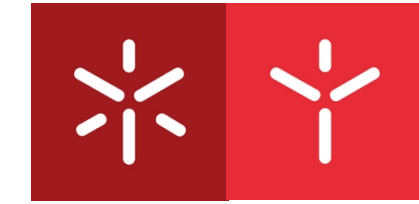




**Transparência Fiscal:
A Tributação dos Rendimentos das
Sociedades de Profissionais**

Mariana Nunes Coelho

Universidade do Minho
Escola de Direito





Universidade do Minho
Escola de Direito

Mariana Nunes Coelho

**Transparência Fiscal:
A Tributação dos Rendimentos
das Sociedades de Profissionais**

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do

Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Junho de 2022

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos. Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.



Atribuição CC BY

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Agradecimentos

O percurso académico que hoje culmina deve-se a um apoio incondicional e insuperável dos meus pais que, com a eterna presença dos meus avós, permitiram que fosse possível trilhar este imenso caminho. A eles dedico estes sucessos e o meu maior obrigada.

A minha gratidão estende-se ao Pedro e à minha madrinha, pessoas fundamentais, desde sempre.

Ao Doutor Joaquim, orientador, mas, sobretudo, um professor que demonstra um especial gosto em ensinar, agradeço a companhia e a partilha que comigo fez desde que entrei nesta bonita Universidade. Espero, de coração, ser acompanhada pelo professor nos próximos passos desta viagem que o Direito Tributário me está a proporcionar.

E porque de Coimbra a Braga fui acompanhada por amigos especiais e que marcaram estes 6 anos, deixo um especial obrigada a todos.

A fé, será sempre ela a guiar-me.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Resumo

A transparência é fundamental numa boa governação, mas também impõe significantes custos governativos. A promulgação da transparência fiscal e as correspondentes medidas de combate à evasão fiscal podem não ser eficazes nem económicas se os *tax evaders* mantiverem os comportamentos ilícitos através de meios alternativos de evasão fiscal. Embora a transparência fiscal seja problemática, a verdade é que uma transparência completa e totalmente eficaz pode não produzir efeitos devido ao elevado custo de implementação e ao perigo de violação da privacidade dos contribuintes. A partir de um certo ponto, o excesso de transparência atua como uma espécie de imposto sobre o ordenamento jurídico.

O Código do IRC, no seu artigo 6.º, sobre o qual versa a presente dissertação, prevê o regime da transparência fiscal que permite à Administração Tributária, num determinado tipo de sociedades, abstrair-se da sua personalidade e capacidade jurídicas com o desígnio de atingir os sócios, de forma a que lhes seja imputável a matéria coletável da pessoa coletiva e responsabilizando aqueles pelo cumprimento da obrigação principal. Está, por consequência, a figura do sócio indissociavelmente ligada à sociedade a que pertence, coincidindo fiscalmente as figuras de ambos os sujeitos e submetendo o sujeito passivo, o sócio, a um só nível de tributação.

Verificada a concordância do regime da transparência fiscal com o quadro constitucional e os princípios que o sustentam e já depois de traçada a análise sobre as sociedades, objeto nuclear deste estudo, e sobre a tributação dos seus profissionais, residentes ou não residentes em Portugal, torna-se importante o recurso ao Direito primário da União Europeia e às legislações dos demais países que tiveram uma influência significativa no nosso ordenamento, fazendo uma reflexão sobre as opções tomadas pelos legisladores dos ordenamentos jurídicos de Espanha, do Reino Unido e da Alemanha, fazendo a respetiva comparação com o caso português.

Por último e questionando-se em que medida, no âmbito da tributação dos profissionais, da constituição de sociedades e no cumprimento do princípio da liberdade de gestão fiscal que se deduz do artigo 80.º, alínea c) da CRP, este concede aos indivíduos a autonomia de planificar a sua atividade económica, atuando de forma a obter os melhores resultados económicos, considera-se relevante abordar o planeamento fiscal (*tax planning*), direito reconhecido aos sujeitos passivos tributários e que cada vez mais traz desafios à Administração Tributária.

Palavras-chave: Transparência fiscal; Sociedades de profissionais; Imposto sobre o rendimento; Regime especial; Planeamento Fiscal.

Abstract

Transparency is fundamental to good governance, but it also imposes significant governance costs. Enacting tax transparency and related measures to combat tax evasion may not be effective or cost-efficient if tax evaders continue their illicit behaviour through alternative means of tax avoidance. While tax transparency is problematic, complete and fully effective transparency may not be effective due to the high cost of implementation and the danger of breaching taxpayers' privacy. After a certain point, excessive transparency acts as a kind of tax on the legal system.

The Corporate Income Tax Code, in its Article 6, which is the subject of this dissertation, provides for a tax transparency regime which allows the Tax Administration, in a certain type of company, to abstract from its legal personality and capacity with the purpose of reaching the partners, so that the taxable income of the legal person is attributed to them and makes them responsible for the compliance with the main obligation. Consequently, the figure of the partner is inextricably linked to the company to which he belongs, the figures of both subjects coinciding for tax purposes and submitting the taxable person, partner, to a single level of taxation.

Having verified the concordance of the tax transparency regime with the constitutional framework and the principles that sustain it and after having outlined the analysis on companies, the core object of this study, and on the taxation of its professionals, resident or non-resident in Portugal, it becomes important to resort to European Union primary law and the legislation of other countries that have had a significant influence in our legal system, reflecting on the options taken by the legislators of the legal systems of Spain, the United Kingdom and Germany, making the respective comparison with the Portuguese case.

Finally, and in order to question the extent to which, in the context of taxation of professionals, the constitution of companies and in compliance with the principle of freedom of tax management that is deduced from article 80, paragraph c) of the Constitution of the Portuguese Republic, this grants individuals the autonomy to plan their economic activity, acting in order to obtain the best economic results, it is considered relevant to address the issue of tax planning, a right recognized to taxable persons and which increasingly brings challenges to the Tax Administration.

Keywords: Fiscal transparency; Professional companies; Income tax; Special regime; Tax planning.

Índice

CAPÍTULO I – A TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS	7
1. QUADRO CONSTITUCIONAL PORTUGUÊS.....	7
1.1. PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE FISCAL.....	9
1.2. PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS PELO RENDIMENTO REAL	11
1.3. PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE GESTÃO FISCAL	15
2. ENQUADRAMENTO DAS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS NO QUADRO CONSTITUCIONAL.....	18
CAPÍTULO II – A TRANSPARÊNCIA FISCAL	21
1. A DISTINÇÃO ENTRE TRANSPARÊNCIA FISCAL E DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	21
1.1. BREVE CONCEITO DE TRANSPARÊNCIA FISCAL	21
1.2. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....	23
1.2.1. No Direito Civil.....	23
1.2.2. No Direito Comercial.....	25
1.2.3. No Direito Tributário.....	28
2. REGIME JURÍDICO	31
2.1. NO ORDENAMENTO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS.....	31
2.1.1. Finalidades do regime da transparência fiscal.....	34
2.1.1.1. Neutralidade fiscal.....	34
2.1.1.2. Eliminação da dupla tributação económica dos lucros.....	35
2.1.1.3. Combate à evasão fiscal.....	36
2.1.2. Regime da transparência fiscal previsto no Código do IRC.....	36
2.1.2.1. Obrigação principal.....	36
2.1.2.2. Obrigações acessórias.....	38
2.1.3. Imputação especial prevista no Código do IRS.....	39
2.1.4. Sociedades de profissionais.....	41
2.1.4.1. Tributação das sociedades.....	45
2.1.4.2. Caracterização das sociedades de profissionais em Portugal: análise quantitativa e qualitativa.....	52
2.1.4.3. Tributação dos profissionais	55
2.1.4.3.1. Residentes	55
2.1.4.3.2. Não residentes	60

2.1.5.	Dividendos: Imputação versus Distribuição	64
2.2.	NO ORDENAMENTO EUROPEU – TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL.....	67
3.	ANÁLISE COMPARATIVA COM OUTROS ORDENAMENTOS JURÍDICOS.....	72
3.1.	ESPAÑA.....	73
3.2.	REINO UNIDO	80
3.3.	ALEMANHA.....	86
CAPÍTULO III – A CONSTITUIÇÃO DAS SOCIEDADES TRANSPARENTES COMO UMA FORMA		
DE PLANEAMENTO FISCAL		90
1.	RELAÇÃO DO PLANEAMENTO FISCAL COM O PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE GESTÃO FISCAL	90
2.	FORMAS DE PLANEAMENTO.....	99
2.1.	CONSIDERAÇÃO DA CARGA FISCAL NA TOMADA DE DECISÃO DA ESTRUTURA LEGAL DA PESSOA COLETIVA OU SINGULAR.....	99
2.2.	DEDUÇÃO DOS GASTOS E PERDAS.....	107
2.3.	DEDUÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS.....	113
2.4.	TRIBUTAÇÃO DOS DIVIDENDOS	117
CONCLUSÕES		123
BIBLIOGRAFIA		133

Abreviaturas

- CRP - Constituição da República Portuguesa
- IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- LGT - Lei Geral Tributária RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias
- CPPT - Código de Procedimento e Processo Tributário
- CSC - Código das Sociedades Comerciais
- CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa
- STA - Supremo Tribunal Administrativo
- TRL - Tribunal da Relação de Lisboa
- TRP - Tribunal da Relação do Porto
- TCA - Tribunal Central Administrativo
- TC - Tribunal Constitucional
- CC - Código Civil
- EOA - Estatuto da Ordem dos Advogados
- CDT - Convenção sobre Dupla Tributação
- OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
- AT – Autoridade Tributária
- PME's – Pequenas e Médias Empresas
- LLB - *Limited Liability Partnership*
- CDT – Convenção para evitar a Dupla Tributação

CAPÍTULO I – A Tributação das Empresas

1. Quadro constitucional português

“Um sistema fiscal com base em certos princípios [é] um sistema que pode conseguir um maior nível de cumprimento por ser um sistema legítimo”¹. É com esta afirmação que se inicia a caracterização do nosso sistema tributário, ancorado pela norma suprema, a Constituição.

Foram o crescimento da despesa pública e o conseqüente aumento da carga fiscal, ao qual se assiste ao longo das últimas décadas, que vieram justificar a inclusão de uma “constituição fiscal” no seio deste diploma constitucional. Esta vem disciplinar e estabelecer limites ao sistema tributário através de princípios jurídico-constitucionais que nos dizem quem, como e quando se pode tributar, designando-se estes como limites formais, bem como o quê e quanto, limites que serão materiais. Ancorado na Constituição da República Portuguesa, de acordo com o seu artigo 103.º, o sistema tributário visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado, constituindo este o objetivo financeiro do sistema tributário, e a repartição dos rendimentos e da riqueza de uma forma justa², que assume ser o objetivo social. O sistema fiscal assenta necessariamente num ideal da diminuição das desigualdades da distribuição social³, implicando, para isso, um maior grau de *progressividade*⁴ do que aquela que existe

¹ É esta a afirmação de Saldanha Sanches quando se refere aos princípios constitucionais estruturantes e à legitimidade do sistema na conferência das 7ªs Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade que transcreveu. Cf. José Luís Saldanha SANCHES, “Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução”, *Fisco*, n.º82/83, p.109.

² Deve, por isso, o sistema assumir a justiça distributiva (*a contrario* da comutativa), promovendo-a através da liquidação e cobrança de tributos, tendo esta ideia como efeito a “tributação dos que mais podem”. Cf. Jorge MIRANDA, e Rui MEDEIROS, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume III, Universidade Católica Editora, 2ª edição, 2018, p.197.

³ Para Saldanha Sanches a justa distribuição dos encargos assenta em duas condições básicas: primeiramente, o programa da norma de incidência deve ser a distribuição dos encargos de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte e, em segundo lugar, é necessário que a Administração Fiscal, enquanto órgão que aplica a lei fiscal, disponha dos poderes necessários para a sua aplicação. Cf. José Luís Saldanha SANCHES, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Setembro de 2010, p.53.

⁴ Caracterizam-se como progressivos os impostos que têm uma estrutura de taxas que aumenta à medida que aumenta o rendimento. Contrariamente a esta espécie, nos impostos proporcionais, a taxa mantém-se, independentemente do valor do rendimento. Cf. José Luís Saldanha SANCHES, *Justiça...*, *op. cit.*, p.29. Esta mesma progressividade exige uma “[m]aior parcela de bens para o financiamento dos bens públicos a quem tem maior capacidade contributiva, de modo a facultar a quem tem menos, um acesso mais vantajoso aos bens públicos.”. Consegue o seu objetivo de alcançar a diminuição efetiva das desigualdades. Cf. Jorge MIRANDA, e Rui MEDEIROS, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume III, Universidade Católica Editora, 2ª edição, 2018, p.197.

num sistema que se limita a não tributar os rendimentos mínimos. É manifesta a opção tomada pela nossa Constituição ao assumir os impostos como “base do suporte financeiro” do nosso Estado⁵.

Ora, da revisão constitucional de 1997 resulta a inserção do artigo 104.º que se concentra nas principais espécies de impostos, contendo princípios vinculativos sobre cada um dos tributos aqui mencionados. Os impostos pertencem a um número reduzido de obrigações públicas dos cidadãos que se encontram constitucionalmente consagradas e, como tal, partilham algumas regras com os direitos fundamentais, designadamente os princípios da generalidade e da igualdade. A decisão do legislador constitucional é clara no sentido de ligar os impostos à capacidade contributiva das várias classes de sujeitos passivos e, nomeadamente, no âmbito das empresas, ao lucro real que estas tenham obtido.

Centrando agora no estudo do quadro constitucional, irei reduzir-me, sobretudo, aquilo que é objeto deste trabalho, à tributação das empresas e à sua conformidade jurídico-constitucional e esta tributação sobre a qual se debruça desdobra-se entre o imposto sobre o rendimento pessoal e o imposto que incide sobre as empresas. Quanto ao primeiro, aquele tem como objetivo primordial e extrafiscal a igualdade económica dos cidadãos conquistada, pelo menos teoricamente, através da previsão de um imposto único sobre a globalidade de todos os rendimentos pessoais, e progressivo, acompanhando o aumento taxa com a elevação do rendimento. Quanto à tributação das empresas e ao contrário da tributação sobre o rendimento pessoal, a Constituição não impõe uma tributação progressiva.

Se até há uma série de anos nos bastávamos com o estudo do Direito fiscal somente sustentado, enquanto ponto de referência e parâmetro de validade, no Direito constitucional, hoje em dia é indispensável o recurso ao Direito fiscal europeu, confrontando neste quadro os tributos com as liberdades económicas europeias. Quanto a esta específica questão não se está perante uma tributação harmonizada a nível europeu e isso é refletido na tributação sobre o consumo. No que respeita à tributação direta, os Tratados da União Europeia e sobre o Funcionamento da União Europeia e, defendem o princípio da concorrência fiscal de forma a que seja assegurada a soberania fiscal de cada Estado⁶. No entanto e como refere João Sérgio Ribeiro, a existência de regras muito distintas no seio da

⁵ É neste sentido que Casalta Nabais descreve a natureza fiscal do Estado Português como a forma de financiamento do Estado vem justificar a consagração do sistema fiscal previsto na nossa Constituição. Cf. José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2019, pp.133-136.

⁶ Importa concluir que no domínio da tributação direta o progresso de uma harmonização positiva esgota-se em quatro diretivas que respeitam aos impostos sobre as sociedades e que visam eliminar obstáculos à liberdade de circulação de capitais no espaço da União Europeia. Tem sido incansável o trabalho da União Europeia no sentido de contrariar a concorrência prejudicial e trazer uma maior neutralidade à tributação das grandes empresas no espaço europeu. Sérgio Vasques refere-se, aqui, à *Diretiva Fusões* (Diretiva n.º2009/133), à *Diretiva Mães-Filhas* (Diretiva n.º90/435), à *Diretiva Poupança* (Diretiva n.º2003/48) e à *Diretiva Juros e Royalties* (Diretiva n.º2003/49). Cf. Sérgio VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Agosto de 2015, pp.148-151.

União Europeia constitui um sério obstáculo àquele que é um dos seus grandes propósitos, o funcionamento do mercado interno e a obtenção de receitas fiscais dos Estados-Membros^{7/8}.

Posto isto, ainda que o sistema fiscal e a Constituição tenham sofrido várias reformas desde 1976 como resultado de um progresso do Direito Fiscal, quer português, quer europeu, a verdade é que é que o diploma constitucional continua a representar a mais importante referência na fundamentação do sistema tributário português.

1.1. Princípio da neutralidade fiscal

A liberdade de gestão das empresas, vista pelo lado do Estado e dos demais ente públicos com poderes tributários concretiza-se na *neutralidade*, seguindo desta forma um dos princípios basilares em matéria tributária. Ser neutro implica que se eliminem impostos que visam penalizar mais uma pessoa ou empresa em relação a outra, causando distorções na concorrência e uma desigualdade na tributação. Pretende-se assegurar que as regras de natureza fiscal não tenham uma influência significativa nas decisões económicas dos contribuintes⁹. Este princípio concretiza-se no artigo 81.º, alínea f) da CRP¹⁰ e deve-se em muito ao direito da União Europeia o reconhecimento e a relevância deste princípio que pretende a “salvaguarda e defesa de uma «ordem económica concorrencial»”¹¹ e segundo o qual esta ideia de neutralidade é encarada por muitos como a “principal norma de tributação”¹². Esta neutralidade impõe que sejam as razões económicas a comandar os motivos negociais e não os motivos fiscais. E é por isso que a tarefa de assegurar a eficiência no funcionamento dos mercados, de modo a garantir que há uma equilibrada concorrência entre as empresas é conseguida através da proibição das práticas restritivas da concorrência e da repressão do abuso de posição dominante. Douglas A. Kahn afirma que,

⁷ Cf. João Sérgio RIBEIRO, *Direito Fiscal da União Europeia: Tributação Direta*, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp.263-264.

⁸ Quanto a este problema refere Pedro Pereira que a posição de Portugal tem sido muito contida. Cf. Pedro PEREIRA, “Tributação de IRC”, *Uma reforma fiscal para o século XXI*, Conselho Estratégico Nacional, novembro de 2021, p.153.

⁹ Glória Teixeira coloca em causa esta neutralidade, sustentando que o rendimento tributado em Portugal ainda se sujeita a um elevado número de taxas marginais do imposto e são concedidas inúmeras isenções e benefícios fiscais que não garantem em nada este compromisso da neutralidade. Cf. Glória TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, Porto, Almedina, 2021, pp.50-51.

¹⁰ De acordo com a norma contida neste artigo, pretende o legislador constitucional assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, visando com isso garantir uma equilibrada concorrência entre empresas e evitar a criação de monopólios enquanto formas de organização, bem como reprimir os abusos de posição dominante.

¹¹ Esta ordem concorrencial não pode constituir um entrave à fiscalidade das empresas, exigindo-se que, independentemente das formas que escolham e opções que tomem, as empresas paguem um idêntico imposto. Cf. José Casalta NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p.55.

¹² É o conceito utilizado por diversos autores para demonstrar a função basilar que assume a neutralidade fiscal nos ordenamentos jurídicos, entre os quais, Casalta Nabais. Cf. José Casalta NABAIS, *Introdução...*, *op. cit.*, p.55.

nos vários significados que podemos atribuir ao termo *neutralidade*, aquele que é usualmente convocado refere-se à conformação das disposições tributárias com um sistema ideal de tributação (*ideal tax system*). Quando estas disposições são consistentes e estão em conformidade com aquele sistema de tributação, qualificam-se como neutras. Se, pelo contrário, a norma tributária não se reconcilia com o sistema tributário, assume-se como uma despesa tributária (*tax expenditure*)¹³. Esta mesma neutralidade que sustentamos hoje em dia é diversa daquela que caracterizou as finanças liberais do século XIX e que se destacava pela exclusão de finalidades extrafiscais aos impostos, passando, hoje, o mundo fiscal a conviver com a extrafiscalidade, desde que a mesma não coloque em causa aquilo que é pretendido pela neutralidade fiscal.

Este princípio assume uma especial importância, quer em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, quer no âmbito das reestruturações empresariais, em sede de IRC. No que ao primeiro imposto diz respeito, a neutralidade assume-se como um princípio estruturante, o IVA neutro é aquele que não interfere nas decisões dos agentes económicos e garante uma neutralidade do produtor assegurando a este a liberdade de escolher aquilo que pretende produzir e o modo como irá produzir. Além disso, confere ainda ao consumidor uma liberdade de escolher o que consumir, não se assumindo o imposto como uma influência para tomar uma determinada opção em detrimento de outra¹⁴. O mecanismo fundamental para a garantia da neutralidade do imposto ao nível da produção designa-se *direito à dedução*. E é neste sentido que vem o TJUE afirmar a sua posição de acordo com a qual o princípio da neutralidade fiscal se opõe a que bens e prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratados de maneira diferenciada em sede de IVA. Para fundamentar esta diferença de tratamento entre ambas as operações, basta que se faça prova da sua identidade de ambas e satisfação de necessidades idênticas¹⁵. Quanto ao segundo imposto referido, importa não esquecer que no regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais previsto nos artigos 73.º a 82.º do Código do IRC, no âmbito do procedimento de aplicação da norma anti-abuso, a AT vem sancionar por despacho uma informação vinculativa que esclarece que a norma anti-abuso do n.º10 do artigo 73.º afasta a aplicação do regime da neutralidade fiscal quando se conclua que as

¹³ É esta uma das faces da neutralidade fiscal que Douglas A. Kahn assume existir. Cf. A. Kahn DOUGLAS, “The Two Faces of Tax Neutrality: Do They Interact or Are They Mutually Exclusive?”, University of Michigan Law School Scholarship Repository, 1990, p.1.

¹⁴ Sérgio Vasques assume uma contraposição entre neutralidade jurídica e neutralidade económica, afirmando que a primeira se traduz na imposição da mesma carga fiscal ao consumidor, enquanto que a segunda se traduz num tratamento do produtor livre de distorção. Cf. Sérgio VASQUES, *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Lisboa, Almedina, Julho de 2015, p.106.

¹⁵ Inferem-se estas conclusões do Acórdão do Tribunal de Justiça, referente aos Processos C-259/10 e C-260/10, de 10 de novembro de 2011, que opôs *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* a *The Rank Group plc* e que podem ser consultados em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0259&from=PT> [20/01/2022].

operações tiveram como principais objetivos a evasão fiscal e, designadamente, quando as operações não foram realizadas por razões económicas válidas¹⁶. Como consequência, não se desconsideram os efeitos da operação, antes se retiram os benefícios previstos neste regime especial. Esta é uma limitação, mas pode até mesmo afirmar-se existir um afastamento do princípio da neutralidade fiscal.

Atendendo à estreita relação que a neutralidade tem com o princípio da igualdade, afirmam a jurisprudência do TC que a “[i]gualdade fiscal conforma uma dimanação do princípio da igualdade quando colocado no domínio tributário, impondo por isso um tratamento legal-fiscal uniforme de situações substancialmente iguais e diferenciador quanto a situações dissemelhantes.”¹⁷. Tal como se comprova, exige o sistema tributário uma correlação entre os vários princípios constitucionais, não se assumindo como absolutos e operando-se a devida harmonização e concordância entre aqueles.

1.2. Princípio da tributação das empresas pelo rendimento real

Olhando para o papel das empresas no domínio dos impostos, estas podem assumir-se como *contribuintes* enquanto suporte das manifestações da capacidade contributiva^{18/19}. Apresentam-se, sobretudo, como titulares passivos dos impostos sobre rendimento: no IRS, o caso das empresas singulares, e no IRC, o caso das empresas societárias ou coletivas. Nesta esteira, o n.º 2 do artigo 104.º

¹⁶ Esta posição da AT é evidente em outros tantos pedidos de informação. O referido despacho referente ao Processo n.º 2020/000008, “Operação de cisão - Regime de neutralidade fiscal. Conceito de ramo de atividade.”, de 22 de abril de 2020, encontra-se disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_PIV_16839.pdf [21/01/2022].

¹⁷ Veja-se o Acórdão do TC, n.º55/2022, de 20 de janeiro de 2022, que se encontra disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20220055.html> [8/06/2022].

¹⁸ Casalta Nabais apresenta três modalidades relativas ao papel que as empresas assumem no domínio dos impostos. Além da modalidade já referida, estas desempenham o papel de sujeito passivo e de administração da generalidade dos impostos. Cf. José Casalta NABAIS, “Liberdade de gestão fiscal das empresas”, *Fiscalidade*, n.º44, Instituto Superior de Gestão, outubro-dezembro de 2010.

¹⁹ Sobre a capacidade contributiva, segundo José Manuel Cardoso da Costa, este princípio assumido como uma “capacidade de gastar” pretende afirmar-se como uma “segunda vertente do princípio da igualdade na tributação e traduz a ideia ou a conceção segundo a qual a incidência dos impostos deve ter como critério o património ou o rendimento dos contribuintes, segundo o grau de intensidade da função desses fatores”. Do trabalho desenvolvido, o autor conclui que “se o Tribunal assume o princípio da capacidade contributiva, não obstante o silêncio do texto, como um princípio constitucional, fá-lo, afinal, apenas enquanto pressuposto, que não enquanto critério da tributação, e que nessa dimensão tal princípio não vem desempenhando, na sua jurisprudência, senão um papel seletivo de situações.” Cf. José Manuel Cardoso da COSTA, “O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional”, *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LVII, Tomo I, Coimbra, 2014, pp.1159 e 1183. Atualmente, na entrada da terceira década do século XXI, a doutrina vem entendendo que à medida em que cresce a digitalização da economia e aumenta a prática de factos tributários que não são visíveis, há uma maior dificuldade em delimitar o conceito de capacidade contributiva. E isto é assim porque, como sustentam alguns autores, há uma grande facilidade em se deslocar do território com o intuito de não se subordinar aqueles atos ao poder tributário de um determinado Estado. Entende-se haver uma necessidade de contextualizar os índices da capacidade contributiva – rendimento e património. Cf. Casalta NABAIS e Matilde LAVOURAS, “Reforma do Sistema Fiscal”, *Uma Reforma Fiscal para o Século XXI*, Conselho Estratégico Nacional, Novembro 2021, Lisboa, pp.31-32.

CRP destaca que a tributação das empresas terá como base fundamentalmente o seu *rendimento real*. No entanto e porque as empresas não se limitam a ser tributadas em sede de IRC, estando também abrangidas as empresas singulares no campo de incidência do IRS, é necessário fazer uma articulação entre os n.ºs 1 e 2 daquela norma. De acordo com posição adotada por Teixeira Ribeiro, é defendido que, ao lado do imposto sobre o rendimento pessoal, deve coexistir um imposto sobre o rendimento das empresas. Segue a ideia de que o n.º 2 do artigo 104.º, segundo o qual a tributação das empresas que incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, não se refere às empresas individuais mas sim às empresas societárias e, por isso, será inconstitucional a exclusão do rendimento empresarial das pessoas singulares da tributação em sede de IRS, pois está em causa a violação da unicidade que caracteriza este imposto pessoal. Ora, este lucro sobre o qual incide a tributação constitui, a par do rendimento da empresa, o rendimento dos donos das empresas individuais ou o rendimento dos sócios das sociedades, na respetiva quota-parte. Sendo assim, à primeira vista, se se tributar os lucros a título de rendimento da empresa e, por conseguinte, se tributar a título de rendimento dos donos ou sócios, conclui-se existir uma dupla tributação. Perante esta hipótese poderá questionar-se as atuações fraudulentas das empresas de forma a ocultar parte dos lucros auferidos e a diminuir a carga fiscal, de forma a sentir menos o peso dos impostos sobre os rendimentos²⁰. Xavier de Basto vem contrapor a posição acima descrita colocando como um problema de interpretação o conceito *empresas*, considerando que naquele conceito se encontram abrangidas as empresas individuais e as empresas coletivas, não se aplicando o princípio unicamente às sociedades, em sede de IRS, valendo também para as pessoas singulares²¹. Fundamenta ainda que o recurso ao termo empresa e a exclusão do termo sociedade não permite restringir o alcance deste princípio às empresas societárias porque a admissibilidade destas restrições colocaria em causa a neutralidade na tributação. Tenha-se em conta que a separação entre as empresas singulares, tributadas em IRS, e as empresas coletivas, tributadas em IRC, não é tão estanque quanto se possa pensar. Estabelecem-se entre ambos os impostos pontos de contacto no que à tributação daquelas diz respeito e um exemplo da sua interdependência é a tributação das empresas abrangidas pelo regime da transparência fiscal, ao operar-se uma remissão do artigo 6.º do Código do IRC para o artigo 20.º do Código do IRS.

O princípio da tributação das empresas pelo rendimento real, consagrado na Lei Constitucional, pretende que a tributação incidente sobre as empresas tenha por base e considere o rendimento

²⁰ Teixeira Ribeiro sugere a possibilidade e a factualidade de as empresas optarem por auferir menos rendimentos e alterar o destino de uma maior parte do lucro para a constituição de reservas, aumentando, desta forma, o investimento e sentir um menor peso da carga fiscal. Cf. José Joaquim Teixeira RIBEIRO, "O Sistema Fiscal na Constituição de 1976", *Boletim de Ciências Económicas*, Volume XXII, 1979, p.17.

²¹ José Xavier de BASTO, "O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária", *Fiscalidade*, n.º 5, Janeiro de 2001.

realmente obtido, assentando este no apuramento contabilístico da base tributável, isto é, na contabilidade e nas declarações do contribuinte. No entanto também se pode caracterizar como *presumido*, quando a obtenção deste resultado é feita através de presunções uma vez que os dados contabilísticos se revelaram inexistentes ou insuficientes. O que varia entre ambos é o grau de confiança que merecem os elementos que foram fornecidos pelo contribuinte.

A delegação da competência para calcular o imposto na própria empresa, permitindo a esta saber quanto deve pagar exatamente, constituiu uma “aquisição irreversível para a economia empresarial do século XX”²². O legislador fiscal pretende uma tributação das empresas ideal. No entanto, Gomes Canotilho e Vital Moreira reforçam que a norma constitucional exige que se incida *fundamentalmente* sobre o rendimento real das empresas²³. Isto é assim porque muitas vezes não é possível obter informação fiável sobre os resultados das empresas e, por isso, não se tributam os lucros que efetivamente se realizaram mas sim aqueles que presumivelmente auferiram. Desta obrigação da tributação dos rendimentos reais decorre também um *princípio de declaração*, de acordo com o qual os dados declarados pelo contribuinte e inscritos na sua contabilidade regularmente organizada devem considerar-se *a priori* verdadeiros. Esta presunção é atualmente acolhida no artigo 75.º da LGT e deve ser afastada apenas quando existam razões fundadas para crer que esses dados não espelham a verdade. Considerando ainda a base da tributação, Rui Duarte Morais afirma que a tributação do rendimento real é “um princípio de justiça do imposto”²⁴ porque o rendimento das empresas é, de facto e em função das suas várias características, muito variável²⁵. No entanto, não ignora os sérios problemas que o apuramento feito pelo sujeito passivo possa causar com um caminho facilitado para a evasão fiscal. Já Suzana Tavares da Silva vem criticar a opção pelo rendimento real efetivo por poder ocasionar um prejuízo para as pequenas empresas, reclamando assim um sistema de tributação mais simples que é conseguido com o recurso a presunções que caracterizam o regime simplificado de tributação das pessoas singulares e defende, por isso, o recurso a este regime no âmbito da tributação das pessoas coletivas²⁶. Compreende-se esta posição porque os custos associados à contabilidade e organização dos

²² É este o termo utilizado por Saldanha Sanches para caracterizar a evolução e a alteração do paradigma da tributação empresarial. Cf. José Luís Saldanha SANCHES, “Sistema...”, *op. cit.*, p.111.

²³ Cf. J.J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, volume I, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, Janeiro de 2007, p.1100.

²⁴ Saldanha Sanches assume que o conceito de justiça fiscal pode ter vários significados e expõe, numa primeira ótica, o sentido de justiça tributária, a qual se “[limita] a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre as várias categorias de contribuintes.” Cf. José Luís Saldanha SANCHES, *Justiça...*, *op. cit.*, p.13.

²⁵ Cf. Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2009, p.46.

²⁶ Cf. Suzana Tavares da SILVA, *Direito Fiscal: Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 4.ª edição, fevereiro de 2015, p.100.

livros necessários para sustentar e justificar a tributação do rendimento real não são suportáveis pelas pequenas empresas.

O princípio aqui em causa opõe-se a um modelo com grande tradição no Direito Fiscal português, a *tributação pelo rendimento normal*, de acordo com o qual constituem elementos tributários os lucros que se obteriam em situações normais de exploração, independentemente das condições concretas em que desenvolveu a sua atividade²⁷. Como afirma Xavier de Basto, a opção pela tributação do rendimento normal seria inconstitucional, observado o princípio basilar previsto no n.º2 do art.104.º, e, por consequência, poder exceder ou ficar aquém dos lucros efetivamente obtidos. Segue-se o mesmo entendimento, isto porque, não estaremos perante uma igualdade de tratamento, de acordo com a qual deveremos tratar e, neste caso, tributar de forma diferente, aquilo que realmente é diferente. E, por isso, generalizar um determinado tipo de tributação ou determinar a obtenção de determinados rendimentos para aos sujeitos passivos sem se olhar para o caso concreto, poderia resultar num considerável número de situações de discriminação²⁸. Ainda que o legislador fosse ou tentasse ser exaustivo na previsão de características do sujeito passivo de forma a determinar o rendimento normal, seria impossível prever todos os tipos, tendo em conta que o direito não acompanha a realidade, dependendo antes da sua evolução. Contudo, é diferente o juízo a formar sobre o sistema de tributação do rendimento presumido, não se confundindo com o rendimento normal. Na tributação do rendimento presumido e como já referido anteriormente, pretende-se a determinação do rendimento real e a procura pelo rendimento que foi efetivamente percebido pelo contribuinte. No entanto, os elementos que são fornecidos por este não são fiáveis e, por isso, serão complementados ou até mesmo substituídos por elementos de caráter indireto que visam, ainda assim, precisar o rendimento real. Esta forma de determinação do rendimento é subsidiária²⁹ da determinação do rendimento real efetivo na medida em que só quando não é possível a obtenção certa e determinada deste último, se recorre, em segunda linha, ao primeiramente mencionado.

²⁷ Autores como Oliveira Salazar, em Portugal, e Luigi Einaudi, em Itália, acreditam que a tributação do rendimento normal constitui uma opção justa e eficiente na medida em que, além de se evitar erros que se cometeriam no cálculo da determinação do lucro efetivo e com isso evitar incertezas, a imposição deste lucro normal seria mais certa e barata, constituindo um estímulo à produtividade das empresas uma vez que teriam o interesse em fazer uma maior aproximação do rendimento que efetivamente obtiveram do rendimento normal que será tributado. Cf. José Xavier de BASTO, “Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução”, *Fisco*, n.º82/83, p.120.

²⁸ Com a evolução do setor empresarial, verificamos a existência de uma maior variedade de estruturas empresariais, da constituição das mesmas e seria prejudicial uma indiferença do legislador no tratamento idêntico das mesmas. Acreditamos que perante esta postura não se conseguiria uma justiça fiscal.

²⁹ É esta a solução dada pelo artigo 85.º, n.º1 da LGT, de acordo com o qual “a avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta.”.

O Tribunal Constitucional já se manifestou em vários acórdãos acerca da conformidade deste rendimento baseado em presunções com o rendimento real. Neste sentido, fundamenta no Acórdão n.º430/2016, de 13 de julho de 2016, que “[o] rendimento real fiscalmente relevante não é, em si próprio, uma realidade de valor fisicamente apreensível, mas antes um conceito normativamente modelado e contabilisticamente mensurável”, limitando-se a Constituição a prever que esta imposição fiscal deve incidir fundamentalmente e não absolutamente sobre o rendimento real, não se excluindo o recurso a outras formas fiscais de obtenção do cálculo, ainda que sejam estranhas ao método que se baseia nas declarações e na contabilidade organizada³⁰. O conceito “fundamentalmente” deixa uma margem de liberdade de conformação ao legislador ordinário, afastando a exclusividade. Argumenta ainda o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º162/2004, de 17 de março de 2004, que “[d]eixando [...] ao legislador ordinário um vasto campo de eleição quanto à conformação dos tipos tributários a criar ou a manter, não deixou, desde logo, de lhe apontar os princípios retores aos quais os diversos tipos de impostos deverão obedecer, consoante os factos económicos que atinjam”³¹.

1.3. Princípio da liberdade de gestão fiscal

O “[Estado] fiscal que [...] nos revela um Estado suportado em termos financeiros basicamente por tributos unilaterais ou impostos, visto a partir dos destinatários que o suportam, concretiza-se no princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos e suas organizações empresariais”³².

Sustentado nos direitos económicos que consagram a *livre iniciativa económica privada*, prevista no artigo 61.º, n.º 1 da CRP, o *direito de propriedade privada*, consagrado no artigo 62.º, n.º1, e a *liberdade de iniciativa e de organização empresarial*, consagrada no artigo 80.º, alínea c), surge o direito que garante a *liberdade de gestão fiscal das empresas*. Este princípio concede aos indivíduos a autonomia e a soberania de planificar a sua atividade económica, atuando de forma a obter os melhores resultados económicos, conseguindo-se este feito será conseguido através do planeamento fiscal (*tax planning*). Tanto as pessoas singulares como as coletivas podem praticar um conjunto de atos jurídicos

³⁰ O Acórdão TC n.º430/2016, de 13 de julho de 2016, pode ser consultado em: <https://files.dre.pt/2s/2016/09/189000000/2953029545.pdf> [29/07/2021].

³¹ O Acórdão TC n.º162/2004, de 17 de março de 2004, disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040162.html> [26/12/2021].

³² É esta a nota de Casalta Nabais que sustenta a liberdade económica e de gestão fiscal que é garantida aos indivíduos. Cf. José Casalta NABAIS, *Introdução...*, *op. cit.*, p.49.

e não jurídicos em sintonia com a sua autonomia privada³³ que, dentro dos limites legais, têm por objetivo afastar a tributação e obter uma poupança fiscal.

Foi a Revisão Constitucional de 1997 que consagrou expressamente a liberdade de iniciativa e de organização empresarial³⁴. Esta liberdade de iniciativa privada tipificada no artigo 61.º, n.º1 assume um duplo sentido: primeiramente consideramos a liberdade de iniciar uma atividade económica, garantindo uma autonomia, quer na criação da empresa, quer no estabelecimento da mesma e, de acordo com um segundo sentido, a liberdade de organização, gestão e atividade da empresa. No que respeita à liberdade de organização prevista na alínea c) do artigo 80.º, esta não se assume como absoluta na medida em que é limitada pela lei quando estabelece as formas típicas de organização das empresas considerando aqui e, sobretudo, as sociedades³⁵. A Constituição refere-se, no seu artigo 82.º, aos três setores de propriedade dos meios de produção, entre os quais se destaca a propriedade dos meios de produção pertencente a pessoas singulares ou coletivas, intrinsecamente ligada com o regime da liberdade de empresa, no seio do setor privado. Esta manifestação da escolha da vontade do agente inicia-se logo com a opção entre a forma societária e a forma não societária, resultando desta decisão diferentes consequências em matéria fiscal. Nesta senda e no que diz respeito à forma societária, os rendimentos auferidos no exercício de uma atividade profissional ou empresarial estão sujeitos à regra geral do regime da contabilidade organizada, nos termos do artigo 28.º do Código do IRS. Assim, ficam abrangidos por este regime os sujeitos passivos que tenham ultrapassado no período de tributação anterior um montante anual de rendimentos de 200 000€, ou, ainda que não tenham ultrapassado este valor e tenham sido integrados no regime simplificado, quando os sujeitos passivos optem por determinar os rendimentos com base na contabilidade organizada. Por sua vez, quando as empresas se constituem na forma societária, uma distinção entre a tributação das sociedades de pessoas e das sociedades de capitais é feita na maioria dos sistemas fiscais, sendo as primeiras, regra geral, tributadas de acordo com um regime de transparência fiscal e as segundas de acordo com o regime geral de tributação em IRC. É importante estabelecer-se uma correlação deste princípio com a neutralidade, na medida em que a

³³ A *autonomia privada*, expressão de um princípio mais amplo, o princípio da liberdade, “consiste no poder reconhecido aos particulares de autorregulamentação dos seus interesses, de autogoverno da sua esfera jurídica” que se manifesta com a celebração de negócios jurídicos e no “poder de livre exercício dos seus direitos ou de livre gozo dos seus bens pelos particulares”. Cf. Carlos Alberto da Mota PINTO, *Teoria...*, *op. cit.*, pp.102-103. Segundo Luís Carvalho Fernandes, o campo de aplicação do princípio da autonomia privada é, em geral, fixado em função da liberdade de contratar (prevista no artigo 405.º do Código Civil). No entanto, o princípio projeta-se também no domínio dos direitos subjetivos. Cf. Luís A. Carvalho FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil*, VOL. I, 6ª edição, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2012, p.94.

³⁴ A quarta Revisão Constitucional (1997) incluiu um novo princípio fundamental no artigo 80.º relativo à “liberdade de iniciativa e de organização empresarial no âmbito de uma economia mista”, e veio proibir que os impostos produzissem efeitos retroativos, como resulta do artigo 103.º, n.º 3.

³⁵ Cf. J.J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *Constituição...*, *op. cit.*, p.791.

escolha da forma jurídica para o exercício da atividade não deve implicar uma desigualdade no tratamento fiscal.

Como refere Joaquim Freitas da Rocha, conformando-se com o direito de prever antecipadamente a carga fiscal que irá ou poderá suportar, os sujeitos passivos podem, no seu espectro de poderes de planificação, verter a sua atuação económica em atos jurídicos ou não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se por critérios de evitação dos impostos ou de aforro fiscal e, desta forma, escolher o meio que se afigura menos oneroso do ponto de vista fiscal³⁶. É inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar e são utilizadas várias vias para atingir tal finalidade, embora a fronteira de distinção entre elas nem sempre seja fácil de vislumbrar. Mas estão os sujeitos passivos com “pés e mãos atados” no que à tomada de opções fiscais diz respeito ou é garantida uma total liberdade?

Nesta linha de busca das formas possíveis de minimização dos impostos a doutrina aponta três vias: a *gestão* ou *planeamento fiscal*³⁷, a *evasão* ou *elisão fiscal* e a *fraude fiscal*. Estas liberdades garantidas pelos princípios constitucionalmente consagrados e a planificação fiscal das empresas estão limitadas pela lei³⁸, querendo com isto dizer que importa, nesta configuração jurídica de factos tributários, que não violem as leis tributárias³⁹, nem estejamos já no campo da evasão fiscal (*tax evasion*) através de manobras ou de disfarces jurídicos da realidade económica da empresa, nem incorram em fraude fiscal (*tax fraud*), tendo estas limitações de ser justificadas à luz do princípio da proporcionalidade e sempre com respeito pelo núcleo essencial que não pode ser violado pela lei limitadora⁴⁰. Aliás, a intenção de os

³⁶ Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, in AAVV, Coimbra, Almedina, 2012, pp.1213 e ss.

³⁷ Através destas vias, procura-se a minimização da carga tributária de forma lícita e legítima, querida até pelo legislador, ou deixado à liberdade de opção do contribuinte, como acontece com os benefícios fiscais e as alternativas fiscais (faz-se referência à decisão de tributação separada ou conjunta em sede de uniões de facto, no IRS, à opção pelo regime simplificado ou pela contabilidade organizada na determinação do lucro tributável em sede de IRC ou IRS, ou ainda pela opção pelo regime especial de tributação pelos grupos de sociedades em IRC). Contudo, afirma o TCA Sul que a subsistência e manutenção do sistema fiscal constituem um dos limites à liberdade de gestão empresarial. Esta e outras fundamentações podem ser encontradas no Acórdão do TCA Sul, referente ao Processo n.º04255/10, de 15 de fevereiro de 2011, que se encontra disponível em: <http://www.dgsi.pt/itca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument> [22/01/2021].

³⁸ Estes limites que vêm sendo tratados sob o tema das cláusulas de combate às práticas de evasão e fraude fiscais, optando-se inicialmente por prever um considerado número destas cláusulas na sua especificidade com vista a prevenir ou reprimir atuações de maior risco para a evasão fiscal e que mais tarde e com as crescentes dificuldades neste combate que se deveram à necessidade de o legislador fazer uma previsão exaustiva destas cláusulas e de potenciais abusos, acabou aquele por introduzir em 1999 uma norma geral anti-abuso, atualmente prevista no n.º2 do artigo 38.º da LGT..

³⁹ De acordo com o Acórdão do TCA Sul, referente ao Processo n.º04255/10, de 15 de fevereiro de 2011, quando o sujeito passivo atua “*contra legem*, a sua atuação é frontal e inequivocamente ilícita, pois infringe diretamente a lei fiscal, e configura uma fraude fiscal, passível, inclusive, de ser objeto de censura contraordenacional ou criminal”. Já a “*atuação extra legem* ocorre quando o sujeito passivo aproveita de forma abusiva a lei para chegar a um resultado fiscal mais favorável, pese embora não a violar diretamente”.

⁴⁰ A lei limitadora vê impostos limites à sua aplicabilidade na medida em que de acordo com o Acórdão *Halifax*, as respetivas Conclusões do Advogado-Geral e uma posição reiterada do Tribunal de Justiça tem-se decidido no sentido de os contribuintes poderem organizar os seus negócios de forma a limitar

sujeitos passivos pagarem um menor número de impostos possível e suportarem uma carga fiscal diminuta não é condenável ética ou legalmente, é sim um modo de reação normal dentro daquela liberdade que lhes é garantida pelo ordenamento jurídico porque, verdade seja dita, ninguém quer pagar ou contribuir mais quando pode pagar menos. E de acordo com diversos autores, “tratar-se-á de escolhas permitidas pela legislação fiscal que oferece ao contribuinte um leque de opções, deixando-lhe a faculdade de escolher. Daqui resulta uma subtributação em benefício do contribuinte que foi oferecida ou, pelo menos, permitida pelo legislador. É um procedimento *intra legem*, ou seja, deixado à escolha do contribuinte pela própria lei fiscal”⁴¹. E é neste sentido que a jurisprudência arbitral tributária sustenta a sua posição, em que quando estejamos perante a falta de regulamentação de uma situação jurídica em que a aplicação das regras se pode sobrepor ou conflitar, tem como corolário a liberdade de conformação dos contribuintes, no exercício da sua liberdade de gestão fiscal⁴².

A distribuição de lucros ou a antecipação de dividendos bem como a aquisição de ações ou quotas próprias são exemplos da liberdade que o empresário tem no que diz respeito ao levantamento do dinheiro da empresa. Casalta Nabais refere ainda que a liberdade de gestão fiscal deve abranger a liberdade de as empresas reduzirem os seus gastos ao nível da prestação de serviços necessária para suportar a administração privada pois, como é sabido, através do recurso ao artigo 89.º, n.º 1 do Código do IRC, a liquidação e cobrança dos impostos dos impostos é feita pelas empresas, visando um papel mais ativo das empresas na administração privada dos impostos.

2. Enquadramento das sociedades de profissionais no quadro constitucional

No tratamento fiscal das empresas será adotado um conceito amplo de empresa que abarca tanto as empresas coletivas como as empresas singulares e ainda realidades que não são consideradas

a sua dívida fiscal. Assume-se que o princípio essencial é a liberdade de optar pela via da menor tributação, de forma a minimizar os custos e, portanto, quando o sujeito passivo é confrontado com duas operações, não está obrigado a escolher aquela que implica um ónus de tributação mais elevada. Cf. O Acórdão *Halifax*, referente ao Processo n.º C-255/02, de 21 de fevereiro de 2006 e as respetivas Conclusões do Advogado-Geral apresentadas a 7 de abril de 2005, podem ser consultadas em: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pt&jur=C,T,F&num=C-255/02.&td=ALL> [26/12/2021].

⁴¹ É este o entendimento sobre a liberdade de gestão conferido aos sujeitos passivos de diversos autores, entre os quais, Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos. Cf. Diogo Leite de CAMPOS e Mónica Leite de CAMPOS, *Direito Tributário*, 2.ª edição, p. 156 *apud* Sentença CAAD, Processo n.º 114/2020-T, de 30 de outubro de 2020, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?!=MiAyMTAxMTlyMiU5MTAwLIAXMTRfMiAyMC1UIC0gMiAyMCOxMCOzMCAtEpVUKiUfJvREVOOOIBLnBkZg%3D%3D> [22/01/2021].

⁴² Esta posição encontra-se devidamente fundamentada na Sentença CAAD, Processo n.º 114/2020-T, de 30 de outubro de 2020.

empresas para o direito privado, mais concretamente, para o direito das sociedades e para o direito comercial. Inserem-se, aqui, os profissionais independentes.

Relacionando as sociedades transparentes com o regime da neutralidade fiscal que o legislador faz questão de mencionar no preâmbulo do Código do IRC, pretende aquele que a opção pelo regime da transparência fiscal ou a opção por outro regime bem como o exercício da atividade a título individual ou o exercício através de uma sociedade não criem uma discrepância na carga tributária incidente sobre a forma e organização da empresa. A tributação deve ser neutral de forma a não influir no momento da tomada de decisão da constituição da atividade.

Dando enfoque à tributação das sociedades de profissionais sujeitas ao regime da transparência fiscal, é colocada uma questão por Teixeira Ribeiro no sentido de compreender se deve apenas haver um ou mais impostos que incidam sobre o rendimento⁴³ e a resposta é dada pela norma que consta do n.º1 do artigo 104.º da CRP e que é inequívoca quando se refere à unicidade do imposto. É dada uma especial atenção a esta questão por se verificar um desdobramento da tributação das sociedades que aqui estudamos, quer em IRS, quer em IRC, estando, por isso, a sujeitá-las à incidência de dois impostos. O autor defende que a exclusão da tributação em IRS do rendimento das empresas singulares é inconstitucional por violar a unicidade da tributação das pessoas singulares imposta por aquele preceito constitucional, sugerindo incluir a tributação dos rendimentos dos empresários individuais no IRS. Por outro lado, Casalta Nabais vem opor-se à ideia defendida por Teixeira Ribeiro, afirmando que a exigência da unicidade do imposto sustentada na norma do n.º1 do artigo 104.º não obriga a tributação em IRS das empresas individuais⁴⁴. Isto é assim porque a tributação das empresas entre o IRS e o IRC é um tanto “artificial” e tal se concretiza com o fenómeno da transparência fiscal que sujeita a tributação em sede de IRS dos membros de certas entidades que são dotadas de personalidade jurídica, em detrimento da tributação em IRC. Trata-se esta opção do legislador como um “mecanismo de justiça fiscal”⁴⁵, uma vez que o valor da sociedade não resulta tanto do capital investido mas das pessoas dos sócios e, por isso, o lucro acaba por corresponder à remuneração do respetivo trabalho.

Ora, a Constituição em lado algum impõe que uma pessoa coletiva se constitua e obedeça a uma determinada forma para o exercício dessa atividade, dispondo os agentes económicos de uma liberdade para organizar e estruturar a forma jurídica que entenderem ser a mais adequada. Mas isto estende-se às sociedades de profissionais? Nestas sociedades o que releva é a sua atividade e não a sua forma

⁴³ Cf. José Joaquim Teixeira RIBEIRO, “As opções fiscais da Constituição”, *Boletim de Ciências Económicas*, XXVIII, 1985, p.91.

⁴⁴ José Casalta NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, pp.169-173.

⁴⁵ É este o conceito utilizado por Suzana Tavares da Silva para justificar a opção do legislador fiscal na imputação dos rendimentos aos sócios e, consequentemente, na tributação daqueles em sede de IRS. Cf. Suzana Tavares da SILVA, *Direito...*, *op. cit.*, p.108.

jurídica. Estas podem, em princípio, revestir qualquer forma jurídica e uma expressão desta liberdade de configuração manifesta-se no regime jurídico da constituição e funcionamento das sociedades de profissionais que estejam sujeitas a associações públicas e que, no seu artigo 4.º, prevê a liberdade de forma concretizada através da possibilidade da constituição de sociedades civis ou qualquer outra forma jurídica societária que seja admissível segundo a lei comercial⁴⁶.

⁴⁶ Este regime está previsto na Lei n.º 53/2015, de 11 de junho de 2015, disponível em <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2015-107742930> e aplica-se a sociedades de profissionais que se sujeitem a associações públicas profissionais.

