no custo de aquisição do bem ou da sua produção e traduzem o custo imputável à depreciação dos bens em razão da sua afetação ao processo produtivo num exercício. Em contextos inflacionários, podem surgir regras especiais que permitem a reavaliação dos bens do ativo

Os métodos de reintegração consagrados na lei e sobre os quais não nos alongaremos, são dois, o *método da linha reta* e o *método das quotas decrescentes*<sup>279</sup>.

Por se lhes aplicar ainda o CIRC, as *sociedades transparentes* beneficiarão também destas deduções. Ainda assim, a nossa legislação consagra algumas especificidades.

Relativamente à dedução dos encargos relacionados com o número máximo de veículos e o respetivo valor, as *sociedades de profissionais* sujeitas à transparência deverão ter em consideração o limite de uma unidade por sócio, fixado pela Portaria n.º 1041/2001, de 28 de agosto<sup>280</sup>.

Aquando das correções fiscais, não há lugar a deduções para a eliminação da *dupla tributação económica* de lucros ou reservas distribuídos, uma vez que o próprio regime combate eficazmente esse efeito. Nesse sentido, um dos requisitos do artigo 51.º, n.º 1, al. c) do CIRC, respeitante à *eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos* é precisamente que o *sujeito passivo não seja abrangido pelo regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º*.

A solidariedade dos exercícios é atenuada através de certas regras de determinação da matéria coletável, especialmente através do reporte de prejuízos, na medida em que a periodização do lucro refletida em cada exercício ser independente dos restantes para efeitos de tributação. Matéria que se encontra estatuída no n.º 1 do artigo 52.º CIRC: *aos prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos 12 períodos de tributação posteriores*<sup>281</sup>. Note-

---

imobilizado, sendo as futuras quotas de amortização calculadas a partir desse valor, correspondendo de melhor forma ao custo real suportado pela empresa.

<sup>279</sup> Vale aqui o *princípio contabilístico da uniformidade* ou da *permanência de métodos*, segundo o qual, para cada elemento do ativo imobilizado, deve se usado o mesmo método, desde a sua entrada em funcionamento até à sua total reintegração ou amortização, transmissão ou utilização. Podem, no entanto, verificar-se mudanças dos referidos métodos e na vida útil dos ativos sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela AT. Cfr. Art. 30.º, 31.º e 31.º-A, n.º 2 CIRC. Ou método das quotas constantes e método das quotas degressivas, respetivamente, para Rui Duarte Morais.

<sup>280</sup> Cfr. art. 23.º-A, n.º 9 CIRC sobre os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais.

<sup>281</sup> Com as alterações que lhe foram introduzidas pela L n.º 2/2014, de 16 de janeiro. Atualmente, o n.º 2 limita a dedução dos prejuízos fiscais ao máximo correspondente a 70% do respetivo lucro tributável, penalizando, ainda mais, as empresas. Note-se que anteriormente à L n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (OE/2012) que estabeleceu, pela primeira vez, este tipo de limitação (75% do lucro tributável), não existia limite algum senão o da própria coleta. Parece-nos ser uma medida bastante gravosa que em nada incentiva o surgimento de novas empresas, na medida em que não nos podemos esquecer do agravamento das tributações autónomas caso apresentem prejuízo fiscal no respetivo período de tributação, conforme dispõe o n.º 14, aditado ao artigo 88.º do CIRC, pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (OE/2011). Em resposta ao princípio geral da total identidade e exclusividade entre o reporte e a neutralidade fiscal – plasmado no artigo 75.º, a transmissão de prejuízos fiscais é estendida às operações de fusão, cisão, e entrada de ativos ao abrigo do regime especial da neutralidade fiscal.

se que o n.º 7 restringe a dedução dos prejuízos fiscais à existência de lucros tributáveis. Assim, ao lucro tributável podem ser abatidos os prejuízos fiscais que eventualmente tenham existido num ou mais dos 12 períodos de tributação (doze anos) anteriores<sup>282</sup>, mas nunca repercutido nos demais rendimentos dos sócios em sede de IRS ou IRC desse ano, ou de anos posteriores. Essa dedução, efetuada 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*<sup>283</sup>. Algo que impossibilita os sócios de diminuir o imposto a pagar por meio da absorção de outros rendimentos com os prejuízos eventualmente obtidos em resultado da participação em sociedades sujeitas à transparência fiscal<sup>284</sup>.

Na prática, o que se passa nas *sociedades de profissionais* é que os sócios faturam à sociedade pelos serviços que lhe prestam, e esta, por sua vez, faz o mesmo quanto a serviços efetuados a terceiros, esvaziando da esfera societária a matéria coletável apurada, e que seria objeto de imputação, para efeitos de tributação em sede de IRS, desvirtuando, desta forma, o regime.

Como acabamos de analisar, são inúmeras as deduções que os sujeitos passivos de IRC podem lançar mão a fim de contornarem as imposições tributárias e atingirem uma poupança fiscal que os sujeitos passivos de IRS jamais terão possibilidade de alcançar. No extremo, é possível aos sócios descapitalizarem a empresa<sup>285</sup>, apresentando mais gastos do

---

<sup>282</sup> Cfr. art. 52º, n.º 1 estatui que os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação são deduzidos aos lucros tributáveis de um ou mais dos 12 períodos de tributação posteriores.

<sup>283</sup> Cfr. art. 52º, n.º 2 diz que a *dedução a efetuar em cada um dos períodos 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, nas mesmas condições e até ao final do respetivo período de dedução.*

<sup>284</sup> No entanto, é possível a dedução de prejuízos fiscais antes de a sociedade ficar abrangida pela transparência, sendo que, aos sócios das respetivas entidades, apenas se poderá imputar os resultados positivos, ou seja, apenas se permite que os prejuízos sejam deduzidos unicamente nos lucros tributáveis da sociedade, vedando-se a possibilidade dos sócios pessoas singulares, tributados em IRS, absorver os prejuízos obtidos em resultado da participação nessa sociedade com outros rendimentos individuais dentro ou fora da mesma categoria, o que seria financeiramente mais vantajoso. A este respeito, Cfr. Art. 52º CIRC, n.º 1, n.º 7.

<sup>285</sup> Foi isto que aconteceu com a Caixa Geral de Depósitos que registou prejuízos de 171,5 milhões de euros em 2015 (menos 176,5 milhões do que em 2014). As provisões e imparidades reduziram-se em 233,1 milhões de euros (-24,6%) totalizando 716,5 milhões. Situação que foi justificada pelo facto de as contas terem sido prejudicados pela necessidade do banco de constituir provisões e imparidades, sendo obrigada a contabilizar imparidades de 5000 milhões, relacionadas com operações problemáticas e mau crédito. Portugal negociou com a Comissão Europeia uma recapitalização da CGD, porque o banco não apresenta rácios de solvabilidade impostos pelas autoridades europeias. O processo de capitalização da Caixa é um processo que está a ser debatido com as instituições europeias, quer com a Direção Geral da Concorrência, quer com o BCE e o Mecanismo Único de Supervisão.

que proveitos e, como resultado, exibirem sucessivamente resultados negativos (não obstante os inconvenientes que isso possa trazer, principalmente perante os credores societários e a nível de crédito bancário, visto a empresa estar tecnicamente falida, pois - de acordo com o *critério do balanço* ou do *ativo patrimonial* - a insolvência resulta do facto de os bens do devedor serem insuficientes para cumprimento integral das suas obrigações vencidas, ou seja, *ausência da necessária liquidez em certo momento, ou em certos casos porque o total das suas responsabilidades excede os bens de que pode dispor para as satisfazer*<sup>286</sup>).

Finalmente, chegamos ao momento da sociedade proceder à distribuição dos lucros.

No que concerne a esta matéria, relembramos que o lucro das sociedades, assim como o rendimento global das demais pessoas coletivas está, por regra, sujeito a tributação em IRC, pelo que é a assembleia-geral da sociedade, nos limites fixados pela lei, determinará, se os lucros, já após a incidência do imposto, são retidos na própria sociedade ou são distribuídos aos sócios. Se optarem pela segunda hipótese, os rendimentos que os sócios receberem serão objeto de nova tributação em IRS, em sede de categoria E. Quando isso acontece, somos conduzidos para um problema que muito assombra o Direito fiscal moderno: a *dupla tributação económica*<sup>287</sup>. Situação que resulta da sujeição a dois impostos, porque o mesmo rendimento é tributado no seio da sociedade em sede de IRC e, posteriormente, por serem considerados rendimentos de capitais tributáveis em IRS, volta a estar sujeito a novo imposto na esfera jurídica dos respetivos sócios.

O legislador considera que os rendimentos pertencentes à categoria E têm carácter passivo, não implicando a sua obtenção custos ou uma real atividade do beneficiário. Por isso, a lei, ao não prever qualquer dedução específica a estes rendimentos, faz com que o rendimento tributável tenha inteira correspondência com o rendimento bruto<sup>288</sup>.

Como aos sócios não é desejável que o rendimento que lhes é distribuído faça parte da categoria E, põem em prática uma lógica muito simples: se o lucro não lhes for distribuído, não entra na sua esfera pessoal, ou seja, quando o resultado gerado no período é reportado para o exercício seguinte, o sócio não paga IRS e, em fonte deste imposto, a

---

<sup>286</sup> Cfr. Art. 3º, n.º 1 do CIRE.

<sup>287</sup> V. Capítulo III deste trabalho.

<sup>288</sup> Tanto os rendimentos de capitais como as mais-valias têm natureza passiva e resultam da titularidade de um bem mobiliário que, por regra, é cedido temporariamente a outrem. O n.º 9 do art. 5º considera que a diferença positiva entre a valor da cessão definitiva de um crédito e o seu valor nominal também se integra nesta categoria.



poupança é total. A não destruição dos lucros acarreta maiores vantagens do que o oposto, por isso, este deve ficar retido na empresa (por exemplo, como reserva ou a fim de se proceder a um reforço de capitais). Também pode ser investido, usado ou aplicado em depósitos a prazo.

A distribuição dos lucros é o *calcanhar de Aquiles* da transparência!

