



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**O Regime da
Transparência Fiscal
Abrangência no
direito interno**

Leonor Maria Corte-Real Lencart Ferreira
Miranda

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**O Regime da
Transparência Fiscal
Abrangência no
direito interno**

Leonor Maria Corte-Real Lencart Ferreira
Miranda

Orientadora: Professora Doutora Joana Neto Anjos

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025

Agradecimentos

Agradeço

A Deus pela força diária sem a qual nada disto seria possível.

Aos meus Pais pelo amor incondicional, incentivo e investimento tão grande nesta jornada enquanto estudante.

À Senhora Professora Doutora Joana Neto pela orientação, disponibilidade, carinho e apoio constante.

Aos meus irmãos por estarem sempre ao meu lado dando os melhores conselhos e assegurando os melhores momentos de riso, tornando esta caminhada mais leve.

Ao José Maria pelo amor, paciência e compreensão nos momentos mais complicados, garantindo sempre um porto seguro.

Aos meus amigos que estiveram sempre presentes não só nos dias passados na biblioteca, como também nos momentos em que precisava de relaxar.

Resumo

O Regime da Transparência Fiscal (RTF) está presente no nosso ordenamento jurídico desde a entrada em vigor do Código do Imposto Sobre o Rendimento Das Pessoas Coletivas (CIRC) em 1989. O RTF é aplicado a determinadas entidades que, pelas características dos seus sócios, se assemelham a sociedades de pessoas, tributando diretamente os seus sócios ou membros.

As entidades sujeitas ao RTF estão tipificadas no artigo 6º CIRC.

A principal característica desse regime é a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade para efeitos fiscais, sendo os rendimentos imputados diretamente aos sócios, independentemente da distribuição de lucros. O RTF tem como três principais objetivos garantir a neutralidade fiscal, eliminar a dupla tributação dos lucros distribuídos e combater a evasão fiscal.

Por alguns autores é questionada a utilidade deste regime, chegando alguns a defender a sua revogação.

Antigamente não era claro se as entidades transparentes estavam ou não sujeitas às tributações autónomas. Atualmente já não surgem dúvidas quanto a este tema, sendo assegurado pelo artigo 12º CIRC a sujeição às tributações autónomas por parte das entidades transparentes.

Palavras-chave: Regime da Transparência Fiscal; Incidência pessoal; Tributações autónomas

Abstract

The Tax Transparency Regime (TTR) has been present in our legal system since the Corporate Income Tax Code came into force in 1989. The TTR is applied to certain entities which, due to the characteristics of their members, are similar to partnerships, taxing their partners or members directly.

The entities subject to the TTR are categorised in article 6 of CIRC.

The main characteristic of this regime is the disregard of the company's legal personality for tax purposes, with income being imputed directly to the partners, regardless of

the distribution of profits. The RTF's three main objectives are to guarantee tax neutrality, eliminate double taxation of distributed profits and combat tax evasion.

Some authors have questioned the usefulness of this regime, and some have even argued in favour of its repeal.

It used to be unclear whether or not transparent entities were subject to autonomous taxation. Today, there is no longer any doubt about this, and article 12 of CIRC guarantees that transparent entities are subject to autonomous taxation.

Keywords: Tax Transparency Regime; Personal incidence; Autonomous taxation

Índice

<i>Agradecimentos</i>	5
<i>Resumo</i>	6
<i>Abstract</i>	6
<i>Siglas</i>	9
<i>Introdução</i>	10
Capítulo 1 – O regime da transparência fiscal	12
1.1 Transparência fiscal internacional	14
1.2 Artigo 6º do CIRC e Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto	17
1.3 A incidência pessoal	17
1.3.1 Sociedades civis não constituídas sob a forma comercial	18
1.3.2 Sociedades profissionais	19
1.3.3 Sociedades de simples administração de bens.....	20
1.3.4 Agrupamentos complementares de empresas.....	21
1.3.5 Agrupamentos europeus de interesse económico.....	22
1.3.6 Situações especiais de imputação pessoal	24
1.4 Valores a imputar aos sócios ou membros	25
1.4.1 Determinação da matéria coletável	25
1.4.2 Determinação dos lucros ou prejuízos fiscais	26
1.5 A desconsideração da personalidade jurídica	27
1.5.1 No Direito Civil	28
1.5.2 No Direito das Sociedades Comerciais	28
1.5.3 No Direito Tributário	29
1.6 Obrigatoriedade, não incidência ou isenção	30
Capítulo 2 – As finalidades da transparência fiscal	32
2.1 O combate à evasão fiscal	32
2.2 A neutralidade fiscal	33
2.3 A eliminação da dupla tributação económica	34
2.4 Utilidade do regime da transparência fiscal	37
Capítulo 3 – As tributações autónomas	39
3.1 As regras contabilísticas	41
3.2 As despesas sujeitas a tributação autónoma	42
Conclusão	45
Bibliografia	48
Lista de jurisprudência	52
Outra documentação consultada	54

Siglas

ACE- Agrupamento Complementar de Empresas

AEIE- Agrupamento Europeu de Interesse Económico

AT- Autoridade Tributária

BEPS- Base Erosion and Profit Shifting

CAAD- Centro de Arbitragem Administrativa

CC- Código Civil

CDT- Convenção de Dupla-Tributação

CIRC- Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS- Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CM OCDE- Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC- Código das Sociedades Comerciais

CTD- Convenção de Dupla Tributação

DFI- Direito Fiscal Internacional

PMEs- Pequenas e Médias Empresas

RTF – Regime de Transparência Fiscal

STA- Supremo Tribunal Administrativo

STJ- Supremo Tribunal de Justiça

TFI- Transparência Fiscal Internacional

Introdução

A nossa Constituição defende uma distribuição justa dos rendimentos e da riqueza, sendo o principal objetivo do sistema fiscal a satisfação das necessidades financeiras do Estado, nos termos do artigo 103.º, nº1, da Constituição da República Portuguesa.

Numa lógica de política fiscal, o IRC é o imposto com o maior nível de importância, uma vez que as empresas se deslocalizam em função deste mesmo imposto. Como é sabido, o setor empresarial assume uma dimensão fundamental na nossa economia.

Ora, a verdade é que praticamente em todas as atividades de natureza comercial, o sujeito passivo pode escolher entre ser tributado através de uma sociedade que constitui e exerça a atividade (sendo tributado em IRC), ou exercer a atividade a título pessoal (sendo tributado em IRS). Muitas vezes, ou até a maior parte das vezes, a escolha é feita em função da opção que permita pagar menos imposto, uma vez que a taxa de IRC é inferior à taxa de IRS.

Ora, surge, contudo, um problema nas situações em que o substrato pessoal assume um papel de grande relevância na atividade que a sociedade desempenha. Em determinados casos, o papel que os sócios têm revela uma importância tão grande que leva a que a atividade comercial tenha predominância no elemento pessoal.

Nestes termos, terá de haver uma desconsideração da personalidade jurídica, estando a sociedade, conseqüentemente, sujeita ao regime da transparência fiscal.

É, assim, o tema da transparência fiscal que será objeto de estudo na presente dissertação. Este trabalho encontra-se dividido em três capítulos que abordarão o referido tema em função de diferentes perspetivas.

No capítulo inicial, relativo à abrangência do regime da transparência fiscal, será feita alusão à transparência fiscal internacional e ao próprio artigo 6º CIRC e ainda explicitada a incidência pessoal, depois abordada a desconsideração da personalidade jurídica, mencionando ainda o suporte legal, como também a eventual obrigatoriedade deste regime.

No segundo capítulo a reflexão incidirá sobre as finalidades da transparência fiscal, nomeadamente, o combate à evasão fiscal, a neutralidade fiscal e a eliminação da dupla tributação económica, expondo também algumas opiniões quanto à necessidade de manutenção do RTF.

Por fim, o último capítulo terá uma pequena exposição relativa às tributações autónomas na transparência fiscal, fazendo menção às regras contabilísticas e a algumas despesas sujeitas a tributação autónoma.

Assim, ao longo da presente dissertação, será feita uma abordagem a estes aspetos de forma a relacionar a transparência fiscal com as tributações autónomas, bem como uma análise a todas as suas implicações.

Capítulo 1 – O regime da transparência fiscal

No termos da Lei n.º 106/88, de 17 de setembro, fica o Governo autorizado a aprovar os diplomas reguladores do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Na sequência desta lei de autorização, o Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, vem aprovar o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Como sabemos o Direito Fiscal é, e sempre foi, um fator que condiciona a vida de todos os contribuintes (Nabais, 2003, p.131). Assim, o Estado terá de utilizar os melhores mecanismos que permitam arrecadar o máximo de receita possível, tributando os seus cidadãos de forma justa, equilibrada e eficiente.

Ademais, importa notar que o sistema fiscal deve desempenhar um papel de relevo na garantia das condições essenciais de vida e na redistribuição de riqueza (Vasques, 2011, p.320).

O contribuinte, naturalmente, faz as escolhas que sejam menos dispendiosas. A isto chama-se planeamento fiscal. Analisaremos agora essas situações que permitem ao contribuinte pagar menos imposto.

Em primeiro lugar, o contribuinte pode, através de condutas *intra legem* e de acordo com a terminologia anglo-saxónica *tax planning*, agir em poupança fiscal ao diminuir o imposto a pagar respeitando a lei existente. Ora, ao abrigo do princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica, a poupança fiscal é um direito que pode ser exercido por qualquer contribuinte na medida em que é conforme à lei através de, por exemplo, isenções fiscais, reporte de prejuízos, benefícios fiscais e ainda zonas de baixa tributação. Ainda assim, de forma a evitar o aproveitamento abusivo da poupança fiscal lícita, os Estados introduziram, nos ordenamentos jurídicos, medidas, tais como, normas gerais e específicas anti-abuso, presunções fiscais e alargamento das normas de incidência.

Em segundo lugar, temos as condutas de elisão fiscal ou *tax avoidance* que, apesar de não serem ilícitas ou abusivas, situam-se fora da área de abrangência da lei - *extra legem*. O contribuinte acaba por contornar a lei sem a violar expressamente. Ainda assim, apesar da conduta assentar em meios lícitos, não é admitida pelo ordenamento, na medida em que prossegue fins abusivos. Por esta razão, a lei proíbe a evasão fiscal lícita através da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º da Lei Geral Tributária. Para este caso tomemos como exemplo a compra de uma casa para habitação num país com um regime fiscal mais favorável com a única intenção de deslocar para aí a sua residência tendo em vista pagar menos imposto ou não pagar nenhum imposto.