CAPÍTULO II – A Transparência Fiscal

1. A distinção entre transparência fiscal e desconsideração da personalidade jurídica

Nas mais variadas definições que encontramos sobre o instituto da transparência fiscal, de forma súbita associa-se aquela à desconsideração da personalidade jurídica da entidade transparente⁴⁷. Neste sentido, é interessante caracterizar e cumprir uma comparação entre estes dois institutos. De forma a ser precisa e a fazer o enquadramento da desconsideração da personalidade da pessoa coletiva é pertinente fazer uma exposição deste instituto e da sua forma de operar em determinados ramos do Direito.

1.1. Breve conceito de transparência fiscal

Tipicamente a *transparência* significa uma abertura. Mas a que abertura nos referimos? É esta pergunta que faz o autor inglês Andrew Woods, quando, ao mesmo tempo, interroga se esta se refere às obrigações legais, às razões destas mesmas obrigações ou ainda aos atores que estão por detrás da lei, interrogando ainda a quem se dirige esta recetividade⁴⁸.

A transparência fiscal traduz-se na ignorância da estrutura coletiva de certas e determinadas sociedades. Como consequência, a matéria coletável da sociedade será imputada diretamente na esfera dos sócios, em sede de IRS ou de IRC, deixando a sociedade de ter relevância fiscal quanto à assunção da obrigação principal, o pagamento da dívida, e assumindo a sua posição de sujeito passivo relativamente às obrigações acessórias⁴⁹. Está, por consequência, a figura do sócio indissociavelmente ligada à sociedade a que pertence, coincidindo fiscalmente ambas as figuras e sujeitando o sujeito

⁴⁷ Casalta Nabais convoca este conceito no momento de definir a transparência fiscal. Por sua vez, Saldanha Sanches entende que a forma de personalizar o imposto numa sociedade de pessoas é através do recurso à técnica da desconsideração das sociedades, ressaltando a distinção da finalidade daquela que é utilizada para responsabilizar os gerentes e administradores pelas dívidas das sociedades. Cf. José Casalta NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, p.526; José Luís Saldanha SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, 2007, p.213.

⁴⁸ Andrew Keane WOODS, "The Transparency Tax", *Vanderbilt Law Review*, Volume 71, Number 1, January 2018.

⁴⁹ Cabe fazer a ressalva de que a aplicação deste regime não se assemelha à isenção destas entidades da sujeição ao IRC. Saldanha Sanches entende que o legislador, ao integrar a norma do artigo 12.º do CIRC que diz respeito às entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, no capítulo que trata das isenções, teria como objetivo isentar aquelas entidades. No entanto esclarece que como não se acolhe um fim extrafiscal neste regime, então estamos apenas perante uma não tributação em sede de IRC. Cf. José Luís Saldanha SANCHES, *Manual...*, *op. cit.*, p.215.

passivo a um só nível de tributação⁵⁰. Entende-se ser este um regime adequado à tributação de sociedades de pessoas mas o legislador tributário orientou-se pelo intuito de evitar que se adotassem certas formas societárias com vista à redução da carga fiscal, daí estender ao campo de aplicação deste regime as sociedades civis não constituídas sob a forma comercial e as sociedades de simples administração de bens. Visa, com esta forma de tributação, a prossecução de três objetivos⁵¹ e são eles a garantia da neutralidade fiscal entre a tributação das pessoas singulares e a tributação das pessoas coletivas, a eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos e ainda o combate à evasão fiscal através da criação artificial de sociedades. Colocando o foque no primeiro objetivo, o princípio da neutralidade, concretizado no artigo 81.º, f) da CRP, visa este, com a transparência fiscal, que o Estado não provoque quaisquer distorções ou desigualdades no âmbito da tributação das pessoas singulares perante a tributação das pessoas coletivas. No que ao segundo objetivo diz respeito, a incidência do IRC sobre os lucros faz com que se verifique uma dupla tributação económica⁵², pois, além de ser tributado enquanto rendimento da pessoa coletiva, também o será enquanto rendimento de capital, tributável em IRS na pessoa dos sócios, ou enquanto rendimento na esfera do sócio, independentemente de ser capital, como é o caso da tributação em IRC. No entanto e como já referido, há uma coincidência das figuras do sócio e sociedade através da desconsideração da estrutura societária, conseguindo-se a eliminação desta dupla tributação através de uma única tributação na esfera dos sócios, enquanto rendimento empresarial e profissional ou na esfera da sociedade, em IRC. Já o intuito do combate à evasão fiscal é evitar que rendimentos tributáveis em IRS se desloquem para IRC, através da interposição de uma sociedade, criada artificialmente para desviar o rendimento do campo de incidência daquele imposto. Importa, para este efeito, considerar a noção de *evasão fiscal* que consiste na prática voluntária de atos por parte dos sujeitos passivos tributários que são qualificados normativamente como abusivos, tendo em vista o afastamento, a desoneração ou o diferimento tributário⁵³. O que o sujeito passivo faz é aproveitar-se da forma jurídica existente para outra finalidade, conseguindo, desta forma, uma poupança fiscal, comportando esta atuação do sujeito passivo um determinado grau de ilicitude que culminará na imposição de uma coima por ter dado origem a uma contraordenação.

⁵⁰ Cf., entre outros, Glória TEIXEIRA, *Manual...*, *op. cit.*, p. 90.

⁵¹ Estes objetivos encontram-se enunciados no número 3 do Preâmbulo do Código do IRC.

⁵² Verifica-se dupla tributação económica quando o mesmo rendimento fica sujeito a dois impostos, ainda que a títulos diferentes e com sujeitos passivos diversos. Cf. Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos...*, *op. cit.*, p.126.

⁵³ Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, "Direito...", *op. cit.*, pp.1213 e ss.

1.2. A desconsideração da personalidade jurídica

Quanto a esta matéria e antecipando o desenvolvimento e o foco pelos ramos do Direito que se seguirão, faço notar a minha posição quando estejamos na presença do mecanismo da desconsideração. Ora, como vimos e veremos, há uma dificuldade na previsão deste mecanismo enquanto instituto legalmente previsto e, observando aquela que tem vindo a ser a posição da jurisprudência e da doutrina ao longo dos anos, começa a revelar-se uma grande necessidade em assumir a possibilidade de desconsideração da personalidade das pessoas coletivas na legislação. Isto porque, ao ser um mecanismo subsidiário e se justificar a sua convocação em determinadas situações, não faz sentido o legislador continuar a ignorar que estamos perante um verdadeiro instituto e que, certamente, contribuirá para o eficaz funcionamento do Direito e, em especial, das sociedades, da responsabilidade e da tributação dos sócios ou dos seus membros. Não estaremos a proteger demasiado os sócios em detrimento da proteção da pessoa coletiva? O afastamento da personalidade visa a proteção do interesse geral da coletividade, do Estado, daí que tenha uma manifestação, por excelência, no Direito Fiscal. Mas tal não basta, justificando-se uma extensão ao Direito Civil e ao Direito Comercial.

1.2.1. No Direito Civil

Uma característica do direito português é o abundante recurso à técnica da personificação coletiva. As pessoas coletivas são organizações que, visando a realização de interesses comuns ou coletivos e já depois de constituída a coletividade de pessoas ou da massa de bens, requerem ao ordenamento jurídico o reconhecimento da personalidade jurídica.

À semelhança das pessoas singulares, o nosso Direito Civil atribui personalidade jurídica às pessoas coletivas, desde que verificados certos requisitos, permitindo esta personalidade distinguir, de forma clara, a pessoa coletiva dos seus membros, não se tratando apenas de uma separação subjetiva mas também de uma separação ao nível patrimonial. A pessoa coletiva é meramente instrumental uma vez que é constituída para, através dela, se prosseguirem certos interesses que lhe serão imputáveis, deixando de ser vista como um fim em si mesmo, e respondendo com o seu património por quaisquer atos que sejam necessários à prossecução daqueles interesses, atribuindo o ordenamento jurídico a qualidade de sujeito de direito. Quando a personalidade coletiva é utilizada com a finalidade de contornar uma proibição legal ou de imputar à pessoa coletiva determinados atos que são praticados pelos seus membros, pode estar-se perante situações em que se verifica um *abuso da personalidade da pessoa*

coletiva. Perante estas situações e ainda que se verifique a ausência de uma consagração legal expressa, o ordenamento, apoiado também pelo estudo de diversos autores, reage através da *desconsideração* ou do *levantamento da personalidade jurídica da pessoa coletiva*^{54/55}. Ora, entendendo-se a personalidade coletiva como um “mecanismo técnico-jurídico” que visa a realização de um fim coletivo, nas palavras de Mota Pinto, “a realização da justiça e a neutralização de fraudes pode impor [o] levantamento do véu da personalidade e a consideração do respetivo substrato”⁵⁶. Com os excessos e o abuso da personalidade coletiva a jurisprudência e a doutrina começaram a sentir a necessidade de existir algum mecanismo que permitisse levantar o véu daquela personalidade de forma a atingir quem realmente beneficia da sua atuação jurídica, isto é, quem a utiliza como interposta pessoa para atingir determinados fins que lhe serão benéficos. Este fenómeno surge com várias denominações⁵⁷, ainda que se entenda que a melhor designação seja a *desconsideração da personalidade coletiva* porque é isso que pretende o legislador ao deixar de lado a existência de uma pessoa coletiva e a focar-se naqueles que efetivamente praticaram os atos.

São várias as situações em que o legislador pode desconsiderar a personalidade jurídica coletiva de forma a alcançar a realidade que está encoberta. No Direito Civil merece uma consideração atenta o regime das sociedades civis simples e, em especial, as responsabilidades dos sócios pelo passivo social, previstas no artigo 1020.º Código Civil e de acordo com o qual, depois de encerrada a liquidação e extinta a sociedade, continuam os sócios a ser responsáveis perante terceiros pelo pagamento dos débitos que não tenham sido saldados, considerando-se não ter havido liquidação para este efeito. O *princípio da separação patrimonial*, de acordo com o qual pelas dívidas contraídas pela sociedade responde o seu património pode sofrer derrogações quando se admita uma responsabilidade solidária, embora, subsidiária dos seus sócios com o seu património pessoal.

⁵⁴ Alguns autores consideram que este fenómeno da *desconsideração* se aproxima do abuso de direito previsto no artigo 334.º do Código Civil na medida em que se considera inadequado o exercício de uma faculdade quando a mesma ultrapasse manifestamente o seu “fim social ou económico”.

⁵⁵ Para efeitos comerciais e civis, a proteção conferida pelo instituto da personalidade coletiva poderá ser afastada para resolver problemas reais postos pela personalidade coletiva e que poderão ser divididos em quatro grupos: (1) a confusão de esferas jurídicas, (2) a subcapitalização, (3) o atentado a terceiros, e (4) o abuso da personalidade.

⁵⁶ Carlos Alberto da Mota PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra, 4ª edição, Coimbra Editora, 2005, p.140 [nota 140].

⁵⁷ Luís Carvalho Fernandes sugere algumas denominações para este instituto, entre as quais se realçam o *levantamento do véu* ou *da personalidade coletiva*, a *superação da pessoa coletiva* bem como a *transparência fiscal*. Cf. Luís A. Carvalho FERNANDES, *Teoria Geral...*, *op. cit.*, p.538 [nota 1].

1.2.2. No Direito Comercial

O direito das sociedades comerciais assume como princípio fundamental a autonomia do ente sociedade relativamente aos seus sócios, dependendo a constituição da sociedade da existência de um património autónomo que constitui pressuposto da personalidade jurídica das sociedades que aqui são abordadas⁵⁸. Ora, este afastamento da personalidade surgiu no seio dos tribunais norte-americanos, no século XIX, através da chamada *to lift the corporate vel*. Estes, de forma a acompanhar a realidade, deram “um passo em frente da lei” e utilizavam este instrumento como uma válvula de segurança para combater comportamentos abusivos dos sócios perante as sociedades. Os ordenamentos europeus foram recetivos no acolhimento deste instituto iniciando-se com a Alemanha a aplicá-lo desde os primórdios do século XX^{59/60}. Daqui se consegue concluir que não estamos perante um mecanismo novo e que os tribunais e a doutrina tiveram largas décadas para sedimentar a sua aplicação. Foi Ferrer Correia que invocou pela primeira vez em Portugal, em 1948, o afastamento da personalidade jurídica. No entanto e, ao contrário do Código do IRC, ainda não há, nos dias de hoje, uma norma que consagre este instituto jurídico de forma autónoma, daí ser rara a aplicação do mesmo⁶¹. A desconsideração da personalidade jurídica assume-se como uma solução quando estejamos na presença de *casos de responsabilidade*, e, sobretudo, quando esta é consequência de uma *subcapitalização material*, de uma *mistura de patrimónios* ou até do intuito de *descapitalizar a sociedade* de forma a prejudicá-la e, por reflexo, os credores. São estes últimos sujeitos que pretende este instituto salvaguardar. Nesta senda, Coutinho de Abreu expõe um exemplo de descapitalização provocada numa sociedade de responsabilidade limitada pelos seus sócios⁶². Cessando a atividade na sociedade e não tendo património

⁵⁸ Catarina Serra refere que um pressuposto da responsabilidade jurídica das sociedades comerciais é a responsabilidade do património social corresponder exclusivamente às obrigações sociais. Reforça que esta responsabilidade é absoluta nas sociedades de capitais, aproveitando o exemplo para as distinguir das sociedades de pessoas, nas quais e aí também os sócios respondem pelas obrigações sociais. A classificação de ambas assenta, sobretudo, no elemento relevante da sua constituição, seja ele a pessoa dos sócios ou o capital. Cf. Catarina SERRA, “Desdramatizando o afastamento da personalidade jurídica (e da autonomia patrimonial)”, *Revista Julgar*, n.º 9, 2009, pp.111-112.

⁵⁹ Já na segunda metade do século, na Alemanha, foi definido este instituto como *Durchgriff bei juristischen Person ou Mißachtung der juristischen Person*. Em França, surgiu a chamada *transparence*.

⁶⁰ Há um reconhecimento pelas leis civis e fiscais alemãs das empresas como sujeitos passivos próprios, assumindo uma separação estrita dos seus acionistas e conseguem, desta forma, as regras alemãs perfurar o véu corporativo. Cf. Mark SMITH e Diether LAUDAN, “German Rules Pierce Corporate Veil”, *Internacional Tax Review*, pp.61-65. O texto de análise ao regime alemão encontra-se disponível em: https://heinonline.org/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/intaxr10&div=138&start_page=61&collection=journals&set_as_cursor=0&men_tab=srchresults [1/02/2022].

⁶¹ Esta lacuna legal é destacada por Catarina Serra, considerando que uma consequência daquela é o facto de não se reconhecer a desconsideração da personalidade como um instituto jurídico mas apenas como resultado. Cf. Catarina SERRA, “Desdramatizando...”, *op. cit.*, p.116.

⁶² Cf. Jorge Manuel Coutinho de ABREU, *Curso de Direito Comercial*, Volume II, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp.176-177.

que seja capaz de responder e cumprir as obrigações perante os credores sociais, por via da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade irão ser responsabilizados os sócios uma vez que estes abusaram da personalidade coletiva da sociedade através da sua descapitalização com o intuito de não cumprir as obrigações a que aquela estava adstrita. Ora, desta atuação se deduz que os sócios serão chamados a responder subsidiariamente perante os credores sociais. Um outro exemplo exposto pelo autor é o abuso da personalidade coletiva da sociedade através da subcapitalização material manifesta em que a sociedade não dispõe de capitais próprios e os sócios atuam introduzindo esta sociedade no mercado ou mantendo-a em tal mesmo e apesar de esta sofrer a descapitalização e de não ter meios próprios para poder atuar. Se se verificar uma situação de insolvência, porque está subcapitalizada, como consequência da atuação dos sócios, então estes serão chamados a responder, subsidiariamente mas de forma ilimitada, por via da desconsideração da personalidade jurídica⁶³.

A questão da não consideração da personalidade coletiva no âmbito comercial suscita-se, sobretudo, em determinadas normas legais. O artigo 84.º do CSC prevê, no seu n.º 1, a responsabilidade ilimitada do sócio único pelas obrigações sociais em caso de insolvência da sociedade, não respeitando a autonomia patrimonial da sociedade. Por sua vez, o artigo 270.º-F, n.º 4 estabelece que o incumprimento do contrato celebrado entre o sócio único e a sociedade, além da nulidade dos negócios, responsabiliza ilimitadamente o sócio. Em ambos os casos temos “uma zona muito sensível, particularmente suscetível de levar a confusão de interesses e patrimónios”⁶⁴ e convém ter em conta que o legislador não previu o levantamento da personalidade da sociedade, ainda que o sócio não beneficie da responsabilidade limitada. Deste conjunto de normas e da necessidade de um princípio que preveja este instituto e determine os pressupostos da sua aplicação, se conclui que a desconsideração tem uma natureza supletiva e, nesta medida, só é convocada quando nenhum outro instituto ou norma jurídica consegue resolver de forma eficaz o problema⁶⁵. A jurisprudência vem ainda atribuir subsidiariedade a este mecanismo, devendo este ceder na presença de um outro instituto que responda de forma plena

⁶³ Cf. Jorge Manuel Coutinho de ABREU, *Curso...*, *op.cit.*, p.181.

⁶⁴ É assim que caracterizam os autores na presença de especiais situações em que o sócio tem influência na vida e na atuação da sociedade. Cf. Armando TRIUNFANTE e Luís TRIUNFANTE, “Desconsideração da Personalidade Jurídica - Sinopse Doutrinária e Jurisprudencial”, *Revista Julgar*, n.º 9, Coimbra Editora, p.137.

⁶⁵ Pereira de Almeida sustenta que “[o] que se pretende é atingir aquelas situações abusivas que não cabem dentro das previsões legais expressas.” Pereira de ALMEIDA, *Sociedades comerciais e valores mobiliários*, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, p.53 *apud* Armando TRIUNFANTE e Luís TRIUNFANTE, “Desconsideração...”, *op. cit.*, p.140, nota 19.

ao problema⁶⁶. Na jurisprudência e doutrina portuguesa é comum o recurso à proibição do abuso do direito⁶⁷ nos casos em que a solução passa pela desconsideração da personalidade jurídica.

Entende Menezes Cordeiro que quando a personalidade coletiva seja utilizada de modo ilícito ou abusivo e tenha um intuito de prejudicar terceiros, conjugando ainda uma utilização contrária a normas ou princípios gerais é possível proceder ao levantamento daquela⁶⁸. Assume uma maior abrangência quanto às hipóteses de levantamento da personalidade coletiva, assumindo que esta se deve verificar quando a personalidade coletiva seja utilizada, não apenas de modo abusivo, mas de modo ilícito para prejudicar terceiros, assumindo que além do abuso do direito, também constitui fundamento deste levantamento o atentado a terceiros⁶⁹.

Já a posição do STA, num acórdão de 2017, sustenta que, como não existe qualquer preceito no ordenamento jurídico português que tutele o levantamento da personalidade coletiva, esta justifica-se por imposição dos ditames da boa-fé e é nesse sentido que a jurisprudência nacional tem equacionado a doutrina da desconsideração⁷⁰.

⁶⁶ É esta a posição do Tribunal da Relação de Lisboa, no Acórdão referente ao Processo n.º9061/2003-2, de 22 de janeiro de 2004 e que se encontra disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/00b7ceab5c60e85380256e5300404ec0?OpenDocument&ExpandSection=1> [21/01/2022], segundo o qual a desconsideração é “a consequência de uma certa desfuncionalização do instituto – aquela que se refere à limitação de responsabilidade – sendo por isso, desde logo, delimitada negativamente pela aplicação de outros institutos ou figuras jurídicas” e é também a posição do Tribunal da Relação do Porto, no Acórdão referente ao Processo n.º0524260, de 25 de outubro de 2005, que pode ser consultado em: <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/0/b3b73b76a8c252ad802570b300563fa9?OpenDocument> [21/01/2022], que reitera que “a desconsideração da personalidade jurídica só deverá ser invocada quando inexistir outro fundamento legal que invalide a conduta do sócio ou da sociedade que se pretende atacar.”.

⁶⁷ Encontra-se previsto o abuso do direito no artigo 334.º do Código Civil, nos termos do qual se considera ilegítimo o exercício de um direito quando o titular excede os limites impostos, quer pela boa-fé, quer pelos costumes, quer pelo fim social ou económico.

⁶⁸ Cf. Menezes CORDEIRO, *O Levantamento da Personalidade Coletiva no direito civil e comercial*, Coimbra, Almedina, 2000, pp.122 e ss. *apud* Acórdão STA, Processo n.º 919/15.4T8, 7 de novembro de 2017. O Acórdão pode ser consultado em: <http://www.dgsi.pt/isti.nsf/-/A28508B33795AE3A802581D8003C8077> [21/01/2022].

⁶⁹ Cf. Menezes CORDEIRO, *O Levantamento...*, *op. cit.*, p.152 *apud* Acórdão TRL, Processo n.º9061/2003-2, 22 janeiro 2004. O Acórdão pode ser consultado em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/00b7ceab5c60e85380256e5300404ec0?OpenDocument&ExpandSection=1> [21/01/2022].

⁷⁰ É feita, aqui, referência ao Acórdão do STA referente ao Processo n.º 919/15.4T8, 7 de novembro de 2017, disponível em: <http://www.dgsi.pt/isti.nsf/-/A28508B33795AE3A802581D8003C8077> [17/03/2021].

1.2.3. No Direito Tributário

Neste ramo jurídico, a desconsideração das sociedades é olhada de uma forma e com uma finalidade inteiramente distinta daquela que é convocada para responsabilizar os gerentes das sociedades pelas dívidas daquelas, não resultando a tributação de qualquer circunstância patológica. E isto é assim porque, em primeiro lugar, este regime especial é aplicado a uma categoria inteira de sociedades e, em segundo, porque se procura apenas implementar certas políticas fiscais conseguindo uma tributação mais justa.

Ora, é o artigo 2.º do Código do IRC que determina a sujeição passiva deste imposto, no entanto aqui não basta ter personalidade jurídica ao abrigo da lei portuguesa, sendo também necessário considerar a existência de personalidade tributária⁷¹ que se caracteriza, nos termos do artigo 15.º da LGT, pela suscetibilidade de se ser sujeito numa relação jurídica-tributária, garantindo esta, por regra, uma capacidade tributária. Anteriormente, foi feita a referência ao “cumprimento das várias obrigações” e não somente ao cumprimento da obrigação principal de pagamento do imposto porque a personalidade e capacidade tributárias reconhecidas a estes entes não significam necessariamente a obrigação de pagamento do imposto. Apesar do reconhecimento da personalidade e capacidade jurídicas, considera-se não serem as sociedades transparentes sujeitos passivos da relação jurídica fiscal, ainda que sejam dotadas de personalidade jurídica⁷².

Ainda no âmbito da personalidade tributária e do seu reconhecimento desprovido de pressupostos ou cessação, importa acrescentar que a extinção de uma sociedade não tem como efeito direto a cessação da personalidade tributária. Nos termos do artigo 18.º, n.º3 da LGT, *esta personalidade tributária mantém-se para lá da extinção do ente jurídico se este se considerar um centro de imputação de atividades económicas para efeitos tributários e estes mesmos factos estejam sujeitos a tributação*. Desta forma, nada obsta a que liquidações de dívidas fiscais anteriores à extinção de uma sociedade sejam emitidas em nome da sociedade já extinta, uma vez que ela é a devedora originária. Na linha de pensamento do STA⁷³, poderá

⁷¹ O Supremo Tribunal Administrativo reconhece a personalidade tributária a todas as entidades com personalidade jurídica, prescindindo do preenchimento de determinados pressupostos, e vai mais além ao estender a personalidade tributária a entidades desprovidas de personalidade jurídica. Considera esta extensão válida apenas na medida da tributação e exemplifica esta situação com os estabelecimentos estáveis de não residentes em território português. A posição do Tribunal pode ser consultada no Acórdão referente ao Processo n.º0200/08, de 7 de maio de 2008, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/12906b728eb30a2180257447003e2fdc?OpenDocument&ExpandSection=1> [21/01/2022].

⁷² A contrario, segundo Suzana Tavares da Silva, o Direito Fiscal desconsidera a personalidade tributária destes sujeitos jurídicos. Cf. Suzana Tavares da SILVA, *Direito...*, op. cit., p.120.

⁷³ Esta é a posição assumida pelo Supremo Tribunal Administrativo relativa à cessação da personalidade jurídica tributária de sociedades já extintas e encontra-se concretizada nos Acórdãos referentes ao Processo n.º0197/20.3BECBR, de 10 de novembro de 2021, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ab50c1afd51cc5008025878a00564e37?OpenDocument> [21/01/2022], bem como

ser instaurada subsequentemente uma execução fiscal contra esta mesma sociedade por ser ela a figurar no título executivo.

A desconsideração da personalidade tributária ecoa, no plano nacional, no regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º do Código do IRC e no artigo 20.º do Código do IRS, bem como no regime de imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, previsto no artigo 66.º do Código do IRC, no plano internacional. Um exemplo disso é a consideração das sociedades transparentes no contexto da *Diretiva das Fusões, Cisões, Entradas de Ativos e Permutas de Ações*⁷⁴⁷⁵ que, no seu artigo 11.º e a propósito da tributação das mais-valias, prescreve que se um Estado-Membro considerar que uma sociedade contribuidora não residente é fiscalmente transparente por esse mesmo Estado, tem o direito de isentar-se da aplicação da presente Diretiva, e tributar os sócios pela sua parte nos lucros da sociedade, à medida em que estes são obtidos. No que aos sócios diz respeito, dispõe o n.º3 do artigo 8.º que se um sócio é considerado fiscalmente transparente por um Estado-Membro, à medida e quando forem obtidos os respetivos lucros daquele, e o Estado não tributa as pessoas a título de lucros ou mais-valias resultantes da participação do sócio no capital social da sociedade beneficiária, ao contrário do que resulta da situação do artigo 11.º.

Localizando-nos ainda no plano externo, não nos podemos abstrair da necessidade de uma reflexão sobre a transparência fiscal internacional (expressão portuguesa de um tipo de legislação internacionalmente conhecida por CFC (*Controlled Foreign Companies*)) prevista no artigo 66.º no Código do IRC. Rui Duarte Morais refere que este conceito se associa a uma obrigação de os sujeitos passivos residentes imputarem a respetiva quota-parte⁷⁶ dos lucros das sociedade residentes fora do território português e aí sujeitas a um regime claramente mais favorável no seu rendimento tributável e, desta forma, assumir-se que estes rendimentos foram recebidos ou colocados à disposição dos sócios residentes,

ao Processo n.º0219/13.4BEAVR, de 23 de junho de 2021, que pode ser consultado em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/277d2b88cd4714c0802586ff00698509?OpenDocument> [21/01/2022] e ainda ao Processo n.º01167/18.7BELRA, de 9 de junho de 2021, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c157575a7ba1e2dc802586f1003d1476?OpenDocument> [21/01/2022].

⁷⁴ É feito o recurso à Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma sociedade europeia ou de uma sociedade cooperativa europeia de um Estado-Membro para outro.

⁷⁵ João Sérgio Ribeiro considera as sociedades transparentes como uma consequência fiscal resultante da aplicação da presente Diretiva e que no caso concreto implica consequências, quer ao nível das sociedades envolvidas nas operações de reestruturação, quer ao nível dos acionistas. Cf. João Sérgio RIBEIRO, *Direito Fiscal...*, op. cit., pp.181-182.

⁷⁶ Para se definir a participação dos sócios, consideram-se tanto as participações diretas como as indiretas e ainda as agregadas. A aplicação deste regime fiscal depende de uma participação, direta ou indireta, no mínimo de 25%. No caso das participações agregadas, é necessária a participação mínima de 50% por acionistas residentes.

independentemente da distribuição dos dividendos⁷⁷. Assume-se aqui alguma semelhança com o regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º, na medida em que se tributam os rendimentos na esfera dos sócios, desconsiderando a estrutura da sociedade e assumindo uma indiferença relativa à obtenção dos dividendos ou não por parte dos sócios. A diferença situa-se na residência das pessoas coletivas, considerando-se que o regime internacional versa sobre as pessoas coletivas estrangeiras, enquanto que o nacional se preocupa com as internas. São estes modelos de disposições que visam prevenir um planeamento fiscal agressivo e surgiram de forma a permitir que os vários governos de cada país fizessem uma cobrança adequada junto dos investidores⁷⁸.

Antes de dar por terminado o percurso da transparência fiscal neste ramo, faz sentido questionar sobre o que têm as sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal em comum e o que as difere das demais? Este regime evidencia-se quando falamos de sociedades em que o elemento pessoal é dominante e considerando que o valor da sociedade não se sustenta no capital investido mas sim e, sobretudo, no trabalho exercido pelos sócios, esbatendo-se, como consequência, a diferenciação económica entre a sociedade e os sócios, e tornando-se pouco clara a capacidade contributiva da pessoa coletiva e dos seus membros. No entanto, Casalta Nabais afirma que as sociedades de pessoas, em Portugal e ao contrário do que acontece em muitos outros países, têm um regime de tributação idêntico ao das sociedades de capitais⁷⁹.

Sobre os tipos doutrinários societários⁸⁰, assinala Coutinho de Abreu uma distinção entre *sociedades de pessoas*⁸¹ e *sociedades de capitais*⁸². As primeiras e as que realmente nos importam dependem da individualidade dos sócios, sendo manifesto o *intuitus personae*. São grandes características destas sociedades, além da já referida especialidade do regime de tributação, a responsabilidade dos sócios pelas dívidas sociais, bem como a dificuldade de os sócios se mudarem, uma vez que a transmissão das participações sociais exige o consentimento de todos e ainda, além do peso dos sócios na gestão da sociedade, o dever de não concorrerem com a respetiva pessoa coletiva. Um importante exemplo deste tipo de sociedades são as sociedades em nome coletivo. Por sua vez, e ao contrário deste tipo societário,

⁷⁷ O autor faz este breve apontamento ao regime da transparência fiscal internacional no estudo da transparência fiscal interna. Cf. Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos...*, op. cit., p.34.

⁷⁸ É esta a conclusão a que chega Glória Teixeira no momento em que conclui que os governos da União Europeia se esforçam por conciliar os objetivos do Tratado de Maastricht com os seus interesses na prossecução da economia e na arrecadação da receita fiscal. Cf. Glória TEIXEIRA, *Manual...*, op. cit., pp.148-149.

⁷⁹ Cf. José Casalta NABAIS, *Direito...*, op. cit., p.526.

⁸⁰ Estes são modelos de sociedades construídos pela doutrina, para melhor compreendermos os tipos legais de sociedades.

⁸¹ Rui Duarte Morais refere que, como é determinante a forma jurídica da sociedade, deviam sujeitar-se ao regime da transparência fiscal todas as sociedades cuja forma jurídica faça realçar o elemento pessoal. Cf. Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos...*, op. cit., p.31.

⁸² O autor traça as características destes tipos doutrinários societários. Cf. Jorge Manuel Coutinho de ABREU, *Curso...*, op. cit., pp.76-79.

as sociedades de capitais assentam particularmente e sobretudo nas contribuições patrimoniais dos sócios. Não há aqui uma responsabilidade daqueles pelas dívidas sociais e o peso dos sócios na gestão das sociedades é determinado pela importância das respetivas participações patrimoniais. Aqui, são sociedades capitais por excelência as sociedades anónimas.

Um exemplo da personalidade que tanto caracteriza estas entidades são as sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, previstas nos artigos 980.º e seguintes do Código Civil em que, nos termos da lei, os sócios se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício comum de uma atividade económica e têm como fim a repartição dos lucros da sociedade⁸³. Caracterizam-se estas pela prática de atos não comerciais e é aqui que são acolhidas as sociedades de profissionais.

2. Regime jurídico

2.1. No ordenamento tributário português

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas⁸⁴, no seu artigo 5.º, prevê, em 1989, pela primeira vez, o regime da transparência fiscal, estipulando que é imputada aos sócios, no rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, a matéria coletável de determinadas sociedades, com sede ou direção efetiva em território português, ainda que não tenha existido distribuição dos lucros. Sustentado na sua *ratio legis*, o intuito do legislador não é sancionar os sócios pelo abuso da possibilidade de escolha de formas societárias com o único objetivo de obter uma economia fiscal nem visa aqueles que contornam uma proibição legal, de forma a que sejam imputados à pessoa coletiva determinados atos que são praticados pelos seus membros. O regime da transparência fiscal contemplado no artigo 5.º do CIRC permite sim à Administração Tributária que, em determinado tipo de sociedades⁸⁵, se abstraia da sua personalidade e capacidade jurídicas visando, com isto, atingir os sócios de forma a que

⁸³ Apesar de indiscutivelmente atribuir personalidade jurídica às sociedades civis constituídas sob a forma comercial, o mesmo não acontece nestas sociedades e, apesar de se desconsiderar a personalidade para efeitos tributários, Mota Pinto sustenta a ideia de que estas não revestem personalidade jurídica. Esta solução negativa foi igualmente defendida por Pires de Lima, Antunes Varela, Ferrer Correia e Marcello Caetano. Cf. Carlos Alberto da Mota PINTO, *Teoria...*, *op. cit.*, pp.295-296.

⁸⁴ O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, constante do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro de 1988, entrou em vigor a 1 de janeiro de 1989 e pode ser consultado em: <https://dre.pt/home/-/dre/519003/details/maximized> [23/03/2021].

⁸⁵ O n.º1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º442-B/88 faz uma referência direta às sociedades civis não constituídas sob forma comercial (alínea a)), às sociedades de profissionais (alínea b)) e às sociedades de simples administração de bens (alínea c)).

lhes seja imputável a matéria coletável da pessoa coletiva e responsabilizando aqueles pelo cumprimento da obrigação principal⁸⁶.

Depreende-se ser relevante fazer uma incursão pela evolução legislativa do regime da transparência fiscal aplicável às sociedades de profissionais, objeto do estudo aqui desenvolvido, ao longo das últimas décadas, no ordenamento tributário. O Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro de 1988, estabeleceu, no artigo 5.º, n.º1 do Código do IRC, uma disposição que não veio sofrer quaisquer alterações posteriores, afirmando que se imputa na esfera dos sócios, enquanto rendimento, a matéria coletável da sociedade, independentemente da distribuição de lucros. Numa das suas alíneas, são consideradas as sociedades de profissionais e, através do recurso à na alínea a) do seu n.º4, , é possível compreender a constituição destas sociedades, definindo-as como pessoas coletivas constituídas para o exercício de uma atividade profissional, desde que essa atividade conste na lista anexa ao Código do IRS⁸⁷. Não bastando para a sua constituição o exercício das referidas atividades, obriga ainda a que todos os sócios que constituem a sociedade sejam profissionais daquela atividade e, desta forma, se considerem abrangidos, de forma individual, na categoria dos rendimentos de trabalho independente, em sede de IRS⁸⁸. Posteriormente, a Lei n.º109.º-B/2001, de 27 de dezembro⁸⁹, veio prescrever que os sócios têm de ser pessoas singulares e, por isso, podem constituir-se sociedades de profissionais aquelas preenchem os pressupostos previstos na alínea a), de forma cumulativa. No entanto, uma alteração legal em 2014⁹⁰ veio alargar a possibilidade de constituição destas sociedades⁹¹, aditando a subalínea 2), nos termos da qual serão também consideradas sociedades de profissionais aquelas cujos rendimentos provenham, do exercício conjunto ou isolado das atividades previstas na lista do artigo 151.º do CIRS, em mais de 75%. Para tal, é necessário que o número de sócios que a compõe não supere o limite de cinco, que nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público e que uma parcela correspondente a, pelo menos, 75% do capital da sociedade seja detida pelos profissionais que exercem as referidas atividades, através da sociedade. Estes requisitos devem verificar-se cumulativamente em qualquer dia do período de tributação. Se assim o for, então estas sociedades estão no campo de incidência do regime da

⁸⁶ A autora reforça que se ignora a estrutura societária para efeitos de tributação. Cf. Glória TEIXEIRA, *Manual...*, *op. cit.*, p. 90.

⁸⁷ A Portaria n.º1011/2001, de 21 de agosto aprova a tabela de atividades do artigo 151.º do Código do IRS e encontra-se disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/1011-2001-516217> [27/12/2021].

⁸⁸ Num primeiro momento, este regime encontrava-se animado por uma intencionalidade anti-abusiva uma vez que as taxas do imposto pessoal eram consideravelmente mais elevadas do que as taxas do imposto sobre as sociedades.

⁸⁹ A Lei n.º109.º-B/2001, de 27 de Dezembro, pode ser consultada em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/109-b-2001-229157> [13/12/2021].

⁹⁰ A alteração legal consta da Lei n.º82.º-C/2014, de 31 de dezembro e pode ser consultada em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/82-e-2014-66022085> [13/12/2021].

⁹¹ Estende-se o âmbito de aplicação deste regime a participações não maioritárias de outras profissões, bem como de meros investidores e pode até mesmo integrar participações de outras sociedades.

transparência fiscal⁹². Quanto a esta alteração, cabe ressaltar que se admite que os sócios sejam pessoas coletivas, não se restringindo apenas à singularidade destes e permitindo ainda que exerçam outro tipo de atividades que não as previstas na lista já mencionada, desde que a estes não corresponda uma percentagem do capital social superior a 25% e que os seus rendimentos não provenham em mais de 25% do exercício da suas funções, através da sociedade. Admite-se, aqui, o desempenho de outras funções e atividades, estando-se, por isso, na presença de um exercício pluridisciplinar⁹³. Quanto ao primeiro conceito de sociedade de profissionais, presente na sublínea 1), o legislador continua a consentir a existência dessas sociedades com um número superior a cinco sócios mas, desde que as mesmas se destinem ao exercício unidisciplinar por todos os sócios⁹⁴. Considerando o conjunto normativo que veio alterar o regime da transparência fiscal, esta foi a única lei que criou uma alteração substantiva relevante. Isto porque a Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro⁹⁵ veio, por fim, exigir que os requisitos a que se refere a sublínea 2) devem verificar-se cumulativamente durante mais de 183 dias do período de tributação e não apenas em qualquer dia do mesmo⁹⁶. Considera-se ainda que, respeitando o *princípio do acréscimo*⁹⁷, o momento para aferir do enquadramento das citadas sociedades é o último dia do período de tributação, nos termos do artigo 8.º, n.º9 do CIRC.

Atualmente, o regime da transparência fiscal encontra-se previsto no artigo 6.º do Código do IRC, não sofrendo quaisquer alterações há quase uma década mas continua a suscitar questões no momento da sua aplicação e apesar de o núcleo do regime se concretizar na norma mencionada, esta não se isola das restantes leis e a ela se conecta a norma constante do artigo 20.º do Código do IRS. Este vínculo estabelecido entre ambas a norma se justifica na medida em que, não sendo o rendimento imputado à

⁹² Numa segunda fase da evolução deste regime e já depois de se nivelarem as taxas, a preocupação incide sobre a restrição das sociedades de profissionais que neste regime podiam caber. Segundo Saldanha Sanches, é esta preocupação que domina o texto legal que pode justificar a exigência de estas sociedades serem constituídas por pessoas do mesmo ramo. Cf. José Luis Saldanha SANCHES, *Manual...*, *op. cit.*, p.218.

⁹³ Esta opção do legislador vem acompanhar a evolução das sociedades no sentido em que a prestação de serviços numa determinada área exige o concurso de profissionais com formações distintas e complementares.

⁹⁴ Os dados relativos à interpretação do conceito de sociedades de profissionais no âmbito do regime da transparência fiscal resultam da Informação n.º 313/2014, “Sociedades de Profissionais - conceito para efeitos do enquadramento no regime da Transparência Fiscal - Reforma do IRC”, de 4 de fevereiro de 2014, pp.3 e 7 e encontra-se disponível em: <https://prestacaodecontas.wordpress.com/2014/03/06/informacao-n-o-3132014-transparencia-fiscal/> [14/03/2021].

⁹⁵ O texto do Código do IRC constante da Lei 82-C/2014, de 30 de novembro de 2014, pode ser consultado em: https://dre.pt/home/-/dre/66022083/details/maximized?p_auth=Hg07h3xg [23/03/2021].

⁹⁶ Verificada esta exigência mínima da proveniência dos rendimentos de acordo com o *princípio da especialização dos períodos de tributação*, importa assinalar que o momento da verificação dos pressupostos para a qualificação de uma sociedade como de profissionais corresponde ao último dia do período de tributação, ou seja, se a 31 de dezembro se verificarem estes pressupostos, então o regime aplica-se a todo o exercício.

⁹⁷ Por força do princípio do acréscimo, previsto no artigo 18.º do CIRC, os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, integrando-se os recebimentos e pagamentos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

sociedade, tal como respeita a regra geral para efeitos de tributação do rendimento das pessoas coletivas, há a necessidade de se prever uma imputação especial do referido rendimento na esfera dos sócios.

2.1.1. Finalidades do regime da transparência fiscal

Ora, analisado o percurso do regime da transparência fiscal, desde o momento da sua instituição e até aos dias de hoje, é importante perceber qual o intuito do legislador tributário na criação do mesmo e isso é-nos transmitido pelo Preâmbulo do Código do IRC. De acordo com o seu n.º3, visa-se, com a criação deste regime, a prossecução de três objetivos. São eles: a *garantia da neutralidade fiscal* entre a tributação das pessoas singulares e a tributação das pessoas coletivas, a *eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos* e o *combate à evasão fiscal* através da criação artificial de sociedades. Sobre estes intentos que sustentam o regime, ao longo do trabalho aqui desenvolvido os mesmos serão referidos e considerados pelo que não se justifica a dedicação e inserção num específico ponto.

2.1.1.1. Neutralidade fiscal

Focando-nos no primeiro objetivo, o princípio da neutralidade⁹⁸, concretizado no artigo 81.º, alínea e), da CRP, visa, com a transparência fiscal, que o Estado não provoque quaisquer distorções ou desigualdades no âmbito da tributação das pessoas singulares perante a tributação das pessoas coletivas. Pretende-se eliminar impostos que penalizem mais uma pessoa em relação a outra e é isto que concretiza ou pretende fazer a transparência fiscal ao partilhar a disciplina pelos Códigos do IRC e do IRS. O primeiro tributa o rendimento qualificado empresarial uma vez que é auferido por uma estrutura societária, enquanto o segundo pessoaliza o respetivo rendimento através da sua inserção numa categoria que será objeto de englobamento de forma a apurar o IRS a pagar.

⁹⁸ Este ponto é apresentado de uma forma sintética por ter sido anteriormente desenvolvido no ponto 1.1 do Capítulo 1.

2.1.1.2. Eliminação da dupla tributação económica dos lucros

“A temática da eliminação da dupla tributação económica é, não só, muito importante na afirmação da modernidade fiscal, como corresponde a uma das mais denotadas falhas de competitividade do ordenamento fiscal nacional contemporâneo”⁹⁹.

Do ponto de vista fiscal, há uma divergência na tributação de sociedades de pessoas e de sociedades de capitais. Ora, focando-nos brevemente no regime geral, é sabido que, perante estes entes, se impõe uma tributação dos rendimentos das sociedades e dos rendimentos dos sócios, o que cria, lá está, o problema da dupla tributação económica do mesmo rendimento em duas sedes distintas, pois, além de ser tributado em sede de IRC, também o será enquanto rendimento de capital¹⁰⁰, em sede de IRS ou IRC, na pessoa dos sócios. Poder-se-ia, à primeira vista, recorrer à norma do artigo 51.º do Código do IRC que, sob a epígrafe *eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos*, traduz a ideia de no momento da tributação do lucro tributável de determinadas pessoas coletivas serem deduzidos os rendimentos correspondentes a lucros distribuídos. No entanto e havendo uma confusão entre a figura da pessoa singular e da pessoa coletiva e, conseqüentemente, esta dupla tributação¹⁰¹, consegue-se, com este regime, uma única tributação na esfera dos sócios e isto é assim porque o lucro corresponde, na realidade, à remuneração do seu trabalho¹⁰². Além de que o artigo 51.º, n.º1, na sua alínea b) exclui da eliminação desta dupla tributação as entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal. Esta solução deve-se ao facto de relevar mais o trabalho profissional e humano investido pelos sócios do que propriamente o capital investido, uma vez que esta organização não tem uma estrutura ativa para a obtenção do lucro ou do rendimento¹⁰³.

⁹⁹ Esta afirmação é de Gustavo Lopes Courinha na introdução ao tema aqui em análise. Cf. Gustavo Lopes COURINHA, “Eliminação da Dupla Tributação Económica: Participation Exemption e Crédito de Imposto”, *Temas de Direito Tributário: IRC, IVA e IRS*, Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2016, p.11.

¹⁰⁰ Para Saldanha Sanches, esta dupla tributação está investida de algum sentido se a tributação da sociedade é uma tributação do capital. Por contraposição, se se está perante uma sociedade de pessoas, então fará sentido personalizar o imposto de forma a tributar apenas os rendimentos obtidos pelos sócios através da utilização daquela figura societária. Cf. José Luís Saldanha SANCHES, *Manual, op. cit.*, p.366.

¹⁰¹ A distribuição dos lucros das sociedades transparentes é irrelevante no plano fiscal como, de resto, revela o artigo 5.º, n.º2, alínea h) do Código do IRS que não qualifica como rendimentos de capitais os lucros distribuídos pelas entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal.

¹⁰² Manuel Faustino critica esta solução legal argumentando a violação do cerne do regime aqui estudado com o facto de se tributarem os lucros distribuídos e não a matéria coletável. Sugere que, sendo os lucros rendimentos de capitais, então estes devem ser tributados em sede de categoria E, tendo, por isso, de se desconsiderar a aplicação do regime da transparência fiscal e fazer-se a tributação de acordo com o regime geral de IRC. Reduz-se ao facto de considerar a matéria coletável rendimento da sociedade sujeita ao regime da transparência fiscal e integrar-se como rendimento líquido em sede da categoria B. Cf. Manuel FAUSTINO, “A opacidade da transparência fiscal”, *Revista dos TOC*, 111, Junho de 2009, pp.29-30.

¹⁰³ Esta é a posição apresentada por vários autores na justificação da consideração das sociedades transparentes como sociedades de pessoas e não tanto como sociedades de capital. Cf. Comunicação apresentada por Tomás Cantista TAVARES, na Conferência do CEJ, no ano de 2019, disponível em:

2.1.1.3. Combate à evasão fiscal¹⁰⁴

Há ainda um terceiro objetivo que se pretende prosseguir com a consagração da transparência fiscal – o combate à evasão fiscal. O intuito aqui subjacente é evitar que rendimentos tributáveis em IRS se desloquem para IRC, através da interposição de uma sociedade, criada artificialmente para desviar o rendimento do campo de incidência daquele imposto. A *evasão fiscal* consiste na prática voluntária de atos por parte dos sujeitos passivos tributários que são qualificados normativamente como abusivos, tendo em vista o afastamento, a desoneração ou o diferimento tributário¹⁰⁵. O que o sujeito passivo faz é aproveitar-se da forma jurídica existente para prosseguir outra finalidade, conseguindo, desta forma, uma poupança fiscal.

2.1.2. Regime da transparência fiscal previsto no Código do IRC

2.1.2.1. Obrigação principal

De um facto tributário emerge uma relação jurídica tributária de estrutura obrigacional. As obrigações que se impõem do lado passivo revestem uma diferente natureza, dividindo-se em obrigações principais e obrigações acessórias. Ora, de acordo com o artigo 31.º da LGT, que nos dá a definição das mesmas, a obrigação principal é constituída pelo pagamento da dívida tributária e o correspondente direito de crédito. Como referem Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores, esta obrigação assenta no vínculo cujo fim a preside¹⁰⁶.

Uma vez definido este vínculo, importa suscitar a existência do mesmo, em que momento, e sobre quem impende no seio das sociedades transparentes. Ora, atendendo ao n.º 1 do artigo 6.º, integra-se para efeitos do rendimento tributável imputado aos sócios a matéria coletável das sociedades de profissionais e significando isto que, em conformidade com as regras previstas no Código do IRC, se

<https://educast.fccn.pt/vod/clips/hoh9t4vrf/streaming.html?locale=pt> e <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1oiv8alnbd/streaming.html?locale=pt>; Suzana Tavares da SILVA, *Direito...*, *op. cit.*, p.108; Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos...*, *op. cit.*, p.29.

¹⁰⁴ Há uma constante preocupação do legislador tributário que se move de forma a adaptar anovas práticas económicas e a combater a evasão fiscal. Toda esta preocupação surge da constante evolução dos mercados e justifica as constantes alterações da lei tributária. O regime da transparência fiscal é o reflexo da preocupação e do combate intenso que é levado a cabo pelo legislador tributário. Cf. Sérgio VASQUES, *Manual...*, *op. cit.*, p.370.

¹⁰⁵ Seguimos a noção de evasão fiscal que Joaquim Freitas da Rocha nos indica. Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, "Direito...", *op. cit.*, pp.1213 e ss.

¹⁰⁶ Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva trabalham a noção daquele que designam ser o "vínculo principal", considerando as características do mesmo, bem como as consequências do seu incumprimento. Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, Hugo Flores da SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Braga, Almedina, 2017, pp.111-113.

procede ao apuramento da matéria coletável da sociedade¹⁰⁷. Determinada a referida matéria coletável do IRC, não se segue a liquidação em sentido estrito nem o correspondente pagamento como devidos nos artigos 89.º e seguintes e 104.º e seguintes, respetivamente, uma vez que a matéria é imputada a cada um dos sócios em conformidade com a sua participação estabelecida no pacto social. Na ausência deste pacto, a distribuição será feita em partes iguais. No percurso traçado por este regime, a imputação obriga-nos a fazer uma especial remissão para o Código do IRS que, no seu artigo 20.º, sob a epígrafe *imputação especial*, prevê que, para que estes dividendos constituam rendimento líquido dos sócios inseridos no campo de tributação abrangido pela categoria B, é necessário que aqueles sejam pessoas singulares. Esta imputação é feita a título de rendimentos empresariais ou profissionais, sendo acolhida no correspondente procedimento de liquidação de IRS e passando a ser encarado como um imposto pessoal¹⁰⁸. Note-se que a singularidade que evidenciei como exigência desta norma compatibiliza-se com a formulação contida na subalínea 1), da alínea a) do n.º4 do artigo 6.º¹⁰⁹ mas já não com a subalínea 2) da mesma alínea. Esta última exclui a hipótese de os sócios serem pessoas coletivas de direito público e não faz qualquer referência à singularidade dos mesmos, ao contrário da subalínea anterior. Da leitura da lei, em que se consta a ausência da exigência de uma singularidade, e em harmonia com a leitura que é feita da mesma ao longo da norma, se pode inferir que são abrangidas pelo regime as pessoas coletivas¹¹⁰, respeitando, claro está, o número máximo de cinco sócios. Desta interpretação surge ainda uma outra questão que se relaciona com a necessidade do exercício de uma das atividades previstas na lista a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS isto porque, é necessário compreender se será possível uma pessoa coletiva ser profissional de alguma atividade ou se, pelo contrário, esta não exerce nem a ela lhe pode ser atribuída qualquer atividade profissional mas sim aos seus sócios. Fica aqui a questão, que mais à frente tentarei responder, de forma a saber se se albergam neste campo de

¹⁰⁷ Percorrem-se sucessivamente os correspondentes passos: 1) obtenção do lucro contabilístico que consiste na diferença entre o património líquido no fim do período de tributação relativamente ao início do mesmo período (artigo 3.º, n.º2 do CIRCI); 2) determinação do lucro tributável através da soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas do correspondente período bem como aquelas que não se refletiram nesse resultado (artigo 17.º, n.º1); 3) matéria coletável do IRC (artigo 15.º).

¹⁰⁸ Como refere Casalta Nabais, esta partilha de disciplina entre os Códigos do IRC e do IRS é diferente da partilha inerente à determinação dos rendimentos empresariais ou profissionais em IRS e que decorre da remissão contida no artigo 32.º, pois aqui o código não se limita a regular a tributação dos rendimentos em sede da determinação do IRS a pagar como acontece na transparência fiscal. Há uma intervenção sucedânea na medida em que se aplica à determinação do lucro como rendimento líquido que será, consequentemente, objeto de englobamento. Cf. José Casalta NABAIS, *Introdução...*, op. cit., pp.142-146.

¹⁰⁹ A letra da lei exige que os sócios que constituem a sociedade de profissionais sejam pessoas singulares profissionais de determinada atividade.

