

Pedro Costa Azevedo

# **O Regime de Transparência Fiscal em Portugal**

– Breve Análise –

2005

## **Siglas**

ACE – Agrupamentos Complementares de Empresas

AEIE – Agrupamentos Europeus de Interesse Económico

CC – Código Civil

CSC – Código das Sociedades Comerciais

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento as Pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento as Pessoas Singulares

IRC – Imposto sobre o Rendimento as Pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento as Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

# ÍNDICE

Siglas .....	2
Introdução.....	4
1. Breve referência doutrinária ao regime de transparência fiscal .....	7
2. O regime português de transparência fiscal.....	16
2.1 - Aparecimento .....	16
2.2 – Regime actual .....	21
2.2.1 - Não incidência ou isenção?.....	22
2.2.2 - Âmbito subjectivo .....	24
2.2.3 - Resultado a imputar.....	42
2.2.4 - Modo de imputação.....	46
2.2.5 - Tributações autónomas.....	48
Conclusão .....	50
Bibliografia.....	54

## INTRODUÇÃO

Ainda que por muitos já seja proclamado o advento do neoliberalismo, Portugal vive num Estado social. E, como Estado social, encontra-se ao serviço dos seus cidadãos, procurando proporcionar-lhes uma vida condigna, em igualdade de condições e oportunidades. É, por isso, um Estado com obrigações.

Hoje em dia, a população exige e recorre ao Estado para enfrentar grande parte das suas necessidades primárias, como a saúde, a educação, a segurança, a defesa ou a justiça, entre outras. Para satisfazer todo esse leque de exigências e solicitações, o Estado tem de procurar receitas, sendo que os impostos constituem a sua principal base de financiamento. É através dos impostos que o Estado arrecada receita e, ao mesmo tempo, consegue fazer uma redistribuição da riqueza gerada pelo próprio país. Constitui isto a essência de um Estado social, daí que acabe por surgir necessariamente associado ao Estado fiscal.

Como diz Casalta Nabais, “o Estado português é um Estado fiscal e um Estado fiscal social. Ou seja, um Estado que tem por suporte financeiro dominante os impostos e um Estado cujo nível de fiscalidade é o reclamado pelo Estado social recortado na Constituição.”<sup>1</sup> O Estado fiscal surge, assim, mais do que associado, ao serviço do Estado social.

E com o objectivo de atingir o máximo de eficiência, arrecadando o máximo possível de receitas através dos impostos, o Estado procura os melhores e mais eficazes mecanismos para tributar os seus cidadãos que tanto são vistos como utilizadores dos seus serviços como contribuintes para os mesmos, consoante a escala e o patamar em que observemos.

Um desses mecanismos é o regime de transparência fiscal que se aplica ao rendimento de determinadas sociedades e entidades, com efeitos nos seus sócios e membros, verificados certos condicionalismos.

É esse regime de transparência fiscal que me proponho estudar neste trabalho de pós-graduação, embora ciente das dificuldades que terei.

---

<sup>1</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 131.

Essas dificuldades resultam, em primeiro lugar, do facto do Direito Fiscal português estar em constante mutação, com todos os inconvenientes que isso acarreta. No momento em que este trabalho está a ser elaborado há sérios riscos de ter saído mais um qualquer decreto-lei, devidamente autorizado, a introduzir mais algumas reformas nos nossos códigos de IRS e de IRC. É, sem dúvida, o ramo do Direito português em que mais sentido fará lembrar o mito de Sísifo e o seu incessante e estéril esforço, como tanto gostam de invocar os juristas portugueses.

Essa dificuldade ainda é mais sentida por alguém que, sendo recém-licenciado e só agora a entrar na actividade forense, não tem ainda grande experiência profissional, nem tendo tido um contacto diário e aprofundado sobre a matéria ao longo dos anos. É tudo relativamente novo, daí resultando alguma desorientação ao ler análises detalhadas sobre a tributação no regime de transparência fiscal do ano de 2001, por exemplo, em grande parte já desactualizadas e, em muitos pontos, perdendo parte da utilidade prática para o presente.

Ocorre igualmente alguma escassez de estudos sobre o regime específico do nosso sistema fiscal, sendo a maior parte deles algo antigos e, por isso, desactualizados. Houve, ao menos, alguma ajuda do nosso legislador, já que a norma base do regime foi-se mantendo, sem grandes alterações, ainda que se exigissem pela alteração das circunstâncias.

Além de tudo isso, não é propriamente tarefa leve acumular a exigente profissão de advogado, em início de carreira e por isso com redobrada necessidade de estudo de todos os processos, com o árduo, mas estimulante, trabalho de investigação e pesquisa que este opúsculo exigiu.

Quanto ao objecto deste estudo, o regime de transparência fiscal tem gerado alguma polémica, pois muitos dos contribuintes que por ele estão abrangidos sentem-se, de certa forma, discriminados.

Aliás, foi mesmo suprimido do sistema fiscal espanhol, desde o ano 2003, criando-se novas alternativas. No nosso ainda não há notícias nesse sentido, apesar de alguns rumores, pelo que se justifica avançar para um estudo algo aprofundado.

Logo por altura do seu aparecimento na reforma fiscal de 88, o regime de transparência fiscal criou alguma controvérsia, já que nem o legislador conseguiu justificar convincentemente a sua opção, preferindo fazer uma referência vaga à sua fundamentação doutrinária.

Procurar-se-á, por isso, apreciar a justificação do seu aparecimento, os moldes em que surgiu e alguns problemas que se colocam na sua aplicação.

Deve dizer-se que, apesar de tentar propor soluções, acima de tudo se procurará evidenciar as falhas do nosso sistema, já que há a perfeita noção de que pode faltar a necessária capacidade e experiência de conseguir ter à vista todos os ângulos da situação, para conseguir dar uma resposta totalmente satisfatória e à prova de dúvidas. Aliás, se o próprio legislador, passados estes anos todos, também o não conseguiu...

## **1. BREVE REFERÊNCIA DOUTRINÁRIA AO REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL**

Antes de avançar para a análise do regime estabelecido em Portugal, convém fazer umas breves considerações doutrinárias sobre as razões que justificaram o seu aparecimento e que servirão, em certa media, para melhor o compreender.

A tributação das sociedades, bem como de algumas pessoas colectivas, sempre gerou debate e discussão, já que, devido ao seu conceito e às suas especificidades, sempre houve quem pensasse que não deveriam ser tributadas enquanto tal, transferindo-se a tributação para os seus sócios, pessoas singulares. Apesar de gozarem de personalidade jurídica (como por exemplo, as sociedades comerciais e algumas sociedades civis), entendem alguns que essa personalidade não deveria ser levada em conta em matéria fiscal, já que aquela, analisada economicamente, é apenas um véu que esconde as verdadeiras unidades produtoras de riqueza que são as pessoas físicas dos sócios.

Segundo os defensores desta tese, a própria justificação da existência do Estado fiscal social afastaria a sujeição a um imposto de rendimento por parte das sociedades. Os impostos existem para, de certa forma, financiar os serviços que o Estado presta aos seus cidadãos a título gratuito ou com custos muito reduzidos, como a educação, a saúde, a justiça (esta já nem tanto, dado o apetite voraz da último Código das Custas Judiciais), entre outros. O que acontece é que quem usufrui e goza desses serviços são as pessoas singulares, sendo também elas que sentem “na pele” o facto de terem de contribuir para os mesmos, directa ou indirectamente. Daí, diziam, não fazer sentido a tributação das sociedades.

A própria teoria do rendimento-acrécimo viria ao encontro desta doutrina, já que neutralizaria uma das maiores críticas que lhe eram feitas. Um dos pilares da defesa da tributação das sociedades prendia-se com o facto de, se não houvesse um imposto sobre o rendimento das sociedades, os lucros não distribuídos aos sócios não seriam tributados, correndo-se o risco de as sociedades se tornarem autênticas “caixas de poupança” daqueles, já que os rendimentos que ficassem afectos a reservas das sociedades não seriam objecto de incidência de qualquer imposto. Com a tributação das mais-valias no imposto de rendimento das pessoas singulares (um dos corolários da teoria do rendimento-acrécimo), isso deixaria de acontecer, já que o facto de haver lucros não distribuídos teria um efeito positivo no valor patrimonial das participações sociais de cada sócio.

No entanto, este argumento acaba por não ser convincente, uma vez que se torna muito difícil tributar uma mais-valia latente ou potencial, pelo que a efectiva tributação só se verificaria numa futura alienação da participação social<sup>2</sup>. Tal facto, como é óbvio, nunca é certo nem previsível, levando a que pudesse mediar demasiado tempo entre o momento da valorização da participação social e o momento da efectiva realização da mais-valia.

Contra uma tributação das sociedades levantaram-se também aqueles que defendiam que, por vezes, a formação de uma sociedade apenas tinha como finalidade a evasão fiscal, tentando diminuir uma carga fiscal que, em certos casos, seria muito mais gravosa num imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

Lado a lado com estas interrogações, surgiam também vozes que contestavam a dupla tributação que a aplicação de impostos a sociedades podia trazer. Tinham em mente as situações em que se tributava, numa fase inicial, o rendimento das sociedades, em sede de imposto sobre o rendimento das sociedades, e, numa fase posterior, o lucro que aquelas distribuíssem a cada sócio, em sede de imposto sobre o seu rendimento<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Tanto o CIRS como o CIRC apenas admitem a tributação das mais-valias após a efectiva alienação das participações sociais, não tributando a mais-valia latente (art. 10º CIRS e art. 21 CIRC).

<sup>3</sup> A este respeito, Soares Martinez refere: “Com efeito, tem-se admitido que as chamadas sociedades de pessoas, nas quais a individualidade dos sócios se não apaga, correspondam apenas a situações de contitularidade, de tal modo que tributá-las determina até uma dupla tributação interna, porquanto os mesmos rendimentos serão feridos pelo imposto duas vezes. Quando recebidos pela sociedade e quando distribuídos pelo sócio. Tal dupla tributação, em sentido económico, embora não tenha tal natureza jurídica, verifica-se. Mas não apenas em relação às sociedades de pessoas. Também relativamente às sociedades de capitais, pelo que já foi defendido, na doutrina, a irrelevância da personalidade jurídica de todas as sociedades em matéria fiscal, porquanto estas não revelam uma capacidade contributiva autónoma que apenas pertenceria aos sócios” (v. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 200, p. 239).

Porém, também havia quem defendesse a lógica da existência de um imposto que incidisse sobre o rendimento das sociedades.

Em sua defesa, recorriam ao facto de, juridicamente, as sociedades comerciais e algumas civis serem entidades distintas dos seus sócios, com personalidade e capacidade autónomas e com meios próprios de exteriorizar essa mesma capacidade e a sua vontade. Para isso, contavam com uma orgânica própria e com um património distinto do dos seus sócios (pelo menos em grande parte delas).

Argumentava-se, ainda, que numa sociedade cada vez mais global, a não tributação das sociedades poderia originar que o país sede da sociedade nunca chegasse a tributar a riqueza aí produzida, se se desse o caso de os sócios não terem residência no mesmo país que servia de sede à sociedade.

Mesmo para o Estado trata-se de um imposto de mais fácil aplicação e com menores custos eleitorais, pois sentir-se-ão muito mais directamente os efeitos da tributação sobre as pessoas singulares, advindo daí uma muito maior tensão social.

A verdade é que se tornou quase unânime em todos os sistemas fiscais uma tributação autónoma às sociedades, em simultâneo com a tributação às pessoas singulares, adoptando-se um regime dualista, embora cada um com as suas especificidades.

No entanto, criaram-se excepções, com o objectivo de evitar abusos, resultantes da faculdade de escolher a forma societária apenas com o objectivo de conseguir uma poupança fiscal. E é dentro dessas excepções que encontramos o regime de transparência fiscal.

Com efeito, em muitos sistemas fiscais instaurou-se um regime de transparência fiscal<sup>4</sup> para determinadas sociedades e entidades. Este regime traduz-se numa imputação aos sócios, ou membros, da matéria colectável da sociedade ou entidade, desconsiderando-se assim a pessoa jurídica destas últimas. Feita aquela imputação (que se fará de acordo com a sua participação social ou com outra regra previamente estabelecida), esse rendimento será englobado no restante rendimento dos sócios, sendo aí tributado.

Este instituto, tal como acontece com outros do Direito Fiscal, veio do Direito Comercial e do princípio da separação entre a pessoa colectiva e os seus membros, seguindo os caminhos de outras doutrinas, como a doutrina alemã, *durchgriff*, a doutrina

---

<sup>4</sup> Em Portugal, por altura da reforma fiscal dos anos 80, através do Dec. Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro, e em Espanha, mais cedo, com a Lei 61/1978.

francesa, *transparence*, e a doutrina americana, *to lift the corporate veil*<sup>5</sup>, com vista à eliminação de certos abusos que a personalização societária por vezes trazia. Para evitar esses abusos e encontrar um regulamento e sancionamento adequado, estas doutrinas procuravam soluções jurídicas com vista ao combate dessa utilização inadequada da sociedade, enquanto pessoa colectiva com património próprio, para satisfazer as vontades e objectivos dos próprios sócios, em detrimento dos credores que, em última análise, e principalmente no caso dos impostos, podem ser o próprio Estado.<sup>6</sup>

Em Portugal, o regime de transparência fiscal está definido no art. 6º do CIRC, no seu nº 1 (cuja redacção analisaremos pormenorizadamente mais à frente), consistindo na imputação aos sócios ou membros, integrando-se nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, o rendimento de certas sociedades ou outras entidades abrangidas. Ou seja, através deste procedimento levanta-se o tal véu de que falavam os opositores à tributação das sociedades, optando-se pela tributação aos sócios.