Por fim, temos as situações de fraude fiscal, ou *contra legem*, que abrangem os atos fiscais ilícitos não permitidos pelo ordenamento jurídico, tais como declarar rendimentos inferiores aos reais, deduzir custos inexistentes ou ainda simular negócios (Amorim, 2010, p.220-223).

Como mencionado anteriormente o sujeito passivo pode, regra geral, e nas atividades de natureza comercial, escolher entre ser tributado em sede de IRC ou de IRS. Contudo, começaram a surgir situações em que o sujeito passivo criava sociedades com o único intuito de pagar IRC e não IRS. A questão surge quando estas situações se verificam em sociedades onde o elemento pessoal é dominante. Nestes casos, deixa de ser evidente a diferença de capacidades contributivas, esbatendo-se a diferenciação económica entre a sociedade e os respetivos sócios. A sociedade deixa de ser marcada pelo capital investido, passando as pessoas dos sócios a ser o mais relevante da sociedade. A entidade coletiva deixa de ter uma autonomia económica evidente face aos sócios.

Ora, surge, por isso, a necessidade de criar um instituto que evite este planeamento fiscal *extra legem*. De acordo com uma decisão do CAAD, e “muito embora reconheça que os contribuintes têm o direito à boa gestão fiscal, tendo em vista a poupança fiscal, o legislador fiscal consagra normas que visam reprimir o abuso desse direito à poupança fiscal, considerando como abusivos os negócios anómalos que, embora em princípio lícitos e verdadeiros tenham por escopo exclusivo elidir a aplicação normal das regras tributárias”¹.

É, desde logo, feita uma distribuição das empresas pelo IRS e pelo IRC. O regime das empresas singulares e o regime das empresas coletivas depende inteiramente da forma jurídica dada à organização da atividade económica assumindo, respetivamente, o suporte num empresário individual ou numa pessoa coletiva. Quanto a esta distribuição importa mencionar três aspetos. Em primeiro lugar nem todas as empresas coletivas são tributadas em IRC. Depois o IRC não tributa só entidades empresariais, tributando também entidades não empresariais. E, por fim, o IRC tributa também entidades que não se apresentam como pessoas coletivas uma vez que não lhes é reconhecida personalidade jurídica (Nabais, 2015, p.142). Quanto ao primeiro aspecto, em que nem todas as empresas coletivas são tributadas em IRC, é de destacar as entidades transparentes em que a matéria coletável corresponde ao lucro da sociedade apurada segundo o CIRC, mas a tributação é feita em sede dos respetivos sócios.

Assim, o regime da transparência fiscal baseia-se na ideia de que há determinadas pessoas coletivas que se delimitam pelo seu tipo societário, objeto social ou ainda estrutura de

¹ CAAD, Processo n.º 106/2014-T.

negócio que não devem ser tributadas, mas sim deve a tributação incidir sobre os respetivos sócios (Courinha, 2019, p.53).

Portanto, e seguindo o pensamento de Suzana Tavares da Silva, a transparência fiscal tem, por um lado, um objetivo de justiça fiscal, porque “o valor da sociedade não resulta tanto do capital investido, mas das pessoas dos sócios”, correspondendo o lucro, na realidade, à remuneração do respetivo trabalho. E, por outro lado, à prevenção de elisão fiscal uma vez que a sociedade acaba por ser uma estrutura meramente formal. Nestes termos, e para evitar distorções, a tributação deve ser tal como se faria relativamente aos sócios que auferiam os lucros² (Silva, 2013, p.108).

Como consequência, sendo o sócio ou membro indissociável da pessoa coletiva, o rendimento ou lucro da sociedade passa a ser exclusivamente tributado ao nível do sócio ou membro, ignorando a estrutura societária (Teixeira, 2016, p. 81) e, como veremos mais a frente, tornando-a, de certa forma transparente.

1.1 Transparência fiscal internacional

Importa fazer uma breve nota relativa à transparência fiscal, concretamente ao nível internacional. Ora, estatui o artigo 66.º, nº1, do CIRC que “Os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades”. Esta medida traduzir-se-á na obrigação de os sujeitos passivos residentes imputarem no seu rendimento coletável a proporção da respetiva participação no capital social, independentemente da distribuição de dividendos, ou seja, de tal lucro ter sido recebido ou não ter sido colocado à disposição de tais sócios.

Tendo como objetivo o combate à evasão fiscal, o referido artigo 66.º, nº1, do CIRC dificulta a deslocalização dos lucros do Estado de residência para espaços jurisdicionais com taxas de tributação mais baixas, tributando-se, assim, rendimentos que de outra forma nunca seriam tributados (Lopes, 2016, p.9).

² Todavia, por vezes este objetivo acaba por ser frustrado em razão de taxas mais elevadas na tributação em sede de IRS, o que leva a que estes membros constituam sociedades comerciais interdisciplinares. Contornando a letra da lei alcançam uma poupança fiscal (Silva, 2013, p.109).

Ora, na ausência de tal obrigação de imputação, os rendimentos recebidos por tais sociedades não ficariam sujeitos a imposto no nosso país, pelo menos até serem distribuídos a sócios residentes. Desta forma, a sociedade-base funcionaria como um “abrigo fiscal” relativamente à tributação que, de outro modo, aconteceria em Portugal (Morais, 2007, p.43).

A este propósito importa fazer referência à Diretiva das Fusões, Cisões, Entradas de ativos e Permutas de Ações que, através do seu artigo 11º determina que se um Estado-Membro considerar que uma sociedade contribuidora ou adquirida não residente é fiscalmente transparente por esse Estado, tem o direito de não aplicar a presente diretiva. Esta Diretiva 2011/35/EU tem como principal objetivo regular as operações de reestruturação empresarial no âmbito da União, promovendo uma abordagem harmonizada para garantir eficácia e segurança jurídica nas transações empresariais.

O regime das *Controlled Foreign Company* (CFC) foi inicialmente aplicado aos rendimentos passivos de forma a evitar a retenção de lucros nos Estados com regimes fiscais privilegiados, desconsiderando a personalidade jurídica das sociedades cuja constituição se baseie em razões fiscais.

Farei agora uma breve análise procurando compreender a realidade deste regime da transparência fiscal em diferentes ordenamentos jurídicos.

O termo *tax transparency* não é ainda, em muitos ordenamentos jurídicos, um termo claro e esclarecido. Apenas sabemos que a transparência nos permite ter uma visão através de algo (Hey, 2018, p.5).

Ora, a análise incidirá sobre Espanha, França e Reino Unido. Por um lado, os dois primeiros países são, tanto geograficamente como ideologicamente, bastante próximos do ordenamento jurídico português. E, por outro lado, o Reino Unido, que por ser um país da *Commonwealth*³, reflete um regime muito diferente do nosso.

O regime TFI responde à necessidade de assegurar o princípio de tributação dos rendimentos mundiais. Este princípio não é, todavia, respeitado quando os contribuintes no exercício da sua liberdade movem o capital para os chamados paraísos fiscais, países com um regime fiscal mais favorecido.

Em Espanha, através do Decreto Real 2.631/1982, de 15 de outubro, foi aprovado o Regulamento de Imposto sobre as Sociedades, fazendo no terceiro capítulo referência à transparência fiscal (Badenes Chillida, e Garrida Obiols, 1983, p.12).

³ A *Commonwealth* é uma organização política composta por países com laços históricos ao Império Britânico. Estes países partilham valores comuns, tais como, a democracia, direitos humanos e a promoção do bem estar social e económico.

A transparência fiscal foi aprofundada na legislação espanhola pela Lei n.º 42/1994, refelindo medidas fiscais, administrativas e sociais que entraram em vigor a 1 de janeiro de 1995, aplicáveis a pessoas físicas e jurídicas de acordo com os seus artigos 2º e 10º. Atualmente, esse regime legal está previsto em diferentes normas. Em Espanha, a Lei n.º 35/2006 sobre Imposto de Rendimento Pessoal regula essa questão em relação a indivíduos residentes- artigo 91º ("Imputação de renda no regime de transparência fiscal internacional"), enquanto as empresas residentes são regidas pelo Real Decreto Legislativo 4/2004, que aprova o Texto Consolidado da Lei do Imposto Corporativo no artigo 107º intitulado "Inclusão na base tributária de certas rendas derivadas de entidades não residentes", sob o Capítulo XI sobre "Transparência Fiscal Internacional".

O Preâmbulo da Lei n.º 42/1994 deixou claro o motivo prático pelo qual o regime da transparência fiscal foi introduzido em Espanha, segundo o qual visava "evitar o diferimento do pagamento de impostos por empresas não residentes sujeitas a tributação mais baixa" e "evitar a redução da base tributária na Espanha por meio da faturação de despesas a essas empresas não residentes".

Resumindo, "o principal objetivo do regime da transparência fiscal é compensar ou eliminar as vantagens para os residentes e entidades espanholas de usar instrumentos internacionais, interpondo entidades em territórios estrangeiros com tributação baixa ou nula, com o único propósito de evitar ou diferir o pagamento de impostos de renda espanhóis" (Fernández Marín, 2023, p.37).

Já em França as entidades estão sujeitas a três regimes de tributação: o regime de transparência total, regime de transparência parcial e ao regime geral. Estes dois regimes de transparência estão previstos no *Code Général des Impôts* (CGI). Visam essencialmente garantir a neutralidade fiscal ao assegurar que o nível de tributação não varia, independentemente da forma escolhida para o exercício da atividade empresarial.

Já no Reino Unido, os membros das entidades transparentes são considerados como tendo direito a uma parte do rendimento auferido pela entidade logo que este seja obtido, sujeitando o rendimento ao imposto nesse momento. Já quando é uma entidade opaca, o sócio apenas é tributado quando existir uma distribuição de rendimento pela entidade (Santiago; Ribeiro, 2021, p.18).

Ora, surge a questão de saber se o sócio de uma sociedade transparente for não residente é, do mesmo modo, aplicado o artigo 6º. De acordo com este mesmo artigo, é imputado aos sócios a matéria coletável de determinadas sociedades com sede ou direção efetiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros.

