



**Instituto Politécnico de Coimbra**  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Sandra Maria Fareleiro Castanheira Bekh

**IRC O Regime de Transparência Fiscal**

IRC O Regime de Transparência Fiscal

Sandra Maria Fareleiro Castanheira Bekh

ISCAC | 2016





**Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra**

## **O IRC**

### **O Regime da Transparência Fiscal**

Dissertação elaborada pela aluna nº12486, Sandra Maria Fareleiro Castanheira Bekh, no âmbito da unidade curricular de “Dissertação”, integrado no 2º ano do Mestrado em solicitadoria do ISCAC, sob a orientação do Doutor Benjamim Silva Rodrigues e coorientação do Doutor João Nogueira de Almeida

**Coimbra, Setembro, 2020**



## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser o autor deste projeto de dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação.

Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente projeto de dissertação.

## **AGRADECIMENTOS**

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

Agradeço primeiramente ao meu orientador Professor Doutor Benjamim Silva Rodrigues e ao meu coorientador Doutor João Nogueira de Almeida, pela disponibilidade, e pela ajuda que me prestaram ao longo deste percurso.

À Professora Doutora Roberta Remédio Marques pelo apoio e atenção sempre dispensadas.

A todo o pessoal do escritório Pinto Castanheira e Miguel Castanheira SROC, pelo material disponibilizado, e ajuda que me foram provendo ao longo deste ano.

À minha família, a todos sem exceção, os pais, os irmãos, e avó que sempre acreditam que este dia ia chegar, e me apoiaram e incentivaram, não só nesta fase, mas durante toda a vida. Em especial, ao meu pai e irmão, pela bibliografia e materiais disponibilizados.

A todos os amigos e colegas que me acompanharam na minha vida académica, à Joana e a Flora durante a licenciatura, ao Gerson, Sónia, flávia e Ana, durante o Mestrado.

E ao meu marido Ihor, por estar sempre ao meu lado quando eu precisei, pelo amor, carinho, paciência e confiança que depositou em mim.

A todos o meu muito obrigado, porque sem vós não teria sido possível.

## RESUMO

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

O referido regime, instituído em Portugal em 1989, visou, atingir três objetivos fundamentais: assegurar a neutralidade fiscal; eliminar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios; e combater a evasão fiscal. Após a sua entrada em vigor o RTF tem sofrido alterações. Nomeadamente, em Janeiro de 2014 foram aprovadas um conjunto de medidas de simplificação no tocante às sociedades de profissionais.

Posteriormente, em 31 de Dezembro de 2014, foi redigida uma nova Lei, sublinhando que os pressupostos para aplicação do regime às sociedades de profissionais terão que se verificar durante um determinado período de tempo. Para além da análise do funcionamento e evolução do referido regime em Portugal, é feito, no final deste trabalho, um estudo comparativo dos regimes relativos à tributação das sociedades de pessoas em três Estados-membros da União Europeia (UE). São eles: Espanha, França e Reino Unido. Pretende-se para o efeito analisar de forma crítica, normativa e comparativa estes regimes de transparência fiscal com a finalidade de propor alterações para o caso português. Este estudo insere-se, assim, no âmbito dos estudos qualitativos pois as análises comparativas permitem avaliar e comparar os regimes fiscais vigentes.

**Palavras-chaves:** IRC; Transparência; incidência; Fiscal; Estudo comparativo

## **ABSTRAT**

The Tax Transparency Regime (RTF) applies to certain companies or entities that, due to their characteristics, resemble companies of people, where the figure of the partners is predominant. As such, the effects of taxation on Corporate Income Tax (IRC), a legal entity of the company or entity, are disregarded, the respective income being taxed directly on the partners or members, even though there has been no distribution of profits.

However, the aforementioned regime, instituted in Portugal in 1989, aimed to achieve three fundamental objectives: to ensure fiscal neutrality; eliminate economic double taxation of profits earned to partners; and combat tax evasion. Since its entry into force, the RTF has undergone changes, namely, in January 2014, a series of simplification measures were approved with regard to professional societies.

Subsequently, on December 31, 2014, a new Law will have been drafted, prioritizing that the assumptions for the application of the regime to professional companies must be verified during a certain period of time. In addition to the analysis of the functioning and evolution of the aforementioned regime in Portugal, at the end of this work, a comparative study of the regimes relating to the taxation of corporations in three European Union (EU) member states is made: Spain, France and the United Kingdom. The purpose of analyzing, in a critical, normative and comparative manner, these tax transparency regimes with changes in proportions for the Portuguese case. This study is, therefore, within the scope of qualitative studies because comparative analyzes allow to evaluate and compare the current tax regimes.

**Keywords:** IRC; Transparency; incidence; Supervisor; Comparative study

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 - Resolução do caso prático .....	56
--	----

## LISTA DE SIGLAS E ACRÓNIMOS

Ac. – Acórdão

Al.<sup>a</sup> – alínea

al.as – alíneas

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

CC – Código Civil

Cfr. – Confira

CRP – Constituição da República Portuguesa

CGI -*Code Général des Impôts*

Ed. – Edição

MJ – Ministério da justiça

Et – Etecetera

N.º – número

N.ºs – números

Proc. - Processo

Ss. – Seguintes

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

Vol. – Volume

NCM - Microentidades

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

IAS - Indexante dos Apoios Sociais

PE – Pequenas empresas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CIT - O Corporate Income Tax

EU – União Europeia

DR – Demonstração de Resultados

DFC – Demonstração de Fluxos de Caixa

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

TOC – Técnico Oficial de Contas

CC – Contabilista certificado

ACE - Agrupamentos Complementares de Empresas

AEIE - Agrupamentos Europeus de Interesse Económico

CGAA – Cláusula Geral Anti-Abuso

IRS - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

RTF - Regime de Transparência Fiscal

TF - Transparência Fiscal

CIRC – Código do imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares

CC – Código Civil

CSC – Código das Sociedades Comerciais

LGT – Lei Geral Tributária

LLP - Limited Liability Partnerships

LP - Limited Partnerships

# ÍNDICE

INTRODUÇÃO .....	14
1 - DIREITO FISCAL (CONCEITO E ÂMBITO) .....	16
2- CONCEITOS PRELIMINARES.....	17
2.1. O tributo.....	17
2.2. Imposto vs. Taxa.....	17
2.3. O IRC (conceito e características).....	18
2.3.1. Base tributável .....	18
2.3.2. Taxas.....	19
2.3.3. Preços de transferência.....	19
2.3.4. Subcapitalização.....	19
2.3.5. Pagamentos a entidades não residentes sujeitam a um regime fiscal privilegiado .....	20
2.3.6. Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (Controlled Foreign Companies - CFC) .....	20
2.4. Incidência: conceito .....	21
2.4.1. Incidência real/objetiva.....	22
2.4.2. Incidência subjetiva/pessoal .....	22
3.1. Breve Enquadramento Histórico – A tributação das sociedades e o regime da transparência fiscal .....	26
3.1.1. Objetivos .....	27
3.1.2. Neutralidade fiscal .....	28
3.1.3. Combate à evasão fiscal e elisão fiscal.....	29
3.1.3.1 Normas Anti Abuso .....	29
3.1.4. Eliminação da dupla tributação económica .....	33
3.2. Âmbito subjetivo - Entidades abrangidas pela transparência fiscal .....	33
3.3. Momento da verificação dos pressupostos subjacentes à aplicação do regime .....	34
3.4. Apuramento do resultado a imputar e critérios de imputação .....	35
3.4.1. Resultado a imputar .....	35
3.4.1.3. Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.....	35
3.5. Tributação autónoma.....	36
3.5.1. Pacto social.....	38
3.6. A importância da contabilidade e dos registos contabilísticos e da existência dos documentos de suporte no controlo da transparência fiscal .....	39

4 – Regimes de tributação das sociedades .....	43
4.1. Espanha .....	43
4.1.1. Evolução histórica .....	43
4.1.2. Objectivos.....	43
4.1.3. Incidência e opção de adesão .....	44
4.1.4. Tributação sobre o rendimento da sociedade .....	45
4.1.5. Obrigações acessórias .....	46
4.2. França.....	46
4.2.1. Evolução histórica .....	46
4.2.2. Objectivos .....	46
4.2.3. Incidência e Opção de adesão.....	47
4.3. Reino Unido.....	50
4.3.1. Obrigações acessórias .....	52
4.4. Análise comparativa – Portugal, Espanha, França e Reino Unido.....	52
5 – CASO PRÁTICO.....	55
5.1. Caso prático - sociedades de profissionais.....	55
5.2. Perguntas Práticas.....	57
CONCLUSÃO .....	61

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho foi elaborado no âmbito da disciplina de Dissertação, incluída no segundo semestre, do Mestrado em solicitadoria, sobre a orientação do Doutor Benjamim Silva Rodrigues e coorientação do Doutor João Nogueira de Almeida.

Esta monografia pretende contribuir para a compreensão do IRC e da sua incidência, nomeadamente no que diz respeito ao Regime da Transparência Fiscal.

Esta versa sobre o regime da transparência fiscal em Portugal e tem como desiderato fornecer uma perspetiva global do mesmo, desde o enquadramento histórico às principais características e objetivos, analisando também o âmbito subjetivo e o seu *modus operandi*. Tratando-se de um regime que sofreu significativas alterações aquando da reforma do Código do IRC em 2014, assume particular relevância identificar as modificações introduzidas, bem como analisar o seu alcance e correspondentes implicações práticas na esfera dos sujeitos passivos.

A metodologia desenvolvida nesta investigação é composta por três vertentes. A primeira vertente tratou-se de uma pesquisa profunda a nível de jurisprudência e fontes eletrónicas sobre os diversos temas aqui expostos.

Na segunda vertente, uma exposição oral que serviu, para além de método de avaliação, para consolidar conhecimentos e perceber a direção a tomar no trabalho escrito.

Por fim a terceira vertente é a redação propriamente dita desta monografia.

É comumente aceite a ideia que o sistema contabilístico de um país é determinado pelo seu meio envolvente, político, económico, social e legal (Rodrigues et al., 2011). A evolução da contabilidade no contexto atual é caracterizada por um fenómeno de harmonização e normalização internacional.

Este trabalho encontra-se dividido em 4 grandes partes. Numa primeira parte iremos enquadrar historicamente o nosso trabalho em matéria no direito fiscal seguindo pelo conceito e evolução do país como estado de direito e pelos princípios constituintes.

Na segunda parte deste trabalho iremos explicar alguns conceitos preliminares, sobre o que é o tributo e as suas características e a diferenciação entre imposto e taxa e sobre onde se enquadra o IRC.

Na terceira parte deste trabalho iremos debruçar-nos sobre o IRC, o seu conceito e características. Nesta parte, iremos também focar-nos no conceito da incidência, real e pessoal, dividindo ambas nas suas formas, positiva e negativa), concluindo esta etapa numa averiguação da extensão deste imposto que irá dar continuidade á quarta parte deste estudo.

Na quarta parte do nosso trabalho iremos focar-nos no objeto deste: o regime de transparência fiscal. Neste ponto, iremos tentar explicar de forma aprofundada toda a envolvimento deste regime. Começando por um breve enquadramento histórico, onde veremos quais os objetivos da sua criação, a sua noção, características genéricas e estrutura. Neste ponto iremos dar um exemplo da mais importante exceção a este regime, explicando-a aprofundadamente e esclarecendo, do nosso ponto de vista, o porquê de esta ser uma anomalia no sistema fiscal. Para terminar esta quarta e última parte daremos uma breve explicação dos diversos exemplos deste regime em três países. Espanha, França e EUA.