Não seria correto afirmarmos que a distribuição de lucros é negada às *sociedades transparentes*, o que acontece é que, independentemente dessa distribuição se efetivar, a matéria coletável é imputada a cada um dos sócios, em conformidade com o disposto no pacto social, se assim os sócios o houverem consagrado ou, se tal não acontecer, em partes iguais. Será, depois, eventualmente, objeto de englobamento com outros rendimentos das restantes categorias de que os sócios sejam titulares.

Por via desta imputação surgem dúvidas quanto à existência de uma eventual obrigatoriedade de se efetuar a distribuição de lucros todos os anos. Não só esta obrigação não existe como o valor apurado de acordo com estas regras não é o valor que vai ser distribuído aos sócios. Tal como acontece no regime geral, não é o valor do lucro fiscal apurado na esfera da sociedade que é suscetível de distribuição, mas sim o valor que for apurado na contabilidade. A aplicação deste regime não altera em nada as regras relativas à distribuição de lucros ou imputação de prejuízos que continuam a ser efetuadas em conformidade com o regime jurídico da sociedade (conforme o previsto no pacto social e de acordo com o que for deliberado pelos sócios, sobre os valores apurados na contabilidade). O que é provável é a política da distribuição se alterar, já que os sócios vão ser tributados mesmo que os lucros não lhes sejam distribuídos, pelo que a decisão de sujeitar uma sociedade à transparência residirá, essencialmente, no destino pretendido para estes. Isto não se apresenta como algo benéfico para a sociedade, pois condicionará o reinvestimento de lucros e, imediatamente, travará o crescimento e a potenciação da sociedade. Em último e mais gravoso caso, o pagamento de uma obrigação tributária sem recebimento efetivo de lucros estará aliada ao não controlo da carga tributária por parte dos sócios.

Cumpre-se fazer uma reflexão em torno do preceito vigésimo do CIRS.

Este artigo foi objeto de alterações<sup>289</sup>, passando a dispor, no seu n.º 1, que *constitui rendimento dos sócios pessoas singulares das entidades referidas no artigo 6.º do Código do IRC, o resultante da imputação efetuada nos termos e condições dele constante ou,*

---

<sup>289</sup> Redação da L n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro que entrou em vigor em 01.01.2009.

*quando superior, as importâncias que, a título de adiantamento por conta de lucros, tenham sido pagas ou colocadas à disposição durante o ano em causa.* Neste caso, o resultado da imputação efetuada nos anos subsequentes deve ser objeto dos necessários ajustamentos destinados a eliminar qualquer duplicação de tributação dos rendimentos que possa vir a ocorrer. Esta alteração à transparência é materialmente estranha, contraditória e violadora do cerne deste regime. Decorre do artigo 6º que o seu núcleo é a imputação aos sócios da matéria coletável determinada nos termos do CIRC, sendo a distribuição dos lucros, independentemente da modalidade assumida, irrelevante do ponto de vista fiscal. Tal é possível constatar pelo artigo 5º, n.º 2, al. h) CIRS ao afirmar que considera rendimento da categoria E os *lucros e reservas colocados à disposição dos associados ou titulares e adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º*. O desinteresse pelo destino dos lucros gerados nas *sociedades transparentes* permite legitimar a manipulação da distribuição efetiva dos resultados de modo completamente desproporcional à imputação legalmente prevista da matéria coletável, o que é violar do *princípio da capacidade contributiva*.

Inovou-se em relação ao aspeto material do elemento objetivo de incidência, mas tal metamorfose não foi acompanhada pelo CIRC, não parecendo existir justificação para tal consagração. Carece de lógica a substituição de uma base tributável constituída pela matéria coletável, por adiantamentos por conta de lucros, realidades totalmente dissemelhantes. Irá tributar-se lucros distribuídos ao invés de matéria coletável, como haveria de ocorrer. Mas, os lucros distribuídos são rendimentos de capitais, integrados na categoria E, onde efetivamente deveriam ser tributados. Só a matéria coletável das sociedades sujeitas à transparência se integra na categoria B como rendimento líquido. Nestes casos, a tributação deveria ser efetuada como se a sociedade fosse um verdadeiro sujeito passivo de IRC, desconsiderando-se o regime de transparência.

Mais se adita que a alteração efetuada é assimétrica e discriminatória na medida em que, nalguns casos, se estivermos perante uma sociedade constituída por pessoas coletivas e por pessoas singulares, a imputação sofrida pela pessoa singular será manifestamente desproporcional à sofrida pela pessoa coletiva. Ao considerar-se o rendimento imputado como um todo, sem fazer qualquer distinção quanto à sua fonte, inserindo-o numa única categoria, cria-se um agravamento da tributação pessoal dos sócios pessoas singulares. Certos rendimentos, se fossem diretamente imputados aos sócios, não passando pela

sociedade, seriam tributados noutras categorias e sujeitos a taxas liberatórias e taxas especiais previstas nos artigos 71º e 72º CIRS, respetivamente, provavelmente, muito inferiores à taxa progressiva de IRS que resultar do seu englobamento, atenta ao facto de que todo o rendimento imputado pela sociedade ser considerado da categoria B. Para as sociedades, as dificuldades operacionais são devastadoras, nomeadamente quanto àquilo que se deverá entender por *adiantamento de lucros*. Não sabemos se serão as importâncias assim qualificadas pela contabilidade da sociedade e objeto de lançamento ou também aquelas que assim se presumem por força do artigo 6º, n.º 4 CIRS. Somos da opinião que, por não haver qualquer distinção legal, existindo adiantamentos efetivos e adiantamentos presumidos, deve ser considerado o somatório de ambos<sup>290</sup>.

Finalmente, quanto ao n.º 5 do artigo 20º CIRS cumpre-se saber como são efetuados os ajustamentos conducentes à eliminação de alguma duplicação de tributação de rendimentos que possa vir a ocorrer. Os destinatários deste preceito parecem ser as *entidades transparentes*, o que implica que devem observar procedimentos específicos, cuja capacidade de controlo por parte da administração da sociedade não está em condições de acompanhar, pois não existe base legal que determine que a sociedade tenha de substituir a matéria coletável por adiantamentos por conta de lucros na declaração modelo 22 nem que tenha de declarar algo diferente no anexo G à declaração anual prevista no artigo 109º, n.º 1 CIRC. A recente alteração protagonizada ao artigo 20.º do Código do IRS, no sentido de sujeitar a IRS os adiantamentos feitos aos sócios de *sociedades transparentes* por conta de lucros, sempre que estes se revelem superiores ao resultado da imputação, agravou a descaracterização da matéria coletável e a complexidade inerente ao regime, ainda que motivada por uma preocupação compreensível com a evasão fiscal, não se compreendendo como são tributados os adiantamentos por conta de lucros a sócios pessoas singulares de *sociedades de profissionais*, diferentemente do que sucede nos sócios pessoas coletivas.

---

<sup>290</sup> No entanto, se tiver sido aberto um procedimento contraditório nos termos do artigo 64º CPPT a fim de se ilidir a presunção, tal não se poderá verificar sob pena de se perder o efeito útil.

## 2 – QUANTO ÀS SOCIEDADES DE SIMPLES ADMINISTRAÇÃO DE BENS

Criar uma sociedade comercial para desenvolver um negócio imobiliário como o arrendamento ou a compra e venda de imóveis acarreta várias vantagens, pois estes, quando tributados em sede de IRS, são fortemente taxados. Daí que a grande motivação na criação societária para gerir o próprio património imobiliário reside na redução da carga fiscal<sup>291</sup>, todavia, quando detidas por o mesmo grupo familiar, frequentemente, a natureza das relações pessoais entre eles interfere com a gestão dos negócios. O legislador, ao aqui incluir as sociedades de simples administração de bens, primordialmente, o que pretendeu foi o combate ao planeamento fiscal que, por via de uma sociedade cujo objeto é a aquisição de bens imóveis, com o intuito de os revender, atingiam-se poupanças que o IMI (imposto municipal sobre imóveis) e o IMT (imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis) proporcionavam, apesar destas não deixarem de estar sujeitas a imposto selo<sup>292</sup>.

Na situação de ser um particular adquirir um imóvel, terá de liquidar o IMT e, durante o tempo em que for propriedade sua, terá de liquidar também o IMI. Caso o venha a alienar, o preço que por ele receber caberá na categoria G do IRS, visto constituir um incremento patrimonial, mais especificamente uma mais-valia, em virtude da remissão do artigo 9º, n.º 1, al. a) CIRS para o 10º, n.º 1, al. a). Caso o venha a arrendar (ou subarrendar), recairá sobre ele o dever declarar o valor das rendas recebidas (ou a diferença entre a renda recebida do subarrendatário e paga ao senhorio), o que só acontecerá se tiver um contrato que comprove o arrendamento e, tais rendimentos farão parte da categoria F<sup>293</sup> (há a possibilidade de os senhorios considerarem os rendimentos prediais como rendimentos empresariais, sendo a forma de apurar o rendimento líquido a da categoria F, e não a da categoria B<sup>294</sup>). Para 2016,

---

<sup>291</sup> Não obstante a necessidade de alvará para exercer a atividade, como o estipulado nos artigos 6º e 12º da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, vulgarmente conhecida como *lei dos alvarás*, que revogou o Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de janeiro.

<sup>292</sup> Imposto de selo sobre a transação *compra e venda*, corresponde a uma taxa de 0,8% sobre o valor de aquisição do imóvel, que consta na escritura. Cfr. Tabela Geral do Imposto do Selo.

<sup>293</sup> Com a entrada em vigor da revisão do CIRS, foram introduzidas algumas alterações para os rendimentos de categoria F, referentes às rendas recebidas. Os proprietários dispensados, que não tenham optado pela emissão de recibos eletrónicos, devem entregar uma declaração, através do portal das Finanças, relativa às rendas obtidas no ano anterior. Devem fazê-lo até 31 de janeiro do ano seguinte. A declaração será entregue com a informação sobre os valores anuais recebidos, individualizados com a identificação do imóvel e o número de contribuinte dos inquilinos. Para o efeito, devem preencher o modelo 44.