Assim, se forem cumpridos os requisitos enunciados no artigo o sócio não residente da sociedade sujeita ao regime ficará abrangido pelo mesmo. Logo, mesmo sendo não residente, será aplicado o artigo 6º na medida em que este mesmo artigo refere apenas as sociedades com sede ou direção efetiva em território português (*Parecer Técnico OCC – PT23939*).

1.2 Artigo 6º do CIRC e Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto

Desde a data de entrada em vigor do CIRC, a 1 de janeiro de 1989, nos termos do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, que o regime da transparência fiscal se encontra vigente.

Ainda assim, o regime foi forçosamente acolhido na sequência da adesão de Portugal à atualmente designada União Europeia, na altura, Comunidade Económica Europeia, em 1986.

O artigo 6º, nº4, al. a) do CIRC refere que uma sociedade comercial é uma sociedade constituída para o exercício de uma atividade expressamente prevista na lista a que se refere o artigo 151º do CIRC. Ora, este artigo refere-se à Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, que apresenta uma lista de atividades exercidas pelos sujeitos passivos de IRS.

Sucedem, nesta portaria, estão especificadas as atividades que são marcadas pelo seu elemento pessoal. São profissões tais como a de enfermeiro, contabilista, advogado, arquiteto, sacerdote, entre tantas outras. Estas pessoas singulares são, naturalmente, tributadas em sede de IRS. Verificou-se que, se estas pessoas singulares constituíssem uma pessoa coletiva para o exercício de uma dessas atividades ficariam sujeitas a IRC e, desta forma, o montante de imposto a pagar seria inferior. O que distingue estas pessoas coletivas das outras é o *intuitus personae* do sócio que assume uma importância maior que a estrutura da própria sociedade.

Assim, o que se entende é que se deve imputar os efeitos fiscais aos sócios que são quem releva para a prossecução do objeto social.

1.3 A incidência pessoal

As sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal, vulgarmente denominadas de sociedades transparentes, estão tipificadas no artigo 6º do CIRC.

Em primeiro lugar, é atribuída à pessoa coletiva transparente a qualidade de sujeito passivo instrumental. Posteriormente, este terá de apurar a matéria coletável e cumprir todas as obrigações declarativas e contabilísticas impostas pelo CIRC. Há, todavia, que ter em conta o

artigo 12º do CIRC⁴ segundo o qual a pessoa coletiva não é o sujeito passivo relativamente ao pagamento do IRC.

Os sujeitos passivos efetivos da obrigação de pagamento do imposto serão os sócios ou membros da pessoa coletiva transparente. Nos termos do artigo 6.º, nº3, a imputação é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do ato constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.

Por fim, a matéria coletável é tratada como rendimento líquido do próprio sócio ou membro (Magno, 2017, p.39).

O legislador optou por imputar os rendimentos da sociedade aos sócios. Ora, importa por isso mencionar que se o sócio ou membro for uma pessoa singular a imputação será feita em sede de IRS, como dito anteriormente. Já se o sócio ou membro for uma sociedade a imputação será feita em sede de IRC, sendo a matéria tributável calculada segundo as regras do CIRC.

Analisemos agora cada um dos cinco tipos de entidades coletivas transparentes sujeitas a este regime, desde logo, as sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, as sociedades de profissionais, as sociedades de simples administração de bens, os agrupamentos complementares de empresas e os agrupamentos europeus de interesse económico.

Importa notar que tanto as sociedades profissionais como as sociedades de simples administração de bens são uma criação do legislador fiscal de acordo com o número 4 do artigo 6º do CIRC, não sendo reconhecidas por qualquer outro regime jurídico.

1.3.1 Sociedades civis não constituídas sob a forma comercial

As sociedades não constituídas sob a forma comercial, ou sociedades civis, são regidas pelo CC, de acordo com o artigo 980⁵. Assim, apesar de poder ter um fim lucrativo, não poderá praticar atos comerciais (artigo 1.º, nº2, do CSC) caso contrário seria considerada uma sociedade comercial.

Previstas no artigo 6.º, nº1, al. a) do CIRC estas sociedades obedecem também ao regime da transparência fiscal uma vez que são tendencialmente destituídas de personalidade jurídica, possuindo apenas fundamento contratual (Courinha, 2019, p.59). Assim, não gozando

⁴ *As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas.*

⁵ Código Civil, art.º 980- *Contrato de sociedade é aquele em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa actividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa actividade.*

obrigatoriamente de personalidade jurídica (artigo 5.º, nº1, CSC), estas entidades ficam obrigatoriamente sujeitas a este regime uma vez que a tributação será feita ao nível dos seus sócios ou membros.

1.3.2 Sociedades profissionais

O legislador fiscal optou por criar uma norma específica que estabelecesse o conceito de sociedades profissionais. Para efeitos do artigo 6.º, nº 4, é uma sociedade profissional:

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

2) A sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75 %, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, durante mais de 183 dias do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público e, pelo menos, 75 % do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

O legislador evitou, assim, que o reconhecimento de uma sociedade profissional dependesse do tipo de sociedade ou do processo de formação (Azevedo, 2005, p.27).

Até 2013, todos os sócios, enquanto pessoas singulares, tinha de ser profissionais dessa atividade.

Com a nova formulação legal de 2014, que veio adicionar a subalínea 2 ao artigo 6.º, nº4, al. a), visa-se que o regime seja menos facilitista quanto ao seu afastamento. Esta subalínea permite não só, por parte das sociedades profissionais o exercício de várias atividades previstas na lista do artigo 151º, bem como, por parte dos sócios, a não exigência de serem todos profissionais da mesma atividade (Martins, 2013, p.16).

Assim, só quando a relevância da componente profissional se encontra fortemente ultrapassada pela dimensão societária ou pela relevância do componente capital o regime da transparência pode ser afastado.

Conclui-se, mais uma vez, pela importância do elemento pessoal neste instituto da transparência fiscal, já que, se este elemento se encontrar esbatido ou enfraquecido por sobreposição do elemento organizativo, a transparência poderá ser afastada (Courinha, 2019, p.61).

1.3.3 Sociedades de simples administração de bens

As terceiras entidades sujeitas a este regime são as sociedades de simples administração de bens. A lei fiscal determina que as “*Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público*” (artigo 6.º, nº1, al. c) CIRC) estão obrigatoriamente sujeitas a este regime. O legislador optou ainda por definir o que é uma sociedade de simples administração de bens⁶ e ainda um grupo familiar⁷.

Assim, a lei não exige que haja exclusividade do exercício dessa atividade, podendo ser exercidas outras para além das especificadas. Ficará sujeita a este regime uma sociedade que conjuntamente exerça outras atividades e cujos rendimentos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus rendimentos.

O legislador impõe ainda um critério temporal, determinando que a maioria do capital social deve pertencer, direta ou indiretamente⁸, a um grupo familiar por mais de 183 dias.

Estas são sociedades que se destinam à administração de bens e/ou valores para reserva e/ou fruição dos seus sócios ou então à compra de prédios de habitação para os seus sócios. O exercício de outras funções não é impeditivo, todavia a média dos rendimentos dessas funções não pode exceder os 50% de média total nos últimos 3 anos.

Considera-se que a reduzida dimensão dos sócios e a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo são fatores manifestos da demonstração da intenção em apenas submeter a IRC rendimentos que, de outro modo, não escapariam às regras fiscais menos vantajosas do IRS.

⁶ Artigo 6.º, nº4, al. b) CIRC- *a sociedade que limita a sua atividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras atividades e cujos rendimentos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus rendimentos.*

⁷ Artigo 6.º, nº4, al. c) CIRC- *o grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adoção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha reta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive.*

⁸ Artigo 486º CSC- 1 - *Considera-se que duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas, dita dominante, pode exercer, diretamente ou por sociedades ou pessoas que preencham os requisitos indicados no artigo 483.º, n.º 2, sobre a outra, dita dependente, uma influência dominante. 2 - Presume-se que uma sociedade é dependente de uma outra se esta, directa ou indirectamente: a) Detém uma participação maioritária no capital; b) Dispõe de mais de metade dos votos; c) Tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização.*

Ao contrário do que acontecia antigamente, na altura em que o CIRC entrou em vigor, hoje é pacífico que as SGPS (Sociedades Gestoras de Participações Sociais) não estejam sujeitas ao regime da transparência fiscal, tal como previsto no artigo 6.º, n.º5, CIRC.

1.3.4 Agrupamentos complementares de empresas

A Lei n.º 4/73, de 4 de junho, estabelece as normas sobre a constituição e o regime dos Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE). Os ACE foram inspirados nos *Groupment d'Intérêt Économique* consagrados na Ordenança n.º 67-821 em 1967 no ordenamento jurídico francês (Azevedo, 2005, p.40).

A evolução empresarial e o conseqüente aumento de competitividade dos mercados levaram ao aparecimento deste tipo de agrupamentos.

O legislador português determinou que as *peçoas singulares ou coletivas, bem como as sociedades, podem agrupar-se, sem prejuízo da sua personalidade jurídica, a fim de melhorar as condições de exercício ou se resultado das suas atividades económicas*, nos termos da Lei n.º 4/73 Base I n.º1.

Nos termos da Base II desta Lei, os ACE *não podem ter por fim principal a realização de lucros*. Ainda assim, segundo o Decreto-Lei n.º 430/73, de 25 de agosto, que regulamenta a constituição e funcionamento dos ACE, estes agrupamentos podem ter como fim acessório a realização e partilha de lucros apenas quando autorizado expressamente pelo contrato constitutivo.

Para os ACE não existe uma obrigatoriedade legal de capital próprio, podendo, no contrato constitutivo, encontrar-se apenas as participações e as contribuições das empresas agrupadas.

Subsidiariamente, esta figura jurídica é regida pelo CSC, nomeadamente pelos artigos 175º a 196º referentes às sociedades em nome coletivo.

A liberdade de atuação dos ACE é limitada. Ora, relativamente à aquisição de imóveis, os ACE só os poderão adquirir quando o destino do imóvel for a instalação de sede, delegação ou serviço próprio do ACE. Também lhes é vedada a participação ou o exercício de cargos sociais em sociedades civis, sociedades comerciais ou outros ACE. Quanto à responsabilidade pelas dívidas, a regra é a solidariedade dos membros, podendo no contrato estar estipulada a responsabilidade subsidiária (Lopes, 2016, p.36). Essa responsabilidade é subsidiária em relação aos bens do próprio agrupamento de acordo com a Base II n.º3 da Lei n.º 4/73. Assim,

só após a exclusão do património do agrupamento é que os credores do ACE podem exigir a satisfação os seus créditos às empresas agrupadas.