Após este breve resumo concluiremos quais os pontos fortes e fracos de cada um, fazendo uma comparação dos três países supramencionados com o atual regime da transparência fiscal do nosso país, tal como era o objetivo do presente trabalho.

Para terminar consolidaremos os conhecimentos adquiridos na parte final do nosso trabalho com uma breve conclusão, acerca dos resultados do nosso trabalho.

## **1 - DIREITO FISCAL (CONCEITO E ÂMBITO)**

O Direito Fiscal é um ramo do direito público que contém um conjunto de regras jurídicas (gerais e obrigatórias) e que prevê os termos em que são cobrados e determinados os montantes dos impostos a arrecadar aos cidadãos. Estes impostos podem incidir diretamente sobre o rendimento das pessoas singulares ou coletivas, sobre o seu património (imposto sobre as sucessões e doações) ou, indiretamente, sobre o consumo de bens (imposto sobre o valor acrescentado, sobre o tabaco, sobre os produtos petrolíferos, sobre o consumo de bebidas alcoólicas e ainda imposto automóvel).

O Direito Tributário, também conhecido como Direito Fiscal, é uma subdivisão do Direito Financeiro e é também ramo do Direito Público que lida com as leis que regulam a arrecadação de tributos, bem como a fiscalização dos mesmos. Este concentra-se no estudo das normas relativas ao estabelecimento e coleta dos tributos, bem como a relação jurídica resultante de tal ato.

O objeto da matéria é a obrigação tributária, sendo que esta pode ser uma obrigação de dar (entregar a moeda ao ente público) ou ainda uma obrigação de fazer ou não fazer (emissão de nota fiscal ou ato similar).

A principal utilidade do estudo da matéria tributária reside no combate de possíveis abusos que possam ser cometidos pelo fisco, numa ânsia de arrecadar tributos como subsidio dos mais diversos projetos, ou então uma possível usurpação de riquezas individuais, ou ainda a utilização da área fiscal como ferramenta de manobra política.

Assim, através da lei, derivada dos estudos da matéria tributária, encontramos a única forma de regular e atribuir tributos aos diversos componentes da sociedade envolvida. Isso obriga, necessariamente que o Estado faça um planeamento racional de seus gastos e receitas que financiarão todo e qualquer projeto por este subvencionado.

## **2- CONCEITOS PRELIMINARES**

### **2.1. O tributo**

Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” É a obrigação imposta às pessoas jurídicas de recolher valores.

É vulgarmente chamado por imposto, embora tecnicamente este seja mera espécie dentre as modalidades de tributos.

Existem vários tipos de tributos entre eles, o imposto, a taxa e a várias contribuições para o estado.

### **2.2. Imposto vs. Taxa**

O imposto é uma prestação pecuniária unilateral, definitiva e coativa, fixada por lei exigida às pessoas com capacidade contributiva, a favor de entidades que desenvolvem ou exercem funções públicas.

Com vista à satisfação de necessidades coletivas e que não tem carácter de sanção de ato ilícito.

O objetivo deste é Realização de funções públicas de carácter coletivo (exemplo: educação, saúde, cresce, segurança, etc.) e não tem carácter sancionatório de ato ilícito. Todavia, o imposto pode prosseguir objetivos económicos, de incentivo ou desincentivo ao desenvolvimento sectorial ou global.

Por outro lado, a Taxa tem todas as características do imposto exceto a unilateralidade, ou seja, a taxa é bilateral. A bilateralidade da taxa exprime-se pela exigência de o pagamento ser uma contrapartida à utilização ou possibilidade efetiva de utilização de bens públicos.

Ainda é importante referir que a multa tem todas as características do imposto excepto, o aspeto da falta de sanção, ou seja, a multa tem carácter de sanção. Pode ainda falar-se de taxa

enquanto elemento constitutivo do tipo tributário específico. Neste caso, a taxa de imposto é a percentagem que vai incidir sobre a coleta, consubstanciando a quantificação do facto tributário relevante no tributo.

### **2.3. O IRC (conceito e características)**

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) incide sobre os rendimentos obtidos, pelos sujeitos passivos abaixo referidos, durante o período de tributação, mesmo que sejam provenientes de atos ilícitos. Nos termos do Código do IRC, são sujeitos passivos deste imposto as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (“IRS”) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas.

De acordo com o Código do IRC, no que respeita aos sujeitos passivos residentes, i.e, aqueles que tenham sede ou direção efetiva em território nacional, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território nacional “*worldwide income principle*”. Por outro lado, os sujeitos passivos não residentes, apenas serão sujeitos a tributação em Portugal relativamente aos rendimentos (relativamente aos rendimentos obtidos em Portugal).

O Código do IRC prevê algumas isenções, aplicáveis, nomeadamente, aos rendimentos obtidos pelo Estado, regiões autónomas, autarquias locais, instituições de segurança social e aos rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas.

#### **2.3.1. Base tributável**

A matéria coletável obtém-se, nos termos do Código do IRC, art.º 15.º, no caso de entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, pela dedução ao lucro tributável, de montantes correspondentes a prejuízos fiscais e benefícios fiscais que possam consistir em deduções ao lucro tributável.

No caso das restantes entidades residentes, a matéria coletável obtém-se pela dedução ao rendimento global de gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, e de benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento.

O lucro tributável das entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade (CIRC, 17º).

No caso das entidades que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola o rendimento global é formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (IRC, 53º).

### **2.3.2. Taxas**

O Código do IRC prevê alguns regimes que impõem correções para efeitos da determinação da matéria tributável, de entre os quais salientamos os seguintes:

### **2.3.3. Preços de transferência**

O regime dos preços de transferência impõe que os termos ou condições contratados, aceites e praticados nas operações comerciais e nas operações financeiras entre entidades relacionadas (residentes ou não residentes) devam ser substancialmente idênticos aos que seriam contratados, aceites e praticados em operações comparáveis entre entidades independentes em condições de mercado.

Considera-se, em termos gerais, que existem relações especiais entre duas empresas quando uma das entidades é capaz de influenciar significativamente a gestão da outra entidade.

### **2.3.4. Subcapitalização**

Nas situações em que existe um endividamento excessivo de um sujeito passivo de IRC para com uma entidade com a qual mantém relações especiais, não residente em Portugal ou em qualquer outro Estado-membro da UE, os juros suportados relativos à parte considerada em excesso não são dedutíveis no que diz respeito à determinação do lucro tributável.

O endividamento diz-se excessivo quando for superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio do sujeito passivo.

### **2.3.5. Pagamentos a entidades não residentes sujeitam a um regime fiscal privilegiado**

De acordo com este regime, as importâncias pagas ou devidas por um sujeito passivo a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

Para que o referido regime não seja aplicado, o sujeito passivo tem de provar que os pagamentos efetuados correspondem a operações efetivamente realizadas e que não têm um carácter anormal ou que não em montante exagerado.

### **2.3.6. Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (Controlled Foreign Companies - CFC)**

Através do regime dos CFCs, Portugal pretende tributar os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, através da sua imputação direta (sem necessidade de distribuição) aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, pelo menos 25 % das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades.

Considera-se que uma entidade está submetida a um regime fiscal mais favorável nos seguintes casos.

Quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Quando aquela não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC no país de residência.

Quando o imposto efetivamente pago seja igual ou inferior a 60% do IRC que seria devido se a sociedade fosse residente em território português.

## 2.4. Incidência: conceito

Existem duas fases na vida do imposto. A 1ª Fase, a fase da criação e do estabelecimento das regras da incidência do imposto, e a 2ª Fase, a fase da aplicação, administração e gestão do imposto, onde se dão lançamento a liquidação e a cobrança deste.

A fase da vida do imposto através do qual se define em termos gerais e abstratos o que é tributável e a quem é tributado.

Esta etapa da criação dos impostos é da exclusiva competência da Assembleia da República na qual o faz através de uma lei formal própria, podendo delegar no governo essa capacidade, permitindo assim que o governo através de um decreto-lei crie impostos (terá de ter autorização da A.R. para essa execução) [art.º 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP].

No dicionário jurídico de conceitos,<sup>1</sup> é a aceção normativa do facto tributário, a realidade prevista pela norma tributária e sobre a qual esta incide, ou seja, a descrição legal do facto tributário.

Ainda do ponto de vista de Victor Faveiro<sup>2</sup>, esta palavra define o objeto do imposto e a realidade por ele abrangida em relação às normas jurídicas da incidência.

O IRC incide sobre os rendimentos que as empresas obtêm, no período de tributação, mesmo quando provêm de atos ilícitos. No final do período é apurado o resultado líquido do exercício e a partir daí é calculado o valor de IRC a pagar ou a receber.

O IRC tem dois tipos de incidência, a objetiva ou real e a subjetiva ou pessoal, e dentro de cada uma delas existem as incidências positivas e negativas, ou seja, são de incidência positiva (do ponto de vista dos Estado) tudo o que for a pagar e de incidência negativa as isenções. Fala-se de incidência negativa porque a norma de isenção paralisa o efeito constitutivo da obrigação de imposto decorrente da operância da norma tributária.

---

<sup>1</sup> Pelo professor Alberto Xavier, Man Dir. Fiscal, 248, vem dito que incidência (no âmbito do direito fiscal)

<sup>2</sup> Noções Fundamentais Dir. Fiscal português, ed. 1984, 1.º - 284

### **2.4.1. Incidência real/objetiva**

Segundo Victor Faveiro, fala-se de incidência real quando se referem aos tipos de factos ou realidades declaradas como objeto do imposto. A incidência objetiva ou real, prevista no n° 3 do artigo 4° do CIRC, determina o que é que está sujeito a IRC, ou seja, quais são as operações que estão sujeitas a imposto:

- a) Rendimentos relativos a imóveis;
- b) Ganhos que resultam de transmissão onerosa de partes representativas do capital;

Atividades de profissionais de espetáculos ou desportistas;

c) Rendimentos provenientes de (exceto quando constituem encargo de estabelecimento estável fora do território português):

c.1) Propriedade intelectual ou industrial;

c.2) Uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;

c.3) Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades;

c.4) Prémios de jogo, lotarias, rifas;

c.5) Comissões recebidas na intermediação de contratos.

### **2.4.2. Incidência subjetiva/pessoal**

Victor Faveiro refere ainda que são de sujeição pessoal quando se referem aos tipos de pessoas entidades ou qualidades pessoais ou orgânicas de cuja correspondência ao normativo legal resultava a sujeição ao imposto em causa, relativamente aos factos compreendidos na norma de incidência real.

A incidência subjetiva ou pessoal determina quem é que está sujeito a IRC, ou seja, quem é que são os sujeitos passivos de IRC. No âmbito do artigo 2° do CIRC estão sujeitos os seguintes casos:

Sujeitos passivos residentes com personalidade jurídica, nomeadamente:

- 1) Sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial;
- 2) Cooperativas;
- 3) Empresas públicas;
- 4) Outras entidades de direito público ou privado;

Sujeitos passivos residentes sem personalidade jurídica, nomeadamente:

- 1) Heranças jacentes;
- 2) Associações e sociedades civis sem personalidade jurídica;
- 3) Sociedades civis ou comerciais que ainda não tenham registo definitivo.