<sup>294</sup> Com esta medida, a AT quer conhecer, a cada momento, os recibos passados, pelo que o senhorio terá de emití-los através do site das declarações eletrónicas. Os inquilinos deverão validar os recibos através do e-fatura, contribuindo assim para o combate à evasão fiscal. Tal permitirá apurar, desde logo, os benefícios fiscais (deduções à coleta) de que deverão ser beneficiários os inquilinos. Para que possam ser tributados desta forma,

foi alargado o campo das despesas elegíveis para os rendimentos prediais, passando a deduzir-se todos os gastos indispensáveis à obtenção de rendimentos, excetuando-se os encargos financeiros, artigos de decoração ou eletrodomésticos e mobiliário. Os rendimentos prediais até € 10.000 anuais podem optar pela não retenção na fonte, por força da junção dos artigos 101º-B, n.º 1, al. a) e n.º 2 do CIRS e 53º, n.º 1 do CIVA. Acima desse montante, desde que o inquilino disponha de contabilidade organizada nos termos do artigo 101º, n.º 1, al. e) CIRS, é obrigatório reter à taxa de 25%.

Se, ao invés, em questão estiver uma sociedade, cujo o objeto social é supramencionado, os imóveis adquiridos com esse propósito integram o *ativo corrente* (ou *circulante*) da sociedade, o que justifica os benefícios por estes impostos atribuídos. Atente-se que os ativos podem dividir-se em *ativos correntes* e *ativos não correntes*. Será um *ativo corrente* quando satisfazem qualquer um dos seguintes critérios: ser realizado ou pretensão de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade; estar detido essencialmente para a finalidade de ser negociado; intenção de ser realizado num período até doze meses após a data de balanço; ser caixa ou equivalente de caixa (a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses, após a data de balanço). Deste, fazem parte, entre outros, os inventários, os ativos biológicos (consumo), os clientes, ativos não correntes detidos para venda ou os meios financeiros líquidos. Por sua vez, os *ativos não correntes* serão aqueles que não satisfaçam a definição de *ativos correntes*<sup>295</sup> e a ele pertencem, não só os *ativos tangíveis, biológicos* e os *fixos tangíveis*, como também os *investimentos financeiros* e as *propriedades de investimento*. Se o objeto social for a venda de, por exemplo, automóveis ou imóveis, os veículos ou os imóveis destinados à venda, integrarão *ativo corrente*, mas não já se forem para uso pessoal da empresa<sup>296</sup>.

---

é preciso fazer a respetiva alteração, tendo os proprietários de entregar a declaração de início ou de alteração de atividade (caso já tenham outra aberta e queiram alterar a situação). Todo o processo é tratado através do portal das Finanças e terá efeitos práticos na declaração entregue em 2017.

<sup>295</sup> V. Framework (for the preparation and presentation of financial statements) do IASB e CASALTA NABAIS, José, *Direito...*, ob. cit., p. 583.

<sup>296</sup> A inclusão de um bem no ativo imobilizado da empresa não é fiscalmente neutra na medida em que a mais-valia obtida na venda de um bem que pretença ao imobilizado da empresa, os quais, por regra, são propriedade do sujeito passivo, se encontra sujeita a um regime fiscal privilegiado. Também é possível que bens que sejam da propriedade de outrem, integrem o ativo imobilizado da empresa por esta deles dispor como proprietária, daí que será esta que procederá às respetivas amortizações. Por exemplo, os bens com reserva de propriedade ou em regime de leasing (locação financeira).

Assim, o artigo 9º, n.º 1, alíneas d) e e) do CIMI atribuem um diferimento da tributação de IMI, através da não sujeição temporária ao imposto dos *terrenos destinados à construção de edifícios para venda* e aos *prédios que integrem o ativo de empresas que tenham por objeto a sua venda*<sup>297</sup>. Estipula-se que só será devido a partir do 3.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a sua venda, ou do 4.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a construção de edifícios para venda<sup>298</sup>.

Por sua vez, o CIMT contempla várias isenções que se encontram consagradas nos artigos 6º, 7º, 8º e 9º. Mantendo o mesmo espírito do Código do Sisa, o IMT preservou, no artigo 7º, a isenção<sup>299</sup> de imposto para aquisição de bens imóveis para revenda, entendendo-se como esta a operação iniciada com a aquisição de um bem imóvel e a sua venda posterior, sem que este tenha sofrido qualquer alteração de fundo. Contudo, não nos parece que *isenção* seja o termo correto, defendemos que aqui se trata de uma *exclusão tributária*<sup>300</sup>. O bem imóvel é, para efeitos de IMT, considerado como uma mercadoria transacionada como se de um artigo comercial se tratasse<sup>301</sup>, tendo o valor que lhe é acrescentado total correspondência com o valor da margem comercial (vulgarmente denominado por lucro) do agente económico. O legislador tenciona que, quando à compra de um bem subjaz o intuito de o revender, não deverá ser encarada como uma verdadeira aquisição na medida em que o atual comprador não irá ser o futuro proprietário (nem usufrutuário) do bem em apresso e a sua pretensão é tão só ser compensado. Além disso, os prédios adquiridos mantêm-se como mercadorias no ativo permutável da empresa tributada pelo exercício da atividade de

---

<sup>297</sup> Cfr. Ofício-Circulado n.º 40095, da Direção de Serviço do IMI, de 12.03.2009.

<sup>298</sup> Redações da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

<sup>299</sup> *A lei estabelece um conjunto de pressupostos do regime de isenção em IMT dos prédios adquiridos para revenda que constituem mecanismos preventivos da sua utilização abusiva e da prática de operações de fraude fiscal. A isenção de tributação, tem carácter excecional, pois consubstancia -se na revogação dos princípios gerais que norteiam à tributação, nomeadamente, os princípios da capacidade contributiva, e da igualdade da tributação.* Como refere SÁ GOMES, Nuno, «Caducidade de isenção de SISA», CTF, n.º 380, 1995, p. 488, *o fundamento da isenção em causa está na circunstância de os prédios adquiridos se manterem, como mercadorias, no ativo permutável da empresa tributada pelo exercício da atividade de aquisição de prédios para revenda. A diferenciação de tratamento nas situações de revenda encontra justificação no reconhecimento que só o caso da transmissão onerosa e definitiva está sujeita a IMT.*

<sup>300</sup> Ainda que o CIMT anotado a utilize. V. MARTINS BRÁS, Eduardo, SANTOS ROCHA, António, *Tributação do Património - IMI-IMT E Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, Almedina, Coimbra, 2015. P. 394 e ss.

<sup>301</sup> V. Ac. do TCAN de 12.12.2014 (Proc. n.º 00005/07.0BEMDL).

aquisição de prédios para revenda<sup>302</sup>, não se estando, deste modo, face a matérias-primas compradas para a transformação em mercadorias<sup>303</sup>. Parece-nos até que existe uma delimitação negativa da incidência do imposto, fazendo com que esta situação seja encarada como uma espécie de *transparência fiscal*<sup>304</sup>.

Em razão dos imóveis serem contabilizados como *ativo corrente* e os rendimentos serem tratados como ganhos, a sociedade será tributada em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas pelas mais-valias obtidas com a alienação dos imóveis. Para o apuramento destas, ter-se-á em atenção a diferença entre o valor da transmissão do imóvel (líquido dos encargos que lhe sejam inerentes) e o valor de aquisição deduzido das depreciações e amortizações fiscalmente aceites, das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas na lei, e ainda dos valores reconhecidos como gasto fiscal<sup>305</sup>. *A fundamentação reside no facto de estas aquisições se destinarem a incorporar as mercadorias – inventários – da empresa e deste modo se afastarem aos custos financeiros inerentes ao imposto devido por tais aquisições. Se não se verificar a isenção, o imposto pago, haveria de ser considerado custo da respetiva atividade*<sup>306</sup>. Por este motivo, e visto não se mostrar correto proceder-se à tributação da venda de elementos do ativo permutável da empresa, a tributação não ocorrerá em sede de imposto de património<sup>307</sup>. A solução será a mesma se for a sociedade a arrendar um imóvel, considerando-se que o valor que receberá por esse negócio jurídico fará parte do seu lucro.

Para que se possa deste artigo beneficiar, terão de se verificar os seguintes requisitos: *apresentar a declaração prevista nos códigos de IRS e IRC que comprove que o objeto social do sujeito passivo inclui a compra e venda de imóveis ou a sua revenda; incluir no texto da*

---

<sup>302</sup> Não sendo esta característica afetada pelo acabamento dos prédios adquiridos, ainda em construção, e pela constituição posterior da propriedade horizontal. Como, aliás, acontece com a aquisição de prédios rústicos adquiridos para revenda e posterior loteamento com venda por lotes, não obstante as numerosas obras que, em geral, tal operação implica, desde a construção da rede viária ao saneamento básico. O mesmo é aplicável a imóveis que, à data de aquisição, se encontravam arrendados a terceiros (neste caso, desde que a sociedade, ao adquirir o imóvel, registre contabilisticamente a sua aquisição em inventários e não em investimentos, poderá beneficiar da isenção).

<sup>303</sup> Cfr. DL n.º 410/89, de 21 de novembro .

<sup>304</sup> V. LEITE de CAMPOS, Diogo, ob. cit.

<sup>305</sup> O valor de aquisição poderá ser atualizado mediante a aplicação de coeficientes de desvalorização monetária, sempre que, à data de realização, tenham decorrido pelo menos 2 anos desde a aquisição. As mais-valias fiscais serão apenas consideradas em 50% do respetivo quantitativo quando o valor de realização seja integralmente reinvestido, até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização, conforme condições previstas no CIRC.

<sup>306</sup> MARTINS BRÁS, Eduardo, SANTOS ROCHA, António, *Tributação ...*, cit., p. 394.

<sup>307</sup> Cfr. o art. 1.º do Cód. Sisa e o ac. STA de 06.10.1999 (Rec. N.º 23.831).