Na prática, os ACE são constituídos maioritariamente pelas empresas de construção civil e obras públicas de forma a realizarem empreitadas em colaboração, uma vez que tornar-se-ia muito mais difícil, até impossível, prosseguir esse objetivo por um membro do ACE individualmente dada a falta de recursos tanto humanos como financeiros.

Importa ainda mencionar as diferenças entre um ACE e um grupo societário. Enquanto os ACE visam fundamentalmente a cooperação de diversas empresas cada uma com a sua autonomia, o grupo societário é marcado pelo nascimento de uma empresa *plurissocietária* submetida a uma direção económica unitária e comum. Além disso, por um lado, com a criação de um ACE nasce um grupo com personalidade jurídica própria, por outro, o grupo societário é destituído de qualquer personalidade jurídica.

Nos termos da Base IV da Lei n.º 4/73 o *agrupamento adquire personalidade jurídica com a inscrição do seu acto constitutivo no registo comercial* não obstante os seus membros manterem uma personalidade jurídica independente da do ACE.

Assim, e de acordo com o Acórdão do STA⁹ “*Nos termos do art.º 5º n.ºs 1 e 2 (actual art.º 6º) do CIRC, epigrafado "transparência fiscal", os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos do Código, dos agrupamentos complementares de empresas, com sede ou direcção efectiva em território português, que se constituam e funcionem em termos legais são imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável. Tal regime funda-se “em razões de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros” e “caracteriza-se pela circunstância da lei ver - daí a designação de "transparência” - os rendimentos da sociedade como sendo rendimentos próprios dos seus sócios”, “imputando-se a cada um a parte do lucro que lhe corresponda”.*

1.3.5 Agrupamentos europeus de interesse económico

Os Agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE) foram criados pelo Regulamento (CEE) n.º 2137/85 do Conselho, 25 de julho de 1985.

Pelas suas características, os AEIE são praticamente ACE europeus, com diferença em termos de espaço geográfico, económico e fiscal (*Códigos anotados...*, 2018, p.X).

⁹ Acórdão do STA, Processo 026823 (13/03/2002).

Era sentida a necessidade da criação de um instrumento jurídico com capacidade e personalidade jurídicas inspirado nos ACE, mas a nível comunitário.

De acordo com o artigo 3º do referido regulamento, o *objetivo do agrupamento é facilitar ou desenvolver a atividade económica dos seus membros, melhorar ou aumentar os resultados desta atividade; não é seu objetivo realizar lucros para si próprio*. Ainda assim, não tendo como objetivo a realização de lucros, artigo 21º, n.º 1, do Regulamento determina os *lucros provenientes das actividades do agrupamento serão considerados como lucros dos membros e repartidos entre eles na proporção prevista no contrato de agrupamento ou, se este for omissivo, em partes iguais* e ainda de acordo com o artigo 40º que *os lucros ou perdas resultantes da atividade do agrupamento só são tributáveis a nível dos seus membros*. Podemos, assim, concluir que resulta do próprio regulamento a sujeição dos AEIE ao regime da transparência fiscal.

Ao contrário dos ACE, os AEIE estão proibidos de ter como objetivo a obtenção de lucros. Caso obtenham algum benefício que não constitua o seu objetivo ou fim, será uma mera consequência da sua atividade principal de desenvolvimento da atividade económica dos seus membros (Luís, 2015, p.64).

Tendo os AEIE como objetivo facilitar ou desenvolver a atividade económica dos seus membros de forma a permitir melhores resultados, a atividade do agrupamento não deve substituir, mas sim ser complementar à atividade económica dos seus membros. Consequentemente, o agrupamento não pode exercer por si próprio, em relação a terceiros, uma profissão liberal.

Para que um agrupamento seja considerado um AEIE deve, de acordo com o artigo 4.º, nº2, do Regulamento, ser composto por duas sociedades ou outras entidades jurídicas que tenham a sua administração central em Estados-membros diferentes ou por duas pessoas singulares que exerçam a sua atividade principal em Estados-membros diferentes. Ora, o agrupamento deve ser, ao abrigo do artigo 6º do Regulamento, registado no Estado onde está situada a sua sede, sendo que serão os Estados-membros a designar as regras aplicáveis, nomeadamente devem determinar se os AEIE inscritos no seu território têm ou não personalidade jurídica de acordo com o artigo 1.º, nº 3 do Regulamento.

Tal como acontece nos ACE, também *os membros do AEIE respondem ilimitada e solidariamente pelas dívidas daquele, de qualquer natureza*, ao abrigo do artigo 24.º, nº 1 do Regulamento.

Nesta medida, o Decreto-Lei n.º 148/90, de 9 de maio, que transpôs para o ordenamento jurídico nacional e aprova o regime substantivo dos AEIE, determina que estes tipos de

agrupamentos com sede em Portugal só adquirem personalidade jurídica com a inscrição da sua constituição no registo comercial, devendo o contrato constar de documento escrito.

As regras dos ACE e dos AEIE são semelhantes, não obstante os AEIE estarem condicionados pelo facto de cada membro ser tributado de acordo com o regime fiscal onde está localizada a sua sede.

Ora, terminando assim o âmbito subjetivo da aplicação do regime da transparência fiscal, importa relembrar a sujeição obrigatória de todas as entidades *supra* mencionadas a este regime.

Não obstante, *a não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal nos termos do artigo 6.º não as desobriga de apresentação ou envio das declarações referidas no n.º 1* (Artigo 117.º, n.º 9 CIRC).

1.3.6 Situações especiais de imputação pessoal

Uma situação relevante que importa destacar é de que o sócio único tem de desenvolver atividade prevista na lista anexa ao Código do IRS através da sociedade. Se apenas desempenha as funções de gerente na sociedade ou se apenas é sócio de capital, significa que não se aplica o regime da transparência fiscal.

Já quanto às sociedades unipessoais surge a questão de saber se estas podem ou não estar sujeitas ao regime da transparência. A verdade é que o artigo 6º do CIRC não faz qualquer alusão a este tipo de sociedades. Estas sociedades previstas nos artigos 270ºA a 270ºG do CSC configuram uma exceção legal à regra que estipula que as sociedades têm de ser constituídas por uma pluralidade de pessoas, podendo assim, este tipo de sociedades ser constituída por um só socio. Essa pessoa coletiva será tributada em sede de IRC. Ora, sendo o sócio uma pessoa singular que exerça uma atividade que esteja prevista na Portaria n.º 1011/1001, de 21 de agosto, a sociedade unipessoal é considerada uma sociedade transparente.

Ora, o que se deve concluir é a sujeição destas sociedades a este regime consoante o preenchimento dos requisitos que as outras sociedades têm também de preencher (Pinto, Pinto, 2024). Assim as sociedades unipessoais podem ficar sujeitas ao regime da transparência fiscal se exerceram uma atividade económica constante da lista anexa ao CIRS.

1.4 Valores a imputar aos sócios ou membros

Os resultados a imputar aos sócios não serão os mesmos para todas as entidades transparentes. Importa por isso realçar uma importante divisão. Por um lado, as sociedades civis não constituídas sob forma comercial, sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens perante as quais, nos termos do artigo 6.º, nº 1 CIRC, é imputada a matéria coletável. Por outro lado, os ACE e os AEIE face aos quais são imputados os lucros ou prejuízos do exercício ao abrigo do artigo 6.º, nº 2 CIRC. No segundo capítulo serão mencionados os pressupostos subjacentes à criação deste regime, nomeadamente a eliminação da dupla tributação económica. Ora, a ferramenta encontrada para resolver este problema foi não sujeitar as entidades a tributação, mas sim os seus sócios, independentemente de serem pessoas singulares ou coletivas, aos quais se vai imputar a matéria coletável ou lucros ou prejuízos às entidades previstas no artigo 6.º, nº 1 CIRC e às entidades do artigo 6.º, nº 2 CIRC, respetivamente. (Sarmiento, Nunes, Pinto, 2023, p.22)

1.4.1 Determinação da matéria coletável

Ora, quanto ao primeiro grupo de entidades o cálculo da matéria coletável é feita nos termos do capítulo III do CIRC. Assim, será imputada aos sócios a respetiva base tributável, havendo ou não distribuição de lucros.

Sendo os sujeitos passivos residentes, nos termos do artigo 3.º, nº 1 CIRC, e exercendo a título principal ou não uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a matéria coletável corresponderá ao lucro ou ao rendimento global.

De acordo com o artigo 17.º, nº 1 CIRC *O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código*¹⁰.

Depois de apurado o lucro tributável são feitas as deduções relativas aos prejuízos fiscais, nos termos do artigo 52º CIRC.

¹⁰ O artigo 3.º, nº 1, al. a) menciona que o IRC incide sobre: *O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;* e, por isso, nesta medida podemos concluir que abrange as entidades transparentes.

Ora, estando em causa sociedades transparentes, os prejuízos fiscais *são deduzidos unicamente dos lucros tributáveis das mesmas sociedades* (artigo 52.º, nº 7 CIRC). Assim, ao lucro tributável podem ser abatidos os prejuízos fiscais que tenham existido nos períodos de tributação anteriores, não podendo exceder os 65% do respetivo lucro tributável em cada um dos períodos de tributação. O sócio não poderá, por isso, diminuir o imposto a pagar mediante a absorção de outros rendimentos com os prejuízos eventualmente apurados.

Importa ainda fazer referência à eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos, prevista no artigo 51º CIRC. Estando em causa entidades transparentes, quando ocorrem as correções fiscais, não se verifica deduções para eliminação da referida dupla tributação económica uma vez que o artigo 51.º, nº 1, al. c) o prevê expressamente.

Quanto aos encargos não dedutíveis para efeitos fiscais previstos no artigo 23ºA CIRC é ainda importante mencionar o número 9. Segundo este preceito *Tratando-se de sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, pode ser fixado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças o número máximo de veículos e o respetivo valor para efeitos de dedução dos correspondentes encargos*. A portaria referida é Portaria n.º 1041/2001, de 28 agosto. Assim, o número de viaturas ou veículos afetos é limitado a uma unidade por sócio (Luís, 2015, p.67).