¹¹⁰ Além da falta de exigência legislativa respeitante à singularidade, esta interpretação também se sustenta na admissibilidade de se constituírem como sócios profissionais as sociedades de profissionais cujo objeto principal constitua o exercício comum de atividades profissionais e se encontrem organizadas na associação pública profissional a que se encontra sujeita a sociedade participada. É esta a posição da legislação no artigo 8.º, n.º2, alínea b) da Lei n.º53/2015.

aplicação as pessoas coletivas enquanto sócios e profissionais de determinada atividade e a forma como elas são tributadas. De tudo o que aqui foi dito se conclui que as sociedades não participam na relação obrigacional fiscal, embora estejam adstritas a deveres de cooperação e, por isso, participem na relação jurídica fiscal¹¹¹. No entanto, é importante esclarecer a confusão que muitas vezes se suscita nesta matéria relativamente às sociedades serem isentas de IRC ou não estarem sujeitas a IRC. Note-se que não se está, aqui, em concordância com aquilo que é dito por Saldanha Sanches relativamente ao intuito do legislador em considerar as sociedades isentas de IRC uma vez que integrou o artigo 12.º, relativo às sociedades sujeitas ao regime da transparência no Capítulo II que trata das *isenções*¹¹². Assumo firmemente esta posição sustentada no facto de o regime estar contemplado no Capítulo I, dedicado à *incidência* e acreditar que a norma do artigo 12.º, ainda que contida num capítulo seguinte, devesse seguir, numericamente, o regime e, por isso, poder esta ter sido um equívoco do legislador.

2.1.2.2. Obrigações acessórias

De acordo com o n.º2 do artigo 31.º da LGT, as obrigações acessórias constituem-se em função das obrigações principais, sendo instrumentais àquelas¹¹³, auxiliando a obrigação principal na medida em que têm por objetivo possibilitar a sua concretização. Conclui-se, desde já, a existência de várias espécies de deveres acessórios mas importa olhar para o caso concreto e concluir quais os vínculos que impendem sobre a sociedade transparente. Em sede destas entidades, assumem-se importantes não as obrigações que têm natureza pecuniária mas sim as que têm natureza documental na medida em que cabe à sociedade a obrigação de declaração, quer do início da atividade, quer da alteração ou da sua cessação¹¹⁴, bem como declarar periodicamente os rendimentos ou os factos tributáveis¹¹⁵ e, sobretudo,

¹¹¹ Segue-se a posição de Rui Duarte Morais que afirma ser redutor considerar que estas sociedades se sujeitam unicamente às obrigações acessórias. Estas geram rendimento e, por isso, assumem a titularidade do mesmo, independentemente de este ser, mais tardiamente, distribuído. Acrescenta ainda que “são parte legítima e necessária” em quaisquer procedimentos que visem a quantificação do lucro tributável. Cf. Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos...*, *op. cit.*, p.32.

¹¹² Ainda que esta seja uma opinião dada inicialmente, ao longo da obra e, posteriormente, o autor vem referir que não parece tratar-se de uma isenção uma vez que na sua génese deveria estar um fim extrafiscal, algo que não se verifica no caso concreto. Não se trata de um benefício fiscal mas sim de um elemento estruturante da configuração do nosso sistema de tributação. Esta posição é seguida por Rui Duarte Morais. Cf. José Luis Saldanha SANCHES, *Manual...*, *op. cit.*, p.216; Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos...*, *op. cit.*, pp.31-32.

¹¹³ Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores entendem ser redutora a designação das obrigações acessórias que nesta norma constam, na medida em que há uma circunscrição destas à natureza documental, esquecendo ou ignorando as de natureza pecuniária. Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, Hugo Flores da SILVA, *Teoria...*, *op. cit.*, pp.114-130.

¹¹⁴ Referem-se a estas obrigações os artigos 117.º, n.º1, 118.º e 119.º do Código do IRC.

¹¹⁵ Referem-se a esta obrigação os artigos 117.º e 120.º do Código do IRC.

a obrigação de manter a contabilidade organizada¹¹⁶, que servirá de base ao apuramento do respetivo lucro. É de ter presente o que dispõe o n.º9 do artigo 117.º, segundo o qual a não tributação em sede de IRC das entidades transparentes não as dispensa da obrigação de apresentação das declarações constantes do n.º1 do artigo 117.º e já mencionadas acima, havendo lugar a uma “dupla obrigação de declaração de rendimentos”¹¹⁷, integrando-se a obrigação de declaração da sociedade em sede de IRC, relativa ao lucro apurado, e a obrigação de declaração dos rendimentos de cada um dos sócios em sede de IRS ou IRC, relativa aos rendimentos a eles imputados. Faz sentido destacar a existência de verdadeiros deveres jurídicos que gozam de uma força normativa como, aliás, foi comprovada através da menção de várias normas que as preveem e, por isso, é expectável que o seu incumprimento tenha consequências. As consequências resultantes das infrações das obrigações aqui consideradas constam das normas dos artigos 113.º e seguintes, constantes do capítulo referente às *contraordenações fiscais*, do RGIT¹¹⁸.

2.1.3. Imputação especial prevista no Código do IRS

Enunciada está a importância que assume o artigo 20.º do Código do IRS no desdobramento deste regime por ambos os códigos que se destinam à tributação do rendimento. No entanto e antes de colocar o enfoque naquela norma, importa reparar na formulação acolhida pelo n.º 3 do artigo 6.º que versa sobre a tributação do lucro tributável aos sócios nos termos do ato constitutivo da entidade¹¹⁹, ou na falta deste, em partes iguais. Esta obrigação de imputação existe independentemente da distribuição

¹¹⁶ Refere-se a esta obrigação o artigo 123.º do Código do IRC.

¹¹⁷ É este o termo usado por Casalta Nabais no momento em que resume as obrigações declarativas que impendem para as sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal. Cf. José Casalta NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, pp.527-528.

¹¹⁸ A não verificação destas obrigações implica o pagamento de coimas que podem atingir um limite máximo de 165 000€, como é o caso do constante no n.º4 do artigo 116.º, e um limite mínimo de 75€.

¹¹⁹ Rui Duarte Morais chama a nossa atenção para o facto de se estar perante um contrato de sociedade e não um ato constitutivo da mesma, isto porque, o pacto social que integra o ato pode ter sido alterado por diversas razões, como a entrada ou saída de sócios ou até mesmo a alteração das participações sociais. Reforça ainda a ideia de o direito aos lucros não ter de corresponder *ipsis verbis* à proporção de participação no capital social. Cf. Rui Duarte MORAIS, *Sobre...*, *op. cit.*, pp.207-208.

efetiva dos dividendos¹²⁰¹²¹. Magalhães Correia entende a formulação da norma, no seu n.º 1, pouco feliz pois a referência ao ato constitutivo, que é o contrato de sociedade, não permite responder de forma eficaz a um conjunto de situações e o legislador ao ditar que a imputação é feita nos termos do ato constitutivo pretendia, segundo o autor, significar que essa atribuição é feita aos sócios consoante a sua participação nos lucros, participação esta que é apurada nos termos do ato constitutivo ou de outros elementos probatórios, sendo irrelevante qualquer deliberação da assembleia geral¹²².

Ora, concluídos os termos da imputação de acordo com o Código do IRC, releva para este tema a norma acolhida pelo artigo 20.º que dita que os referidos dividendos imputados aos sócios constituem rendimento líquido para efeitos da categoria B. Fala-se aqui da liquidez dos rendimentos porque, ao contrário do que normalmente acontece em sede de IRS, em que os rendimentos brutos sujeitos a determinadas categorias são posteriormente objeto de dedução, neste caso os custos necessários à obtenção destes rendimentos já foram considerados no cálculo do apuramento do lucro tributável da sociedade, em sede de IRC. No entanto e relativamente à liquidez dos rendimentos considerada no n.º 2 é pertinente referir que, de acordo com a Autoridade Tributária, há um impedimento colocado por esta norma de que outras deduções se possam operar, querendo com isto dizer que os valores imputados,

¹²⁰ Sobre esta matéria veio a jurisprudência manifestar-se através de vários acórdãos, entre os quais, considero ser pertinente o Acórdão do TCA Sul, referente ao Processo n.º 2087.13.7BELRS, de 3 de dezembro de 2020 e que se encontra disponível em: <http://www.dgsi.pt/itca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/c17e474657c377a2802586340059a5a9?OpenDocument> [24/01/2022]. Neste acórdão, estamos perante uma sociedade de advogados, sociedade civil não constituída sob a forma comercial e que se sujeita ao regime da transparência fiscal, vendo os sócios o seu IRS ser especialmente onerado com uma imposição do regime da transparência fiscal que se consubstancia na tributação de um rendimento que não receberam. Os impugnantes recorrem acreditando que a sentença recorrida ao não desaplicar este regime do caso concreto é inconstitucional (na medida em que viola os princípios da igualdade e da segurança tributária bem como o princípio da capacidade contributiva) e violador dos princípios fundamentais de direito europeu. Não lhes dá o tribunal de recurso razão, salientando que o “rendimento a tributar [já] se encontra revelado através da matéria coletável em IRC, na esfera da própria sociedade, ainda que o lucro não tenha sido distribuído entre os sócios”. Assegura-se, desta forma, a tributação da capacidade tributária efetiva na medida em que o imposto ao incidir sobre o rendimento obtido por cada sócio afasta qualquer tratamento discriminatório em relação aos advogados que exercem a referida profissão sem recurso à forma societária. Não deixa o tribunal os sócios desprovidos de qualquer proteção, garantindo o direito a ilidir a presunção caso pretendam provar à AT que o rendimento que integra a sua esfera jurídica diverge daquele que lhe foi imputado.

¹²¹ Esta obrigação está envolta de polémica uma vez que se suscita a possibilidade de violação do princípio da proibição da tributação dos rendimentos ficcionados, isto porque, aqueles não são auferidos pelos sócios, inexistindo na sua esfera, bem como os princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Perante estas questões, o TCA Sul, no Acórdão referente ao Processo n.º n.º 2087.13.7BELRS, de 3 de dezembro de 2020, refere que esta imputação da matéria coletável se reconduz a uma “ficção legal *rectius*”, presunção que, face ao disposto na norma do artigo 73.º da LGT (norma que afasta expressamente a existência de presunções inilidíveis), deverá ter-se por ilidível. Conclui ainda, na linha de pensamento do STA, que as ficções de valores de matéria tributável foram introduzidas pelo legislador no pressuposto de que correspondem à realidade. Estamos, por isso, perante a aplicação de normas contidas em normas de incidência objetiva, podendo os interessados ilidi-las ao abrigo da norma do artigo 73.º da LGT e fazer uso do procedimento de ilisão de presunções previsto no artigo 64.º do CPPT. Conclui, assim, que é possível ao sócio ilidir presunções implícitas porque a *ratio legis* que sustenta o código tributário é a tributação dos valores reais.

¹²² Cf. Magalhães CORREIA, “A Transparência Fiscal das Sociedades de Profissionais”, *Fisco*, n.º 7, Abril 1989, pp.3 e 8 *apud* Acórdão TCA Sul, Processo n.º 2087/13.7, de 3 de dezembro de 2020, disponível em: <http://www.dgsi.pt/itca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/c17e474657c377a2802586340059a5a9?OpenDocument> [1/02/2022].

ao integrar o rendimento líquido, não podem ser objeto das deduções específicas previstas para as respetivas categorias de rendimentos do Código do IRS¹²³. Rui Duarte Morais problematiza a solução dada pelo legislador ao exemplificar uma situação em que um advogado que exerce exclusivamente a sua atividade através de uma sociedade de advogados e que, em razão do exercício desta atividade, está obrigado ao pagamento das contribuições obrigatórias para regimes de proteção social, encontrando-se as referidas despesas comprovadas. Perante esta situação, questiona-se como se poderão considerar estes encargos, para efeitos de dedução, quando os rendimentos são líquidos. Sugere que na falta de solução legal, se deva entender que, ainda que haja uma intermediação da sociedade, a tributação deve corresponder àquela que se verificava caso a atividade profissional fosse exercida em nome individual, possibilitando aí a dedução dos encargos. Neste sentido, o autor e o STA¹²⁴ seguem a mesma linha de pensamento ao admitir a dedução destes custos a título de gastos e perdas para efeitos do artigo 23.º do Código do IRC quando o exercício da atividade profissional se esgote no âmbito da sociedade de advogados, ainda que a documentação comprovativa seja processada em nome dos seus sócios. Se o advogado auferir rendimentos profissionais de outras fontes para além da sociedade de advogados, então as deduções serão feitas no âmbito da categoria B. A solução atual, com entrada em vigor em 2015, constante do n.º6 do artigo 20.º, dita que a necessidade da liquidez dos rendimentos não prejudica a possibilidade de dedução por parte dos sócios das contribuições obrigatórias para regimes de proteção social nos casos em que estes exerçam a atividade através da sociedade e desde que as referidas despesas não tenham sido deduzidas a título e gastos no seio da sociedade de advogados, em IRC.

2.1.4. Sociedades de profissionais

Antecedendo o estudo da tributação propriamente dita, importa considerar a observação de Saldanha Sanches quando assinala que a transição entre os problemas da tributação das pessoas singulares e das pessoas coletivas se deve à tributação das sociedades de pessoas. Revela ainda que podemos estar perante sociedades de capitais, em que os sócios ou acionistas irão receber a remuneração pelo investimento no capital, e sociedades de pessoas, em que se forma uma associação

¹²³ Estas alegações foram feitas no âmbito de um recurso para o TCA Norte da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa. O Tribunal Central Administrativo Norte, ao declarar-se incompetente em razão da hierarquia declarou competente para conhecer do recurso o STA, cujo acórdão referente ao processo n.º0771/03.2BTLRS, de 12 de fevereiro de 2020 se encontra disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1113182c3b5fb5d28025851a004e020f?OpenDocument&ExpandSection=1#_Sectio_n1 [24/01/2022].

¹²⁴ A posição do STA consta do acórdão referente ao processo n.º0771/03.2BTLRS, de 12 de fevereiro de 2020.

de pessoas para pôr, em conjunto, em prática as suas aptidões profissionais. Analisando a definição legal das sociedades de profissionais presente no artigo 6.º, n.º4, a), o que releva é a atividade prosseguida e não a forma societária. Não há sequer referência à exigência de determinada(s) forma(s) societária(s) na lei, o que leva a presumir que podem revestir qualquer forma jurídica. Apesar disso e analisando a lista anexa ao Código do IRS, as profissões elencadas são designadamente *profissões liberais*, exigindo a sua maioria uma habilitação ou qualificação superiores. Uma vez tocado no assunto da forma jurídica societária, faz sentido recorrer à Lei n.º53/2015¹²⁵ que consagra o regime jurídico da constituição e funcionamento da sociedades de profissionais que estejam sujeitas a associações públicas profissionais¹²⁶ e de acordo com a qual, o seu artigo 4.º prevê a liberdade de forma destas entidades, podendo ser civis ou assumir qualquer forma jurídica admissível de acordo com a lei comercial. Quanto ao conceito de sociedades de profissionais, o artigo 27.º da Lei n.º2/2013¹²⁷ estabelece uma definição que não é correspondida pela redação da subalínea 2) da alínea a) do n.º4 do artigo 6.º do Código do IRC¹²⁸. Um desses exemplos é o facto de a Lei n.º2/2013 exigir que um dos gerentes ou administradores desta sociedade seja membro de uma associação pública profissional ou seja detentor dos requisitos de acesso à profissão, no caso de a inscrição ser facultativa. Esta restrição não se encontra prevista no enquadramento fiscal das sociedades de profissionais. Por outro lado, no artigo 27.º da Lei que rege o acesso e o exercício da profissão não consta qualquer limitação quanto ao número de sócios, não seguindo a linha de pensamento do regime previsto no Código do IRC que restringe esse número a 5. Em alternativa, mantém o legislador o anterior conceito de sociedades, na subalínea 1) consentindo a existência destas sociedades com um número superior a 5 sócios mas desde que aquela se destine ao exercício unidisciplinar, por todos os sócios. Um outro aspeto que não apresenta semelhança baseia-se na percentagem de 75% ditada pela lei fiscal, a que os rendimentos provenientes do exercício conjunto ou isolado das atividades de profissionais devem obedecer, percentagem esta que se deve verificar também na detenção do capital social por profissionais que exerçam as atividades determinadas,

¹²⁵ O regime jurídico das sociedades de profissionais foi objeto de alterações significativas no nosso ordenamento jurídico, designadamente através da Lei n.º2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece a criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, que pode ser consultada em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/2-2013-588802> e através da Lei n.º53/2015, de 11 de junho, que pode ser consultada em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/53-2015-67458279> [27/12/2021].

¹²⁶ Nos termos do artigo 2.º da Lei n.º2/2013, de 10 de janeiro, consideram-se associações públicas profissionais as entidades públicas de estrutura associativa representativas de profissões que, entre outros deveres, regulam o exercício e o acesso à profissão.

¹²⁷ Esta lei transpõe a Diretiva 2006/123/CE, que concretiza os princípios da economia de mercado aberto e de livre concorrência plasmados no TFUE, mormente nos artigos 49.º a 62.º.

¹²⁸ Estas divergências são descritas pela Autoridade Tributária e Aduaneira numa Informação emitida a 4 de fevereiro de 2014, com o n.º313/2014, que visa interpretar o conceito de sociedades de profissionais para efeitos do enquadramento no regime da transparência fiscal, que pode ser consultada em: <https://prestacaodecontas.wordpress.com/2014/03/06/informacao-n-o-3132014-transparencia-fiscal/>.

enquanto que a Lei n.º2/2013 exige apenas que estas tenham apenas por objeto principal o exercício de outras profissões ou atividades e apenas obriga a que a maioria do capital com o direito de voto pertença a profissionais da atividade que cumpram os requisitos referidos. Destas divergências resulta a consideração de sociedades de profissionais para efeitos da aplicação do regime da transparência fiscal e a sua não consideração para efeitos civis. Mas também resulta a existência de sociedades que se sujeitam ao regime da transparência fiscal, por se qualificarem como sociedades de profissionais, mas que não configuram como tal para efeitos do artigo 27.º da Lei n.º2/2013.

Após uma análise ao regime fiscal e ao regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, sobretudo, ao seu artigo 27.^{o129}, se conclui que não há uma tentativa de adaptação do legislador em fazer coincidir os regimes, o que leva à existência de dificuldades, quer na criação, quer no modo de tributação das sociedades porque o reconhecimento por uma determinada lei e o não reconhecimento por outra lei de determinada qualidade resulta numa incoerência legislativa. E a dificuldade causada por esta divergência no reconhecimento das sociedades como de profissionais, leva a um considerável número de pedidos de informação vinculativa apresentados à AT com o objetivo de esclarecer o enquadramento jurídico-tributário a determinadas sociedades. Refira-se aqui ao pedido de Informação Vinculativa n.º16150, de acordo com o qual se pretende aferir se uma sociedade de advogados que é integralmente detida por dois sócios pessoas coletivas se encontra abrangida pelo regime da transparência fiscal¹³⁰. Quanto a esta possibilidade, o EAO veio afastar a admissão de sociedades de advogados multidisciplinares¹³¹. Conclui-se, portanto, que a contribuição para o exercício comum da atividade profissional dos sócios de uma sociedade de advogados terá necessariamente de consistir na prestação de serviços dos respetivos profissionais de advocacia¹³².

¹²⁹ Preceitua este artigo que podem ser constituídas sociedades de profissionais que tenham por objeto principal o exercício de profissões organizadas numa única associação pública profissional, em conjunto ou separado com o exercício de outras profissões, desde que seja observado o regime das incompatibilidades ou impedimentos aplicável.

¹³⁰ Refiro-me ao pedido de Informação Vinculativa n.º16150, referente ao Processo n.º2019/0043187, de 31 de julho de 2020, que pode ser consultado em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_PIV_16150.pdf [24/01/2022].

¹³¹ Este afastamento é feito pelo artigo 213.º, n.ºs 1 e 2 do Estatuto da Ordem dos Advogados, aprovado pela Lei 145/2015, de 9 de setembro, que veio fazer uso da derrogação constante do artigo 27.º, n.º4 da Lei n.º2/2013 e se sustenta no artigo 25.º da Diretiva 2006/123/CE, de 12 de dezembro de 2006, que, sob a epígrafe “Atividades Pluridisciplinares” determina que os Estados-Membros devem assegurar que os prestadores não estejam sujeitos a requisitos que os obriguem a exercer exclusivamente uma atividade específica ou que limitem o exercício conjunto ou em parceria de atividades diferentes. Ora, o artigo 27.º da Lei n.º2/2013, transpondo o artigo 25.º da Diretiva, recebe no ordenamento jurídico as sociedades pluridisciplinares, eliminando os entraves aos prestadores de serviços que exercem profissões regulamentadas que até agora os impediam de constituir e integrar sociedades onde estavam incorporados profissionais de outras áreas ou até pessoas não inscritas em associações profissionais.

¹³² Autores apontam vantagens às sociedades multidisciplinares na área do Direito como é o caso da complementaridade de competências especializadas que conduz à prestação de serviços de qualidade superior, à adoção de métodos mais eficazes e ainda uma diminuição de custos para o consumidor dada a concentração de meios. Pelo contrário, também assumem a existência de desvantagens que resultam, por exemplo, na “perda da

Perante esta solução faz sentido aqui questionar se não há uma violação do direito comunitário. Ora, como é sabido, só se afasta este direito se as razões que o justificam se revelarem não discriminatórias, forem necessárias e proporcionais. Segundo o Tribunal de Justiça da União Europeia, “as limitações devem ser justificadas pelo interesse geral, objetivamente necessárias para garantir o respeito das regras deontológicas e assegurar a independência e imparcialidade de cada profissão”¹³³¹³⁴. Desde já se pode concluir que, de acordo com a subalínea 1) da alínea a) do n.º4 do artigo 6.º, não pode ser qualificada como transparente uma sociedade detida por pessoas coletivas. Já no que diz respeito à subalínea 2) e em correspondência ou não com a sua formulação, verifica-se que os rendimentos da sociedade provêm integralmente do exercício da atividade profissional de advogado, que existem apenas dois sócios e nenhum é pessoa coletiva de direito público. Embora esta alínea não faça uma referência à detenção indireta do capital social, a sua ausência não significa que a participação social não possa ser detida indiretamente por profissionais que exercem as atividades a que especificamente se refere a lista que prevê as atividades. Conclui a AT que a sociedade deve ser classificada como de profissionais, estando enquadrada no regime da transparência fiscal.

Quanto a esta matéria e deixando de parte a atividade de advocacia que tanto caracteriza as sociedades de profissionais em Portugal, proceda-se ao enquadramento fiscal da atividade de administrador de insolvência, exemplo discutido nos tribunais tributários e que demonstra a dificuldade que é, muitas vezes, fazer o enquadramento jurídico-fiscal no regime da transparência fiscal. Na leitura de decisões arbitrais em confronto surge a questão de saber se a atividade de administrador da insolvência se considera uma atividade profissional que se encontra especificamente prevista na lista a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS e, designadamente, se preenche a designação de administrador de bens a que se refere o código 1310. No acórdão recorrido, considera-se ser manifestamente inadequado designar um administrador de insolvência como administrador de bens, na medida em que aquela atividade não está especificamente prevista na lista. Portanto, não se verificando o requisito exigido pelo artigo 6.º, n.º4, alíneas a) e b), não se enquadra no regime da transparência

independência intelectual e técnica dos profissionais liberais” e ainda na “privação da imparcialidade, independência e integridade das próprias profissões”. Cf. Pedro CORREIA, Inês JESUS e Sandra PEREIRA, “A problemática das sociedades multidisciplinares na área do direito: o caso da advocacia portuguesa”, *Revista FAE*, n.º2, 2019, pp.93-104.

¹³³ Esta posição consta do Acórdão do Tribunal de Justiça, referente ao Processo C-154/89, que opôs a Comissão das Comunidades Europeias à República Francesa e pode ser consultado em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:358d3e9d-e167-4d2c-bfba-2c3ea2079185.0009.02/DOC_1&format=PDF.

¹³⁴ De acordo com a consideração (101) da Diretiva aqui já referida e no especial interesse dos consumidores “[é] necessário assegurar que seja possível aos prestadores oferecerem serviços pluridisciplinares” e que “[as] restrições sejam limitadas ao necessário para assegurar a imparcialidade, a independência e a integridade das profissões regulamentadas”.

fiscal. Ora, perante uma contradição entre as várias decisões, e na presença do mesmo quadro normativo e identidade da situação fáctica, entende a AT que deve ser feita uma interpretação estrita das atividades profissionais discriminadas na respetiva tabela. Nesse sentido, acompanha a argumentação do acórdão arbitral quando refere que o reconhecimento da atividade dos administradores da insolvência não inclui necessariamente uma atividade de administração de bens mas envolve a prática de atos de natureza jurídica, o que justifica que o Instituto Nacional de Estatística (INE) atribua o código relativo às atividades jurídicas, no âmbito da Classificação das Atividades Económicas (CAE)¹³⁵, às sociedades administradoras de insolvência. Fazendo uma combinação da sociedade de administrador de bens no regime da transparência fiscal, entende o STA que o sócio único da sociedade exerce, através da mesma, a atividade designada sob o código 1310 – administrador de bens – e que representa a totalidade dos rendimentos da sociedade¹³⁶ e que, desta forma, por ser acolhida no o conceito de sociedade de profissionais se encontra sujeita ao regime da transparência fiscal. No seguimento da análise feita ao acórdão, pretende-se demonstrar que este regime não é consensual em inúmeros aspetos e, sobretudo, com aspetos que se prendem com o conceito de sociedade de profissionais em que, até mesmo o acolhimento de determinadas atividades pela respetiva lista, pode ser colocado em causa.

2.1.4.1. Tributação das sociedades¹³⁷

Feito o estudo do regime da transparência fiscal em que se discriminaram as várias obrigações que sobre as sociedades impendem e após o estudo sobre as sociedades de profissionais, cujo foque se situou nos vários conceitos oferecidos pela lei e nas suas divergências, é útil olhar para a tributação das sociedades.

Volvida a análise pelas normas que sustentam este regime (constantes nos artigos 6.º do CIRC e 20.º do CIRS), se retira que não basta a sua convocação. Feito o percurso até ao ato de liquidação do imposto no ponto 2.1.2.1 (“Obrigação principal”) e depois de apurado o lucro tributável, a sociedade pode apresentar um resultado positivo, conseguindo o lucro naquele exercício, pode apresentar um

¹³⁵ A lista CAE pode ser consultada no Relatório elaborado pelo INE, disponível em: https://www.ine.pt/ine_novidades/semin/cae/CAE_REV_3.pdf e no Portal “ePortugal”, disponível em <https://eportugal.gov.pt/inicio/espaco-empresa/balcao-do-empendedor>.

¹³⁶ Faz-se referência ao acórdão de uniformização de jurisprudência relativo ao processo n.º096/19.1BALSB, de 20 de janeiro de 2021, pode ser consultado em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fbd630b1a7c350fb802586660041a6e0?OpenDocument&ExpandSection=1#_Sectio n1 [27/12/2021].

¹³⁷ Neste estudo são apenas consideradas as sociedades “com sede ou direção efetiva” em Portugal e que, portanto, aqui sejam residentes. As sociedades que não tenham no país a sede ou a sua direção efetiva não se encontram abrangidas pelo regime da transparência fiscal.

resultado nulo, em que não há lucro nem prejuízo, como pode apresentar um resultado negativo que significa prejuízo. Relativamente à primeira situação e como anteriormente mencionado, os lucros podem, independentemente da opção da sociedade, ser distribuídos pelos sócios procedendo-se à sua imputação e consequente tributação. No entanto, é importante entender o que se sucede na última hipótese configurada, ou seja, quando a empresa apresenta um prejuízo. Decorre da regra geral prevista no n.º 1 do artigo 52.º que quando se apuram prejuízos fiscais num determinado período de tributação, estes serão deduzidos aos lucros tributáveis, se eles se verificarem, no prazo máximo de 5 períodos de tributação posteriores e com isto queremos dizer que em princípio e verificados os pressupostos tem a sociedade um prazo de 5 anos para deduzir os prejuízos aos respetivos lucros conseguidos.

No seguimento da análise da norma, o n.º 7 olha para as sociedades transparentes ditando que para o prejuízo destas ser reportado nos períodos seguintes há uma obrigação de a dedução se cingir unicamente aos rendimentos da sociedade e não se repercutir nos demais rendimentos dos sócios, em sede de IRS ou de IRC¹³⁸. Tal como foi referido anteriormente e ao contrário daquilo que parece ser evidente, as sociedades de profissionais são sujeitos passivos no âmbito da relação jurídica-tributária porque, além de estarem adstritas a obrigações acessórias também o estão no âmbito das tributações autónomas uma vez que, segundo o artigo 12.º do Código do IRC¹³⁹, ainda que seja afastada a tributação das sociedades transparentes, este afastamento não impede a tributação autónoma das despesas ou dos encargos que aquelas suportaram nos termos do artigo 88.º¹⁴⁰. Quanto à razão de ser destas tributações, comum aos códigos dos impostos sobre o rendimento, segundo a doutrina dominante, é dissuadir as sociedades a apresentar determinado tipo de despesas com regularidade, de forma a evitar que os sujeitos passivos de IRC utilizem determinadas despesas para proceder a uma distribuição camuflada dos lucros, evitando, desta forma, a fraude e evasão fiscal¹⁴¹.

¹³⁸ No entanto, se nos exercícios seguintes a sociedade tiver lucros, o valor a imputar aos sócios será menor em resultado da dedução dos prejuízos dos exercícios anteriores, se os houver, no cálculo do lucro tributável da sociedade.

¹³⁹ O objetivo do legislador com esta norma não foi a criação de alguma isenção, mas sim evitar a dupla tributação. Se a tributação das despesas autónomas, que não são tidas como lucros nem perdas, nem alteram tão-pouco o lucro tributável, não é imputada aos membros das sociedades transparentes então, de acordo com o STA, não se justifica consagrar uma isenção uma vez que a tributação autónoma não é transmitida para os respetivos sócios. Cf. Acórdão STA, Processo n.º 0830/11, de 21 de março de 2012, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0570c7d083a301ba802579de0031fbc9> [10/01/2022].

¹⁴⁰ Esta é uma tributação sobre a despesa, constituindo cada despesa um facto tributário autónomo, instantâneo e de obrigação única, sujeito a taxas diferentes de IRC. Este imposto é apurado de forma independente relativamente à quantificação da matéria coletável, existindo a obrigação do seu pagamento mesmo não havendo rendimento tributável no fim do período.

¹⁴¹ Segundo Rui Duarte Morais, um dos objetivos das tributações autónomas é o de tentar evitar, anular ou atenuar a vantagem que daí resulta e que “o sujeito passivo utilize, para fins não empresariais, bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis”. Cf. Rui Duarte MORAIS, *Sobre...*, op. cit. p.173. Além dos objetivos já enunciados, Casalta Nabais vem acrescentar que o “alargamento e agravamento de tais tributações autónomas têm presentemente uma finalidade certa de obter receitas fiscais”. Cf. José Casalta NABAIS, *Direito...*, op. cit., pp.576-577.

Não bastando, a aplicação do regime implica outras consequências fiscais como é a impossibilidade de este tipo de sociedades poder integrar um grupo no qual seja aplicável o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (REGTS) por não ser uma sociedade sujeita ao regime geral de IRC e, pela mesma razão, não lhe poder ser aplicado o regime de neutralidade fiscal previsto no artigo 73.º e seguintes do Código do IRC relativamente a operações de reestruturação em que a sociedade seja eventualmente interveniente¹⁴².

Feita uma incursão sobre a tributação das sociedades, é pertinente considerar as posições que se sustentam perante este regime. Uma das críticas apontadas por Casalta Nabais resulta no facto de este regime ser “ludibriado” na sua aplicação uma vez que, com a interposição de uma sociedade, os profissionais passam a ser tributados à taxa liberatória de 28%¹⁴³, correspondente àquela que incide sobre os rendimentos de capitais resultantes da distribuição de lucros. Coloca-se aqui e desde já, uma questão que se relaciona com o facto de já ter sido afirmado que a tributação dos lucros se faz em sede dos rendimentos de profissionais, na correspondente categoria B, e não no âmbito dos rendimentos de capitais, na categoria E. Porque se considera então que a aplicação está a ser dissimulada quando a tributação não é feita a título de rendimentos de capitais como afirma o autor? Ora, de acordo com o mesmo, os sócios ao prestarem serviços à sociedade, faturam-nos relativamente à pessoa coletiva. Consequentemente, a sociedade, ao prestar os serviços a terceiros, “esvazia” a matéria coletável a tributar em sede de IRC porque a quantia cobrada pela sociedade é paga aos sócios, ainda que por sua interposição. Nesta linha de pensamento, Rui Duarte Morais foca a divergência entre as taxas de IRS e de IRC e a sua evolução, acreditando que poderão surgir situações em que a tributação da quota-parte dos lucros das sociedades em IRS pode ser superior à soma da tributação do lucro da sociedade em IRC e à tributação dos dividendos por aplicação da taxa liberatória em IRS¹⁴⁴, que ocorre relativamente às sociedades que são tributadas de acordo com o regime geral de IRC. E daqui se pode retirar uma questão: é mais benéfico constituir sociedade de acordo com o regime geral de IRC ou é preferível tributar diretamente os sócios de uma entidade transparente? Na prática, uma determinada sociedade de profissionais apura, ao longo de um exercício fiscal, a sua matéria coletável. Porém e como já é sabido, este rendimento apurado não é objeto de tributação em sede de IRC mas sim em sede de IRS à taxa que

¹⁴² Cf. Luís MARQUES e António NEVES, “Reforma...”, *op. cit.*, pp.81-82.

¹⁴³ De acordo com o artigo 71.º, n.º1, a), o Código do IRC prevê uma retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, dos rendimentos capitais que se consideram obtidos em território português e que foram pagos por entidades que aqui tenham a sede, a sua direção efetiva ou o seu estabelecimento estável, independentemente de o pagamento ser feito por residentes ou não residentes.

¹⁴⁴ Operadas mediante retenção na fonte a título definitivo em caso de não submissão dos rendimentos a englobamento, o facto tributário é de obrigação única. Não é aqui relevante o período fiscal ou o exercício em causa mas sim o momento da obtenção do rendimento ou da colocação à disposição do sujeito passivo, extinguindo-se, aqui, a relação jurídica tributária.

Ihe for aplicável. Estes rendimentos estão, portanto, sujeitos a uma taxa marginal máxima de 48%¹⁴⁵. Fazendo um estudo comparativo e olhando para as sociedades comerciais que não estão sujeitas a este regime especial, a tributação ocorre, numa primeira fase, em IRC, na esfera da sociedade a uma taxa de 21%¹⁴⁶, a que acresce a derrama municipal à taxa máxima de 1,50%^{147/148}. Numa segunda fase, já na esfera dos sócios, quando são estas pessoas singulares, os dividendos que efetivamente foram distribuídos estão sujeitos a IRS, mediante retenção na fonte à taxa liberatória de 28%. Contas feitas, a tributação total pode atingir os 50,5% e, com isto, é tributado metade do rendimento auferido pelos sócios¹⁴⁹. E tenha-se em conta que esta tributação na esfera dos sócios só ocorre em caso de distribuição efetiva dos lucros sob forma de dividendos. Se não forem distribuídos não serão considerados na esfera individual de cada um *a contrario* do regime da transparência fiscal em que, indiferentemente da sua distribuição, toda a matéria tributável da sociedade é considerada na sua esfera enquanto rendimento. Com esta situação também se demonstra que, apesar de não percorrer um número de taxas infindáveis sobre o rendimento, a verdade é que os sócios são tributados por rendimentos que não auferiram e podem nunca vir a auferir. Um desses casos são os *créditos incobráveis* em que num concreto exercício um determinado montante constituiu lucro mas, verificada a inércia do cliente há mais de 6 meses, se está perante uma cobrança duvidosa dos créditos em que há um risco de incobrabilidade devidamente justificado¹⁵⁰. Nestes casos podem constituir-se perdas por imparidade em dívidas a receber concretizando-se na dedução para efeitos fiscais daquelas perdas que se registaram no mesmo período

¹⁴⁵ Esta é a taxa aplicável à data da redação deste estudo, nos termos e de acordo com o atual artigo 68.º do Código do IRS. A tabela relativa às taxas gerais a serem aplicadas pode ser consultada em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/Pages/irs68.aspx [30/12/2021].

¹⁴⁶ Esta é a taxa aplicável à data da redação deste estudo, nos termos e de acordo com o atual artigo 87.º do Código do IRC.

¹⁴⁷ Esta é a taxa máxima aplicável à data da redação deste estudo, nos termos e de acordo com o Ofício Circulado n.º20229, de 16 de fevereiro de 2021 e que se encontra disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_20229_2021.pdf [30/12/2021].

¹⁴⁸ De acordo com o artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, que aprova a Lei das Finanças Locais, a taxa da derrama recai sobre lucro tributável sujeito e não isento de IRC. Ora, nos termos do artigo 12.º do Código do IRC, as sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal não são tributadas em IRC e, por isso, e de acordo com a AT “[esta] norma de não tributação leva a concluir que o lucro tributável por elas efetuado não é passível de tributação em IRC.” Logo, a derrama municipal não abrange na sua incidência objetiva o lucro tributável das entidades transparentes. Cf. Processo n.º371/08, “Sociedades e Entidades Transparentes – Derrama”, de 26 de março de 2008, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/ficha_doutrinaria_transparentes_derrama.pdf [10/01/2022] e a Lei n.º2/2007, de 15 de janeiro pode ser consultada em: <https://files.dre.pt/1s/2007/01/01000/03200335.pdf> [10/01/2022].

¹⁴⁹ Importa não esquecer, no entanto, que se a tributação se cingir unicamente à esfera da sociedade, a taxa máxima aplicável aos rendimentos será de 21%, enquanto que no regime da transparência fiscal, as realidades são tributadas a uma taxa máxima de 48%.

¹⁵⁰ É o artigo 28.º-B, n.º1 do Código do IRC que nas suas várias alíneas identifica os casos em que podemos considerar incobrável um determinado crédito.

de tributação ou em períodos anteriores¹⁵¹. Numa fase final, importa olhar para o pagamento do imposto, feito em diferentes modalidades, pelo que se justifica olhar para elas de forma individual. Como as sociedades são responsáveis pelos montantes pagos pela prestação de serviços profissionais, estes proveitos só estarão sujeitos a retenção na fonte nos casos excepcionais previstos no artigo 94.^o¹⁵². Esta regra geral de não sujeição a retenção na fonte é uma clara vantagem relativamente ao exercício da atividade profissional a título individual, uma vez que esta retenção é suportada pela sociedade embora o montante que é retido constitua rendimento dos sócios e um crédito destes relativamente ao IRS que lhes é devido pelos rendimentos imputados¹⁵³. Além da retenção feita pela sociedade, há a imperatividade de os sócios fazerem a devida retenção relativamente aos rendimentos pagos ou disponibilizados? De acordo com as regras gerais, há lugar ou não a retenção na fonte dependendo da natureza do rendimento em questão¹⁵⁴. No que à distribuição de lucros diz respeito, não há lugar a qualquer retenção, o que se compreende porque, segundo Rui Duarte Morais, tudo se passa como se os titulares dos lucros fossem “originalmente” sócios e não se considera existir uma distribuição dos lucros mas sim a obtenção de uma remuneração.

¹⁵¹ É esta a solução dada pela norma contida no artigo 28.º-A, a qual, na sua alínea a), considera poderem ser deduzidas as perdas que se relacionam com créditos resultantes da atividade normal.

¹⁵² Em quase todos os casos da norma aqui referida se preveem rendimentos que configuram uma sociedade de capitais e não uma sociedade de pessoas mas a sociedade que está abrangida pelo regime da transparência fiscal está necessariamente fora da previsão desta norma na medida em que não pode haver pagamentos por conta de IRC se não houve hipótese legal de surgir uma dívida de IRC. Não há lugar a este pagamento por conta porque tal como a sociedade não está sujeita ao pagamento do imposto, não procede à sua antecipação por crédito de uma dívida inexistente. É isto que diz o CAAD, na decisão arbitral referente ao Processo n.º296/2016-T, de 2 de fevereiro de 2017, que se encontra disponível para consulta em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=23&id=2471> [15/01/2022].

¹⁵³ Está-se na presença de um caso de substituição tributária em que certos rendimentos, ao serem pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo, “serão objeto de uma amputação a título de pagamento do tributo, recebendo o respetivo credor um montante menor do que aquele que receberia sem a verificação desta técnica”. A entrega será feita por um terceiro que mantém relações especiais com o sujeito passivo e que, por isso, lhe vai exigir a prestação em causa. Voltados para esta matéria, os autores distinguem os dois tipos de retenção na fonte: a retenção na fonte a *título definitivo* que é efetuada através da aplicação de uma taxa liberatória e liberta o sujeito passivo da posterior obrigação de englobamento, não tendo, por isso, o profissional de considerar o valor que foi retido, não sendo ainda objeto de posteriores acertos. Por outro lado, a retenção na fonte a *título provisório* ou de *pagamento por conta*, em que *a contrario* da situação anterior, aqui há uma posterior sujeição a englobamento e que, por consequência, dará lugar a acertos posteriores. Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, Hugo Flores da SILVA, *Teoria...*, *op. cit.*, pp.85 e 89.

¹⁵⁴ De acordo com Saldanha Sanches e independentemente das intenções do legislador, a interpretação da norma do Código do IRS leva a concluir que a retenção só pode ter lugar quando o conceito de rendimento tributável “se aproxime tendencialmente do rendimento líquido” e isto acontece nos rendimentos das profissões liberais. Nestas profissões em que o elemento pessoal é o aspeto principal da atividade, a retenção incide sobre um rendimento tendencialmente líquido. No entanto, apesar de se abordar as mesmas profissões, pode estar-se perante “dois tipos chocantes de desigualdades” em que apesar de se estarem perante profissões semelhantes, se estas forem industriais e comerciais, não suportarão a retenção. Cf. José Luis Saldanha SANCHES, “Retenções na fonte no IRS: uma interpretação conforme a Constituição”, *Fisco*, n.º12 e 13, 1989. Por seu turno, a Circular 8 faz uma referência expressa às sociedades de profissionais serem sujeitos passivos de IRC e, por consequência, estarem sujeitas à retenção na fonte sem quaisquer restrições. Cf. Circular 8, “Regime de Transparência Fiscal aplicável às sociedades de profissionais”, Direção de Serviços do IRC, de 16 de fevereiro de 1990, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/circular_8_de_16-02-1990_direccao_de_servicos_do_irc.pdf [13/01/2022].

É relevante fazer referência a uma problemática trazida pela Lei do Orçamento do Estado de 2009 que veio alargar a imputação aos sócios das sociedades transparentes dos adiantamentos por conta dos lucros¹⁵⁵. Segundo Manuel Faustino, a norma apresentada pelo artigo 20.º, n.º1 do Código do IRS apresenta-se “assimétrica e discriminatória” e questiona se devemos entender por adiantamento por conta dos lucros aquelas importâncias que na contabilidade da sociedade assim foram qualificadas ou se consideram também aquelas que nos termos do n.º4 do artigo 6.º se presumem como adiantamentos por conta dos lucros¹⁵⁶. Acrescenta que pode posteriormente surgir o problema ao fazerem-se os ajustamentos nas imputações dos anos seguintes, com vista a evitar qualquer dupla tributação que possa ocorrer.

Analisadas as vantagens e desvantagens, não é possível, em abstrato, decidir se a aplicação obrigatória deste regime a determinadas sociedades é vantajosa ou não. Nuno Azevedo Neves faz notar que muitas sociedades são beneficiadas pelo regime da transparência fiscal como é o caso daquelas que revestem uma dimensão mais reduzida, com insignificantes investimentos, em que existe uma distribuição quase integral dos lucros. Ao invés, refere que podem ser prejudicadas as sociedades com uma maior dimensão que fazem investimentos em informática, em gestão, instalações e meios tecnológicos no sentido de se modernizarem. Hoje, a natureza das sociedades de profissões liberais é cada vez mais diversa, daí defender o autor uma evolução legislativa de acordo com a evolução económica e das estruturas societárias. Outro ponto de vista é o de Casalta Nabais que acaba a defender uma solução idêntica à do país vizinho, Espanha, com a eliminação do regime da transparência fiscal e obrigando a uma tributação similar dos rendimentos auferidos pelos sócios à dos demais, sobretudo à tributação a que se encontram sujeitos os rendimentos do trabalho dependente¹⁵⁷. Pelo contrário, Rui Duarte Morais não assume uma postura tão radical, sugerindo um direito de opção por parte das sociedades do regime a lhes ser aplicável e com isso se evitaria a “manipulação” de determinados elementos pessoais por parte das sociedades que se querem eximir da subordinação a este regime¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Relativamente a esta matéria, tenha-se em conta de que se ao longo do ano forem efetuados adiantamentos aos sócios por conta de lucros e, cumulativamente, estes forem superiores à matéria coletável, será este o montante a ser imputado em IRS aos sócios. Cf. Cidália LOPES e Diana LUÍS, “O regime de transparência fiscal: estudo comparativo em Portugal, Espanha, França e Reino Unido”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Número 3, Ano 8, p.70.

¹⁵⁶ Cf. Manuel FAUSTINO, “A opacidade...”, *op. cit.*, pp.28-31.

¹⁵⁷ Cf. José Casalta NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, p.529.

¹⁵⁸ Cf. Rui Duarte MORAIS, *Sobre...*, *op. cit.*, p.207.

Mas o que acontece quando a sociedade enquadrada no regime da transparência fiscal, com sede em território português presta serviços noutros Estados?¹⁵⁹ Ora, uma vez que o sujeito passivo é residente em território português e obteve rendimentos no estrangeiro, de acordo com o artigo 4.º, n.º1 do Código do IRC, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo aqueles que o sujeito obtém fora desse território. A inclusão destes rendimentos obtidos externamente origina uma dupla tributação. A partir deste momento tudo depende da celebração ou não da CDT mas se não tiver sido celebrada, a eliminação da dupla tributação opera-se através do mecanismo do *crédito de imposto por dupla tributação jurídica*, por dedução à coleta, nos termos do artigo 91.º do Código do IRC, que deverá ser apurada pela entidade transparente, sendo posteriormente imputadas as respetivas deduções aos sócios, de acordo com o n.º5 do artigo 90.º, e deduzidas ao montante do imposto apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação. Nestes termos, a sociedade transparente apura a matéria coletável de acordo com as normas do Código do IRC e, quanto aos rendimentos que foram obtidos no estrangeiro, determina o valor correspondente ao crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, sendo depois esses valores imputados aos sócios.

Ainda no âmbito da legislação europeia, as sociedades transparentes merecem uma especial atenção no contexto da Diretiva das Fusões, Cisões, Entradas de Ativos e Permutas de Ações¹⁶⁰. Nos termos dos artigos 4.º, n.º3 e 11.º e a propósito da tributação das mais-valias, se uma determinada sociedade contribuidora e não residente num Estado-Membro for considerada fiscalmente transparente por esse mesmo Estado e, nesse caso, tributar os sócios pela parte nos lucros da referida sociedade no momento e à medida em que estes forem auferidos, o Estado-Membro não tributa os lucros ou as mais-valias determinados com base na diferença entre o valor real dos elementos do ativo e do passivo e o respetivo valor fiscal. A mesma solução é indicada para os sócios que são considerados transparentes à luz desse Estado-Membro (artigo 8.º, n.º3).

¹⁵⁹ A resposta é dada pela Informação Vinculativa referente ao Processo n.º185/2017, de 27 de junho de 2017, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_CIRC_185_2017.pdf [18/01/2022].

¹⁶⁰ É feita referência à Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, que pode ser consultada em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&from=PT> [18/01/2022].

2.1.4.2. Caracterização das sociedades de profissionais em Portugal: análise quantitativa e qualitativa.

Assume-se agora como pertinente fazer um escrutínio sobre o tipo societário aqui, estudado em Portugal, quer para perceber em que contexto e com que serviços elas se apresentam, quer para conferir uma certa utilidade a este trabalho ao fazer a prova da constituição das mesmas e a sua evolução ao longo dos últimos anos.

A análise quantitativa das sociedades é conseguida através de relatórios¹⁶¹ que a Autoridade Tributária vai elaborando ao longo dos anos, relatórios esses que pretendem estudar a evolução da tributação em Portugal e, por consequência, a própria sociedade portuguesa. Os dados que quantificam as sociedades ou os respetivos profissionais obtêm-se através do Anexo D¹⁶² da declaração de IRS que deve ser apresentado pelos sócios ou membros das pessoas coletivas sujeitas ao regime da transparência fiscal. Ora, de acordo com o número de agregados que apresenta um rendimento bruto por Anexos da Modelo 3, a categoria B (relativa aos rendimentos empresariais e profissionais), no ano de 2017, apresenta uma aproximação de 203 mil agregados familiares e, por correspondência, uma proporção de 3,92% referente à totalidade dos agregados. No ano de 2019, verifica-se um ligeiro aumento para 221 mil agregados e um aumento da proporção para mais de 4%. Há, aqui, entre 2017 e 2018, uma variação de 5,73% e de 2018 para 2019, de 2,98%. Destes valores apenas se pode retirar a conclusão de que há um aumento das profissões que se encontram ao abrigo e no âmbito de tributação desta categoria. Mas não convém esquecer que rendimentos empresariais e profissionais não significam apenas e tão-só rendimentos abrangidos pelo regime da transparência fiscal. Por isso mesmo, é importante referir que, em 2017, o número de agregados familiares que apresenta o rendimento bruto por Anexo D situa-se nos 0,08% correspondentes a 4100 agregados. Por sua vez, em 2019, verifica-se uma subida superior a 2 mil agregados familiares, representando agora uma proporção ínfima de 0,11%.

¹⁶¹ Serão considerados nesta análise os Dossiers Estatísticos do triénio de 2017-2019, do IRC e do IRS que podem ser consultados respetivamente em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/IRC_2017_2019/Documents/Notas_Previas_Dossier_Estatistico_IRC_2017_2019.pdf;

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/IRC_2017_2019/Documents/Dossier_Estatistico_IRS_2017_2019.xlsx e

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/IRS_2017_2019/Documents/Notas_Previas_Dossier_Estatistico_IRS_2017_2019.pdf;

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/IRS_2017_2019/Documents/Dossier_Estatistico_IRS_2017_2019.xlsx [4/01/2022].

¹⁶² O referido Anexo pode ser consultado em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/irs/Documents/Mod_3_anexo_D.pdf [4/01/2022].

Com estes resultados pretende-se mostrar que apenas uma pequena parte dos rendimentos sujeitos à categoria B são rendimentos obtidos através de sociedades transparentes. Após esta observação dos agregados, é relevante ter em conta, ainda no âmbito do rendimento bruto, os valores liquidados pelos rendimentos tributados de acordo com o regime da transparência fiscal. Nesta medida, consegue-se concluir através da análise ao mapa que em 2017 se regista um total de 30 milhões de euros, ao passo que em 2019 o regime da transparência fiscal apresenta um peso de 36 milhões de euros. Ora, estes valores representam 0,04% dos valores liquidados nos vários anexos da Modelo 3. Estes resultados levam a presumir que, apesar de uma ligeira subida no período de três anos, não parece adivinhar-se a constituição de um grande número ou de uma evolução exponencial de sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal e a opção do legislador ao abranger as sociedades pluridisciplinares, sociedades estas mais atuais e em maior desenvolvimento, não parecem aderir a este regime nem apresentar um peso e uma amplitude significativos¹⁶³. Esta importância reduz-se ainda mais tendo em conta o número de agregados e aos valores obtidos de acordo com o IRS liquidado pelo Anexo D¹⁶⁴. Em 2017, foram 1768 o número de agregados que liquidou o IRS de acordo com o regime da transparência fiscal, o que representou uma percentagem de 0,06% e, em 2019, registou-se um ligeiro aumento de 300 agregados. O mesmo se verifica nos valores liquidados que variam de 19 para 24 milhões de euros.

Focando agora no panorama do IRC, de acordo com o mapa que nos mostra o número de declarações apresentadas por regime de tributação entre os anos de 2017 e 2019, se retira que o regime da transparência fiscal, no primeiro ano daquele período, tem um peso de 2,0%, correspondendo a um total de 9620 declarações. Esta percentagem mantém-se no ano de 2019, representando um total de 10295 declarações¹⁶⁵. A maior parcela é pois ocupada pelo regime geral que se apresenta sempre acima

¹⁶³ Vale a pena referir que, fazendo uma breve comparação com o início deste século (em específico, com os anos de 2005 e 2006) em que os valores do rendimento bruto não superam os 25 milhões de euros, representando tão-só 0,1% da totalidade dos anexos, os valores do IRS liquidado não superam os 4 milhões. Por sua vez, o número de declarações com o imposto liquidado situa-se entre os 309 e 507, assumindo, ainda assim, um peso indiferente no total das declarações. Esta informação encontra-se disponível nas Estatísticas do IRS relativas aos exercícios de 2005 e 2006, da Autoridade Tributária e pode ser consultada em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/estatisticas_ir_doclib/Documents/IRS_2005-2006.xls [4/01/2022].