*escritura pública de compra e venda a indicação que os bens a transacionar têm o intuito de revenda; contabilizar nos serviços de contabilidade a respetiva aquisição numa conta de existências; e, apresentar uma declaração emitida pelo serviço de finanças indicando que o sujeito passivo desenvolve essa atividade de forma regular (sendo que se considera que o sujeito passivo exerce normal e habitualmente a atividade de comprador de prédios para revenda quando adquire ou revende um imóvel com esta finalidade no ano anterior à data de escritura).*

Ainda assim, tal medida encontra-se delimitada, temporalmente, no artigo 11.º, caducando, se se verificar uma das três situações aí enunciadas: *aos prédios adquiridos para revenda não foram revendidos dentro do prazo de três anos; estes foram novamente para revenda; ou, foi-lhes dado destino diferente*<sup>308</sup>. Ao ser estipulada a caducidade, pretendeu-se não só evitar o descontrolo da atribuição da isenção, como também uma delimitação do planeamento fiscal dos contribuintes<sup>309</sup>. Quando a venda não se processa dentro do horizonte temporal estipulado, a lei assume que o imóvel não se reveste com a mesma qualidade de então, pelo que, nesse momento, a incidência do imposto passa a abarcar a referida aquisição. Uma vez que a lei não isenta o comprador final do pagamento do IMT, tal situação cria um custo adicional no contribuinte, o que desvirtua a lógica do imposto.

Na segunda situação, é necessário que o imóvel adquirido para futura revenda não tenha sido igualmente comprado anteriormente com o mesmo intuito, o de revenda. Visa-se, com isto, o combate às evasões fiscais e as transações faltosas nas quais os imóveis circulam de ativo em ativo de empresas do mesmo grupo, entre empresas com relações especiais entre si ou entre os sócios da mesma, a fim de ajustarem balanços e afastarem a liquidação do imposto<sup>310</sup>. Algo bastante comum nas sociedades de simples administração de bens. A verdade é que um investidor que revende o imóvel a outro, que também pretende a sua revenda, é prejudicado. O legislador, não conseguindo controlar as aquisições de revenda sobre revenda, anula esta possibilidade numa atividade económica que depende e assenta

---

<sup>308</sup> Cfr. n.º 5 do artigo 11.º do mesmo Código e n.º 6 do mesmo preceito quanto à isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito (quanto a estas a caducidade é de 5 anos).

<sup>309</sup> Persiste a questão de saber se o prazo legalmente estabelecido é suficiente para a normal atividade dos agentes económicos. Face às vicissitudes do mercado imobiliário e à presente conjuntura há quem defenda que o prazo é manifestamente reduzido, pois, é possível que devido a inúmeros fatores, o imóvel não seja alienado dentro do prazo limite.

<sup>310</sup> V. Ac. do TCA Norte de 12.12.2014 (Proc. n.º 00005/07.0BEMDL) que defende que, *tendo um prédio sido comprado com destino a revenda e tendo sido novamente vendido à original compradora, para revenda não beneficia da isenção prevista do art.º 7.º por força do n.º 5 do art.º 11.º do CIMT.*



sobre a lógica de transparência fiscal. Parece-nos que, neste caso, a excessiva preocupação legislativa no controlo da evasão fiscal não acautela o normal funcionamento do mercado nem os legítimos interesses dos indivíduos de boa-fé.

Quanto à última hipótese de caducidade, é necessário averiguar o que se entende por *destino diferente*. Este normativo reproduz o artigo 13.º-A do revogado CIMSISDD, que determinava igual solução no n.º 1 do seu artigo 16º. A jurisprudência tem vindo a dilatar o que se considera por *destino diferente*, já se tendo o STA pronunciado, que *para efeitos de caducidade da isenção de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis que decorre da conjugação das normas contidas nos artigos 7º e 11º, n.º 5, do CIMT, não importa se o imóvel adquirido é ou não revendido no preciso estado em que foi adquirido; o que importa é que não haja uma metamorfose ou alteração substancial do bem adquirido para revenda. A expressão para revenda não exige que o imóvel seja alienado tal como existia no momento da aquisição, admitindo, antes, a possibilidade de realização de todas as obras necessárias à ultimização dessa construção, por forma a acabá-lo, licenciá-lo para o referido destino, constituir a propriedade horizontal e alienar as respetivas fações autónomas*<sup>311</sup>.

### 3 – CONCLUSÃO

A consagração do regime de transparência fiscal releva de opções de natureza política, mas a divergência de opiniões, quanto à bondade da decisão em criar e manter este regime de tributação especial confirma, que a transparência é uma das vias possíveis no caminho da tributação, mas está longe de ser a única. Se é verdade que a sua vigência permite, no que às *sociedades de profissionais* diz respeito, assegurar a igualdade de tratamento fiscal entre os seus sócios, por um lado, e profissionais independentes titulares de rendimentos da categoria B de IRS, por outro, também reputa pacífica a afirmação de que, na sua ausência, não cairíamos, fatalmente, numa inevitável situação de arbitrária desigualdade na tributação de tais sujeitos passivos<sup>312</sup>. Levantam-se vozes no sentido de que

---

<sup>311</sup> Ac. do STA 2/2015, de 17.09.2014, proferido no Proc. n.º 1626/13, no seguimento dos acórdãos de 23.02.2000 e de 26.01.2005.

<sup>312</sup> FARIA COSTA, José de, ob. cit., p. 6.

seria aceitável consagrar o regime de transparência para certas sociedades por quotas com estrutura personalista<sup>313</sup> e outras que, munidas dos argumentos que a transparência carece de justificação e aos contribuintes deverão ser eliminados incómodos, defendem a sua abolição do ordenamento jurídico-tributário<sup>314</sup>.

No ano de 1996, a *Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*<sup>315</sup>, presidida por Silva Lopes, advertiu que dada a diminuta perda de receita fiscal, e atendendo aos objetivos de equidade, neutralidade fiscal, eliminação da dupla tributação e igualdade de tratamento entre as sociedades de pessoas portuguesas e as estrangeiras, a transparência fiscal deveria abranger também as sociedades em nome coletivo, bem como as sociedades em comandita simples. A resposta à questão de saber se as *sociedades de simples administração de bens* deveriam ser mantidas estaria dependente dos objetivos visados pelo legislador ao aí inclui-las. Para a *Comissão* era patente que seriam, regra geral, criadas para diminuir a carga fiscal, deduzindo-se custos que não seriam possíveis se a atividade fosse exercida em nome individual. Não eram da opinião que fosse finalidade legislativa, relativamente a estas, a eliminação da dupla tributação, nem a neutralidade na forma de determinação da matéria coletável se comprovou. Por fim, focaram-se na necessidade de uma maior e eficaz gestão fiscal na dedução de despesa, alertando que os objetivos do regime não seriam cumpridos relativamente às *sociedades transparentes* enquanto a taxa de IRC mais a derrama se situassem em níveis próximos da taxa marginal mais elevada do IRS, pelo que a solução passaria por deixarem de estar sujeitas ao mesmo.

Ulteriormente, em 2009, o *Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal*<sup>316</sup>, coordenado por Carlos dos Santos e Ferreira Martins, entendeu que seria imprescindível a existência do regime de transparência fiscal, apresentando um leque de propostas que visavam torná-lo mais controlável e menos passível de abusos e manipulações. Propunham a sua manutenção, tanto para os *grupos transparentes* como para as sociedades civis e a correção do CIRC quanto à problemática do artigo 5.º, n.º 9. Porém, seria imperativo repensar a sua aplicabilidade às *sociedades de profissionais* e às *sociedades de simples*

---

<sup>313</sup> BARREIRA, Rui, «A Responsabilidade dos Gestores por Dividas Fiscais», *Fisco*, n.º 16, janeiro de 1990, p. 69.

<sup>314</sup> V. PINTO, J. A., «Justificar-se-á manter o regime de transparência fiscal?», *Jornal de contabilidade APOTEC*, 387, junho de 2009, pp. 200-202.

<sup>315</sup> Disponível em: [http://purl.sgmf.pt/COL-MF-0028/1/COL-MF-0028\\_master/COL-MF-0028\\_pdf/14.pdf](http://purl.sgmf.pt/COL-MF-0028/1/COL-MF-0028_master/COL-MF-0028_pdf/14.pdf), p. 632.

<sup>316</sup> Disponível em: [http://www.fd.unl.pt/docentes\\_docs/ma/RCP\\_MA\\_12632.pdf](http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/RCP_MA_12632.pdf).

*administración de bens*, pois consideravam que o regime se encontrava descaracterizado. Estas, ou estariam sujeitas ao regime geral do IRC, ou criar-se-ia um regime optativo acompanhado pela sua redefinição conceptual. Caso se encontrassem sujeitas ao regime geral de IRC, a transparência fiscal deixar-se-ia de aplicar, respeitando-se a decisão de distribuição dos lucros gerados ao nível da sociedade (*tributación de duplo nivel*). Foi esta a solução adotada em Espanha<sup>317</sup>. Por sua vez, a criação de um regime optativo<sup>318</sup> implicaria o aperfeiçoamento da definição legal destas sociedades, clarificando-se neste caso, também a situação das sociedades unipessoais.

A verdade é que às diferentes formas adotadas para o exercício da atividade profissional correspondem variadas cargas fiscais, condicionadas pelos métodos de apuramento do rendimento e pelas taxas de tributação que lhes correspondem. Como é fácil de constatar, a descida progressiva da taxa nominal do IRC, e o conseqüente aumento do diferencial relativamente às taxas do IRS, conduzirá, em substituição do exercício das atividades em nome individual, a um incremento da constituição de sociedades. Realidade que é já evidente no nosso país, cujo campo empresarial é maioritariamente composto por microempresas constituídas sob a forma de sociedades conjugais ou mesmo unipessoais, que mais não são do que sociedades interpostas para diminuição da carga fiscal sobre o rendimento das pessoas singulares. Ademais, atualmente, no que respeita às *sociedades de profissionais*, muitas são verdadeiras sociedades de capitais, cujos elevados resultados que vêm a auferir não seriam possíveis, se não tivessem subjacente uma estrutura societária. Compostas por diversos especialistas dentro da mesma área de atuação, encontram-se cada vez mais institucionalizadas e distantes do profissional individual, outrora comum em diversas atividades.