Excetuando as referidas situações, o procedimento do apuramento da matéria coletável será idêntico ao efetuado pelos sujeitos passivos do regime geral do IRC. Depois difere nomeadamente quando à determinação da matéria coletável “não se segue a liquidação em sentido estrito nem o pagamento do correspondente IRC”, mas sim a sua imputação aos sócios (Nabais, 2015, p.140).

Além disso, o valor (positivo da matéria coletável) imputada deve ser incluído na declaração de rendimentos dos sócios ou membros, em sede de IRS ou IRC, independentemente de haver ou não distribuição de lucros. Assim relativamente a estas entidades, somente os valores positivos serão imputados, sendo os prejuízos deduzidos aos lucros tributáveis.

1.4.2 Determinação dos lucros ou prejuízos fiscais

Quanto ao outro grupo que abrange os ACE e os AEIE, aos seus membros, não é imputada a matéria coletável, mas sim o lucro ou prejuízo fiscal do período apurado.

Apesar do lucro não constituir o seu objetivo principal, é imputado o lucro tributável ou o prejuízo fiscal do período aos membros que constituem estas entidades.

Ora, se num dado período alguma destas entidades apresentar prejuízo, esse prejuízo vai ser imputado aos respetivos membros. Essa imputação terá um impacto direto no resultado fiscal. O prejuízo irá reduzir o imposto a pagar na medida em que reduzirá os rendimentos.

É evidente o tratamento mais favorável nestas entidades do que o tratamento feito às entidades do primeiro grupo, uma vez que os outros rendimentos poderão vir a ser absorvidos por esses prejuízos e por isso, reduzir o montante de imposto a pagar.

Apurado o lucro tributável, as deduções de eventuais prejuízos ou benefícios fiscais serão feitas ao nível do rendimento das entidades que compõem o grupo (Luís, 2015, p.68).

1.5 A desconsideração da personalidade jurídica

A personalidade jurídica consiste na suscetibilidade de uma pessoa ser titular de direitos e obrigações. Esta personalidade não se esgota nas pessoas singulares, sendo também alargada às pessoas coletivas. Enquanto as primeiras a adquirem no nascimento, as pessoas coletivas adquirem-na após o registo definitivo do ato constitutivo na conservatória de registo comercial.

No entanto, poderá existir uma confusão (ainda que por vezes conveniente) entre a personalidade jurídica da própria pessoa coletiva, enquanto sociedade, e a dos seus sócios.

Ora, ao longo dos anos tanto a doutrina como a jurisprudência foram verificando que por vezes era utilizada a confusão entre a personalidade jurídica da sociedade e a dos sócios com propósitos ilícitos.

Posteriormente, já feita uma análise, chegou-se à conclusão de que era necessário criar um mecanismo que permitisse desconsiderar a personalidade jurídica de forma a não dar espaço a atos abusivos.

Vejamos, por exemplo, a Proposta de Lei de Bases de Reforma Fiscal, aprovada em Conselho de Ministros de 24 de setembro de 1987 que, no artigo 9º, refere que para baixar a proteção dada pela personalidade jurídica coletiva é necessário existirem *razões de justiça ou de prevenção da evasão ou da fraude*.

Assim, foi criado no Direito Fiscal o RTF. Através da transparência fiscal verifica-se uma desconsideração da personalidade jurídica. Este fenómeno é também conhecido como o levantamento do véu societário, na medida em que se vê através da sociedade os seus sócios ou membros. Ainda que esta figura não esteja prevista no ordenamento jurídico português, tem vindo a ser aplicada na jurisprudência justificada por lacunas ou até pelo instituto de abuso de direito de acordo com o artigo 334º do Código Civil.

1.5.1 No Direito Civil

Esta desconsideração da personalidade jurídica não tem expressão só no Direito Fiscal, sendo verificada também no Direito Civil e Direito Comercial.

Também o Código Civil atribui personalidade jurídica às pessoas coletivas, permitindo distinguir a pessoa coletiva dos seus membros (artigo 158.º, nº1, CC). A pessoa coletiva é constituída para, através dela, se prosseguirem determinados fins. Segundo Hörster (2019, p.402), a “sua existência é necessária com vista à realização de propósitos económicos e sociais que, em virtude do seu significado, grandeza ou duração e dos riscos que lhe são inerentes, não podem ser assumidos por uma pessoa singular”.

A separação dos patrimónios permite, assim, limitar a responsabilidade das pessoas coletivas ao seu património social. Todavia, quando a personalidade coletiva é utilizada com uma finalidade que não vá ao encontro do seu fim social ou económico, podemos estar perante uma situação de abuso do direito (artigo 334º CC). Nestes casos, diversos autores defendem que se deve reagir através da desconsideração da personalidade jurídica. A doutrina e a jurisprudência chegaram a esta conclusão à medida que ia sentindo a necessidade de reagir a estas situações que eram cada vez mais comuns. Assim, face ao abuso da personalidade jurídica seria necessário levantar o véu da pessoa coletiva, de forma a atingir quem beneficia da atuação abusiva.

Importa apenas mencionar a situação do artigo 1020º CC através do qual, uma vez “encerrada a liquidação e extinta a sociedade, os antigos sócios continuam responsáveis perante terceiros pelo pagamento dos débitos que não tenham sido saldados, como se não tivesse havido liquidação”.

1.5.2 No Direito das Sociedades Comerciais

Para o direito das sociedades comerciais é fundamental a existência de um património autónomo da pessoa coletiva do dos sócios. O afastamento da personalidade jurídica surgiu no século XIX nos tribunais norte-americanos através da expressão *to lift the corporate vel* de forma a combater os comportamentos abusivos dos sócios através das sociedades (Coelho, 2022, p.25).

A invocação do afastamento da personalidade jurídica foi pela primeira vez feita em Portugal em 1948 com Ferrer Correia. Apesar de, ao contrário do código de IRC, este instituto não estar consagrado em nenhuma norma, por um acórdão do STJ, e determinando a jurisprudência que “no nosso ordenamento jurídico positivo não existe um preceito que tutele

de modo genérico a desconsideração da personalidade jurídica da pessoa coletiva, embora a figura não deixe de encontrar algum suporte em princípios gerais positivamente consagrados, como são os da boa-fé e do abuso de direito”¹¹. Assim, é uma solução utilizada quando se verificam casos em que o objetivo é descapitalizar a sociedade de forma a prejudicar os credores.

Importa aqui destacar dois casos do CSC em que se pode verificar situações de desconsideração da personalidade. Em primeiro lugar, o artigo 84.º, nº1, que prevê a responsabilidade ilimitada do sócio único, não respeitando a autonomia patrimonial da sociedade, pelas obrigações sociais em caso de insolvência da sociedade. Depois, o artigo 270-F.º, nº4, prevê que a violação dos negócios jurídicos celebrados entre o sócio único e a sociedade responsabiliza ilimitadamente o sócio.

Em ambos os casos, a desconsideração da personalidade jurídica tem natureza supletiva. Assim, a jurisprudência determina que “a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica tem carácter subsidiário, pois só deverá ser invocada quando inexistir outro fundamento legal que invalide a conduta do sócio ou da sociedade que se pretende atacar”¹².

1.5.3 No Direito Tributário

E, por fim, importa dar a ênfase necessária à desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, em especial através da transparência fiscal.

A desconsideração da personalidade jurídica manifesta-se no artigo 20º do CIRS e no artigo 6º do CIRC através da transparência fiscal. Importa, desde logo distinguir as sociedades de pessoas e as sociedades de capitais. Ora, enquanto as primeiras dependem da individualidade dos sócios, as segundas prosseguem os seus fins, independentemente dos sócios que a constituam. Evidenciamos assim a importância do elemento pessoal, sendo este dominante, nas sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal.

Assim, no Direito Fiscal a sociedade torna-se transparente, sendo apenas visíveis (para efeitos de imposto) os seus sócios ou membros.

“Trata-se de um caso em que o direito fiscal desconsidera a personalidade jurídica de alguns sujeitos jurídicos, não lhes reconhecendo personalidade tributária” (Silva, 2013, p.120).

¹¹ Acórdão do STJ, Processo nº 1728/21.7T8BRG.G1.S1 (17/01/2023).

¹² Acórdão do STJ, Processo nº 08A3991 (03/02/2009).

1.6 Obrigatoriedade, não incidência ou isenção

Ainda que as sociedades transparentes não sejam titulares de uma dívida de IRC, estão sujeitas aos deveres de cooperação consignados no código, cabendo aos sócios serem os devedores de IRS.

Como referido anteriormente, de acordo com o disposto no artigo 12º do CIRC, *As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas.* Importa realçar que o artigo 12º está abrangido pelo Capítulo II deste código, o qual trata das isenções. Parece assim que o legislador tem intenção de considerar as sociedades e outras entidades transparentes como isentas de IRC (Sanches, 2007, p.295). A não incidência ou isenção tem vindo a dividir a doutrina.

Importa desde logo distinguir uma isenção de uma não incidência. Enquanto na isenção há um primeiro momento em que esse facto está sujeito a tributação e só posteriormente há uma norma que o dispensa do pagamento, na não incidência desde um primeiro momento que não está sujeito a tributação. Por esta mesma razão, as isenções podem ser automáticas ou dependentes de reconhecimento.

Afinal, o objetivo é tributar os sócios e membros da sociedade transparente como se esta não existisse, razão pela qual o artigo 12º prevê a isenção (Guimarães, 2008, p.2). Ainda assim, Saldanha Sanches diz-nos que “estamos, pois, perante um caso de não sujeição a IRC quanto à obrigação principal (dívida de imposto) e sujeição a IRC quanto às obrigações acessórias (deveres de cooperação)” (Sanches, 1990, pp.35-36).

A doutrina está de facto bastante dividida quanto a este assunto. Uns autores consideram que as entidades transparentes, apesar de não serem sujeitos passivos de IRC, estão sujeitos a este mesmo imposto. Outros autores consideram que as entidades transparentes são sujeitos isentos de imposto e, por fim, outros que as entidades não são isentas, mas sim que não estão no âmbito de incidência (Lopes, 2016, p.73).

Todavia, não considero que se trate de uma isenção. Ora vejamos. Na origem de uma isenção está a proteção de um fim extrafiscal. No próximo capítulo serão enunciadas as finalidades da transparência fiscal que, como veremos, são puramente fiscais.