Existem três objectivos fundamentais, segundo a doutrina, para a implementação deste regime. O princípio da neutralidade fiscal, o combate à evasão fiscal e a eliminação da dupla tributação económica.

Convém analisar até que ponto cada um destes objectivos é concretizado com o regime de transparência fiscal.

O princípio da neutralidade fiscal está ligado à ideia de que para rendimentos idênticos deve verificar-se uma tributação idêntica. Se se pretende tributar o rendimento da pessoa, deve-se tributar esse rendimento uniformemente em relação a rendimentos iguais auferidos por outras pessoas, independentemente da forma organizativa que cada um aparente ter. Deve-se tentar prevenir distorções artificiosas na gestão das empresas, já que não será correcto, do ponto de vista do contribuinte, verificar que certos rendimentos análogos ao seu, auferidos por outra pessoa, gozam de vantagens só pelo facto de estarem afectos a uma forma jurídica diferente. Como diziam Maria de Lourdes Vale e Manuel H. Freitas Pereira, “a tributação não deverá, em princípio, ser condicionada pela forma jurídica dos entes sujeitos a imposto, devendo tomar-se, para o efeito, como padrão, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que, para

---

<sup>5</sup> Um bom exemplo dos resultados dessas doutrinas, em Portugal, é o art. 24º da L.G.T. que prevê a responsabilidade por dívidas tributárias dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos.

<sup>6</sup> V. PUPO CORREIA, Miguel A., *Direito Comercial*, 6ª Edição, Ediforum, Lisboa, 1999, p. 475 a 477.

alguns autores, são as únicas que têm capacidade contributiva e, por isso, devem ser consideradas as grandes protagonistas de qualquer sistema fiscal.”<sup>7</sup>

Tal facto ainda mais sentido faz naquelas sociedades em que a pessoa dos sócios adquire particular relevância na persecução do objecto social, como são as sociedades de pessoas, por contraposição às sociedades de capital. Daí que, nalguns países, o regime de transparência fiscal surja associado às sociedades de pessoas.

Em Portugal, apesar de não fazerem parte dos tipos legais de sociedades, faz-se a distinção entre sociedades de pessoas e sociedades de capital ao nível doutrinário. Estando, no Direito Comercial, as primeiras intimamente ligadas às sociedades em nome colectivo e as segundas às sociedades anónimas (situando-se as sociedades por quotas e as sociedades em comandita numa zona intermédia, de certa forma híbrida, dos conceitos)<sup>8</sup>.

Assim, segundo a doutrina, as sociedades de pessoas são aquelas que estão em grande medida dependentes da individualidade dos sócios, do *intuitus personae*. Estas sociedades têm como principais características a responsabilidade dos sócios pelas dívidas sociais (não confundir com a responsabilidade tributária dos gerentes e administradores, prevista no art. 24º da LGT), a impossibilidade ou grande dificuldade na transmissão das participações sociais, o grande peso dos sócios nas deliberações sociais e na gestão das sociedades, a necessidade de a firma social conter o nome ou firma do (s) sócio (s), o dever de não concorrência dos sócios em relação à própria sociedade, salvo acordo em contrário e uma grande importância da prestação de informação sobre a vida societária a quem é sócio. Como se pode constatar, está aqui, em traços gerais, o regime das sociedades comerciais em nome colectivo<sup>9</sup>.

Por seu lado, as sociedades de capitais privilegiam, essencialmente, as contribuições sociais dos sócios, em detrimento da sua individualidade e participação na vida social. Assim, têm como principais características, a não responsabilização dos sócios pelas dívidas sociais, a fácil transmissão das participações sociais, o peso dos sócios na definição da vida da sociedade é proporcional ao peso da sua contribuição para o capital social, não existe qualquer obrigatoriedade em que o nome do sócio conste na firma da sociedade e os sócios que não estejam envolvidos na administração

---

<sup>7</sup> LOURDES VALE, Maria e FREITAS PEREIRA, Manuel H, «Não aplicação do regime de transparência fiscal às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS)», *Fisco*, nº 17, p. 40.

<sup>8</sup> PUPO CORREIA, Miguel A., *Obra cit.*, p. 412.

<sup>9</sup> COUTINHO DE ABREU, Jorge Manuel, *Curso de Direito Comercial, Vol. II, Das Sociedades*, Almedina, Coimbra, 2002, p. 67 e PUPO CORREIA, Miguel A., *obra cit.*, p. 411

podem concorrer livremente com a actividade objecto da sociedade. Também aqui podemos ver as linhas mestras que sustentam as sociedades anónimas<sup>10</sup>.

Apesar da existência na doutrina destes dois tipos de sociedade, ao nível da tributação não se fez qualquer distinção, tributando-se estas sociedades de forma igual. No entanto, e como veremos adiante, o regime de transparência fiscal está, de certa forma, mais ligado às ditas sociedades de pessoas, apesar de não se poder considerar regra.

Outro objectivo referido acima que motivou a criação deste regime foi o combate à evasão fiscal. Evasão fiscal surge aqui em sentido amplo, englobando os negócios jurídicos lícitos ou ilícitos com vista à minimização da carga fiscal. Assim, nesta acepção, o conceito de evasão fiscal engloba a evasão fiscal em sentido estrito, o planeamento fiscal e a elisão fiscal.

Por muito que custe a alguns, os impostos fazem hoje parte da vida económica e profissional, obrigando a que se tenha em conta a sua incidência para maximizar a produção de riqueza líquida, otimizando os custos, entre eles, os fiscais. Neste caso, esta optimização faz-se cumprindo as leis fiscais, por vezes, seguindo mesmo orientações que são introduzidas pelo próprio legislador. É aquilo a que se chama planeamento ou gestão fiscal<sup>11</sup>.

No entanto, em certas situações, esta poupança fiscal faz-se através de actos ilícitos, infringindo-se a lei fiscal vigente, omitindo comportamentos que ela prevê como obrigatórios e adoptando condutas contrárias àquelas que estão legalmente previstas. A isto chama-se evasão fiscal. Ao contrário do planeamento fiscal e de algumas formas de elisão fiscal<sup>12</sup>, a evasão fiscal não é permitida, ainda que nem sempre possa ser considerada uma infracção fiscal (em sentido estrito), apesar de ser uma infracção à lei fiscal<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> COUTINHO DE ABREU, Jorge Manuel, *Obra cit.*, p. 68 e PUPO CORREIA, Miguel A., *obra cit.*, p. 411

<sup>11</sup> Como ensinou M. H. de Freitas Pereira, no *I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal* da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, a gestão fiscal procura a minimização dos impostos a pagar por uma via totalmente legítima e lícita, querida até pelo legislador ou deixada por este como opção ao contribuinte. Sendo que a economia fiscal dela eventualmente resultante é, expressa ou implicitamente, querida, desejada ou, ao menos, sugerida pelo próprio legislador fiscal.

<sup>12</sup> SÁ GOMES, Nuno de, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Rei dos Livros, Lisboa, 2000, p. 101 a 103.

<sup>13</sup> A respeito do sentido e amplitude da infracção fiscal ver SOARES MARTINEZ, *Obra cit.*, p. 327 a 385, SÁ GOMES, Nuno de, *obra cit.*, p. 103 e 104, CASALTA NABAIS, José, *obra cit.*, p. 425 a 447.

O planeamento fiscal consiste, como vimos, na prática de poupança fiscal recorrendo às normas fiscais, ou seja, através de negócios lícitos. Nestes casos essa economia fiscal faz-se recorrendo aos desagrvamentos e benefícios fiscais previstos pelo próprio legislador (ex. reportes de prejuízos, deduções à colecta personalizadas, abertura de contas poupança habitação, etc.). Por seu lado, a elisão fiscal consiste no aproveitamento por parte do contribuinte de situações e negócios jurídicos não previstos na lei fiscal, através de operações contabilísticas mais favoráveis. Para combater este tipo de negócios, que a doutrina considerou abusivos, surgiram as normas anti-abuso e onde se integra o regime de transparência fiscal<sup>14</sup>.

Segundo este entendimento, por vezes, a criação da sociedade e consequente personalização tributária, apenas serve para afastar das pessoas dos seus sócios a tributação sobre o seu rendimento, transferindo-a para o rendimento da sociedade, em moldes mais vantajosos<sup>15</sup>. A actividade que serve de objecto à sociedade não exigia a sua criação. Trata-se de uma mera ficção jurídica que tem pouca correspondência com a vida real e económica.

Aliás, aquando da criação deste regime no ordenamento jurídico espanhol (e que, entretanto, foi abolido), o projecto de lei que levou à sua criação referia isso mesmo, nomeadamente em relação à criação de certas sociedades profissionais, lembrando que “neste caso, salvo certas excepções, trata-se de sociedades que não operam como tais, pois, em última análise, são os seus sócios – os profissionais – quem exerce directamente e em nome próprio a actividade. Em consequência, parece oportuno, para efeitos fiscais, eliminar a ficção societária (...).”<sup>16</sup>

Neste aspecto, a transparência fiscal tornaria ineficaz a criação dessa sociedade, já que, para efeitos fiscais, seria como se ela não existisse.

---

<sup>14</sup> Há, no entanto, uma parte da doutrina que apenas admite a existência de planeamento fiscal (integrando aí os negócios jurídicos lícitos com vista a uma diminuição da carga fiscal) e evasão fiscal, em sentido estrito (cabendo aí os negócios jurídicos ilícitos e as práticas de elisão fiscal que servem de motivo para a aplicação de normas anti-abuso). Neste sentido, o regime de transparência fiscal teria em vista combater a evasão fiscal em sentido estrito.

<sup>15</sup> A este respeito, Nuno de Sá Gomes fala da teoria doutrinal americana – *disregard doctrine* – que foi precisamente desenvolvida como forma de luta contra os casos em que se destinam à pessoa jurídica fins incompatíveis com os que presidiram formalmente à sua constituição, para atingir outros fins contrários a princípios jurídicos como o da “boa fé” e outros que regulam a vida em sociedade. (v. SÁ GOMES, Nuno de, obra cit., p. 142)

<sup>16</sup> CUELLAR SERRANO, Maria Luísa González, *La tributación de la renta obtenida por las sociedades profesionales*, Biblioteca Jurídica de Bolsillo, p. 60.

Por último, refere a doutrina que, com a transparência fiscal, se evita a dupla tributação. Este será, sem dúvida, a razão mais querida aos contribuintes e que mais facilmente será aceite por eles.

Antes de mais, interessa saber o que é que se considera como sendo dupla tributação.

A esse respeito, Casalta Nabais diz que o fenómeno da dupla tributação “configura uma situação de concurso de normas, isto é, uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que implica, de um lado, a identidade do facto tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias,

Como requisito da identidade do facto tributário, costuma exigir-se a regra das quatro identidades, ou seja, a identidade do objecto, a identidade do sujeito, a identidade do período de tributação e a identidade do imposto.”<sup>17</sup>

Importa ainda, dentro deste conceito, distinguir a dupla tributação jurídica e a dupla tributação económica. Na primeira a identidade é total, enquanto na segunda não existe a identidade do sujeito (é o que acontece quando determinado rendimento é tributado em sede de IRC, como rendimento da sociedade, e em sede de IRS, como rendimento do sócio).

Como facilmente se pode constatar, com o regime de transparência fiscal, pretende-se e consegue-se evitar a dupla tributação económica, já que deixa de existir a hipotética situação de um rendimento ser tributado, num dado momento, em sede de imposto sobre o rendimento das sociedades, a título de lucro, e, noutro momento, em sede de imposto sobre rendimento das pessoas singulares, a título de dividendos. Ao imputar-se todo o rendimento das sociedades aos sócios, só por uma vez, e nesse nível, é que ele vai ser tributado, não havendo qualquer tributação como rendimento da sociedade.

Em resumo, foi nestas circunstâncias e com estes objectivos que surgiu a transparência fiscal aplicada às sociedades e outras entidades.

Convém salientar que, apesar de não se circunscrever exclusivamente às sociedades, foi com base nestas que surgiu o regime de transparência fiscal. E não foi só seguindo uma lógica de maximização de receita fiscal para o Estado que aquele foi

---

<sup>17</sup> CASALTA NABAIS, José, obra cit., p. 231.

criado, pois ao mesmo tempo que se procurava a situação real (o exercício individual de uma actividade) em detrimento de uma situação artificialmente concebida (a organização em sociedade), criou-se um mecanismo eficaz para evitar a dupla tributação económica de alguns rendimentos, com benefício claro para o contribuinte.

No entanto, e como veremos mais adiante, nem sempre serão conseguidos em simultâneo os três objectivos que a doutrina propõe.

## **2. O REGIME PORTUGUÊS DE TRANSPARÊNCIA FISCAL**

Neste capítulo procurar-se-á dar uma imagem do que é o regime de transparência fiscal no nosso ordenamento jurídico e no nosso sistema fiscal.

Veremos quais as motivações que levaram à sua criação, seguindo as tendências do que ia acontecendo noutros países e que originaram à criação de normas e institutos que combatessem actuações abusivas através da criação artificial de sociedades, em todos os ramos de Direito que não apenas no Direito Fiscal.

A partir daí, iremos fazer uma análise ao regime que se encontra actualmente vigente, demonstrando algumas falhas e lacunas na legislação actual, tentando, quando possível, propor algumas soluções e apontar o melhor caminho na sua interpretação.

### **2.1 - Aparecimento**

O regime de transparência fiscal surgiu, em Portugal, na reforma fiscal da década de 80, pelo Decreto-lei nº 442-B/88 que estatuiu o Código de IRC. Na altura, o art. 5º (agora art. 6º) do código, dizia que a matéria colectável das sociedades civis não constituídas sob forma comercial, das sociedades de profissionais e das sociedades de simples administração de bens (verificadas certas condições), e os lucros ou prejuízos de exercício, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, eram imputados aos sócios ou membros, respectivamente, integrando-se no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso.