Não podemos negar que a transparência fiscal suscita dificuldades de controlo e que os seus pressupostos são facilmente manipuláveis, por não se mostrar possível verificá-los

---

<sup>317</sup> Na configuração originária, o artigo 12º LIS admitia duas modalidades de transparência: a *obligatória* e a *voluntaria* que respondiam a finalidades e objetivos distintos. Estariam sujeitas à modalidade de *transparência obrigatória* (ou *necessária*), por remissão do artigo 19.1 da *Ley 61/1978*<sup>317</sup>, de 27 de dezembro para o 12.2<sup>317</sup> da *Ley 44/1978*, as *sociedades de inversión mobiliaria*, as *sociedades de cartera*<sup>317</sup> e as *sociedades de mera tenencia de bienes*, sempre que mais de metade do capital social pertença a um grupo familiar ou no máximo a dez sócios e nenhum deles seja pessoa jurídica de Direito público. Também as entidades jurídicas constituídas para o exercício de uma atividade profissional na qual os sócios fossem profissionais dessa mesma atividade. As restantes sociedades, independentemente da forma ou atividade desenvolvida, estariam sujeitas à *transparência voluntária*<sup>317</sup>, podendo optar por este regime se verificados certos requisitos. Contudo, face aos resultados negativos que apresentou, foi suprimida, em 1985.

<sup>318</sup> Foi a solução adotada nos EUA com os chamados *check-the-box regulations* (V. Treasury Regulations Sections 301.7701-1 a 301.7701-3, disponíveis em [www.irs.gov](http://www.irs.gov)).

em termos automáticos. Pode até acontecer que a mesma entidade seja, num exercício, sujeito passivo do regime de transparência, e noutro não, o que reclama, em nossa opinião, o cruzamento de informação entre a declaração de rendimentos da *entidade transparente* (a IES), e a declaração de rendimentos do respetivo sócio ou membro, o qual, na prática, não se apresenta fácil.

Não obstante, a sua conceção legal como um regime não eletivo, acaba por se caracterizar pelas efetivas opções dos contribuintes. Devido à última alteração efetuada, bastantes questões surgem, mas a resposta tarda em chegar. A prova levada a cabo pela autoridade tributária da verificação dos novos e densos requisitos aditados na subalínea 2) do n.º 4 do art. 6º do CIRC mostra-se, ainda, mais difícil do que a anterior. Somos da opinião que é imperativo saber que *sociedades de profissionais* se pretendem para o futuro, assim como as implicações da alteração que refere que os requisitos cumulativos para a tributação passam de *um qualquer dia de tributação* para *durante mais de 183 dias do período de tributação* que colocaram novos problemas quanto à determinação da sua aplicação ao caso da residência, à quantificação e ao controlo destas sociedades.

Continuemos. Ao abranger, por via da ampliação dos pressupostos normativos, as *sociedades de profissionais* que anteriormente escapavam à sua aplicação, tornou-se mais difícil a fuga. Todavia, a taxatividade dos mesmos, mostram-nos de forma (bastante) clara, o caminho (demasiado acessível) a seguir para que na transparência não se caia. Querendo o legislador abarcar no seu seio o maior número possível de *sociedades de profissionais*, desvirtualizou o princípio original da sua tributação, parecendo não se lhes vislumbrar, a nível fiscal, um futuro próspero.

Apenas as atividades profissionais, cujo respetivo estatuto determine que os sócios das pessoas coletivas constituídas para seu o desempenho devam ser necessariamente pessoas singulares se encontram, obrigatoriamente, abrangidas pelo art. 6º. Sendo a própria norma que indicia ao contribuinte a forma de evasão, parece existir, entre nós, somente uma sociedade que não pode escapar: a sociedade de advogados. Pois, o seu regime jurídico-estatutário determina, de forma expressa, que todos os sócios têm de ser advogados<sup>319</sup>. As restantes sociedades procurarão meios para não se sujeitarem à transparência, só

---

<sup>319</sup> De acordo com o regime jurídico que se lhes aplica por imposição do DL n.º 229/2004, de 10 de dezembro que consagrou que as sociedades de advogados são, obrigatoriamente, sociedades civis, cujos sócios terão de ser advogados inscritos regularmente na respetiva Ordem.

permanecendo nela quem, por mera distração, não tiver saído e quem não puder fugir ou quem retire dela alguma vantagem.

O mesmo se verifica nas *sociedades de simples administração de bens*, sendo que, face à formulação legal do seu conceito, poderão ficar abrangidas realidades diversas daquelas que o legislador pretendeu, e cuja não subordinação ao regime geral de tributação carece de justificação (é o caso das sociedades de capitais que desenvolvem uma atividade comercial com intuítos lucrativos).

Ainda sobre as *sociedades de profissionais*, em nossa opinião, e à semelhança do que acontece em alguns países europeus, entre os quais se realça a Espanha, a França e o Reino Unido, a questão seria ultrapassada com a classificação das sociedades em dois tipos: *sociedades de pessoas* (às quais se aplicaria a transparência fiscal) e *sociedades de capitais*. Nestes ordenamentos, nos quais vigora um regime de tributação especial aplicável às *sociedades transparentes*, a distinção é efetuada em termos jurídicos, conduzindo à simplificação e uniformização de todo o sistema normativo. Entre nós, tal categorização seria prosseguida pela definição de critérios operacionais e de aplicação nos quais a distinção pudesse ser baseada, bastando tão só que as *sociedades de pessoas* fossem, *ab initio*, consideradas *entidades transparentes*, e tributadas nas pessoas dos sócios, e as *sociedades de capitais*, tributadas pelo regime geral de IRC. Porém, em Espanha, a partir de 1 de janeiro de 2003, a *Ley 46/2002, de 18 de diciembre*, procedeu à alteração das leis reguladoras do IS e do rendimento dos não residentes, suprimiu, por razões de neutralidade, o regime, pois, apesar de ter sido consagrado para combater a evasão fiscal, teve o efeito inverso e a sua estatuição ofereceu um amplo campo de planificação fiscal<sup>320</sup>.

Estamos cientes das dificuldades, face à complexidade da questão e da própria legislação, da concretização desta proposta, mas acreditamos que será possível, pelo menos, definir os requisitos, estabelecer os parâmetros, e determinar as condições que permitam, de forma suficientemente clara, classificar as sociedades em cada um dos grupos e incluí-las no correspondente regime fiscal.

A consagração de um regime optativo também não seria desprovida de justificação ou sentido. Em abono desta escolha milita a realidade multiforme das entidades sujeitas à

---

<sup>320</sup> Eliminou-se o instituto para as entidades que levem a cabo atividades profissionais, artísticas ou desportivas. Para as *entidades de carter* ou de *mera tenência de bens* passou-se a aplicar o novo e especial regime das sociedades patrimoniais. Quanto aos agrupamentos de interesse económico espanholas, AEIE e *uniões temporais de empresas*, conservam o regime de transparência fiscal *própria* (mas a denominação *transparência* foi suprimida).

transparência, muito diferentes no seu substrato financeiro e societário. Assim, se umas radicam em elementos fiduciários, e meramente pessoais, outras são verdadeiras *sociedades de capitais*, sendo por isso desprovido de sentido que o legislador presuma a tributação de rendimentos quando estes podem nem sequer existir ou a sua distribuição não acontecer por motivos respeitantes à própria estrutura da sociedade. Basta pensar que uma sociedade de advogados pode integrar apenas dois sócios, como únicos profissionais, ou dezenas de sócios e outros profissionais, servindo de suporte à atividade de centenas de advogados. Assim, caberia somente aos sócios a solução que mais se lhes adequaria, determinando se pretendiam que o lucro fosse tributado na sua esfera pessoal, em IRS, ou na esfera da sociedade, nos termos gerais previstos no CIRC. Apesar da tributação, segundo o regime geral de IRC de ser um objetivo para a maioria (*quicá* todas) as *sociedades de profissionais*, estaríamos a desvirtualizar os pressupostos nos quais assenta a transparência fiscal se tal lhes fosse permitido, sem qualquer requisito ou supervisão.

A transparência terá interesse nos casos em que a sociedade não efetue muitos investimentos e que, em virtude disso, apresenta uma despesa também ela diminuta, coincidindo, quase na totalidade, os rendimentos da sociedade com os lucros distribuídos. Por via do regime geral, a aplicação da taxa de IRC, em primeiro lugar, e da taxa do IRS que sobre os lucros distribuídos, em segundo, a tributação acabaria por se mostrar superior à que resulta do regime de transparência. Neste, pela tributação somente ocorrer na esfera pessoal, as distorções no tratamento fiscal dos lucros distribuídos e retidos são evitadas e o *princípio da equidade* é, deste modo, cumprido.

Além disso, se não existisse transparência fiscal, e a tributação segundo o regime geral de IRC, fosse completamente negada, os sócios seriam tributados individualmente, em sede de IRS, aquando da determinação da base tributável. Ser-lhes-ia, nos termos do artigo 33º do CIRS<sup>321</sup>, negada a possibilidade de dedução de determinadas despesas que, na transparência, são admitidas, em virtude das entidades por si abrangidas se comportarem, até ao apuramento da matéria coletável, como qualquer sujeito passivo de IRC, beneficiando, assim, de um maior número de encargos subtraíveis para efeitos fiscais.

---

<sup>321</sup> Cfr. Artigo 33º, n.º 1 CIRC: *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, não são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da referida categoria.*

Ao longo dos últimos anos, no que ao IRS diz respeito, assistimos a uma crescente entrega de declarações de IRS com anexo D – referente à transparência fiscal -, o que reflete um aumento da imputação da matéria coletável aos sócios das *sociedades transparentes*. Às 773 declarações constatadas em 2011, acresceram 223 no ano seguinte, perfazendo, em 2012, o total de 996. O aumento, apesar de mais lento, continuou a verificar-se e, em 2013, foram apresentadas 1127 declarações. A taxa efetiva de tributação bruta aplicada em IRS à transparência tem vindo a sofrer um acréscimo, sendo que em 2008 vigorava em torno dos 18% e em 2013 situava-se já nos 27,22%. Ascensão verificada também quanto ao rendimento bruto liquidado que, em 2013, atingiu os 26 milhões de euros, sendo que, para o mesmo ano, o valor de IRS liquidado, foi de 7 milhões de euros. Ainda que os mais recentes dos estudos efetuados pela AT remontem ao ano de 2013, inclusive, não havendo registos da influência da última alteração legislativa que alargou o conceito de *sociedades de profissionais*, achamos que esta progressividade se manteve. A curto prazo, não se encontram previstas quaisquer alterações ao regime<sup>322</sup>.