¹⁶⁴ De acordo com o Dossier da AT, o valor da rubrica "Rendimento Bruto" corresponde, para as Categorias A e H, ao valor do rendimento sujeito e não isento antes de efetuada qualquer dedução específica e, para as restantes categorias, ao rendimento líquido, ou seja, ao valor do rendimento depois de efetuadas as respetivas deduções específicas", enquanto que o valor da rubrica "IRS Liquidado" corresponde ao imposto devido, ou seja, à coleta líquida das deduções previstas no Código do IRS e dos benefícios fiscais, antes de efetuadas as deduções relativas às retenções na fonte e aos pagamentos por conta". Cf. Autoridade Tributária e Aduaneira, *Dossier Estatístico de IRS 2017-2019*, p.2.

¹⁶⁵ À semelhança da análise em IRS e fazendo uma breve comparação com o início deste século (em específico, com os anos de 2005 a 2006), o número de declarações apresentadas no regime de transferência fiscal situa-se em metade (entre 3764 e 4159, representando 1%) dos dados analisados entre 2017 e 2019. Esta informação encontra-se disponível nas Estatísticas do IRC relativas aos exercícios de 2005 a 2007, da Autoridade Tributária e pode ser consultada em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/estatisticas_ir_doclib/Documents/IRC_2005_2007.xls [5/01/2022].

dos 90% e, muito certamente, se contabilizam sociedades compostas por atividades profissionais previstas na lista anexa mas que optaram e atuam de forma a que as sociedades não se sujeitem a este regime especial de tributação.

Tendo por base estes valores apresentados, daqui se retira que o regime da transparência fiscal, ainda que se mantenha em crescimento ao longo dos anos, não é considerável e não assume uma especial força na tributação ou talvez aquela que o legislador pretendia que existisse. Será, por isso, que em 2014, decidiu alargar, através de uma alteração legislativa, o âmbito de aplicação desta lei às sociedades pluridisciplinares? Não estarão as sociedades a planear fiscalmente a sua constituição de forma a não serem abrangidas por este regime? Manuel Faustino sustenta que, ainda que inicialmente as sociedades estivessem sujeitas ao regime da transparência fiscal, a verdade é que as alterações legislativas que entretanto ocorreram acabam por excluir as maiores sociedades deste regime¹⁶⁶.

Relativamente ao tipo de atividades desempenhadas e considerando a Classificação de Atividades Económicas, de acordo com os dados da AT, e tomando em conta neste estudo as (J) atividades de informação e comunicação; (M) atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares; (N) atividades administrativas e dos serviços de apoio; (P) educação; (Q) atividades de saúde humana e apoio social; (R) atividades artísticas, de espetáculos, desportivas e recreativas, é possível fazer um estudo sobre o peso que estas atividades liberais têm na sociedade portuguesa, através do respetivo número de declarações apresentadas. As atividades que reúnem um maior número de declarações, no total das que aqui foram referidas, e têm um considerável peso relativamente ao panorama geral são as que prestam serviços especializados em consultoria e científicos, onde se incluem, entre outras tantas, as atividades jurídicas (como é o caso da advocacia, da consultoria jurídica, dos cartórios notariais e também das sociedades de administradores de insolvência), as atividades de contabilidade, de auditoria e consultoria fiscal, atividades de arquitetura e de engenharia, a investigação e desenvolvimento das ciências físicas naturais e das ciências sociais e humanas e as atividades veterinárias. Estas reúnem um total de 50091 declarações, o que corresponde a um peso de 9,8% na totalidade, sendo apenas ultrapassadas pelos 21,4% referentes às atividades de comércio por grosso e retalho e à reparação de veículos automóveis e motociclos. Pelo contrário, de entre as atividades mencionadas a que reúne um menor número de declarações é a que presta serviços de educação, representando um peso mínimo de 1,4%.

Tendo em conta o panorama nacional em que há uma evolução crescente na qualificação da sociedade, conseguida através do acesso mais facilitado ao ensino superior, prevê-se que as profissões

¹⁶⁶ É possível encontrar a posição de Manuel Faustino no momento em que discute o futuro do IRS e do IRC para o atual século. Cf. Manuel FAUSTINO, "O Futuro do IRS ou o IRS do Futuro", *Uma reforma...*, op. cit., p.69.

liberais registem aumentos significativos e, por consequência, um aumento no número de sociedades de profissionais (sujeitas ou não sujeitas ao regime da transparência fiscal) constituídas, bem como um aperfeiçoamento e desenvolvimento no que à sua constituição e forma de operar diz respeito.

2.1.4.3. Tributação dos profissionais

A aplicação dos contemporâneos sistemas de tributação dos rendimentos gira em torno de dois importantes princípios, os princípios da residência e da fonte. O *princípio da residência* assume uma dominância na estruturação dos atuais sistemas tributários. No entanto, não deixa de exprimir um importante papel a tributação que se sustenta no *princípio da fonte*. Na generalidade dos ordenamentos jurídicos, ainda que vigore o princípio da tributação universal, para os residentes, é comum que este coabite com a tributação dos rendimentos na fonte. Na lei portuguesa, estes princípios encontram sustentação no artigo 13.º da LGT que cuida da *aplicação da lei tributária no espaço*, nos artigos 13.º e 15.º do Código do IRS, que tratam da *sujeição passiva* e do *âmbito desta sujeição*, respetivamente, e ainda do artigo 2.º do Código do IRC que determina a *sujeição* a este imposto.

Neste ponto pretende-se analisar a diferença de tributação dos rendimentos dos residentes e dos não residentes e a forma como este tratamento diferenciado previsto nas várias convenções assentes no modelo da OCDE tem constituído um problema que terá como consequência, em muitas situações, um tratamento mais gravoso dos sujeitos de outros Estados-Membros em relação aos próprios nacionais¹⁶⁷.

2.1.4.3.1. Residentes

Encontrando o seu pilar no princípio da residência, é este o elemento de conexão decisivo na atribuição da competência para tributar, ficando os rendimentos sujeitos ao imposto do Estado em que reside determinado sujeito. Há aqui um sistema de tributação universal, o designado *worldwide income taxation*, que engloba os rendimentos que tenham fonte num outro Estado. Caraterizado o princípio que orienta a tributação dos residentes, é proveitoso olhar para a tributação dos profissionais residentes e sócios de uma sociedade transparente que verão os seus rendimentos ser tributados de uma forma especial, algo caraterístico deste regime. Aqui, os sócios irão ser tributados pela matéria coletável da sociedade que lhes é imputável e o legislador, no n.º1 do artigo 6.º, assinala uma postura de indiferença

¹⁶⁷ “O Tribunal de Justiça exclui, porém, que das Convenções de Dupla Tributação resultem diferenças de tratamento entre residentes e não residentes que, sem fundamento bastante, causem entraves às grandes liberdades económicas europeias”. Cf. Sérgio VASQUES, *Manual...*, op. cit., pp.135-137.

relativamente à distribuição de lucros. E será que esta indiferença coloca em causa o princípio da capacidade contributiva? A solução é esta porque, não sendo a sociedade sujeita a IRC, não devem os lucros ser sujeitos à tributação em sede deste imposto na esfera dos sócios, uma vez que a incidência do tributo se cinge ao momento da imputação da matéria coletável na esfera dos sócios. Aliás, um argumento favorável deste regime é o facto de permitir a substituição do imposto proporcional sobre as sociedades pelo imposto sobre as pessoas singulares, melhor adaptando à capacidade contributiva dos sócios, que varia na razão direta dos lucros a que tenham direito e consegue-se, deste forma, o afastamento de qualquer tratamento discriminatório em relação aos restantes profissionais que exercem a profissão sem recorrer a qualquer forma societária.

Contudo, este pode não ser o único rendimento dos sócios e o ideal será relembrar a exigência da subalínea 2), da alínea a) do n.º4 da norma central neste tema ao prever que, “pelo menos, 75% do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades”. O *capital social* é uma cifra que representa a soma dos valores nominais das participações sociais e que se fundam em dinheiro e/ou em espécie^{168/169}. Para uma correta formação deste capital, o valor das entradas pode ser igual ou superior, mas não inferior, ao valor das correspondentes *participações sociais*¹⁷⁰. Estas participações sociais podem ser transmitidas por morte ou entre vivos, com ou sem o consentimento dos restantes sócios, dependendo do tipo societário¹⁷¹ resultando uma remuneração que corresponde uma mais-valia, tendo em conta a presença de um ganho conseguido através de uma alienação onerosa de partes sociais, que não é considerado rendimento empresarial ou profissional nem rendimento de capital ou predial, de acordo com o artigo 10.º do Código de IRS.

Nestes casos não se aplica o artigo 51.º-C do Código do IRC que, sob a epígrafe *mais-valias e menos-valias realizadas com a transmissão de instrumentos de capital próprio*, ou sob a designação

¹⁶⁸ É esta a noção de capital social defendida por Coutinho de Abreu que critica a definição tradicional e ainda acolhida entre nós segundo a qual o capital é a cifra representativa da soma das entradas dos sócios. Cf. Jorge Manuel Coutinho de ABREU, *Curso...*, *op. cit.*, pp.417-419.

¹⁶⁹ De acordo com Menezes Cordeiro, o capital surge como elemento relevante nas sociedades de capitais como é o caso das sociedades por quotas e sociedades anónimas. Pelo contrário, nas sociedades de pessoas, o conceito apaga-se de tal modo que ele não ocorre nas sociedades civis sob forma civil, perante o silêncio do artigo 980.º do Código Civil, e nas sociedades em nome coletivo. Cf. António Menezes CORDEIRO, *Manual de Direito das Sociedades – Das Sociedades Em Especial*, II, 2.ª edição, Lisboa, Março de 2007, pp.163-164.

¹⁷⁰ A participação social garante um conjunto de direitos e obrigações atuais e potenciais dos sócios. Um desses direitos é a vantagem de quinhão nos lucros. O titular de determinada participação social de uma sociedade é sócio dessa mesma entidade. Cf. Jorge Manuel Coutinho de ABREU, *Curso...*, *op. cit.* p.203.

¹⁷¹ No estudo das regras impostas à transmissão de participações sociais nos vários tipos societários sugere-se a leitura do Curso de Direito Comercial lecionado pelo Doutor Coutinho de Abreu. Cf. Jorge Manuel Coutinho de ABREU, *Curso...*, *op. cit.*, pp.71-74.

*participation exemption*¹⁷², dita a não concorrência para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC das mais-valias e menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa de partes sociais. A justificação da não inclusão da situação dos profissionais no âmbito desta norma reside na não sujeição das entidades transparentes a IRC. A solução é a tributação das mais-valias de acordo com o artigo 10.º, na esfera dos sócios. No entanto, autores entendem que se estará perante uma dupla tributação económica pelo facto de os lucros das sociedades de profissionais serem sujeitos a uma tributação na esfera dos sócios, precisamente onde se verifica a tributação sobre as mais-valias realizadas com a alienação das partes sociais representativas do capital das sociedades¹⁷³. Esta oposição surge no momento em que podem estar embutidos e a incrementar a mais-valia realizada aquando da alienação das partes sociais os lucros que uma sociedade realizou que e, por isso, a valoriza, mas que ainda não distribuiu aos sócios sendo que, inversamente, no caso das sociedades de profissionais tais lucros já terão sido tributados na esfera dos sócios. Aqui, a solução atual do legislador é a tributação dos lucros enquanto rendimento em sede de categoria B e a tributação das mais-valias, enquanto facto tributário distinto. A solução justa do ponto de vista tributário, e ainda que seja algo subjetivo, será a possibilidade de dedução, para efeitos do apuramento das mais-valias, do montante dos lucros já imputados aos sócios, mas que ainda não tenham sido distribuídos. Esta crítica e a proposta de uma solução mais justa não são de todo descabidas até porque o legislador, no n.º11 do artigo 66.º, norma apelidada de *transparência fiscal internacional*, prevê a possibilidade de dedução ao valor de realização das mais-valias dos valores que tenham sido imputados ao sujeito passivo para a determinação do lucro tributável de períodos anteriores. No entanto, não é possível fazer remissão para esta solução legal uma vez que ela se preocupa com os lucros obtidos por entidades não residentes em território português e que estejam sujeitas a um regime claramente mais favorável. Porém, fica a ideia de uma solução mais justa e que evita que o sócio se sujeite a uma oneração tão pesada.

Posto isto, é claro que o Código do IRS prevê várias situações para assumir a residência de um determinado sujeito. Focando no artigo 16.º, n.º1 do Código do IRS, além da obrigatoriedade de permanência em território português durante mais de 183 dias, prevista na alínea a) do n.º1, considera o legislador que, independentemente daquele período temporal, pode ser considerado *residente* um sujeito que disponha de uma habitação em condições que leve a concluir que o mesmo pretende ocupar como sua residência habitual. Ora, desta norma se pode retirar que é considerado residente o profissional

¹⁷² Neste regime visa-se evitar a tributação sucessiva ou em cascata que ocorreria em IRC, relativamente a lucros já anteriormente tributados nesse imposto. Ora, não existindo tributação em sede de IRC das sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, essa tributação sucessiva não se verificará na esfera dos respetivos sócios.

¹⁷³ Cf. Luís MARQUES e António NEVES, "Reforma...", *op. cit.*, pp.82-84.

que durante aquele espaço de tempo permanece em território português ou ainda que não permaneça, aqui possua uma habitação que se entenda ser a casa de morada de família. Assim, no âmbito de aplicação e tributação deste regime são considerados como residentes os profissionais que podem estar até 183 dias, considerados no período de doze meses, noutra Estado e aqueles que poderão estar ao longo de vários anos mas que mantenham aquela habitação com aquele concreto intuito. Além deste regime, o n.º8 do artigo aqui em causa prevê um regime fiscal um tanto competitivo que se destina aos *residentes não habituais* em que adquire este estatuto quem, não tendo sido residente em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores ao qual pretenda que tenha início a tributação como residente não habitual, se torne fiscalmente residente em Portugal. Aqui enquadram-se os profissionais que não tendo permanecido em Portugal, no mínimo, durante aqueles anos, pretendem agora estabelecer-se e tornar-se fiscalmente residentes. A escolha deste regime não é de todo descabida porque deste resultam vantagens fiscais que visam atrair não residentes com elevado património, rendimento ou qualificações¹⁷⁴, e uma dessas vantagens encontra a sua previsão na norma do n.º10 do artigo 72.º, que estabelece uma tributação à taxa de 20% dos rendimentos das categorias A e B que são auferidos em atividades de valor acrescentado e que tenham carácter científico, artístico ou técnico. Ora esta taxa é muito inferior àquela que lhes seria aplicável se estivessem sujeitos ao regime normal. Além desta vantagem, gozam estes residentes de uma tributação separada, uma vez que os rendimentos que obtêm em Portugal não ficam sujeitos a englobamento, uma vez que a taxa é aplicada e o valor cobrado segundo a técnica da retenção na fonte a título definitivo (de acordo com o artigo 99.º, n.º8). Quanto aos rendimentos de fonte estrangeira auferidos por estes residentes e de no seguimento daquilo que ordena o artigo 81.º, n.º4, quando se encaixam no âmbito da categoria A, está prevista a aplicação do *método da isenção*, desde que os mesmos possam ser tributados no Estado onde são residentes, em conformidade com a CDT celebrada entre Portugal e o respetivo Estado.

Volvida a análise, à primeira vista e como se irá aludir mais adiante, poderá criar-se uma dificuldade quanto à interpretação do rendimento e ao seu encaixe no espaço da tributação, se, enquanto rendimento profissional como dita o artigo 20.º, ou enquanto dividendos. E não nos esqueçamos de que na escolha, quer do regime geral e na consequente sujeição às taxas previstas no artigo 68.º, quer na escolha do regime do residente não habitual, é possível convocar o planeamento fiscal de forma a conseguir-se a tão desejada poupança fiscal.

¹⁷⁴ Em 2016 já existiam mais de dez mil residentes não habituais em Portugal. E, desde então, o número de pedidos de inscrição e de concessões tem vindo a aumentar. A notícia que relata a atratividade deste regime pode ser consultada em: <https://www.dn.pt/dinheiro/beneficios-fiscais-atrairam-mais-dez-mil-estrangeiros-em-2016-5678753.html> [17/01/2022].

Como é sabido, poderá haver uma detenção máxima de 25% do capital social por pessoas coletivas e, nesta linha de pensamento, interessa olhar de forma breve para a sua tributação. Em vista disso, faz-se recurso da alínea a) do n.º1 do artigo 2.º do Código do IRC que, em relação com o artigo 3.º, n.º1, a), impõe o IRC sobre o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial e demais pessoas coletivas de direito privado, quando estas exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola. A determinação do lucro tributável prevista no artigo 17.º e os consequentes trâmites fazem-se de acordo com o regime geral de tributação em sede de IRC, a não ser que a sociedade apresente características e uma estrutura que justifiquem a fuga para outro regime. Constituindo-se como pessoa coletiva a sócia que detém a participação numa sociedade transparente, aqui, os lucros são imputados a esta enquanto sócia da entidade transparente e serão considerados como rendimentos que a sociedade apresentará no final do exercício. Apesar da sua estreita relação com a sociedade de profissionais da qual detém uma participação, esta não goza do mesmo regime a não ser que se caracterize como transparente e tal é viável, bastando para tal o preenchimento dos pressupostos do artigo 6.º e tem-se assim uma sociedade de profissionais sujeita ao regime da transparência fiscal sócia de uma sociedade com a mesma identidade. Retira-se da norma legal esta possibilidade, uma vez que a disposição que faz referência à possibilidade da existência de um sócio que revista a característica de pessoa coletiva não impede que a referida pessoa esteja sujeita a este especial regime, impedindo apenas e tão-só que seja pessoa coletiva de direito público. No decurso desta linha de pensamento, um particular e interessante caso é exposto pela AT em que uma sociedade residente em Portugal adquiriu a totalidade do capital de cinco sociedades portuguesas que se encontram sujeitas ao regime da transparência fiscal¹⁷⁵. À pergunta qual o tratamento fiscal aplicável aos lucros que vierem a ser efetivamente distribuídos pelas sociedades subsidiárias à sua acionista única, se consegue concluir que não tem qualquer proveito o recurso à norma do artigo 51.º que trata da eliminação da dupla tributação económica dos lucros porque um dos princípios subjacentes ao regime da transparência fiscal é a total eliminação da dupla tributação. Desta forma, os lucros que venham a ser distribuídos estão sujeitos a tributação na esfera da sua acionista única, uma vez que, ainda que tenham sido contabilizadas enquanto rendimento na determinação da matéria coletável, não foram naquelas entidades tributadas.

¹⁷⁵ A Informação Vinculativa referente ao Processo n.º2020/002188, de 7 de julho de 2020, trata do estudo das normas dos artigos 6.º, 51.º e 51.º-

2.1.4.3.2. Não residentes

Importando, agora, a tributação dos sujeitos que não residem em Portugal, releva a convocação do princípio da fonte que exprime a ideia de a fonte ser o elemento decisivo na atribuição da competência para tributar, ficando os rendimentos sujeitos ao imposto do Estado no qual tenham origem. Este princípio sustenta-se “na ideia de que o Estado em que um concreto rendimento tem origem é aquele cuja ação mais contribui para a respetiva formação”¹⁷⁶. A distribuição entre a competência dos Estados da residência e da fonte para tributar e fixar os métodos de eliminação da dupla tributação é conseguida através dos acordos sobre a dupla tributação¹⁷⁷.

Feito um breve enquadramento, é essencial olhar para a realidade atual no âmbito da tributação dos profissionais que não residem em Portugal, apesar de serem sócios de uma entidade residente neste país. De entre as transformações que se operam cada vez mais e a uma maior velocidade no mundo laboral, a mais impactante resulta no “nomadismo digital”, em que se consegue prestar o trabalho em diferentes locais, não sendo necessário o recurso ao escritório físico diariamente. Muitas vezes a permanência num outro Estado pode ser de longa duração, quando a residência daquele profissional se estende por mais de 183 dias¹⁷⁸, ou de curta duração, em que o profissional transita por vários Estados, implicando esta transição uma ausência de permanência em Portugal superior 183 dias. De uma breve leitura da norma central do artigo 6.º, no seu n.º4 inexistente qualquer referência à necessidade de assunção da posição de residente e se isto é assim, faz sentido considerarmos os possíveis regimes que poderão os profissionais convocar no momento da sua tributação.

O artigo 17.º-A do Código do IRS foca-se numa comunidade mais restrita considerando para efeitos da sua aplicação apenas os residentes noutro Estado-Membro da União Europeia quando estes sejam titulares de rendimentos auferidos em território português e que correspondam, pelo menos, a 90% da totalidade dos seus rendimentos em determinado ano. Se obedecerem a estes pressupostos, então podem optar os profissionais pela tributação de acordo com as regras aplicáveis aos não casados residentes em território português. Este é um regime opcional e não deixa aqui o sujeito, ao contrário

¹⁷⁶ Cf. Sérgio VASQUES, *Manual ...*, *op. cit.*, pp.128.

¹⁷⁷ Cabe ao Estado da residência eliminar a dupla tributação através de um de dois métodos essenciais, o *método da isenção*, a que se refere o artigo 23.º-A da Convenção Modelo da OCDE, segundo o qual o Estado da residência renuncia à tributação dos rendimentos em causa, e ainda o *método do crédito de imposto* ou *da imputação*, que estabelece um crédito ou uma dedução feitos pelo Estado da residência ao imposto sobre os rendimentos a pagar pelo residente numa importância idêntica ao imposto sobre os rendimentos pagos no Estado da fonte.

¹⁷⁸ Esta é uma obrigatoriedade de permanência mínima, contando-se para o efeito os dias seguidos ou interpolados em qualquer período de doze meses. A imposição legal para o reconhecimento da residência a um determinado sujeito resulta do artigo 16.º, n.º1, a) do Código do IRS.

dos regimes mencionados no ponto anterior, de ser considerado não residente. Parece, do meu ponto de vista, perfeitamente viável um profissional residente em qualquer Estado Europeu, exercer a sua atividade profissional e prestá-la regularmente em Portugal, sem que tenha de transferir a sua residência para o local da sede da sociedade, bem como é conciliável e preenche sem qualquer dificuldade a exigência de uma maioria de obtenção dos rendimentos em território português, se esta for a sua única fonte de rendimento. Todavia, importa não esquecer de se assumem diferentes soluções se quem paga for a sociedade residente em Portugal ou um estabelecimento estável residente num Estado-Membro. Porém, independentemente da solução e, de acordo com as regras englobamento contidas no artigo 22.º, n.º3, não são englobados os rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos não residentes em território português.

Tal como prometido e olhando para a tributação do não residente, numa visão ampla e não limitando a análise a um determinado regime, é necessário saber que Estado tributa e que tipo de rendimentos são aqui tributados e todas estas respostas serão retiradas da análise do Modelo da Convenção sobre Dupla Tributação¹⁷⁹, da OCDE. Em primeira linha, e considerando a presença de profissionais não residentes que são tributados em sede de rendimentos profissionais pela imputação lucros de uma sociedade, questiona-se se a regra permanece para os não residentes. Para tal, convém convocar, à partida, as normas dos artigos 10.º, referente aos *Dividendos*, e 15.º, referente aos *Rendimentos do emprego*, da Convenção Modelo. De acordo com o artigo 10.º, os rendimentos que são pagos por uma sociedade residente num Estado contratante a um residente de outro Estado contratante podem ser tributados no Estado da residência de quem auferir o rendimento, isto é, do profissional. No entanto, há a possibilidade de, nos termos do n.º2, os rendimentos poderem ser tributados no Estado da fonte, em Portugal, onde é residente a sociedade mas para tal é necessário que o beneficiário efetivo dos dividendos seja residente no outro Estado contratante e o imposto não exceda os 5% do montante bruto dos dividendos se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, pelo menos, 25% da sociedade que paga os dividendos durante, pelo menos, 365 dias. No entanto, exclui-se esta possibilidade se a sociedade se qualificar como sociedade de pessoas. Nos restantes casos, de acordo com a alínea b), o imposto não pode exceder os 15% do montante bruto dos dividendos. Daqui se podem retirar várias hipóteses como é o caso de um dos sócios ser uma pessoa coletiva, admissível quando enquadrada a situação da subalínea 2) da alínea a) do n.º4 do artigo 6.º, em que, de acordo com o texto legal, desde que a pessoa coletiva não seja de direito público e desde que a mesma não detenha mais

¹⁷⁹ A Convenção Modelo da OCDE (*Model Tax Convention and Income and on Capital*), pode ser consultada em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page295 [17/01/2022].

de 25% do capital (*a contrario* da exigência legal de, pelo menos, 75% do capital ser detido pelos profissionais que exercem aquelas determinadas atividades¹⁸⁰), quando a sociedade não exerça as atividades desempenhadas pela sociedade participada. Posto isto, pode a sociedade não residente que detém a sociedade transparente ser sujeita à alínea a) porque a mesma exige um mínimo de 25% da detenção do capital social que se concilia com os 75% que não podem ser detidos, de acordo com a legislação portuguesa. A regra será a tributação no Estado da residência, podendo inverter-se e ver a tributação na fonte desde que se verifiquem os limites do imposto a aplicar ao montante bruto dos dividendos. O n.º4 vai mais longe e exclui a aplicação dos n.ºs 1 e 2 quando o beneficiário destes dividendos reside num Estado e exerce a atividade no outro Estado de que é residente a sociedade que paga os dividendos, ou seja, em Portugal, e a atividade é concretizada através do estabelecimento estável¹⁸¹ ao qual estiver ligada a participação geradora dos dividendos. Tem-se aqui um pagamento feito através de um estabelecimento estável por um residente a um não residente. Esta é uma situação perfeitamente viável quando um profissional reside num qualquer outro Estado Europeu e exerce a atividade em Portugal, onde se encontra sediada a sociedade, através de um estabelecimento estável que a referida sociedade poderá ter no espaço europeu. Confrontando com esta situação, a solução a aplicar é a tributação dos *lucros das empresas*, prevista no artigo 7.º da Convenção Modelo.

Considerando agora os rendimentos do emprego, o artigo 15.º prevê que as remunerações obtidas pelo exercício do seu trabalho por um residente de um Estado só podem ser tributadas no Estado da residência, a não ser que o emprego seja exercido noutra Estado. Se assim for, então as remunerações podem ser tributadas no Estado da fonte. No entanto, o n.º2 vem impor que sejam tributados os rendimentos no Estado da residência se o trabalhador permanecer, durante um período que não exceda os já referidos 183 dias em qualquer período de doze meses, no Estado da fonte ou as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável que a entidade patronal tenha no Estado da fonte.

¹⁸⁰ Mas será que a sociedade não se insere nos 75% do capital por não poder exercer atividade enquanto pessoa singular *de per se*, podendo sim albergar um grupo de profissionais que as exercem ou, assumindo-se como sociedade de profissionais, pode ser considerada como um profissional da sociedade transparente em que participa? Fica aqui a questão quanto à qualidade atribuída à sociedade que detém uma participação social na sociedade de profissionais.

¹⁸¹ A Diretiva 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro de 2011, designada *Sociedades-Mães/Afiladas*, no seu artigo 2.º, alínea b), define o estabelecimento estável como “qualquer instalação física, situada num Estado-Membro, através da qual uma sociedade de outro Estado-Membro exerce, no todo ou em parte, a sua atividade, na medida em que os lucros dessa instalação fixa sejam sujeitos a imposto no Estado-Membro em que estiver situada”. Requer esta disposição que os lucros do estabelecimento estável estejam sujeitos a imposto no Estado-Membro onde se situar, quer de acordo com o direito interno desse Estado, quer de acordo com as convenções celebradas. O texto pode ser consultado em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0096&from=LV> [18/01/2022]. Por seu turno, o artigo 5.º do Código do IRC vem acrescentar a necessidade de instalação física o exercício de uma atividade de natureza industrial, comercial ou agrícola.

Aqui o trabalhador terá o tratamento de um residente em Portugal se estabelecermos as semelhanças com o artigo 16.º do Código do IRS.

Avaliadas as formas de tributação de acordo com o Modelo da Convenção que visa combater a dupla tributação e ainda que possa haver uma tentação de considerar a tributação dos dividendos, a verdade é que a sociedade ao estar abrangida pelo regime da transparência fiscal em Portugal obriga a que os seus lucros sejam tributados enquanto rendimentos dos profissionais e, no meu ponto de vista, a norma a convocar é a que consta do artigo 15.º¹⁸².

No entanto e apesar de ter já referido a solução de tributação para o sócio enquanto pessoa coletiva à luz do artigo 10.º da Convenção Modelo, é recomendável fundar a minha análise no último ponto do artigo 5.º do Código do IRS, quando o seu n.º11 refere que não tendo os sócios ou membros das entidades transparentes sede ou direção efetiva em Portugal, para efeitos da imputação prevista no artigo 6.º, consideram-se obtidos os rendimentos através do estabelecimento estável^{183/184}. O que o legislador pretende é ficcionar a existência de um estabelecimento estável situado em Portugal para todos os rendimentos imputados a sócios não residentes, de acordo com o regime da transparência fiscal. Sobre esta solução autores consideram ser discutível a sua operação quando seja aplicável uma CDT na medida em que a presunção da existência daquele estabelecimento estável seria ilidida pelas normas referentes a este na Convenção celebrada entre os Estados¹⁸⁵. Ora, o afastamento da presunção implicaria a não tributação em Portugal dos rendimentos dos sócios não residentes. Neste sentido, sugerem os autores uma clarificação da aplicação deste regime da transparência fiscal, especialmente quando estejam em causa sociedades de profissionais “visto que estas, à luz da CDT, serão de se considerar sociedades residentes em Portugal, e os seus rendimentos sujeitos à regra geral de tributação da entidade na fonte, e da tributação das distribuições feitas aos sócios no estado da residência”. Também aqui Gustavo Lopes Courinha menciona a complexidade desta situação internacional e concorda que, não sendo a sociedade

¹⁸² Esta posição sustenta-se na interpretação do artigo 3.º, n.º2, segundo o qual quando estejamos perante um termo ou uma expressão que não estejam definidos, o significado atribuído será aquele cuja legislação do Estado regule os impostos a que a Convenção se aplica e, neste caso, aos impostos sobre o rendimento, e prevalece a interpretação que resulte da legislação fiscal.

¹⁸³ Solução idêntica propõe o artigo 18.º, n.º1, e) do Código do IRS que considera obtidos em território português os rendimentos das atividades empresariais e profissionais imputáveis ao estabelecimento estável nele situado.

¹⁸⁴ Refira-se aqui um ponto relevante referente ao artigo 14.º, n.º3 do Código do IRC que, sob a epígrafe outras isenções, nos leva à interpretação de que quando a sociedade que se encontra abrangida pelo regime da transparência fiscal distribui os lucros, não se aplica a isenção dos lucros que sejam colocados à disposição pelas sociedades. Esta solução, no meu ponto de vista, é coerente atento o facto de se considerar que os lucros já distribuídos, imputados e tributados na esfera dos sócios não residentes através de um estabelecimento estável não o deverão ser novamente, sob pena de uma dupla tributação.

¹⁸⁵ Cf. Bruno SANTIAGO e Ana Carrilho RIBEIRO, “Tributação em Portugal de entidades transparentes localizadas no estrangeiro”, *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, Ano III, N.º1, 2021, pp.8-9.

opaca e não sendo os rendimentos imputados qualificáveis como “dividendos”, ou seja, não sendo simplesmente tratados como lucros empresariais, estes não serão alvo de tributação em Portugal na ausência de um estabelecimento estável ao qual sejam imputáveis e é isto que pretende impedir o legislador com aquela solução normativa. O autor e a par do que anteriormente foi dito segue o entendimento de que se trata de um “peculiar regime” que deve ser afastado na presença de uma CDT, atenta a definição de estabelecimento estável que não se compatibiliza com ficções jurídicas¹⁸⁶.

2.1.5. Dividendos: Imputação *versus* Distribuição

Antes de olhar de forma cirúrgica para a diferença que é tema deste ponto, é relevante esclarecer a utilização das expressões distribuição de *lucros*¹⁸⁷ e distribuição de *dividendos*^{188,189}. De acordo com João Sérgio Ribeiro, a expressão *distribuição de lucros* tem uma abrangência maior do que os *dividendos*, na medida em que acredita que se incluem naquela primeira “qualquer transferência de benefícios”, sem qualquer contrapartida, por parte de uma sociedade aos seus sócios¹⁹⁰. Por seu turno, Rui Duarte Morais define os dividendos como a remuneração que um sócio auferir pela sua participação no capital da sociedade, constituindo a remuneração do investimento do capital feito através da compra de ações ou de quotas¹⁹¹. O lucro é o resultado positivo da sociedade num determinado período e, apenas e após o cálculo do lucro tributável, é que a sociedade irá proceder à distribuição deste lucro, correspondendo a parte de cada sócio a um dividendo. De acordo com o Código do IRC, uma sociedade pode deduzir integralmente ao lucro tributável os dividendos. Neste sentido, os lucros distribuídos aos sócios constituem dividendos e, por sua vez, rendimento de capital, sendo tributados aquando do recebimento pelo acionista, mas também nos casos de não distribuição, como é o caso das sociedades objeto de estudo neste trabalho. À pergunta se há uma obrigação de distribuição de lucros, a resposta é que o

¹⁸⁶ Cf. Gustavo Lopes COURINHA, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, 1.ª edição, Almedina, Coimbra, p.62 *apud* Bruno SANTIAGO e Ana Carrilho RIBEIRO, “Tributação...”, *op. cit.*, p.9.

¹⁸⁷ A referência é feita em várias normas como é o caso dos artigos 6.º, 14.º, 23.º-A, n.º1, alínea n) e ainda o artigo 51.º do Código do IRC.

¹⁸⁸ A referência é feita em várias normas como é o caso dos artigos 20.º, n.º1, alínea c), 24.º, n.º2 e ainda o artigo 66.º, n.º7, alínea b) do Código do IRC.

¹⁸⁹ De acordo com o Tribunal Central Administrativo Sul, no Acórdão referente ao Processo n.º09409/16, de 29 de setembro de 2016, “ Os dividendos constituem rendimentos provenientes de ações ou outros direitos de participação em lucros, tudo reportado a sociedades de capitais, por contraposição às sociedades de pessoas”. O texto do Acórdão pode ser consultado em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/ec4524ae29b23cec8025803e004bf06d?OpenDocument> [20/01/2022].

¹⁹⁰ Cf. João Sérgio RIBEIRO, *Direito...*, *op. cit.*, pp.159-160.

¹⁹¹ Cf. Rui Duarte MORAIS, *Sobre...*, *op. cit.*, pp.207-208.

sócio tem direito a quinhão nos lucros¹⁹², reflexo do artigo 21.º, n.º1, alínea a) do CSC, e, portanto, pode exigir a parte dos lucros quando estes mesmos sejam ou tenham de ser distribuídos e, claro, tendo em conta a medida da distribuição¹⁹³.

Observando, agora, de forma atenta os n.ºs 1 e 2 do artigo 6.º, estes dedicam-se a uma imputação distinta dos dividendos e isto é assim porque, enquanto que nas sociedades transparentes o regime legal prevê que seja imputada aos sócios em sede de IRC ou IRS a matéria coletável, sendo incluída na declaração dos sócios, independentemente de qualquer distribuição de lucros, no caso dos grupos transparentes, deverá proceder-se à imputação de lucros ou do prejuízo fiscal da entidade aos respetivos membros. Isto explica que nestes grupos se permita que os resultados negativos sejam consumidos por outros rendimentos obtidos pelo grupo, ao contrário das sociedades em que, de facto são imputados prejuízos, mas estes serão apenas consumidos por meio da sua dedução ao lucro tributável gerado pela própria sociedade nos anos seguintes¹⁹⁴, não sendo imputados diretamente aos sócios.

O paralelismo central que se pretende fazer foca-se na imputação¹⁹⁵ e na distribuição. É importante fazer a chamada de atenção para a norma central deste estudo que ordena a imputação da matéria coletável, isto é, do resultado fiscal, sendo esta solução diferente da distribuição ou da imputação dos lucros. A vertente a ter em conta é a imputação desta matéria aos sócios que não tem que corresponder a uma efetiva distribuição de lucros decidida em assembleia geral. Ora, daqui se retira que imputação e distribuição não são a mesma coisa e que pode haver imputação sem se ter efetivado a distribuição. No entanto, poderá colocar-se um problema relativo à tributação dos rendimentos imputados e, posteriormente, num outro exercício, a uma possível tributação da distribuição dos lucros. Não haverá aqui uma dupla tributação¹⁹⁶? A futura distribuição dos lucros que foram gerados num período em que foi aplicável o regime da transparência fiscal continuará a beneficiar da não sujeição a imposto sobre o rendimento, mesmo que na data em que os lucros são colocados à disposição dos sócios já não vigore

¹⁹² Sobre este direito, Coutinho de Abreu contrapõe o direito abstrato, como é o direito de quinhão e que se assume como a contrapartida da participação social, ao direito concreto aos lucros, que corresponde ao direito de crédito a quota-parte nos lucros que são distribuídos. Cf. Jorge Manuel Coutinho de ABREU, *Curso...*, *op. cit.*, pp.428-429.

¹⁹³ O direito aos lucros do exercício consagra-se na norma do artigo 217.º do CSC.

¹⁹⁴ É a já referida solução do artigo 52.º, n.º7 do Código do IRC.

¹⁹⁵ Rui Duarte Morais assinala três as situações em que aos rendimentos das várias categorias de que o sujeito passivo é titular, acresce, para efeitos de englobamento, rendimentos de que são titulares outras entidades e o sujeito passivo assume a postura de um mero contitular. São elas o lucro das sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal, a imputação de lucros das sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável e os rendimentos de heranças indivisas. Cf. Rui Duarte MORAIS, *Sobre...*, *op. cit.*, p.157. Por sua vez, Sérgio Vasques entende que a imputação de um proveito ou de um custo a um certo exercício respeita um critério económico, segundo o qual as operações nele efetuadas afetam o respetivo resultado, independentemente do recebimento ou do pagamento. Cf. Sérgio VASQUES, *Manual...*, *op. cit.*, Almedina, Agosto de 2015, p.50.

¹⁹⁶ Só no momento da imputação, definindo-se esta como atribuir a obtenção de determinado rendimento ao sujeito passivo, é que haverá tributação.

o regime da transparência fiscal. É preciso ter em atenção que ao proceder-se à distribuição dos lucros obtidos em período em que a sociedade esteve enquadrada no regime geral de tributação corresponderá sempre a sujeição a imposto sobre o rendimento destes lucros, mesmo que a distribuição já ocorra num período em que a sociedade esteja ao regime da transparência fiscal¹⁹⁷. Sobre esta matéria, Glória Teixeira assume que o problema mais alargado da dupla tributação económica dos lucros não é considerado, isto porque compromete a concretização da progressividade fiscal e a eliminação da dupla tributação económica de rendimentos e de capital¹⁹⁸.

Indo um pouco mais além em matéria de imputação, podem os sistemas de imputação¹⁹⁹ assumir duas formas: o sistema de imputação total e o sistema de imputação parcial. Num sistema de imputação total, o IRC pago é integralmente creditado ao nível do sócio. Aqui, a dupla tributação económica é afastada porque se submete apenas os dividendos à estrutura progressiva individual de taxas. Por outro lado, no sistema de imputação parcial, os sócios que recebem dividendos beneficiam de um crédito que apenas diz respeito a uma parte do imposto subjacente aos dividendos, acabando, aqui, por se manter a dupla tributação. A carga fiscal, nestes sistemas, é atribuída definitivamente ao sócio individual. Assume-se o carácter atrativo da aplicação da imputação porque se garante o respeito pelo princípio da progressividade e a eliminação da dupla tributação económica dos dividendos²⁰⁰.

E uma vez feita a referência à inserção da norma do artigo 12.º, importante no regime da transparência fiscal, no capítulo das isenções, fará sentido olhar para aquele instituto como uma isenção da sociedade em IRC? Num sistema de isenção, os lucros distribuídos são tributados ao nível da sociedade e isentos nas mãos dos sócios e com isto se pretende que os lucros estejam sujeitos a um só nível de tributação, ao nível da sociedade. Isto que aqui foi dito não se compatibiliza com a forma de tributação em sede de transparência fiscal em que, pelo contrário, não serão os rendimentos tributados na pessoa coletiva, mas sim na esfera dos sócios.

¹⁹⁷ Esta chamada de atenção é relevante uma vez que são muito frequentes as alterações de regime, devendo o “dossiê fiscal” indicar, de forma muito clara, o período em que o resultado que integra os capitais próprios foi obtido. Cf. Ana Cristina SILVA, “A distribuição de lucros e transparência fiscal”, *Vida Económica*, julho de 2016, p.22.

¹⁹⁸ Cf. Glória TEIXEIRA, *Manual...*, *op. cit.*, p.111.

¹⁹⁹ Recorre-se a esta designação quando se pretende referir exclusivamente a sistemas em que existe uma ligação direta entre o crédito de imposto que é atribuído ao sócio em relação a dividendos recebidos e o IRC pago pela sociedade que distribui os lucros.

²⁰⁰ *A contrario* Glória Teixeira entende que as mais-valias continuam a ser penalizadas a não ser que passem a estar isentas de impostos ao nível do sócio na altura da distribuição. Cf. Glória TEIXEIRA, *Manual...*, *op. cit.*, p.113.

2.2. No ordenamento europeu – Transparência fiscal internacional

“A evasão e fraude fiscais assumem cada vez mais uma dimensão internacional, resultante da crescente internacionalização das empresas, da maior mobilidade das pessoas e dos capitais e do próprio desenvolvimento das técnicas utilizadas para esse efeito²⁰¹.”

A OCDE apresentou, em julho de 2013, com o apoio político do G20, o *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan* (Plano de Ação BEPS²⁰²)²⁰³, que visa o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros para jurisdições de baixa tributação. Este “Action Plan” resultou do debate político internacional sobre o planeamento fiscal utilizado pelas empresas multinacionais, enquadrando-se no clima de crescente escrutínio público que tem vindo a questionar as práticas fiscais adotadas por grupos internacionais²⁰⁴. o Plano de Ação BEPS marca o fim de uma época de “laissez-faire”²⁰⁵ e assinala uma nova era de intervenção dos Estados, traduzindo-se concretamente na elevação do padrão de boas práticas a serem implementadas pelas empresas no âmbito das suas atividades, bem como do nível de proporção justa a ser suportada pelas mesmas em matéria de pagamento de impostos. Uma maior transparência em termos de saber quem é o beneficiário último ajudará as autoridades locais a compreender as estruturas tributárias internacionais e fazer com que as multinacionais exijam uma consistente estrutura da cadeia de fornecimento de impostos. O estudo irá restringir-se à ação 3 do BEPS que se dedica às *Controlled Foreign Companies*^{206/207} para as quais se consagrou, na legislação nacional,

²⁰¹ No preâmbulo do Decreto-Lei 37/95, de 14 de fevereiro de 1995, consta esta afirmação.

²⁰² As ações do Plano BEPS podem ser consultadas em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> [27/01/2022].

²⁰³ Importa fazer o reparo de que muito embora os relatórios do BEPS constituam meras recomendações e existam atualmente implicações práticas ao nível da alteração de legislação por parte dos Estados, com a adoção de parte das recomendações já emitidas, é expectável que os sistemas fiscais nacionais venham crescentemente a adotar medidas adicionais, sendo que a maioria das jurisdições de elevada tributação já dispõe de regras anti-abuso, como é o caso daquela que será aqui estudada.

²⁰⁴ Faz-se aqui referência às dúvidas que se suscitavam em torno do nível de impostos pagos no Reino Unido pela Google, pela Amazon e ainda pela Starbucks e a correspondente alocação de lucros para territórios conhecidos por terem uma baixa ou quase nula tributação mas onde também pouca ou nenhuma atividade comercial desenvolviam. Cf. OORTWIJN, Harm, “Internacional tax transparency: Past, present and future”, *Internacional Tax Review*, October 2013, pp.10-12.

²⁰⁵ “Laissez-faire” é uma expressão francesa que simboliza o liberalismo económico, na versão mais pura de capitalismo, que defende que o mercado deve funcionar livremente, sem interferência, taxas nem subsídios, visando apenas a proteção dos direitos de propriedade. Esta filosofia tem início nos Estados Unidos e nos países da Europa durante o final do século XIX até o início do século XX.

²⁰⁶ O estudo desta ação pode ser feito por via de acesso ao: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/> [27/01/2022].

²⁰⁷ As regras das CFC geralmente aplicam-se às sociedades estrangeiras que são controladas por acionistas numa jurisdição controladora. O que faz o relatório é emitir recomendações de forma a determinar quando é que os acionistas têm uma influência suficiente sobre a sociedade estrangeira, de forma a determinar a aplicação destas normas. É esta a noção de CFC fornecida pelo Relatório Final da Ação 3, datado de 2015 e pode ser consultado em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page11 [28/01/2022].

e, tal como mencionado anteriormente, um regime de transparência fiscal internacional, previsto no artigo 66.º do nosso Código do IRC.

Enquadrada nas normas anti-abuso por Casalta Nabais, está-se aqui perante regras que se concretizam na ampliação do valor dos rendimentos recebidos de entidade residentes em países com regimes fiscais mais favoráveis. O que faz este preceito legal é, de acordo com o n.º1, imputar aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português, na proporção da respetiva participação do capital social e, independentemente da sua distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora deste território e sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável²⁰⁸. É pressuposto ainda a exigência de uma detenção mínima de 25% do capital social. Sem estas regras que impendem sobre as sociedades estrangeiras controladas, abre-se um caminho livre para que consigam a transferência dos seus lucros e o adiamento da sua tributação. No entanto, nos termos do n.º5, e ainda que o território da residência da sociedade não esteja na lista aprovada pela Portaria, é pressuposto para imposição deste regime o caso em que o imposto sobre os lucros efetivamente pago seja inferior em 50% ao imposto previsto no Código do IRC, ou seja, considerando a taxa atual de 21%, concluímos haver um regime claramente mais favorável quando a taxa de imposto é igual ou inferior a 10,5%²⁰⁹. Conclui-se, para já, que para a definição do “regime fiscal preferencial”, a lei, no n.º6, estabelece dois testes: o já referido teste da lista de “paraísos fiscais” e ainda o teste da tributação mínima efetiva.

A consideração destas regras como normas anti-abuso também é defendida por Alberto Xavier que afirma que, independentemente de se considerar que a norma consagra um mecanismo de transparência fiscal, de dividendo presumido ou nenhum deles, a verdade é que a norma do artigo 60.º visa o impedimento de abuso e a acumulação por residentes de resultados em sociedade sediadas em países com regime fiscal privilegiado, com o único intuito de diferir²¹⁰ ou eliminar a tributação no país de residência do sócio²¹¹. A *ratio* deste regime é a retribuição à sociedade-mãe dos rendimentos de uma filial

²⁰⁸ Para concluir a residência nestes concretos territórios, é importante servir da Portaria n.º150/2004, de 13 de fevereiro, que aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e se encontra disponível em: <https://files.dre.pt/1s/2004/02/037b00/08600860.pdf> [27/01/2022].

²⁰⁹ Sobre esta matéria, João Sérgio Ribeiro entende que surgirão problemas sérios causados por distorções ao nível das taxas de imposto sobre as sociedades, uma vez que a referência para a aplicação das regras CFC diz respeito à taxa do Estado que aplique a medida, o que acaba por ter impacto nos restantes Estados-Membros. Cf. João Sérgio RIBEIRO, *Direito...*, *op. cit.*, pp.257-260.

²¹⁰ É esta a ideia de pensamento partilhada por Lee Burns que afirma que “The central purpose of CFC rules is to eliminate deferral. In the present context, deferral means the postponement of current taxation of foreign income that has economically accrued to a taxpayer through the taxpayer's ownership interest in a foreign entity.” Cf. Lee BURNS, “Reform of Australia's CFC Rules”, *Second Annual International Tax Seminar*, Sydney, 2006, p.150. O texto encontra-se disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/austraxrum21&collection=journals&id=147&startid=&endid=220> [1/02/2022].

²¹¹ Cf. Alberto XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2011, p. 417 *apud* Acórdão TCA Sul, Processo n.º 227/07.4BELSB, de 25 de junho de 2020, disponível em:

controlada sujeita a tributação, passando a sociedade-mãe a estar sujeita a tributação relativamente a estes rendimentos atribuídos no Estado onde é residente para efeitos fiscais.

Um exemplo claro da aplicação deste regime, entre muitos, é o Acórdão do TJUE, referente ao Processo *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*²¹². O litígio que opõe vários grupos de sociedades internacionais à Administração Fiscal do Reino Unido diz respeito à tributação das sociedades residentes pelos lucros realizados por sociedades filiais não residentes e pelos dividendos recebidos dessas sociedades filiais. A legislação inglesa relativa às sociedades estrangeiras controladas prevê que se está na presença deste tipo societário quando a sociedade estrangeira é detida em mais de 50% pela sociedade residente e são atribuídos a esta última os lucros, sendo-lhe tributados mediante um crédito de imposto a título de imposto pago pela sociedade estrangeira no Estado onde esta seja residente²¹³. A aplicação da legislação às sociedades estrangeiras controladas é convocada quando estas sociedades estão sujeitas a um nível de tributação inferior a três quartos do montante do imposto que teria sido pago no Reino Unido. Daqui se conclui, desde já, que embora certos valores sejam distintos dos previstos na legislação portuguesa, é transversal a ideia e o regime a ser aplicado. Nas conclusões do acórdão, entendeu o TJUE que a solução dada por um Estado-Membro que isenta do imposto sobre a sociedades dividendos que uma sociedade residente recebe de outra sociedade residente, mas que sujeita a esse imposto os dividendos que uma sociedade residente recebe de uma sociedade não residente e na qual a sociedade residente detém uma participação que lhe permite exercer uma influência certa sobre as decisões desta sociedade, ao mesmo tempo que concede um crédito de imposto a título do imposto efetivamente pago pela sociedade distribuidora no seu Estado-Membro de residência, não viola nem constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento nem à liberdade de circulação de capitais, desde que a taxa de tributação sobre os dividendos de origem estrangeira não seja superior à taxa de tributação aplicada aos dividendos de origem nacional e que o crédito de imposto seja, pelo menos, igual ao montante pago no Estado-Membro da sociedade distribuidora, tendo por limite o montante do imposto aplicado no Estado-Membro da sociedade beneficiária.

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/208df6694e3033dcc8025859300569d61?OpenDocument&Highlight=0,227%2F07.4BELSB> [28/01/2022].

²¹² Refere-se, aqui, o Acórdão, cujo Processo é identificado com o n.º C-201/05, de 23 de abril de 2008 e pode ser consultado em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62005C00201&from=EN> [28/01/2022].

²¹³ Facilita a compreensão do regime da tributação das sociedades estrangeiras controladas no Reino Unido a leitura do texto “Changes to UK controlled foreign company legislation”, de Haines Watts, publicado na *Internacional Tax Review*, em Maio de 2012. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/intaxr23&collection=journals&id=282&startid=&end=284> [29/01/2021].

De facto e como é visível, aborda-se neste regime o controlo exercido sobre estas sociedades por outras. Mas afinal, o que significa *controlo*? A OCDE vem esclarecer que quando se fala de controlo, é relevante considerar duas diferentes determinações: o tipo de controlo e ainda o seu nível²¹⁴. Quanto à tipologia, existe um controlo legal, em que geralmente se analisa os residentes que detêm o capital social, de forma a determinar a percentagem dos direitos de voto que detêm na subsidiária e ainda um controlo económico que se foca no direito aos lucros, bem como no capital e nos bens da empresa. Já o controlo de facto olha para as diferentes características de forma a concluir a residência da sociedade para efeitos fiscais. Por último, o controlo baseado na consolidação pretende verificar se uma sociedade não residente é consolidada nas contas da sociedade residente com base em princípios contabilísticos. Estas abordagens são frequentemente combinadas para evitar a evasão e para garantir que as regras funcionem de forma eficaz. Quanto ao nível de controlo, se o objetivo é capturar todas as situações em que a sociedade controladora tem a capacidade de transferir lucros para uma empresa estrangeira, então, no mínimo, as regras CFC precisariam de capturar situações em que sociedades residentes tenham interesse legal ou económico na sociedade estrangeira em mais de 50%, isto porque, algumas regras concluem haver controlo quando a sociedade-mãe detém exatamente 50%, mas a sua maioria requer uma participação superior a 50% de controlo²¹⁵.