No ponto 3 do preâmbulo que justificava e apresentava as traves mestras do código, podia-se ler:

*“Importa ainda sublinhar que, com objectivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios, se adopta em relação a certas sociedades um regime de transparência fiscal. O mesmo caracteriza-se pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição.*

*Este regime é igualmente aplicável aos agrupamentos complementares de empresas e aos agrupamentos europeus de interesse económico.”*

Vemos, portanto, que o legislador justificou a adopção do regime com uma referência genérica aos três objectivos que eram assinalados pela doutrina. Porém, ficou-se por aí, não explicando até que ponto é que esses objectivos eram conseguidos. E a verdade é que esta posição adoptada acaba por se tornar um pouco caricata, já que, pelo menos na altura do seu aparecimento, e no que concerne ao combate à evasão fiscal, o que acontecia era precisamente o contrário daquilo que estava previsto.

Vejamos então, na nossa legislação, até que ponto é que são conseguidos aqueles três objectivos.

Quanto à neutralidade fiscal, este objectivo não oferece grandes dúvidas. Trata-se de um efeito imediato deste tipo de regime. Ao imputar-se os rendimentos da sociedade aos seus sócios, principalmente nos casos em que estes são pessoas singulares, está-se precisamente a pôr em evidência a sua capacidade de produzir rendimento, relegando para segundo plano a sua organização em sociedade. É o corolário da teoria que alguns proclamam de que devem ser as pessoas singulares as protagonistas do sistema fiscal. E, como já se disse anteriormente, fará todo o sentido nas sociedades de pessoas, em que a pessoa do sócio é de vital importância na actividade social. Apesar de em Portugal não se ter optado pela aplicação do regime de transparência fiscal a todas as sociedades deste tipo (até porque legalmente não existe esta separação entre sociedade de pessoas e de capitais, apenas ao nível da doutrina<sup>18</sup>), nota-se, através do tipo de sociedades que está previsto no n.º 1 do art. 6.º do CIRC, que aquela teoria está de algum modo presente.

Quanto ao declarado combate à evasão fiscal, tal linha motivadora deixou muitas dúvidas no momento em que o regime foi criado. Com efeito, e para que se pudesse

---

<sup>18</sup> Como já foi brevemente focado anteriormente, na abordagem doutrinária ao regime de transparência fiscal.

dizer que essa era uma preocupação do legislador quando idealizou este regime, ter-se-ia de verificar uma vontade de evitar que se formassem sociedades apenas com o objectivo de diminuir a carga fiscal sobre determinada actividade. Ou seja, com uma sociedade a ser um mero rosto de uma actividade, sendo ela tributada, em detrimento dos seus sócios, pagar-se-ia menos impostos do que se essa mesma actividade fosse exercida em nome individual por uma pessoa singular.

O que aconteceu é que, no momento em que entrou em vigor o CIRC, e por via disso o regime de transparência fiscal, a taxa máxima de IRC, já considerando a incidência da derrama, era de 40,12 por cento, enquanto taxa progressiva do escalão máximo do IRS era de 40 por cento. Por aqui se vê que não haveria qualquer vantagem, em termos de diminuição de carga fiscal, na criação de uma sociedade, por oposição ao exercício de uma actividade em nome individual.

Isto resulta principalmente nos casos das sociedades profissionais, já que, nesta altura, em termos fiscais era mais vantajoso para um profissional de uma actividade trabalhar sozinho e por conta própria do que formar uma sociedade com outros colegas de profissão, com vista ao exercício dessa mesma actividade em conjunto. Mesmo tendo em conta as diferentes regras de dedução de custos, mais favoráveis em IRC do que em IRS, e as normas de retenção da fonte, das quais algumas sociedades transparentes se encontram isentas, ao contrário dos titulares de rendimentos profissionais.

Vemos, assim, que neste aspecto o regime de transparência fiscal trouxe vantagens às sociedades que se encontravam por ele abrangidas.

Ainda a este respeito, ou o legislador já previa a diminuição futura da taxa de IRC, o que não parece crível, pois é matéria demasiado volátil e, geralmente, dependente do governo que se encontra em funções em cada momento, ou não quis gastar muito tempo a justificar o regime no seu preâmbulo, remetendo essa mesma justificação para as concepções doutrinárias dominantes.

Actualmente essa situação já não se verifica, pois a taxa de IRC foi descendo ao longo dos anos, encontrando-se actualmente nos 25 por cento (art. 80º, nº 1 do CIRC), 27,5 por cento, considerando a derrama. Situação que não teve correspondência nas taxas dos respectivos escalões de IRS, cuja taxa no escalão máximo era de 40 por cento (art. 69º, nº 1 do CIRS), em 2004, e que, mesmo com a descida das taxas prevista na Lei do Orçamento de Estado para 2005, se irá manter neste ano.

Face a isto, neste momento, se não estivesse previsto o regime de transparência fiscal, já teria todo o interesse para um sujeito passivo titular de rendimentos da

categoria B, caso não se situasse nos três primeiros escalões do IRS<sup>19</sup>, previstos no art. 68º do CIRS, constituir uma sociedade intermédia com o objectivo de reduzir a carga fiscal, já que o rendimento tributável da sociedade seria tributado a uma taxa inferior à que seria tributado o seu rendimento colectável como titular de rendimentos da categoria B.

Vemos assim que, mesmo com as diferenças ao nível das regras de dedução de custos e de retenção na fonte existentes em ambos os códigos, actualmente, já faz todo o sentido falarmos do combate à evasão fiscal a respeito do regime de transparência fiscal.

Por último, o legislador justificou o regime com o objectivo de eliminação da dupla tributação económica. E quanto a isto, pode-se dizer, sem dúvida, que a transparência fiscal é um meio eficiente de acabar com essa dupla tributação.

Ao não permitir que o rendimento de determinadas sociedades seja tributado em IRC, imputando-o antes aos sócios que as compõem, e tributando esse rendimento na esfera de cada sócio, seja em IRS ou IRC, este regime faz a inclusão perfeita dos dois impostos. O rendimento apenas é tributado uma vez, sempre na esfera do sócio ou membro, consoante se trate de uma sociedade ou de uma entidade prevista no art. 6º do CIRC.

Para melhor compreender o que aqui se diz, o CIRC, na sua entrada em vigor, adoptou várias técnicas para lidar com a dupla tributação, ou eliminando-a ou atenuando os seus efeitos.

De acordo com Maria de Lourdes Vale e Manuel Freitas Pereira<sup>20</sup>, eram três as alternativas para eliminar a dupla tributação, na versão original do código:

- a) Pela via da transparência fiscal, relativamente às sociedades e às outras entidades referidas no art. 5º do CIRC de então.
- b) Pela exclusão da base tributável do IRC de rendimentos já anteriormente tributados nesse imposto (situação que acontecia através da aplicação do art. 45º, e que excluía deste regime as entidades que, podendo dele ser beneficiadas, estivessem abrangidas pelo regime de transparência fiscal).

---

<sup>19</sup> O que acaba por ser a situação mais comum, já que costumam ser os titulares dos rendimentos mais elevados que tendem a procurar a formação de sociedades para optimizarem o rendimento da sua actividade.

<sup>20</sup>LOURDES VALE, Maria e FREITAS PEREIRA, Manuel H, Obra cit., pág. 41.

c) Pela adopção do regime de tributação pelo lucro consolidado previsto no então art. 59º do CIRC que, pela sua natureza, impede a dupla tributação que, de outro modo, se poderia dar em relação a operações entre sociedades incluídas no âmbito de aplicação desse regime.

Como forma de atenuar a dupla tributação económica, e ainda segundo os mesmos autores, o art. 71º, nº 2, a) e o art. 72º do CIRC e o art. 80º, nº 3 do CIRS<sup>21</sup>, previam que houvesse lugar a um crédito de imposto de 20 por cento do IRC que tivesse recaído sobre o lucro distribuído, sob a forma de uma dedução na colecta do IRS ou do IRC que fosse apurada, sempre que na matéria colectável de um sujeito passivo de IRS ou de IRC sejam incluídos rendimentos correspondentes a lucros distribuídos por entidades, com sede ou direcção efectiva em território português, sujeita a IRC e não isenta, nos casos não contemplados no nº 1 do art. 45 do CIRC.

Nos códigos actuais, as soluções são diferentes, tendo sofrido, também a esse nível, diversas alterações. Assim, como mecanismos de eliminação da dupla tributação económica, muito resumidamente, temos:

a) O regime de transparência fiscal, relativamente às mesmas sociedades e entidades anteriormente previstas, constante no art. 6º do CIRC.

b) O art. 46º do CIRC que continua a prever as situações em que se admite a exclusão da base tributável do IRC de rendimentos já anteriormente tributados neste imposto (cumprindo os requisitos previstos nas alíneas da norma, entre eles, que a entidade beneficiária deste regime não esteja abrangida pelo regime de transparência fiscal, nº 1, alínea a)), embora com alterações em relação ao regime previsto no anterior art. 45º, tendo agora uma aplicação mais abrangente.

c) O anterior regime de tributação pelo lucro consolidado, estabelecido no código anterior pelo art. 59º, foi substituído, prevendo o actual CIRC um regime especial próprio de tributação dos grupos de sociedades, nos artigos 63º a 65º, resultante da Lei nº 30-G/2000.

---

<sup>21</sup> Disposições e numeração dos códigos em vigor na altura.

Quanto à atenuação dessa mesma dupla tributação, o sistema actualmente vigente difere muito do prescrito nas versões originárias de ambos os códigos.

O método do crédito de imposto relativo à dupla tributação económica dos lucros distribuídos já não existe, pela revogação do art. 84º do CIRC e do art. 80º do CIRS pelo nº 10 do art. 32º da Lei nº 109-B/2001.

O que hoje em dia está previsto, em relação às pessoas singulares, é a regra constante do art. 40º-A, nº 1 do CIRS que dispõe que os lucros devidos por pessoas colectivas sujeitas e não isentas de IRC bem como os rendimentos resultantes da partilha em consequência da liquidação dessas entidades que sejam qualificados como rendimentos de capitais sejam apenas considerados em 50 por cento do seu valor.

Quanto às pessoas colectivas e entidades a elas equiparadas, aplica-se sempre o disposto no art. 46º do CIRC, com os requisitos e limitações (como a que vem prevista no nº1, alínea b) em relação às entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal) nele previstos.

São estes, em traços muito gerais, os mecanismos utilizados para eliminar ou atenuar a dupla tributação económica.

Como se pode ver, o regime de transparência fiscal mantém-se, continuando a consistir num mecanismo de eliminação, já que, nas entidades em que ele se aplica, os rendimentos apenas por uma vez vão sofrer a incidência do imposto, IRS ou IRC, no momento da sua imputação ao sócio ou membro (consoante os casos), e nunca enquanto estiverem na esfera da sociedade ou entidade prevista no art. 6º do CIRC.

Foram e continuam a ser estes os propósitos do nosso legislador com a criação e manutenção do regime de transparência fiscal. Constata-se que, e apesar de inicialmente o declarado objectivo de combate à evasão fiscal não fazer grande sentido (acontecendo precisamente o contrário, já que o regime de transparência fiscal acabava por ser benéfico para os sócios), hoje em dia, a transparência fiscal serve de facto os objectivos a que o legislador se propôs, sendo um instituto jurídico que ajuda a tornar mais justo o nosso sistema fiscal.

## **2.2 – Regime actual**

Esta parte tem como escopo a análise em concreto do regime actualmente vigente, procurando dar uma visão dos seus pontos fortes e dos seus pontos mais

controversos. Como se referiu anteriormente, a norma base do regime não tem sofrido grandes alterações, ainda que se comece a mostrar um pouco desactualizada e, provavelmente, incapaz de dar resposta a algumas das questões que vão surgindo, numa sociedade cada vez mais diversificada e com realidades cada vez mais heterogéneas. Por isso mesmo, se fará a análise a algumas das polémicas que têm surgido, procurando dar uma visão de todos os lados da questão.

### **2.2.1 - Não incidência ou isenção?**

Após ter começado por definir qual a incidência pessoal do IRC de um modo alargado, considerando mesmo como sujeitos passivos entidades desprovidas de personalidade jurídica (art. 2º CIRC), o código opta por desconsiderar a personalidade jurídica relativamente a certas entidades, aplicando-lhes o regime de transparência fiscal, previsto no artigo 6º.

A este respeito, e antes de entrarmos no estudo concreto do regime, surge a dúvida se, quanto às entidades abrangidas pela transparência fiscal, se trata de um caso de não incidência de IRC, e, portanto, uma exclusão tributária, ou de uma isenção subjectiva do mesmo imposto.

A sistematização do código de IRC não foi propriamente feliz a este nível, dando espaço a que se coloquem dúvidas e que, por conseguinte, a polémica surja.

Com efeito, o art. 6º do CIRC, sob a epígrafe “*Transparência fiscal*”, que prevê as entidades que estão sujeitas ao regime, a quem se faz a imputação do rendimento dessas entidades e em que moldes, está incluído no capítulo I do código que trata da incidência do IRC, levando-nos a pensar que se trataria de um caso de não incidência. Por outro lado, o art. 12º do mesmo código, sob a epígrafe “*Sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal*”, que prescreve que as sociedades e outras entidades a que, nos termos do art. 6º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas, está inserido no art. 12º, no capítulo II, Isenções, do Código, o que poderia indicar que se tratava de uma isenção.

Importa, antes de mais, referir muito brevemente o que é que a doutrina considera ser um caso de não incidência e um caso de isenção subjectiva.