Sujeitos passivos não residentes, nomeadamente as entidades que obtenham em território nacional rendimentos não sujeitos a IRS.

Os sujeitos passivos residentes subdividem-se ainda em duas categorias. Os que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola são tributados em IRC pelo lucro que obtenham. Os que não exercem a título principal são tributados em IRC pelo seu rendimento global, ou seja, à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias de IRS.

Nos sujeitos passivos não residentes é tido em consideração se possuem ou não estabelecimento estável em território nacional, caso o possuam são tributados sobre o lucro imputável a esse estabelecimento. Caso não possuam estabelecimento estável serão tributados pelas diversas categorias em sede de IRS.

### 3 - O REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

Já falamos do IRC do seu conceito e características. Neste âmbito existe o regime da transparência fiscal.

Ao contrário do IRC onde existe a distinção a nível fiscal entre a sociedade e os sócios, no regime de transparência fiscal estes são vistos como uma e a mesma coisa.

Esta caracteriza-se por imputar aos sócios de sociedades de profissionais a matéria coletável das respetivas sociedades, sendo aqueles tributados em sede de IRS, ou seja, no IRC quando o lucro é imputado aos sócios, a sociedade paga IRC e os sócios IRS. No Regime de transparência Fiscal, como os sócios e a sociedade são, apenas para efeitos fiscais, a mesma pessoa não existe o pagamento do IRC.

Existe uma exceção neste regime, a tributação autónoma. Do nosso ponto de vista a tributação autónoma é uma anomalia fiscal. Pois o lucro não é imputado aos sócios como se de IRC se trata-se.

Apesar das sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal terem o seu rendimento apurado segundo as regras do IRC, os resultados são repercutidos nos sócios, sendo tributados em IRS, transferindo-se a tributação da sociedade para os sócios, pessoas singulares. Com a Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, o conceito de sociedade profissional foi alargado para abarcar também as sociedades cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, em qualquer dia do período de tributação, o número de sócios não seja superior a 5, nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público, e pelo menos 75% do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

Com o alargamento deste conceito, muitos profissionais que até agora não estavam incluídos neste regime, como arquitetos, engenheiros e médicos, podem ver o seu esforço fiscal aumentar.

A tributação em sede de IRS pode chegar até 53%, ao contrário da tributação em sede de IRC<sup>3</sup>.

A transparência fiscal que tanta polémica e dúvidas tem gerado devido a recentes alterações é um regime fiscal que visa assegurar a igualdade de tratamento fiscal entre sócios de sociedades de profissionais e profissionais independentes titulares de rendimentos da categoria B de IRS.

Esta caracteriza-se por imputar aos sócios de sociedades de profissionais a matéria coletável das respetivas sociedades, sendo aqueles tributados em sede de IRS, com efeito, as sociedades abrangidas pela transparência fiscal não são tributadas em IRC à exceção de eventuais tributações autónomas, sendo os seus sócios tributados em IRS pelo englobamento da matéria coletável que, proporcionalmente lhes couber nos restantes rendimentos auferidos.

A Lei n.º 2/2014, que legislou a tão divulgada reforma do IRC, introduziu um novo conceito de sociedades de profissionais para efeitos de aplicação do regime da transparência fiscal. O legislador manteve o conceito de sociedade de profissionais, aquela que é constituída para o exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios, pessoas singulares, sejam profissionais dessa atividade.

Por outro lado, foram introduzidos outros requisitos legais para o que se considera sociedade de profissionais para efeitos de aplicação do regime de transparência fiscal, ou seja, as sociedades cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais previstas na lista anteriormente referida, desde que, cumulativamente, em qualquer período de tributação:

- a) O número de sócios não seja superior a cinco;
- b) Nenhum dos sócios seja uma pessoa coletiva de direito público;
- c) Pelo menos, 75% do capital seja detida por profissionais que exerçam as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

---

<sup>3</sup> . O regime de transparência fiscal está contemplado no IRS no **anexo D**, que deve ser preenchido individualmente, pelos sócios ou membros das pessoas coletivas sujeitas ao regime de transparência fiscal.

A transparência fiscal aplica-se às seguintes sociedades, com sede ou direção efetiva em território nacional, são elas as sociedades civis não constituídas sob forma comercial, as sociedades de profissionais, e as sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público.

### **3.1. Breve Enquadramento Histórico – A tributação das sociedades e o regime da transparência fiscal<sup>4</sup>**

O regime da transparência fiscal, aplicado a determinadas entidades sujeitas a IRC, foi criado em 1988 com três objetivos distintos, mas só foi instituído em Portugal em 1989.

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

Daqui sai uma problemática. De saber se pode ou deve ou não haver um imposto sobre o rendimento das sociedades, com caráter autónomo, consiste em averiguar se estas são centros autónomos de imputação de rendimentos.

Posto isto, alguns autores<sup>5</sup> são da teoria de que a tributação de rendimento devia ser única e exclusivamente constituída por um imposto pessoal que assenta na capacidade contributiva individual de cada um. Isto é no que respeita os lucros que não são distribuídos aos sócios, estes têm um efeito positivo no valor do património de cada uma das participações societárias. Os apoiantes desta teoria consideram que as sociedades são “máscaras” aos verdadeiros criadores de rendimentos, os sócios.

---

<sup>4</sup> A razão de ser do regime fiscal da transparência fiscal Desenvolvi no enquadramento o porquê de o RTF ter sido necessário

<sup>5</sup> Nomeadamente, Basto, JG (1980) em O imposto sobre as sociedades e do pessoal de rendimento – separação ou integração? Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, pp19 e 20

Ainda, reforçam estas teorias apoiando-se nas situações que possam criar dupla tributação aos sócios. Ou seja, uma primeira tributação em imposto sobre as próprias sociedades e de novo sobre o rendimento dos respetivos sócios.

Outros autores<sup>6</sup>, destacam o chamado princípio do benefício, ou seja, o facto de estas sociedades de capitais gozarem de certos privilégios como é o exemplo da responsabilidade limitada dos sócios. Funcionando assim o imposto como uma contra partida a este benefício.

Este imposto sujeita a tributação dos lucros das sociedades com sede num país que afluí para o património individual de residentes no estrangeiro. Isto iria ter como efeito, no caso de este não ser tributado, que a riqueza produzida no país de sede da sociedade nunca chegasse a ser tributado nesse país mas sim noutra.

Argumenta-se<sup>7</sup> ainda que permite controlar outros impostos ligados com a atividade empresarial, nomeadamente através da exigência de estabelecer obrigações contabilísticas para efeitos de apuramento da base tributável.

Mesmo assim, a realidade é a de que na maioria dos sistemas fiscais, a tributação das sociedades em simultâneo, com a tributação de pessoas singulares.

Contudo, e como se designa o objeto do nosso estudo, existem exceções a este regime dualista. Quando as características dos sócios são mais predominantes para a sociedade do que quaisquer contribuições materiais que estes possam facultar. Assim nestes casos a sociedade é desconsiderada como sujeito, para efeitos de tributação sobre o rendimento, surgindo assim, o RTF.

### **3.1.1. Objetivos**

A neutralidade fiscal a eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos aos sócios e o combate á evasão fiscal, sendo que este último ainda parece ter algum caminho a percorrer, na medida em que o código do IRC permite a existência de entidades em que a sua matéria coletável varie de ano para ano conforme o que lhe seja mais vantajoso.

---

<sup>6</sup> Pereira (2011)

<sup>7</sup> Ainda Pereira (2011)

O sistema fiscal vigente até à década de 80 não contemplava o regime da transparência fiscal em sede de impostos sobre o rendimento, tendo este sido acolhido no âmbito da integração de Portugal na Comunidade Económica Europeia, por via do Código do IRC, estatuído pelo Decreto-lei n.º 442-B/88. Afigura-se como um regime de tributação que se caracteriza, essencialmente, pela imputação aos sócios ou membros da entidade transparente da respetiva matéria coletável, em sede de IRS. Segundo Saldanha Sanches, as sociedades transparentes são 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). O fundamento principal tem a ver com o facto de este regime não vislumbrar qualquer benefício fiscal mas antes consubstanciar um elemento estruturante do próprio sistema fiscal. “...regime de tributação que se caracteriza, essencialmente, pela imputação aos sócios ou membros da entidade transparente da respetiva matéria coletável, em sede de IRS.”

Os objetivos essenciais que fundamentam o regime da transparência fiscal, apresentados desde logo aquando da sua adoção no ordenamento jurídico nacional, são como já anteriormente dissemos, três: a neutralidade fiscal, o combate à evasão fiscal e a eliminação da dupla tributação económica

### **3.1.2. Neutralidade fiscal**

Este princípio tem subjacente a ideia de que rendimentos idênticos devem originar uma tributação idêntica. Conforme referido por 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 alguns autores, são as únicas que têm capacidade contributiva e, por isso, devem ser consideradas as grandes protagonistas de qualquer sistema fiscal.»

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

Ora no nosso entender, como, qualquer sociedade prevenida e que pense iniciar a sua atividade em devido mercado, faz um estudo desse mesmo mercado, acaba desse modo por ficar a conhecer as leis e tributações que mais se adequam ao seu negócio. Por esta razão, e na

nossa opinião (entendimento), não concordamos que este objetivo tenha sido atingido, pois a sociedade será sempre influenciada pela forma jurídica escolhida.

### **3.1.3. Combate à evasão fiscal e elisão fiscal**

O segundo objetivo que terá motivado a criação do RTF é o combate à evasão fiscal, no seu sentido amplo.

Prende-se com a preocupação do legislador em criar normas anti abuso para evitar a criação de sociedades apenas com o intuito de afastar dos seus sócios a tributação sobre o rendimento, transferindo-a dessa forma para o rendimento da sociedade, por se revelar mais vantajosa. Isto é, a abolição de qualquer negócio jurídico considerado abusivo.

Este objetivo está intimamente ligado aos anterior, na medida em que o se pretende é dissuasão dos sujeitos passivos da opção pela forma societária com o único intuito de reduzir o valor da coleta fiscal, conferindo-lhes o mesmo enquadramento fiscal que teriam naturalmente, se não houvesse interposição da entidade transparente<sup>8</sup>. Neste sentido, apesar de naquela data este objetivo não ter tradução prática, não significa que não a venha a ter no futuro<sup>9</sup>.

Atualmente, O RTF contempla realmente o combate à evasão e à fraude fiscal, dado que a taxa do IRC foi diminuindo gradualmente estando desde 2015 fixada nos 21%. Ao contrário do sucedido com as taxas de IRS.

Ainda vale a pena referir a propósito deste objetivo, as Cláusulas anti abuso<sup>10</sup>, tendo destaque dois artigos. O artigo 38.º, n.º 2, ou CGAA da LGT e Artigo 39.º no que diz respeito à Simulação dos negócios jurídicos”

#### **3.1.3.1 Normas Anti Abuso**

Os comportamentos evasivos e fraudulentos, em matéria fiscal, por parte dos sujeitos passivos de imposto, impõem ao legislador fiscal a necessidade de criar normas que possam contrariar aqueles comportamentos e garantir a prossecução das necessidades financeiras do estado, nos termos constitucionalmente previstos (art 103.º/1 CRP)

---

<sup>8</sup> Sociedade que utiliza e é regida pelo RTF.