Olhando de forma breve para os regimes de países europeus, na Alemanha é sabido que vigora a regra da separação entre os acionistas e as respetivas sociedades, para fins legais e fiscais. Uma consequência deste princípio no regime das CFC será o desencadeamento da tributação alemã no caso de os rendimentos da empresa estrangeira serem distribuídos, enquanto dividendos aos acionistas ali residentes. O que faz a lei alemã é desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade que aufer os rendimentos no exterior, sendo que esta exceção do levantamento do véu só se verifica se a transferência de rendimentos para as empresas localizadas em territórios com regimes de tributação consideravelmente mais favoráveis for qualificada como abuso de direito ou se reunirem as condições para uma tributação complementar ao abrigo da “German Aussensteuergesetz” (AStG)²¹⁶. Uma posição

²¹⁴ A definição deste conceito consta do “Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report”, disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page25 [7/02/2022].

²¹⁵ É esta a solução que consta do artigo 7.º, n.º1, a) da Diretiva 2016/1164, do Conselho, *contra as práticas de elisão fiscal*, de 12 de julho de 2016 e que pode ser consultada em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=pt> [29/01/2022].

²¹⁶ A *Foreign Transaction Tax Act* é uma lei sobre o imposto das transações estrangeiras que visa evitar o uso indevido de formas jurídicas, o uso de procurações, de paraísos fiscais e de compra de tratados e diretivas. A presente lei pode ser consultada em: <https://www.gesetze-im-internet.de/astg/index.html> [1/02/2022].

sustentada do *Bundes Finanz Hof*²¹⁷ entende que são as autoridades fiscais que têm o ónus de provar o uso indevido da lei, e segundo a jurisprudência, verifica-se o seu uso indevido sempre que não existam razões económicas ou válidas para o envolvimento da empresa estrangeira, bem como se esta não tiver uma substância económica própria. Sempre que se verifica este uso indevido, então é desconsiderada a personalidade e os rendimentos são atribuídos diretamente ao acionista alemão, sem que este possa compensar qualquer imposto pago no estrangeiro com o imposto germânico²¹⁸.

O regime espanhol, à semelhança do português, refere-se ao regime legal das sociedades estrangeiras controladas como o regime da transparência fiscal e responde à necessidade de assegurar o princípio da tributação do rendimento universal, que não é respeitado quando os contribuintes exercem a sua liberdade de circulação de capitais guiando-se pelo intuito fiscal e, desta forma, evitar a inclusão destes rendimentos na sua tributação base, em Espanha²¹⁹. A regulamentação espanhola deste regime visa reforçar o princípio da tributação universal do rendimento dos acionistas residentes mas não se assume extremista ao ponto de ignorar completamente a independência da tributação das sociedades estrangeiras, uma vez que, como já reforçado pelo regime alemão, elas possuem uma independência relativamente aos seus acionistas. Aqui, o regime da transparência fiscal internacional acaba por ser o ponto de encontro entre os princípios da neutralidade, tanto na importação como na exportação de capitais, mas também entre os princípios da tributação universal e da tributação independente das pessoas jurídicas²²⁰.

Estabelecendo uma comparação entre a transparência fiscal internacional e a nacional, importa anotar os pontos de convergência e de divergência entre ambos os regimes. No que às pessoas coletivas, sujeito passivo deste regime diz respeito, em comparação com os sujeitos passivos da norma do artigo 6.º, coincide uma exigência mínima de participação social, estabelecendo no regime nacional o peso máximo de 25%, quando não sejam profissionais, enquanto que no regime internacional pede-se uma

²¹⁷ Este tribunal (designado em inglês como *Supreme Court of the Federation for Taxes and Customs*) é a instância suprema da jurisdição fiscal e, por isso, quando se esteja na presença de conflitos de natureza tributária ou aduaneira, este tribunal será última instância que poderá conhecer os mesmos.

²¹⁸ É possível desenvolver melhor o estudo do regime alemão na leitura do texto "German Rules Pierce Corporate Veil". Cf. Mark SMITH e Diether LAUDAN, "German Rules Pierce Corporate Veil", *Internacional Tax Review*, pp.61-65. Disponível em: https://heinonline.org/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/intaxr10&div=138&start_page=61&collection=journals&set_as_cursor=0&men_tab=srchresults [1/02/2022].

²¹⁹ O regime da transparência fiscal internacional encontra-se no artigo 100.º da *Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que pode ser consultada em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328> [8/02/2022].

²²⁰ É possível desenvolver melhor o estudo do regime espanhol na leitura do texto "International Fiscal Transparency (IFT): the Spanish-Controlled Foreign Companies Tax Regime". Cf. MARÍN, Fernando Fernández, "International Fiscal Transparency (IFT): the Spanish-Controlled Foreign Companies Tax Regime", *European Tax Studies*, 2013, N.º1, pp.34-57. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/eurotaxs5&collection=journals&id=34&startid=&end=58> [1/02/2022].

influência mínima de 25%. Quanto às pessoas singulares, apenas são consideradas para efeitos das sociedades transparentes nacionais exigindo-se, numa segunda disposição, uma detenção mínima de 75% do capital social, enquanto que na primeira disposição se exigia 100%. Uma outra característica tão significativa em ambos os regimes é a imputação dos lucros de acordo com a participação social e independentemente de uma efetiva distribuição. No entanto, mantém-se a preocupação, no n.º8 do artigo 66.º, da dedução dos valores relativos à distribuição dos lucros que foram considerados na base tributável relativa ao período de tributação em que os rendimentos foram obtidos, desde que o sujeito passivo faça a prova de que os mesmos foram imputados e considerados para efeitos de determinação do lucro tributável em períodos de tributação anteriores. A mesma solução não se encontra no artigo 6.º, mas tal não significa que o legislador tenha desprotegido os sócios em face deste regime até porque prevê no artigo 64.º do CPPT o direito à ilisão da presunção, caso o interessado pretenda demonstrar perante a AT que o rendimento que integra a sua esfera jurídica é diverso do que lhe foi imputado.

Quanto ao intuito subjacente à criação destes regimes e assumindo como ponto fulcral o combate à evasão fiscal, daí serem apelidados de *transparentes*, a importância dada ao controlo exercido sobre sociedades não se coaduna com o controlo dos sócios e isto é assim porque, independentemente da necessidade de uma detenção mínima do capital social, aqui o que se pretende é a manutenção da identidade das sociedades de profissionais e não admitir que elas se mantenham neste regime sem uma constituição maioritária de sócios profissionais, assumindo o legislador, nestas sociedades específicas, uma preferência por pessoas singulares, tal como se tem verificado desde a introdução deste regime. Pelo contrário, o regime da transparência internacional alberga unicamente pessoas coletivas, não coloca entraves aos tipos e constituição de sociedades, tendo como preocupação principal o controlo que exercem umas sobre as outras e as consequências de daí possam advir. Mais se acrescenta que ambas dirigem a sua atenção para a obtenção dos rendimentos de capitais e, em especial, para a imputação de dividendos.

3. Análise comparativa com outros ordenamentos jurídicos

Não deve a análise ao ordenamento tributário português ser feita de forma autónoma e paralela relativamente às legislações dos vários países que tiveram uma influência significativa na forma de legislar em Portugal. E é, por isso, importante refletir sobre as opções tomadas pelos legisladores dos ordenamentos jurídicos de Espanha, do Reino Unido e da Alemanha, traçando uma análise comparativa com o regime português. Serão tidos em conta os traços semelhantes e aqueles em que os regimes se

opõem completamente porque é também desta forma que se influencia o pensamento do legislador na procura de soluções legais.

3.1. Espanha

Antes de reduzir o estudo ao regime tributário aqui estudado, é importante fazer um enquadramento da tributação das sociedades no sistema tributário espanhol. Para este efeito, é à *Ley del Impuesto sobre Sociedades* à qual se irá recorrer. De acordo com esta norma jurídica e nos termos do seu artigo 1.º, o imposto sobre as sociedades incide sobre o rendimento auferido por estas e por outras pessoas coletivas designadas na lei. Quanto à sua tributação, às sociedades residentes em Espanha é-lhes aplicada uma taxa geral de 25%, superior em 4% relativamente à taxa de IRC em Portugal, e uma taxa reduzida de 15%, para as empresas recentemente criadas, nos dois primeiros períodos de atividade, desde que o resultado seja positivo e mediante o cumprimento de determinados pressupostos²²¹. Olhando ainda para a sujeição passiva deste imposto, o artigo 7.º, n.º1 submete determinadas entidades sustentando-se no critério da personalidade jurídica, como se comprova quando refere “Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”²²². No entanto e à semelhança do artigo 2.º, n.º2 do Código do IRC, também o artigo 6.º da lei espanhola prevê a tributação dos rendimentos de entidades desprovidas de personalidade jurídica para efeitos deste imposto, sujeitando-se os rendimentos obtidos por aquelas ao “*régimen de atribución de rentas*”²²³. Por sua vez e no que ao cálculo do imposto a pagar pelas entidades sujeitas ao *impuesto sobre sociedades* diz respeito, a determinação da base tributável faz-se pelo método do cálculo direto²²⁴ em que pode haver uma determinação objetiva da matéria coletável, quando a lei determinar a sua aplicação, ou pelo método indireto.

Onde se inserem, então, as sociedades de profissionais no regime de tributação espanhol? É esta a pergunta cuja resposta será a base do estudo da análise que se segue. As sociedades de profissionais

²²¹ As referidas taxas encontram-se previstas no artigo 29.º da Ley 27/2014, de 27 de noviembre, inseridas no capítulo referente à dívida tributária (“Deuda Tributaria”), que pode ser consultada em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328> [8/02/2022].

²²² Sobre as formas jurídicas de sociedades admissíveis no regime jurídico espanhol, é possível analisar a sua caracterização no *site* da “Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa” pertencente ao Ministério da Indústria, Comércio e Turismo. Encontra-se disponível para consulta em: <http://www.ipyme.org/es-ES/DecisionEmprender/FormasJuridicas/Paginas/FormasJuridicas.aspx> [8/02/2022].

²²³ Este regime encontra-se previsto na *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que pode ser consultada em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764> [8/02/2022].

²²⁴ De acordo com o n.º3 do artigo 10.º, no método de apuramento direto (“*método de estimación directa*”) calcula-se a base tributável através da correção conseguida mediante a aplicação de pressupostos normativos. Já no cálculo objetivo (“*método de estimación objetiva*”), nos termos do n.º4, a base tributável pode ser determinada total ou parcialmente pela aplicação dos sinais, índices ou módulos aos sectores de atividade determinados pela presente lei. De acordo com este último método, o resultado tributável é calculado com base em padrões estabelecidos pelo Ministro das Finanças.

merecem uma especial atenção pelo legislador espanhol que as previu na *Ley de sociedades profesionales*²²⁵. Este regime é sustentado pela evolução e mudança de paradigma do exercício da atividade profissional de forma isolada para a crescente organização e diversificação destas atividades no seio de uma estrutura organizacional, representada por um ente coletivo²²⁶. Pretende-se, por isso, estabelecer a disciplina geral desta nova classe de profissionais e garantir uma segurança jurídica, quer para as sociedades que necessitam de um regime específico e até ao momento inexistente, quer para os clientes a quem lhes é prestado um serviço. Sendo assim, vem o artigo 1.º definir como sociedades de profissionais as entidades que tenham por objeto social o exercício comum de uma atividade profissional. No âmbito desta interpretação, o autor espanhol Francisco Capilla Roncero estende a noção à contribuição de natureza diversa por cada um dos profissionais a fim de cooperar entre si e contribuir entre todos para os gastos comuns da profissão, bem como repartir os lucros obtidos com esse exercício²²⁷. No que à atividade diz respeito, a norma prossegue exigindo para a qualificação daquela um grau universitário oficial e a inscrição na correspondente Ordem Profissional.

Tendo em conta esta previsão legal e fazendo uma comparação com o regime português, a definição deste tipo de sociedades é coincidente, como se pode verificar no artigo 6.º, n.º1, a), 1) do Código do IRC mas o mesmo não se verifica, pelo menos, literalmente, quanto à exigência de obtenção de um grau correspondente. Foi propositada a minha referência ao termo “literal”, isto porque, se consultarmos tabela de atividades do artigo 151.º do Código do IRS, que dispõe as atividades cujos profissionais podem exercer, podemos verificar que, apesar de haver um considerável número de atividades que exigem uma formação superior para o seu exercício, há ainda um vasto conjunto de profissões que não as exigem e, neste sentido concluo não existir uma correspondência quanto a esta pretensão entre a legislação de ambos os países peninsulares. Considerando a exigência da inserção numa Ordem Profissional, a norma central do regime da transparência fiscal português não faz qualquer referência à mesma. Pelo contrário, a Lei n.º53/2015 que, relembre-se, estabelece o regime das sociedades de profissionais que estejam sujeitas a associações públicas profissionais, no seu n.º1 do artigo 2.º, refere a necessidade de as sociedades de profissionais estarem organizadas numa única

²²⁵ Faz-se aqui referência à Ley /2007, de 15 de marzo, que se encontra disponível em: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2007/BOE-A-2007-5584-consolidado.pdf> [8/02/2022].

²²⁶ No final do século passado e início deste século, a doutrina espanhola negava a admissão das sociedades de profissionais, alegando um caráter pessoal da prestação da atividade profissional, a necessidade de uma qualificação para o exercício daquelas atividades que a sociedade não detinha e a incompatibilidade com o princípio da livre escolha profissional bem como os problemas que se colocavam em relação à exigência de responsabilidade. Cf. María Luisa González-Cuéllar SERRANO, *La Tributación de la Renta Obtenida por las Sociedades Profesionales*, Madrid, Editorial Colex, 1999, p.15.

²²⁷ Cf. Francisco Capilla RONCERO, “Sociedades de Profesionales Liberales. Cuestiones sobre su amissibilidad”, *El ejercicio en grupo de profesiones liberales*, in AAVV, Universidade de Granada, Granada, 1993, p.231.

associação pública profissional. Posso, por isso, concluir que há uma similitude na obrigação de pertencer a uma Ordem profissional para poderem ser caracterizadas ao abrigo daquela lei.

Depois de versar sobre as atividades profissionais aqui admissíveis, importa clarificar o conceito de “exercício comum” e quem faz este trabalho é a norma do artigo 1.º da lei espanhola, segundo a qual, para o preenchimento deste pressuposto é necessário que os atos da atividade profissional sejam praticados diretamente em nome da sociedade e a esta sejam atribuídos os direitos e obrigações inerentes ao exercício desta atividade, na medida em que é a sociedade que se assume como titular da relação estabelecida com o cliente. Desta norma se retira que não há uma referência expressa à obrigação de constituição de sociedades unidisciplinares ou multidisciplinares. No entanto, numa das normas sucedâneas, no artigo 3.º, e à semelhança do regime português, é contemplada a possibilidade de se exercerem várias atividades no âmbito das sociedades de profissionais, desde que o desempenho comum das mesmas não seja declarado incompatível por norma legal e garantindo, desta forma, o princípio da livre configuração da forma societária, desde que se preencha uma das formas societárias legalmente previstas²²⁸.

Na continuação da análise e porque não basta a sua configuração jurídica para estabelecer uma comparação com as sociedades de profissionais portuguesas, importa olhar atentamente para composição das mesmas. De acordo com a lei espanhola consideram-se sócios profissionais as pessoas físicas que reúnam os requisitos para o exercício da atividade profissional e ainda as sociedades de profissionais, devidamente inscritas na respetiva Ordem profissional, e que participem noutra sociedade profissional. Desta inserção na categoria de sócios profissionais, retira-se um aspeto similar quanto à singularidade do sócio, prevista na subalínea 1) da alínea a) do n.º4 do artigo 6.º do Código do IRC, e também a coletividade que tanto caracteriza a mais recente norma constante na subalínea b), ainda que a legislação portuguesa não faça expressa referência ao tipo de pessoa coletiva que se pode constituir sócio, restringindo a possibilidade de pertença apenas às pessoas coletivas de direito público. Acrescenta-se ainda a exigência do artigo 5.º da lei espanhola, da sociedade de profissionais exercer unicamente as atividades profissionais que constituem o seu objeto social. Esta mesma solução parece resultar do artigo 7.º, n.º1 da Lei n.º53/2015 e contrariamente àquilo que o legislador pretende, na minha opinião, no artigo 6.º do Código do IRC, isto porque, não faz uma específica exigência à qualidade ou necessidade de profissionalização das pessoas coletivas que possam deter o capital destas sociedades, podendo, por isso, exercer outras atividades. Importa ainda considerar um outro elemento

²²⁸ É esta a solução legal do artigo 1.º, n.º2 que permite que a sociedade de profissionais se possa constituir como sociedade civil, limitada, anónima, laboral, cooperativa, em comandita, coletiva, etc.

importante da sociedade e da correspondente participação dos sócios, que é o seu capital social e que, à semelhança dos direitos de voto, deverá ser detido na sua maioria por sócios profissionais. No entanto, importa questionar a que sócios se refere, isto porque, de acordo com aquilo que até foi visto, as sociedades são constituídas unicamente por profissionais, sejam pessoas singulares, sejam sociedades. No entanto, para o legislador sentir a necessidade de especificar que mais de 50% do capital tem de ser detido por sócios profissionais, desta solução normativa se presume uma referência aos sócios que não sejam profissionais, não podendo as sociedades de profissionais ser detida por estes em mais de 49,9%. *A contrario*, o regime português é mais exigente quanto à detenção do capital por sócios que não exerçam estas atividades, impondo que, pelo menos, 75% do capital seja detido por estes profissionais.

É pertinente chamar à atenção de que, apesar de se estabelecer uma comparação entre a *Ley de sociedades profesionales* e a norma central do regime da transparência fiscal constante do Código do IRC, a verdade é que não estamos a comparar duas normas tributárias uma vez que só a norma portuguesa é que reveste essa característica. O regime espanhol estudado assemelha-se à Lei n.º 53/2015 que trata das sociedades de profissionais, daí se justificar a sua convocação ao longo do texto.

Dito isto, de que forma são tributadas as sociedades de profissionais espanholas? Responde-se, afirmando, desde já, que regime fiscal irá depender da forma social que se adote. Segundo María González-Cuéllar Serrano, as sociedades de profissionais são, quanto ao seu objeto, sociedades civis. E é por haver uma dualidade entre o objeto que se assume civil e a forma que pode ser comercial, que se coloca um problema quanto à determinação da natureza do contrato de sociedade e, por consequência, da delimitação do regime tributário a aplicar. Conjugando o objeto e a forma se conclui a predominância do carácter civil, excluindo-se a tributação deste tipo de sociedades do âmbito de aplicação da *Ley del Impuesto sobre Sociedades*, como resulta do seu artigo 7.º, n.º 1, a)²²⁹, e aplicando-se o “*régimen de atribución de rentas*”, optando o legislador por ignorar os efeitos tributários da personalidade jurídica das sociedades civis, tratando-as como se não a tivessem. O problema coloca-se quando a sociedade assume uma forma comercial, questionando se se aplica o regime idêntico ao das sociedades que têm objeto civil, as sociedades civis, ou ao das sociedades com as quais partilha a forma, as sociedades comerciais²³⁰. Dando resposta a este problema, a doutrina entende que a forma é o critério determinante

²²⁹ Esta exclusão, idêntica àquela que é feita no artigo 2.º, n.º 1, a) do Código do IRC (isto porque este só considera sujeitos passivos as sociedades civis sob forma comercial) justifica-se com a obrigatoriedade da atribuição de personalidade jurídica às sociedades, sustentando-se a aplicação do imposto nesta personalidade. De acordo com María González-Cuéllar não basta ter personalidade para se ser sujeito passivo do *Impuesto sobre Sociedades*. É necessário que esta seja “plena, pública y esté expresamente reconocida”. De facto, é difícil determinar a personalidade jurídica de uma sociedade com forma civil porque esta não se alcança através de escritura pública ou de inscrição registal, como ocorre nas sociedades comerciais. Cf. María Luisa González-Cuéllar SERRANO, *La Tributación...*, *op. cit.*, pp.30-31.

²³⁰ Este problema é colocado por María González-Cuéllar Serrano. Cf. María Luisa González-Cuéllar SERRANO, *La Tributación...*, *op. cit.*, pp.22-23.

da sujeição ao *impuesto sobre sociedades* de maneira a que todas as sociedades com forma comercial sejam sujeitos passivos deste tributo, independentemente do objeto a que se dediquem. Estando as sociedades civis sujeitas ao “*régimen de atribución de rentas*” tal significa, nos termos dos artigos 8.º, n.º3 e 86.º e ss., que as sociedades não assumirão a sujeição passiva deste imposto mas sim os seus sócios que se encontram obrigados ao pagamento do imposto que lhes corresponde por conta do rendimento que auferem.

Concretizada esta breve análise ao regime tributário a aplicar às sociedades de profissionais predominantemente civis, posso concluir que se assemelha com a solução legal do artigo 20.º do Código do IRS, em que se imputam os rendimentos aos sócios, sendo estes os obrigados ao pagamento do imposto correspondente. Esta correspondência não se verifica, no entanto, na determinação do rendimento pois, no regime espanhol, este é determinado de acordo com o “*régimen de atribución de rentas*” e não, tal como acontece com o português, de acordo com o *impuesto sobre sociedades*, ainda que não se impute ao sócio uma participação nos gastos e nas receitas, imputando-se sim no lucro final. Importa ainda fazer o reparo de que o sócio, além do exercício da sua atividade profissional, exerce uma atividade remunerada para a empresa e, como consequência disso, a remuneração auferida não é qualificada como rendimento do trabalho mas é incluída na base tributável através da consideração como rendimento profissional, à semelhança do regime português que sujeita os rendimentos à categoria B, e isto é assim porque o salário constitui um adiantamento da participação do trabalhador nos lucros da empresa. Solução diferente será aplicada às sociedades de profissionais sob forma comercial²³¹. Estas sociedades encontravam-se reguladas anteriormente por normas, quer da lei do imposto que incide sobre as sociedades, quer da lei do imposto que incide sobre as pessoas singulares, que previam o regime da transparência fiscal²³², de acordo com o qual se imputavam a todos os sócios residentes todos os benefícios obtidos pela sociedade, tenham eles sido distribuídos ou não. Ora, distancia-se este regime daquele que é aplicado às sociedades civis, uma vez que, ainda que ambos obriguem os sócios a pagar o imposto sobre os rendimentos auferidos pela sociedade, o “*régimen de atribución de rentas*” responde à dificuldade que se coloca no momento de apreciar a existência ou não da personalidade jurídica da sociedade, tornando, por isso, desaconselhável a sua tributação em sede de *impuesto sobre sociedades*,

²³¹ Repare-se que em Portugal e de acordo com o n.º1 do artigo 4.º da Lei n.º53/2015, as sociedades de profissionais podem ser sociedades civis ou assumir qualquer forma jurídica que seja admissível segundo a lei comercial. Se estas sociedades preencherem os pressupostos do artigo 6.º, n.º4, então a tributação é idêntica independentemente da forma que revestem.

²³² É possível encontrar a disposição referente ao “*régimen de transparencia fiscal*” no artigo 19.º da já revogada Ley 61/1978, de 27 de diciembre. Esta disposição legal pode ser consultada em: <https://www.boe.es/eli/es/l/1978/12/27/61> [8/02/2022].

enquanto que o regime da transparência fiscal evita fraudes à progressividade do *impuesto sobre la renta de las personas físicas*.

Posteriormente à análise do regime imposto às sociedades de profissionais, quer do anterior que as especificava e as distinguia das demais, quer do regime atual que prescinde da caracterização em função da atividade exercida pelos sócios, é importante fazer um breve enquadramento do regime da transparência fiscal em Espanha. Com uma década de avanço da legislação portuguesa, em 1978, surgiu o “*régimen de transparencia fiscal*” que implicou a subordinação ao imposto sobre as sociedades as entidades referidas na lei. Este regime tributava os sócios pelo rendimento que auferiam através da sociedade²³³, ao passo que no regime que incide sobre o rendimento das pessoas singulares, o rendimento é auferido diretamente pelos sócios²³⁴. No entanto e como foi referido, este era o regime que regulava as sociedades de profissionais até ao final do ano de 2002, sustentando-se a sua revogação em razões de neutralidade e deixando, por isso, de se especificar as entidades cujos rendimentos provenham de atividades profissionais²³⁵, pois, a partir daí estas sociedades passaram a ser tributadas de acordo com a *ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, à semelhança das sociedades civis, sujeitando-se ao regime especial das sociedades patrimoniais²³⁶ e passando a sua base tributável a sujeitar-se a uma divisão em duas partes, a parte geral, sobre a qual resulta a aplicação de uma taxa de 40%, e a parte especial, sobre a qual se aplica uma taxa de 15%, sem imputar qualquer valor aos sócios, conseguindo-se, aqui, uma tributação única equivalente à que resultaria da obtenção dos rendimentos diretamente pelos sócios, tudo num modelo em que o imposto sobre o rendimento da sociedade antecedia o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Já se verifica, aqui, um distanciamento relativamente ao regime da transparência fiscal português porque se deixa de centrar nos sócios, não lhes sendo imputado qualquer valor, mas tão-só à sociedade. Posto isto, questiono-me se fará sentido a

²³³ No artigo 12.º da Ley 44/1978, de 8 de septiembre, *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, na alínea B) há uma obrigatoriedade de sujeição ao regime da transparência fiscal das entidades jurídicas constituídas para o exercício de uma atividade profissional em que todos os sócios são profissionais daquela atividade. A referida norma pode ser consultada em: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1978-23326> [9/02/2022].

²³⁴ Sobre a determinação da matéria coletável ao abrigo deste regime e do correspondente ato de liquidação, sugiro a leitura da sentença da Audiencia Nacional – Sala de lo Contencioso, SAN 7881/2002, de 11 de noviembre de 2002, disponível em: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8b6bab0ab877041c/20061130> [15/03/2022] e da sentença do Tribunal Supremo – Sala de lo Contencioso, STS 185/2012, de 24 de enero de 2012, disponível em: <https://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a1966a7c70e9593956f2bb24ddf8a7b4fdf8> [15/03/2022].

²³⁵ É possível ler as razões da revogação e a recente forma de tributação destas sociedades no ponto IV da exposição de motivos, constante da Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que reforma parcialmente a *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Esta pode ser consultada em: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2002-24711> [9/02/2022].

²³⁶ O intuito do legislador, como se pode ler no Ponto III do Preâmbulo da Ley 35/2006, é a evitação do diferimento da tributação por parte das pessoas singulares dos rendimentos de bens e direitos que não estavam relacionados com a atividade económica e que eram auferidos através da interposição da sociedade.

tributação de uma sociedade em sede de imposto sobre as pessoas singulares uma vez que, depois de analisado o regime, nada é imputado na esfera dos sócios. No meu ponto de vista, fará sentido a regra aplicada apenas nas sociedades civis em que há uma desconsideração da estrutura societária e, à sua semelhança, a regra aplicada no regime português, concretizando o legislador um desdobramento entre ambos os impostos sobre o rendimento, e olhando, quer para a sociedade, quer para os sócios, pessoas singulares ou coletivas. Numa correspondência com a posição de vários autores portugueses, a doutrina espanhola dedica a sua atenção à possibilidade de planeamento das estruturas societárias para efeito de tributação como uma consequência da opção que tinha sido concedida por lei, e de forma a obterem uma poupança fiscal. Entendem, por isso, autores, que o sistema estava, com a previsão do regime da transparência fiscal, a abrir caminho para a consultoria e planeamento fiscal e esse mesmo caminho é negativo para a “normalização” das relações tributárias. Posto isto, daqui se retira que talvez seja por este motivo que anos mais tarde se procedeu à revogação do regime, conseguindo uma neutralidade. Sugerem que o melhor planeamento fiscal para os contribuintes e para a Administração Tributária é simplificar o âmbito do regime da transparência fiscal e a sua regulamentação²³⁷.

O legislador espanhol não descansou até que, em 2006, procedeu a uma reforma do imposto sobre as pessoas singulares, revogando o regime aplicável às sociedades patrimoniais e extensível às sociedades de profissionais, implicando a reforma do *impuesto sobre la renta de las personas físicas* um regresso ao modelo de não integração de ambos os impostos em que se unifica um tratamento fiscal da poupança qualquer que seja a sua origem, motivando-se uma tributação autónoma de ambos os impostos. Em suma, com a eliminação do regime das sociedades patrimoniais, quando um sujeito exercer a sua atividade através de uma estrutura societária, a tributação será aquela que lhe corresponder, aplicando-se o regime geral do *impuesto sobre sociedades*. Esta postura transitória do legislador tributário, primeiramente do *impuesto sobre sociedades* para *impuesto sobre la renta de las personas físicas*, depois de fazer vigorar o regime da transparência fiscal durante 24 anos, e, volvidos 4 anos, um regresso para o primeiro imposto, leva a refletir sobre a necessidade ou a procura de uma melhor solução de tributação para as sociedades de profissionais, bem como relativamente aos problemas que a sua tributação pode causar e ainda a dificuldade em assumir um regime próprio destas sociedades que seja eficaz e que prossiga os objetivos que traçou aquando do início da vigência do regime da transparência fiscal. Na minha opinião, a determinação do legislador espanhol perante este tipo de sociedades não carece de sustentação pois, se não garante a vigência de um regime que garanta uma neutralidade, um combate à evasão e fraude fiscais nem uma “normalização” das relações jurídicas

²³⁷ Cf. Angel Luis LINARES, «El Regimen de la Transparencia Fiscal», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 12, 1983, pp.505-506.

tributárias, o certo é que, ainda que o regime seja benéfico para os contribuintes, se não é capaz de prosseguir a ideia de justiça fiscal, então a solução mais razoável será a de prescindir de um regime especial e sujeitá-lo ao regime geral, à semelhança de muitas outras entidades. No entanto, o procedimento do legislador que consistiu na alteração do regime a aplicar àquelas sociedades com a frequência já referida naquele período, não garante, na minha perspetiva, uma segurança jurídica para as sociedades. Ainda assim, no decurso do tempo e passadas quase duas décadas, o regime mantém-se e consegue-se retirar daqui que talvez seja o mais sustentado e eficaz, capaz de prosseguir a ideia de uma justiça fiscal.

Seguem o ponto de vista do legislador tributário espanhol certos autores portugueses e a prática argumenta a favor disso como se repara num considerável número de casos em que, no momento da constituição das sociedades, há um planeamento fiscal de forma a se desviar da sujeição ao regime da transparência fiscal português, conseguindo-se comprovar esta realidade com a análise quantitativa e qualitativa das sociedades de profissionais em Portugal feita anteriormente²³⁸ neste estudo, em que o crescente número de sociedades de profissionais e do número de profissionais em Portugal, está além do número de sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal. Mas também se pode questionar se a opção “radical” do legislador espanhol é a aconselhável para o regime jurídico português ou se o regime se consegue “manter em pé”, não sofrendo uma abrupta revogação mas sendo alvo de alterações, de forma a acompanhar a dinamização e a evolução destas sociedades. De acordo com a minha posição, fazendo notar que se está perante um regime com 33 anos de vigência e, ainda que tenha sido constantemente objeto de reformas fiscais, esta segunda postura seria a indicada para o legislador português.

3.2. Reino Unido

Até alguns anos atrás, baseados no *corporate tax system*, autores consideravam “the UK is already a major tax haven”²³⁹. A consideração do Reino Unido como um paraíso fiscal que atraía importantes multinacionais e uma conseqüente evasão fiscal, levou à necessidade de se fazerem alterações no sistema fiscal, de entre as quais, em 2015, se proceder a uma redução da taxa que incide sobre as sociedades, de 24% para 21%. Concretizando este raciocínio, tem-se verificado, de facto, uma redução

²³⁸ A análise é feita no ponto 2.1.4.2. deste capítulo.

²³⁹ Traduzindo a afirmação, o Reino Unido já era considerado um grande paraíso fiscal. Cf. Nick SHAXSON, *Treasure Islands apud* Sophie ASHLEY, “UK: Corporate Tax Haven or Hell”, *International Tax Review*, vol. 24, n.º1, February 2013, p.20.

da carga tributária incidente sobre as empresas que é demonstrada pela taxa de 19% imposta nos anos de 2021 e 2022²⁴⁰. Contrariamente a esta intenção, verificar-se-á, nos termos do *Finance Act 2021*, uma previsão subida para 25%, em 2023. Além de quatro exceções²⁴¹, não há regimes especiais para particulares tipos de sociedades ou tamanhos de atividade empresarial. É normal, ao contrário do que se verifica em Portugal²⁴², que todas as empresas de todos os setores estejam sujeitas às mesmas taxas e regras do imposto sobre as sociedades. Ora, fazendo uma breve observação sobre os rendimentos tributados de acordo com os *Corporation Tax Act 2009* e *Corporation Tax Act 2010*²⁴³, e assumindo semelhanças com o Código do IRC, a tributação incidente sobre as sociedades residente no Reino Unido abrange os rendimentos anuais obtidos por aquelas, vigorando o *worldwide profits*, ou seja, a tributação universal, incidindo ainda sobre os rendimentos de sucursais de empresas estrangeiras que estejam instaladas em território inglês, e desde que esses lucros tenham origem nesse território.

No seguimento do raciocínio estabelecido para o estudo das sociedades de profissionais, assume uma especial importância a tributação dos dividendos. Quanto a estes, há, regra geral, uma isenção sobre a sua distribuição, a menos que sejam recebidos por um banco, uma companhia de seguros ou outro operador financeiro, como resulta dos n.ºs 132 e seguintes, do Capítulo 9 (*Trade profits: other specific trades*) da Parte 3 (*Trading income Chapter*) do *Corporation Tax Act 2009* e quando se auferirem rendimentos resultantes dos dividendos acima de um determinado patamar que é definido anualmente porque até esse valor não se pagam quaisquer impostos. Verificando os valores, é possível constatar que, entre abril de 2018 e abril de 2022, o valor se mantém nas £2.000²⁴⁴. A partir deste valor serão aplicadas as respetivas taxas de imposto, dependente da “income tax band”, isto é, da porção de

²⁴⁰ Retiram-se estes valores dos *Finance Act 2020* e *Finance Act 2021* que, no ponto 6, correspondente ao “*Corporation tax charge and rates*” traçam a carga tributária a incidir sobre as empresas nos referidos períodos de tributação. Os diplomas podem ser consultados em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/contents> e <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2021/26/contents> [15/02/2022], respetivamente. Está-se na presença de leis que concedem certos deveres, alteram outros tantos e alteram a lei relativa à dívida nacional e às receitas públicas, bem como ainda preveem outras disposições em relação às finanças.

²⁴¹ Refiro-me aos regimes aplicados às empresas de petróleo e gás, bem como às companhias de seguros de vida, às atividades de transporte marítimo (“Tonnage Tax regime”) e ao setor bancário.

²⁴² No Código do IRC há uma série de regimes especiais que consideram quer o tipo empresarial, quer a sua dimensão. São exemplos a atual taxa de 17% aplicável às pequenas e médias empresas (PME's), como decorre do artigo 87.º, n.º 2 e o regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º, cuja taxa de IRC não se impõe sobre as entidades sujeitas ao regime.

²⁴³ O estudo da tributação das sociedades faz-se através da leitura destas leis que podem ser consultadas em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/contents> e <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/contents>, respetivamente. A estes junta-se o diploma legal *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010*, que se encontra disponível em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/contents> [15/02/2022].

²⁴⁴ O intuito e a lógica desta solução legal, aplicada desde abril de 2016, é que aqueles que têm rendimentos resultantes de dividendos mais significativos pagarão mais impostos. Estes dados podem ser consultados no *site* do Governo do Reino Unido, disponível em: <https://www.gov.uk/tax-on-dividends> [16/02/2022].

rendimento que será tributado a uma determinada percentagem²⁴⁵. Conforme estes rendimentos, está prevista a aplicação de três taxas aos dividendos, situando-se a mais inferior, a (“basic rate”), nos 7,5%, a taxa mais alta (“Higher rate”) nos 32,5% e ainda se prevê uma taxa adicional que corresponde a 38,1%. Perante esta solução, se estabelecermos um paralelo com o regime português, conclui-se que os dividendos podem ser tributados em sede de IRS ou IRC, conforme quem os aufera seja uma pessoa singular ou uma pessoa coletiva, respetivamente. Em Portugal, e ao contrário do regime inglês, não há uma dispensa de tributação baseada nos rendimentos do sujeito, isto porque, há uma sujeição a retenção na fonte a título definitivo dos rendimentos de capitais à taxa liberatória de 28%, independentemente de o sujeito ter auferido outros rendimentos e da taxa que sobre eles se impõe, como resulta do artigo 71.º, n.º1, a) do Código do IRS. Ainda que não estejam sujeitos a esta retenção, estão sujeitos uma taxa idêntica de 28%, designada especial, que se encontra prevista no artigo 72.º, n.º1, d).

Por outro lado e em sede de IRC, a tributação é feita de acordo com o artigo 87.º, aplicando-se a taxa geral de 21% ou a taxa de 17%, caso estejamos perante PME’s, ou 25% se os rendimentos forem auferidos por entidades não residentes em Portugal e que aí não possuam estabelecimento estável. Repare-se que, ainda que não haja uma correspondência direta entre os regimes de ambas as jurisdições, a verdade é que a racionalidade do legislador inglês em sede de tributação dos dividendos encontra semelhanças com a tributação do rendimento das pessoas singulares em Portugal e isto é assim porque esta última respeita uma tabela, prevista no artigo 68.º do Código do IRS, em que, consoante o aumento do rendimento coletável, aumenta a taxa a ser aplicada sobre aquele, garantindo-se ainda um mínimo existencial, que traça um nível de rendimento abaixo do qual não há a possibilidade de tributação. No ano de 2022 e de acordo com a fórmula apresentada no artigo 70.º, n.º1, o mínimo de existência será de 9.307,20€.

Quanto à retenção na fonte prevista no regime inglês, nos dividendos pagos por empresas residentes no Reino Unido a não residentes, e ao contrário dos juros²⁴⁶ e dos royalties²⁴⁷ que lhes são pagos, não há imposto retido na fonte, ou seja, há uma isenção de imposto em território nacional

²⁴⁵ Os níveis de rendimento e as respetivas taxas a serem aplicadas podem ser consultadas no *site* do Governo do Reino Unido, disponível em: <https://www.gov.uk/income-tax-rates> [16/02/2022]. Retira-se da sua análise que são taxados a 0% os rendimentos pessoais (“Personal Allowance”), desde que o valor máximo de rendimento não supere os £12,570. Por outro lado, quando os rendimentos são superiores a £150,000 é aplicada uma taxa adicional (“Additional rate”) correspondente a 45%.

²⁴⁶ Regra geral, a legislação do Reino Unido exige que as empresas aí residentes e que façam pagamento de juros retenham o valor correspondente a um imposto à taxa de 20%. Uma principal exclusão a esta retenção na fonte é o pagamento de juros por empresas residentes do Reino Unido se o beneficiário efetivo dos juros também for uma empresa residente do Reino Unido.

²⁴⁷ À semelhança dos juros, há uma obrigatoriedade de retenção na fonte dos royalties correspondentes à taxa de 20%.

relativamente aos dividendos aí obtidos²⁴⁸. Cotejando, posso afirmar que esta solução vem distanciar-se da posição do legislador português, segundo o qual os dividendos obtidos em território nacional por sujeitos passivos não residentes estão sujeitos a uma taxa de retenção na fonte, com caráter liberatório de 25%²⁴⁹, nos termos do n.º 4 do artigo 87.º do Código do IRC, por remissão do n.º 5 do artigo 94.º.

Feita uma breve incursão sobre o regime de tributação aplicável às sociedades inglesas, faz sentido examinar as suas formas jurídicas e fazer o enquadramento do tipo de sociedades, objeto deste trabalho, no seio da legislação daquele país.

Sustentando o estudo no *Companies Act 2006*²⁵⁰, e em específico, nos pontos 3 e seguintes da parte 1, “General introductory provisions”, existem oito tipos de sociedades²⁵¹. As sociedades às quais se dedicará uma especial atenção são as limitadas que traduzem, de acordo com o n.º 3 do referido diploma, que a responsabilidade dos seus sócios é limitada de acordo com a sua constituição, seja esta limitação feita por ações ou por garantias. Refira-se, em especial, às *Limited Liability Partnership* (LLP), que estão legisladas em diploma próprio, no *Limited Liability Partnerships Act 2000*²⁵². Com a emergência de uma nova forma legal, as LLP foram influenciadas pelos Estados Unidos²⁵³, visando esta forma legal fornecer um veículo adequado para as pequenas empresas que são geridas pelos respetivos proprietários. Inicialmente, com a introdução da sua previsão legal em 2000, o intuito específico destas estruturas foi dar resposta às necessidades das firmas de profissionais. No entanto, e apesar de não haver uma definição muito clara de *professional*, entendeu o legislador não restringir este tipo de sociedades a específicas profissões. Há, aqui, uma combinação de transparência fiscal com responsabilidade limitada

²⁴⁸ Uma entidade que tenha sede nesse território continua a poder aplicar a isenção de IRC em território nacional relativamente aos dividendos que aqui sejam obtidos, já não ao abrigo da designada Diretiva “Mães e Filhas”, mas na disposição do artigo 14.º, n.º 3 do Código do IRC, que consagra isenção de tributação em Portugal, por retenção na fonte, se cumpridos, cumulativamente, quatro requisitos-chave.

²⁴⁹ Esta taxa poderá ser reduzida na presença de entidades residentes no Reino Unido que obtenham este tipo de rendimento em território nacional, depois de exercerem o seu direito de invocar a CDT entre Portugal e o Reino Unido, vendo a taxa de retenção na fonte reduzida para 10% e 5%, no caso de juros e royalties, respetivamente. As soluções encontram-se previstas nas normas dos artigos 11.º e 12.º e podem ser consultadas em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/reino%20unido.pdf [15/03/2022].

²⁵⁰ O estudo destas sociedades faz-se através da leitura da referida lei que pode ser consultada em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/introduction> [16/02/2022].

²⁵¹ Enumera-se os tipos de sociedades admissíveis segundo a legislação inglesa: *Public Limited Company* (PLC); *Private Company Limited by shares* (LTD); *Company Limited by guarantee*; *Unlimited Company* (UNLTD); *Limited Liability Partnership* (LLP); *Community Interest Company*; *Industrial and Provident Society* (IPS) e *Royal Charter* (RC).

²⁵² O estudo deste tipo de sociedades faz-se através da leitura da referida lei que pode ser consultada em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/12/contents> [16/02/2022].

²⁵³ Sobre o tipo de sociedades que caracterizam as *Limited Liability Partnership* nos EUA e os problemas fiscais que elas colocam, sugere-se a leitura de dois textos. Cf. Richard H. BOWES, “Limited Liability Professional Partnerships”, 28^o Annual Workshop on Commercial and Consumer Law, October 1998; Irving M. GRANT, Humbert W. PAUL, “Tax Problems of Professional Partnerships”, *Major Tax Planning*, n.º 12, 1960, pp.517-538.

e, por esta razão, esta é vista como uma forma ideal para as pequenas empresas que combina a responsabilidade limitada com a flexibilidade organizacional. Apesar disso, aponta Judith Freedman, que as LLP podem ser desvantajosas do ponto de vista fiscal pois, em comparação com o empresário individual, as perdas obtidas e que seriam capazes de “aliviar” os rendimentos auferidos não podem exceder o capital contribuído pelo sócio²⁵⁴.

Versando um pouco sobre o diploma legal, nos termos do ponto 2 (sob a epígrafe “Incorporation”), para que esta sociedade seja incorporada é necessário que se associem duas ou mais pessoas para o exercício de um negócio lícito, com vista à obtenção de lucro, garantindo a eficácia da sua constituição através da subscrição do documento de incorporação. Todos os membros das LLP são sócios destas, mas a sociedade não se vincula a um sócio se este não tem autoridade para agir em nome da sociedade de responsabilidade limitada e ainda em outras situações explanadas nos vários números do ponto 6 da lei. Há ainda a possibilidade de estender o conceito de responsabilidade limitada a uma sociedade que não tenha na sua composição, pelo menos, dois sócios e que exerça a atividade durante um período superior a seis meses. Desta primeira análise se pode retirar que, em comparação com a legislação portuguesa, há uma necessidade de preencher um tipo formal de sociedade, ou seja, assumir a estrutura de sociedade de responsabilidade limitada, enquanto que, pelo contrário, em Portugal, é garantida uma liberdade de forma na constituição destas estruturas coletivas, como resulta do artigo 4.º da Lei n.º 53/2015. Quanto aos sócios e reforçando o que já foi dito, não há uma obrigação de se verificar um determinado conjunto de profissões, bastando o preenchimento dos pressupostos enunciados, exigindo-se, claro está, um número mínimo de sócios. Confrontando com o legislador português, este nada diz quanto à necessidade de um número mínimo de sócios mas a verdade é que retirando da lei a referência a “sócios”, quer-se com isto dizer que será necessária uma composição de, no mínimo, dois sócios para a constituição destas sociedades de profissionais, assumindo-se, por isso, aqui, semelhanças com o regime inglês.

Depois de uma breve análise constituição destas sociedades, releva, sobretudo, para este trabalho, a sua tributação. Nos termos do ponto 10 da lei inglesa em análise, quando uma destas sociedades negoceia ou comercializa com vista à obtenção de lucro, os ativos detidos por ela são tratados, em sede de imposto, em relação aos ganhos tributáveis detidos pelos sócios. E quaisquer negociações que forem estabelecidas pela sociedade são tratadas como negociações dos sócios, não se verificando uma imputação à sociedade. Quanto ao imposto sobre os ganhos tributáveis acumulados pelos sócios na

²⁵⁴ A autora refere outros problemas na constituição destas sociedades, questionando-se se as mesmas são adequadas para as pequenas empresas. Cf. Judith FREEDMAN, “Limited Liability Partnerships In The United Kingdom – Do They Have a Role For Small Firms?”, July 2021, pp.902-905.

alienação de qualquer um de seus ativos, este será avaliado e cobrado separadamente. Estas regras são afastadas quando passa a ser calculado e cobrado o imposto à sociedade em relação aos seus ganhos tributáveis decorrentes da alienação de qualquer um de seus ativos e ainda aos sócios em relação aos ganhos que estes possam auferir, assim como quando decorram da alienação de qualquer uma de suas participações de capital na sociedade, este ser-lhe-á cobrado, renunciando-se à aplicação das regras enunciadas primeiramente. Acrescenta-se ainda, relativamente ao imposto sucessório (“inheritance tax”), que as propriedades a que estas sociedades têm direito ou por elas são utilizadas são tratadas como propriedades que os seus membros possuem enquanto sócios, somando-se ainda o facto de os negócios que forem celebrados por esta sociedade serem considerados como celebrados pelos seus sócios. Desta solução legal se retira que há, de facto, uma desconsideração da estrutura societária, encabeçando os sócios a sujeição passiva em relevantes factos tributários.

Ora, da leitura do diploma legal conclui-se não existirem disposições especiais para a tributação deste tipo de sociedades, ao contrário do regime português, remetendo para o regime geral aplicável à generalidade das sociedades anteriormente estudado. No entanto, a tributação das sociedades em sede do imposto que lhes corresponde não se confunde com o imposto incidente sobre os seus sócios e é por isso que importa chamar a atenção para a *Income Tax Act 2007*²⁵⁵ que no ponto 1 prevê a incidência da tributação sobre os rendimentos do trabalho, pensões, e rendimentos da segurança social (alínea 1), subalínea a)) e trata ainda dos encargos sobre rendimentos comerciais, rendimentos de propriedade, rendimentos de poupança e investimento e alguns outros rendimentos diversos (alínea 1), subalínea b)), fazendo ainda uma natural remissão para um outro diploma legal, o *Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003*²⁵⁶. Esta lei, no ponto 6 do capítulo 2, esclarece a natureza do encargo do imposto sobre os rendimentos do trabalho enquanto uma imposição sobre este tipo de rendimento, isto é, sobre rendimentos gerais e os rendimentos de trabalho específicos. E é dentro desta mesma norma que se escusa a tributação dos “profissionais na prática” (“professional in practice”), fazendo uma remissão para um outro diploma legal, o *Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005*²⁵⁷, que, no ponto 16C (sob a epígrafe “Professionals in practice: incidental income from an office or employment”) prevê que os pagamentos recebidos por um sujeito que exerce a sua profissão, sozinho ou em parceria, devem ser tratados para efeitos de imposto do rendimento como um recibo de uma atividade exercida pela pessoa física ou, caso esta exerça a profissão em parceria, pela empresa.

²⁵⁵ O estudo da tributação sobre o rendimento faz-se através da leitura desta lei, que pode ser consultada em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/introduction> [24/02/2022].

²⁵⁶ O referido diploma legal pode ser consultado em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2003/1/introduction> [24/02/2022].

²⁵⁷ O estudo do caso específico dos profissionais pode ser consultado em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/5/introduction> [24/02/2022].

Do estudo do regime das sociedades de profissionais no Reino Unido se retira e reforça o facto de, ao contrário de Portugal, não se prever um regime especial de tributação mas tão-só a sujeição à tributação das sociedades e as constantes remissões legais, especializando-se este tipo de sociedades. Ainda que, do meu ponto de vista sustentado na letra da lei, o regime inglês *Limited Liability Partnerships Act 2000* argumente a favor da transparência destas sociedades e da correspondente imputação aos profissionais, a verdade é que a sujeição das sociedades e dos profissionais ao regime geral *Income Tax* aproxima o regime de ambos os países aqui em estudo, apesar de o legislador português ter sido sintético na sua previsão legal, não coincidindo com a variedade e exatidão dos atos ingleses.

3.3. Alemanha

Iniciando o estudo da tributação das sociedades de acordo com o regime alemão²⁵⁸, impõe-se uma consideração inicial ao seu código fiscal, o *Abgabenordnung*²⁵⁹, de acordo com o qual, nos seus §20 e §33, são sujeitos passivos de imposto as sociedades e associações de pessoas. Não bastando esta referência, é necessário o recurso à lei do imposto sobre o rendimento, a *Einkommensteuergesetz*²⁶⁰, que sujeita a imposto, no §2, o rendimento de operações comerciais (n.º2), os rendimentos auferidos por conta própria (n.º3) e ainda os rendimentos de trabalho auferidos por conta de outrem (n.º4). Apesar de os pontos §15 e seguintes tratarem de operações comerciais, é o §18 que faz referência às profissões liberais como é o caso de médicos, advogados, engenheiros, auditores fiscais, entre outros, e ainda às atividades científicas, artísticas, literárias, docente ou educacional. Os rendimentos obtidos através do exercício das profissões e atividades aqui mencionadas são, de acordo com o n.º2 da mesma norma, tributáveis, abrangendo esta tributação o lucro gerado com a venda dos ativos²⁶¹ ou uma parte dos ativos que servem este trabalho por conta própria. Mas antes de olhar para as taxas a serem aplicadas e para

²⁵⁸ As sociedades podem assumir, de acordo com o regime legal alemão, diversas formas jurídicas que aqui se enumera. Enquanto sociedades de capitais, estão previstas as sociedades de responsabilidade limitada (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*) e as anónimas (*Aktiengesellschaft*). Por outro lado, as sociedades de pessoas preveem como tipos legais a sociedade civil (*Gesellschaft bürgerlichen Rechts*), a sociedade em nome coletivo (*offene Handelsgesellschaft*) e a sociedade em comandita (*Kommanditgesellschaft*). As várias formas e as suas características podem ser estudadas com recurso ao site disponível em: <https://www.existenzgruender.de/DE/Gruendung-vorbereiten/Rechtsformen/Gesellschaft-buergerlichen-Rechts-GbR/inhalt.html> [28/02/2022].

²⁵⁹ O diploma legal encontra-se disponível para consulta em: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html [25/02/2022].

²⁶⁰ O diploma legal encontra-se disponível para consulta em: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/index.html#BJNR010050934BJNE044105123> [25/02/2022].

²⁶¹ É possível consultar esta solução no §20, incluindo ainda a venda de ativos de capital.

a concreta tributação, releva olhar para o tipo legal de sociedade que poderá ser constituída para o exercício de profissões liberais.