Segundo Nuno de Sá Gomes, as normas de não incidência “são delimitações negativas expressas da delimitação positiva das normas de incidência, com conteúdo inovador, e não meramente interpretativo das normas positivas contemporâneas que delimitam e em que se integram, esclarecendo o que já resultava implicitamente da filosofia que presidiu à tributação, por efeito do princípio da tipicidade fechada ou taxativa (...).”<sup>22</sup> Ainda segundo o mesmo Autor, as isenções fiscais “não são delimitações negativas da incidência, pois, pelo contrário, são situações sujeitas a tributação, sendo normas que prevêm situações complexas, traduzidas, por um lado, por factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária (...), mas sempre factos que se situam no âmbito genérico da incidência, constituindo «excepções» a esta, por razões não tributárias, que se sobrepõem ao interesse público da percepção do imposto (...).” Diz também Nuno de Sá Gomes que se devem considerar, porém, “como verdadeiras normas de isenção as normas que, formal e sistematicamente, sejam exclusões tributárias por estarem no capítulo da incidência mas que claramente caiam no âmbito genérico desta, afastando a respectiva aplicação, em casos excepcionalmente previstos”<sup>2324</sup>.

Vistas as definições dos conceitos, e seguindo a linha de pensamento de Nuno de Sá Gomes, seria mais correcto considerar o artigo 6º como uma norma de exclusão tributária, gerando uma situação de não incidência, já que aquele surge com um conteúdo inovador, não resultando de uma simples interpretação das normas que delimitaram positivamente a incidência do IRC, previstas no art. 2º. Porém, resulta da própria natureza das entidades previstas no art. 6º que aquelas teriam, à partida, todas as características para serem tributadas autonomamente em sede de IRC, caindo no âmbito genérico da incidência de IRC. Foi para cumprir os objectivos enunciados no preâmbulo que o legislador criou este regime de excepção para aquele tipo de sociedades previstas no nº 1 e para as entidades previstas no nº 2. Temos, assim, que esta norma apresenta particularidades dos dois conceitos, pelo que é muito difícil fazer uma qualificação

---

<sup>22</sup>SÁ GOMES, Nuno de, *Obra cit.*, p. 70

<sup>23</sup>SÁ GOMES, Nuno de, *Obra cit.*, p. 70 e 71

<sup>24</sup> Soares Martinez, ainda quanto a este assunto, diz que “as isenções – quer as subjectivas quer as objectivas – não devem confundir-se com as situações de não incidência. Para que se verifique uma isenção tributária é indispensável precisamente uma situação de incidência, da qual a isenção tem o efeito de afastar uma pessoa – caso da isenção subjectiva – ou um bem – caso da isenção objectiva.” (SOARES MARTINEZ, *Obra cit.*, p. 236)

definitiva e estanque. O próprio Nuno de Sá Gomes opta por não tomar partido quanto à sua qualificação, apenas referindo a confusão legislativa<sup>25</sup>.

### 2.2.2 - Âmbito subjectivo

Para analisarmos quais as entidades a que se aplica o regime de transparência fiscal, convém, antes de mais, atentar no que vem estipulado no n° 1 e n° 2 do art. 6 do CIRC, sob a epígrafe *Transparência fiscal*. Prevê o referido artigo:

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

- a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;
- b) Sociedades profissionais;
- c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, 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 colectiva de direito público.

2 – Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse

---

<sup>25</sup>A opinião de Saldanha Sanches é a de que, em relação às sociedades transparentes, estamos perante um caso de não sujeição a IRC quanto à obrigação principal (dívida de imposto) e sujeição a IRC quanto às obrigações acessórias (deveres de cooperação) – v. SALDANHA SANCHES, «Sociedades Transparentes: alguns problemas no seu regime», *Fisco* n° 17, p. 36. No mesmo sentido, Casalta Nabais também fala de um caso de não sujeição. (CASALTA NABAIS, José, Obra cit., p. 535)

Opinião contrária é a de Jorge Magalhães Correia que defende que se trata de uma isenção, pelas seguintes razões: as entidades sujeitas ao regime de transparência têm características que, em abstracto, permitem situá-las no campo de incidência subjectiva do IRC; o referido art. 12° insere-se no capítulo II do CIRC, destinado a «isenções»; a exigência legal de que a matéria colectável das entidades transparentes seja «determinada» nos termos do Código de IRC (art. 6°, n° 1) não teria cabimento de um caso de não sujeição se tratasse; as mesmas entidades conservam obrigações formais inerentes à condição de sujeitos passivos, designadamente em matéria de deveres contabilísticos e declarativos; o facto de certos rendimentos obtidos pelas entidades em transparência serem objecto de retenção na fonte significa que elas ostentam a natureza de sujeitos passivos. (v. MAGALHÃES CORREIA, Jorge, «Transparência fiscal das sociedades profissionais», *Fisco*, n° 7, p. 5.

económico, com sede ou direcção efectiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são também imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.

Vemos, portanto, que são cinco, os tipos de entidades abrangidas por este regime: as sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, as sociedades de profissionais, as sociedades de simples administração de bens (cumpridos certos requisitos), os agrupamentos complementares de empresas e os agrupamentos europeus de interesse económico.

Apesar de não haver, em Portugal, ao contrário de outros países, uma correspondência da aplicação do regime de transparência fiscal às sociedades de pessoas, podemos constatar que as sociedades previstas no nº 1 tendem a cobrir, ainda que não exclusivamente, muito mais o espaço onde habitam as sociedades de pessoas, por oposição às sociedades de capitais.

As sociedades civis aparecem mais como estrutura de uma sociedade de pessoas do que de uma sociedade de capitais, apesar de também existirem ligadas a este tipo. Mesmo o facto de se excluírem as sociedades civis constituídas sob a forma comercial acaba por ser uma prova dessa mesma ideia.

É igualmente incontestável que nas sociedades de profissionais a pessoa física do sócio, como profissional da actividade que surge como objecto social, adquire particular importância, ficando a sociedade muito dependente da sua personalidade.

Também o carácter familiar, ou, em alternativa, o número reduzido de sócios (cinco), que é exigido às sociedades de simples administração de bens pode ser entendido como uma tentativa de abranger as sociedades de pessoas que surjam com aquele objecto social. Aliás, verifica-se que a própria actividade definida pela lei fiscal para qualificar estas sociedades, não exige grandes recursos de capital.

Duma análise desatenta ao nº 1 deste artigo podia, ainda, gerar-se a ideia de que o legislador não pretendeu incluir neste regime as sociedades comerciais, fosse qual fosse a situação. No entanto, essa leitura estaria irremediavelmente errada. Com efeito, tanto as sociedades profissionais como as sociedades de simples administração de bens (com os requisitos previstos na alínea c)), podem assumir a forma de sociedades civis, sociedades civis constituídas sob a forma comercial, ou mesmo de sociedades comerciais. O que por vezes acontece é que a legislação especial que regula as

sociedades de profissionais impede que estas tomem outra forma que não a de pura sociedade civil<sup>26</sup>.

Importa, agora, fazer uma análise a cada entidade prevista no art. 6º, de forma a poder saber qual o âmbito subjectivo de aplicação do regime. O próprio legislador tentou dar uma ajuda, ao inserir o nº 4 que nos dá, em termos fiscais, o que se pode considerar como sociedade de profissionais e sociedade de simples administração de bens, dizendo ainda, quanto a estas, o que se deve entender por grupo familiar.

### ***Sociedades civis não constituídas sob a forma comercial***

Em relação às sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, previstas na alínea a), do nº 1, as dificuldades de delimitar o seu conceito não serão de grande monta. Neste caso, estarão aquelas sociedades que se regem através do que está prescrito no Código Civil quanto a esta matéria.

Serão, assim, aquelas sociedades que estão previstas no art. 980º do CC. Em relação a estas sociedades, o mesmo código diz que são “aquelas formadas por duas ou mais pessoas, em que estas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa actividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa actividade”. Para ser considerada uma sociedade civil, a sociedade, apesar de poder ter um fim lucrativo, não poderá ter por objecto a prática de actos de comércio, caso contrário seria considerada uma sociedade comercial (art. 1º, nº 2 do CSC), pelo que teria, nessa situação, de adoptar uma das formas previstas no Código das Sociedades Comerciais.

Para que caibam no âmbito da norma da alínea a), do nº 1 do art. 6º do CIRC, estas sociedades não podem utilizar a faculdade prevista no nº 4 do art. 1º do CSC que permite às sociedades civis, mesmo não tendo como objecto a prática de actos de comércio, constituírem-se sob uma das formas previstas naquele código.

Ao contrário das sociedades comerciais e das sociedades civis sob a forma comercial, as sociedades civis não constituídas sob a forma comercial não gozam obrigatoriamente de personalidade jurídica (art. 5º, nº 1 CSC), pelo que, quanto a este

---

<sup>26</sup> Como é o caso das sociedades de advogados, reguladas, anteriormente pelo Dec. Lei nº 513-Q/79, e agora pelo Dec. Lei nº 229/04.

tipo de sociedade, melhor se compreende a aplicação do regime de transparência fiscal. Aliás, a este respeito, elas começam por ser consideradas sujeitos passivos de IRC, apesar dessa ausência de personalidade, quando seu rendimento não seja tributado nas pessoas dos seus sócios (art. 2º, nº1, alínea b e nº 2 do CIRC).

Importa ainda referir que, de acordo com o art. 66º, nº 2 do CIRC, caso uma sociedade civil não constituída sob a forma comercial se transformar numa sociedade adoptando uma das formas previstas no Código das Sociedades Comerciais, e caso, obviamente, não seja uma sociedade de profissionais, “ao lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a transformação até à data desta é aplicável o regime previsto no nº 1 do artº 6º”.

### ***Sociedades de profissionais***

Para delimitar o conceito de sociedade de profissionais, o legislador fiscal criou uma norma própria, olhando mais para a sua natureza funcional, não recorrendo a nenhuma conceito jurídico anteriormente estabelecido.

Com esta opção o legislador evitou que o reconhecimento de uma sociedade de profissionais, como tal, estivesse dependente do tipo de sociedade ou do processo de formação, estando sempre abrangida pelo regime de transparência fiscal, seja uma sociedade irregular, uma sociedade comercial ou civil.

O nº 4 do art. 6º do CIRC considera que, para efeitos do nº1 daquele artigo, são sociedades profissionais “as sociedades constituídas para o exercício de uma actividade profissional especialmente prevista na lista de actividades a que alude o art. 151º do CIRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade”.

Vemos, assim, que temos três requisitos para que, segundo este artigo, uma sociedade seja considerada uma sociedade de profissionais:

- a) Que seja *constituída para o exercício de uma actividade profissional*

Da simples leitura do preceito legal resulta que o objecto da sociedade tem obrigatoriamente de ser o exercício de uma actividade profissional.

Quanto às dúvidas que se chegaram a pôr, de se saber se este objecto teria que ser o declarado no pacto social ou o objecto realmente perseguido pela sociedade<sup>27</sup>, tal problema não tem razão de ser, devido ao princípio da prevalência da substância sob a forma, previsto no art. 11º, nº 2 da LGT, pelo que o que interessará, nestes casos, será a actividade que na realidade é desenvolvida pela sociedade e não a que está prevista no pacto social (nos casos de não haver identidade entre elas).

Questão diferente é saber se o objecto da sociedade deve ser exclusivamente uma actividade profissional. A lei exige que a sociedade tenha como objecto apenas uma actividade profissional, mas será que essa sociedade pode ter como objecto, além dessa actividade profissional, uma actividade comercial? Ou seja, uma sociedade que tenha por objecto uma actividade profissional e uma actividade comercial será considerada uma sociedade profissional?

Ao nível de direito comparado podemos constatar que esse requisito não era obrigatório, por exemplo, em Espanha. De facto, a lei fiscal espanhola apenas exigia que 75 por cento dos rendimentos da sociedade fosse fruto de um actividade profissional<sup>28</sup> para que esta fosse considerada uma sociedade de profissionais e, em consequência, estivesse sujeita ao regime de transparência fiscal.

A este respeito a lei portuguesa não é esclarecedora, não fazendo qualquer referência a este facto. Nalgumas sociedades, como as de advogados, o problema não se põe, pois a lei que as regula apenas permite o exercício em exclusivo dessa actividade<sup>29</sup>. Porém, o mesmo poderá não acontecer com outro tipo de actividades, principalmente aquelas que são de livre entrada, não havendo nenhuma entidade que regule o seu acesso. Será que a lei fiscal pretendeu com isso remeter essa problemática para a legislação especial que eventualmente regule as sociedades de profissionais de cada actividade?

A nossa lei apenas exige que a sociedade tenha uma actividade profissional (e apenas essa) e que todos os sócios sejam profissionais da mesma actividade, sendo

---

<sup>27</sup> V. MAGALHÃES CORREIA, Jorge, *Obra cit.*, *Fisco* nº 7, p.4.

<sup>28</sup> V. CUELLAR SERRANO, Maria Luísa González, *Obra cit.*, p. 62.

<sup>29</sup> Actualmente, o Dec. Lei nº 229/04, através do art. 1º nº 2, e seguindo a mesma linha do Dec. Lei nº 513-Q/79, diz a este respeito que “as sociedades de advogados são sociedades civis em que dois ou mais advogados acordam no exercício em comum da profissão de advogado, a fim de repartirem entre si os respectivos lucros”. O novo Estatuto da Ordem dos Advogados, e também em consonância com o anterior, proíbe às sociedades de advogados exercer directa ou indirectamente a sua actividade em qualquer tipo de associação ou integração com outras profissões, actividades e entidades cujo objecto social não seja o exercício exclusivo da advocacia (art. 203º, nº 3).

omissa quanto ao facto do objecto da sociedade poder conter outra actividade que não profissional.