<sup>9</sup> Tal como afirma Vale & Pereira (1990:40), refere ainda que se deve buscar a “justificação para o regime nos outros objetivos prosseguidos pelo mesmo”

<sup>10</sup> (art.º 38.º, n.º 2 da LGT)

Acontece porém que, novas normas, dirigidas a impedir certas práticas, podem gerar condições para que, novas práticas sejam adotadas, no domínio do planeamento fiscal. O que significa que sempre o legislador estará confrontado com esse desafio, mesmo admitindo que a inconstância dos quadros legais, se repercute negativamente sobre a segurança e certezas jurídicas.

É neste contexto que Carlos Paiva<sup>11</sup> fala que surgem as normas anti abuso. Estas procuram adequar o texto da lei de forma a impedir o sujeito passivo a continuar a usar o quadro atual anterior, retirando-lhe assim as vantagens que possuía anteriormente.

Temos então dois sentidos no que diz respeito às normas anti abuso, sentido amplo e sentido restrito.

Num sentido amplo todas aquelas normas que impõem limites a uma decisão que constitui o livre exercício de um direito. Como é o caso do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, temos a chamada CGAA ou Cláusula Geral Anti Abuso, de direito em sede fiscal surgiu no nosso ordenamento jurídico com a Lei de Orçamento de Estado para 1999 (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, artigo 51.º, n.º 7), a qual aditou ao Código de Processo Tributário o artigo 32.º-A. Posteriormente, a referida CGAA foi integrada no artigo 38.º, n.º 2, da LGT através da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho. A norma em apreço sofreu fortes críticas, quer pela sua primeira integração sistemática, quer pela deficiente redação

Neste contexto, a Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro introduziu alterações à redação da CGAA

Com vista a combater o planeamento fiscal abusivo e outras práticas fiscais agressivas, em especial por parte das empresas, foi aprovada a Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva (UE) n.º 2016/1164 (“Diretiva”).

Este Documento agrega um conjunto de sugestões da Comissão, a propósito das recomendações emitidas pela OCDE, para combater a erosão da base tributável e a transferência de lucros.

A referida Lei reforça ainda o combate às práticas de evisão fiscal, transpondo a Diretiva da União Europeia acima referida. Esta altera as regras de imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, de tributação à saída, de

---

<sup>11</sup> No livro “Das infrações fiscais à sua persecução processual - 2a Edição”

limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento e da cláusula geral anti abuso. Com o novo n.º 2 do artigo 38.º da LGT deixa de ser necessário identificar como finalidade principal a obtenção de uma vantagem fiscal.

Já Catarina Ferreira Amorim Jurista<sup>12</sup> escreve que<sup>13</sup> - “ Pese embora o facto de não ser uma matéria inovadora, o artigo 38.º n.º 2 da Lei Geral <sup>14</sup>Tributária (LGT) – que estatui a CGGA – gera controvérsia tanto pela sua natureza, como pelos efeitos que produz, e bem assim, quanto à sua interpretação e aplicação ao caso concreto.”

Após quase treze anos da entrada em vigor da Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro no Ordenamento Jurídico português – que acordou uma nova redação ao artigo 38.º n.º 2 da LGT –, a CGAA, a Cláusula Geral Anti Abuso continua a ser uma incógnita jurídica, com base em noções muito subjetivos, vagos e de parca aplicação prática.

Mas então o que é a CGAA? Segundo SANCHES ( 2003 ) é a CGAA «(...) que permite à Administração Fiscal, caso consiga demonstrar que uma certa forma jurídica foi utilizada apenas para obter uma redução inaceitável da carga fiscal – inaceitável por se realizar contra uma intenção contrária e claramente expressa pelo legislador fiscal – anular os efeitos fiscais desse negócio jurídico.»

Esta norma permite que ao seu abrigo, comportamentos que os contribuintes desenvolvam e que tenham por base a eliminação, redução e diferimento de impostos, possam ser corrigidos (sem alterar o sentido económico da operação) e tributados pela AT, de modo a evitar a evasão fiscal por meio deste artifício.

A base de incidência desta norma são comportamentos perfeitamente legais do ponto de vista do normativo civil. No entanto, apesar de legais, estas atuações podem ser consideradas como sendo de abuso de direito. Havendo abuso cabe à AT a sua correção. Face a determinado comportamento, e mais uma vez atuando em reação e à posteriori dos factos ocorridos, conseguindo verificar e provar que os fins económicos seriam possíveis de alcançar nos mesmos valores, com meios menos rebuscados e estruturas negociais mais usuais. Mostrando que a única diferença entre o modo como os negócios em causa foram montados e o modo como

---

<sup>12</sup> Licenciada em direito e mestre em direito fiscal pela universidade Católica portuguesa – Porto no artigo Cláusula geral anti abuso - Reflexões e aplicação à realidade empresarial

<sup>13</sup> Artigo retirado da revista, *Revisores e Auditores Janeiro\_Março 2014*

<sup>14</sup> Paralelismo ou ligação aos institutos jurídicos da evasão fiscal, elisão fiscal, fraude fiscal, tributação autónoma, normas anti abuso fiscal (art.º 38.º, n.º 2 da LGT) e a CGAA

consegue provar que se poderiam processar, podendo deste modo a AT tributar a transação como esta deveria ter ocorrido. Eliminando assim a evasão fiscal que os contribuintes pretendiam.

A figura jurídica presente na norma em estudo mais do que “evasão” fiscal deveria ser designada por “evitação” fiscal, uma vez que não está subjacente um comportamento infrator de qualquer norma, um comportamento ilícito. Em causa estão comportamentos lícitos do ponto de vista legal, se bem que abusivos do espírito unificador e orientador do léxico normativo. Ao longo do trabalho iremos utilizar a expressão “evasão fiscal” com um sentido mais amplo, de modo a abranger assim comportamentos lícitos e ilícitos, no seguimento da maioria dos estudiosos da matéria, como NABAIS (2005).

Torna-se importante deixar referido que, o ónus da prova que permite a aplicabilidade da CGAA cabe unicamente à AT, tal como também é dito por SANCHES ( 1998 ) «(...) podemos limitar este poder administrativo a um domínio bem definido: a desconsideração de certos negócios claramente artificiais cabendo o ónus da artificialidade à Administração Fiscal.»

Temos ainda o Artigo 39.º sobre a simulação dos negócios jurídicos que trancreve - “ 1 — Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. 2 — Sem prejuízo dos poderes de correção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade.”

Este artigo foi sido Revogado pela Lei nº 83-C/2013 de 31-12-2013, Artigo 216.º - Norma revogatória no âmbito da LGT republicada pelo Decreto-Lei nº 398/98 de 17-12-1998, ANEXO - Lei geral tributária. Assim o art.º O art.º 39 d DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro, - Simulação dos negócios jurídicos revoga o n.º 2 do art.º 39.º deixando de existir dependência de decisão judicial que declare sobre a nulidade, da tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico sem prejuízo dos poderes de correção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária

Ficando apenas o art.º 39 d DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro, - Simulação dos negócios jurídicos:

1 - Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.

2 - (Revogado.)

### **3.1.4. Eliminação da dupla tributação económica**

Em terceiro e último lugar surge a eliminação da dupla tributação económica dos lucros. Este consiste na tributação do mesmo rendimento em dois sujeitos passivos com identidades diferentes, relativamente ao mesmo período, Isto é o regime de transparência fiscal impede que o rendimento das sociedades seja tributado em sede de IRC, imputando-o antes aos sócios que as compõem e tributando-o na respetiva esfera individual, pelo que assim se garante que a tributação desse rendimento ocorre uma só vez.

Assim no RTF, este processo não se verifica uma vez que todo o rendimento da sociedade irá ser imputado ao sócio e só e apenas nesse nível vai ser tributado, não havendo por isso, tributação do rendimento da sociedade ao nível do IRC. Posto isto o rendimento é tributado apenas uma vez, na esfera do sócio ou membro, consoante se trate de uma sociedade ou de uma entidade prevista no art.º 6 do CIRC.<sup>15</sup>

O legislador foi ainda capaz de prever outras implicações tais como:

- A exclusão da base de apuramento do lucro tributável do IRC de rendimentos já anteriormente tributados, desde que verificados os requisitos previstos nos art.º 51.<sup>16</sup>

## **3.2. Âmbito subjetivo - Entidades abrangidas pela transparência fiscal**

O artigo 6º do CIRC dita que a transparência fiscal aplica-se a, sociedades civis não constituídas sob forma comercial, sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do

---

<sup>15</sup> Como curiosidade o legislador foi ainda capaz de prever outras implicações tais como:

- A exclusão da base de apuramento do lucro tributável do IRC de rendimentos já anteriormente tributados, desde que verificados os requisitos previstos nos art.º 51.º . De entre estes requisitos, consta que o sujeito passivo não esteja abrangido pelo RTF (nº1, al. c)). Na Determinação da matéria coletável ou dos lucros ou prejuízos das sociedades e outras entidades indicadas no art.º 6 do CIRC não poderá ser aplicada a exclusão do art.º 51.º do mesmo código, uma vez que não se pode eliminar a dupla tributação num regime que já a elimina, e como tal onde ela não se verifica.

exercício social, a um número de sócios não superior a 5 e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público.

No âmbito subjetivo de aplicação do regime da transparência fiscal encontra-se definido no n.º 1 do art. 6.º do código do IRC, o qual nos indica que «[...] é imputada aos sócios ... a matéria coletável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direção efetiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros.

### **3.3. Momento da verificação dos pressupostos subjacentes à aplicação do regime**

No que se refere à perspetiva temporal, convém notar que, segundo o n.º 9 do art. 8.º do Código do IRC, «[...] o facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação [...]», sendo tal princípio aplicável também às sociedades de transparência fiscal, salvo nas situações previstas no art.º 72.º (transformação de sociedades) – . N estes casos, no exercício em que ocorre a transformação, devem ser segregados os períodos anterior e posterior à transformação e, para cada um deles, determinado o lucro correspondente. .

Assim, pelo princípio da especialização dos períodos de tributação, o cumprimento dos requisitos legalmente estabelecidos apenas poderá ser aferido no término do período. Qualquer que seja o dia em análise, os pressupostos subjacentes ao regime terão de verificar-se, sob pena de a sociedade passar a estar sujeita ao regime normal de tributação em sede de IRC - sem prejuízo das sociedades de profissionais tipificadas na subalínea 2) da alínea a) do art. 6.º, em que bastará que as condições definidas se verifiquem «[...] durante mais de 183 dias do período de tributação [...]».

“Qualquer que seja o dia em análise, os pressupostos subjacentes ao regime terão de verificar-se, sob pena de a sociedade passar a estar sujeita ao regime normal de tributação em sede de IRC

### **3.4. Apuramento do resultado a imputar e critérios de imputação**

#### **3.4.1. Resultado a imputar**

No que concerne ao resultado a imputar aos sócios, as sociedades de transparência fiscal dividem-se em duas categorias, as Sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens, e os agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

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

##### **3.4.1.2. Sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens**

A este caso, aplica-se o disposto no n.º 1 do art. 6.º do Código do IRC, segundo o qual «[...] é imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria coletável, determinada nos termos deste Código [...]».

##### **3.4.1.3. Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.**

No segundo caso, por seu lado, será aplicável o n.º 2 do art. 6.º do Código do IRC, o qual preconiza que «[...] os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico [...] são também imputáveis diretamente aos respetivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável».