Como uma estrutura ideal, devido à sua descomplicação, para formar uma parceria empresarial de profissões liberais, de grupos de trabalho ou de pequenas empresas, surge a referência às sociedades constituídas ao abrigo do direito civil, as designadas *Gesellschaft bürgerlichen Rechts* (GbR). São criadas estas sociedades por pessoas que pretendem exercer uma atividade em conjunto, com uma finalidade comum²⁶². Caracteriza-se esta sociedade de pessoas pela responsabilidade ilimitada dos sócios pelas dívidas sociais, recorrendo-se normalmente a esta forma jurídica para o desempenho de atividades não comerciais, caso contrário, esta passará a ser qualificada como uma sociedade em nome coletivo. Concretizada a criação deste tipo societário e olhando agora para a tributação, incide sobre cada um dos sócios o imposto sobre o respetivo rendimento, o designado *Einkommensteuer*, dependendo, claro está, da participação social no capital da empresa e dos respetivos lucros. Ainda assim, há uma obrigação da sociedade de pagar o imposto comercial que tributa o rendimento obtido com atividades comerciais, caracterizado como um imposto municipal, uma vez que é ao município que deve ser pago. Mas repare-se que este imposto em nada se confunde com o imposto sobre as sociedades pois o primeiro regula-se pela lei do imposto comercial, a *Gewerbesteuer*^{263/264}, enquanto que o segundo encontra-se previsto na *Körperschaftsteuergesetz*. De acordo com a lei que regula o imposto que incide sobre as sociedades, há uma tributação do lucro tributável²⁶⁵ destas entidades que, atualmente, obedece a uma taxa de 15%²⁶⁶, à qual se acrescenta uma sobretaxa de solidariedade de 5,5% e que combinadas resultam num total de 15,825%. No entanto, não convém esquecer que os sócios não se eximem da tributação dos seus rendimentos, isto porque, qualquer pessoa que gere rendimentos está obrigada à sua sujeição a imposto. Quanto à tributação das pessoas singulares vigora, à semelhança do regime português, o regime da progressividade conseguido através da previsão de determinadas taxas para determinados intervalos de rendimentos²⁶⁷, situando-se as referidas taxas entre 14% e 42% e aplicando-se a rendimentos superiores 9985 euros. No entanto, estando perante sujeitos que integram o capital social de uma estrutura societária, fará sentido recorrer às normas constantes dos pontos §32 e §43, que preveem deduções e taxas específicas para os rendimentos resultantes dos ativos de capital.

²⁶² Sobre o acordo, é possível encontrar a sua base legal nos pontos §705 e seguintes do BGB.

²⁶³ Este diploma legal encontra-se disponível para consulta em: <https://www.gesetze-im-internet.de/gewstg/index.html#BJNR009790936BJNE001205301> [28/02/2022].

²⁶⁴ Em sede deste imposto, faz sentido fazer referência às normas constantes dos pontos §1, §2 e §6.

²⁶⁵ Para uma melhor compreensão da forma de tributação e o seu cálculo, aconselha-se a leitura dos pontos §7 e §8 do respetivo diploma legal.

²⁶⁶ Esta taxa atualmente em vigor encontra-se prevista no ponto §23.

²⁶⁷ A progressividade encontra-se demonstrada no ponto §32 da *Einkommensteuergesetz*.

Posto isto, ainda que tenha sobressaído a análise das sociedades de pessoas, é importante referir a situação em que um determinado tipo societário se assume como transparente para efeitos do imposto sobre o rendimento e do imposto sobre as sociedade. Ao contrário das corporações, as parcerias comerciais (*commercial partnerships*) a operar na Alemanha são tratadas como transparentes para fim de imposto sobre o rendimento, alocando-se o rendimento da sociedade aos respetivos sócios. Refira-se me a GmbH & Co. KG (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft*)²⁶⁸ que se assume como um modelo híbrido de duas formas jurídicas, da GmbH e da KG. No fundo, tem-se aqui uma sociedade em comandita cuja única sócia comanditada é uma GmbH que normalmente não participa no património social e que tem responsabilidade ilimitada pelas dívidas da GmbH & Co. KG. Dado que a responsabilidade dos sócios comanditários está, por norma, limitada à entrada de capitais acordada, a GmbH & Co. KG reúne as vantagens das sociedades de capitais (responsabilidade limitada) e a flexibilidade e o tratamento fiscal das sociedades de pessoas. Como anteriormente referido, os lucros ao nível da GmbH & Co. KG não estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento ou ao imposto sobre a sociedade, sendo sim tributados os sócios. E é por causa disso que pouco importa se o lucro é ou não distribuído aos sócios. Estaremos, por isso, perante um caso de transparência fiscal que assume uma solução semelhante com a norma do artigo 6.º do Código do IRC? A verdade é que, apesar de esta não se caracterizar pela sua pessoalidade como as sociedades civis, anteriormente referidas e previstas na alínea a) do n.º1 do artigo 6.º, nem como as sociedades de profissionais referidas na alínea b), não fará sentido na, minha opinião, excluir e deixar de considerar a presença do regime da transparência fiscal e a qualidade destas sociedades como transparentes. Isto é assim porque cada legislação se regula e enquadra de acordo com as soluções que entenderem ser melhores para a realidade social, empresarial, e tributária de cada jurisdição. Assume-se, assim, a presença do regime da transparência fiscal nas sociedades de capitais (nas GmbH & Co. KG) e nas sociedades constituídas ao abrigo do direito civil, as sociedades de pessoas, como é o caso das GbR.

Como produto desta análise, é evidente que, apesar da autonomia e soberania de cada jurisdição, há uma interdependência entre as legislações²⁶⁹. E ainda que não exista um regime idêntico ao previsto no Código do IRC há, de facto, um conjunto de soluções nos sistemas legais aqui estudados que transmitem a ideia e preocupação de uma justa e eficaz tributação dos profissionais que se inserem numa estrutura para eles constituída, isto é, em estruturas coletivas com características que atendem ao

²⁶⁸ Esta é a estrutura de parceria comercial mais comum na Alemanha.

²⁶⁹ Um exemplo desta interdependência e influência é a previsão da desconsideração da personalidade da pessoa coletiva, já analisada anteriormente, que viu a sua adesão a aumentar desde os EUA até vários países europeus.

exercício das profissões liberais, ou então a adequação de determinadas formas jurídicas que poderão ser mais benéficas e flexíveis a estes profissionais mas que não os vincula à sua constituição. Além deste aspeto, note-se uma preocupação com a eliminação da dupla tributação económica sobre os rendimentos prevendo-se, claro está, um desdobramento da tributação entre a sociedade e os profissionais, quanto a diferentes impostos ou factos tributários e a uma consequente não sujeição das estruturas coletivas ao imposto. É a preocupação de uma transparência fiscal e a evitação ou o combate à evasão fiscal que têm movido os vários países a considerar uma coincidência entre a sociedade e o sócio, de forma a impedir que este último recorra àquela para se desresponsabilizar e poder praticar factos que nunca lhe serão imputados.

CAPÍTULO III – A Constituição Das Sociedades Transparentes Como Uma Forma De Planeamento Fiscal

1. Relação do planeamento fiscal com o princípio da liberdade de gestão fiscal

“[É] inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar, podendo utilizar-se várias vias para atingir tal desiderato, embora a fronteira de distinção entre elas nem sempre seja fácil de vislumbrar. Nesta linha de busca das formas possíveis de minimização dos impostos a doutrina aponta 3 vias: a gestão ou planeamento fiscal; a evasão ou elisão fiscal; e a fraude fiscal.²⁷⁰”

Abordando o planeamento fiscal (*tax planning*) e complementando o que já foi referido anteriormente neste estudo²⁷¹, importa perceber quais os elementos que constituem a possibilidade de o sujeito passivo planear fiscalmente, sabendo-se de antemão, que o intuito será a redução dos impostos a suportar. E ainda que o meio para a prossecução daquele fim seja totalmente legítimo e lícito, o Tribunal Arbitral, seguindo a ótica de Saldanha Sanches, considera que há uma *legitimidade no planeamento* quando o sujeito passivo, com o intuito de redução da carga fiscal, renuncia a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias alternativas previstas na legislação, seja por previsão intencional ou omissão, aquela que implica menores encargos fiscais²⁷². A esta noção, Joaquim Freitas da Rocha faz uma chamada de atenção para o facto de o planeamento fiscal não se reduzir tão-só a uma poupança fiscal, isto é, ao facto de o sujeito passivo pagar menos imposto mas também a um diferimento ou adiamento do respetivo pagamento²⁷³. Pelo contrário, considera-se *planeamento ilegítimo* quando o comportamento do sujeito passivo contraria as normas do ordenamento jurídico-tributário.

²⁷⁰ A possibilidade de uma planificação tributária como uma via de redução da carga tributária é sustentada por este excerto do Tribunal Central Administrativo Sul que seguiu a lógica da doutrina e, em particular, de Manuel Henrique de Freitas Pereira. Cf. Manuel Henrique de Freitas PEREIRA, *Fiscalidade*, Almedina, 2.ª edição, 2007, p.401 *apud* Acórdão do TCA Sul, Processo n.º04255/10, de 15 de fevereiro de 2011, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument> [17/03/2022].

²⁷¹ Remete-se a consulta ao tema para o ponto 1.3. do Capítulo I.

²⁷² A Sentença do CAAD faz uma distinção entre as várias possibilidades de planeamento fiscal, recorrendo à doutrina defendida por Saldanha Sanches. Cf. José Luís Saldanha SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p.21 *apud* Sentença do CAAD, Processo n.º234/2014-T, de 16 de setembro de 2014, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPage=64&id=460> [17/03/2022].

²⁷³ Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, Conferência Online “Planeamento fiscal: até onde ir? Onde se situa a fronteira relativamente à evasão e à fraude?”, Conselho Regional de Lisboa, 18 de março de 2021.

Tendo em conta esta distinção e enquadrando o conceito de planeamento fiscal²⁷⁴ na legalidade que lhe é assegurada, faz sentido considerar a possibilidade de um planeamento ilegítimo ainda que a atuação esteja salvaguardada pela lei? Se o que distingue esta via é a sua licitude, qual a necessidade de retirar a sua sustentação? Estas questões importam, sobretudo, para que o sujeito passivo compreenda a amplitude, licitude e legitimidade dos seus atos planificadores. Sustentando o meu ponto de vista na posição de Gustavo Lopes Courinha²⁷⁵, a dificuldade surge quando o legislador pretende combater a prática de atos lícitos cujo resultado não é aceite pela ordem jurídica por contrariar os princípios que sustentam o direito tributário²⁷⁶. Quer-se com isto dizer que, em princípio, os atos de planeamento fiscal são lícitos mas há-que distinguir certas atuações que a lei considera como anómalas ou abusivas^{277/278}. Esta dificuldade é colmatada com a previsão de normas anti-abuso em que, apesar de se garantir uma licitude dos atos, a Administração considera estes comportamentos ilegítimos na medida em que têm um único objetivo, o afastamento ou desoneração fiscal²⁷⁹. Reforça ainda o TCA que o direito ao planeamento fiscal não é absoluto e apresenta entraves, assumindo-se, ainda assim, que se está perante um direito fundamental do sujeito passivo ao consagrar o ónus de planeamento e um direito subjetivo de optar entre as várias soluções legalmente previsíveis, cujo núcleo e limites terão de ser

²⁷⁴ A este propósito e para uma boa compreensão do conceito de planeamento fiscal, sugere-se a leitura de “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”, de Joaquim Freitas da Rocha. Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, in AAVV, Coimbra, Almedina, 2012, pp.1213 e ss.

²⁷⁵ Cf. Gustavo Lopes COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, 2004, p.15 *apud* Amândio Fernandes SILVA, “O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal”, *Fiscalidade*, n.º104, novembro 2008, p.43.

²⁷⁶ O mesmo autor caracteriza planeamento fiscal abusivo como “uma atuação planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito, geradora de uma vantagem fiscal não admitida pelo ordenamento jurídico.” Cf. Gustavo Lopes COURINHA, *A Cláusula...*, *op. cit.*, p.15-17; 163-165 *apud* Acórdão do TCA Sul, Processo n.º04255/10, de 15 de fevereiro de 2011.

²⁷⁷ A par desta via de definição dos limites para as escolhas e opções do sujeito passivo, Saldanha Sanches assinala ainda um outro meio que corresponde à rejeição por parte do Tribunal Constitucional da tipicidade fechada, obrigando a uma determinada densificação das normas de previsão e permitindo tipos suficientemente abertos para que se consiga prosseguir a luta contra a evasão e fraude fiscais. Cf. José Luís Saldanha SANCHES, “As duas constituições – Nos dez anos da cláusula geral anti-abuso”, *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, *Revista Fiscalidade*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, p.40.

²⁷⁸ O legislador foi mais longe e definiu numa norma já revogada, constante do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º29/2008, de 25 de fevereiro, o planeamento fiscal como “qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”. Pode ser consultada a norma legal em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/29-2008-247717> [21/03/2022].

²⁷⁹ Glória Teixeira alerta para o “abuso” do recurso a estas normas por parte dos Estados, acabando estas por substituir os regimes das convenções sobre dupla tributação. É neste caminho que está a ser traçado com a utilização destas normas que se começa a ser necessário verificar se os regimes anti-abuso não confrontam de forma incompatível o princípio da não discriminação e se se justificam à luz das “quatro liberdades fundamentais”. Cf. Glória TEIXEIRA, *Manual...*, *op. cit.*, pp.328 e 329.

respeitados. Faz-se notar que esta planificação e tomada de decisão de acordo com “convicções de gestão²⁸⁰” implica uma “previsão antecipada da carga fiscal²⁸¹”.

Uma vez mencionadas as normas que assumem uma especial importância no ordenamento tributário, as normas anti-abuso, fará sentido considerar a relação que assumem com o princípio da liberdade de gestão fiscal e, posteriormente, aferir a sua relação ou aplicabilidade na vigência do regime da transparência fiscal.

Quanto ao princípio da liberdade de gestão fiscal que, recordando, se sustenta nas normas dos artigos 61.º, n.º1, 62.º, n.º2 e 80.º, alínea c) da CRP e sendo certo que esta tem a sua expressão nas liberdades de iniciativa económica empresarial, é importante referir que esta “não deve ser entendida como um direito absoluto, mas apenas aceitável no plano de razoabilidade com base num relacionamento social que se pretende justo e equilibrado face à óbvia constatação da existência de direitos conflitantes²⁸²”. Não se basta a relação deste princípio com os previstos nas normas anteriormente referidas pois, claro está, estas manifestações de liberdade advêm de um entendimento menos rígido do princípio da legalidade fiscal e traduzem-se na admissão de uma abertura e flexibilidade do princípio da tipicidade²⁸³, ambos previstos no artigo 103.º, n.º2²⁸⁴. Convoca, por isso, o TCA, para sustentar a sua posição, a norma do artigo 18.º, n.º2 da CRP que permite a restrição de direitos liberdades e garantias nos casos previstos na Constituição, desde que esta mesma restrição seja limitada àquilo que é necessário para salvaguardar outros direitos e interesses constitucionalmente protegidos. Um destes limites consagrados constitucionalmente na norma do artigo 103.º, n.º1 é a subsistência e a manutenção do sistema fiscal, garantindo a lei mecanismos de planeamento fiscal ao mesmo tempo que prevê os meios idóneos para o combate às situações de evasão e fraude fiscais. Portanto, não podendo o contribuinte ver restrito o núcleo do seu direito à autonomia privada, uma vez que ele tem valor reforçado, mas, ao mesmo tempo, não colocando em causa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e a justa repartição do rendimento e da riqueza criados, o que se vem limitar é a determinação ou influência da vontade do contribuinte no que respeita ao seu grau de oneração fiscal. É por isso que

²⁸⁰ Este termo é utilizado por Joaquim Freitas da Rocha quando caracteriza a atuação nos domínios empresarial e profissional. Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, “Direito...”, *op. cit.*, pp.1213 e ss.

²⁸¹ Cf. José Luís Saldanha SANCHES, “As duas...”, *op. cit.*, p.39.

²⁸² Este excerto foi retirado do Acórdão do TCA Sul, Processo n.º04255/10, de 15 de fevereiro de 2011.

²⁸³ Para Joaquim Freitas da Rocha e tendo os sujeitos tributários a noção de que *nullum tributum sine lege*, o que estes procuram fazer é aproveitar-se da tipicidade negativa, isto é, da ausência ou lacuna na legislação para poderem praticar atos tributários explorando esses vazios de tributação. Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, “Direito...”, *op. cit.*, pp.1213 e ss.

²⁸⁴ Casalta Nabais aponta a dificuldade de o Tribunal Constitucional, com a sua “tendência para um entendimento marcadamente orgânico-formal do controlo da constitucionalidade das leis fiscais”, poder escrutinar os limites ao planeamento fiscal devidamente e em conformidade com os princípios constitucionais. Cf. José Casalta NABAIS, *Introdução...*, *op. cit.*, p.70.

daqui se conclui que este princípio garante uma liberdade fiscal das empresas, de estas escolherem as formas de atuação menos onerosas possíveis, estando no campo da licitude e legitimidade quando estas opções fiscais não sejam veiculadas através da utilização de meios ou manobras que visam disfarçar a realidade económica e que, por consequência, provoquem uma evasão ou fuga aos impostos²⁸⁵.

Não há qualquer dúvida de que o planeamento fiscal encontra sustento no princípio que garante a liberdade de gestão fiscal. No entanto e no seguimento do que até aqui foi dito, questiona-se qual a *red line* ou linha de fronteira entre o planeamento fiscal legítimo e o ilegítimo no caso concreto, isto porque, aquando da prática de um ato tributário pode não ser tão transparente e natural a qualificação daquele como planificador, de acordo com o critério da legitimidade. Para dificultar esta qualificação, está o legislador, com a criação excessiva de normas anti-abuso, a criar uma rigidez e um impedimento que o planeamento fiscal não procura e que impede a sua concretização. A transição do planeamento fiscal legítimo para o ilegítimo é tão ténue e dependente da discricionariedade e interpretação da Administração que se torna difícil prever o abuso de uma determinada decisão que é tida como planificadora²⁸⁶. Como efeito destas medidas soma-se ainda a fuga das empresas e dos capitais para outras jurisdições em que o controlo é menor e se garante uma maior flexibilidade na prática destes atos jurídicos. E por esse motivo tem o Estado de assumir um papel ativo na criação de mecanismos e meios que garantam a liberdade de o sujeito passivo poder gerir a sua empresa de acordo com uma ideia de poupança fiscal e sempre dentro de um quadro de licitude e legitimidade.

Retomando a análise sobre a qualificação do comportamento dos contribuintes na procura pela obtenção de uma poupança fiscal, faz sentido analisar os campos de licitude ou ilicitude para uma melhor integração dos vários negócios e atos praticados por aqueles. Depois de tudo o que aqui foi dito, sintetiza-se o conceito de planeamento fiscal como os atos e negócios que conduzem a uma poupança fiscal concretizada *intra legem*. Estritamente relacionado com esta matéria está o conceito *tax avoidance* que expressa todas as formas de minimização da carga fiscal e se refere a situações em que a diminuição da carga fiscal é conseguida através de atos praticados à margem da lei, ou seja, *extra legem*. Por sua vez, quando se assiste à prática, num quadro de ilicitude, de atos anómalos ou abusivos, então estes já se incorporam na esfera da *evasão fiscal*²⁸⁷. Num outro campo, perante situações de ilicitude, quando o

²⁸⁵ Acompanha-se o entendimento de vários autores como é o caso de Casalta Nabais. Cf. José Casalta NABAIS, *Introdução...*, *op. cit.* pp.65-66.

²⁸⁶ Note-se que o legislador não deu poderes ilimitados à Administração, mas antes os balizou de forma cuidadosa no artigo 63.º do CPPT em que prevê um especial procedimento para a aplicação das normas anti-abuso. No entanto, a Administração parece entender esta norma como uma autorização legal para poder colocar em causa qualquer comportamento do sujeito passivo que vise a redução dos impostos a pagar. Tal como está limitada a atuação do indivíduo pela norma anti-abuso, também estará a entidade administrativa sujeita a limitações na interpretação dos atos praticados por aquele.

²⁸⁷ A evasão pode ser avaliada conforme diversos critérios, como é o caso da sua concretização ao nível interno ou externo, dependente da existência de vários regimes fiscais num só ordenamento ou da sua pluralidade em mais do que um ordenamento fiscal, e ainda quanto à sua objetividade

comportamento do contribuinte causa um “dano ao valor jurídico “Fazenda Pública”²⁸⁸” e merece um juízo de censura ética ou fere valores basilares do direito penal e ainda viola deveres acessórios da obrigação tributária, resumem-se, em específico, aos comportamentos que violam os tipos legais de crimes fiscais²⁸⁹, aduaneiros²⁹⁰ e contra a segurança social²⁹¹, previstos no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT). Concretiza-se, aqui, o fenómeno da *fraude fiscal*²⁹² (*tax evasion*) que se caracteriza por um atuação *contra legem*.

É neste sentido e consonante com a prática de atos com relevância fiscal, que foi publicada a Lei n.º26/2020^{293/294} que transpõe a Diretiva 2018/822/UE do Conselho^{295/296}, cuja finalidade é estabelecer a obrigação de comunicação, à Autoridade Tributária e Aduaneira, de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal. Coloque-se, desde já, em juízo um hipotético controlo dos Estados sobre os sujeitos passivos, mais propriamente, sobre a prática dos seus atos, no âmbito e na margem de uma liberdade constitucionalmente consagrada. Perante esta obrigatoriedade, não estará este direito de gestão fiscal a ser restringido pela obrigatoriedade de comunicação à Administração da prática de determinados atos tributários? Da análise do que até aqui foi dito se consegue concluir que, ainda que se pretenda garantir a liberdade aos sujeitos tributários de poderem planear fiscalmente as suas empresas e com isso conseguir uma redução dos impostos a pagar, a verdade é que há uma linha ténue quanto à forma como esta redução é conseguida e, com isto se pretende dizer que, para alcançar

ou subjetividade, querendo com isto distinguir os elementos de conexão subjetiva como é o caso da residência ou do domicílio, e os elementos objetivos que se verificam no local onde se revela o ato de pagamento de determinado rendimento ou da sua obtenção. Esta distinção é feita por Antonieta Borges, no Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal, que teve lugar em 2012, no CEJ, e cujo texto pode ser consultado em: <https://elearning.cej.mj.pt/mod/resource/view.php?id=1164> [6/6/2022].

²⁸⁸ É com esta expressão que António Carlos dos Santos ajuda a concretizar o conteúdo de evasão fiscal. Cf. António Carlos dos SANTOS, “Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto”, *Fiscalidade*, n.º38, Abril-Junho de 2009, p.71.

²⁸⁹ Esta categoria de crimes encontra-se prevista nos artigos 103.º a 105.º do RGIT.

²⁹⁰ Esta categoria de crimes encontra-se prevista nos artigos 92.º a 101.º do RGIT.

²⁹¹ Esta categoria de crimes encontra-se prevista nos artigos 106.º e 107.º do RGIT.

²⁹² Para se ter a noção da ambiguidade que muitas vezes assenta sobre a validade dos atos, cumpre-me assinalar uma divergência entre autores quanto à qualificação dos atos de acordo com a sua licitude. É o caso de António Carlos dos Santos que integra os comportamentos fraudulentos e que são suscetíveis de qualificação como ilícito penal fiscal numa forma mais grave de evasão fiscal. Pelo contrário, Saldanha Sanches e Joaquim Freitas da Rocha integram estes comportamentos no fenómeno da fraude fiscal. Cf. António Carlos dos SANTOS, “Planeamento Fiscal...”, *op. cit.*, p.71; José Luís Saldanha SANCHES, *Os Limites...*, *op. cit.*, p.21 e ss.; Joaquim Freitas da ROCHA, “Direito...”, *op. cit.*, pp.1213 e ss.

²⁹³ Veio revogar o Decreto-lei n.º29/2008, anteriormente referido.

²⁹⁴ A referida norma legal pode ser consultada em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/26-2020-138461836> [21/03/2022].

²⁹⁵ A Diretiva 2018/822/UE do Conselho, de 25 de Maio de 2018, pode ser consultada em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=hr> [21/03/2022].

²⁹⁶ Com vista à prossecução da transparência e do combate à evasão fiscal, é pertinente fazer referência ao *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), diploma que exige que as instituições financeiras estrangeiras e outras entidades não financeiras relatem os ativos estrangeiros que são detidos por titulares de contas nos EUA, e ainda ao *Common Reporting Standard* (CRS), aprovado pelo Conselho da OCDE e que solicita que que as jurisdições obtenham informações das suas instituições financeiras e troquem automaticamente essas informações com outras jurisdições anualmente.

aquele fim existem diversos meios, uns lícitos ou ilícitos e ainda uns legítimos e outros ilegítimos. Importa, por isso, e tal como refere o ponto 3 da Diretiva, considerar o crescimento das dificuldades que os Estados enfrentam para proteger a matéria coletável da erosão, tendo em conta a inovação e sofisticação das novas formas de planeamento fiscal como é o caso do desenvolvimento de mecanismos que promovem a transferência de lucros tributáveis para regimes fiscais mais favoráveis. E como consequência destas práticas evasivas, veem os Estados reduzidas as suas receitas fiscais e o garante da satisfação das necessidades financeiras do Estado.

E é perante a contraposição e, às vezes, divergência destes direitos e deveres que é necessário encontrar uma solução capaz de assegurar a liberdade dos sujeitos tributários à sua gestão e a sustentabilidade dos Estados. Este trabalho pode ser feito através do princípio da concordância prática²⁹⁷, de acordo com o qual e segundo Gomes Canotilho²⁹⁸, se encontra subjacente a este ditame a ideia de um igual valor entre os bens constitucionais, impedindo este posicionamento paritário o sacrifício de uns em relação aos outros e, estabelecendo determinados limites com o intento de se conseguir uma eficácia e aplicação harmonizada entre ambos. Para orquestrar esta combinação, os Estados têm desenvolvido várias respostas como é o caso das já referidas normas anti-abuso já referidas e da Lei n.º26/2020, no caso português.

Na continuação deste raciocínio e uma vez abordada esta lei, é pertinente compreender o seu alcance e aplicabilidade. De acordo com o seu artigo 1.º, alínea a), a obrigação de comunicação à AT incide sobre os mecanismos, quer internos, quer transfronteiriços, com uma relevância fiscal, prevalecendo a comunicação sobre qualquer dever de sigilo, como nos garante a norma que compõe o artigo 14.º. Recebida a informação, a AT, sempre que se esteja na presença de mecanismos transfronteiriços, comunica-as às autoridades dos outros Estados-Membros permitindo àquelas reagir prontamente contra as práticas fiscais prejudiciais. No entanto, a inação das autoridades fiscais após a receção da comunicação não implica que estas aceitem a validade do mecanismo ou do tratamento fiscal. Mas atenção que o legislador não se basta com a previsão da comunicação das situações legalmente mencionadas, isto porque, uma vez que é uma obrigação, a omissão da apresentação das informações é, de acordo com o artigo 19.º, punível com uma coima de €6000 a €80000, impedindo, desta forma, uma discricionariedade e inação do sujeito tributário. Por último e antes de encerrar a análise destes diplomas legais, repare-se que ambas as normas fazem referência, por diversas vezes, ao

²⁹⁷ Sobre esta matéria, sugere-se a leitura de José Joaquim Gomes CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2003, p.1225; José Carlos Vieira de ANDRADE, *Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2001, pp.288 e 289.

²⁹⁸ Cf. José Joaquim Gomes CANOTILHO, *Direito, op. cit.*, p.1225.

“planeamento fiscal potencialmente agressivo” que se encontra presente na maioria dos mecanismos utilizados e da forma como este tem evoluído ao longo dos últimos anos. Se for cumprido o teste do benefício principal²⁹⁹, em que se considera que a obtenção de uma vantagem fiscal na esfera do sujeito passivo é o benefício principal e fim último do mecanismo, basta a verificação de umas características-chave do artigo 5.º para que se leve à consideração de como agressivo é determinado mecanismo.

Esta obrigatoriedade de comunicação acaba por ser, na minha opinião, um meio capaz de permitir uma maior transparência dos atos praticados pelos sujeitos tributários, garantindo às Administrações o seu conhecimento e garantindo a liberdade de aqueles poderem praticar os diversos mecanismos e esquemas de planeamento, ainda que restritos por este dever de comunicação³⁰⁰. No entanto, face a esta previsão legislativa e tendo em conta aquilo que é prática recorrente, os sujeitos tributários vão ao encontro de espaços vazios, aproveitando esta abertura para praticar um determinado conjunto de atos que “fogem” à tributação. De acordo com Noam Noked, já na vigência desta troca automática de informações, existem diversos canais aos quais os chamados *tax evaders*³⁰¹ recorrem³⁰². Dá como exemplos os ativos não financeiros detidos em “offshore”, ou seja, imóveis ou obras de arte que não são reportados às autoridades fiscais estrangeiras, bem como o fenómeno mais recente, as criptomoedas. À semelhança dos ativos não financeiros, também existem margens para que se consiga a manutenção dos ativos financeiros sem relatar às autoridades fiscais e se verificam situações como a obtenção de residência ou nacionalidade mediante investimento efetuado naquela jurisdição, conseguido através da imposição de uma diminuta ou inexistente carga fiscal³⁰³. A fim de reduzir as obrigações fiscais e com

²⁹⁹ Este teste encontra-se definido no artigo 2.º, n.º2, alínea k) da Lei em análise.

³⁰⁰ A par disso, faz sentido referir a praticidade e eficácia deste mecanismo que, no ano de 2021, registou um total de 119 comunicações relativas ao esquema de planeamento fiscal agressivo, demonstrando que há uma preocupação dos contribuintes portugueses em não verem os seus dados expostos em esquemas de fuga aos impostos. Além disso, do exterior foram enviadas às autoridades fiscais portuguesas 235 comunicações de 12 países europeus no âmbito da troca mútua de informações entre as várias autoridades fiscais estrangeiras.

³⁰¹ Este termo diz respeito aos sujeitos tributários que praticam atos qualificados como evasivos.

³⁰² O autor desvenda várias oportunidades de evasão fiscal, desconstruindo, em parte, a eficácia da troca automática de informações entre os vários países e propondo potenciais respostas a este problema. Cf. Noam NOKED, “Tax Evasion and Incomplete Tax Transparency”, *laws*, n.º7, Hong Kong, August 2018, pp.1-12.

³⁰³ É conhecido o caso de empresas societárias que deslocalizam a sua sede para uma região que beneficia de uma carga fiscal ligeira por ser insular. Verifica-se esta decisiva alteração, sobretudo, nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores que preveem taxas de IRC de 14,7% na Madeira e uma redução de 30% relativa à taxa aplicada no Continente, para o caso dos Açores. Com esta previsão legal, pretende-se o aumento da competitividade e a criação de emprego naqueles arquipélagos. No entanto, é necessário provar a existência de sede, direção efetiva ou estabelecimento estável naqueles territórios para que possam operar estes benefícios e exercer este trabalho, que é convocado o planeamento fiscal.

Com a análise do Acórdão do STA referente ao Processo n.º0644/07, de 21 de novembro de 2007, é firmado o entendimento de que a mera existência dos pressupostos do artigo 5.º, n.º2 do Código do IRC não implica a existência de rendimentos sujeitos a taxa de IRC diminuída, sendo “sempre será necessária a prática (lucrativa) de uma actividade no arquipélago, pois é a competitividade destas actividades – e o emprego por estas criado – que a diminuição da taxa visa promover.” Neste sentido, O IRC devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável nos Açores não beneficia da redução de 30%, previsto no artigo 4.º do Decreto Legislativo Regional n.º2/99/A, de 20 de janeiro,

isso ajudar a combater a transferência de ativos para territórios em que o regime fiscal é claramente mais favorável, a Comissão Europeia³⁰⁴ tem-se mantido atenta e, por essa razão, vem acrescentar as duplas deduções em que, a título de exemplo, se consegue deduzir a perda, quer no Estado da fonte, quer no Estado da residência, e a dupla não tributação, aliados a uma não tributação no Estado da fonte, encontrando-se estes isentos de tributação ainda no Estado da residência.

No plano internacional e à semelhança da preocupação revelada pelo Conselho da União Europeia, também a OCDE tomou uma posição consolidada, em 1998, no *Harmful Tax Competition*³⁰⁵, onde relata o seu projeto sobre a concorrência fiscal prejudicial, abordando as várias práticas fiscais prejudiciais e definindo a forma de identificação destas práticas bem como recomendações, elencadas em três categorias, para combatê-las. Quanto às recomendações relativas à legislação interna³⁰⁶ faz sentido referir aquelas que incidem sobre as sociedades estrangeiras controladas (*Controlled Foreign Corporation* (CFC)), bem como as restrições impostas ao regime de *participation exemption* e ainda relativas ao regime dos preços de transferência (*transfer pricing rules*). Um outro tipo são as recomendações relativas a tratados fiscais³⁰⁷ que tratam de assegurar que os benefícios daqueles resultantes não motivem políticas que constituam uma concorrência fiscal prejudicial mais atraente e assegurem uma eficácia das disposições relativas às trocas de informações entre os vários países sobre as transações operadas em sede de paraísos fiscais (*tax havens*) e regimes fiscais preferenciais que constituam, claro está, uma concorrência fiscal prejudicial. Por último, surgem as recomendações que visam intensificar a cooperação internacional³⁰⁸, cooperação esta também conseguida com a concretização deste relatório. A preocupação aqui é a aprovação de medidas e diretrizes que incidam sobre regimes tributários

se a empresa em causa tem apenas sede nominal nos Açores, aí não exercendo qualquer atividade, e não tendo, nessa Região Autónoma, qualquer volume de negócios.

³⁰⁴ Esta instituição emitiu, em 2012, uma recomendação que incide sobre o planeamento fiscal agressivo no domínio da fiscalidade direta (2012/772/UE) onde firma que, a par da legitimidade do planeamento fiscal e dos mecanismos estritamente legais, já se está perante muitos negócios e atos que contrariam o espírito da lei. No ponto 4.2., a Comissão, de forma a combater estas práticas agressivas, insta os Estados-Membros a inserir nas suas legislações a seguinte cláusula: “Uma montagem artificial ou uma série de montagens artificiais criadas com o objetivo essencial de evitar a tributação e que conduza a um benefício fiscal deve ser ignorada. As autoridades nacionais devem tratar essas montagens para efeitos fiscais tendo como base a sua realidade económica.” O documento pode ser consultado em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN> [31/03/2022].

³⁰⁵ O Relatório encontra-se disponível para consulta em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf> [28/03/2022].

³⁰⁶ As recomendações visam aumentar a eficácia destes regimes previstos na legislação interna dos vários países e a sua análise pode ser feita através da leitura do ponto II das páginas 40 a 46 do Relatório.

³⁰⁷ As recomendações cuja preocupação se foca nos tratados fiscais podem ser consultadas no ponto III das páginas 46 a 52 do Relatório.

³⁰⁸ As recomendações cuja preocupação se foca na cooperação internacional com o intuito de combater um planeamento fiscal agressivo podem ser consultadas no ponto IV das páginas 52 a 55.

prejudiciais e a correspondente concretização por parte da coletividade dos países³⁰⁹. Sobre a concorrência fiscal e uma década mais tarde, afirmava Saldanha Sanches que “a concorrência fiscal vai passar ou por oásis fiscais ou, o que é mais difícil mas mais frutuoso, pela tentativa de redução dos custos de cumprimento, o que implica um sistema com suficiente segurança jurídica para que se obtenha a proteção do sujeito passivo em relação ao arbitrio fiscal³¹⁰.” Também esta importância do planeamento fiscal agressivo não passa despercebida no plano BEPS que tem como plano da ação n.º12 o desenvolvimento de recomendações relativas à elaboração de normas em que há uma obrigatoriedade de declaração de transações, esquemas ou estruturas com um carácter agressivo ou abusivo, sustentando-se no intuito de se dar um especial enfoque aos esquemas tributários internacionais onde se procurará definir o conceito de “benefício tributário”.

Suscitado o interesse no seio da doutrina nacional e internacional e a par de uma preocupação das instituições comunitárias na luta contra a *base erosion and profit shifting*, também o TJUE tem vindo há largos anos a pronunciar-se sobre os mais diversos casos situados no planeamento fiscal agressivo. Da leitura de alguns que se consideram relevantes para o estudo desta matéria³¹¹, interessa fazer referência à posição deste tribunal perante a defesa das liberdades fundamentais, devendo todos estes processos anti-abuso, de acordo com a legislação da União Europeia, prosseguir uma conformidade com os princípios fundamentais da não discriminação³¹² e da proporcionalidade e evitar uma restrição desproporcional e injustificável das liberdades fundamentais³¹³. Além desta posição, fundamenta o TJUE que quando uma operação seja levada a cabo com fins exclusivamente fiscais e sem qualquer razão económica válida, não cumpre o teste do “objetivo económico válido”. Para além disso, assume também

³⁰⁹ Importa não esquecer que as formas de planeamento fiscal que se baseiam nas diferentes formas de tributação de figuras idênticas ou semelhantes por parte de jurisdições distintas não são inteiramente controláveis por um só país e isso exige uma concertação e entendimento entre os vários Estados, não sendo fácil conseguir-se um consenso sobre o carácter prejudicial de certos regimes ou sobre a ilicitude de certos comportamentos. Poderíamos convocar aqui as referidas “políticas avançadas de harmonização fiscal” mencionadas por António Carlos dos Santos, mas isso poria em causa as políticas estaduais e fiscais e ainda as diferenças de estruturas económicas dos vários países. Cf. António Carlos dos SANTOS, “Planeamento Fiscal...”, *op. cit.*, pp.68 e 69.

³¹⁰ Cf. José Luís Saldanha SANCHES, “As duas...”, *op. cit.*, p.65.

³¹¹ Sugere-se a consulta dos Acórdãos “Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation”, Processo C-0524/04, de 13 de março de 2007; “Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA”, Processo C-126/10, de 10 de novembro de 2011; “Halifax”, Processo C-255/02, de 21 de fevereiro de 2006; “Danish Cases”, Processos apensos C-116/16 e C-117/16 e “Cadbury Schweppes”, Processo 0196/04, de 12 de setembro de 2006.

³¹² Glória Teixeira afirma que as “quatro liberdades” fundamentais de circulação têm sido a “força motriz” por trás da aplicação do princípio da não discriminação. Cf. Glória TEIXEIRA, *Manual...*, *op. cit.*, p.527.

³¹³ Um exemplo de restrição a uma liberdade fundamental é o que consta, por exemplo, no n.º55 do Acórdão “Cadbury Schweppes”, segundo o qual “para que uma restrição à liberdade de estabelecimento possa ser justificada por motivos de luta contra práticas abusivas, o objectivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objectivo de eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por actividades realizadas no território nacional”.

que, ainda que estas operações sejam motivadas, total ou predominantemente, por efeitos fiscais, a verdade é que é tida sempre em consideração uma motivação comercial ou financeira.

Antes de cessar o foco sobre a relação entre o planeamento fiscal e a liberdade de gestão fiscal, é digno de consideração o regime da transparência fiscal, de forma a averiguar se este é um produto desta liberdade ou se, por outro lado, se posiciona como um regime restritivo e impositivo no momento da escolha da forma da estrutura coletiva. É sabido que, perante o preenchimento dos requisitos presentes ao longo da norma do artigo 6.º do Código do IRC, há uma aplicação automática do regime da transparência fiscal, não dando a oportunidade ao sujeito passivo de optar pelo regime geral, renunciando, numa relação de causa-efeito, àquele. Poderíamos deduzir que não há qualquer margem para planeamento porque ao ser-se sujeito deste regime são os sócios que verão os seus rendimentos ser imputados em IRS. No entanto, e tendo em conta que não há uma disponibilidade dos vários regimes fiscais, escolhendo o sujeito tributário aquele que mais lhe aprover, a verdade é que o planeamento pode ser feito no momento da constituição da estrutura legal da pessoa coletiva.

2. Formas de planeamento

No âmbito do planeamento fiscal caem várias vias através das quais aquele pode ser concretizado e são estes aspetos que podem ser considerados no momento de o sujeito tributário planear fiscalmente aos quais se irá dedicar uma especial e particular análise, tendo presente o regime da transparência fiscal constante do Código do IRC.

2.1. Consideração da carga fiscal na tomada de decisão da estrutura legal da pessoa coletiva ou singular

A autonomia da vontade dos sujeitos materializa-se na atuação e planificação de acordo com aquelas que Joaquim Freitas da Rocha caracteriza como as suas *convicções de gestão*³⁴. E é no exercício da sua liberdade que, no momento da decisão da estrutura legal a adotar para a pessoa, seja coletiva, seja singular, o sujeito passivo opta por escolher uma forma para a constituição da mesma, tendo ao seu dispor uma panóplia de opções que juridicamente enquadradas serão objeto de estudo seguidamente.

³⁴ Cf. Joaquim Freitas da ROCHA, "Direito...", *op. cit.*, pp.1213 e ss.

No exercício das atividades profissionais, há, *a priori*, a possibilidade de o profissional constituir a sua empresa enquanto ente singular, sustentando a sua tributação em sede de IRS, e enquanto ente coletivo, sendo esta tributada em IRC. É sabido que aquele pode exercer a sua atividade de forma individual, optando por não se incorporar num ente coletivo, sendo esta opção um ato de planeamento que implicará um regime de tributação possivelmente diverso daquele que se aplicaria se optasse por exercer a sua atividade por um intermédio de uma sociedade. Este ato planificador remete a atenção para o Código do IRS que prevê, nas suas várias categorias, aquelas nas quais se poderá enquadrar a tributação do profissional.

Concentrando naquela que parece ser mais evidente, a categoria B, esta abrange, de acordo com a norma constante do artigo 3.º, n.º1, b), os rendimentos empresariais e profissionais que se consideram auferidos no exercício de qualquer atividade de prestação de serviços, atuando o profissional de forma independente e, ainda que exista a lista de atividades, constante de Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, já referida ao longo deste trabalho, é importante ter-se presente a existência de muitas outras formas de trabalho independente que traduzem o exercício efetivo de atividades mas que aqui não estão enumeradas. Ora, para evitar a existência de uma lacuna relativa à caracterização de determinada atividade, de forma a considera-la como geradora de rendimentos, traça o legislador a sua definição na norma anteriormente mencionada. Desviando um pouco a atenção sobre a categoria B, faz sentido considerar o facto de um profissional, ainda que atue de forma a inserir a sua tributação nesta categoria, poder optar por ser tributado na categoria A. Esta possibilidade é-lhe conferida pela solução legal constante do artigo 28.º, n.º8 do Código do IRS, ao profissional que preste serviços a uma única entidade, auferindo exclusivamente e através desta os seus rendimentos. No entanto, esta permissão não se estende ao profissional que integre uma sociedade de profissionais transparente, uma vez que lhe é imposto o regime da categoria B pela norma do artigo 20.º.

Mas será a opção pela sujeição à categoria B rentável do ponto de vista fiscal? Coloca-se esta questão porque o profissional assumirá inevitavelmente custos inerentes à sua atividade como é o caso do pagamento de rendas, de material de escritório ou de material necessário ao desempenho da profissão, bem como as contribuições para os regimes de proteção social e, cumulando com esta situação, tenha-se presente o facto de os rendimentos designados *profissionais* (porque decorrem das atividades profissionais expressamente previstas na tabela de atividades) estarem sujeitos a retenção na fonte, à taxa de 25%, prevista no artigo 101.º, n.º1, b). Além disso, importa o facto de esta mesma taxa incidir sobre o rendimento bruto, podendo, em muitas situações, o montante retido ser superior ao rendimento tributável e, é neste sentido que Rui Duarte Morais refere que, além de serem raras as

situações em que o exercício da profissão não envolva uma estrutura empresarial, podemos questionar a constitucionalidade da obrigatoriedade de retenções na fonte nestes casos tendo em conta que, atento o facto de ser provisória esta retenção, a verdade é que pode não corresponder, nem de perto nem de longe, à capacidade contributiva do sujeito passivo, estando este a “hipotecar” o seu rendimento de forma a antecipar o pagamento do imposto³¹⁵. No sentido reverso desta situação, os rendimentos auferidos no seio de uma sociedade de profissionais sujeita ao regime da transparência fiscal não estão, em regra, sujeitos a retenção na fonte, pois esses lucros já foram incluídos na imputação especial prevista no artigo 20.º do Código do IRS, não sendo, desta forma, considerados rendimentos da categoria E, levando esta solução a questionar se é benéfico para o sujeito tributário exercer a sua atividade de forma individual ou prestar os seus serviços por intermédio de uma sociedade.

A esfera de ação do planeador na categoria B não se esgota com o que até então foi referido e a razão deve-se às formas de determinação do rendimento tributável previstas, podendo a sua obtenção ser feita com base na contabilidade ou de acordo com o regime simplificado, tal como sugerido nas alíneas a) e b) do artigo 28.º, n.º1, do código do IRS. Perante esta hipótese, coloca-se a questão de se saber em que medida e como poderá o sujeito tributário planejar fiscalmente escolhendo uma destas formas. Apesar de a regra no nosso sistema fiscal ser o apuramento do lucro de acordo com as regras da contabilidade elencadas no código do IRC^{316/317}, a verdade é que os sujeitos que optem por recorrer a este método de determinação do lucro veem limitada a dedução de certas despesas cujo estudo será desenvolvido no ponto seguinte. Se a tributação deve ser neutra independentemente da forma jurídica que o sujeito escolhe para a sua empresa, é importante entender como é que os profissionais que exercem a sua atividade de forma individual e calculam o seu rendimento com base na contabilidade olham para este impedimento que lhes é traçado.

A par da contabilidade, os sujeitos passivos que não obtiverem um rendimento superior a 200 000 € podem sujeitar-se ao regime de tributação simplificado. Utiliza-se, aqui, o verbo “poder” para reconhecer um direito destes à sujeição a este regime mas, caso não o desejem, e aí estaremos perante um ato de planeamento, uma vez que podem optar pelo regime da contabilidade organizada, como aliás refere o n.º3 do artigo 28.º. Mas o mesmo não acontece se o sujeito passivo ultrapassa o limite de

³¹⁵ O autor revela uma preocupação quanto à forma de tributação dos profissionais e à possibilidade de não se garantir uma justiça fiscal. Cf. Rui Duarte MORAIS, *Sobre...*, *op. cit.*, pp.78 e 79.

³¹⁶ Remissão feita pelo artigo 32.º do Código do IRS.

³¹⁷ Deste regime não resultam somente benefícios e isso é constatado por Rui Duarte Morais quando assinala o facto de convidar, contrariamente ao regime simplificado, à fuga para a evasão fiscal. E isto é assim porque o resultado contabilístico goza de uma presunção de veracidade, sendo esta mesma apenas ilidível mediante prova em contrário feita pela administração fiscal, recaindo sobre si o ónus da prova. Cf. Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos...*, *op. cit.*, p.144.

rendimentos acima referido em dois períodos consecutivos ou se, num só período de exercício, o valor supera em 25% este limite (se o rendimento for superior a 250 000€), estando obrigado, a partir do período de tributação seguinte, a fazer o cálculo de acordo com a contabilidade organizada, não lhe garantindo qualquer direito de opção³¹⁸.

Será a determinação de acordo com o regime simplificado mais eficaz do que aquela que se obtém com base na contabilidade? A verdade é que o recurso às regras do regime simplificado implica, *a priori*, menos gastos uma vez que há uma desnecessidade de manutenção de uma contabilidade organizada, o que, para a maioria das empresas acaba por ser um encargo considerável³¹⁹. Mas, para estabelecer uma comparação de benefícios entre ambos os regimes, é necessário compreender que o regime simplificado se caracteriza por um conjunto de indícios ou presunções feitas com o recurso a coeficientes que presumem os gastos, considerados através de “indicadores objetivos” e que pretendem quantificar o lucro. Os coeficientes, segundo o disposto no artigo 31.º, situam-se num intervalo entre 0,15 e 0,95 e presumem o *rendimento normal das empresas*³²⁰, aquele que se espera que as empresas obtenham operando em condições normais de mercado. Enquadrando o regime naquele que é o objeto central deste trabalho, considere-se a presunção que faz o legislador ao estipular um coeficiente de 0,75 para as despesas dos profissionais que exercem as atividades previstas na tabela de atividades. Tal significa que os gastos fiscalmente relevantes correspondem a 25% do rendimento bruto daqueles profissionais. Mas se se prestar alguma atenção conclui-se que este coeficiente é díspar comparativamente aos restantes dois coeficientes previstos para atividades muito diversas (0,15 para as vendas de mercadorias e produtos, resultando os gastos em 85% do rendimento bruto auferido e 0,35 para os restantes prestadores de serviços, conseguindo-se um peso de 65% dos gastos no rendimento bruto). A verdade é que poderá o profissional ver deduzidas despesas num número inferior àquelas que realmente teve e, com isso, assumir um rendimento líquido que não obteve para proveito próprio, saindo prejudicado na medida em que terá de pagar um imposto que assenta sobre um rendimento que efetivamente não auferiu, mas, por outro lado, pode ver deduzidas despesas em número superior àquelas que efetivamente teve e com isso consegue obter um ganho fiscal.

³¹⁸ Os casos em que é permitida a avaliação indireta estão taxativamente enunciados no artigo 87.º da LGT e, por isso, se diz que a avaliação indireta é excecional.

³¹⁹ As empresas em Portugal estão sujeitas ao cumprimento de um número elevado de obrigações, quer sejam de carácter contabilístico, quer sejam de carácter fiscal e isso provoca um elevado custo para aquelas e, em particular, para os profissionais que exercem a atividade de forma individual bem como para as empresas com uma menor dimensão, sendo estas as que representam a maior fatia do tecido empresarial português.

³²⁰ Sobre a discussão em torno da noção de rendimento normal e de rendimento real das empresas, remeto o seu estudo para o ponto 1.2. do Capítulo 1 deste trabalho.

No entanto, esta regra não se estende à generalidade dos profissionais, pois, apesar de os rendimentos das atividades de profissionais terem o já referido coeficiente de 0,75, o legislador não quis confundir estas atividades com as prestações de serviços efetuadas a sociedades de profissionais e previu, na alínea g), a aplicação do coeficiente de 1 aos rendimentos obtidos pelos sócios das sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal e exclusivamente às sociedades de profissionais. Há uma presunção de que os sócios não têm gastos. E qual a razão de ser deste coeficiente? Tendo em conta que os encargos suportados no exercício da atividade são imputados à sociedade e considerados no cálculo do seu rendimento, nos termos gerais do Código do IRC, então não fará qualquer sentido se permitir que, *a posteriori* e depois de feita a devida subtração, os mesmos gastos sejam deduzidos do rendimento dos sócios. Estar-se-ia aqui perante uma dupla dedução de gastos. A par desta especificidade dos sócios das sociedades de profissionais, também em sede de IRC, as pessoas coletivas sócias das sociedades transparentes se sujeitam a regras distintas ao lhes ser vedada a possibilidade de aplicação do regime simplificado por estarem no domínio de um regime especial, como decreta o artigo 86.º-A, n.º1. Estarão estes sujeitos à determinação do seu lucro de acordo com a contabilidade organizada, sem margem de liberdade de opção.

Postas as opções em sede de avaliação indireta através do regime simplificado e considerando unicamente o profissional, a solução mais apelativa é a da alínea b), que se dirige aos profissionais que exercem as atividades previstas na respetiva tabela e sem intermediação de uma sociedade de profissionais sujeita ao regime da transparência fiscal, porque *a contrario* dos que exercem a sua atividade através daquela sociedade, não há sequer a possibilidade de dedução de quaisquer gastos na sua esfera, excetuando as contribuições obrigatórias já referidas.

Assim, além de ambos os regimes e respetivas características terem influência no momento da escolha da forma de determinação do rendimento tributável, o fator decisivo no momento de planear são as taxas em vigor e, para efeitos de IRS, nos termos do artigo 68.º, a taxa de imposto varia entre 14,50% e 48% do rendimento, respeitando aqui a progressividade imposta pela norma constitucional constante do artigo 104.º, n.º1, à qual se acrescenta a presença da taxa de 25%, correspondente à retenção do imposto que incide sobre os rendimentos dos profissionais que exerçam as já mencionadas atividades, desde que não inseridos na sociedade transparente, no momento em que estes são auferidos, tal como resulta do artigo 101.º, n.º1, b). De outro lado, o rendimento das pessoas coletivas, segundo o artigo 87.º do Código de IRC, está sujeito a uma taxa proporcional de 21% ou uma taxa progressiva de dois escalões, mais concretamente de 17% relativamente aos primeiros 25 000€ e de 21% para os rendimentos superiores, para as PME's. Tenha-se presente esta diferença de taxas muito significativa, já

que os rendimentos das empresas singulares podem ser tributados com uma taxa superior em dobro à taxa a que estão sujeitos os rendimentos das pessoas coletivas, aliando este facto àquele a que refere Casalta Nabais relativamente à discrepância que pode existir quanto ao lucro tributável dos profissionais independentes e ao lucro tributável dos sócios, acabando aquele primeiro por ser tendencialmente superior como resultado de estarem limitados à dedução dos encargos que efetivamente comportam, quando a determinação do rendimento se basear no método indiciário. Por outro lado, determinando-se o lucro de acordo com a contabilidade organizada, e operado a remissão para as regras do IRC, a dedução dos gastos será feita nos mesmos moldes em ambos os impostos e, por isso, não trará grandes divergências.