Podemos assim dizer que a transparência fiscal das sociedades não se trata de uma isenção de IRC, mas sim de uma não tributação em sede de IRC. Esta consideração é baseada no entendimento não só de Casalta Nabais como também de Saldanha Sanches.

Seguindo este mesmo raciocínio considero relevante antecipar o tema das tributações autónomas, melhor desenvolvido no terceiro capítulo. Apesar de as entidades transparentes não estarem sujeitas a IRC, o artigo 12º consagra uma exceção. As entidades estão sim sujeição a tributação autónoma prevista no CIRC.

Este regime especial e obrigatório determina que as pessoas coletivas apurem a matéria coletável, respeitando as regras aplicáveis aos demais sujeitos passivos de IRC. Ora, matéria coletável esta que é importante para determinação da coleta e pagamento do imposto não na esfera pessoal da sociedade, mas sim na esfera pessoal dos sócios.

A transparência fiscal permite, assim, que os rendimentos obtidos pela sociedade não sejam tributados em sede de IRC, mas sim em sede de IRS.

Capítulo 2 – As finalidades da transparência fiscal

O preâmbulo do código do IRC determina como objetivos do regime da transparência fiscal o combate à evasão fiscal, a neutralidade fiscal e a eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios. Em primeiro lugar, o regime visa prevenir situações em que são criadas empresas com uma determinada estrutura que impeça que a tributação ocorra a título individual, tendo intenção de fugir aos impostos. Depois, face à problemática de confusão entre a atividade da empresa e a atividade desempenhada por parte dos sócios, não sendo relevante o capital investido, mas sim o mérito dos sócios, foi necessário garantir uma neutralidade fiscal. Por fim, a incidência do imposto nos lucros obtidos pela sociedade e, posteriormente a incidência do imposto na distribuição dos lucros aos sócios originava uma dupla tributação económica.

Assim, importa compreender de uma forma mais detalhada estas três finalidades deste regime.

2.1 O combate à evasão fiscal

De forma a compreender o conceito de evasão fiscal importa ter em consideração as várias posições doutrinárias.

De acordo com Alberto Xavier, o problema da evasão fiscal é o oposto da dupla tributação. Embora nesta segunda situação o mesmo facto está subsumido na previsão de duas ou mais normas tributárias, na evasão fiscal, pode, um certo facto, não estar contemplado em nenhuma norma de imposto (Xavier, 1981, p.244).

Já Saldanha Sanches distingue entre, por um lado, fraude fiscal quando se refere a comportamentos violadores do dever de cooperação por parte do contribuinte e, por outro lado, fraude à lei fiscal quando menciona os comportamentos que contornam a lei, sem a infringir diretamente (Sanches, 2006, p.22).

Ainda, Nuno Sá Gomes faz uma distinção entre evasão fiscal lícita e evasão fiscal ilícita. Considera que no âmbito da primeira pode haver evasão fiscal *intra legem* que corresponde ao *tax planning*, evasão fiscal *extra legem* associado ao *tax avoidance* e ainda uma “economia fiscal antijurídica”, ou seja “negócios dirigidos à poupança fiscal previstos nas leis fiscais portuguesas “antiabuso”, como negócios antijurídicos, mas lícitos” (Gomes, 1998, p.52). Já a evasão fiscal *contra legem* relacionada com *tax evasion*, traduz-se em verdadeiras infrações à lei fiscal (Gomes, 1998, p.54).

Para Diogo Leite de Campos a evasão fiscal “consiste numa ação voluntária, extra legal, de um contribuinte que, através da utilização técnica jurídica se coloca numa certa situação fiscal, obtendo um resultado economicamente equivalente àquele que procura, mas fiscalmente mais favorável” (Campos, et al., 1999, p.191).

Já para Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa, evasão fiscal alude a comportamentos *extra legem*, fraude fiscal a comportamentos *contra legem* e gestão fiscal a práticas de minimização fiscal *intra legem* (Machado; Costa, 2016, p.453).

Apesar de haver tantas e tão diversas opiniões a verdade é que a Comissão da Reforma Fiscal dos anos 80 determinou que um dos objetivos do regime da transparência fiscal é o combate à evasão fiscal. E, precisamente por isso, chegamos à conclusão de que a evasão é um comportamento ilícito através do qual, e ao contrário do planeamento fiscal, os contribuintes fazem por reduzir os custos fiscais de forma ilegal.

Assim, e de forma a evitar a evasão fiscal, o legislador optou por consagrar determinadas obrigações para as entidades transparentes de forma a garantir que, cumprindo estas obrigações a evasão fiscal será mais difícil ou menos provável. Logo, as obrigações declarativas presentes nos artigos 117º e ss do CIRC visam diminuir o risco de evasão fiscal. Por fim, importa realçar o nº 9 do artigo 117º segundo o qual *A não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal nos termos do artigo 6.º não as desobriga de apresentação ou envio das declarações referidas no n.º 1.*

Em suma, deve notar-se que o controlo que o legislador visa para a evasão fiscal não limita o direito ao planeamento fiscal do contribuinte.

2.2 A neutralidade fiscal

A principal característica deste regime e que está diretamente ligada à desconsideração da personalidade jurídica é a neutralidade fiscal. Depreende à partida a não tributação da sociedade, na medida em que a sociedade se torna transparente, tributando apenas os seus sócios ou membros em sede de IRS. É, por isso, desconsiderado o resultado contabilístico, salientando apenas para efeitos de tributação o resultado fiscal assumindo-se que, para efeitos fiscais aquelas sociedades não existem (*Códigos anotados...*, 2018, p.265).

Entre a forma coletiva e individual para o exercício de determinadas atividades económicas onde a componente humana é mais relevante do que a componente de capital não se deve aceitar que existam disparidades fiscais tão acentuadas entre a prática individual para o exercício dessa atividade e a sua prossecução através de uma estrutura societária. Estas

disparidades poderiam influenciar de forma indevida as escolhas dos agentes para a organização do negócio. É, por isso, essencial garantir que se os agentes optarem pela constituição de sociedade, esta não seja motivada por razões fiscais, isto é, não seja um estratagema para beneficiar de determinadas regalias que não estão ao alcance do regime do trabalhador a nível individual no regime do IRS, tais como dedução de custos, reporte de prejuízos ou até a taxa de imposto.

Assim, o exercício de uma mesma atividade deve ser tratado de forma equivalente em termos fiscais quer seja exercida de forma individual ou através de uma estrutura societária.

Em suma, o objetivo da neutralidade fiscal projetado pela Comissão da Reforma Fiscal dos anos 80 foi concretizado através da desconsideração da personalidade jurídica, tornando a entidade coletiva transparente.

2.3 A eliminação da dupla tributação económica

A dupla tributação jurídica ocorre quando existe um concurso de normas em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes. Para verificar que estamos perante uma situação de dupla tributação jurídica, normalmente costuma usar-se a regra das quatro identidades. Em primeiro lugar, haver identidade do objeto, depois identidade do sujeito, haver ainda identidade referente ao período de tributação e, por fim, identidade do imposto.

O que distingue a dupla tributação jurídica da dupla tributação económica é a identidade do sujeito, não sendo um requisito verificado nesta última.

A dupla tributação económica ocorre quando o IRC incide sobre os lucros e ainda sobre a sua posterior distribuição aos sócios, na medida em que os dividendos são consideráveis rendimentos de capital e, por isso, tributáveis em IRS, na pessoa dos sócios¹³.

Sabemos que, no regime da transparência fiscal, os lucros só são tributados na titularidade dos sócios, o que faz com que não exista a dupla tributação económica.

Considera-se que o objetivo da dupla tributação foi o objetivo mais bem concretizado pelo regime da transparência fiscal, uma vez que nos apercebemos que se trata de uma consequência bastante direta. Ainda assim, o regime da transparência não é a única forma de

¹³ A dupla tributação económica surge quando determinado lucro de uma sociedade, que já tinha sido tributado em imposto sobre o rendimento na sua esfera, sofre nova tributação pela distribuição aos sócios e já no âmbito pessoal destes (seja uma empresa ou uma pessoa singular) (Acórdão do STA, Processo nº 0806/21.7BELRS de 29/05/2024).

eliminação da dupla tributação. Vejamos, por exemplo, o artigo 40A.º, nº 1, do CIRS segundo o qual *Os lucros devidos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas do IRC são, no caso de opção pelo englobamento, considerados em apenas 50 % do seu valor.* Ou ainda o artigo 51.º, nº 1 do CIRC que dispõe que *Os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente os determinados requisitos* (cf. Dias; Dinis, 2021, p.113).

Em determinadas situações também se pode verificar uma dupla tributação jurídica internacional.

Na medida em que o direito internacional tem pouca (ou até nenhuma) influência na soberania dos Estados, terá naturalmente, também, pouco a dizer sobre a soberania fiscal, o que pode dar, e muitas vezes dá, origem a que o mesmo acontecimento seja tributado em dois ou mais estados (Lang, 2013 trad. Quiñones, 2014, p.3).

Por um lado, poderá acontecer que o rendimento de uma pessoa seja tributado pela existência de uma ligação pessoal estreita entre o sujeito passivo e o Estado, estando perante o princípio da universalidade ou *full tax liability*. Por outro lado, se a conexão for fraca ou apenas existirem fatores objetivos, só será tributado o rendimento obtido nesse Estado, sendo respeitado o princípio da territorialidade ou *limited tax liability*¹⁴.

Quando o Estado da Residência cobra imposto sobre o rendimento mundial, o rendimento do outro Estado é tributado duas vezes. Assim, a *full tax liability* num Estado e a *limited tax liability* noutra podem conduzir a uma dupla tributação.

Poderão também existir situações de dupla tributação económica internacional quando existe apenas identidade sobre o rendimento, não existindo identidade de sujeito¹⁵.

Por fim, importa mencionar os métodos utilizados para eliminar a dupla tributação.

O Art.23º da CM OCDE diz-nos que quando encontrarmos, em função de uma regra de alocação, um rendimento simultaneamente tributável tanto na Fonte como na Residência, a

¹⁴ Vejamos o seguinte exemplo: uma pessoa singular que vive em Espanha e cujo centro de interesses económicos se situa em França está sujeita a uma *full tax liability* em ambos os Estados. Se não existisse uma CDT entre a França e a Espanha, ambos os países tributariam a totalidade do rendimento mundial dessa pessoa.