Temos então que as sociedades de transparência fiscal devem apurar a matéria coletável segundo os critérios definidos no Código do IRC, tal como qualquer outro sujeito passivo desse imposto. Também a dedução de prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação anteriores àquele em que a sociedade ficou enquadrada na transparência fiscal é possível, segundo as

regras gerais determinadas pelo art. 52.º do Código do IRC. É o montante assim apurado que será imputado aos sócios, caso seja positivo.

Já o tratamento aplicável às entidades previstas no n.º 2 (ACE's e AEIE's) difere substancialmente do anteriormente explicitado, uma vez que os resultados negativos também lhes serão imputados.

Tratando-se de sócios ou membros pessoas singulares, o rendimento a imputar é considerado como rendimento líquido da categoria B do IRS, pelo que será englobado conjuntamente com os rendimentos das restantes categorias e tributado de acordo com o n.º 1 do art. 20º do código do IRS. Convém ainda referir que a matéria coletável é, por princípio, apurada com base na declaração entregue pelo sujeito passivo (, art.º 16.º, n.º 1 do Código do IRC), através do preenchimento do anexo D ao modelo 3.

No que se refere aos critérios de imputação, o n.º 3 do art. 6.º do Código do IRC determina que «[...] a imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do ato constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais».

A redação deste ponto não é suficientemente esclarecedora e rigorosa, potenciando eventuais dúvidas quanto à sua aplicação prática e gerando até situações consideradas potencialmente injustas. Se pensarmos que tal poderá conduzir a uma tributação dos sócios que não corresponda à respetiva participação nos lucros da sociedade, tal levanta dúvidas quanto ao cumprimento do princípio da defesa da capacidade contributiva.

### **3.5. Tributação autónoma**

A tributação autónoma consiste numa tributação adicional que é aplicada a todos os sujeitos passíveis de IRC e que incide sobre determinados gastos empresariais que não se encontram diretamente relacionados com a produção própria, independentemente de existir lucro ou prejuízo na atividade empresarial. As categorias da tributação autónoma, que surgiram na reforma fiscal de 2001 com o objetivo de combater a evasão e fraude fiscal, podem relacionar-se com despesas de representação, despesas não documentadas, encargos com viaturas ou até bónus de gestores, administradores e gerentes.

Desta forma, a tributação autónoma é apurada de forma independente do IRC e Derrama (imposto municipal), uma vez que não está diretamente relacionada com o lucro empresarial obtido.

Qual então a diferença entre tributação autónoma e englobamento? Quando é que compensa escolher uma ou outra?

O englobamento diz respeito à soma dos diferentes tipos de rendimentos para a aplicação de uma taxa de IRS que varia consoante o escalão de IRS do contribuinte. Por sua vez, a tributação autónoma é uma taxa única e flexível que não varia de acordo com os rendimentos obtidos.

Assim, o único raciocínio que o contribuinte deverá fazer é: compensa mais englobar todos os rendimentos e não sujeitar-se à tributação autónoma sempre que a taxa de IRS for inferior à taxa da tributação autónoma. Para tal, temos uma lista de categorias passíveis de tributação autónoma, e respetivas taxas de tributação abaixo apresentada:

- a) Despesas não documentadas: 50% ou 70%;
- b) Despesas de representação: 10%;
- c) Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias, motos ou motociclos: entre 5% e 35%. Exceto nos seguintes casos:
  - c.1) Quando o custo de aquisição for inferior a 25.000€, a taxa de tributação autónoma é de 10%;
  - c.2) Quando o custo de aquisição for inferior a 35.000€ e igual ou superior a 25.000€, a taxa de tributação autónoma é de 27,5%.
  - c.3) Quando o custo de aquisição for superior a 35.000€, a taxa de tributação autónoma é de 35%.
  - c.4) No caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas, as taxas mencionadas acima são reduzidas para 5%, 10% e 17,5%, respetivamente.
  - c.5) No caso de viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV, as taxas passam a corresponder a 7,5%, 15% e 27,5%, respetivamente.

- d) Encargos relacionados com ajudas de custo e com o uso da própria viatura para fins profissionais, desde que esse valor não seja cobrado a nenhum cliente da empresa: 5%;
- e) Pagamento de despesas a pessoas ou empresas, que residem no estrangeiro e aí estejam abrangidas por um regime fiscal mais favorável que o português: 35% ou 55%. Contudo, esta taxa pode não ser aplicável desde que o sujeito passivo comprove que esses encargos correspondem a operações efetivamente realizadas, que não têm um carácter anormal, nem correspondem a um montante exagerado;
- f) Lucros distribuídos pelas empresas aos funcionários, gestores ou administradores: 23%;
- g) Encargos com indemnizações ou compensações, não previstos em contrato e quando se verifique o término das funções de gestor, administrador ou gerente e ainda com gastos que excedam o valor das remunerações previstas da função até ao fim do contrato em situações de rescisão ou transferência: 35%;
- h) Bónus pagos a gestores, administradores ou gerentes desde que o valor seja superior a 25% da remuneração anual e correspondam a mais de 27.500€: 35%.

### **3.5.1. Pacto social**

O contrato de sociedade, também designado por estatutos ou pacto social, estabelece as regras pelas quais a empresa se deverá reger. O contrato de sociedade de qualquer tipo de empresa deve conter pelo menos os seguintes dados:

Tipo de empresa;

Firma/nome da empresa (aprovado pelo RNPC);

Objeto da empresa (aprovado pelo RNPC);

Os nomes ou firmas de todos os sócios fundadores;

Sede da empresa (local concreto);

Capital da empresa;

A identificação dos sócios;

A parte de capital e natureza da entrada de cada sócio.

O Código das Sociedades Comerciais rege uma série de regras aplicáveis às empresas, algumas das quais a sua aplicação pode ser regulada pelos estatutos. Os preceitos dispositivos do Código das Sociedades Comerciais só podem ser derogados pelo contrato de sociedade, a não ser que este expressamente admita a derrogação por deliberação dos sócios, ou seja, tem de ter os termos do contrato bem definidos, só podem fazer aquilo que o contrato diga expressamente por escrito, no caso de querer “fugir” às regras tem de estar expressamente no contrato.

### **3.6. A importância da contabilidade e dos registos contabilísticos e da existência dos documentos de suporte no controlo da transparência fiscal**

Estes documentos têm como objetivo comprovar que os pagamentos efetuados pela empresa refletem verdadeiramente as suas despesas da empresa. Isto é, é a documentação que comprova os fatos que originam lançamentos na contabilização da empresa e compreende todos os documentos, livros, papéis, registos e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compõem a sua contabilidade. A documentação contabilística tem de ser revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica da contabilidade ou são aceites pelos ‘usos e costumes’.

No que diz respeito à organização contabilística, salientamos, em primeiro lugar, que o art.º 17.º n.º 3 do CIRC deve ser interpretado como o ponto de partida, ao prever:

“3 - De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos restantes.”.

Complementarmente, o art.º 115.º do CIRC “Obrigações contabilísticas das empresas”, preceitua no seu n.º 1:

“1 - As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direcção efectiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direcção efectiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável.”.

Os números 3 a 8 do art.º 115.º do CIRC30, estabelecem diversas regras quanto à execução da contabilidade, nomeadamente sobre lançamentos, documentos de suporte, registo cronológico, atrasos na escrituração, livros de contabilidade e registos auxiliares, prazos de conservação (10 anos), utilização de meios informáticos, etc.

Cumpra ainda ressaltar a recente alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro, determinando que as entidades referidas no n.º 1 do referido artigo, que organizem a contabilidade com recurso a meios informáticos devem dispor de capacidade de exportação de ficheiros nos termos e formatos a definir por portaria do Ministro das Finanças, o que já aconteceu através da Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março.

Sublinha-se, assim, a importância da normalização contabilística (POC e demais normas complementares) como base para a organização da contabilidade, exigindo-se, porém, outros aspectos organizacionais importantes para a determinação do lucro tributável de IRC. É o que vulgarmente se designa de “contabilidade organizada” ou “regime de contabilidade”, como, aliás, o art.º 116.º do CIRC a seguir comentado esclarece. O n.º 2 foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro. A Direcção Geral dos Impostos disponibilizou no seu site um documento sob o título “Esclarecimento acerca da Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março”, cuja leitura recomendamos.

No regime geral e regime simplificado de determinação do lucro tributável a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, instituiu em sede de IRC, um regime simplificado de determinação do lucro tributável.

O art.º 53.º do CIRC estabelece as condições de aplicação desse regime, cujo n.º 1 prevê:

“1 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável os sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação, com excepção dos que se encontrem sujeitos à revisão legal de contas, que apresentem, no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total anual de proveitos não superior a 30.000.000\$ (€ 149.639,37) e que não optem pelo regime de determinação do lucro tributável previsto na secção II do presente capítulo.”

Os sujeitos passivos que preencham, cumulativamente, os requisitos referidos no artigo, podem, no entanto, optar pelo regime geral, devendo fazê-lo na declaração de início de actividade ou em declaração de alterações, até ao fim do 3.º mês do período de tributação do início de aplicação do regime.

Contudo, a inclusão neste regime simplificado de tributação não desobriga as empresas de possuírem contabilidade organizada nos termos do art.º 115.º do CIRC.

O art.º 53.º contempla quinze números reguladores e específicos da aplicação do regime simplificado que, obviamente, pelos objectivos deste artigo, nos abstermos de comentar.

As STF são também abrangidas pelo disposto no art.º 53.º do CIRC, conforme o disposto no seu n.º 13.

Relativamente ao regime simplificado em sede de IRS aplica-se o art.º 31.º do CIRS, relativamente aos rendimentos da categoria B (Rendimentos empresariais e profissionais).

A regra geral de aplicação do regime simplificado está consagrada no n.º 3 do art.º 53.º do CIRC e no n.º 1 do art.º 31.º do CIRS, segundo o qual o rendimento tributável resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científico definidos para os diferentes sectores de actividade económica, os quais devem ser utilizados à medida que forem sendo aprovados.

Dado que os referidos coeficientes ainda não foram publicados, aquela regra geral de determinação do lucro tributável em IRC e IRS ainda não pode ser aplicada, pelo que os n.os 4 e

6 do art.º 53.º do CIRC e os n.os 2 e 5 do art.º 31.º do CIRS prevêm as respectivas regras provisórias.

Com efeito, o n.º 2 do art.º 31.º do CIRS estabelece as regras gerais para o apuramento do lucro tributável até que esses indicadores sejam publicados, nos seguintes termos:

“2 - Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção, com o montante mínimo igual a metade do valor anual da retribuição mínima mensal.”

Por outro lado, a Lei Geral Tributária no seu artigo n.º 89.º “Indicadores de actividade inferiores aos normais” prevê:

“1 – A aplicação de métodos indirectos com fundamentos em a matéria tributável ser significativamente inferior à que resultaria da aplicação de indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica só pode efectuar-se, para efeitos da alínea c) do artigo 87.º, em caso de o sujeito passivo não apresentar na declaração em que a liquidação se baseia razões justificativas desse afastamento, desde que tenham decorrido mais de três anos sobre o início da sua actividade.