Devemos aplaudir o facto deste regime se alicerçar e mover em função dos fins que se propõe atingir, em especial, o combate à evasão e a fraude fiscais conseguidas por meio do abuso dos instrumentos (e das vantagens a si inerentes) que o Direito fornece, mas cujo propósito é o desenvolvimento da economia e o bem-estar dos cidadãos, nomeadamente a (facilidade na) constituição de sociedades. A dupla tributação de rendimentos, problema que assombra as mais diversos ordenamentos tributários e objeto de inúmeras convenções, é aqui eliminada na sua totalidade e a neutralidade fiscal é, por fim, atingida.

A pessoa do sócio como ser individual, inatamente, dotado de personalidade, e capacidade jurídicas, não é abafada perante um ente coletivo, fadado ele, como bem sabemos, de um vasto leque de direitos e deveres que, não raras vezes, concorrem com o aquele que deve ser o centro de todo o sistema jurídico – o Homem. O regime de transparência fiscal põe em foco que, mesmo numa sociedade, essencialmente, capitalista, os ideais do Iluminismo ainda sobressaem, e a figura central e distinta do indivíduo, na prossecução e no desenvolvimento de certas atividades, ganha nova consideração, perante o escopo lucrativo pelo qual qualquer sociedade se gere.

---

<sup>322</sup> Segundo Fernando Rocha Andrade na aula de encerramento do Curso de Pós-Graduação de Direito Fiscal das Empresas, que decorreu na FDUC no dia 25.06.2016.

## BIBLIOGRAFIA

AGRELLOS, Miguel/MENDES, Marta, «O tratamento fiscal da partilha de bens imóveis», *Fiscalidade*, n.º 105, dezembro de 2008.

ANTÓNIO, Carlos, «Abordagem concetual do IMT e suas isenções (especial enfase sobre os artigos 7º e 8º do CIMIT)», *Fiscalidade*, n.º 101, agosto de 2008.

ASCENSÃO, José de Oliveira, *Lições de Direito Comercial*, Vol. I – Parte Geral, Lisboa, Sociedades Comerciais, 1986.

BARREIRA, Rui, «A Responsabilidade dos Gestores por Dividas Fiscais», *Fisco*, n.º 16, janeiro de 1990.

BARREIRA, Rui, «As sociedades e os sócios: regime tributário», *Fisco*, n.º 20/21, maio-junho de 1990.

CALHEIROS, José Maria/SOUSA, Luís, «Breve nota sobre a recente proposta de lei de autorização legislativa relativa à reforma da tributação do rendimento das pessoas singulares e à adoção de medidas de combate à evasão e fraude fiscal», *Fisco*, n.º 92, outubro de 2000.

CANOTILHO, J.J. Gomes/MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa - Anotada*, Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

CARLOS, A. F., «Sociedades de profissionais: notas sobre a circular 8/90 da DGCI», *Fisco*, n.º 19, abril de 1990.

CASALTA NABAIS, José, «Alguns aspetos do quadro constitucional da tributação das empresas», *Fisco*, n.º 103/104, junho de 2002.

CASALTA NABAIS, José, «Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza», *CTF*, n.º 419, janeiro-junho de 2007.

CASALTA NABAIS, José, «Presunções inilidíveis e principio da capacidade contributiva», *Fisco*, n.º 84/85, setembro-outubro de 1998.

CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 9ª ed., Almedina, Coimbra, 2016.



CASALTA NABAIS, José, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2015.

CASALTA NABAIS, José, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão do Estado Fiscal Contemporâneo*, 4ª Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2015.

CELESTE CARDONA, Maria, «Regime de Transparência Fiscal: Viacento – Administração de Centros Comerciais, S.A.», *Fisco*, n.º 17, fevereiro de 1990.

Circular n.º 6/2014, de 18 de março de 2014, da DSIRC, disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/ab48dbd8-2159-48af-99de-818a30dfa90b/0/circular\\_6\\_2014.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/ab48dbd8-2159-48af-99de-818a30dfa90b/0/circular_6_2014.pdf).

Circular n.º 8, de 16 de fevereiro de 1990, da DSIRC, disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/14C5CE01-C5F1-4468-BF5A-CC209D0AEA40/0/circular\\_8\\_de\\_16-02-1990\\_direccao\\_de\\_servicos\\_do\\_irc.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/14C5CE01-C5F1-4468-BF5A-CC209D0AEA40/0/circular_8_de_16-02-1990_direccao_de_servicos_do_irc.pdf).

COELHO DA ROCHA, M. A., *Instituições de Direito Civil Português*, 8ª ed. Coimbra, Imprensa da Universidade, 1917.

CORDEIRO, António Menezes, «A lealdade no direito das sociedades», *ROA*, ano 66, 3, 2006.

CORDEIRO, António Menezes, «Do Levantamento da personalidade coletiva», *Direito e Justiça*, Vol. IV, 1989-1990.

CORDEIRO, António Menezes, *O Levantamento da Personalidade Jurídica no Direito Civil e Comercial*, Coimbra, Almedina, 2000.

CORDEIRO, Menezes, *Da Boa-fé no Direito Civil*, 6ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2015.

CORDEIRO, Pedro, *A desconsideração da personalidade jurídica das sociedades comerciais*, 3ª ed., Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2008.

CORREIA VALE, Maria de Lourdes / FREITAS PEREIRA, M. H. de, «Não aplicação do regime da transparência fiscal às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS)», parecer n.º 18/89, Proc. n.º 41, E.G. 10/89, *CTF*, n.º 354, abril-junho de 1989.

COUTINHO DE ABREU, Jorge Manuel, *Curso de Direito Comercial - Das Sociedades*, Vol. I, 5ª ed., Almedina, Coimbra, 2015.

COUTO GONÇALVES, Luís, «Sociedades Profissionais», *Scientia Iuridica*, n.º 39, janeiro-dezembro de 1991.

CUELLAR SERRANO, Maria, *La Tributación de la Renta Obtenida por las Sociedades Profesionales*, Madrid, Editorial Colex, 1999.

DIREÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS, *Código do IRC - Comentado e Anotado*, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1990,

DUARTE, Diogo Pereira, *Aspetos do levantamento da personalidade coletiva nas sociedades em relação de domínio*, Coimbra, Almedina, 2007.

FALCON Y TELLA, Ramon, *Análisis de la transparencia tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984.

FARIA COSTA, José de, FARIA COSTA, José de. (4 de novembro de 2014). *Transparência Fiscal - Qual a sua importância no quadro contemporâneo de uma Economia e de uma Sociedade em Crise?*. Obtido em 8 de setembro de 2016, disponível em [http://josedefariacosta.webs.com/Conferencia\\_transparencia\\_fiscal.pdf](http://josedefariacosta.webs.com/Conferencia_transparencia_fiscal.pdf).

FAUSTINO, Manuel, «A opacidade da transparência fiscal», *TOC*, n.º 111, junho de 2009.

FERRER CORREIA, A., *Estudos Vários De Direito*, Coimbra, Imprensa da Universidade, 1982, p. 547.

FERRER CORREIA, A., *Sociedades Fictícias e Unipessoais*, Coimbra, Livraria Atlântida, 1948.

FIGUEIREDO, José, «Métodos de minimização da tributação dos acionistas», *Fisco*, n.º 22, julho de 1990.

FRANCO, Paula / SILVA, Amândio. (17 de janeiro de 2014). *Regime de transparência fiscal aplicável às sociedades de profissionais*. Obtido em 2 de abril de 2016, de Ordem dos TOC, disponível em: <http://www.otoc.pt/fotos/e>.

FREITAS PEREIRA, M. H. de «Tratamento fiscal da transparência de bens imóveis entre o património privado e o património empresarial de uma pessoa singular», *CTF*, n.º 367, julho-setembro de 1992.

FREITAS PEREIRA, M. H., *Fiscalidade*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2009.

GARCIA-LASTRA, Cármen Botella «Régimen Fiscal de la Transparencia Fiscal Interna, na obra colectiva», *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

GODIN / WILHELMI, Aktiengesetz vom 6., Sept. Kommentar, 3. e por WILHELMI, Sylverter, Bd. 1, Berlim, 1971.

GUIMARÃES, J. F. (abril de 2008). *Transparência Fiscal*. Obtido em 1 de julho de 2016, de *Revista Eletrónica INFOCONTAB*, n.º 30, de abril de 2008, disponível em: <http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2008/30/230.pdf>.

HENSEL, Albert, *Diritto Tributario*, Giuffré, Milán, 1956.

LINARES Angel Luis, «El Regimen de la Tranparencia Fiscal», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 12, 1983.

MAGALHÃES CORREIA, Jorge, «Transparência fiscal das sociedades de profissionais», *Fisco*, n.º 7, (1989).

MARTINS BRÁS, Eduardo, SANTOS ROCHA, António, *Tributação do Património - IMI-IMT E Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, Almedina, Coimbra, 2015.

MARTINS LEITÃO, Hélder, *Lei Geral Tributária - Comentada e Anotada*, 5ª ed., Lisboa, Almeida & Leitão, 2011.

MARTINS, J. M., «O Agrupamento Europeu de Interesse Económico», *Fisco*, n.º 19, abril de 1990.

MARTINS, Maria da Graça, «O regime da transparência fiscal no Anteprojeto de Reforma do IRC», *Vida Económica*, (2013).

MORAIS, Rui Duarte, «O art. 60.º do CIRC e as Legislações CFC», *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*, Universidade Católica, Lisboa, 2005.

MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2009.

MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2016.

MOTA PINTO, Carlos Alberto da, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2012.