¹⁵ Ora, analisemos o seguinte exemplo: A empresa-mãe de uma empresa ilimitada constituída no Reino Unido era uma empresa norte-americana. O rendimento da sociedade ilimitada do Reino Unido era tributável no Reino Unido nas mãos da própria sociedade ilimitada do Reino Unido. Para efeitos do imposto federal sobre o rendimento dos EUA, a empresa ilimitada do Reino Unido foi classificada como uma entidade desconsiderada porque tinha um único acionista, responsabilidade ilimitada e não tinha feito uma escolha *check-the-box*. Os rendimentos auferidos pela empresa ilimitada do Reino Unido foram, portanto, considerados como pertencentes à empresa-mãe nos EUA, mesmo que estes rendimentos não tivessem sido distribuídos pela empresa ilimitada do Reino Unido. Assim, o rendimento da sociedade ilimitada do Reino Unido era tributável no Reino Unido e nos Estados Unidos nas mãos da sociedade-mãe norte-americana (Lang, 2013 trad. Quiñones, 2014, p.5).

Residência terá de eliminar a dupla tributação. Este artigo obriga o Estado da Residência a eliminar a dupla tributação pelo método do crédito e o método da isenção.

O artigo 23ºA da CM OCDE consagra o método de isenção segundo o qual a residência tem de isentar, exceto nos casos em que estejamos perante casos de tributação limitada na fonte em que terá de conceder crédito no valor do imposto efetivamente pago na fonte (a não ser que seja superior ao rendimento que pagaria)¹⁶.

Ora, o método da isenção pode, por um lado conduzir à *capital import neutrality* onde o investidor estrangeiro terá a mesma carga de imposto que um investidor residente no Estado do investimento. Ou, por outro lado, há dupla não tributação onde se verifica a necessidade de incluir uma *subject to tax clause*: quando o Estado de Fonte tem direito de tributação ao abrigo da CDT, mas não cobra qualquer imposto ao abrigo da sua legislação nacional e o Estado de Residência não tem direitos de tributação ao abrigo da CDT.

O segundo método de eliminação da dupla tributação é o método de crédito e está consagrado no artigo 23ºB da CM OCDE. Segundo este artigo, a Residência tem de creditar o que vai acontecer sem limitações. Ora, o Estado de Residência concede um crédito no valor do imposto efetivamente cobrado na fonte, exceto se tal for superior ao rendimento que esse rendimento pagaria na Residência, caso em que só esse valor será creditado.

Alguns Estados incluem *switch-over clauses* nas suas CDT o que os permite mudar do método de isenção para o método de crédito em determinadas circunstâncias, como por exemplo, para evitar situações de conflitos negativos de qualificação.

Em suma, enquanto os países anglo-saxónicos preferem o método de crédito, os demais países europeus geralmente escolhem o método de isenção¹⁷.

¹⁶ Vejamos o seguinte exemplo: no Estado da Residência, a taxa de imposto é de 40%. No Estado da Fonte a taxa de imposto é de 30%. Se se aplicar o método de isenção e os direitos de tributação do Estado da Fonte não forem limitados por qualquer regra de afetação, o rendimento de um investimento de capital está sujeito a uma carga fiscal de 30% no Estado da Fonte e não está sujeito a qualquer tributação no Estado da Residência. O Estado da Residência pode, no entanto, considerar esse rendimento para determinar a taxa de imposto aplicável. Contrariamente ao método do crédito, a taxa de imposto global sobre os rendimentos do investimento em capital não é aumentada para 40% (Lang, 2013, p.131).

¹⁷ O artigo 51º CIRC consagra o regime da *participation exemption* que se releva não só uma ferramenta essencial para a eliminação da dupla tributação, como também para promover a competitividade internacional (Wilson 2024, p.20). Este regime revela-nos o método de isenção aplicado pelo CIRC na medida em que os lucros e reservas distribuídos de determinadas entidades deixam de concorrer para a determinação da matéria coletável (CAAD, Processo n.º 704/2021-T).

2.4 Utilidade do regime da transparência fiscal

Surgem, contudo, diversas opiniões quanto à verdadeira utilidade do regime da transparência fiscal, sendo ainda posta em causa a necessidade da manutenção deste regime.

O que se pretende com a transparência fiscal é dissuadir os sujeitos passivos da opção pela forma jurídica societária como único intuito de reduzir o valor de imposto a pagar, conferindo-lhes, por isso, o mesmo enquadramento fiscal que teriam se não houvesse interposição de uma forma jurídica.

Como mencionadas anteriormente, as três finalidades do RTF são o combate à evasão fiscal, garantir a neutralidade fiscal e eliminar a dupla tributação económica¹⁸.

É, todavia, de reparar que, aquando da entrada em vigor, a taxa progressiva do escalão máximo de IRS era de 40%, enquanto a taxa máxima de IRC, já considerando a incidência da derrama era de 40,15%. Isto revela-nos a carga fiscal não tinha assim tanto peso na decisão de exercer a atividade através de uma sociedade em vez de a exercer de forma individual, na medida em que a vantagem não era assim tão significativa. Ainda assim, apesar de naquele momento a carga fiscal não ter influência, não queria dizer que não pudesse vir a ter.

Atualmente, o RTF visa o combate à evasão e à fraude fiscais, uma vez que a taxa de IRC foi diminuindo, sendo atualmente de 21%, ao contrário do que ocorreu com as taxas dos respetivos escalões de IRS. Assim, se neste momento não estivesse previsto o referido regime,

¹⁸ Neste sentido, é de grande relevância ser mencionado o plano BEPS. Na sequência da grave crise financeira de 2008 o G20 requereu ajuda à OCDE. Esses esforços resultaram no Projeto BEPS que em 2013 foi apresentado como um projeto de cooperação internacional em matéria fiscal. A tradução do acrónimo BEPS para português significa Erosão da Base (tributária) e Transferência de Lucros. A erosão da base tributária resulta de uma ação por parte dos sujeitos passivos que visa a “evicção da prática do facto tributário ou facto gerador num determinado país” (Nabais, 2020, p. 257) e que leva a uma diminuição da matéria tributável. Já quanto à transferência de lucros, esta ocorre quando se verifica um desvio dos lucros por parte dos sujeitos passivos do imposto para jurisdições de baixa ou nula tributação. Ora, como é sabido, principalmente as grandes multinacionais encontram no DFI métodos engenhosos, mas imorais, para reduzirem ou eliminarem o imposto a pagar. Todavia, o DFI não se conseguiu adaptar ao rápido e complexo desenvolvimento da economia mundial. “The fact that a country has modernised its fiscal infrastructure earlier than other countries, for example by lowering the rates and broadening the base to promote greater neutrality, is principally a matter of domestic policy. Countries should remain free to design their own tax systems as long as they abide by internationally accepted standards in doing so.” (OCDE, 1998, p.15). Assim, o problema não está na medida em si, mas sim o facto de a medida romper com a harmonia internacional. Este plano surge para apresentar soluções e ainda, eliminar as lacunas que resultem da interação dos sistemas tributários internos dos Estados. Como consequência, sentiu-se a necessidade de criar um plano que tivesse como principais objetivos a eliminação da dupla tributação internacional, o combate à evasão fiscal, e ainda, o combate à erosão das bases tributáveis e transferência de lucros. Não obstante, a OCDE reconheceu que a utilização indevida de CDT, nomeadamente através do *treaty shopping* levaram também à necessidade de haver o Plano BEPS. Este fenómeno revela-se no facto de os sujeitos passivos, totalmente conscientes das vantagens fiscais de uma CDT, deslocarem ficticiamente a sua residência com o único objetivo de beneficiarem das medidas de determinado Estado (Xavier, 2016, p.401). Concluindo “a insuficiência e desadequação das soluções de DFI aos novos tempos esteve na origem dos seus desafios modernos: a concorrência fiscal prejudicial, a evasão fiscal e o BEPS.” (Leal, 2022. P.103)

já seria proveitoso para o sujeito passivo constituir uma sociedade intermédia com o objetivo de reduzir a carga fiscal (Luís, 2015, p.48).

Em 2009 o Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, coordenado por Carlos dos Santos e Ferreira Martins, considerou imprescindível o regime da transparência fiscal, apresentando diversas propostas para o tornar mais controlável e menos sujeito a abusos e manipulações (Lopes, 2016, p.123).

Efetivamente, num artigo de José Alberto Pinheiro Pinto, publicado no *Jornal de Contabilidade* da APOTEC, nº 387, de junho de 2009, o autor questionava: “Justificar-se-á manter o regime da transparência fiscal?” (Pinto, Pinto, 2024).

Tanto Cristina Pinto como José Alberto Pinheiro Pinto defendem que a resposta a esta questão deve ser no sentido de que não se justifica manter este regime.

Questionando ainda se a transparência visa penalizar ou beneficiar os sujeitos passivos, a verdade é que por se tratar de um regime especial traz implicações tais como a existência de dúvidas e a ocorrência de injustiças.

Os autores concluem, chegando mesmo a dizer “Insistimos, pois, nesta sugestão de revogação do regime da transparência fiscal” (Pinto, Pinto, 2024).

Por fim, tendemos a considerar que, não havendo uma alternativa que tenha as mesmas finalidades nem garantias que o RTF tem e garante, será benéfico, pelo menos para já, manter este regime.

Capítulo 3 – As tributações autónomas

Neste capítulo será abordada a questão das tributações autónomas. Ora, estas foram inicialmente criadas para enfrentar o problema de abuso em que determinadas despesas dos sócios eram afetas à sociedade aproveitando assim para não serem tributadas. Assim, evitava-se o problema da distribuição camuflada dos lucros impedindo a fraude e evasão fiscais.

A tributação do rendimento tanto das pessoas coletivas como das pessoas singulares ao abrigo do princípio de rendimento líquido ou real tem como principal exceção as tributações autónomas. De acordo com este princípio, no caso das pessoas singulares são deduzidas as despesas feitas para obtenção do rendimento e, para as pessoas coletivas, a tributação é feita de acordo com o lucro da sociedade apurado pela contabilidade.

As taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88º do CIRC estabelecem uma tributação diferente para algumas despesas efetuadas tanto por sociedades como por pessoas singulares que obtenham rendimentos empresariais e profissionais¹⁹.