2 – Os indicadores objectivos de base técnico-científica referidos no número anterior são definidos anualmente, nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais, e podem consistir em margem de lucro ou rentabilidade que, tendo em conta a localização e dimensão da actividade, sejam manifestamente inferiores às de com a redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o OE/2007. “normais do exercício da actividade e possam, por isso, constituir factores distorcivos da concorrência.”.

No caso de intervenções públicas é costume usar a justificação para tal demora, a necessidade de uma investigação cuidadosa e profunda e exaustiva, logo demorada.

## 4 – Regimes de tributação das sociedades

### 4.1. Espanha

#### 4.1.1. Evolução histórica

Após o ano de 1968, as bases essenciais da tributação sobre o rendimento sofreram alterações, apenas no seu âmbito subjetivo.

Antes disso, entre 1967 e 1978, era necessária a existência de personalidade jurídica para a sujeição ao *Impuesto sobre Sociedades* (IS). Contudo em 1995, foi possível a algumas entidades desprovidas dessa característica passarem a ser incluídas no âmbito deste imposto.

#### 4.1.2. Objectivos

Os objetivos que inspiraram a criação de um RTF, denominado em Espanha por *Régimen de atribución de rentas*, encontram-se implícitos na LIS.

Entre estes destacam-se: a neutralidade, igualdade e justiça<sup>17</sup>; a segurança jurídica<sup>18</sup>; e o combate à fraude fiscal.

A criação de uma entidade transparente<sup>19</sup>, ao permitir tributar diretamente o rendimento na pessoa dos membros, elimina ainda a dupla tributação económica, o que configura uma vantagem a este regime. Além disso, numa entidade transparente não se aplicam as regras dos preços de transferência no caso de transações entre a entidade e os seus membros.

E por fim, quando um investimento gera um resultado negativo, após a sua imputação, o membro da entidade transparente pode usar esse valor negativo para abater a outros resultados

---

<sup>17</sup> Para que a aplicação dos impostos não conceba mudanças substanciais no comportamento empresarial

<sup>18</sup> Devido à redução de litígios

<sup>19</sup> Utiliza o RTF.

positivos, diminuindo assim o imposto a pagar<sup>20</sup>, benefício este que não é concedido a entidades opacas.

#### **4.1.3. Incidência e opção de adesão**

Define o nº 1, do art. 7º da LIS, uma lista de entidades sujeitas a imposto, utilizando para a determinação a sujeição, o critério geral de personalidade jurídica. De acordo com este critério, todas as pessoas coletivas com personalidade jurídica, independentemente de realizarem ou não atividades comerciais ou possuírem um objetivo lucrativo, estão sujeitas ao IS.

Estabelece o nº 2, do art.6º da mesma lei que, as entidades em regime de atribuição de rendimentos não são tributadas pelo IS. O que nos permite concluir que o regime de atribuição de rendimentos é aplicável às sociedades ou entidades que não têm personalidade jurídica própria, mas que apesar disso, constituem uma unidade económica ou um património separado. Têm esta consideração as comunidades de herdeiros ou as heranças cujos herdeiros são inexistentes ou desconhecidos, bem como as comunidades de bens. Ainda as sociedades civis, quer possuam ou não personalidade jurídica<sup>21</sup>, se encontram sujeitas ao regime de atribuição de rendimentos (nº1, art.6º da LIS). Outros casos específicos sujeitos a este regime, podem ser apresentados, nomeadamente o caso das sociedades em formação<sup>22</sup> e das sociedades irregulares, dada a falta de personalidade jurídica de ambas.

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

---

<sup>20</sup> Contudo o resultado negativo só pode ser compensado com resultados positivos provenientes do mesmo país, sendo qualquer excesso transportado durante quatro anos para ser compensado com o resultado positivo do referido país.

<sup>21</sup> Uma sociedade civil sem personalidade jurídica encontra-se submetida ao referido regime, pelo facto de desenvolver uma atividade económica

<sup>22</sup> O conceito sociedade em formação refere-se ao período compreendido entre a emissão do ato constitutivo (escritura de constituição) e a data na qual o ato constitutivo é registado no órgão competente (Registo Comercial). Por outro lado, fala-se de sociedade irregular, sempre que o seus sócios decidam não fazer o registo do ato constitutivo no Registo Comercial ou quando tiver passado um ano desde que a escritura de constituição foi emitida sem que os seus sócios tenham solicitado o seu registo junto do Registo Comercial.

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

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

#### **4.1.4. Tributação sobre o rendimento da sociedade**

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

Importa ainda referir, que a legislação espanhola prevê um regime de estimação objetiva, para algumas entidades, onde o resultado líquido é calculado com base em padrões estabelecidos pelo Ministro das Finanças. Regime esse que pode ser benéfico, particularmente quando o rendimento real decorrente da atividade é mais elevado do que o valor resultante da aplicação das normas estabelecidas. No entanto as entidades transparentes não podem optar por este regime de tributação, a não ser que todos os sócios sejam pessoas singulares residentes.

#### **4.1.5. Obrigações acessórias**

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

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

## **4.2. França**

### **4.2.1. Evolução histórica**

Nos termos da lei fiscal de 1917, cada classe de rendimentos tinha o seu próprio imposto que era aplicado aos contribuintes em geral, independentemente da sua forma jurídica. Em 1948, introduziu-se a transparência fiscal e em 1962 os agrupamentos de interesse económico. As sucessivas reformas da lei tributária trouxeram flexibilidade à regra inicial do imposto. Daí que, atualmente, as entidades francesas se encontrem sujeitas a três regimes de tributação, nomeadamente ao regime de transparência total, ao regime de transparência parcial e ao regime geral.

### **4.2.2. Objetivos**

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

### 4.2.3. Incidência e Opção de adesão

O *Impôt sur les Sociétés*<sup>23</sup> (IS) incide sobre as entidades com reconhecida personalidade jurídica tributária<sup>24</sup>. Nesse sentido as sociedades de pessoas serão sujeitas ao RTF, podendo no entanto, optar pelo IS, como aliás veremos de seguida.

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

No entanto, o regime mais comunmente aplicável às sociedades de pessoas, é o denominado regime de transparência parcial ou “translúcido”, que se manifesta num reconhecimento parcial de personalidade jurídica a essas sociedades.

Neste sentido, o resultado tributável é determinado ao nível da sociedade ou entidade e será posteriormente repartido entre os sócios ou membros, em função dos direitos sociais que eles dispõe do seu grau de responsabilidade pelas dívidas da sociedade. Assim, a parte do lucro pertencente aos sócios com responsabilidade limitada, é tributada diretamente na sociedade pelo IS, apenas a outra parte, que diz respeito aos sócios com responsabilidade ilimitada, considerados como sócios transparentes, será imputada, de acordo com a sua participação na sociedade, e tributada pelo imposto aplicável ao próprio.

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

-Sociedades em nome coletivo (art.8º do CGI);

-Sociedades em comandita simples, na parte do lucro dos comanditados(cuja responsabilidade é ilimitada). Assim, os lucros dessas sociedades são tributados de acordo com o modelo do regime de transparência parcial, onde a parte do lucro correspondente

---

<sup>23</sup> A personalidade jurídica tributária ou personalidade tributária é reconhecida tanto a entidades que possuem personalidade jurídica, como a entidades desprovidas dessa característica

<sup>24</sup> A personalidade jurídica tributária ou personalidade tributária é reconhecida tanto a entidades que possuem personalidade jurídica, como a entidades desprovidas dessa característica.

aos sócios comanditados será tributada pelo RTF e a parte dos sócios comanditários (com responsabilidade limitada) ficará sujeita ao IS;

-Sociedades civis;

-“*Sociétés en participation*”, na parte do lucro dos membros com responsabilidade ilimitada. Pela parte do lucro relativa aos associados limitadamente responsáveis, a sociedade é sujeita ao IS;

-Sociedades de responsabilidade limitada de cariz familiar;

-Empresas unipessoais de responsabilidade limitada;

-Explorações agrícola de responsabilidade limitada;-Agrupamentos de interesse económico (art.239º, quarto do CGI);

-Agrupamentos de interesse público;

-“*Sociétés de fait*”<sup>25</sup>, na parte do lucro dos membros com responsabilidade ilimitada. Aparte do lucro relativa aos associados limitadamente responsáveis, será tributada na sociedade, em sede de IS;

-Propriedade conjunta;-Sociedades civis profissionais;

-Os diferentes agrupamentos de natureza agrícola;

-Sociedades de construção de imóveis;

-Agrupamentos de cooperação em saúde e agrupamentos de cooperação social e médico-social.

Das referidas sociedades de pessoas, podem optar pela tributação dos lucros de acordo com o regime de IS, ou seja, de acordo com o regime aplicável às sociedades de capitais (conforme o n.º3 do art.206º do CGI), as seguintes:

---

<sup>25</sup> Definem-se como um agrupamento constituído em respeito pela forma, que mais tarde foi anulado por decisão judicial.

- As sociedades em nome coletivo;
- As sociedades em comandita simples;
- As sociedades civis;-As “*sociétés en participation*”;
- As empresas unipessoais de responsabilidade limitada;
- As explorações agrícola de responsabilidade limitada;
- Os agrupamentos de interesse público;
- As “*sociétés de fait*”,<sup>26</sup>
- As sociedades civis profissionais;

-Os agrupamentos de cooperação de saúde, de cooperação social e médico-sociais. A opção pela tributação segundo o IS, deve ser tomada antes do final do terceiro mês do exercício a partir do qual a empresa pretende beneficiar da opção, sendo esta, em qualquer dos casos, irrevogável (art.239<sup>a</sup>do CGI).

No entanto, o n.º3 do art.239º do CGI abre uma exceção para as sociedades de pessoas que optaram antes de 1 de Janeiro de 1981 pela imposição do regime fiscal das sociedades de capitais e que exerçam uma atividade industrial comercial ou artesanal, podendo estas renunciar à opção, desde que sejam formadas por familiares em linha reta ou entre irmãos ou entre cônjuges. A dispensa só pode ser exercida com o acordo de todos os associados.

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

---

<sup>26</sup> Definem-se como um agrupamento constituído em respeito pela forma, que mais tarde foi anulado por decisão judicial.

### 4.3. Reino Unido

O *Corporate Income Tax* (CIT) O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, foi instituído com o *Finance Act* de 1965, coexistindo com o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e com o imposto sobre as mais-valias fiscais.

No ano de 2002, verificou-se a introdução de uma taxa inicial de imposto sobre as pessoas coletivas de zero pontos percentuais, que acabou por ser afastada no final do período de tributação de 2005.

Atualmente, o CIT tributa os rendimentos e os ganhos do exercício das companhias britânicas<sup>27</sup>, enquanto o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, se aplica aos indivíduos residentes, a operar como empresas em nome individual ou sociedades de pessoas. Este imposto é regulamentado por, três grandes estatutos:

- a) o *Corporation Tax Act 2009*;
- b) o *Corporation Tax Act 2010*;
- c) o *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010*.

Esta multiplicidade de legislação é ainda apoiada por legislação secundária e por normas de contabilidade relevantes.

As companhias existentes no Reino Unido podem distinguir-se entre firmas com personalidade jurídica e firmas sem personalidade jurídica:

- a) firmas sem personalidade jurídica, são as empresas em nome individual ou trabalhadores por conta própria e sociedades de pessoas. São fiscalmente transparentes, sendo sujeitas ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
- b) firmas com personalidade jurídica são sociedades de capitais na forma de companhias. São fiscalmente opacas. A sujeição a CIT baseia-se então, na existência de personalidade jurídica da companhia, distinta da dos seus membros.