Ofício-Circulado n.º 20132/2008 de 14 de abril de 2008, da DSIRC, disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/AAFDD7A2-9A02-43B9-A9B2-2B71D6F69E12/0/ofIcio-circulado\\_20132-dsirc.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/AAFDD7A2-9A02-43B9-A9B2-2B71D6F69E12/0/ofIcio-circulado_20132-dsirc.pdf)

Ofício-Circulado n.º 40095, de 12 de março de 2009, da Direção de Serviço do IMI, disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/35BFE607-D2BA-444E-BA8C-993FCCF4159D/0/Of%C3%ADcio-Circulado%20n\\_40095.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/35BFE607-D2BA-444E-BA8C-993FCCF4159D/0/Of%C3%ADcio-Circulado%20n_40095.pdf)

Ofício-Circulado n.º 5/94, de 16 de fevereiro de 1994, da DSIRC, disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/63AD6F69-6276-46FE-946F-969AD827A95C/0/oficio-circulado\\_5\\_de\\_16-02-1994\\_direccao\\_de\\_servicos\\_do\\_irc.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/63AD6F69-6276-46FE-946F-969AD827A95C/0/oficio-circulado_5_de_16-02-1994_direccao_de_servicos_do_irc.pdf)

Ofício-Circulado n.º 82/98, de 18 de março de 1998, da DGCI, disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/42BC0BD0-A2EC-4913-98AC-67D73FFA17DA/0/oficio-circulado\\_82-98\\_de\\_18-03\\_direccao-geral\\_dos\\_impostos.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/42BC0BD0-A2EC-4913-98AC-67D73FFA17DA/0/oficio-circulado_82-98_de_18-03_direccao-geral_dos_impostos.pdf)

OLIVEIRA, Joana Tavares de / VALENTE, Rui, *Código Contributivo Anotado*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

PINTO, J. A., «Justificar-se-á manter o regime de transparência fiscal?», *Jornal de contabilidade APOTEC*, n.º 387, junho de 2009.

PIRES, Manuel, *Da Dupla Tributação Económica*, Vol. I, Lisboa, 1984.

PITA, M. A., «O Agrupamento Europeu de Interesse Económico (Um meio de integração das empresas portuguesas na CEE)», *Fisco*, n.º 15, 1989.

- PORTUGAL, António Moura, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.
- PUPO CORREIA, Miguel A., *Direito Comercial*, 12ª Edição, Ediforum, Lisboa, 2011.
- RIBEIRO, José, *Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada*, Lisboa, Quid Juris, 2003.
- RIBEIRO, Maria de Fátima, «A desconsideração da personalidade jurídica e a “descapitalização” da sociedade», *Direito e Justiça*, Vol. Especial 2012.
- RIBEIRO, Maria de Fátima, *A Tutela dos Credores da Sociedade por Quotas e a “desconsideração da personalidade jurídica”*, Coimbra, Almedina, 2009.
- ROCHA, Miguel Marques, «A Transparência Fiscal no Código Contributivo», *CJT*, n.º 07, janeiro-março de 2015.
- ROMERO, Enrique Corona, «El Regimen de la Transparencia Fiscal em la Imposicion Directa», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. III, n.º 25, julio-septiembre de 1978.
- ROSIER, Camile, *La Lutte Contre la Fraude Fiscale*, Vol. VI, Bulletin for International Fiscal, Documentation, 1952.
- SÁ GOMES, Nuno, «Caducidade de isenção de SISA», *CTF*, n.º 380, 1995.
- SÁ GOMES, Nuno, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 12ª ed. (6ª reimpressão), Lisboa, Rei dos Livros, 2003.
- SÁ GOMES, Nuno, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa, Rei dos Livros, 2000.
- SALDANHA SANCHES, José, «Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites», *CTF*, n.º 398, abril-junho de 2000.
- SALDANHA SANCHES, José, «Retenções na fonte no IRS: uma interpretação conforme a Constituição», *Fisco*, n.º 12/13, outubro de 1989.
- SALDANHA SANCHES, José, «Sociedades transparentes: alguns problemas do seu regime», *Fisco*, n.º 17, fevereiro de 1990.
- SALDANHA SANCHES, José, *Limites ao Planeamento Fiscal: Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006

SALDANHA SANCHES, José, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

SALDANHA SANCHES, José, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Lisboa, Edifisco, 1991.

SALGADO DE MATOS, André, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares Anotado*, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, 1999.

SANTOS, José, «A tributação dos profissionais liberais – uma proposta de mudança», *Fisco*, n.º 16, janeiro de 1990.

SANTOS, José, «Atenuação da dupla tributação económica ou benefício fiscal?», *Fisco*, n.º 23, setembro de 1990.

SERRÃO, Miguel, «Transparência Fiscal – imputação a sócios ou membros não residentes», parecer n.º 19/2011, Registo n.º 34/2010, *CTF*, n.º 427, maio-julho de 2011.

SILVA, Suzana M. C. L. T.. 2011. «Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise», in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, coord. José Casalta Nabais, Suzana Tavares da Silva, Coimbra, Almedina, 2011.

SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 2000.

SUÁREZ, Cármen Herrero «El ejercicio colectivo de la actividad profesional: la ley española de sociedades profesionales de 2007», *Direito das Sociedades em Revista*, A. 2, Vol. 3, (2010).

TABOADA, Carlos Palao, «El fraude a la Ley en Derecho tributário», *R.D.F.H.P.*, nº 63, maio-junho de 1996.

TABOADA, Carlos Palao, «El fraude a la Ley en Derecho tributário», *R.D.F.H.P.*, nº 63, maio-junho de 1996.

TAVARES, Tomás, «Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos», *CTF*, n.º 369, outubro-dezembro de 1999.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2015.

TELLES, Inocêncio Galvão, «*Venda a descendentes e o problema da superação da personalidade jurídica das sociedades*», *ROA III*, 1979.

TERRÍVEL, Rita, «O levantamento da personalidade coletiva nos grupos de sociedades», *RDS*, n. ° 4, ano IV de 2012.

TOPEDINO, Gustavo, «Notas sobre A Desconsideração Da Personalidade Jurídica», in *A evolução do direito no século XXI: estudos em homenagem ao Prof. Arnoldo Wald*, coord. Diogo Leite de Campos, Gilmar Ferreira Mendes, Ives Gandra da Silva Martins, Coimbra, Almedina, 2007.

VALENTE, Nuno. (21 de março de 2014). *Transparência Fiscal*. Obtido em 13 de fevereiro de 2016, de *Vida Económica*, disponível em: <http://www.occ.pt/fotos/editor2/vidaeconomica21m.pdf>.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015.

VOGEL, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991.

WILLIAMS, David, *Trends in International Taxation*, IBFD, IFA, 1991.

XAVIER DE BASTO, José, «O princípio da tributação do rendimento real e a lei geral tributária», *Fiscalidade*, n. ° 5, janeiro de 2001.

XAVIER DE BASTO, José, *O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento - separação ou integração?*, Coimbra, Faculdade de Direito da universidade de Coimbra, 1980.

## JURISPRUDÊNCIA<sup>323</sup>

- Ac. do RG 21 de janeiro de 1918, Rep. VI. 339/17, disponível em:  
[https://www.jurion.de/Urteile/RG/1918-01-21/Rep-VI-339\\_17](https://www.jurion.de/Urteile/RG/1918-01-21/Rep-VI-339_17).
- Ac. do RG 22 de junho de 1920, III 68/20, disponível em:  
<http://opinioiuris.de/entscheidung/2045>.
- Ac. do RG 27 de outubro de 1914, Rep. III. 127/14, disponível em:  
[https://www.jurion.de/Urteile/RG/1914-10-27/Rep-III-127\\_14?q=RG+27.10.1914&sort=1](https://www.jurion.de/Urteile/RG/1914-10-27/Rep-III-127_14?q=RG+27.10.1914&sort=1).
- Ac. do RG 4 de junho de 1915, Rep. III. 582/14, disponível em:  
[https://www.jurion.de/Urteile/RG/1915-06-04/Rep-III-582\\_14?q=RG+04.06.1915&sort=1](https://www.jurion.de/Urteile/RG/1915-06-04/Rep-III-582_14?q=RG+04.06.1915&sort=1).
- Ac. do RG 85 de 1915
- Ac. do RG 87 de 1916
- Ac. do RG 92 de 1918
- Ac. do RG 99 de 1920
- Ac. do STA, Proc. n. ° 01508/13, relatado por Fonseca Carvalho, de 15 de junho de 2016, disponível em:  
[http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news2516\\_7\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news2516_7_1.pdf).
- Ac. do STA, Proc. n. ° 0798/04, relatado por Brandão de Pinho, de 26 de janeiro de 2005, disponível em:  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/df5f19c59c77c87f80256fb0003ae95c?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,0798%2F04#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/df5f19c59c77c87f80256fb0003ae95c?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,0798%2F04#_Section1).
- Ac. do STA, Proc. n. ° 1626/13 2/2015, relatado por Dulce Nelo, de 17 de setembro de 2014, disponível em:

---

<sup>323</sup> Todos os Acórdãos foram alvo de consulta entre Julho de 2015 e Julho de 2016.



<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/20d6c4e1717aff1980257d6b004ba5ba?OpenDocument>.

- Ac. do STA, Proc. n.º 01004/13, relatado por Valente Torrão, de 04 de dezembro de 2013, disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5b8765ed6b352cbc80257c3e00364167?OpenDocument&ExpandSection=1>.
- Ac. do STA, Proc. n.º 019003, relatado por Brandão de Pinho, de 06 de dezembro de 2000, disponível em:  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4af923ffe896c38f80256a38003db001?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,019003#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4af923ffe896c38f80256a38003db001?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,019003#_Section1).
- Ac. do STA, Proc. n.º 0351/14, relatado por Dulce Neto, de 11 de maio de 2016, disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/95665a5393ed006980257fb7005260ff?OpenDocument&Highlight=0,0351%2F14>.
- Ac. do STA, Proc. n.º 0441/11, relatado por Casimiro Gonçalves, de 29 de janeiro de 2012, disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c915b02e40330a7d802579c0004b9f75?OpenDocument&Highlight=0,0441%2F11>.
- Ac. do STA, Proc. n.º 0830/11, relatado por Fernanda Maçãs, de 21 de março de 2012, disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0570c7d083a301ba802579de0031fbc9?OpenDocument&Highlight=0,0830%2F11>.
- Ac. do STA, Rec. n.º 026353, relatado por Benjamim Rodrigues, de 03 de outubro de 2001, disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3bb3e9fe79f9e80680256b3c004cc94f?OpenDocument&Highlight=0,026353>.
- Ac. do STA, Rec. n.º 23.831, relatado por Brandão de Pinho, de 06 de outubro de 1999, disponível em:  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c0b31efba31391ca802568fc003a08bf?OpenDocument#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c0b31efba31391ca802568fc003a08bf?OpenDocument#_Section1).