Percorridas as formas de tributação possíveis para o profissional que exercer a atividade de forma individual, faz sentido traçar trajeto semelhante mas, agora, para o exercício através de uma estrutura societária. No exercício de forma coletiva, são admitidas duas vias: o recurso ao regime geral previsto para o cálculo do IRC e o regime da transparência fiscal³²¹.

Antecedendo a determinação do regime de tributação, considera-se a forma legal pertinente para determinar a base do imposto. Sendo assim, tenha-se em conta para efeitos do exercício da atividade profissional de um sujeito residente em Portugal a intermediação de uma sociedade comercial³²² ou civil sob forma comercial³²³ (ambos os tipos sujeitos passivos de IRC nos termos do artigo 2.º, n.º1, a) do Código do IRC), e ainda civil sob forma civil³²⁴ (sujeito passivo de IRC de acordo com a previsão do artigo 2.º, n.º1, b) e n.º2), com sede ou direção efetiva em território português). Antes de avançar no estudo, é significativo para este ponto a consideração das espécies ou tipos de sociedades admissíveis pelo

³²¹ Tendo sido estudado este último regime de forma sustentada neste trabalho, o intuito será uma análise ao regime geral e a sua imediata comparação com o regime da transparência fiscal, evitando assim repisar conteúdo já trabalhado.

³²² Para que se possa entender melhor o enquadramento e a finalidade da sociedade comercial, o recurso ao artigo 2.º, n.º1 CSC permite saber que esta tem um objeto comercial uma vez que no seu seio são praticados atos de comércio, mediante um tipo ou uma forma comercial. De acordo com Coutinho de Abreu, “[o] objeto social é a atividade económica” que se exerce através da sociedade. Insere ainda, no “domínio da economia”, a “[p]rodução de bens materiais e imateriais ou serviços que exige ou implica o uso e a troca de bens.” Esta atividade económica, nos termos dos artigos 980.º do CC e 11.º, n.º2 do CSC deve ser certa ou determinada e, nos termos do artigo 9.º do CSC, deve estar estatutariamente determinada e especificada. Cf. Jorge Manuel Coutinho de ABREU, *Curso...*, *op. cit.*, pp.25-30; 109-111.

³²³ Quando se caracterizam determinadas sociedades como civis, tal implica que as mesmas tenham por objeto exclusivamente uma atividade não comercial. Importa ter aqui em consideração, enquanto espécie destas sociedades, as que, embora civis, adotam um dos tipos de sociedades comerciais, sendo reguladas pelo CSC, de acordo com o seu n.º4 do artigo 1.º. Apesar de, na sua maioria as sociedades civis, poderem adotar qualquer “tipo societário mercantil”, a verdade é que há exceções como é o caso das sociedades de advogados, como respeita o artigo 213.º, n.º10 do EOA. Uma outra limitação a estas imposta é o impedimento de se constituírem como unipessoais. Cf. Jorge Manuel Coutinho de ABREU, *Curso...*, *op. cit.*, pp.58-62.

³²⁴ Previstas nos artigos 980.º a 1021.º do CC, podemos ter sociedades civis puras ou simples, desprovidas de personalidade jurídica bem como sociedades civis de pleno Direito uma vez que revestem personalidade jurídica e é nesta última categoria que se inserem as sociedades de profissionais sujeitas a associações públicas profissionais. Estas sociedades não têm por objeto a prática de atos de comércio mas tão-só de atos civis, não considerando os atos de mera fruição.

direito português. Uma primeira distinção prende-se com o ramo do direito que as rege, se o direito comercial e, por isso, temos as sociedades comerciais, ou se o direito civil que prevê as sociedades civis. Está-se na presença da primeira espécie societária quando o objeto se cinge à prática de atos de comércio e se adote um dos cinco tipos legalmente previstos (na norma do artigo 1.º, n.º2 do CSC). Quanto às segundas, não tendo estas por objeto a prática de atos de comércio, integram-se, aqui, as sociedades de profissionais liberais para o exercício das respetivas atividades. No entanto, ainda que mantenham a sua natureza civilística, assumindo-se como sociedades civis simples, podem constituir-se sob forma comercial, divergindo a lei a ser-lhes aplicada. Esta breve consideração traz consigo um problema que vinha sendo suscitado até surgir a Lei n.º2/2013 que prevê o regime das associações públicas profissionais, e segundo o qual se questionava se as sociedades de profissionais liberais apenas podiam ser civis sem forma comercial ou se apenas podiam constituir-se sociedades comerciais em nome coletivo. Apesar disso, também se questionava se podiam ser sócios destas sociedades sujeitos que não fossem profissionais das atividades exercidas ou até mesmo se podiam ser pluriprofissionais.

Escolhida a estrutura legal que mais lhe aprouver, o sócio saberá que intrinsecamente àquela corresponde um regime em sede de tributação e é neste âmbito que aquele ainda terá margem de manobra para a escolha do mesmo através da definição da composição da sociedade, isto é, da determinação do número de sócios que a compõem e das atividades ou funções por eles exercidas, não sendo discricionária esta determinação, uma vez que se sujeitam a um conjunto de normas jurídicas, quando as sociedades estejam sujeitas a associações públicas profissionais³²⁵. Apesar de anteriormente se ter desenhado a comparação entre as várias normas³²⁶, faz sentido considerar as hipóteses que pode o sujeito passivo ter em conta aquando da constituição da sociedade.

A partir de 2013 resolveu o legislador o problema ao prever uma liberdade de forma para a constituição das sociedades, no artigo 27.º, n.º2, admitindo-se como sociedades de profissionais as sociedades civis com ou sem forma comercial e as sociedades comerciais³²⁷. Ainda assim, têm de dar os sócios e as estruturas coletivas uma especial atenção ao estatutos que regulam as suas ordens e profissões, isto porque, apesar de prever o legislador um regime geral nas leis já mencionadas, é por

³²⁵ Além dos Estatutos das várias Ordens Profissionais que podem ser consultadas em: <https://www.cnop.pt/ordens-profissionais/> [12/04/2022] e nos sites respetivos, há um cumprimento estrito das Leis n.º2/2013, de 10 de janeiro, e n.º53/2015, de 11 de junho que preveem o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais e o regime jurídico da constituição e funcionamento das sociedades de profissionais que estejam sujeitas a associações públicas profissionais, respetivamente.

³²⁶ Veja-se o ponto 2.1.4 do Capítulo II.

³²⁷ Note-se que, no momento de planejar a estrutura empresarial e na escolha da forma daquela, exige-se um cruzamento de vários ramos do Direito, como é o caso do Direito Comercial, Societário, Civil e Tributário. É, por isso, importante o conhecimento e o recurso a todas estas áreas para que o planeamento consiga a sua eficácia que, para este trabalho, se concretiza na redução ou eliminação da carga fiscal.

elas dada uma permissão de derrogação das suas regras pelos estatutos das associações públicas profissionais. Um relevante caso de derrogação é feito pelo EOA em que, tal como já mencionado na nota n.º325, as sociedades de advogados apenas podem ser sociedades civis, estando impedidas de adotar qualquer forma ou tipo comercial. Além disso, não podem ser unipessoais e pluridisciplinares, exigindo-se o exercício exclusivo da atividade de advocacia.

Para a constituição de sociedades comerciais ou civis de tipo comercial, nos termos do artigo 7.º, n.º2 do CSC, prevê o preceito um número mínimo de dois sócios, salvo determinadas exceções, não estabelecendo esta norma legal o número máximo para qualquer sociedade. Repare-se que nas *sociedades pluripessoais*, pelo menos dois sócios serão “sócios profissionais³²⁸”, como preceituado no artigo 8.º, n.º1 da Lei n.º53/2015. No entanto, não há uma obrigação de serem pessoas singulares, podendo ser sociedades de profissionais que tenha por objeto principal³²⁹ a atividade que se encontra regulada na associação pública profissional a que se encontra sujeita a sociedade que é participada. Além desta abertura dada pelo legislador, é ainda conferida a possibilidade de incorporarem esta sociedade de profissionais sócios não profissionais, desde que o contrato de sociedade não disponha em sentido contrário, tendo, ainda assim, de pertencer aos sócios profissionais a maioria dos direitos de voto.

Somando às disposições anteriormente referidas, a opção entre o regime geral de IRC e o regime especial da transparência fiscal depende do preenchimento dos pressupostos já aqui estudados³³⁰, prevendo-se ainda um outro conjunto de situações, em sede da transparência fiscal, que dará ao sócio a possibilidade de ser abrangido por aquele. Tome-se em atenção que se os requisitos de constituição das sociedades de profissionais resultantes do artigo 6.º, n.º4, alínea a) e subalíneas 1) e 2) estiverem preenchidos há, de imediato³³¹, uma obrigatoriedade de sujeição a esse regime. O planeamento pode ser feito *a priori*, no momento da constituição da mesma, optando por compor a estrutura societária de forma a ser tributado ou não desta forma ou durante a vida daquela. Mas também pode ser feito *a posteriori*, tendo em conta que a tributação de acordo com o regime da transparência fiscal se baseia no

³²⁸ Designam-se desta forma os sócios que detenham participações sociais em determinada sociedade e naquela prestem os serviços profissionais que estão incluídos no objeto principal. Esta definição consta do artigo 3.º, alínea e) da Lei n.º53/2015.

³²⁹ Permite o legislador, na norma do artigo 27.º, n.º1 da Lei n.º2/2013 e do artigo 7º da Lei 53/2015, que as sociedade de profissionais exerçam, para além do objeto principal, outras atividades, estejam elas sujeitas ou não a outras associações públicas profissionais.

³³⁰ Veja-se o ponto 2.1.4. do Capítulo II.

³³¹ A referência à palavra *imediato* não significa que a sujeição se cinge ao dia em que a composição da sociedade ou a proveniência e o peso dos rendimentos justifiquem a aplicação do regime. O momento da comprovação dos pressupostos para a qualificação de uma sociedade como de profissionais corresponde ao último dia do período de tributação. Assim, se em 31 de dezembro do ano em causa a sociedade reunir os requisitos para ser enquadrada no regime da transparência fiscal, este regime aplica-se a todo o exercício.

exercício decorrido, podendo, por isso, a sociedade modificar a sua estrutura ao longo da sua vida, variando o regime de tributação a lhe ser aplicável.

2.2. Dedução dos gastos e perdas

Repare-se que “[sempre] que as relações entre a contabilidade comercial e a contabilidade fiscal sigam o modelo de dependência parcial do direito fiscal face ao direito contabilístico [...] se verifica uma não coincidência total entre os rendimentos e os gastos num e noutro domínio.³³²”.

A situação de desfasamento que mais se evidencia entre o direito contabilístico e o direito fiscal é a dos gastos contabilísticos que não considerados gastos fiscais. Na dedução das despesas referidas no ponto anterior e que são relativas ao momento em que o profissional opta por calcular o rendimento resultante da sua atividade exercida de forma independente, de acordo com a contabilidade organizada, há uma limitação da dedutibilidade de encargos que se assumem, na maior parte das vezes, como essenciais ao desenvolvimento da atividade. Encontram-se neste leque as prestações efetuadas a título de ajudas de custo, da utilização de viatura própria ainda que seja para o exercício da atividade³³³, bem como a atribuição de subsídios de refeição, sobrepondo-se, quanto à sua relevância, as remunerações do empresário. Ora, perante esta restrição fundamentada numa possível confusão que poderá existir entre as despesas pessoais e aquelas que são tidas no exercício da atividade, deve o sujeito tributário analisar e compreender se a solução de determinação do rendimento que lhe garante um menor peso fiscal é a contabilidade organizada prevista no Código do IRS. Isto é assim porque se se fizer um paralelo com o cálculo do rendimento no âmbito societário, a possibilidade de consideração fiscal dos custos que a sociedade efetivamente suportou não se assume tão restrita, como comprova a norma do artigo 23.º do Código do IRC, com a epígrafe “gastos e perdas”, onde faz sentido mencionar o direito a deduzir os gastos de natureza administrativa previstos na alínea d), que incluem as ajudas de custo e as despesas com transportes.

Aliás, tenha-se em conta que a remuneração do sócio, considerada rendimento da categoria A, acaba muitas vezes por não ser objeto de tributação devido à previsão da dedução específica de 4104€ prevista no artigo 25.º, n.º1, alínea a) do correspondente Código do IRS. E, portanto, sendo esta dedução

³³² José Casalta NABAIS, *Introdução...*, op. cit., p.153.

³³³ Apesar disso, o n.º2 da mesma norma remete para a Portaria n.º1041/2001, de 28 de agosto, que admite a dedutibilidade dos custos relativos a um veículo automóvel por sujeito passivo e por cada trabalhador ao seu serviço. O diploma legal pode ser consultado em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/1041-2001-517217> [8/04/2022].

específica aplicável só uma vez por cada sujeito passivo, até à concorrência dos rendimentos daquela natureza, tal implica que caso o sujeito passivo já tenha outros rendimentos da categoria A, poderá já ter esgotado na totalidade o montante daquela dedução. A par disso e a respeito da exclusão das remunerações dos titulares de rendimentos da categoria B dos gastos dedutíveis do lucro tributável das empresas singulares, constituindo aqueles gastos contabilísticos, há um paralelismo quanto à natureza dos rendimentos, que se concretiza quando se assumem os rendimentos auferidos na categoria A como gastos fiscais³³⁴. E é aqui que se nota a diferença entre a dedutibilidade de um gasto que se assume como considerável para a empresa, operando esta dedução no momento do cálculo do IRC, a par de um regime de tributação que não assume a remuneração do sócio como um gasto da atividade e, por isso, não admite a sua dedução³³⁵. Nesta linha de pensamento, Casalta Nabais acrescenta que, no que diz respeito às empresas singulares, temos uma “dupla lista de gastos não dedutíveis para efeitos fiscais³³⁶”, pois além de não constituírem gastos fiscais os gastos contabilísticos preceituados no artigo 33.º do Código do IRS, há um conjunto de gastos contabilísticos previstos não dedutíveis para as empresas coletivas mas cuja regra se estende às empresas singulares por força do artigo 32.º do Código do IRS.

Fazendo um breve percurso sobre o cálculo do rendimento coletável baseado na contabilidade, em sede da categoria B de IRS e confrontando com o regime geral de IRC, o cálculo deste imposto último tem em consideração a soma do resultado líquido do período, conseguido através da subtração dos gastos ou encargos³³⁷ aos rendimentos e ainda as variações positivas e negativas que se verificaram naquele exercício. Para aqui importam os gastos a serem deduzidos, previstos no já mencionado artigo 23.º do Código do IRC que permite, como sua regra geral do n.º1, uma subtração dos custos que foram essenciais à obtenção ou garantia dos rendimentos³³⁸, desde que incorridos no exclusivo interesse do

³³⁴ Os gastos ou encargos não dedutíveis são aqueles que sendo aceites como um encargo contabilístico, não o são enquanto encargo fiscal e, por isso, devem ser acrescidos à matéria coletável. Partilham a mesma identidade as normas do artigo 33.º do Código do IRS que prevê estes encargos e do artigo 23.º-A do Código do IRC.

³³⁵ Estes fatores e outros tantos são considerados por vários autores que fazem o estudo da constituição jurídica de sociedades nas pequenas e médias empresas, considerando qual a solução fiscalmente mais vantajosa, comparativamente com o regime do empresário em nome individual. Cf. Paulo CALDEIRA, Ana Clara BORREGO, José de Campos AMORIM, “Gestão fiscal nas pequenas empresas e a importância da forma jurídica: a opção entre ENI e sociedades por quotas”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Número 3, Ano 9, pp.81-109.

³³⁶ José Casalta NABAIS, *Introdução...*, *op. cit.*, p.154.

³³⁷ De acordo com o TC, no Acórdão n.º464/2021, de 9 de julho de 2021, “As regras que definem os custos ou perdas a considerar e a desconsiderar para efeitos de apuramento da matéria coletável constituem, na verdade, um claro exemplo da complexidade inerente à modelação do lucro tributável em IRC.” O órgão jurisdicional acrescenta ainda que a regra que melhor exprime a vinculação ao princípio da tributação do rendimento real, entendido como rendimento líquido, é a de que concorrem para a determinação do lucro tributável os gastos e perdas que o sujeito passivo precisou de suportar para a obtenção daqueles rendimentos, apesar de esse preceito coexistir com um elenco de encargos que, embora efetivos, não podem ser considerados para efeitos de apuramento do lucro tributável.

³³⁸ Quanto à averiguação da indispensabilidade do custo, seguem a doutrina e a jurisprudência a orientação de que a AT não pode sindicar a oportunidade das decisões de gestão económica da empresa, uma vez que poderá aquela atentar contra a liberdade de atuação da entidade. O STA, no

sujeito passivo (e não de terceiros), bem como o seguinte número que estabelece determinadas categorias de gastos, como são os encargos que dizem respeito à produção ou aquisição de bens ou serviços, e ainda os de natureza financeira e administrativa e ainda as depreciações, amortizações e perdas por imparidade. Avaliados os tipos de encargos aqui considerados, faz sentido cotejar com a norma do artigo 33.º do Código do IRS que restringe o âmbito de deduções a um conjunto de encargos, alguns cruciais para a prestação de serviços do profissional.

Sendo assim, à primeira vista e considerando os encargos que o sujeito tributário poderá ter em conta no momento de calcular o seu rendimento anual, é mais benéfica a opção de constituir uma estrutura empresarial e poder operar as devidas deduções. E tome-se em atenção que, apesar de serem tributados de acordo com as regras da categoria B, aos sócios abrangidos pelo regime da transparência fiscal, por intermediação da sociedade, não se estendem estas limitações, isto porque, irá beneficiar a sociedade transparente do cálculo do rendimento de acordo com o regime geral de IRC gozando da possibilidade de dedução dos gastos e, só depois, no momento de imputar os rendimentos da empresa aos sócios é que se traça o caminho no campo do rendimento sobre as pessoas singulares³³⁹. Acrescenta-se ainda a possibilidade de estes sócios, *a contrario* do profissional que exerce a atividade de forma individual, poderem deduzir as contribuições obrigatórias para o regime de proteção social. Sendo esta a solução e não preceituando a norma referente à contabilidade no mesmo sentido, presume-se que o profissional individual não o poderá fazer, ainda que, tal como os restantes profissionais, sobre ele impenda esta obrigatoriedade de contribuição. E considere-se que negligenciar esta possibilidade de dedução pode não ser a melhor opção do legislador, tendo em conta os consideráveis valores das contribuições mensais dos profissionais para as várias as várias ordens profissionais e do peso que estas representam no rendimento anual.

Sendo os custos emergentes do cumprimento das regras tributárias uma preocupação, foi introduzido pelo legislador no Código do IRC um regime simplificado de tributação que, à semelhança do que foi visto no rendimento das pessoas singulares, pretende simplificar o cumprimento das obrigações fiscais. Uma das características deste regime, previsto nos artigos 86.º-A e 86.º-B, é a possibilidade de serem os próprios sujeitos passivos a optar pela sua aplicação, desde que

Acórdão referente ao Processo n.º779/12, de 24 de setembro de 2014, entende que “[um] custo será fiscalmente aceite caso [...] seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros e a AT apenas pode desconsiderar como custos fiscais os que não se inscrevem no âmbito da atividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios.”. O Acórdão pode ser consultado em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6c3dfbcbec2b7f7f80257d5f005091ec?OpenDocument> [3/06/2022].

³³⁹ Excepciona-se da possibilidade de dedução um regime que é partilhado com a contabilidade organizada em sede de IRS e previsto na Portaria n.º1041/2001, de 28 de agosto que estipula que, na matéria coletável das sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, são fixados limites inerentes aos encargos com a utilização de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas afetas ao exercício da atividade.

cumulativamente preenchem as condições previstas nas várias alíneas do n.º1 do artigo 86.º-A, manifestando essa sua vontade. Ainda que a convocação do regime necessite da decisão do sujeito tributário, a sua permanência está dependente da verificação dos requisitos, cessando a sua aplicação assim que falhar o preenchimento de algum. Este regime representa, no essencial, o mesmo em ambos os impostos sobre o rendimento, fazendo todo o sentido, pois a tributação deve, sempre que possível, ser neutra relativamente à forma jurídica sob a qual é prosseguida uma atividade.

No momento de o contribuinte ou sujeito planeador tomar a sua opção deve colocar várias questões, entre as quais, se os indicadores objetivos que ancoram o regime simplificado beneficiam ou prejudicam, tendo em conta a sua atividade normal e o rendimento que dela advém ou se é preferível recorrer aos elementos das contabilidade para determinar o rendimento tributável e ainda se, perante uma presunção legal dos custos, aceitando como reais os proveitos apurados pelo contribuinte, pode o contribuinte produzir prova em contrário, demonstrando que não teve o rendimento que é presumido ou até mesmo que não teve lucro mas sim prejuízo³⁴⁰.

Por último, nesta matéria em que o foco são as despesas, assumindo que há uma partilha de disciplina entre ambos os impostos que incidem sobre o rendimento e tendo em consideração o peso que estas assumem e têm assumido na tributação “de todo anómala”³⁴¹ sobre as empresas, é imprescindível abordar as *tributações autónomas*. A disciplina das tributações autónomas encontra-se prevista nas normas dos artigos 73.º do Código do IRS e 88.º do Código do IRC e, tal como a designação o demonstra, opera-se uma tributação autónoma do rendimento dos sujeitos tributários. Embora no quadro do imposto sobre as pessoas coletivas, as taxas se apliquem às despesas efetuadas por todas elas, o mesmo não acontece no imposto sobre as pessoas singulares pois, tal como versado no n.º1 do artigo 73.º, estão apenas obrigados os contribuintes da categoria B cujo rendimento tributável deva ser apurado a partir de uma contabilidade organizada. Veem estes prevista uma lista mais reduzida, limitando a tributação à taxa de 50% as despesas não documentadas³⁴² e ainda os encargos dedutíveis respeitantes a despesas de representação, onde se incluem as ajudas de custo (n.º4), e as despesas

³⁴⁰ Edward Poll, autor americano, aborda três estratégias valiosas no planeamento fiscal. Uma delas é a compra de equipamentos que permite amortizar ou deduzir uma parcela do custo da compra no ano da mesma e nos anos seguintes, mediante vários critérios. De facto, esta situação encontra-se prevista na legislação portuguesa, em específico, nos artigos 29.º e ss. do Código do IRC. Faz ainda referência ao diferimento do rendimento em que se pretende um adiamento deste para o exercício seguinte, bem como a aceleração de deduções, efetuando-as antecipadamente, até ao fim de determinado exercício. Cf. Edward POLL, “Tax Planning”, *The Business Of Law*, Spring 1996, pp.58-59.

³⁴¹ Expressão utilizada por Casalta Nabais que a justifica com o facto de esta tributação incidir sobre despesas que são realizadas pelas empresas e que não têm qualquer relação com o rendimento empresarial. Cf. José Casalta NABAIS, *Introdução...*, *op. cit.*, p.157.

³⁴² A solução é idêntica para os sujeitos passivos de IRC, como respeita o artigo 88.º, n.º1, mas será elevada até à taxa de 70% nos casos em que estas sejam efetuadas por sujeitos passivos de IRC isentos, de forma parcial ou total, ou que não exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola. Esta elevação da taxa justifica-se pelo facto de os sujeitos passivos estarem isentos de IRC.

relativas a automóveis ligeiros de passageiros ou mistos, variando a taxa a aplicar entre 10% e 20%. A pesada tributação das despesas não documentadas deve-se à falta de documentação que possa fundamentar o gasto ou identificar os beneficiários do mesmo, solução esta que prossegue a finalidade das tributações autónomas que, de acordo com a doutrina³⁴³ e a jurisprudência³⁴⁴, visam evitar a vantagem fiscal que daí resulta para o sujeito passivo, impedindo dessa forma que ele utilize bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis, reportando a despesas cujo regime fiscal é difícil de discernir por se encontrarem numa "zona de interseção da esfera privada e da esfera empresarial", e prevenindo e evitando que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição oculta de lucros ou atribuam rendimentos que poderão não ser tributados na esfera dos respetivos beneficiários, tendo como fim último o combate à fraude e à evasão fiscais³⁴⁵. Tanto é que a tributação autónoma, ainda que seja liquidada conjuntamente com o IRC para efeitos de cobrança, não incide sobre o lucro da empresa mas sobre os gastos que, em si, constituem novos factos tributários, tendo uma diferente base de incidência e sujeição a taxas específicas existindo, por isso, uma diferença material entre a tributação autónoma e a tributação em IRS e IRC. Posto isto, não sendo estas despesas consideradas gastos, não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, como resulta do artigo 23.º-A, n.º1, a).

Apesar de, do meu ponto de vista, se justificar a tributação autónoma das despesas não documentadas com o intuito de desincentivar que a sua realização possa ter um efeito negativo de repercussão na receita fiscal e de reduzir artificialmente a própria capacidade contributiva da empresa, a verdade é que a tributação autónoma de ajudas de custo, despesas de representação e viaturas ligeiras pode suscitar alguma controvérsia. Antes de avançar para a discussão, faz sentido recordar que, apesar de em sede de IRS, a tributação destas variar entre os 10% e 20%, dependendo de o valor de aquisição da viatura ser igual ou superior a 20.000€, pelo contrário, em sede de IRC, a taxa de tributação autónoma das viaturas ligeiras varia entre 10% e 35%, como conferido pelas alíneas a) a c) do n.º1 do artigo 88.º. Por outro lado, garante-se uma igualdade na tributação do IRC relativamente à categoria B, uma vez que sobre as despesas de representação incide uma taxa de 10%, taxa esta que é reduzida em metade no caso de encargos que são suportados enquanto ajudas de custo.

³⁴³ Seguem esta fundamentação, entre outros autores, Rui Duarte Morais e Saldanha Sanches. Cf. José Luís Saldanha SANCHES, *Manual...*, *op. cit.*, p.407; Rui Duarte MORAIS, *Sobre...*, *op. cit.*, p.173.

³⁴⁴ O Tribunal Constitucional sustenta a *ratio legis* das tributações autónomas com a enunciação dos motivos referidos e que podem ser consultados no Acórdão n.º197/2016, de 12 de maio, disponível em: <https://files.dre.pt/2s/2016/05/099000000/1605616061.pdf> [26/04/2022].

³⁴⁵ É por constituírem factos tributários de obrigação única que uma lei nova só deve ser aplicada a factos tributários que ocorram após a sua entrada em vigor e não desde o início do ano em curso, ainda que dentro do período fiscal, sob pena de ser retroativa e, por isso, inconstitucional.

E a verdade é que o sujeito passivo ao consultar a norma que determina os gastos que são dedutíveis para a determinação do lucro tributável, constante do artigo 23.º, retira a conclusão sobre o direito à dedutibilidade de encargos relativos às remunerações obtidas a título de ajudas de custo e aos transportes, enquanto despesa essencial para a obtenção do rendimento e para a distribuição ou venda, bem como as respetivas depreciações e amortizações. Os gastos são fiscalmente aceites, mas não há uma total margem de liberdade, restringindo-se a determinados limites. Esta solução segue a pretensão do legislador de tributar “por via indireta” a vantagem que a utilização das viaturas pode resultar para terceiros pois, como é sabido, muitas viaturas são utilizadas para além do horário laboral e para além das finalidades para as quais aquelas foram adquiridas, satisfazendo proveitos próprios e pessoais dos gerentes, funcionários, etc. No entanto, há a possibilidade de se escusarem desta tributação se estas vantagens forem tributadas na esfera daqueles, considerando-se rendimento de trabalho dependente aquele que resulta da utilização pessoal de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, desde que exista um acordo escrito quanto à sua utilização. Esta previsão garante uma forma de planeamento fiscal, podendo optar o sujeito tributário por se sujeitar a uma tributação autónoma das despesas relativas à utilização destas viaturas, de acordo com o artigo 88.º, n.º3 e 7 ou recorrer à remissão do artigo 88.º, n.º6, b) do Código do IRC para o artigo 2.º, n.º3, alínea b), n.º9) do Código do IRS e tributar como rendimento de trabalho dependente do respetivo beneficiário.

Pretende o legislador com este mecanismo da tributação autónoma estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal. Tanto é assim que, em 2010, aditou um preceito (refira-se à norma constante do n.º14) que prevê a elevação em 10% das taxas de tributação autónoma relativamente aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários abrangidos pela norma do artigo 88.º. Ora, se isto é assim, acompanho a posição do Tribunal Constitucional que argumenta o facto de esta medida desmotivar uma prática que poderá, além de envolver situações de menor transparência fiscal, afetar negativamente a receita fiscal uma vez que as empresas irão reduzir ao máximo este tipo de encargos, de forma a não serem onerados com uma tributação adicional³⁴⁶. E é sobre esta tributação que, junto dos tribunais, se tem questionado muitas vezes, sobre a concordância e constitucionalidade deste regime de tributação autónoma em relação aos princípios já estudados neste trabalho, da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real³⁴⁷. Esclareça-se, desde já, que a tributação

³⁴⁶ A posição consta do Acórdão n.º197/2016, de 12 de maio.

³⁴⁷ Veja-se os Acórdãos do TC, n.º150/12, de 20 de junho, 187/2013, de 22 de abril e 197/2016, de 12 de maio e do STA, Processo n.º0772/12, de 12 de abril de 2012.

aqui em causa nada tem que ver com a tributação do rendimento e com os lucros imputáveis ao exercício económico da empresa, uma vez que, constituindo factos tributários autónomos estão sujeitos a uma taxa pré-determinada e independente do volume de negócios da empresa. Mas tal não significa que não tenha em conta a capacidade contributiva nem o rendimento que realmente a empresa obteve, uma vez que esta imposição fiscal não interfere na forma de determinar o rendimento empresarial mas pretende saber se a empresa revela efetivamente disponibilidade financeira para suportar as despesas tipificadas na lei. Deverá então o contribuinte estar em condições de suportar um encargo fiscal adicional relativamente a esses mesmos gastos e que se destina a compensar a vantagem fiscal que resulta da redução da matéria coletável por efeito da realização dessas despesas, apesar de, como já referido anteriormente, mesmo com um prejuízo fiscal sujeitos tributários suportarem despesas e encargos que, de acordo com o seu resultado tributável, não terão capacidade para os sustentar.

Finalizando o estudo desta forma de tributação, assume-se haver mais uma opção de planeamento fiscal no n.º16, da norma referente às tributações autónomas em IRC, e nos n.ºs 1 e 8 do artigo 73.º do Código do IRS, ao prever o legislador que não há uma imposição das taxas de tributação autónoma quando seja aplicável o regime simplificado, quer às pessoas singulares, quer às pessoas coletivas, excetuando-se a tributação das despesas não documentadas e os encargos relativos a viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias. Se será benéfica a opção pelo regime simplificado tendo em conta a não aplicação das taxas de tributação autónoma, irá aquela depender dos encargos suportados pelo contribuinte. Se o são num considerável número e se esses mesmos se encontram previstos na lista exaustiva das despesas tributadas autonomamente, então poderá conseguir-se uma poupança fiscal de forma a ser tributado apenas de acordo com a taxa geral, não se convocando a aplicação de taxas adicionais.

Estão aqui previstas e garantidas soluções que, tendo em conta os gastos e a possibilidade da sua dedução, pode o profissional optar.

2.3. Dedução dos prejuízos fiscais

A convocação do estudo sobre os prejuízos fiscais e a possibilidade da sua dedução justifica-se por a esta se poder recorrer em sede de planeamento fiscal e faz prova disso o diploma legal que estabelece a obrigação de comunicação à AT de determinados mecanismos com relevância fiscal enquadrar no conceito de vantagem fiscal a utilização de prejuízos fiscais. No âmbito da determinação da matéria coletável, a dedução concretiza-se quando, ao lucro tributável são subtraídos os correspondentes

prejuízos fiscais, como referido no artigo 15.º, n.º1, alínea a), 1) do Código do IRC. E de forma a entender aquilo que realmente se está a deduzir, refira-se a noção de *prejuízo fiscal* como o saldo negativo obtido do cálculo entre os ganhos e as demais variações patrimoniais positivas e as perdas e as demais variações patrimoniais negativas.

De acordo com a jurisprudência do STA, em princípio, um prejuízo fiscal é o corolário da periodização do lucro tributável, isto porque, “constitui uma mera consequência da particular extensão temporal do período por referência ao qual se determina a obrigação de imposto³⁴⁸”. De facto, a atividade das empresas é continuada, ainda que exista a necessidade de, artificialmente, a cindir, calculando-se os resultados em relação a cada exercício³⁴⁹. Porém e como refere Rui Duarte Morais, a lei fiscal não deve ignorar a realidade, que impõe a solidariedade entre os vários exercícios, não podendo, por isso, exigir imposto relativamente aos anos em que haja lucro e, pura e simplesmente, ignorar aqueles em que haja prejuízo³⁵⁰. E foi ao ter em consideração esta situação de fragilidade das empresas que o legislador previu, no preceito do artigo 52.º, n.º1, o *princípio da dedução dos prejuízos fiscais*, garantindo ao sujeito tributário a possibilidade de reporte dos mesmos, direito que é conseguido através da subtração do resultado negativo ao lucro tributável dos exercícios seguintes para efeitos de pagamento de imposto, limitando-se a um máximo de cinco^{351/352}.

Quanto ao modo de operação da referida dedução, é relevante ter em conta que, se no período seguinte à obtenção do prejuízo³⁵³, o sujeito tributário auferir lucro, pode compensar o prejuízo de forma

³⁴⁸ É possível fazer a leitura desta e de outras proposições no Acórdão do STA, referente ao Processo n.º 0688/11.7BECBR, de 3 de junho de 2020, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/75df57300c59113c8025857e0030a646?OpenDocument&ExpandSection=1> [03/05/2022].

³⁴⁹ Assume-se como relevante no apuramento do lucro tributável o *princípio da continuidade* que traduz a ideia de as demonstrações financeiras e a respetiva contabilidade da empresa serem preparadas considerando que aquela continuará a operar num futuro previsível. Não tem a entidade a intenção de reduzir o nível das suas operações. Cf. José Casalta NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, p.538.

³⁵⁰ Cf. Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos...*, *op. cit.*, p.140.

³⁵¹ Se se estiver na presença de uma PME, há uma extensão temporal para os doze períodos de tributação posteriores, como referido na parte final do n.º1 do artigo 52.º. Esta extensão temporal justifica-se na medida em que em determinados setores de atividade os gastos de início de atividade são extremamente elevados, podendo levar vários anos até que a empresa consiga obter lucros.

³⁵² Sendo este prazo imperativo de acordo com a previsão normativa, atendendo à situação pandémica mundial, o Orçamento de Estado suplementar para 2020 veio introduzir modificações relevantes quanto à questão dos prejuízos fiscais, criando um regime especial de dedução dos prejuízos que venham a ser apurados no período de tributação de 2020 e 2021, através do aumento do seu prazo de reporte para 12 anos, independente de se tratar ou não de uma PME. A alteração consta do artigo 11.º, n.º1 da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho e pode ser consultada em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/27-a-2020-138762310> [04/05/2022]. Este mesmo prazo de 12 anos vigorava como regra geral até março de 2016.

³⁵³ Na generalidade dos ordenamentos o reporte opera para a frente (*carryforward*), permitindo-se a dedução em exercícios futuros, apesar de alguns sistemas fiscais admitirem o reporte para trás (*carryback*), em que o Estado devolve o imposto pago em excesso em exercícios anteriores. Esta é a solução adotada em França e na Alemanha.

integral nesse ano mas desde que não exceda em 70%^{354/355} o respetivo lucro tributável, isto é, têm de ficar isentos de dedução 30% do lucro desse período. Decorridos os exercícios subsequentes, dentro do referido limite temporal, findo o qual os prejuízos ainda não compensados não poderão mais ser deduzidos, perde-se o benefício fiscal respetivo. Além dos limites temporais e quantitativos aqui impostos³⁵⁶, as restrições também têm caráter pessoal, reclamando-se uma identidade jurídica quanto à sociedade ao exigir que apenas esta possa reportar os prejuízos unicamente aos lucros que obteve. Caso disso são as sociedades transparentes, tal como referido com o n.º7 do artigo 52.º. Ou seja, não podem os prejuízos fiscais serem subtraídos nem reportados na esfera dos sócios, ao contrário dos agrupamentos complementares de empresas (ACE) ou dos agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE), em que a imputação é sempre feita aos sócios.

Mas a questão que realmente se impõe versa sobre a faculdade de todos os regimes de determinação reportarem os prejuízos ou, pelo contrário, se restringir a determinadas situações e ainda quanto à sua extensão ao rendimento das pessoas singulares, quando a atividade se exerça a título individual.

Começando pela última hipótese e retomando o estudo comparativo entre o IRC e o IRS que tem vindo a ser feito, faz-se notar que a dedução de prejuízos é muito semelhante em ambos os impostos, isto porque, operando a remissão do artigo 32.º do Código do IRS para as regras do Código do IRC, na determinação da matéria coletável com base na contabilidade organizada, há uma coincidência de soluções legais em ambos os regimes, vendo os empresários em nome individual e os profissionais liberais serem aplicados os prazos e os limites de dedução dos prejuízos fiscais previstos no artigo 52.º. E daqui se retira que há aqui uma neutralidade conseguida através da previsão da mesma solução legal, não assumindo um determinante peso na decisão económica do sujeito tributário. Por outro lado e quando o cálculo do lucro tributável é feito através do recurso a métodos indiciários, apesar de a solução em ambos os impostos ser semelhante, o mesmo não se verifica relativamente à determinação com base na contabilidade. A regra que consta do n.º3 do artigo 52.º restringe a possibilidade de deduzir os prejuízos fiscais quando o apuramento do lucro se sustente em métodos indiretos, não impedindo a pessoa coletiva de fazer o respetivo reporte mas desde que o mesmo não seja feito nos exercícios em

³⁵⁴ À semelhança do alargamento do número de anos em que é possível reportar os prejuízos fiscais, também o limite de limite de 70% para dedução ao lucro tributável é elevado em 10 pontos percentuais, quando a diferença resulte da dedução de prejuízos fiscais apurados nos períodos de tributação de 2020 e 2021.

³⁵⁵ Até 2012, podia-se reportar prejuízos até ao montante do lucro do exercício. Entre 2012 e 2013, houve um limite desse reporte até 75%. Após 2014 e até ao momento, o limite é de 70%.

³⁵⁶ Para Glória Teixeira, o reporte para a frente deveria ser ilimitado, atendendo às circunstâncias de início de atividade das pequenas empresas e a opção de reporte para o passado deveria ser permitida, caso as circunstâncias da empresa o justificassem. Cf. Glória TEIXEIRA, *Manual...*, op. cit., p.85.

que tenha havido recurso a esta forma de avaliação, reduzindo o período máximo de reporte unicamente aos anos em que a matéria foi obtida por métodos diretos. Esta solução legislativa tem, para Saldanha Sanches, carácter sancionatório, uma vez que, além de restringir ao sujeito passivo a aplicação de um benefício fiscal, não são tidas em consideração as circunstâncias de cada caso em concreto³⁵⁷. Ainda assim, o legislador mantém esta norma legal, impedindo a dedução de prejuízos anteriores em períodos cuja matéria coletável tenha sido determinada através de métodos indiretos.

Diferente é saber se, tendo sido apurado um resultado fiscal negativo com recurso a métodos indiretos, esse prejuízo pode ou não ser reportado para os exercícios seguintes, em períodos em que a determinação se faça de acordo com base na contabilidade. Quer a doutrina, quer a jurisprudência preconizam a mesma resposta de acordo com a qual, ainda que em exercícios com lucros praticados segundo métodos indiciários os prejuízos não sejam dedutíveis, “[p]odê-lo-ão ser em exercícios posteriores, calculados segundo os métodos normais, se não tiver havido preclusão temporal deste direito, não havendo razões para deles dissentir.”³⁵⁸. A expressão do n.º1 do artigo 52.º “[p]rejuízos apurados [...] nos termos das disposições anteriores», não significa que só os prejuízos apurados na base da contabilidade do sujeito passivo são dedutíveis. Deve ser entendida como uma referência global ao conjunto normativo que o Código dedica à incidência do imposto. Posto isto, o artigo 52.º, n.º 3 não proíbe que, num exercício em que o lucro tributável é apurado a partir da contabilidade do sujeito passivo, sejam deduzidas perdas de anos anteriores, ainda que apuradas por métodos indiciários, desde que respeitado o limite de tempo nele fixado.

Em síntese, planeando o sujeito passivo fiscal a sua empresa deverá este considerar que, quanto à dedução dos prejuízos fiscais e tomando apenas este fator em conta, a solução garantirá neutralidade se pretender constituir-se como um empresário individual ou uma empresa coletiva pois, tal como observado anteriormente, o regime a aplicar é o mesmo. Pelo contrário, deverá este ter em atenção à forma de determinação do rendimento, se pela contabilidade organizada e aí usufruirá do direito ao reporte, se pelo regime simplificado e aí este direito é-lhe negado, excetuando, claro está, os prejuízos que foram resultado de exercícios em que a determinação se sustentou neste método indireto, quando no período de dedução a determinação da matéria coletável se faça de acordo com a contabilidade organizada.

³⁵⁷ Cf. Saldanha Sanches, “A Quantificação da Obrigação Tributária; Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação administrativa”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 173, Lisboa, 1995, pp.454 e ss. *apud* Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos...*, *op. cit.*, p.141.

³⁵⁸ Esta é uma orientação jurisprudencial firme, consolidada e unânime que pode ser consultada em vários acórdãos, entre os quais, os Acórdãos do STA referentes aos Processos n.º0369/14.OBELLE 01043/17, de 28 de novembro de 2018 e 017/16, de 31 de maio de 2017.

Dirigindo o enfoque para as sociedades de profissionais, releva aqui, sobretudo, o facto de poderem ser deduzidos prejuízos unicamente na esfera da sociedade e nunca dos sócios, independentemente de estes serem pessoas individuais ou coletivas, e o facto de que estas não verão a sua matéria coletável ser determinada de acordo com o regime simplificado porque tal lhes é vedado pela letra da lei quando a norma do artigo 86.º-A, n.º1 refere “Podem optar pelo regime simplificado [...] os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação [...]”. Sendo assim, não há qualquer interdição à possibilidade de as sociedades de profissionais poderem reportar os seus prejuízos fiscais.

2.4. Tributação dos dividendos

Tendo anteriormente abordado os dividendos, a sua imputação e distribuição no âmbito das sociedades de profissionais³⁵⁹, será agora feita uma abordagem sobre a sua tributação, quer do empresário em nome individual, quer do empresário em nome coletivo.

Na presença de atos ou contratos que geram *rendimentos de capitais*, fará sentido convocar o exemplo legal constante do artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, alínea h) do Código do IRS, que considera os lucros e as reservas que são colocados à disposição dos associados ou titulares como frutos e vantagens económicas que procedem de elementos patrimoniais, bens ou situações jurídicas.

Ora, é importante trazer à discussão a situação dos sócios que exercem a sua atividade, prevista na tabela de atividades, em nome individual, tendo em conta que é inexistente a estrutura empresarial e, em específico, a assembleia geral a quem cabe a decisão da distribuição dos lucros. Neste caso, alude-se ao *princípio da atração*, regente da categoria B, de acordo com o qual esta integra os rendimentos de várias categorias, entre as quais, a E (que interessa para o caso), que sejam imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais. Exemplo deste acolhimento dos rendimentos de capitais é a norma da alínea b) do n.º2 do artigo 3.º do Código do IRS que imputa os lucros auferidos pelo profissional, empresário em nome individual, aos rendimentos da categoria B. Além desta forma de tributação, Casalta Nabais vem despertar para o facto de rendimentos que originariamente constituem verdadeiros rendimentos da categoria B acabarem por integrar a categoria E, como é o caso dos proveitos previstos na tabela já aludida, que acabam por ser convertidos em rendimentos de capitais através da interposição artificial entre o prestador de serviços, que será o

³⁵⁹ Remete-se a consulta ao tema para o ponto 2.1.5. do Capítulo II.

profissional, e os respetivos clientes da sociedade que é constituída para este efeito mas que foi configurada de molde a não ser caracterizada como transparente nos termos do artigo 6.º do Código do IRC³⁶⁰. Ou seja, o que aqui se tem são duas situações paralelas em, que apesar de *a priori* e atendendo a sua génese, o rendimento se inserir numa determinada categoria, o *princípio da atração* ou a criação de uma sociedade artificial fazem alterar a sua sujeição, contornando o seu âmbito inicialmente previsto e sendo abrangido por um outra.

Apesar de estas duas hipóteses serem contidas pelo imposto sobre o rendimento sobre as pessoas singulares, ainda não é aqui que se encaixam os profissionais, sócios de uma sociedade transparente. Isto porque há uma rejeição feita pela letra da lei, na alínea h) do n.º2 do artigo 5.º em que, operando a remissão para o artigo 20.º, se desvia a tributação dos lucros da sociedade transparente, imputados aos seus sócios, para a categoria B. Estes serão somente abrangidos e, conseqüentemente, tributados em sede da categoria B, à semelhança dos profissionais que exerçam a título individual.

Perante a imposição do mesmo imposto em sede de tributação dos lucros, é pertinente fazer a distinção entre a tributação ao abrigo da categoria E e da categoria B. Há alguma diferença considerável entre ambos que leve uma implicar uma carga fiscal inferior a outra? Em primeiro lugar, a lei prevê que os dividendos fiquem sujeitos a uma retenção na fonte, com caráter liberatório. No entanto, são considerados para efeitos da aplicação da taxa liberatória, nos termos do artigo 71.º, n.º1, os rendimentos de capitais enquanto que, *a contrario*, não estarão sujeitos os rendimentos da categoria B. Ainda assim, pode o sujeito passivo optar pelo englobamento destes rendimentos de capitais e, operando a remissão do n.º8 para a norma do artigo 40.º-A, os lucros distribuídos são considerados apenas em 50% do seu valor, ou seja, há lugar a um *englobamento parcial*³⁶¹. Garante-se assim que 50% do valor será tributado às taxas progressivas de IRS juntamente com o restante rendimento tributável, desde que obtidos fora do âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais, uma vez que há esta exclusão legislativa dos rendimentos daqueles profissionais.

Assim sendo, firma a lei do imposto sobre as pessoas singulares que os profissionais que exercem a sua atividade de forma individual são tributados em sede da categoria B, seja de acordo com o regime simplificado, seja de acordo com a contabilidade organizada, sujeitando-se às taxas gerais de IRS, enquanto que o profissional que exerça a sua atividade de forma dependente de uma estrutura empresarial verá os seus dividendos serem caracterizados como rendimentos de capitais e poderá, com

³⁶⁰ Cf. José Casalta NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, p.506.

³⁶¹ O que visa o preceito do artigo 40.º-A é uma atenuação da dupla tributação económica que acontece ao nível da quantificação da matéria coletável. Este tipo de englobamento é um direito limitado às entidades com sede ou direção efetiva em território português bem como da residência em Portugal dos respetivos beneficiários.

recurso à leitura do artigo 71.º optar pela aplicação da taxa liberatória que atualmente é de 28% ou optar pelo englobamento do rendimento, vendo apenas metade dos lucros serem sujeitos à taxa geral de IRS.

Tenha-se ainda em conta que, apesar de o foque se centrar nos profissionais residentes, já foi concluído neste trabalho a possibilidade de se estar perante profissionais não residentes que auferam os rendimentos do exercício da sua atividade em Portugal³⁶². Circunscrevendo a presente análise unicamente à tributação dos dividendos, vem o artigo 18.º, n.º 1, f) considerar como rendimentos obtidos em território português os que decorrem de atividades profissionais e outras prestações de serviços realizadas neste espaço, desde que os mesmos sejam devidos por entidades residentes em Portugal ou que aqui tenham um estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento. No caso de o profissional não residente não integrar o seu rendimento na categoria B, então também vem o preceito legal, na sua alínea g), considerar como obtidos em Portugal os rendimentos de capitais devidos por entidades com residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal. Quanto à forma de tributação, esta também é liberatória para os todos os rendimentos profissionais e empresariais que sejam obtidos em Portugal por não residentes (artigo 71.º, n.º 4, a)), incidido sobre os mesmos uma taxa de 20%. Por outro lado, no que aos rendimentos de capitais diz respeito, não está prevista a sua retenção na fonte à taxa liberatória, incidindo sobre eles uma taxa especial, prevista no artigo 72.º, n.º 1, d), assegurando uma tributação autónoma de 28%. Posto isto e concluindo esta análise, sobressai uma menor imposição fiscal dos profissionais não residentes tributados pelos rendimentos profissionais da categoria B relativamente aos profissionais que veem os seus rendimentos serem tributados enquanto rendimentos de capitais.

A mesma análise será feita quanto às sociedades que estão ao abrigo do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Considerando a sua residência em Portugal, importa tomar em conta a sociedade que assume o papel de sócia de outra sociedade e que é beneficiária da repartição dos lucros. Quando a sociedade que é participada tem um resultado positivo do exercício e decide fazer a distribuição do seu lucro, rendimento este que foi calculado ao abrigo das regras do IRC está aquele, portanto, já sujeito a tributação. Mas quanto à sociedade sócia que vai receber esse rendimento, esta vai ser igualmente tributada pelos dividendos com uma taxa de retenção na fonte de 25%, como previsto na norma do artigo 94.º, n.º 1, c) e n.º 4, tendo natureza de imposto por conta do IRC, desde que os rendimentos resultantes da aplicação de capitais sejam pagos por um sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam um encargo relativo à atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos que possuam contabilidade organizada. Repare-se que nesta situação e à semelhança do que acontece quanto às pessoas singulares, há uma dupla tributação do mesmo rendimento, primeiramente na esfera

³⁶² Remete-se a consulta ao tema para o ponto 2.1.4.3.2. do Capítulo II.

da pessoa coletiva que obtém o lucro e mais tardiamente na esfera dos sócios. Esta preocupação é partilhada pelo legislador no artigo 51.º do Código do IRC ao prever que sempre que o beneficiário seja um sujeito passivo de IRC residente em Portugal, então há uma não concorrência dos lucros para determinar o seu rendimento tributável. Pretende-se, com isto, tributar o rendimento unicamente na esfera da sociedade que auferiu os lucros e que fez o pagamento dos mesmos aos sócios, não sendo a sociedade beneficiária sujeita a tributação por estes rendimentos. Mas tenha-se em atenção que esta não é regra geral, isto porque, se limita esta eliminação da dupla tributação económica dos lucros a determinados sujeitos passivos, como é o caso daqueles que, além da necessidade do preenchimento de outros requisitos, detêm uma participação mínima de 10% do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribuiu os lucros, exigindo-se ainda que esta última entidade não seja isenta de IRC e a beneficiária não esteja sujeita ao regime da transparência fiscal. Ao prever-se esta exclusão das sociedades transparentes, retira-se que, ainda que a sociedade transparente seja sócia de uma outra sociedade, esta mesma verá o seu rendimento ser determinado em sede de IRC, considerando no seu objeto de tributação os dividendos que lhe são imputados.

Na previsão legal de eliminação da dupla tributação económica dos lucros e na concreta referência aos sujeitos passivos com sede e direção efetiva em território português, está-se a excluir os não residentes. Observando o apuramento do IRC relativo aos rendimentos imputáveis aos estabelecimentos estáveis de não residentes e considerando, para efeitos deste estudo, a possibilidade de uma sociedade não residente em Portugal ser sócia de uma sociedade residente em Portugal, tenha-se em mente que a sua base de tributação é o rendimento global, determinado nos termos do artigo 3.º, n.º1, alínea b) por se preencher a sujeição prevista no artigo 2.º, n.º1, alínea c), correspondendo à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, sujeitando-se, assim, à taxa de 21%³⁶³, idêntica àquela que é aplicada às entidades empresariais. Ora, neste cálculo, e *a priori*, serão considerados os dividendos enquanto rendimentos de capitais, inseridos na categoria E, e isso implicará uma tributação, quer na esfera da sociedade distribuidora dos lucros, quer na sociedade beneficiária. No entanto, não esqueceu a lei estes sujeitos passivos e com o objetivo de eliminar a dupla tributação^{364/365}

³⁶³ É a taxa atualmente aplicável, prevista no artigo 87º, n.º5.

³⁶⁴ Sobre as convenções que versam sobre dupla tributação no contexto da União Europeia, sugere-se a leitura do Capítulo II do Manual de Direito Fiscal da União Europeia: Tributação Direta. Cf. João Sérgio RIBEIRO, *Direito...*, *op. cit.*, pp.103-126.