Em minha opinião, e apesar de o legislador não ter previsto essa situação, dever-se-á entender que a sociedade apenas pode ter como objecto aquela actividade profissional, ficando-lhe vedada qualquer outra, seja profissional ou comercial. Não fazia sentido o legislador não permitir o exercício de outra actividade profissional, mas, ao mesmo tempo, permitir o exercício, em simultâneo, de uma actividade comercial.

Assim, e ao contrário do regime espanhol, a sociedade apenas poderá ter como objecto aquela actividade profissional, advindo daí o seu único rendimento. Obviamente que este entendimento não prejudica, no âmbito da própria existência da sociedade, o aparecimento, e respectiva tributação em regime de transparência fiscal, de alguns rendimentos ocasionais, como, por exemplo, mais-valias.

b) Que essa actividade esteja *prevista na lista de actividades a que alude o art. 151º do CIRS*

Apenas as actividades constantes da portaria nº 1011/2001 é que podem ser objecto de uma sociedade de profissionais, pelo menos para que esta seja assim considerada para efeitos fiscais. É isto que resulta deste requisito.

De facto, se olharmos com atenção para a lista de actividades previstas nessa portaria, vemos que as sociedades com esse objecto, e em que os sócios são os profissionais que exercem essa actividade em nome da sociedade, não obedecem à lógica comum de uma sociedade, dependendo muito da pessoa do sócio para o seu funcionamento e assim conseguem atingirem o objecto social a que se propõem. Aliás, o que muitas vezes acontece é que esses profissionais só em termos formais exercem a actividade em nome da sociedade, pois na realidade eles acabam por exercê-la em nome próprio, sendo a sociedade mais encarada numa filosofia de partilha de custos e de espaço, continuando a existir uma forte individualidade de cada sócio por oposição a uma verdadeira personalização e institucionalização da sociedade.

Sobre este problema, Jorge Magalhães Correia<sup>30</sup> fala de sociedades *de* profissionais e de sociedades profissionais. As primeiras são aquelas em que os profissionais são os sócios (são as típicas sociedades de advogados, de revisores de

---

<sup>30</sup> V. MAGALHÃES CORREIA, Jorge, Obra cit., p. 4.

contas, de arquitectos) e as segundas são aquelas em que os sócios estão vinculados à sociedade por simples relação de emprego (dando o exemplo de uma sociedade constituída tendo em vista a representação comercial, em que os sócios trabalham para a sociedade como agentes comerciais, servindo como meros intermediários da sociedade). O mesmo autor refere que é às primeiras que o legislador se quereria referir.

c) Em que todos os *sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade*

Da análise a este último requisito, podemos verificar que, mesmo com a ajuda da norma interpretativa da alínea a) do nº 4, são muitas as dúvidas que surgem na qualificação, para efeitos fiscais, de uma sociedade como sociedade de profissionais.

Assim, da leitura do preceito, constatamos que a lei fiscal admite que, numa sociedade de profissionais, nem todos os sócios sejam pessoas singulares. A expressão *todos os sócios pessoas singulares* dá a entender que, dentro de uma mesma sociedade de profissionais, poderá haver sócios que não sejam pessoas singulares. Tal conclusão afecta desde logo a tradicional visão que temos das sociedades de profissionais, em que, apesar de tudo, se procura conciliar a vertente societária com o carácter intelectual da actividade exercida, a própria independência de quem a exerce e a natureza pessoal das relações entre quem presta a actividade e o cliente.

De notar que na versão original do regime a situação não era a mesma, já que exigia-se que “todos os sócios fossem profissionais dessa actividade”. Neste caso, podiam surgir algumas dúvidas quanto à possibilidade de admissão de pessoas colectivas. Se bem que, em minha opinião, o anterior regime estava mais próximo da orientação de que todos os sócios fossem, obrigatoriamente, pessoas singulares, pois o conceito de profissional de uma actividade não é compatível com o conceito de pessoa colectiva, remetendo sempre para a existência de uma pessoa singular. O próprio dicionário define *profissional* como aquele que sabe alguma profissão. Ora, a ideia de sabedoria, o carácter intelectual que lhe está inerente, não é harmonizável com o conceito de uma pessoa colectiva. É algo próprio do ser humano que o caracteriza e, ao mesmo tempo, distingue de tudo o resto.

Com esta alteração, além de tentar acabar com algumas dúvidas que pudessem surgir da anterior redacção, penso que o legislador acaba por remeter para a legislação

especial que eventualmente regule as sociedades profissionais de certa actividade a responsabilidade de vedar, ou não, a entrada de pessoas colectivas como sócios<sup>31</sup>.

Se compararmos com o regime espanhol, vê-se que aí até era permitido que uma sociedade profissional tivesse como sócios unicamente pessoas colectivas, desde que, pelo menos, uma dessas pessoas colectivas estivesse abrangida, também ela, pelo regime de transparência fiscal<sup>32</sup>.

E da análise à norma portuguesa nem sequer se pode inferir da não admissão de uma sociedade de profissionais composta unicamente por pessoas colectivas, o que não deixa de ser caricato. Antes de mais, não teria muito sentido sujeitar uma sociedade ao regime de transparência fiscal se todos os seus sócios fossem pessoas colectivas não sujeitas, elas próprias, ao regime de transparência fiscal.

O legislador fiscal poupou a tal ponto as palavras para definir o que considera ser uma sociedade de profissionais que deixou um mar de dúvidas na delimitação do seu conceito. Como já dissemos anteriormente, quando entrou em vigor este regime, as sociedades profissionais apenas permitiam sócios pessoas singulares. Será que se pretendeu alterar de tal modo o seu conceito que agora até se permite a existência de sociedades de profissionais unicamente compostas por pessoas colectivas?

Penso que não, o legislador apenas pretendeu abrir a porta à entrada de pessoas colectivas nas sociedades de profissionais, para, por exemplo, reforçar a entrada de capital nesse tipo de sociedades. No entanto, ao tentar abrir a porta quase que, praticamente, a “escancarou”. Aliás, não deixa de ser estranho e até incompreensível que, da letra da lei, resulte que uma pessoa colectiva possa entrar unicamente com capital e o mesmo não possa acontecer com uma pessoa singular (se tal acontecesse, a sociedade deixava de ser considerada de profissionais para efeitos fiscais), pois exige-se que todas as pessoas singulares sejam profissionais da actividade objecto da sociedade.

Penso que, apesar da falta de rigor da norma e da técnica legislativa muito deficiente, deve entender-se que a maioria das participações deve ser fruto dos sócios pessoas singulares que terão obrigatoriamente de ser profissionais dessa actividade, admitindo-se, no entanto, uma participação de capital de uma pessoa colectiva, a qual nunca poderá, em meu entender, conferir mais direitos que a totalidade das participações dos sócios pessoas singulares. Mais que não seja pela própria denominação tipo da sociedade – sociedade de profissionais. Só se compreende esta

---

<sup>31</sup> Nas sociedades de advogados não é permitida a entrada de sócios pessoas colectivas (ver nota 27).

<sup>32</sup> V. CUELLAR SERRANO, Maria Luísa González, *Obra cit.*, p. 63.

terminologia se a sociedade, realmente, for composta por profissionais. Fazendo uma conciliação entre a visão teleológica da norma, as suas raízes históricas e as exigências dos novos tempos, é a interpretação mais sensata.

Aquando da versão originária da norma que delimita o conceito de sociedades de profissionais, Jorge Magalhães Correia entendia também que estas apenas deveriam ser constituídas por sócios de indústria, o que implicava que não se pudessem constituir sociedades de profissionais assumindo formas de sociedade que vedassem as participações de indústria<sup>33</sup>. Tal entendimento apenas permitiria que as sociedades profissionais se constituíssem sob a forma de sociedades em nome colectivo ou de sociedades civis simples. Será que este entendimento é o mais correcto?

A opinião deste autor baseava-se na redacção da norma que dizia que a sociedade de profissionais há-de constituir-se exclusivamente com profissionais da mesma arte, sendo que, conjuntamente, a versão original previa ainda que os sócios, *se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos de trabalho independente para efeitos do IRS*.

Actualmente, a lei continua a exigir que todos os sócios sejam profissionais da actividade, mas retirou a última parte. Geram-se dúvidas quanto a saber se o legislador pretendia dizer que os sócios pessoas singulares devem deter obrigatoriamente participações de indústria. Não sabemos se o legislador optou, ao invés, pelo entendimento de que apenas é necessário que todos os sócios pessoas singulares exerçam aquela actividade profissional em nome da sociedade, independentemente de deterem ou não participações de indústria.

A verdade é que, neste caso, mesmo que esses sócios esvaziassem os lucros da sociedade, através de contratos de trabalho celebrados com eles mesmos e que seriam havidos como custos da sociedade, o objectivo de tributar o seu rendimento era conseguido, já que seriam tributados na categoria A do IRS, como trabalho dependente. Pelo que os objectivos de neutralidade fiscal e de combate à evasão fiscal, que levaram à criação do regime de transparência, seriam conseguidos.

Penso que a única forma que estará verdadeiramente afastada das sociedades de profissionais será a das sociedades anónimas, devido à facilidade na transmissão das participações sociais, o que tornaria impossível a imputação aos sócios ou accionistas

---

<sup>33</sup> V. MAGALHÃES CORREIA, Jorge, Obra cit., p. 3.

do rendimento da sociedade. Quanto às sociedades por quotas creio que poderá haver alguma discussão quanto à sua admissibilidade<sup>34</sup>.

No entanto, sou da opinião que as verdadeiras sociedades de profissionais apenas deveriam ser aquelas em que os seus sócios deteriam obrigatoriamente participações de indústria<sup>35</sup>, mais que não seja pela sua própria natureza. Porém, não me parece que isso se possa inferir com total segurança da legislação fiscal actual.

Outra questão é saber se todos os sócios pessoas singulares têm de exercer a mesma profissão. A resposta está no sentido que dermos à expressão *actividade*.

A lei exige que eles sejam profissionais da mesma actividade objecto da sociedade. Também sendo clara que só pode haver uma actividade no objecto social e não múltiplas, devido ao facto de se ter utilizado sempre a forma singular da palavra actividade.

Se atribuirmos um sentido restrito a *actividade*, ligando a palavra ao sentido de profissão, todos os sócios terão de ter a mesma profissão, ou seja, todos terão de ser dentistas, ou médicos, ou advogados, ou arquitectos.

No entanto, não me parece que seja esse o sentido da palavra. Actividade surge aqui num conceito mais amplo, admitindo-se que seja uma das actividades presentes na lista da portaria nº 1011/2001, para a qual devem contribuir os sócios com a sua profissão, desde que legalmente habilitados para o fazer e desde que haja uma ligação e um carácter complementar entre elas, no exercício dessa actividade. Pode, assim, haver uma complementaridade entre as profissões dos sócios, para que melhor se desenvolva a actividade constante do objecto social.

Portanto, seguindo esta orientação, não parece que obste à qualificação como uma sociedade de profissionais o facto de, numa sociedade constituída para o exercício da actividade de auditoria (Rubrica 4011 da Tabela de actividades prevista na portaria 1011/2001, por remissão do art. 151º do CIRS), se associem um economista, um técnico de contas e um contabilista<sup>36</sup>.

Mas o mesmo não se poderá dizer de uma sociedade em que se junte um dentista e um médico pediatra, cada um exercendo essa profissão com vista à sua actividade,

---

<sup>34</sup> Rui Barreira propunha mesmo que se devia consagrar o regime da transparência para certas sociedades por quotas, com uma estrutura personalista (v. BARREIRA, Rui, «A sociedade e os sócios: regime tributário», *Fisco* nº 20/21, p. 69.).

<sup>35</sup> V. no mesmo sentido, COUTO GONÇALVES, Luís M., «Sociedades Profissionais», *Scientia Iuridica – Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro*, Tomo XL, Universidade do Minho, Braga, 1991.

<sup>36</sup> No mesmo sentido, v. MAGALHÃES CORREIRA, Jorge, *Obra cit.*, p. 4.

pois já se colocará no objecto da sociedade mais do que uma actividade, pelo que não será considerada uma sociedade de profissionais, para efeitos do art. 6º do CIRC.

Também poderá haver discussão no sentido de se saber se o sócio deve exercer a profissão de facto ou se lhe bastará, para se considerar abrangido pelo sentido da norma, a mera obtenção do título profissional.

Para se ser considerado um verdadeiro profissional não basta ter o título, ter-se-á que exercer de facto a profissão. E num sentido meramente teórico, a única opção correcta é a que considera que o sócio pessoa singular além de deter o título profissional, deverá exercer de facto essa profissão ou actividade. No entanto, é difícil, na prática, comprovar essas situações, pelo que bastará a detenção do título de profissional para que a sociedade seja considerada de profissionais, cabendo à sociedade o ónus da prova quanto ao não exercício por parte desse sócio da actividade profissional.

Também é importante referir que, ao contrário do que aconteceu com as sociedades de simples administração de bens e do que acontece em algumas legislações estrangeiras, o legislador não colocou qualquer requisito temporal na detenção de uma participação social, para a fixação do conceito de sociedade de profissionais<sup>37</sup>.

Pode-se assim dizer que basta que, num qualquer dia do exercício social, uma pessoa singular detenha uma participação de capital na sociedade, sem exercer nenhuma profissão que caiba na actividade prevista no objecto da sociedade, assumindo, por exemplo, apenas as funções de gerente, para que a sociedade não seja considerada de profissionais.

Da mesma forma, também basta a um sócio exercer um dia que seja a sua profissão no âmbito da actividade da sociedade para que esta esteja abrangida pelo regime de transparência.