- Ac. do STA, Recurso nº 018135, relatado por Mendes Pimentel, de 23 de fevereiro de 2000, disponível em:  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8fb8594d1eaa8fa8802568fc003a1f52?OpenDocument&Highlight=0,018135#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8fb8594d1eaa8fa8802568fc003a1f52?OpenDocument&Highlight=0,018135#_Section1).
- Ac. do TCA Norte, Proc. n.º 00022/01, relatado por Paula Moura Teixeira, de 29 de janeiro de 2015, disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/2e8b6295852a89ee80257e03003e3db8?OpenDocument>.
- Ac. do TCA Norte, Proc. n.º 00005/07.0BEMDL, relatado por Paula Maura Teixeira, de 12 de dezembro de 2014, disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/3b66f689a5dc98a380257dcc0055de29?OpenDocument&Highlight=0,%C2%BA,00005%2F07.0BEMDL>.
- Ac. do TCA Norte, Proc. n.º 00515/08.2BEPNF, relatado por José Luís Paulo Escudeiro, de 4 de março de 2011, disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/f72d2426ffcee4488025784f0051b37c?OpenDocument&Highlight=0,00515%2F08.2BEPNF>.
- Ac. do TCA Sul, Proc. n.º 0069/05, relatado por Eugénio Sequeira, de 08 de novembro de 2005, disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/b7d97cb460acbff2802570b3006bb544?OpenDocument>.
- Ac. do TCA Sul, Proc. n.º 2522/08, relatado por Joaquim Condesso, de 14 de dezembro de 2011, disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/70e48c1cea9ab2788025796d003f6f67?OpenDocument&Highlight=0,2522%2F08>.
- Ac. do TS, n.º ROJ ATS 11231/2001, relatado por Francisco Jose Hernando Santiago, disponível em:  
<http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=865479&links=&optimize=20060323&publicinterface=true>.
- Ac. do TS, n.º ROJ STS 201/2013, relatado por Ramon Trillo Torres, disponível em:

<http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=6624466&links=%22transparencia%20fiscal%22&optimize=20130208&publicinterface=true>.

- Ac. do TS, n.º ROJ STS 2599/2002, relatado por Pascual Sala Sanchez, disponível em: <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=3044361&links=&optimize=20031030&publicinterface=true>.
- Ac. do TS, n.º ROJ STS 2952/2014, relatado por Emilio Frias Ponce, disponível em: <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=7133265&links=%22transparencia%20fiscal%22&optimize=20140724&publicinterface=true>.
- Ac. do TS, n.º ROJ STS 4304/2015, relatado por Manuel Martin Timon, disponível em: <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=7506342&links=&optimize=20151030&publicinterface=true>.
- Ac. do TS, n.º ROJ STS 5486/2002, relatado por Jaime Rouanete Moscardo, disponível em:  
<http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=3044262&links=&optimize=20031030&publicinterface=true>.
- Ac. do TS, n.º ROJ STS 8462/2001, relatado por Jaime Rouante Morscardo, disponível em:  
<http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=3043969&links=&optimize=20031030&publicinterface=true>.

## **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<sup>324</sup>;  
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.

---

<sup>324</sup> Alteração pela Portaria 256/2004, de 9 de março.

**9 - Profissionais dependentes de nomeação oficial:**

9010 Revisores oficiais de contas;

9011 Notários<sup>325</sup>.

**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;

---

<sup>325</sup> Alteração pela Portaria 256/2004, de 9 de março.

1330 Mediadores imobiliários;

1331 Peritos-avaliadores;

1332 Programadores informáticos;

1333 Publicitários;

1334 Tradutores.

1335 Farmacêuticos<sup>326</sup>

1336 Designers<sup>327</sup>

**14 - Veterinários:**

1410 Veterinários.

**15 - Outras atividades exclusivamente de prestação de serviços:**

1519 Outros prestadores de serviços.

---

<sup>326</sup> Alteração pela Portaria 256/2004, de 9 de março.

<sup>327</sup> Aditada pelo art. 48º da Lei 53-A/2006, de 29 de dezembro.

## ANEXO II

### Circular 8, de 16/02/1990 - Direcção de Serviços do IRC

#### Regime de Transparência Fiscal aplicável às sociedades de profissionais

Art.ºs 5.º, 12.º, 71.º e 75º do CIRC

Circular 8, de 16/02/1990 - Direcção de Serviços do IRC

#### Regime de Transparência Fiscal aplicável às sociedades de profissionais

Art.ºs 5.º, 12.º, 71.º e 75º do CIRC

#### Razão das instruções

Tendo-se suscitado dúvidas sobre o regime de transparência fiscal das sociedades de profissionais, nomeadamente no que respeita a retenções na fonte relativas a rendimentos obtidos e a pagamentos por conta, foi, por despachos de 89.08.09 e 90.02.02 de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, sancionado o seguinte entendimento:

São sociedades de profissionais as que no fim do período de tributação reúnam os seguintes requisitos referidos na alínea a) do n.º 4 do art.º 5.º do CIRC.

#### Retenção na fonte

2. Sendo as sociedades de profissionais sujeitos passivos de IRC, estão sujeitas às mesmas retenções na fonte que as restantes entidades residentes dado que os artigos 75º e 76.º do CIRC não estabelecem quaisquer restrições.

#### Sociedades de revisores oficiais de contas

3. Em consequência, relativamente às remunerações auferidas por sociedades de revisores oficiais de contas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas, ainda que abrangidas pelo regime de transparência fiscal, há retenção na fonte de IRC nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 75º do CIRC.

#### Imputação de deduções á colecta

4. As deduções mencionadas nas alíneas a) a d) do n.º 2 do artigo 71.º do CIRC, nas quais se incluem as retenções na fonte, devem, para cumprimento do estabelecido no n.º 6 deste artigo, ser previamente quantificadas na sociedade de profissionais em impresso de modelo oficial e posteriormente imputadas aos respectivos sócios nos termos que resultarem do acto constitutivo dessas entidades ou, na falta de elementos, em partes iguais.

5. As importâncias referidas no número anterior serão deduzidas á colecta do IRS apurada com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a imputação prevista no artigo 5.º do CIRC a qual deve efectivar-se no ano em que se inclua o fim do período de tributação da sociedade de profissionais.

#### Pagamentos por conta

6. As referidas sociedades não têm de efectuar pagamentos por conta, obrigação que incumbe em sede de IRS aos repeti-vos sócios enquanto titulares de rendimentos da Categoria B.

#### Obrigações acessórias

7. Como sujeitos passivos de IRC, e exercendo a título principal uma actividade de prestação de serviços, estão adstritas ao cumprimento das respectivas obrigações acessórias, designadamente, a dispor de contabilidade organizada e a apresentar a declaração periódica de rendimentos.



## ANEXO III



### DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

Divisão de Liquidação

|   |   |
|---|---|
| Of. Circulado n.º: 20 132      2008-04-14<br>Processo: 310/2008<br>Entrada Geral: 519      2008-01-23<br>N.º Identificação Fiscal (NIF):<br>Sua Ref.º:<br>Técnico: Filomena Carreira/Abílio Sousa<br>Cod. Assunto:<br>Origem: | Subdirecções-Gerais<br>Direcções de Serviços<br>Direcções de Finanças<br>Serviços de Finanças |
|---|---|

**Assunto:** IRC - LIQUIDAÇÃO DE DERRAMA - REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO

Exm.º (s) Senhores:

A nova lei das finanças locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), alterou a forma de cálculo da derrama para o exercício de 2007 e seguintes.

Tendo sido suscitadas dúvidas sobre o cálculo e a aplicação de derrama aos regimes especiais de tributação do IRC, informa-se o seguinte:

#### 1. Regime de transparência fiscal

Nos termos da legislação actual, mais concretamente do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, a taxa da derrama recai sobre o lucro tributável, sujeito e não isento de IRC, das entidades residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda sobre o lucro tributável das entidades não residentes com estabelecimento estável em Portugal.

Ora, nos termos do artigo 12.º do Código do IRC, as entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, não obstante serem sujeitos passivos deste imposto, "...não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas", pelo que esta norma de não tributação leva a concluir que o lucro tributável por elas apurado não é passível de tributação em IRC.

Nos seus contactos com a Administração Fiscal, por favor mencione sempre o nome, a referência do documento, o N.º de Identificação Fiscal (NIF) e o domicílio fiscal

Av. Eng. Duarte Pacheco, 28 - 7º Lisboa - 1099-013  
Email: [useroiro@dgi.min-financas.pt](mailto:useroiro@dgi.min-financas.pt)

Tel: (+351) 21 383 42 00

Fax: (+351) 21 383 45 99  
[www.e-financas.gov.pt](http://www.e-financas.gov.pt)

Logo, a derrama prevista no referido artigo 14.º não abrange, na sua incidência objectiva, o lucro tributável das sociedades ou entidades transparentes.

## **2. Regime especial de tributação de grupos de sociedades**

No âmbito do regime especial de tributação de grupos de sociedades, a determinação do lucro tributável do grupo é feita pela forma referida no artigo 64.º do Código do IRC, correspondendo à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais.

Se é verdade que nas declarações periódicas individuais não há um verdadeiro apuramento de colecta, o mesmo já não se pode dizer relativamente ao lucro tributável.

Com efeito, cada sociedade apura um lucro tributável na sua declaração individual.

Assim, para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração, sendo preenchido, também individualmente, o Anexo A, se for caso disso.

O somatório das derramas assim calculadas será indicado no campo 364 do Quadro 10 da correspondente declaração do grupo, competindo o respectivo pagamento à sociedade dominante, em consonância com o entendimento sancionado por despacho de 2008-03-13, do substituto legal do Director-Geral.

Com os melhores cumprimentos

O Subdirector-Geral

Manuel Sousa Meireles