---

27

No entanto as *Limited Liability Partnerships*(LLP)<sup>28</sup> regidas pelo *Limited Liability Partnerships Act 2000* e legislação derivada, têm uma existência jurídica separada dos seus membros, ou seja, são pessoas coletivas para efeitos do direito que as legisla, mas são geralmente tratadas como transparentes para efeitos fiscais.

Neste sentido, pode afirmar-se que, em termos fiscais, estas se assemelham às sociedades de pessoas, uma vez que não são tributadas pelo CIT, mas em vez disso os lucros são distribuídos aos sócios, para aí serem tributados.

Assim, os membros individuais de uma LLP estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, enquanto os membros pessoas coletivas, estão sujeitos ao CIT. Contudo, os seus membros não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas da sociedade, daí que a LLP seja distinta da *Limited Partnership*(LP)<sup>29</sup>, uma vez que nesta última pelo menos um dos sócios tem responsabilidade ilimitada, com os outros sócios a verem a sua responsabilidade circunscrita à sua contribuição no capital social. As *Scottish Partnerships* são um segundo tipo de entidade, que também elas são distintas dos seus sócios, mas que à semelhança das LLP não são consideradas companhias para efeitos de CIT, pelo que, lhes é igualmente aplicável o RTF.

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

-Tributação sobre o rendimento da sociedade a partir de 1 de Abril de 2015 passou a ser aplicável uma única taxa de CIT de 20%. Sendo que no exercício de 2014, existiam duas taxas relativamente a este imposto: a taxa principal de 21%, sobre os lucros superiores a £ 300.000, e uma taxa para lucros reduzidos, quando estes fossem iguais ou inferiores a £ 300.000, de 20%. Quanto ao imposto progressivo sobre o rendimento das pessoas singulares, varia entre uma taxa básica de 20% e uma taxa máxima de 45%. O exercício da atividade através de uma sociedade de capitais tende, então a ser fiscalmente mais vantajoso para níveis de lucro altos, uma vez que nesse caso, o empresário em nome individual estaria sujeito a uma das taxas de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares mais elevadas (40% ou 45%).

---

<sup>28</sup> Tradução livre: Sociedades de pessoas de responsabilidade limitada.

<sup>29</sup> Tradução livre: Sociedade de pessoas limitada.

Também as sociedades de pessoas, em que os sócios são normalmente pessoas singulares, são penalizadas pela pesada tributação sobre os seus rendimentos, face àquele que seria o imposto a pagar pela entidade no regime normal em sede de CIT (caso lhe fosse possível fazer essa opção, o que não acontece). No entanto, e tendo em conta o principal objetivo da instituição do RTF no sistema fiscal britânico, a eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos é efetivamente conseguida, o que confere uma vantagem ao regime.

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

#### **4.3.1. Obrigações acessórias**

A sociedade mantém obrigações declarativas, devendo, nomeadamente, fornecer todas as tabelas fiscais e anexos necessários à determinação dos resultados fiscais dos associados e manter os registos necessários ao preenchimento de uma declaração fiscal correta e completa.

Quanto aos sócios" são obrigados a prestar contas verdadeiras e informações completas de todas as coisas que afetam a sociedade, a qualquer sócio ou aos seus representantes legais"(art.28º, *Partnership Act1890*), devendo declarar os lucros provenientes do negócio nas suas declarações fiscais individuais. A obrigação de os sócios manterem os registos contabilísticos atualizados, deve-se ao seu dever fiduciário, isto é, ao dever de fazer chegar aos restantes sócios, toda e qualquer informação de que este tenha conhecimento, relativamente a transações ocorridas.

*Os partnership books*<sup>30</sup> devem ser mantidos no local de negócios das sociedades de pessoas e poder ser submetidos a inspeção por todos os sócios (art.24º, nº9,*Partnership Act1890*).

#### **4.4. Análise comparativa – Portugal, Espanha, França e Reino Unido**

Após a exposição do regime de tributação aplicado às sociedades, em especial às sociedades de pessoas (*partnerships*), a vigorar em alguns Estados-membros da UE, resume-se no quadro seguinte o âmbito de aplicação do RTF em cada um desses países, com base em cinco aspetos

---

<sup>30</sup> Tradução livre: Livros com informação anual, relativa às sociedades de pessoas.

principais, nomeadamente: no tipo de RTF (total ou parcial); nos objetivos que fundamentam a introdução de um RTF no sistema fiscal; na obrigatoriedade/faculdade de opção pela implementação do RTF; na sua incidência pessoal; e nas taxas de imposto aplicadas aos sócios pessoas singulares e aos sócios pessoas coletivas, aquando a imputação do rendimento da sociedade.

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

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

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

Ao nível da incidência do regime, o legislador português optou por definir, no art.6º do CIRC, os tipos legais de sociedades sujeitas ao RTF, enquanto os restantes, classificam as empresas em dois grupos: as sociedades de capitais e as sociedades de pessoas, tributando o segundo grupo pelo RTF. Dada esta tendência verificada nos países europeus, para uma classificação dualista, achamos fundamental Portugal implementar o mesmo sistema, para que futuramente se possam fazer comparações mais precisas do âmbito de aplicação do RTF. Atualmente não existem a nível jurídico quaisquer tipo de critérios definidores da sujeição das sociedades ao RTF, pelo que seria necessário a sua implementação. Após a elaboração do quadro concetual tornar-se-ia simples classificar as sociedades de pessoas e estudar a aplicação em Portugal de um RTF que seguisse a tendência europeia.

Tratando-se de sociedades transparentes, os lucros serão imputados aos sócios e tributados em função da sua singularidade ou coletividade, o que respetivamente, remeterá para uma tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou sobre o rendimento das pessoas coletivas. Neste sentido, dos países em estudo, o Reino Unido é o país cuja taxa sobre os rendimentos das sociedades é mais baixa (20%), seguindo-se Portugal, Espanha e por fim França onde a taxa de IS é bastante elevada, representando uma tributação de mais 13,3% face ao Reino Unido.

Por outro lado no Reino Unido não existe nenhuma redução da taxa no caso das PME, o que ocorre em todos os outros países. Em sede de tributação dos rendimentos das pessoas singulares, os escalões mínimos e máximos encontram-se relativamente próximos, sendo França o país que apresenta o escalão inferior mais baixo, isto é, 14% e Portugal o que tem o escalão máximo mais elevado, com uma taxa de 48% para rendimentos superiores a 80.000€.

Em suma, para lucros mais elevados a tributação, em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, é prejudicial, para lucros baixos devido á taxa de IS acaba por ser superior à de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

## **5 – CASO PRÁTICO**

### **5.1. Caso prático - sociedades de profissionais**

#### **Enunciado**

A Sociedade A & B, Lda. é constituída por dois CC (A e B), com quotas de 70% e 30%, respetivamente. No exercício de 2006 obteve o lucro contabilístico de 1.000 u.m. e a matéria coletável de 1.500 u.m..

#### **Pedidos:**

1. Determinar a matéria coletável imputável a cada sócio sabendo que o pacto social não determina regras de imputação;

2. Efectuar os assentos contabilísticos inerentes à aplicação dos resultados, conforme deliberado em assembleia geral realizada em 20 de Março de 2007, sabendo que 5% se destina a reserva legal, 45% para reservas livres e o restante para distribuição de lucros.

#### **Resolução:**

1. O lucro contabilístico do exercício de 2006 não é relevante para a aplicação da matéria coletável aos sócios.

Ou melhor, a sua relevância afere-se apenas pela sua incorporação no lucro tributável de 2006 (Quadro 07 da DR22).

O que releva para imputação é a matéria coletável conforme prevê o n.º 1 do art.º 6.º do CIRC, sendo o valor incluído no Anexo D da declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS de cada um dos CC.

Assim, dado que o pacto social não estabelece regras de imputação, o valor a imputar é independente da participação no capital (70% do CC A e 30% do CC B), sendo efetuada em partes iguais de 750 u.m. (1500/2) para cada sócio (CC), conforme previsto no n.º3 do mesmo art.º 6.º do CIRC.

De notar que esta imputação é meramente de índole fiscal e extra-contabilística, i.e., não dá lugar a qualquer assento contabilístico.

2.No que concerne à aplicação do lucro contabilístico de 1.000, o mesmo deverá ser suportado pelo seguinte assento contabilístico:

*Tabela 1 - Resolução do caso prático*

<b>Débito</b>		<b>Crédito</b>	
Conta	Valor	Conta	Valor
59 Resultados transitados	1.000	571 Reserva Legal	50
		574 Reservas livre 25 sócio A c) Socio B	450 350a) 150b)

a)	70%	x	50%	x	1.000
b)	30%	x	50%	x	1.000
c) Distribuição de lucros em função da participação social.					

Refira-se que os lucros distribuídos e posteriormente pagos aos sócios não estão sujeitos a retenção na fonte de IRS, pois esses lucros já foram incluídos na imputação especial prevista no art.º 20.º do CIRS, não sendo, assim, considerados rendimentos da categoria E nos termos da alínea h) do n.º 2 do art.º 5.º do CIRS (ver item 4.3 deste artigo).

## 5.2. Perguntas Práticas

### O que é uma sociedade de profissionais?

É uma sociedade constituída para o exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade;

Ou, a sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, em qualquer dia do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público e, pelo menos, 75% do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade;

Exemplificando, de acordo com a primeira definição de sociedade de profissionais, uma sociedade de veterinária, com cinco sócios, todos veterinários, todos a exercer na sociedade, 100% dos rendimentos proveem da prestação de cuidados médicos veterinários, fica claramente abrangida pelo regime, ainda que se admita a entrada de novo sócio veterinário.

Continuando com o nosso exemplo, a mesma sociedade passa a vender produtos e medicamentos para animais, passando a representar 30% do total dos rendimentos – a sociedade fica excluída do regime.

Entretanto, já após a alteração societária que possibilitou a venda de bens, e independentemente da repartição dos rendimentos pelas atividades, é admitido outro sócio, não veterinário, que passa a deter 30% – a sociedade fica excluída do regime.

É igualmente excluída do regime se, ao invés de ser admitido novo sócio não veterinário, um dos sócios se reformar deixando de exercer a sua atividade profissional através da sociedade, desde que este detenha uma participação superior a 25%.

A alteração da percentagem societária pode ser efetuada até 31 de dezembro com o objetivo da sociedade ficar no regime geral de IRC, tendo-se já pronunciado a Autoridade Tributária sobre a matéria, ou seja, se o registo da alteração for efetuado na Conservatória até 31 de dezembro, a sociedade já não ficará abrangida por este regime.

### **O que é uma sociedade de simples administração de bens?**

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

Por seu turno, é considerado um grupo familiar, o grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adoção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha reta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive.

Ou seja, em síntese, muitas daquelas sociedades por quotas familiares que se constituíram para administrar um património imobiliário herdado dos progenitores, podem, reunidos que sejam os requisitos, ficar igualmente abrangidas por este regime fiscal.

**Um sócio de uma sociedade abrangida pelo regime pode prestar serviços à própria sociedade?**

Sim, um sócio de uma sociedade abrangida por este regime pode prestar serviços na sua área profissional à própria sociedade, sendo os rendimentos tributados na categoria B de IRS, no regime simplificado ou no regime da contabilidade organizada.