Outra consequência da criação de um conceito fiscal próprio para o que se deve considerar como uma sociedade de profissionais e do já referido princípio da prevalência da substância sob a forma, previsto no art. 11º, nº 2 da LGT, é que não interessará, para efeitos fiscais, que uma sociedade de profissionais não se tenha

---

<sup>37</sup> A lei espanhola, para que uma sociedade de profissionais estivesse sujeita ao regime de transparência fiscal, exigia que, pelo menos, durante 90 dias estivessem preenchidos todos os requisitos subjectivos previstos na lei (v. CUELLAR SERRANO, Maria Luísa González, Obra cit., p. 67).

constituído da forma jurídica prevista, ou que o seu funcionamento viole os princípios deontológicos que regulam determinada actividade. Se, na sua configuração real, determinada sociedade couber no conceito previsto na alínea a), do nº 4, do art. 6º do CIRC, essa sociedade será considerada uma sociedade de profissionais e estará abrangida pelo regime de transparência fiscal.

Ao vermos que todas as sociedades profissionais estão sujeitas à transparência fiscal, constatamos que, na verdade, o legislador lança sobre as sociedades profissionais uma suspeita que não deixa de ser injusta se compararmos com o resto das sociedades comerciais. Pode-se até pensar que as sociedades profissionais são constituídas apenas com a finalidade de tornar menos gravosa a carga fiscal, negligenciando-se as inúmeras vantagens que a organização societária pode trazer e que levou, até, que algumas profissões regulamentassem o seu exercício em sociedade.

Ao encontro desta ideia vai a, já tradicional, aspiração das sociedades de advogados em deixarem de estar abrangidas pelo regime de transparência fiscal.

### ***Sociedades de simples administração de bens***

A alínea b), do nº 4, do art. 4º diz-nos que se deverá entender como uma sociedade de simples administração de bens “a sociedade que limita a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para a fruição ou à compra de prédios para habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras actividades e cujos proveitos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50 por cento da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos”.

Portanto, para efeitos de lei fiscal, e respectiva sujeição ao regime de transparência, uma sociedade que apenas pratique actos de administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição é considerada de administração de bens. Entende-se por esses actos aqueles que digam respeito a contratos de locação ou arrendamento desses bens, a sua manutenção, reparação ou realização de benfeitorias.

Além destes actos, também será uma sociedade de simples administração de bens aquela que se limitar à compra de prédios para a habitação dos seus sócios.

Vemos, porém, que nem sempre é exigida que a sociedade restrinja a sua actividade àquilo que a norma da alínea b) entende ser a actividade de administração de bens.

Pode acontecer que a sociedade tenha como objecto outras actividades, além daquelas previstas na lei. No entanto, se a média dos proveitos dos últimos três anos da actividade de administração de bens alcançar mais de 50 por cento da média do total dos proveitos dos últimos três anos dessa sociedade, para efeitos fiscais, essa sociedade será considerada como uma sociedade de simples administração de bens e, por via disso, estará sujeita ao regime de transparência fiscal. A lei acaba por exigir apenas que a sociedade tenha como actividade dominante a administração de bens, não exigindo, então, que haja uma exclusividade no exercício dessa actividade.

Temos, portanto, que, de acordo com a norma da alínea b), uma sociedade para ser considerada de simples administração de bens, não sendo as exigências necessariamente cumulativas, deverá:

- a) Ter como actividade exclusiva a administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição.
- b) Ter como actividade a compra de prédios para a habitação dos seus sócios.
- c) Poderá exercer qualquer outra actividade, mas apenas se, conjuntamente, exercer uma ou ambas actividades citadas nas alíneas anteriores e a média dos proveitos dos últimos três anos da actividade de administração de bens atingir mais de 50 por cento da média do total dos proveitos do mesmo período dessa sociedade.

Mas, além dos requisitos previstos na alínea b), do nº 4, para que uma sociedade de simples administração de bens esteja sujeita ao regime de transparência fiscal é necessário que também preencha uma das condições, presentes na alínea c), do nº 1.

- d) Que a maioria do capital dessa sociedade pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar.

Acerca do que se entende por *grupo familiar*, a alínea c), do nº 4, do art. 6º diz que é o grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção, e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4º grau, inclusive.

Verifica-se, assim, que, ao contrário do que acontece nas sociedades de profissionais, existe um requisito temporal para que, neste caso, as sociedades de simples administração de bens fiquem sujeitas ao regime de transparência fiscal. Só cai no âmbito das sociedades transparentes aquela que está pelo menos, *183 dias* sob o domínio de um grupo familiar. Sendo que se entende que está sob esse domínio quando o grupo familiar detém a maioria do capital social, ou seja, não é necessário que esteja sob o seu controlo a totalidade das participações da sociedade.

Além do critério temporal, o legislador previu a hipótese desse domínio ser exercido *directa ou indirectamente*. Ou seja, além da hipótese de um grupo familiar deter directamente, em seu nome, uma participação superior a 50 por cento do capital social da sociedade, temos a hipótese dessa participação ser indirecta. Estar-se-ia, certamente, a pensar nos casos em que, por exemplo, um grupo familiar, em vez de deter uma participação directa, em seu próprio nome, numa sociedade de administração de bens, detém uma participação numa sociedade que por sua vez participa na sociedade de simples administração de bens. Quais serão os critérios para, neste caso, aquilatar de um eventual domínio por parte do grupo familiar sobre a sociedade de administração de bens?

A lei fiscal exige, nesta matéria, que a maioria do capital social, directa ou indirectamente, pertença ao grupo familiar. Assim, no exemplo referido anteriormente, considerar-se-á que o grupo familiar domina indirectamente metade do capital social da sociedade de administração de bens se tiver mais de metade do capital social de uma sociedade que, por sua vez, detém mais de 50 por cento do capital da sociedade de administração de bens?

De modo a conseguirmos responder a esta questão, necessitamos de saber se o legislador fiscal fala no princípio da maioria do capital social adoptando um critério de percentagem de participação ou um critério de percentagem de controlo. Estaremos no âmbito da maioria de capital, seguindo um 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. Caso se fale em maioria no sentido de possuir a maioria de capital, estaremos a falar num critério de percentagem de participação. A lei utiliza a expressão *cuja maioria de capital lhe pertença*, pelo que o legislador terá

adoptado o critério de percentagem da participação. Não bastará, deste modo, a um grupo familiar controlar a sociedade, ele terá, efectivamente de deter mais de metade do capital social dessa sociedade.

Para nos guiar acerca desta matéria, Maria Celeste Cardona<sup>38</sup> aconselha-nos a utilizar o conceito de domínio presente no Código das Sociedades Comerciais. Assim, de acordo com o art. 486º do CSC:

“1 – Considera-se que duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas, dita dominante, pode exercer, directamente ou por sociedades ou pessoas que preencham os requisitos indicados no art. 483º, nº 2, sobre outra, dita dependente, uma influência dominante.

2 – Presume-se que uma sociedade é dependente de uma outra se esta, directa ou indirectamente:

- a) Detém uma participação maioritária de 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.”

Sendo que o art. 483º do CSC diz:

“1 – Considera-se que uma sociedade está em relação de simples participação com outra quando uma delas é titular de quotas ou acções da outra em montante igual ou superior em 10% do capital desta, mas entre ambas não existe nenhuma das outras relações previstas no artigo 482º.

2 – À titularidade de quotas ou acções por uma sociedade equipara-se para efeito do montante referido no número anterior a titularidade de quotas ou acções por uma outra sociedade que dela seja dependente, directa ou indirectamente, ou com ela esteja em relação de grupo, e de acções de que uma pessoa seja titular por conta de qualquer dessas sociedades.”

Vemos, portanto, que no exemplo anterior, e seguindo as regras do Direito Comercial, se um grupo familiar detiver mais de metade do capital social de uma

---

<sup>38</sup> CELESTE CARDONA, Maria, «Regime de Transparência fiscal: Viacentro – Administração de Centros Comerciais, S.A.», *Fisco* nº 17, p. 47 e 48.

sociedade que detém, ela própria, mais de metade do capital de uma sociedade de administração de bens, considera-se que esse grupo familiar é titular da maioria do capital social de capital da sociedade de administração de bens e, por via disso, se encontra preenchido o requisito previsto na alínea c), do nº 1 do art. 6º do CIRC.

e) Cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público.

Em relação a este último requisito alternativo, pouco há a dizer, uma vez que a lei é bastante clara.

Se a sociedade de administração de bens, cumprindo as características exigidas pela alínea b), do nº 4, do art. 6º do CIRC, pertencer a apenas cinco sócios e nenhum deles for pessoa colectiva de direito público ela estará obrigatoriamente submetida ao regime de transparência fiscal.

É permitida a entrada de pessoas colectivas como sócios da sociedade, no entanto essas pessoas colectivas não poderão ser de direito público.

De referir que o legislador não estabeleceu qualquer critério temporal, pelo que bastará que isso aconteça em qualquer dia do exercício social. Ou seja, basta que, em apenas um dia de determinado ano sobre o qual verse um determinado exercício social, essa sociedade tenha aquele número de sócios, sem que nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público, para que essa sociedade, nesse exercício, seja considerada uma sociedade transparente.

Importa ainda salientar que, apesar de algumas dúvidas que surgiram na altura da entrada em vigor do CIRC, é pacífico que as sociedades gestoras de participação social (SGPS) não são consideradas sociedades de administração de bens, não estando, por isso, sujeitas ao regime de transparência fiscal.

### ***Agrupamentos complementares de empresas***

O nº 2 do art. 6º também manda tributar segundo o regime de transparência fiscal os agrupamentos complementares de empresas (ACE). Ao contrário do que

aconteceu com as sociedades de profissionais e com as sociedades de simples administração de bens, o legislador fiscal utilizou a terminologia jurídica já existente, o que permite que nos possamos socorrer da legislação que os concebeu e disciplina.

Antes de tudo, importa salientar que não há unanimidade quanto à consideração destas entidades como sociedades, havendo quem defenda que existe uma mera equiparação para certos efeitos<sup>39</sup>.

Segundo Coutinho de Abreu<sup>40</sup>, os ACE foram criados pela lei portuguesa (Lei nº 4/73, de 4 de Junho, e Decreto-lei nº 430/73, de 25 de Agosto) seguindo o modelo dos franceses *groupements d'intérêt économique* (Ord. 67-821, de 23 de Setembro de 1967).

A Base I da Lei nº 4/73 afirma, no seu nº 1, que “as pessoas singulares ou colectivas e as sociedades podem agrupar-se, sem prejuízo da sua personalidade jurídica, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas actividades económicas”. Considerando o nº 2 do mesmo artigo que “as entidades assim constituídas são designadas por agrupamentos complementares de empresas”.

Os ACE gozam de personalidade jurídica a partir do momento em que se registre a sua constituição na conservatória de registo comercial (Base IV da Lei nº 4/73).

Vemos, pela própria designação e pela própria lei (nº 2 e nº 3 da Base II da Lei nº 4/73 e art. 11º, nº 2 do Dec. Lei nº 430/73), que estes agrupamentos são constituídos por empresas, com vista a otimizar o rendimento das suas actividades. No entanto, por regra, os ACE “não podem ter por fim principal a realização de lucros”, tal como prescreve o mesmo conjunto normativo. No entanto, o Decreto-lei nº 430/73 que aprofundou a lei anterior, admite, no seu art. 1º, que podem “ter por fim acessório a realização e partilha de lucros apenas quando autorizado expressamente pelo contrato constitutivo”.

Ainda segundo Coutinho de Abreu, “o ACE é um instrumento para os agrupados, no essencial, realizarem economias ou conseguirem vantagens económicas directamente produzíveis no património de cada um deles”.

Um aspecto que só vem reforçar o porquê da sua sujeição ao regime de transparência fiscal é que as empresas agrupadas respondem solidariamente pelas dívidas do agrupamento, salvo se tiver acordado em sentido contrário com o credor em

---

<sup>39</sup> Neste sentido, v. por ex. COUTINHO DE ABREU, José Manuel, *Obra cit.*, p. 32. Em sentido oposto, v. por ex. PINTO FURTADO, *Curso de direito das sociedades*, 4ª Ed., Almedina, Coimbra, 2001, p.155 e ss.

<sup>40</sup> COUTINHO DE ABREU, José Manuel, *Obra cit.*, p. 30 e ss.

questão (Base II, nº 2 da Lei nº 4/73)), embora essa responsabilidade seja sempre subsidiária em relação ao património do agrupamento (nº 3).

### *Agrupamentos europeus de interesse económico*

Os agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE) são as últimas entidades, referidas pelo art. 6º do CIRC, a ser enquadradas no regime de transparência fiscal.

Os AEIE foram criados pelo Regulamento (CEE) nº 2137/85 do Conselho, de 25 de Julho de 1985. De acordo com Coutinho de Abreu<sup>41</sup> acabam por representar o modelo europeu dos já referidos *groupements d'intérêt économique* franceses, e, por via disso, estão muito ligados aos nossos ACE.

De acordo com o art. 3º, nº 1 do Reg., o AEIE tem como objectivo “facilitar ou desenvolver a actividade económica dos seus membros, melhorar ou aumentar os resultados desta actividade”. O mesmo artigo, e ao contrário do que acontece com o ACE, proíbe que o AEIE tenha como objectivo a realização de lucros, nem que seja acessoriamente.

Os seus membros não são obrigatoriamente empresários (art. 4º, nº 1 do Reg.), sendo que, para que seja considerado AEIE, o agrupamento deve ser composto por, pelo menos, dois sujeitos que tenham a administração central ou exerçam a actividade principal em Estados-membros diferentes (nº 2).