³⁶⁵ O instituto da eliminação da dupla tributação assume uma importância tal que, como refere Gustavo Lopes Courinha, é “[um] elemento essencial de qualquer sistema fiscal contemporâneo que se pretenda minimamente atrativo para o investimento, interno e estrangeiro: evitar duplas, triplas ou quádruplas tributações económicas sobre o mesmo rendimento é um imperativo da economia global. E por isso a maioria dos sistemas fiscais tem mecanismos que atenuam ou eliminam os efeitos deste fenómeno, em particular em IRC.”. Cf. Gustavo Lopes COURINHA, “Eliminação da Dupla

que sobre as entidades recai, é aplicável às entidades não empresariais uma dedução correspondente a 50% dos rendimentos que digam respeito a lucros distribuídos por entidades residentes em território português, quando estes rendimentos tenham sido efetivamente tributados na esfera desta. Esta solução prevista no artigo 53.º, n.º3 do Código do IRC coincide com a já referida prevista para as pessoas singulares no artigo 40.º-A do Código do IRS.

Por fim, é relevante a consideração de que os dividendos podem ser pagos a acionistas que não sejam residentes nem tenham estabelecimento estável em Portugal, ou tendo-o, que os rendimentos não lhe sejam imputáveis. Aqui, a determinação do rendimento e à semelhança da situação anterior é feita tendo por base os rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, por isso, ficarão sujeitos à taxa liberatória de 28%³⁶⁶, como determinada pelo artigo 71.º, n.º1, a) do Código do IRS³⁶⁷.

Na continuidade daquilo que tem vindo a ser feito neste capítulo, afigura-se pertinente fazer uma distinção entre a tributação dos dividendos quando o beneficiário é uma pessoa singular e quando o beneficiário é uma pessoa coletiva. Uma primeira semelhança estabelece-se entre as pessoas singulares e as entidades não residentes com ou sem estabelecimento estável em Portugal, sujeitando a sua tributação dos seus rendimentos de capitais à taxa liberatória de 28%, excetuando as entidades residentes em Portugal sobre as quais a taxa incidente se reduz aos 25%. Poderá, quanto à percentagem de tributação, o sujeito passivo optar por constituir uma empresa para que, sendo sócio da entidade que distribui os dividendos, ver os mesmos serem tributados a uma taxa inferior daquela em que seria se fossem tributados em sede de IRS. Por outro lado, também terá de considerar se os encargos administrativos resultantes da constituição de uma empresa compensarão a diferença da carga fiscal impositiva.

Uma outra semelhança coloca-se na previsão de uma solução legal de eliminação da dupla tributação económica, prevendo, quer para as pessoas singulares, no artigo 40.º-A, quer para as entidades não residentes com estabelecimento estável, no artigo 53.º, n.º3, uma dedução de 50% do

Tributação Económica: Participation Exemption e Crédito de Imposto", *Temas de Direito Tributário: IRC, IVA e IRS*, Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2016, pp.11 e 12.

³⁶⁶ Se as entidades não residentes em Portugal e que aí não possuam estabelecimento estável estiverem domiciliadas em país, território ou região sujeito a um regime claramente mais favorável há uma elevação da taxa liberatória incidente sobre os rendimentos de capitais para 35%, nos termos da solução legal prevista no artigo 71.º, n.º16, alínea b) do Código do IRS.

³⁶⁷ Importa fazer a distinção entre os lucros pagos por entidades residentes a entidades não residentes com ou sem estabelecimento estável, sendo estas últimas sociedades de profissionais, e aqui a norma legal a aplicar será a prevista no artigo 71.º, n.º1, a) do Código do IRS, e os rendimentos auferidos por estas sociedades mas resultantes do exercício das atividades empresariais ou profissionais, sendo estes tributados à taxa liberatória de 25%, nos termos do artigo 71.º, n.º4, a).

valor dos lucros para efeitos de tributação, igualando-se aqui a mesma linha de pensamento. De outra forma, as entidades residentes beneficiam de uma isenção da tributação dos lucros na sua esfera, desde que se preencham determinados pressupostos, entre os quais, a sociedade que distribui o lucro estar sujeita a tributação sobre o mesmo. E daqui se é capaz de concluir que se inexistisse qualquer solução legislativa para impedir este agravamento provocado por uma dupla tributação, então as sociedades optariam por não distribuir os seus ganhos e os sócios por não os receber.

Terminando o estudo ao dirigir um enfoque especial às sociedades de profissionais, recorda-se o facto de estas não poderem gozar da não tributação dos dividendos na sua esfera, tal como previsto no artigo 51.º, n.º1, c) do Código do IRC, e isso terá consequências ao nível da esfera dos sócios porque estes verão os dividendos serem tributados enquanto rendimentos profissionais e empresariais, abdicando da sua tributação enquanto rendimentos de capitais. Graças à transparência fiscal a que se sujeitam as sociedades de profissionais consideradas no artigo 6.º, serão sempre os sócios os beneficiários e sujeitos passivos dos dividendos, trazendo um resultado diferente se estes forem pessoas singulares ou pessoas coletivas.

Conclusões

- I. A CRP é o fundamento legal do sistema tributário e da concretização dos objetivos que este pretende prosseguir, impondo os devidos e correspondentes limites. E é neste sentido que está prescrito no seu artigo 103.º que as necessidades financeiras do Estado são satisfeitas através do sistema tributário, que assenta na cobrança de tributos. A obtenção das receitas tributárias é conseguida pelo Estado no uso dos seus poderes de autoridade, não relevando a vontade dos particulares, mas prescindindo o comportamento estadual de carácter sancionatório.

- II. Sustentando este trabalho na tributação das empresas sem esquecer as pessoas singulares na figura dos profissionais, é convocado o estudo de três basilares princípios que são fundamento do regime da transparência fiscal. São eles os princípios da *neutralidade fiscal*, da *tributação das empresas pelo rendimento real* e da *liberdade de gestão fiscal*. Asseguram estes uma importante e estreita relação com os dignos de apreço *princípios da capacidade contributiva e da legalidade*, na medida em que visa aquele primeiro a realização da ideia de igualdade material, daí decorrer do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, assumindo como critério para o pagamento de imposto a capacidade contributiva, enquanto que o segundo princípio obriga a que todas estas atuações e imposições da administração tributária na liquidação e cobrança destes tributos estejam previstas de forma suficientemente determinada pelas leis em sentido formal (como as emanadas pela Assembleia da República ou pelo Governo através de Decretos-Leis autorizados).

Da análise ao *princípio da neutralidade fiscal* reforça-se o facto de a sua estreita relação com o regime da transparência fiscal ser garantida através da tributação da sociedade transparente de forma igual relativamente a todas as que se sujeitam ao Código do IRC, bem como da tributação dos profissionais, sejam eles pessoas singulares ou coletivas comparativamente com todos os outros sócios, independentemente da criação de uma estrutura artificial em que se pretenda uma distinção de patrimónios. Este princípio tem uma importância tal que se assume como corolário do princípio da igualdade e do direito fundamental à livre iniciativa económica. Por sua vez, do princípio sobre o qual assenta a tributação das empresas, se conclui que há um afastamento da definição da base de incidência pelo rendimento normalizado, isto porque, a adoção do paradigma da *tributação do rendimento real* em consonância com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal, e

apontando uma abordagem concreta e individualizada à realidade económica da empresa, representa melhor as exigências constitucionais. No entanto e como referido no estudo, não é abandonado o modelo do rendimento normal, recorrendo-se a esta forma de tributação sempre que se justificar, tendo esta um carácter subsidiário, daí a utilização do advérbio *fundamentalmente* quando o legislador constitucional se refere ao modelo tendencial de tributação das empresas. Importa ter em conta que, ainda que o Estado vise a satisfação das suas necessidades financeiras, este não pode pôr em causa a garantia institucional do setor privado através de uma intervenção indevida na gestão das empresas privadas. A estas e aos indivíduos é-lhes assegurada a *liberdade da sua gestão fiscal*. Esta ampla liberdade económica que comporta uma soberania quanto à sua organização e gestão é fundamento do direito ao planeamento fiscal, garantindo aos sujeitos passivos a possibilidade de *intra legem* poderem organizar as suas estruturas de forma a reduzirem a carga fiscal a ser suportada e conseguirem uma poupança económica.

- III. O término do estudo do capítulo referente ao quadro constitucional tem por base o enquadramento das sociedades de profissionais, envolvidas no regime da transparência fiscal. A tributação neutral, garantida pelo legislador, com a sujeição da sociedade ao regime geral de IRC e dos sócios, pessoas singulares, à categoria B em sede de determinação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, a par de uma tributação real garantida pela exclusão das sociedades transparentes ao regime simplificado, prossegue os postulados constitucionais considerados anteriormente. Quanto à liberdade de gestão fiscal das empresas, esta assume uma importância tal na constituição das sociedades de profissionais que permite aos sujeitos planearem e preverem a sua tributação, optando por as sujeitar ou não ao regime da transparência fiscal. Merecerá uma especial atenção este princípio num capítulo dedicado exclusivamente ao direito de planeamento fiscal.
- IV. Findo o olhar sobre o quadro constitucional, é altura de atentar sobre o regime central deste trabalho. Primeiramente, é importante considerar a *transparência fiscal* e a *desconsideração da personalidade jurídica*. A primeira, regime de tributação legalmente previsto no artigo 6.º do Código do IRC, traduz-se na ignorância da estrutura coletiva de determinadas entidades, entre as quais se mencionam as sociedades de profissionais, assumindo-se uma coincidência entre o sócio e a sociedade para efeitos de tributação. *A contrario* da transparência fiscal, a

desconsideração da personalidade não é considerada um instituto porque não há uma previsão legal, mas tal não implica que a mesma não seja convocada em vários ramos do Direito, como é o caso do Direito Tributário em que a personalidade das sociedades de profissionais é desconsiderada com vista à produção de algum efeito. O intuito de desconsiderar a personalidade de uma pessoa coletiva será a reação contra abusos praticados pelos seus membros, aproximando-se, por isso mesmo, este fenómeno do *abuso do direito*, previsto no artigo 334.º do Código Civil, que é convocado nos *casos de responsabilidade* quando estejamos no ramo do Direito Comercial. Ainda que não haja uma definição nem seja considerada regra, a doutrina e a jurisprudência têm vindo a sentir a necessidade de algum mecanismo que permita levantar o véu da entidade coletiva, de forma a que se consiga atingir quem tem beneficiado com a sua interposição. Mas tenha-se em atenção que o intuito do regime tributário, *a contrario* dos outros ramos, não é sancionar os sócios pelo abuso da opção por determinada figura coletiva com o intuito de obter uma poupança fiscal mas sim sujeitar, quer a sociedade, quer os sócios a um só nível de tributação.

- V. A tributação das sociedades de profissionais, prevista desde a criação do Código do IRC, em 1989, estende-se a ambos os impostos que incidem sobre os rendimentos, tal como proclamada nas normas do artigo 6.º do CIRC e do artigo 20.º do CIRS e os requisitos necessários à sua sujeição versam sobre a residência da pessoa coletiva, o tipo de sociedade, a sua composição, o fim para o qual ela foi constituída e a proveniência dos rendimentos, quer qualitativa, quer quantitativa.

Suscitam-se maiores questões pela doutrina na definição de *sociedades de profissionais* para efeitos do n.º4 do artigo 6.º e sendo esta uma sociedade de pessoas, é dado um maior relevo àqueles que a constituem. Quanto às sociedades unidisciplinares, em que todos os sócios são profissionais da mesma atividade, não surgem grandes divergências, mas quanto às multidisciplinares em que se verifica o exercício conjunto de várias atividades complementares, cada vez mais necessárias nos dias de hoje, colocam-se certos problemas. Primeiramente, o legislador ao não referir o requisito da singularidade dos sócios, ao contrário do que fez na alínea anterior da mesma norma, deixa no ar a ideia de que admite enquanto sócio uma pessoa coletiva. Mas até que ponto pode uma pessoa coletiva ser profissional de uma atividade? É aquela uma sociedade unidisciplinar que exerce as suas funções na sociedade transparente ou exerce um conjunto de atividades profissionais? Qual o critério para se aferir a

exatidão da pessoa coletiva que pode integrar as sociedades de profissionais? São estas questões que acabam por desacreditar a doutrina quanto ao regime a ser aplicado e que torna facilitada a evitação da sujeição a este regime.

- VI. Na relação do Código do IRC com a Lei n.º2/2013, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, verificam-se incoerências resultantes de divergências nos pressupostos da qualificação destas sociedades e da sua sujeição a ambos os diplomas legais. Primeiramente, refira-se o número máximo de sócios admissível pelo artigo 6.º do regime tributário e que não encontra coincidência na ausência de restrição da Lei que regula as associações profissionais. Portanto, ainda que se verifiquem os pressupostos das sociedades multidisciplinares previstas no Código do IRC, a verdade é que se o número for superior ao previsto, já não serão qualificadas nem admitidas como tal no regime jurídico das associações. Seguidamente, há uma discrepância quanto à percentagem de 75% exigida pela lei fiscal quanto à detenção do capital social por profissionais e o entendimento da Lei 2/2013, que exige a maioria do capital do direito de voto ser detida por aqueles. A somar a estas divergências legais, refira-se os Estatutos das várias Ordens que regem estas sociedades, como é o caso do EOA que afasta a possibilidade de existirem sociedades multidisciplinares.

Retira-se daqui que há sociedades qualificadas como de profissionais para efeitos do artigo 6.º do Código do IRC mas que não se configuram como tal para efeitos da Lei n.º2/2013 ou para os Estatutos das várias Ordens. São estas “incoerências” entre os diplomas legais que devem ser estudadas ao pormenor de forma a que o sujeito passivo, seja a entidade ou o sócio, tenha a segurança jurídica da qualificação da sua sociedade e do regime tributário a lhe ser aplicado.

Um outro juízo crítico dirigido à tributação das sociedades transparentes e que merece a atenção deste trabalho é a irrelevância da distribuição dos lucros no plano fiscal tendo em conta a sua não consideração como rendimentos de capitais mas antes como rendimentos empresariais ou profissionais, graças à transparência do regime de tributação. E daqui surge a seguinte questão: É assegurada uma neutralidade perante esta diferença de tratamento entre pessoas singulares? Como resposta, autores sugerem que no momento da distribuição se afaste o regime especial incidente sobre estas sociedades e se tribute de acordo com o regime geral.

- VII. Mantendo ainda a atenção sobre a tributação das sociedades de profissionais, é analisada, num primeiro momento, a sua estrutura obrigacional. Conclui o estudo que, num primeiro plano e após a determinação da matéria coletável, a obrigação principal não procede a liquidação nem o pagamento no âmbito do IRC. Tudo se deve a uma *especial imputação* dos rendimentos da sociedade aos sócios, cabendo a estes a obrigação de pagamento do imposto. Num segundo plano, não estão estas sociedades dispensadas do cumprimento de obrigações acessórias, devendo manter a contabilidade organizada que irá servir de base ao apuramento do lucro.
- VIII. Porque a carga fiscal dita, em grande parte, a forma de constituição das empresas e a opção pelo regime tributário, é relevante dar-se uma especial atenção às taxas que oneram as sociedades, ou melhor, os sócios. Primeiramente, tenha-se em conta a incidência das taxas liberatórias sobre os rendimentos de capitais auferidos pelos sócios e a sua prescindibilidade no regime da transparência fiscal porque não se verificar a sujeição dos seus rendimentos à categoria E. Além disso, relembre-se a aplicação a taxas de tributação autónoma, na qual se conclui que, independentemente de a tributação das sociedades não chegar ao momento da aplicação da taxa de IRC por regra imposta pela norma do artigo 12.º, a verdade é que podem aquelas ser sujeitos das tributações autónomas, uma vez que as taxas não incidem sobre o rendimento mas sim sobre as despesas suportadas pela entidade.
- IX. No seguimento de um estudo centrado na génese, características e tributação das sociedades de profissionais, é chegado o momento em que se olha para o plano prático e se diligencia, através de uma análise quantitativa e qualitativa, a existência e o funcionamento das sociedades em Portugal. Através de relatórios divulgados pela Administração Tributária ao longo das últimas décadas é possível observar com atenção o número de agregados que apresentaram o anexo referente à transparência fiscal, em sede de IRS, e o número de empresas que calcularam o seu rendimento ao abrigo deste regime especial, bem como os valores liquidados e o tipo de atividades desempenhadas através daquelas. Após esta análise, em que se verifica um ligeiro aumento entre os anos de 2017 e de 2019 quanto ao número de declarações apresentadas com a liquidação do imposto de acordo com este regime, e uma invariabilidade entre 2017 e 2018 a par de uma ligeira subida em 2019 nos valores liquidados, deduz-se uma diminuta constituição de sociedades transparentes que se deve, sobretudo, à previsão de regimes mais

compensatórios para os sócios e respetivas sociedades e a modernização e a alteração do paradigma em Portugal das sociedades de profissionais. Esta mudança deve-se a uma interdependência de várias atividades, solução que permite que aquelas não preencham os requisitos que as submetem ao regime da transparência fiscal. De facto, o legislador tenta acompanhar a evolução e assim o comprova a previsão legal de sociedades multidisciplinares mas as suas características e exigências despertam-nas para a opção de outras formas de tributação.

- X. Chegado o momento em que o enfoque é a tributação dos profissionais, é, desde logo, feito um enquadramento com os princípios basilares da tributação dos rendimentos, os *princípios da residência e da fonte*. Quanto aos profissionais residentes, ao incidir sobre eles uma tributação universal, há uma indiferença quanto à jurisdição onde aqueles auferem os rendimentos. E quanto aos rendimentos aqui considerados, tenha-se em atenção que, além dos rendimentos profissionais e empresariais, podem aqueles declarar um ganho conseguido através de uma alienação onerosa de partes sociais, qualificando-se estes como rendimentos de capitais. Ao acumular a tributação destes ganhos, poderemos verificar uma dupla tributação económica que é pensada pelo legislador e que este se dispõe a resolver ao assumir as mais-valias como um facto tributário distinto. A solução sugerida no trabalho e inspirada no artigo 66.º, n.º11 do Código do IRC (que prevê a *transparência fiscal internacional*), passa por deduzir, para efeitos do apuramento das mais-valias, o montante dos lucros já imputados aos sócios, mas que ainda não terão sido distribuídos.

Por outro lado, é regra sustentada pelo princípio da fonte a exclusiva sujeição a imposto dos rendimentos que tenham origem no território português. Traz-se esta possibilidade de tributação de profissionais não residentes porque efetivamente esta hipótese não é afastada pela norma que trata da transparência fiscal. O seu estudo é feito de acordo com o Modelo da Convenção sobre Dupla Tributação, da OCDE, e, em especial, das normas que tratam dos dividendos, dos rendimentos do emprego e da tributação dos lucros das empresas quando o pagamento é feito através de um estabelecimento estável por um residente a um não residente. Como forma de rematar este tema, exponha-se a posição que se assume neste trabalho ao considerar que a sociedade, ao estar abrangida pelo regime da transparência fiscal em Portugal, obriga a que os seus lucros sejam tributados enquanto rendimentos dos profissionais e, por isso, será mais eficaz convocar a norma que trata dos rendimentos do emprego.

- XI. Com a modernização das formas de atuação dos sujeitos tributários, caindo estas, muitas vezes, nos campos da fraude e evasão fiscais, sentiu-se a necessidade de, no plano europeu, concretizar a ideia de transparência fiscal através de várias medidas, como é o caso do *Plano de Ação BEPS*. Ao desenvolver este trabalho, pretende a OCDE combater a erosão da base tributária e evitar a transferência de lucros para zonas de baixa tributação e que são aliciantes para os sujeitos tributários. E porque não podem os países manter-se alheios a esta situação, uma das ações transposta para a legislação portuguesa diz respeito às *Controlled Foreign Companies*, norma anti-abuso que pretende evitar uma distribuição dos lucros facilitada e sem oneração da carga fiscal. Tal como é comprovável, quer na jurisprudência portuguesa, quer em acórdãos do TJUE, o problema coloca-se, sobretudo, em sociedades e na relação que estas têm com outros sujeitos tributários, quanto à distribuição de rendimentos de capitais.
- XII. Na continuação da integração e comparação do regime português com regimes que inspiram ou influenciam o legislador e tendo em conta a importância de um estudo comparativo entre várias jurisdições, foram convocados para este trabalho os regimes de Espanha, Reino Unido e Alemanha. Num primeiro plano, pretende-se saber se há, ao longo destas jurisdições, um regime especial para sociedades de profissionais, seguindo-se a pretensão de concluir a presença do regime da transparência fiscal naquelas jurisdições e, por último, ao olhar para a tributação destas entidades, estabelecer a comparação com o regime português. Em Espanha, prevendo-se uma lei própria, a *Ley de Sociedades Profesionales*, e tendo em conta a estrutura admissível para este tipo de sociedades, podem constituir-se tanto sociedades unidisciplinares como pluridisciplinares, à semelhança do regime português. Predominando o seu caráter civil, o que faz o legislador é desconsiderar a personalidade jurídica destas entidades e garantir uma tributação unicamente na esfera dos sócios. No entanto e *a contrario* daquilo que prevê o nosso Código do IRC, as sociedades não se sujeitam ao *impuesto sobre sociedades*. Além disso, não há uma relação com o regime da transparência fiscal, uma vez que se optou pela sua revogação.

Na legislação inglesa e assumindo-se como regra geral, não se preveem quaisquer regimes específicos para particulares tipos de sociedades. E é na continuação desta contrariedade com o regime português que importa referir a isenção de tributação que impende sobre a distribuição dos dividendos até a um nível de rendimentos. Paralelamente, em Portugal

não se verifica esta dispensa de tributação. Quanto ao tipo de sociedades em que são os sócios que as gerem e atuam através delas, a forma legal preferencial para os profissionais são as *Limited Liability Partnership* que fazem uma junção de transparência fiscal com responsabilidade limitada, estando legisladas em diploma próprio. Não há aqui disposições especiais para a sua tributação, havendo sim uma sujeição, quer das sociedades, quer dos profissionais ao regime geral *Income Tax*.

Já o regime germânico partilha a tributação entre os impostos, sendo as sociedades tributadas num primeiro momento sobre o seu lucro e, num segundo momento, os sócios veem incidir a tributação sobre o seu rendimento, o designado imposto *Einkommensteuer*. Aqui não há um regime especial para as sociedades de profissionais, importando apenas referir que assumem como forma ideal para a parceria empresarial de profissões liberais as sociedades de direito civil com responsabilidade ilimitada. Diferentemente de Portugal, na Alemanha são as parcerias comerciais (consideradas sociedades de capitais) e não as corporações tratadas como transparentes para fim do imposto sobre rendimento, sendo tributados os lucros da sociedade na esfera dos sócios, mantendo-se por isso, indiferente a sua repartição.

- XIII. Apesar de da CRP decorrer a obrigatoriedade e o dever de pagar impostos, a verdade é que os contribuintes não estão restringidos à gestão dos seus encargos fiscais com recurso ao planeamento. E é na esteira da relação do planeamento fiscal com o princípio da liberdade de gestão que se inicia o estudo do capítulo dedicado unicamente à liberdade de o sujeito passivo conformar a sua atividade de forma reduzir o ónus da carga fiscal ou a diferir o suporte da mesma. O enquadramento e a distinção do *planeamento* fiscal que se caracteriza pela prática de atos *intra legem*, com os *atos evasivos* que se assumem como *extra legem* e uma atuação *contra legem* que se denomina como *fraude fiscal*, a par da ténue e difícil transição entre o planeamento fiscal legítimo e o planeamento ilegítimo, levaram o legislador a criar as *normas anti-abuso*. Estas normas, apesar de virem dificultar à administração fiscal o trabalho de quantificação dos atos como de planeamento fiscal, visam impedir que os sujeitos tributários abusem e extravasem as opções fiscais legalmente previstas. A par disso e em consonância com a posição de preocupação da União Europeia, foi publicada recentemente a Lei que obriga a comunicação à Administração Tributária e Aduaneira dos atos com relevância tributária, quer nacionais, quer internacionais.

XIV. Nas várias vias de concretização da atitude planificadora do sujeito passivo, é sabido que a *carga fiscal* tem um considerável *peso na escolha da estrutura da pessoa*, seja coletiva, seja singular. E é na previsão das várias opções colocadas pelo legislador português que se admitem, como espécies e tipos societários das sociedades de profissionais, as sociedades civis sob forma civil ou sob forma comercial e as sociedades comerciais, sendo-lhes, por isso, garantida uma liberdade de forma. A partir deste ponto, pode o sujeito passivo fazer uma reflexão sobre a rentabilidade do regime da transparência fiscal comparativamente com o regime geral, considerando ainda a escolha da melhor opção entre as formas de determinação da matéria coletável, se o regime simplificado ou se a contabilidade organizada, e ainda a planificação do meio de exercício da atividade, se de forma individual, se de forma coletiva.

A par disso, a *dedução dos gastos e perdas*, ponto fulcral na consideração dos vários regimes fiscais a ser aplicados ao sujeito passivo, tem na sua base a dependência parcial do direito fiscal face ao direito contabilístico, que implica uma não total correspondência entre os tipos de gastos. Isto deve-se ao facto de serem impostas restrições à assunção de determinados gastos como fiscais, resultado de uma confusão que possa existir entre os gastos pessoais e os gastos profissionais. É no estudo deste ponto que se suscitam questões quanto à diferença de tratamento entre os profissionais tributados na categoria A e os que são tributados na categoria B, em sede de IRS. Isto porque, quanto às empresas singulares e determinando-se o rendimento de acordo com o regime da contabilidade organizada, há uma dupla lista de gastos não dedutíveis para efeitos fiscais, porque inscritas em duas normas distintas. Já na dedução que se opera na determinação do rendimento de acordo com o regime simplificado, há uma identidade entre ambos os impostos sobre o rendimento.

E por que se fala em gastos, não se pode deixar de convocar as taxas que assumem uma “tremenda relevância” no direito tributário português, a tributação autónoma. Ao prever-se esta tributação que se distancia do rendimento auferido pelas empresas mas se baseia nas despesas que estas comportam, pretende o legislador evitar a vantagem fiscal que o sujeito passivo pretende. Estas taxas incidem, sobretudo e com maior peso, nas despesas não documentadas e nos encargos com representação, e ainda na compra e utilização dos veículos de transporte, despesas muito recorrentes do funcionamento de uma empresa.

Tendo em conta a situação débil das empresas e não esperando que estas só tenham lucros, preveem os Códigos do IRC e do IRS a possibilidade de *dedução dos prejuízos fiscais* nos exercícios seguintes àquele em que se verificou o resultado negativo, quando e se estas

obtiverem lucro. Este benefício fiscal não é ilimitado, assentando num número máximo de anos em que é possível fazer o reporte e até a uma percentagem máxima relativamente ao lucro tributável do exercício. Além disso, exige-se a pessoalidade e correspondência entre a entidade que obtém os prejuízos e a esfera em que eles são deduzidos, não podendo, por isso, as sociedades transparentes reportar os seus prejuízos na esfera dos sócios. E ainda que o reporte de prejuízos se estenda a ambos os impostos sobre os rendimentos de forma idêntica, a verdade é que esta é restrita quando o apuramento se faz de acordo com o regime simplificado, solução que autores entendem ter um “caráter sancionatório”.

Por último, são consideradas as variadas formas de *tributação dos dividendos*, tendo em conta as características dos sujeitos que os auferem. Num primeiro plano, quando aqueles são auferidos por uma pessoa singular faz-se uma distinção entre a tributação dos rendimentos sujeitos à categoria B, ainda que advenham da distribuição do lucro, considerando-se rendimentos empresariais e profissionais quando estejamos perante empresários individuais e sócios das sociedades transparentes e a tributação dos rendimentos em sede da categoria E, encaixando-se nesta categoria enquanto rendimentos de capitais. A par da taxa geral de IRS, também não será residual a sujeição destes rendimentos às taxas liberatórias, tendo em conta o seu considerável peso.

A par destas previsões legais de ambos os impostos sobre o rendimento até aqui referidas, tanto nas pessoas singulares como nas pessoas coletivas, teve o legislador a preocupação de evitar que o mesmo rendimento fosse tributado duas vezes e tratou de fazer uma dedução parcial ou total dos rendimentos nas normas 40.º-A do Código do IRS e 51.º e 53.º, n.º3 do Código do IRC. Resta concluir que aqui também as sociedades de profissionais são uma exceção, não podendo gozar da não tributação dos dividendos quando são beneficiárias.

Bibliografia

Fontes Doutrinais

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Curso de Direito Comercial*, volume II, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019.

ABREU, Miguel Teixeira de, “A Transparência Fiscal e A(lguma)s Sociedades de Advogados”, *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, n.º1, 2019. Disponível em: https://www.afp.pt/content/revista_fiscalidade/ano_1/2019/1/revafp_ano_i_n1_a_tributacao_de_sociedades_de_advogados_miguel_teixeira_de_abreu.pdf.

ASHLEY, Sophie, “UK: Corporate Tax Haven or Hell”, *International Tax Review*, vol. 24, n.º1, february 2013, pp.20-22. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/intaxr13&collection=journals&id=486&startid=&end=487>.

AZEVEDO, Pedro Costa, *O Regime da Transparência Fiscal em Portugal*, 2005.

BORGES, Antonieta, Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, Junho e Julho de 2012. Disponível em: <https://elearning.cej.mj.pt/mod/resource/view.php?id=1164> [6/6/2022].

BOWES, Richard H., “Limited Liability Professional Partnerships”, 28th Annual Workshop on Commercial and Consumer Law, October 1998. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/canadbus34&collection=journals&id=23&startid=&end=70>.

BURNS, Lee, “Reform of Australia's CFC Rules”, *Second Annual International Tax Seminar*, Sydney, 2006. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/austraxrum21&collection=journals&id=147&startid=&end=220>.

CALDEIRA, Paulo, BORREGO, Ana Clara, AMORIM, José de Campos, “Gestão fiscal nas pequenas empresas e a importância da forma jurídica: a opção entre ENI e sociedades por quotas”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Número 3, Ano 9, pp.81-109.

CANOTILHO, J.J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, volume I, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, Janeiro de 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2003.

CORDEIRO, António Menezes, *Manual de Direito das Sociedades – Das Sociedades Em Especial*, II, 2.ª edição, Lisboa, Março de 2007.

CORREIA, Pedro, JESUS, Inês, PEREIRA, Sandra, “A problemática das sociedades multidisciplinares na área do direito: o caso da advocacia portuguesa”, *Revista FAE*, n.º2, 2019, pp.93-104. Disponível em: https://www.asap.pt/xms/files/01_Noticias/2020/new/25_Set_Anexo_2.PDF

COSTA, Elsa Marvanejo da, “A proposta de alteração na tributação das sociedades de profissionais”, *Vida Económica*, novembro de 2013.

COSTA, Eva Dias, “A substância económica dos factos tributários: as normas anti abuso e os limites da licitude do planeamento fiscal”, *Revista Eletrónica de Direito*, n.º3, outubro de 2015.

COSTA, José de Faria, “Conferência Transparência Fiscal - Qual a sua importância no quadro contemporâneo de uma Economia e de uma Sociedade em Crise?”, proferida no âmbito das *Comemorações do 10º Aniversário do Tribunal Central Administrativo Sul*, 4 de novembro de 2014.

COSTA, José Manuel Cardoso da, “O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional”, *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LVII, Tomo I, Coimbra, 2014. Disponível em: <https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/39839/1/O%20princípio.pdf>

COURINHA, Gustavo Lopes, “Eliminação da Dupla Tributação Económica: Participation Exemption e Crédito de Imposto”, *Temas de Direito Tributário: IRC, IVA e IRS*, Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2016, pp.11-24.

DOUGLAS A. Kahn, “The Two Faces of Tax Neutrality: Do They Interact or Are They Mutually Exclusive?”, University of Michigan Law School Scholarship Repository, 1990. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1318&context=articles>

DOURADO, Ana Paula, “A tributação da poupança e a harmonização fiscal na CEE”, *Fisco*, n.º17, 1990.

ELSCHNER, Christina, “Special tax regimes and the choice of organizational form: Evidence from the European Tonnage Taxes”, *Journal of Public Economics*, 97, janeiro de 2013.

ESPANHA, João, “Transparência Fiscal, Anacronismo e Concorrência”, *Boletim da Ordem dos Advogados*.

FAUSTINO, Manuel, “A opacidade da transparência fiscal”, *Revista dos TOC*, 111, Junho de 2009.

FERNANDES, Luís A. Carvalho, *Teoria Geral do Direito Civil*, VOL. I, 6ª edição, Lisboa, Universidade Católica Editora.

FREEDMAN, Judith, “Limited Liability Partnerships In The United Kingdom – Do They Have a Role For Small Firms?”, July 2021, pp.897-914. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/jcorl26&collection=usjournals&id=907&startid=&endid=926>.

GRANT Irving M., PAUL, Humbert W., “Tax Problems of Professional Partnerships”, *Major Tax Planning*, n.º12, 1960, pp.517-538. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/majtxpl12&collection=usjournals&id=533&startid=&endid=554>.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha, “Transparência Fiscal”, *Revista eletrónica INFOCONTAB*, n.º30, abril 2008.

LINARES Angel Luis, «El Regimen de la Transparencia Fiscal», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º12, 1983, pp.486-506. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2481804>.

LITTLE, Paul, “Tax Planning for Professional Partnerships”, *Taxes - The Tax Magazine*, vol.35, n.º12, December 1957, pp.993-1005. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/taxtm35&collection=usjournals&id=1013&startid=&endid=1025>.

LOPES, Cidália e LUÍS, Diana, “O regime de transparência fiscal: estudo comparativo em Portugal, Espanha, França e Reino Unido”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Número 3, Ano 8.

MARÍN, Fernando Fernández, “International Fiscal Transparency (IFT): the Spanish-Controlled Foreign Companies Tax Regime”, *European Tax Studies*, 2013, N.º1, pp.34-57. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/eurotaxs5&collection=journals&id=34&startid=&endid=58>.

MARTINS, Maria da Graça, “O regime da transparência fiscal no Anteprojeto da Reforma do IRC”, *Vida Económica*, agosto de 2013.

MENDES, António Rocha, e CORREIA, Miguel, “As alterações aos mecanismos para evitar a dupla tributação económica de lucros distribuídos e o seu impacto no comportamento das empresas”, *Fiscalidade*, n.º42, Abril-Junho, 2010. Disponível em: https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/42_4_arochoa-mendes_mig-correia_trib-ef_f42.pdf.

MIRANDA, Jorge, e MEDEIROS, Rui, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume III, Universidade Católica Editora, 2ª edição, 2018.

MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2009.

MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2016.

MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Coimbra, Almedina, 2014.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018.

NABAIS, José Casalta, “Liberdade de gestão fiscal das empresas”, *Fiscalidade*, n.º44, Instituto Superior de Gestão, outubro-dezembro de 2010. Disponível em <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-n-44/>.

NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2020.

NETO, Claudio Orestes Britto, “Planeamento Fiscal: Opção ou Obrigação dos Administradores?”, *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, n.º4, 2014.

NOKED, Noam, “Tax Evasion and Incomplete Tax Transparency”, *laws*, n.º7, Hong Kong, August 2018. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/laws7&collection=journals&id=558&startid=&endid=572>.

OORTWIJN, Harm, “Internacional tax transparency: Past, present and future”, *Internacional Tax Review*, October 2013, pp.10-12. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/intaxr24&collection=journals&id=574&startid=&endid=577>.

PINTO, Carlos Alberto da Mota, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2005.

POLL, Edward, “Tax Planning”, *The Business Of Law*, Spring 1996, pp.58-59. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/gpsolo13&collection=journals&id=136&startid=&endid=137>.

RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: Tributação Direta*, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, “As opções fiscais da Constituição”, *Boletim de Ciências Económicas*, Volume XXVIII, 1985.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, “O Sistema Fiscal na Constituição de 1976”, *Boletim de Ciências Económicas*, Volume XXII, 1979.

ROCHA, Joaquim Freitas da, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, in AAVV, Coimbra, Almedina, 2012.

ROCHA, Joaquim Freitas da, Conferência Online “Planeamento fiscal: até onde ir? Onde se situa a fronteira relativamente à evasão e à fraude?”, Conselho Regional de Lisboa, 18 de março de 2021. Disponível em: <https://crlisboa.org/wp/video/video-planeamento-fiscal-ate-onde-ir-onde-se-situa-a-fronteira-relativamente-a-evasao-e-a-fraude/>.

ROCHA, Joaquim Freitas da, e SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Braga, Almedina, 2017.

RONCERO, Francisco Capilla, “Sociedades de Profissionais Liberales. Cuestiones sobre su amissibilidad”, *El ejercicio en grupo de profesiones liberales*, in AAVV, Universidade de Granada, Granada, 1993, pp.209 e ss.

SANCHES, José Luís Saldanha, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Setembro de 2010.

SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, 2007.

SANCHES, José Luís Saldanha, “As duas constituições – Nos dez anos da cláusula geral anti-abuso”, *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, *Revista Fiscalidade*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, p.39.

SANCHES, José Luís Saldanha, “Retenções na fonte no IRS: uma interpretação conforme a Constituição”, *Fisco*, n.º12 e 13, 1989.

SANCHES, José Luís Saldanha, “Sociedades Transparentes: alguns problemas no seu regime”, *Fisco*, n.º17, 1990.

SANCHES, José Luís Saldanha, “Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução”, *Fisco*, n.º82/83.

SANCHES, José Luís Saldanha, e BARREIRA, Rui, “Culpa no incumprimento e responsabilidade dos Gerentes”, *Fisco*, 1995.

SANTIAGO, Bruno, RIBEIRO, Ana Carrilho, “Tributação em Portugal de entidades transparentes localizadas no estrangeiro”, *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, Ano III, N.º1, 2021. Disponível em: <https://www.afp.pt/revista/edicoes/723-revista-electronica-de-fiscalidade-da-afp-ano-iii-n-1-2021?start=3>.

SANTOS, António Carlos dos, “Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto”, *Fiscalidade*, n.º38, Abril-Junho de 2009, pp.61-100.

SARMENTO, Joaquim Miranda, NUNES, Ricardo, e PINTO, Marta Morais, *Manual Teórico Prático do IRC*, 3ª edição, Almedina, 2020.

SARMENTO, Joaquim Miranda, *Reforma Fiscal para o século XXI*, CEN, Novembro 2021. Disponível em: https://www.psd.pt/sites/default/files/2021-11/Reforma%20Fiscal%202021_v3.pdf.

SERRA, Catarina, “Desdramatizando o afastamento da personalidade jurídica (e da autonomia patrimonial)”, *Revista Julgar*, n.º 9, 2009, pp.111-130.

SERRANO, María Luisa González-Cuéllar, *La Tributación de la Renta Obtenida por las Sociedades Profesionales*, Madrid, Editorial Colex, 1999.

SILVA, Amândio, e FRANCO, Paula, “Regime de transparência fiscal aplicável às sociedades de profissionais”, *Vida Económica*, janeiro de 2014.

SILVA, Amândio Fernandes, “O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal”, *Fiscalidade*, n.º104, novembro 2008.

SILVA, Ana Cristina, “A distribuição de lucros e transparência fiscal”, *Vida Económica*, julho de 2016, p.22.

SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 4.ª edição, fevereiro de 2015.

SCHMIDT, Karl-Heinz, “Allocative or Distributive Aims of Income Taxation?”, *European Journal of Law and Economics*, 10, 2000.

SPITZ, Barry, “Internacional Tax Planning”, Book Reviews, London, 1983. Disponível em: https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/britaxrv1985&collection=journals&id=80&start_id=&end=81.

SMITH Mark e LAUDAN Diether, “German Rules Pierce Corporate Veil”, *Internacional Tax Review*, pp.61-65. Disponível em: https://heinonline.org/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/intaxr10&div=138&start_page=61&collection=journals&set_as_cursor=0&men_tab=srchresults.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Porto, Almedina, 2021.

TELLES, Inocêncio Galvão, *Venda a descendentes e o problema da superação da personalidade jurídica das sociedades*.

TRIUNFANTE, Armando, e TRIUNFANTE, Luís, “Desconsideração da Personalidade Jurídica - Sinopse Doutrinária e Jurisprudencial”, *Revista Julgar*, n.º 9, Coimbra Editora, pp.131-146.

TOMSETT, Eric, "UK to Overhaul Corporate Tax", *International Tax Review*, vol.13, n.º9, October 2002, pp.24-25. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/intaxr13&collection=journals&id=486&startid=&endid=487>.

VALENTE, Nuno, "Transparência Fiscal", *Vida Económica*, março de 2014.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Agosto de 2015.

VASQUES, Sérgio, *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Lisboa, Almedina, Julho de 2015.

WATTS, Haines, "Changes to UK controlled foreign company legislation", *Internacional Tax Review*, May 2012. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/intaxr23&collection=journals&id=282&startid=&endid=284> [29/03/2021].

WHEATER, Jennifer, and SUSSMAN, David, Fiscal "Transparency - International Business Structures and Issues", *Business Law International*, Vol. 16, Issue 3, September 2015. Disponível em: https://heinonline.org/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/blawintl16&div=26&start_page=213&collection=journals&set_as_cursor=0&men_tab=srchresults.

WOODS, Andrew Keane, "The Transparency Tax", *Vanderbilt Law Review*, Volume 71, Number 1, January 2018. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/vanlr71&collection=usjournals&id=11&startid=&endid=70>.

XAVIER, António Lobo, FIDALGO, Isabel Santos, SILVA, e Francisco Mendes da, "O conceito de tributação efectiva no âmbito do regime de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos entre sociedades", *Fiscalidade*, n.º42, Abril-Junho, 2010. Disponível em: https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/42_2_alx_trib-efectiva_f42.pdf.

Fontes Jurisprudenciais

Acórdão do TC n.º430/2016, de 13 de julho de 2016, disponível em: <https://files.dre.pt/2s/2016/09/189000000/2953029545.pdf> [29/07/2021].

Acórdão do TC n.º162/2004, de 17 de março de 2004, disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040162.html> [26/12/2021].

Acórdão do TC, n.º197/2016, de 12 de maio de 2016, disponível em: <https://files.dre.pt/2s/2016/05/099000000/1605616061.pdf> [26/04/2022].

Acórdão do TC n.º 150/12, de 20 de junho, disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120310.html> [29/04/2022].

Acórdão do TC, n.º187/2013, de 22 de abril, disponível em: <https://files.dre.pt/1s/2013/04/07800/0232802423.pdf> [29/04/2022].

Acórdão do TC, n.º506/2021, de 9 de julho de 2021, disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210506.html> [3/05/2022].

Acórdão do TC, n.º55/2022, de 20 de janeiro de 2022, disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20220055.html> [8/06/2022].

Acórdão do STA, Processo n.º 919/15.4T8, 7 de novembro de 2017, disponível em: <http://www.dgsi.pt/istj.nsf/-/A28508B33795AE3A802581D8003C8077> [17/03/2021].

Acórdão do TRL, Processo n.º9061/2003-2, 22 janeiro de 2004, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/00b7ceab5c60e85380256e5300404ec0?OpenDocument&ExpandSection=1> [17/03/2021].

Acórdão do TRP, Processo n.º 0524260, de 25 de outubro de 2005, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/0/b3b73b76a8c252ad802570b300563fa9?OpenDocument> [14/10/2021].

Acórdão do STA, Processo n.º096/19.1BALSB, de 20 de janeiro de 2021, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fbd630b1a7c350fb802586660041a6e0?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 [20/03/2021].

Acórdão do STA, Processo n.º0771/03.2BTLRS, de 12 de fevereiro de 2020, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1113182c3b5fb5d28025851a004e020f?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 [20/03/2021].

Acórdão do STA, Processo n.º0170/14, de 10 de maio de 2017, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4d1408d6a2f629b5802581320043ab80?OpenDocument&ExpandSection=1> [27/03/2021].

Acórdão do STA, Processo n.º0830/11, de 21 de março de 2012, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0570c7d083a301ba802579de0031fbc9> [27/03/2021].

Acórdão STA, Processo n.º0441/11, de 29 de fevereiro de 2012, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c915b02e40330a7d802579c0004b9f75?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,0441%2F11> [29/03/2021].

Acórdão do STA, Processo n.º0200/08, de 7 de maio de 2008, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/12906b728eb30a2180257447003e2fdc?OpenDocument&ExpandSection=1> [10/12/2021].

Acórdão do STA, Processo n.º0197/20.3BECBR, de 10 de novembro de 2021, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ab50c1afd51cc5008025878a00564e37?OpenDocument> [10/12/2021].

Acórdão do STA, Processo n.º0219/13.4BEAVR, de 23 de junho de 2021, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/277d2b88cd4714c0802586ff00698509?OpenDocument> [10/12/2021].

Acórdão do STA, Processo n.º01167/18.7BELRA, de 9 de junho de 2021, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c157575a7ba1e2dc802586f1003d1476?OpenDocument> [10/12/2021].

Acórdão do STA, Processo n.º 0772/12, de 12 de abril de 2012, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3857c019a634084e802579f000352329?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 [29/04/2022].

Acórdão do STA, referente ao Processo n.º 0688/11.7BECBR, de 3 de junho de 2020, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/75df57300c59113c8025857e0030a646?OpenDocument&ExpandSection=1> [03/05/2022].

Acórdão do STA, referente ao Processo n.º0369/14.0BELLE 01043/17, de 28 de novembro de 2018, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a1d18b83feba48a802583580044a9ab?OpenDocument&ExpandSection=1> [17/05/2022].

Acórdão do STA, referente ao Processo n.º017/16, de 31 de maio de 2017, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a0815f8f82ef6518802581330031f85b?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 [17/05/2022].

Acórdão do STA, referente ao Processo n.º779/12, de 24 de setembro de 2014, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6c3dfbcbec2b7f7f80257d5f005091ec?OpenDocument> [3/06/2022].

Acórdão do TCA Sul, Processo n.º179/06.8BEALM, de 14 de janeiro de 2021, disponível em: http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/7e6a968aef14346e8025865e003f64dd?OpenDocument&fbclid=IwAR2YzUEiRVz7Tu4_DIDxOais3s23cfJPGOZAH3I6k7NF8fe7BdTc_FIDqfk [25/04/2021].

Acórdão do TCA Sul, Processo n.º2087/13.7BELRS, de 3 de dezembro de 2020, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/c17e474657c377a2802586340059a5a9?OpenDocument> [26/12/2021].

Acórdão do TCA Sul, Processo n.º09409/16, de 29 de setembro de 2016, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/ec4524ae29b23cec8025803e004bf06d?OpenDocument> [20/01/2022].

Acórdão do TCA Sul, Processo n.º04255/10, de 15 de fevereiro de 2011, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument> [17/03/2021].

Acórdão do TCA Sul, Processo n.º 227/07.4BELSB, de 25 de junho de 2020, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/208df6694e303dcc8025859300569d61?OpenDocument&Highlight=0,227%2F07.4BELSB> [28/01/2022].

Acórdão do TCA Norte, Processo n.º00917/13.3BECBR, de 18 de outubro de 2018, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/a01bf00020809369802583c1004e18ff?OpenDocument> [16/03/2022].

Acórdão do TCA Norte, Processo n.º01188/11.0BEPRT, de 28 de setembro de 2017, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/6628575ee13ab283802581b500496e17?OpenDocument> [16/03/2022].

Sentença do CAAD, Processo n.º550/2016-T, de 4 de abril de 2017, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=Transparência+Fiscal&s_artigos=&s_texto=&id=2233 [6/06/2021].

Sentença do CAAD, Processo n.º652/2014-T, de 6 de maio de 2015, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=Transparência+Fiscal&s_artigos=&s_texto=&id=763 [6/06/2021].

Sentença do CAAD, Processo n.º449/2014-T, de 18 de março de 2015, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=Transparência+Fiscal&s_artigos=&s_texto=&id=834 [6/06/2021].

Sentença do CAAD, Processo n.º392/2014-T, de 19 de dezembro de 2014, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=Transparência+Fiscal&s_artigos=&s_texto=&id=886 [6/06/2021].

Sentença do CAAD, Processo n.º114/2013-T, de 24 de abril de 2014, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=Transparência+Fiscal&s_artigos=&s_texto=&id=346 [6/06/2021].

Sentença do CAAD, Processo n.º109/2013-T, de 7 de janeiro de 2014, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=Transparência+Fiscal&s_artigos=&s_texto=&id=227 [6/06/2021].

Sentença do CAAD, Processo n.º296/2016-T, de 2 de fevereiro de 2017, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=Sociedades+de+profissionais&s_artigos=&s_texto=&id=2471 [6/06/2021].

Sentença do CAAD, Processo n.º114/2020-T, de 30 de outubro de 2020, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/view.php?l=MjAyMTAxMTIyMjU5MTAwLlAxMTRfMjAyMC1UIC0gMjAyMC0xMC0zMCA0IEdpVUkiTUFJVREVOQ0IBLnBkZg%3D%3D> [22/01/2021].

Sentença do CAAD, Processo n.º234/2014-T, de 16 de setembro de 2014, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=64&id=460> [17/03/2021].

Acórdão do TJUE, Processos C-259/10 e C-260/10, de 10 de novembro de 2011, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0259&from=PT> [21/09/2021].

Acórdão do TJUE, Processo C-255/02, de 21 de fevereiro de 2006, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=EN> [21/09/2021].

Acórdão do TJUE, Processo C-201/05, de 23 de abril de 2008, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62005CO0201&from=EN> [28/01/2022].

Sentença da Audiencia Nacional – Sala de lo Contencioso, SAN 7881/2002, de 11 de noviembre de 2002, disponível em: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8b6bab0ab877041c/20061130> [15/03/2022].

Sentença do Tribunal Supremo – Sala de lo Contencioso, STS 185/2012, de 24 de enero de 2012, disponível em: <https://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a1966a7c70e9593956f2bb24ddf8a7b4fdf8> [15/03/2022].

Informações Vinculativas

Processo n.º254/2017, “Eliminação da dupla tributação de lucros e reservas distribuídos”, de 6 de setembro de 2017, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_CIRC_254_2017.pdf [14/03/2021].

Processo n.º2020/002188, “Distribuição de lucros e venda de participações sociais”, de 7 de julho de 2020, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_PIV_17619.pdf [14/03/2021].

Informação n.º313/2014, “Sociedades de Profissionais - conceito para efeitos do enquadramento no regime da Transparência Fiscal - Reforma do IRC”, de 4 de fevereiro de 2014, disponível em: <https://prestacaodecontas.wordpress.com/2014/03/06/informacao-n-o-3132014-transparencia-fiscal/> [14/03/2021].

Circular 8, “Regime de Transparência Fiscal aplicável às sociedades de profissionais”, Direção de Serviços do IRC, de 16 de fevereiro de 1990, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/circular_8_de_16-02-1990_direccao_de_servicos_do_irc.pdf [20/03/2021].

Processo n.º2019/003187, “Transparência Fiscal - Sociedades de Advogados”, de 31 de julho de 2020, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_PIV_16150.pdf [20/03/2021].

Processo n.º371/08, “Sociedades e Entidades Transparentes – Derrama”, de 26 de março de 2008, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/ficha_doutrinaria_transparentes_derrama.pdf [10/01/2022].

Processo n.º185/2017, “Transparência fiscal – Crédito de imposto por dupla tributação internacional”, de 27 de junho de 2017, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_CIRC_185_2017.pdf [18/01/2022].

Processo n.º2020/000008, “Operação de cisão - Regime de neutralidade fiscal. Conceito de ramo de atividade.”, de 22 de abril de 2020, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_PIV_16839.pdf [21/01/2022].

Relatórios

“Empresas em Portugal – 2013”, Instituto Nacional de Estatística (INE), 2015. Disponível em:
https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=224784102&PUBLICACOESTema=55579&PUBLICACOESmodo=2

“Evolução do setor empresarial em Portugal 2004-2010”, Instituto Nacional de Estatística (INE), 2015. Disponível em:
https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=243207368&PUBLICACOESTema=55579&PUBLICACOESmodo=2

“Custos de contexto – as perspetivas das empresas – 2015”, Instituto Nacional de Estatística (INE), 2015. Disponível em:
https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=243207368&PUBLICACOESTema=55579&PUBLICACOESmodo=2

Dossier Estatístico de IRS 2017-2019, Autoridade Tributária e Aduaneira, Março de 2021. Disponível em:
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/IRS_2017_2019/Documents/Notas_Previas_Dossier_Estatistico_IRS_2017_2019.pdf e
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/IRS_2017_2019/Documents/Dossier_Estatistico_IRS_2017_2019.xlsx

Dossier Estatístico de IRC 2017-2019, Autoridade Tributária e Aduaneira, Março de 2021. Disponível em:
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/IRC_2017_2019/Documents/Notas_Previas_Dossier_Estatistico_IRC_2017_2019.pdf e
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/IRC_2017_2019/Documents/Dossier_Estatistico_IRS_2017_2019.xlsx