**A distribuição de lucros é tributada?**

A distribuição de lucros ou o adiantamento por conta de lucros não é tributada à taxa liberatória de 28%. No entanto, se os adiantamentos efetuados aos sócios ao longo do ano, por conta de lucros, forem superiores à matéria coletável, será esse montante a ser imputado ao IRS dos sócios no anexo D ao modelo 3.

Importa clarificar que a tributação na transparência fiscal é completamente independente da deliberação de distribuir lucros.

**É possível a dedução de prejuízos fiscais apresentados antes de a sociedade ficar abrangida pelo regime?**

Sim, os prejuízos fiscais apresentados em períodos de imposto anteriores àquele em que a sociedade ficou enquadrada na transparência fiscal podem ser dedutíveis à coleta de acordo com a disciplina geral do artigo 52.º do Código do IRC.

**Podem os sócios ser remunerados, enquanto gerentes ou membros de outros órgãos sociais?**

Sim, é possível, os sócios de sociedades de profissionais que sejam membros de órgãos sociais destas sociedades serem remunerados, sendo estes rendimentos tributados como

rendimentos da categoria A. No entanto, o seu enquadramento em Segurança Social é efetuado pelo regime dos independentes e não pelo regime dos MOE – Membros de Órgãos Estatutários.

## CONCLUSÃO

Com esta monografia entendemos que o regime de transparência fiscal caracteriza-se, sumariamente, pela imputação da matéria coletável aos sócios ou membros da sociedade/entidade em sede de IRS e, desde a sua génese, o RTF, tem gerado alguma controvérsia, fundamentalmente no que respeita a aspetos em que se identificaram lacunas ou cuja interpretação da lei fiscal poderia tornar-se ambígua e potencialmente geradora de injustiças.

No entanto, apesar de muito se ter especulado quanto à continuidade do regime, assistiu-se recentemente a alterações relevantes, associadas à reforma do Código do IRC, as quais não só permitiram clarificar alguns desses aspetos mais dúbios, como alargaram significativamente o âmbito de aplicação do regime, reforçando a vontade do legislador em afirmar a sua importância na prossecução dos fins a que se propõe.

Ainda assim, é fundamental que, atendendo às características atuais do sistema fiscal português e ao contexto macroeconómico presente, se proceda a uma reflexão consciente e alargada acerca do grau de eficácia e de utilidade prática da transparência fiscal na concretização dos objetivos pretendidos, em particular no que respeita ao combate à evasão fiscal.

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

Nestas circunstâncias, a decisão de constituir uma sociedade à qual seja aplicado o mecanismo de transparência fiscal passará pela alocação pretendida para os lucros e pela tributação dos sócios em IRS. Em sociedades sem grandes investimentos e que apresentem um montante reduzido de despesas, será vantajoso implementar um sistema de transparência, na medida em que evita distorções no tratamento fiscal dos lucros distribuídos e retidos, harmonizando o princípio da equidade. Neste tipo de sociedades, a adoção do regime geral resultaria numa tributação superior à que se verifica no regime de transparência, dado o somatório do IRC pago pela sociedade com o IRS pago pelos sócios sobre os lucros distribuídos. Para além disso, o RTF contempla a vantagem de admitir na determinação da base

tributável, em IRC, certos encargos que não seriam aceites se os sócios fossem tributados individualmente pelo IRS, devido aos limites constantes no art.33º do CIRS.

Por outro lado, e como já foi referido, o regime de transparência português comporta ainda alguns inconvenientes, nomeadamente devido à falta de independência por parte dos sócios, aos quais se imputam os resultados da sociedade, para gerir o imposto a pagar na sua esfera pessoal. No mesmo sentido, os sócios não poderão compensar os resultados positivos que tenham obtido, com prejuízos que lhe sejam imputados pela sociedade, uma vez que apenas lhe poderão ser imputados lucros e nunca os prejuízos da mesma, a não ser que se tratem de sócios de entidades que integrem os ACE ou os AEIE.

Ainda assim, na configuração atual, o RTF satisfaz efetivamente os objetivos referidos no CIRC, auxiliando a busca pela justiça do nosso sistema fiscal, através do combate à fraude e da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos. Aliás, a recente clarificação e ampliação do conceito de sociedades de profissionais veio no mesmo sentido, uma vez que com a alteração do art.6º do CIRC, passou a ser mais complexo evitar a tributação pelo RTF, ficando incluídas no âmbito desta norma um maior número de sociedades, que anteriormente escapavam à sua aplicação. Contudo, na nossa opinião, a comprovação pelas autoridades fiscais, da efetiva verificação dos requisitos de aplicação do “novo” regime, aditados pelo nº4, al.a), § 2 do art.6º do CIRC, é ainda mais complexa do que a anterior.

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

Este estudo qualitativo, com base numa análise comparativa entre Espanha, França e Estados Unidos, e os regimes de tributação aplicados às sociedades que apresentam características mais personalistas, reveste-se de importância e pertinência dado que, os trabalhos existentes na área do RTF, tanto quanto temos conhecimento, se limitam ao estudo do cenário português, não fazendo o seu enquadramento no seio do contexto em que estamos.

## BIBLIOGRAFIA

- Abreu, J. (2014). *Curso de Direito Comercial*(9ª ed., Vols. I -Introdução, atos de comércio, comerciantes, empresas, sinais distintivos). Coimbra : Almedina.
- Azevedo, P. (2005). *O Regime de Transparência Fiscal em Portugal -Breve Análise. Tese de Pós Graduação em Direito Fisca.* Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto: Publicações Online.
- Basto, J. (1980). *O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento -separação ou integração?* Coimbra: Faculdade de Direito da universidade de Coimbra.
- Câmara, F. S. (2013). *Questionnaire on corporate income tax subjects: 2013 EATLP CONGRESS.* Portugal, Lisboa: European Association of Tax Law Professors.
- Campos, P. D. ( (Outubro-Dezembro de 2012)). *Regimes Jurídico e Fiscal do Agrupamento Complementar de Empresas (ACE) -O papel do ROC.* Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, nº59, pp. 56-71.
- Leitão, L. M. (2007). *Estudos de Direito Fiscal, Vol. II.* Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2013). *A Determinação da Matéria Tributável no IRC.* Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, 1, pp. 1-25.
- Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal* (10ª Edição ed.). Coimbra: Almedina.
- Paiva, C. (2017). *Das infrações fiscais à sua persecução processual .* Coimbra: Almedina.
- Pereira, M. d. (2011). *Fiscalidade* (4ª Edição ed. ed.). Coimbra: Almedina.
- Pinto, J. A. (Fevereiro 2009). *O abuso das normas antiabuso.* TOC, 107, pp. 43-46.
- Pinto, J. A. (Junho de 2009). *Justificar-se-á manter o regime de transparência fiscal?* Jornal de contabilidade APOTEC, 387, pp. 200-202.
- S., S. (15 de Fevereiro 1990). *Sociedades transparentes: Alguns problemas noseu regime.* Fisco, nº17, pp. 35-36.

Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Vasques, S. (2018). *Manual de Direito Fiscal* (2ª Edição ed.). Coimbra: Almedina.

Ventura, A. (2014). *Lições de Direito Fiscal*. Chiado Books.

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

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

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

Câmara, F. S. (2013). *Questionnaire on corporate income tax subjects: 2013 EATLP CONGRESS*. Portugal, Lisboa: European Association of Tax Law Professors.

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

Leitão, L. M. (2007). *Estudos de Direito Fiscal, Vol. II*. Coimbra: Almedina.

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

Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal* (10ª Edição ed.). Coimbra: Almedina.

Paiva, C. (2017). *Das infrações fiscais à sua persecução processual* . Coimbra: Almedina.

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

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

- Pinto, J. A. (Junho de 2009). *Justificar-se-á manter o regime de transparência fiscal? Jornal de contabilidade APOTEC*, 387, pp. 200-202.
- S., S. (15 de Fevereiro 1990). *Sociedades transparentes: Alguns problemas noseu regime. Fisco*, nº17, pp. 35-36.
- Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Vasques, S. (2018). *Manual de Direito Fiscal (2ª Edição ed.)*. Coimbra: Almedina.
- Ventura, A. (2014). *Lições de Direito Fiscal*. Chiado Books.
- Abreu, J. (2014). *Curso de Direito Comercial(9ª ed., Vols. I -Introdução, atos de comércio, comerciantes, empresas, sinais distintivos)*. Coimbra : Almedina.
- Azevedo, P. (2005). *O Regime de Transparência Fiscal em Portugal -Breve Análise. Tese de Pós Graduação em Direito Fisca*. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto: Publicações Online.
- Basto, J. (1980). *O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendiemnto -separação ou integração?* Coimbra: Faculdade de Direito da universidade de Coimbra.
- Câmara, F. S. (2013). *Questionnaire on corporate income tax subjects: 2013 EATLP CONGRESS*. Portugal, Lisboa: European Association of Tax Law Professors.
- Campos, P. D. ( (Outubro-Dezembro de 2012)). *Regimes Jurídico e Fiscal do Agrupamento Complementar de Empresas (ACE) -O papel do ROC*. Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, nº59, pp. 56-71.
- Leitão, L. M. (2007). *Estudos de Direito Fiscal, Vol. II*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2013). *A Determinação da Matéria Tributável no IRC. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, 1, pp. 1-25.
- Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal (10ª Edição ed.)*. Coimbra: Almedina.

Paiva, C. (2017). *Das infrações fiscais à sua persecução processual*. Coimbra: Almedina.

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

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

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

S., S. (15 de Fevereiro 1990). *Sociedades transparentes: Alguns problemas noseu regime*. *Fisco*, nº17, pp. 35-36.

Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Vasques, S. (2018). *Manual de Direito Fiscal* (2ª Edição ed.). Coimbra: Almedina.

Ventura, A. (2014). *Lições de Direito Fiscal*. Chiado Books.

## JURISPRUDÊNCIA

Acórdão n.º TCAS\_08945/13 de 05-11-2015  
Decisão da Matéria de Facto - Erro de Julgamento de Facto - Características Típicas das Providências Cautelares - Vias Contenciosas Possíveis de Utilizar pelo Arrestado - Pressupostos do Decretamento do Arresto no Âmbito do Processo Tributário - Simulação no Âmbito do Direito Fiscal Art.º 39.º, da L.G.T. - Elementos Estruturantes da Simulação - Simulação Absoluta e a Relativa - Prova do Acordo Simulatório e do Negócio Dissimulado - Princípio da Investigação - Défice Instrutório (CFR.Artº.662.º, n.º 2, Al.c), do C.P.CIVIL, na Redação da Lei 41/2013, DE 26/6).

Acórdão n.º TCAS\_03629/09 de 06-10-2010  
Negócio Simulado - Simulação dos Preços Declarados nas Escrituras - Procedimento de Inspeção Tributária - Anulação do Ato Tributário de Liquidação

Acórdão n.º TCAS\_01389/06 de 16-01-2007  
Ato Tributário de Liquidação Adicional de IRS Fundado em Declaração de Substituição - Declaração de Anulação por Existência de Vício ou Erro - Vícios Formais de Omissão de Pronúncia na Sentença

## **Fontes de Pesquisa**

*Artigo de revista- Catarina Ferreira Amorim Jurista - licenciada em direito e mestre em direito fiscal pela universidade Católica portuguesa – porto no artigo Cláusula geral anti-abuso - Reflexões e aplicação à realidade empresarial*