Um AEIE com sede em Portugal adquire personalidade jurídica com o registo do contrato constitutivo (art. 1º do Decreto-lei nº 148/90, de 9 de Maio).

Tal como nos ACE, também nos AEIE os seus membros respondem ilimitada e solidariamente pelas dívidas daquele, de qualquer natureza (art. 24º, nº1 do Reg.). Remetendo para a legislação nacional as consequências dessa responsabilidade.

Aliás, não deixa de ser curioso que o próprio Regulamento tenha indiciado o regime de transparência fiscal para estas entidades, já que o nº 1 do art. 21º dispõe que “os lucros provenientes das actividades do agrupamento serão considerados como lucros dos membros e repartidos entre eles na proporção prevista no contrato de agrupamento ou, se este for omissivo, em partes iguais”.

---

<sup>41</sup> COUTINHO DE ABREU, José Manuel, Obra cit., p. 33.

Estes agrupamentos também não são considerados sociedades, segundo Coutinho de Abreu<sup>42</sup>.

É este o âmbito subjectivo da aplicação do regime de transparência fiscal, de acordo com a lei portuguesa.

Este regime, importa sublinhar, tem carácter obrigatório para todas estas entidades mencionadas que serão sujeitos passivos apenas para o cumprimento das obrigações acessórias do IRC (art. 109º, nº 7 do CIRC), nunca sendo, portanto, tributadas em sede deste imposto.

Como vimos, poderão existir algumas dificuldades na delimitação do que são sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens, para efeitos da lei fiscal. A esse respeito, aos maiores críticas ao legislador deverão ser dirigidas a respeito da norma interpretativa das sociedades de profissionais, já que as alterações mais recentes não foram muito felizes. Chega-se ao ponto de, se seguirmos a letra da lei, acabarmos por chegar a situações quase que contraditórias com o próprio conceito, pensando eu que se impõe uma clarificação do âmbito da sua aplicação.

### **2.2.3 - Resultado a imputar**

Como resulta da análise que acabou de ser feita, as entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal estão divididas em dois grupos. Esta divisão resulta do facto de o resultado a imputar não ser o mesmo para as entidades que os compõem. Às sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, às sociedades de profissionais e às sociedades de simples administração de bens aplica-se o que está estabelecido no nº 1 do art. 6º do CIRC. Aos agrupamentos complementares de empresas e aos agrupamentos europeus de interesse económico aplica-se o estabelecido no nº 2.

Assim, às entidades previstas no nº 1 o resultado a imputar aos sócios será “a matéria colectável, determinada” nos termos do CIRC. Por seu lado, às entidades constantes no nº 2 imputar-se-á “os lucros ou prejuízos do exercício”, também apurados nos termos do mesmo código.

#### a) Determinação da *matéria colectável*

---

<sup>42</sup> COUTINHO DE ABREU, José Manuel, Obra cit., p. 34.

À *matéria colectável* irá corresponder o resultado fiscal do lucro ou o rendimento global das sociedades, conforme estas exerçam, ou não, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (art. 3º, nº 1 do CIRC).

A título de curiosidade, e seguindo a orientação do art. 3º, nº 4 do CIRC diga-se que tanto as sociedades de profissionais como as sociedades de simples administração de bens serão consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola, já que as suas actividades consistirão sempre na realização de operações económicas de carácter empresarial, pois estas operações incluem, segundo a lei, as prestações de serviços.

Uma das primeiras consequências que se pode retirar da diferença normativa entre as sociedades previstas no nº 1 do art. 6º e as entidades do nº 2, é que aos sócios das referidas sociedades apenas se poderá imputar resultados positivos, ou seja, não haverá hipótese de lhe serem imputados os prejuízos da sociedade.

Aliás, isso mesmo diz o art. 47º, nº 7, que prevê: “Os prejuízos fiscais respeitantes às sociedades mencionadas no nº 1 do artigo 6º são deduzidos unicamente dos lucros tributáveis das mesmas sociedades.” O reporte dos prejuízos apurados nos próximos seis exercícios anteriores, previsto no art. 47º, nº 1, apenas poderá respeitar às sociedades e nunca aos seus sócios.

É uma situação algo injusta, pois não permite aos sócios pessoas singulares, e por conseguinte, tributados em IRS, absorver os prejuízos obtidos em resultado da participação nessas sociedades com os outros rendimentos individuais, dentro ou fora da mesma categoria, situação que seria financeiramente mais vantajosa<sup>43</sup>.

Como se sabe, o lucro tributável dos sujeitos passivos do IRC é obtido seguindo as normas contabilísticas, aplicando-se depois algumas correcções previstas no código de IRC<sup>44</sup>.

Temos, assim, que as sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal deverão calcular a sua matéria tributável como se fossem verdadeiros sujeitos passivos

---

<sup>43</sup>V. MAGALHÃES CORREIA, Jorge, obra cit., p. 6.

<sup>44</sup> A este respeito, Casalta Nabais: “(...) o lucro tributável das empresas tem por base o lucro contabilístico, mas não se reconduz a este, pois o lucro fiscal tem em conta também as variações patrimoniais positivas e negativas não reflectidas no lucro contabilístico. O que significa que, na determinação ou apuramento do lucro tributável das empresas, não segue o CIRC nem o *modelo da dependência total*, em que haveria coincidência do lucro contabilístico com o lucro fiscal, nem o *modelo da autonomia*, em que o lucro tributável seria apurado de maneira totalmente autónoma face ao apuramento do lucro contabilístico.

Antes adopta um *modelo da dependência parcial* do direito fiscal face ao direito da contabilidade (...).” (v. CASALTA NABAIS, José, Obra cit., p. 547.

de IRC, seguindo as normas do seu código, e, depois de encontrada, imputam-na aos sócios.

Deste modo, e partindo do princípio que se tratam de sociedades que exercem, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, para calcularmos a matéria colectável nas sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, encontramos, primeiramente, o seu resultado líquido, através da dedução aos proveitos e ganhos (art. 20<sup>o45</sup>) dos custos e perdas (art. 23<sup>o</sup>). A este resultado líquido somamos as variações patrimoniais positivas não reflectidas nesse resultado (art. 21<sup>o</sup>) e, em contrapartida, deduzimos as variações patrimoniais negativas que também não estejam patententes no resultado (art. 24<sup>o</sup>). Após esta operação, aplicamos as correcções fiscais que houver a fazer, se for caso disso, previstas nos artigos 58<sup>o</sup> a 62<sup>o</sup>.

Como se tratam de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, não haverá qualquer dedução para eliminação da dupla tributação económica, já que este regime visa ele próprio, como já dissemos, a eliminação dessa dupla tributação (art. 46<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, alínea b)).

Realizados estes cálculos, achámos o lucro tributável. A este lucro tributável podemos deduzir os prejuízos fiscais que, eventualmente, tenha havido num dos seis exercícios sociais anteriores (art. 47<sup>o</sup>).

A este respeito, importa referir que, como mencionámos anteriormente, o n<sup>o</sup> 7 do art. 47<sup>o</sup> apenas permite que estes prejuízos sejam deduzidos unicamente nos lucros tributáveis destas sociedades. Ou seja, os sócios não podem deduzir nos seus rendimentos os prejuízos que, eventualmente, resultem da imputação ao seu rendimento do rendimento das sociedades sujeitas à transparência fiscal.

Além da dedução dos prejuízos fiscais, far-se-á ainda a dedução dos benefícios fiscais que sejam deduções ao lucro tributável (art. 15<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, alínea b, 2)).

É através de todas estas operações que chegamos à matéria colectável (art. 15<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1). Até aqui, e salvo as deduções pela dupla tributação económica, as sociedades transparentes comportam-se como qualquer pessoa colectiva que seja sujeito passivo de IRC. É o montante que resultar da matéria colectável que será imputado aos sócios, tal como manda o n<sup>o</sup> 3 do art. 6<sup>o</sup>. Seria neste momento, caso não se estivesse no âmbito do regime de transparência fiscal, que se iria aplicar a taxa prevista no art. 80<sup>o</sup>. Porém, como estamos neste regime, não haverá qualquer aplicação de taxa.

---

<sup>45</sup> Este e os próximos artigos mencionados devem entender-se como pertencendo ao CIRC.

Se o montante da matéria colectável for positivo (e só neste caso), aquele será imputado a cada sócio e será tributado na esfera de cada um, em sede de IRS ou IRC, consoante aquele esteja sujeito a um ou ao outro imposto.

Refira-se ainda que as sociedades de profissionais são as únicas sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal que podem optar pelo regime simplificado, previsto no art. 53º (nº 13, do art. 53º). No entanto, nesse caso, manda a mesma norma que se apliquem os coeficientes previstos no nº 2 do art. 31º do CIRS.

#### *b) Determinação dos lucros ou prejuízos*

Como vimos atrás, ao contrário do que acontece com as sociedades previstas no nº 1, do art. 6º do CIRC, as entidades previstas no nº 2 imputam aos seus sócios os *lucros ou prejuízos* de exercício apurados nos termos do CIRC, apesar das leis especiais que regulam os agrupamentos complementares de empresas e os agrupamentos europeus de interesse económico preverem para os primeiros apenas o lucro como uma finalidade acessória, e para os segundos vedam-lhe mesmo essa finalidade.

Mas como a lei fiscal aplica-se a situações reais e a rendimentos reais, tal possibilidade tem de estar obrigatoriamente prevista.

A primeira consequência, resultante da simples leitura da norma do nº 2 do art. 6º, é que às entidades que compõem tanto os ACE como os AEIE não se irá imputar apenas os resultados positivos desses agrupamentos. Os resultados negativos também lhes serão imputados, permitindo-lhes que estes sejam consumidos pelos outros rendimentos que eventualmente tenham tido.

Existe aqui uma diferença de tratamento, mais favorável, indubitavelmente, aos sujeitos que compõem os agrupamentos complementares de empresas e os agrupamentos europeus de interesse económico.

Assim, nestas entidades imputar-se-á aos sócios o lucro tributável, se o houver, ou os prejuízos. Calcula-se como na situação anterior o lucro tributável seguindo as regras do código de IRC, mas a operação de imputação é feita mais cedo do que no caso das sociedades previstas no nº 1. A dedução de eventuais prejuízos fiscais verificados em anos anteriores já será feita no âmbito do rendimento das entidades que compõem os agrupamentos.

#### **2.2.4 - Modo de imputação**

Como vimos, a lei manda imputar aos sócios ou membros o rendimento das sociedades e das entidades previstas no nº 1 e nº 2 do art. 6º do CIRC. No entanto, necessitamos saber em que modo é que feita essa imputação, ou seja, como é que quantificamos o montante a imputar a cada sócio ou membro.

A esse respeito diz o art. 6º:

“3 – A imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.”

A redacção deste preceito também não se mostra propriamente satisfatória, já que a mera referência ao acto constitutivo e à repartição pelos sócios em partes iguais é insuficiente, podendo gerar situações injustas e que podem mesmo ir contra alguma das razões que levaram à adopção pelo legislador do regime de transparência fiscal.

Com efeito, o legislador fiscal, por fidelidade ao princípio da capacidade contributiva que, por estar atravessar todo o sistema fiscal, acaba por estar ligado à própria razão de existência do regime de transparência fiscal, deve ter sempre em conta o que acontece na realidade, devendo, por isso, evitar o recurso a redacções que se venham a mostrar pouco rigorosas e potencialmente geradoras de situações injustas.

Pode acontecer que o acto constitutivo de uma sociedade já esteja desactualizado relativamente às reais participações dos seus sócios e, nesses casos, recorrer à imputação aos sócios, em partes iguais, do rendimento dessa sociedade pode trazer resultados inaceitáveis.

Pensemos num caso em que uma sociedade de profissionais, com o capital de 1000, em que inicialmente havia duas participações iguais pertencentes a dois sócios, ficando isso a constar do pacto social. Suponhamos que houve a alienação de parte (80 por cento) de uma das participações a um outro sócio que assim entrou na sociedade. Ficaram, assim, a existir três participações. Uma de 500, outra de 400 e outra de 100. Agora, presume-se que, nesse exercício, a sociedade teve uma matéria colectável de 3000.

Como não nos podíamos socorrer do acto constitutivo, pois este não era obrigado a prever a futura alienação da participação, nem essa alienação obrigava a uma

alteração do contrato da sociedade (art. 85º do CSC) teríamos que fazer a imputação em partes iguais, recorrendo à segunda parte da norma do nº 3 do art. 6º do IRC. Assim, todos os sócios veriam ser imputado ao seu rendimento o montante de 1000, cada um. No entanto, um deles, fruto da sua participação de 100, apenas tinha recebido, efectivamente, 300. Ou seja, seria tributado por 1000 quando apenas tinha recebido 300. Ao contrário, um dos sócios, apesar de ter recebido 1500, fruto da sua participação de 500, só seria tributado por 1000, já que, pela lei, apenas lhe veria ser imputado esse montante.

Estaríamos, neste caso, perante uma situação incompreensível, se recorrêssemos à repartição igualitária do rendimento da sociedade como medida residual caso não nos pudéssemos socorrer do acto constitutivo da sociedade.

Tal facto ainda mais incompreensível se torna se tivermos em conta que o próprio regime de transparência fiscal foi criado para evitar que os sócios ou membros de determinadas sociedades ou entidades fugissem do imposto progressivo que incide sobre as pessoas singulares, substituindo-o pelo imposto proporcional que incide sobre as pessoas colectivas. Existe aqui, portanto, uma defesa do princípio da capacidade contributiva. Não teria qualquer sentido criar um regime para o defender e, mesmo assim, acabar por tributar os sócios não obedecendo a esse mesmo princípio, pois aqueles não seriam tributados de acordo com a sua participação nos lucros da sociedade.

Mais estranha se torna a redacção deste preceito, ao verificarmos a redacção do já citado ponto 3 do preâmbulo do Código do IRC, aquando da criação do regime de transparência fiscal. Com efeito, o penúltimo parágrafo desse ponto diz-nos que este regime *“caracteriza-se pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição”*.

Para resolver este problema, Jorge Magalhães Correia<sup>46</sup> propôs que se corrigisse a norma do nº 3 do art. 6º do CIRC no sentido de imputar a cada um dos sócios ou membros o rendimento da sociedade ou entidade, *“consoante a sua participação nos lucros, apurada através do acto constitutivo ou de outro elemento probatório”*.

No exemplo atrás mencionado, tal poder-se-ia fazer através da consulta das participações sociais na Conservatória do Registo Comercial, já que é obrigatório o registo da transmissão das participações sociais nas sociedades (art. 3º, nº 1, alínea c) e d) do Código do Registo Comercial).

---

<sup>46</sup> MAGALHÃES CORREIA, Jorge, Obra cit., p. 7.

Importa ainda referir que, caso se tratassem de sócios ou membros pessoas singulares, o rendimento imputado seria considerado como rendimento líquido da categoria B do IRS, sendo englobado com os rendimentos das restantes categorias e tributado em sede desse imposto (art. 20º, nº 1 e nº 2 do CIRS<sup>47</sup>).

Ao considerar-se o rendimento imputado pela sociedade ou entidade 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 directamente imputados aos sócios, não tendo de passar pela sociedade, seriam tributados noutras categorias e sujeitos a taxas liberatórias e especiais, previstas no art. 71º e no art. 72º do CIRS, como é o caso de juros e depósitos à ordem ou mais-valias, que, possivelmente, seriam inferiores à taxa progressiva de IRS que resultar do seu englobamento, fruto de todo o rendimento imputado pela sociedade ser considerado da categoria B.

### **2.2.5 - Tributações autónomas**

Para evitar que as sociedades e outros sujeitos passivos de IRC utilizem determinadas despesas para proceder a distribuição camuflada de lucros e para evitar a fraude e evasão fiscais, o legislador criou taxas de tributação autónomas.

Essas taxas aplicar-se-iam a esse tipo de despesas, dissuadindo as sociedades, no caso do IRC, a apresentá-las com grande regularidade e com grandes montantes.

No CIRC actual, essas taxas estão previstas no art. 81º. Chegou a criar-se a dúvida de saber se as sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, apesar de não serem sujeitos passivos da obrigação principal de IRS, estariam, ou não, sujeitas a essas taxas.

A resposta definitiva a essa questão chegou com a Lei nº 109-B/2001 de 27 de Dezembro que alterou a redacção do art. 12º do CIRC que, agora, prevê que “as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6º, seja aplicável o regime de

---

<sup>47</sup> “Artigo 20º do CIRS – Imputação especial

1 – Constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no artigo 6º do Código de IRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efectuada nos termos e condições dele constantes.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, as respectivas importâncias integram-se como rendimento líquido da categoria B. (...)”

transparência fiscal não são tributadas em IRC, *salvo quanto às tributações autónomas*”.

Quer isto dizer que as sociedades e as entidades transparentes terão que pagar o valor sobre que incidem aquelas taxas. No entanto, e seguindo os mesmos critérios que se utilizarem na imputação do seu rendimento aos sócios ou membros, esse valor será deduzido ao montante que os sócios ou membros dessas entidades tiverem de pagar em sede do seu imposto pessoal, seja IRS ou IRC, de acordo com as correcções efectuadas pela Direcção Geral dos Impostos (art. 92º do CIRC).

## CONCLUSÃO

São estes os principais traços que desenham o nosso regime de transparência fiscal. É um regime que não agrada muito a quem se vê afectado por ele, mas, penso, que isso só prova alguma da sua utilidade e efectividade.

Aliás, a doutrina considera que, mesmo apesar de algumas críticas que lhe são feitas por quem a ele está sujeito, o regime de transparência fiscal traz algumas vantagens.

Assim, considera-se que, ao não ser tributada em IRC, a sociedade transparente adquire um coeficiente de liquidez superior (mas sempre dependente da repartição que os sócios fizerem dos seus lucros), e como, em alguns casos, continuará a haver a obrigação de constituição de reservas, nem que sejam estatutárias, a sociedade manterá, igualmente, alguma segurança ao nível do seu autofinanciamento.

Nas sociedades de profissionais com poucas despesas, e sem grandes necessidades de investimento, em que os resultados distribuídos correspondem, praticamente, à totalidade dos rendimentos da sociedade, este regime acabará por ser vantajoso. Pois, apesar das taxas dos três últimos escalões de IRS serem superiores à taxa de IRC, mesmo com a derrama incluída, a conjugação do IRC pago pela sociedade, com o IRS pago pelos sócios sobre os lucros distribuídos, resultaria uma tributação superior àquela que acontece através do regime de transparência.

Acaba por haver uma dilatação do período inicial de tributação, pois o rendimento da sociedade é imputado aos sócios no exercício em que seja aprovado o respectivo balanço.

Algumas sociedades estão isentas de retenção na fonte, conforme prevêm as alíneas d) e f) do art. 90º do CIRC.

Mesmo não se tratando de verdadeiros sujeitos passivos de IRC, como a determinação da matéria e do lucro tributável se efectua segundo as regras do código desse imposto, existem algumas vantagens na admissão de certos custos, se compararmos com a tributação em IRS, devido aos limites previstos no art. 33º do código deste imposto para os rendimentos da categoria B, pelo que, também por isso, pode haver vantagens na constituição de uma sociedade para o exercício, em conjunto, de determinada actividade.

Mas, obviamente, também traz inconvenientes, não só para os sócios e membros, mas também para a própria vida económica da sociedade ou entidade abrangida.

Como a incidência do regime de transparência abrangerá todo o rendimento da entidade que a ele está submetido, tal facto irá provocar que os seus sócios e membros adoptem uma política de maior distribuição de lucros, já que eles serão tributados independentemente da sua efectiva distribuição. Isso leva a que se constituam menos reservas facultativas, provocando uma lógica descapitalização da entidade transparente.

Isso poderá constituir um obstáculo ao aumento da dimensão e de optimização dos resultados dessa entidade e constituirá um factor de maior risco para os seus credores.

Os sócios das sociedades transparentes, em virtude da imputação dos resultados dessas sociedades lhes ser completamente alheia, não podem efectuar da maneira desejada a gestão da sua carga fiscal, fazendo coincidir, por exemplo, os exercícios de menores rendimentos com os anos de maior distribuição de lucros.

A juntar a isto, e como já se disse anteriormente, como apenas lhes são imputados os resultados positivos, não poderão compensar os prejuízos desse rendimento, com os resultados positivos de outro tipo de acréscimos patrimoniais ou rendimentos.

Da análise deste curto elenco de benefícios e inconvenientes, constatamos que o fenómeno, por vezes, é idêntico, tanto num lado como noutro, a consequência é que pode variar, consoante o prisma de onde analisemos, e o aspecto que queiramos realçar. Vemos, por exemplo, que a imputação obrigatória aos sócios tanto pode ser olhada como um factor positivo ou negativo, consoante olhemos para uma perspectiva de liquidez ou de descapitalização da sociedade.

Além da referência a algumas das vantagens e desvantagens do regime de transparência fiscal, importa, ainda, focar alguns problemas que se põem, resultantes da análise da lei actual.

Torna-se urgente, em minha opinião, clarificar o conceito de sociedades de profissionais, já que a redacção actual da norma interpretativa está longe de ser satisfatória. Existem muitas dúvidas, como pudemos ver neste estudo, que resultam da redacção da lei e que necessitam ser esclarecidas.

Chegou a estar previsto, para esta lei de Orçamento de Estado, uma alteração do regime de transparência fiscal em relação às sociedades de advogados que, como é natural, são consideradas sociedades de profissionais.

O bastonário da Ordem dos Advogados reivindicava uma situação de opção para este tipo de sociedades que, assim, apenas estariam abrangidas pelo regime de transparência se o desejassem. Haveria, portanto, a possibilidade das sociedades de advogados serem tributadas em sede de IRC ou, se assim lhe conviesse, sujeitas ao regime de transparência fiscal, acabando os seus sócios por ser tributados em sede de IRS.

No entanto, a lei do orçamento para 2005 não previu essa alteração, continuando, pelo menos em termos de transparência fiscal, tudo como se encontrava antes.

Compreende-se o porquê destas reivindicações, mesmo fugindo aos tradicionais argumentos de diminuição da carga fiscal.

Num mundo cada vez mais global e em que as áreas se ramificam cada vez mais, criando verdadeiros quadros de especialidade, por vezes, torna-se necessário que dentro de uma mesma actividade se dividam competências e zonas de acção. As sociedades de profissionais, como, por exemplo, as de advogados, cada vez mais funcionam como verdadeiras sociedades, atingindo resultados que não seriam possíveis se não se partilhasse aquela base comum.

Há muito que, em algumas sociedades de profissionais, já se abandonou a mera filosofia de partilha de espaço e de custos, em que cada sócio actuava como uma entidade própria e individual. Hoje procura-se uma maior institucionalização das próprias sociedades, mesmo as dos advogados<sup>48</sup>.

Essa institucionalização apenas se consegue através de um grande investimento<sup>49</sup> na própria sociedade que, obviamente, os sócios só estarão dispostos a fazer se a sociedade tiver possibilidades de se autofinanciar. No entanto, e indo de encontro ao que dissemos atrás, como independentemente da sua real distribuição, o lucro das sociedades é sempre imputado aos sócios, estes poderão ser tributados por rendimentos que não receberam, aplicando-os ao invés na sociedade.

---

<sup>48</sup> E o novo Decreto-lei que as regula caminhou nesse sentido, permitindo, por exemplo, que o nome de um ex-sócio continue a figurar na firma da sociedade, mediante a sua autorização ou dos seus herdeiros (art. 10º, nº 3 do Decreto-lei nº 229/04). Aliás, o nº 4 do mesmo artigo dispensa mesmo essa autorização, se o nome desse ex-sócio tiver figurado na firma da sociedade por mais de 20 anos.

<sup>49</sup> Quanto a este aspecto, convém lembrar que, mesmo que se considere que a lei fiscal admite a participação de pessoas colectivas nas sociedades de profissionais, nas sociedades de advogados está vedada a participação como sócios de pessoas que não sejam advogados.

Dá a aspiração de ver algumas sociedades de profissionais serem tributadas em IRC, possibilitando a criação de reservas mais facilmente, pois se os lucros não eram distribuídos, não seriam tributados como dividendos.

No entanto, uma alteração deste género envolve muitos riscos, podendo-se perder o combate em relação aos princípios que motivaram a criação do regime de transparência fiscal, nomeadamente o da neutralidade fiscal e o da evasão fiscal.

Mesmo a hipótese de se criar um sistema de análise casuística, poderia gerar situações injustas e que poderiam prejudicar uma segurança fiscal que apesar de cada vez mais ser uma miragem, terá cada vez maior importância num planeamento fiscal que se deseja cada vez mais profundo e estudado, tendo em vista uma concorrência plena e a competitividade dos nossos agentes económicos.

Apesar de haver a hipótese de este regime ter os dias contados, impõe-se compreender a sua adopção e não ter dúvidas que, apesar de estar longe de ser perfeito, consegue, ainda assim, atingir os objectivos a que se propôs.

E mesmo que deixe de existir entre nós, será sempre importante dissipar algumas questões, já que, como se sabe, as reformas no Direito Fiscal demoram muito até estarem completas e a fazerem-se sentir, pois durante muitos anos ainda se discute nos tribunais problemas referentes a leis e situações jurídicas que já foram alteradas, mas cujas alterações, em defesa do princípio da não retroactividade da lei fiscal, apenas se aplicam aos casos que se verificarem após a sua entrada em vigor.

## Bibliografia

- BARREIRA, Rui, «As sociedades e os sócios: regime tributário», *Fisco* nº 20/21
- CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2003
- CELESTE CARDONA, Maria, «Regime de Transparência fiscal: Viacento – Administração de Centros Comerciais, S.A.», *Fisco* nº 17
- COUTINHO DE ABREU, Jorge Manuel, *Curso de Direito Comercial*, Vol. II, *Das Sociedades*, Almedina, Coimbra, 2002
- COUTO GONÇALVES, Luís M., «Sociedades Profissionais», *Scientia Iuridica – Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro*, Tomo XL, Universidade do Minho, Braga, 1991
- CUELLAR SERRANO, Maria Luísa González, *La tributación de la renta obtenida por las sociedades profesionales*, Biblioteca Jurídica de Bolsillo
- LEAL, PAULO, *Sociedades de Profissionais Liberais*, Revista de Direito e de Estudos Sociais, Janeiro – Dezembro 1990, Ano XXXII (V da 2ª Série), nº 1-2-3-4, pág. 71 a 113
- LOURDES VALE, Maria e FREITAS PEREIRA, Manuel H, «Não aplicação do regime de transparência fiscal às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS)», *Fisco*, nº 17
- MAGALHÃES CORREIA, Jorge, «Transparência fiscal das sociedades profissionais», *Fisco*, nº 7
- PUPO CORREIA, Miguel A., *Direito Comercial*, 6ª Edição, Ediforum, Lisboa, 1999
- SÁ GOMES, Nuno de, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Rei dos Livros, Lisboa, 2003
- SÁ GOMES, Nuno de, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Rei dos Livros, Lisboa, 2000
- SALDANHA SANCHES, «Sociedades Transparentes: alguns problemas no seu regime», *Fisco* nº 17
- SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2000