Inicialmente, estas taxas visavam o combate à evasão fiscal bem como evitar situações de risco em que se torna difícil distinguir, com segurança, a razão de ser de certos gastos e a sua natureza empresarial.

O conceito de tributações autónomas é bastante abrangente. Abrange não só despesas não documentadas, como também despesas de representação ou ainda ajudas de custo.

Nas tributações autónomas o legislador tenta traçar a linha que distingue as despesas que se encontram na zona da esfera pessoal e da esfera empresarial de forma a evitar que sejam feitas remunerações mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros.

Assim, o sistema visa desencorajar a prática de determinadas ações tipificadas no referido artigo 88º através das taxas agravadas de tributação autónoma. O encargo adicional irá existir havendo lucro ou prejuízo fiscal.

¹⁹ As tributações autónomas estão também previstas no CIRS para as pessoas singulares, tendo também como objetivo evitar determinadas práticas abusivas, nomeadamente, a dedução para efeitos fiscais, no âmbito da determinação do rendimento coletável da categoria B, despesas que são de cariz pessoal. Visa também que o profissional liberal ou o empresário em nome individual pague parte da remuneração a trabalhadores através de ajudas de custo ou ainda despesas não documentadas. Previstas no artigo 73º CIRS, as tributações autónomas aplicam-se fundamentalmente aos sujeitos passivos da categoria B que possuam contabilidade organizada. Este artigo consagra uma tributação autónoma de encargos e não de rendimentos (Pereira, 2018, p.267). Ao contrário do IRC, não são os gastos contabilísticos que são sujeitos a tributações autónomas, mas sim os gastos fiscalmente dedutíveis. O artigo 73.º, n.º 7 consagra uma situação em que a tributação incide sobre a totalidade e não apenas sobre os valores fiscalmente dedutíveis. Neste caso, a existência de prejuízos leva ao alargamento das despesas sujeitas a tributação autónoma dos montantes relativos a ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria ao serviço de entidade patronal (Morais, 2008, p.174).

Nestes casos cria-se uma presunção de que os custos elencados no artigo não têm uma natureza empresarial, estando conseqüentemente sujeitos a uma tributação autónoma (Sanches, 2007, p.406-408). Ainda assim, o Acórdão do STA, de 24 de março de 2021, no Processo n.º 21/20.7BALS - Pleno da 2.ª Secção vem uniformizar a Jurisprudência determinando que *as disposições legais que estabelecem a tributação autónoma objeto dos n.ºs 3 e 9 do artigo 88.º do Código do IRC constituem normas de incidência tributária que não consagram qualquer presunção que seja passível de prova em contrário*²⁰.

Segundo a redação dada pelo DL n.º 442-B/88, de 30/11, DL que veio aprovar o CIRC, o artigo 12º deste código determinava que *as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 5º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC*. Atualmente, o mesmo artigo 12º consagra o seguinte: *as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas*. Assim, com esta nova redação do artigo resolveu-se a problemática de se as sociedades transparentes estavam isentas de IRC estariam também, naturalmente, isentas de tributações autónomas. Chegou-se, todavia, à conclusão de que essa isenção não deveria existir na medida em que poder-se-iam verificar os abusos que as tributações autónomas visam evitar.

Ora, o legislador através da alteração feita pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, decidiu clarificar a sujeição das sociedades transparentes às tributações autónomas. *A alteração introduzida ao art.º 12º do CIRC pela Lei nº 109-B/2001 não configura uma lei inovadora, porque de facto nada inovou, tendo-se limitado a explicitar o que já decorria da ordem jurídica e de forma clara por aplicação das regras de interpretação e aplicação da lei, pelo que, se a regra de direito era certa na legislação anterior e a nova lei o vem apenas confirmar de modo expresse, não se vê razão para não considerar esta norma como interpretativa, nada impedindo a sua aplicação desde o início de vigência da norma interpretada*²¹.

Ainda relativamente a este acórdão, o STA vem clarificar que, ainda que as tributações autónomas estejam, na maioria das vezes, associadas ao IRC, as entidades transparentes estão sujeitas às tributações autónomas. Assim, o tribunal vem-nos dizer que *o regime da transparência fiscal deveria, já à face da redação inicial, ser interpretada como reportando-se apenas e na medida em que o regime da transparência fiscal transpunha obrigações*

²⁰Acórdão do STA, Processo n.º 21/20.7BALS - Pleno da 2.ª Secção (24/03/2021).

²¹Acórdão do STA, Processo n.º 0839/11 (21/03/2012).

tributárias para os respectivos membros, o que de todo em todo excluía as tributações autónomas atenta a sua natureza e finalidade.

Consequentemente, as sociedades transparentes terão de pagar o valor correspondente às tributações autónomas referente às taxas consagradas no artigo 88º do CIRC, os mesmos termos utilizados na imputação do rendimento aos sócios ou membros.

3.1 As regras contabilísticas

A matéria coletável é calculada segundo o CIRC, uma vez que, para os sujeitos passivos transparentes não há ao nível da contabilidade qualquer especificidade (Parecer Técnico OCC – PT19677). Aos sócios ou membros das entidades transparentes são imputadas, de acordo com o artigo 90.º, nº 5, as deduções previstas no nº 2 e deduzidas ao montante apurado na matéria coletável²². A matéria coletável é calculada normalmente como para qualquer outro sujeito passivo de IRC, sendo o rendimento apurado tributado em IRS (Ferreira, 2021, p. 27).

Posteriormente, o valor de imposto estimado relativo à tributação autónoma será liquidado pela sociedade e deduzido ao montante que os sócios tiverem de pagar em sede do imposto pessoal de acordo com as correções efetuadas pela Direção Geral dos Impostos, de acordo com o artigo 100º do CIRC²³ (Lopes, 2016, p.85).

Por fim, a matéria coletável é calculada normalmente como para qualquer outro sujeito passivo e o rendimento apurado é incluído no rendimento dos sócios, na categoria B, e, por isso, tributado em IRS, nos termos do artigo 20º do CIRS. No caso das sociedades transparentes, o imposto relativo à tributação autónoma é deduzido à matéria coletável e, posteriormente liquidado pela sociedade (Ferreira, 2021, p.27).

As taxas de tributação autónoma são independentes da sua dedutibilidade fiscal e do resultado fiscal apurado pelo sujeito passivo. As taxas variam conforme a natureza das despesas ou encargos.

²² Acórdão do STA, Processo nº 010/20.1BALSB (08/07/2020).

²³ CIRC art.º 100- *Sempre que, relativamente às entidades a que se aplique o regime de transparência fiscal definido no artigo 6.º, haja lugar a correções que determinem alteração dos montantes imputados aos respectivos sócios ou membros, a Direção-Geral dos Impostos promove as correspondentes modificações na liquidação efectuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas.*

3.2 As despesas sujeitas a tributação autónoma

Em primeiro lugar quanto às anteriormente chamadas despesas confidenciais e agora despesas não documentadas²⁴, o objetivo é penalizar as entidades que efetuam este tipo de pagamentos a outras entidades que não declarem esses rendimentos. As despesas não documentadas além de serem tributadas à taxa de 50% passam também a não ser consideradas como gastos para efeitos do artigo 23.º, n.º 1, al. b). Poderá ainda haver um agravamento da taxa para 70% *nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7º*²⁵.

Nos termos do artigo 88.º, n.º 14 quando os sujeitos passivos apresentarem prejuízo fiscal as taxas serão elevadas em 10 pontos percentuais aplicando-se, respetivamente, taxas de 60% e de 70% (Teixeira; Videira; Duarte, 2017, p.264).

No caso da tributação autónoma associada a veículos e uso de veículos, é clara e pacífica essa sua razão de ser: risco acrescido de utilização promíscua (e conseqüente evasão fiscal) a que se prestam as despesas e encargos associados a veículos automóveis e motocicletas²⁶. Com a reforma da Lei n.º 2/2014 deixa-se de fazer remissão à Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, sobre o valor fiscalmente depreciável das viaturas ligeiras de passageiros. Passam a ser tributados a 8 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 37 500 €, a 25% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 37 500 € e inferior a 45 000€ e 32% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 45 000€.

Estão excluídas nos termos do artigo 88.º, n.º 6 as viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo e automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

A AT através de uma informação vinculativa esclarece que os gastos suportados com a aquisição e utilização de uma viatura ligeira de passageiros de nove lugares por uma sociedade que se dedica não só à atividade de construção e manutenção de fornos industriais e chaminés,

²⁴ Alteração feita pela Lei do Orçamento de Estado de 2008, não se tendo verificado muitas alterações práticas.

²⁵ Artigo 88.º, n.º 2.

²⁶Cf. Acórdão do STA, Processo n.º 021/20.7BALSB 24/03/2021.

incluindo os gastos com estacionamento e portagens estão sujeitos a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, n.º 3 e n.º 5 (AT – 26197 de 20/05/2024).

A Lei do Orçamento de Estado para 2017 (Lei n.º 42/2016, de 28 dezembro) através do artigo 197º vem substituir o conceito de encargos dedutíveis por encargos efetuados, determinando que são objeto de tributação autónoma as despesas de representação que constituem encargos efetuados no período em que são efetivamente reconhecidos como gasto de acordo com as normas contabilísticas. Esta alteração foi feita com o intuito de alargar o âmbito da tributação autónoma (Teixeira; Videira; Duarte, 2017, p.265).

Nestes termos, a AT veio clarificar uma questão através de uma informação vinculativa que suscitou a questão de se as despesas afetas à realização de um evento e discriminadas como aluguer de sala e jantar são aceites como “despesas de publicidade e propaganda ou terão de ser sujeitas a tributação autónoma sendo consideradas ‘despesas de representação’” (AT - Processo 1519/17). Ora, a AT determina que se essas despesas estiverem já comprovadamente associadas aos eventos promocionais e relacionadas com o lançamento de novos produtos estas assumem natureza de despesas de publicidade e propaganda. E, nestes termos, dedutíveis ao abrigo do artigo 23.º, n.º 2, al. b) e 23.º, n.º 3.

Já relativamente às ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria a tributação autónoma já não se aplica aos encargos não dedutíveis suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem, segundo o artigo 197º da Lei n.º 42/2016, de 28 dezembro.

Como último exemplo, considero pertinente mencionar os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos que beneficiem de isenção total ou parcial. Esta despesa foi adicionada ao artigo²⁷ através do Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de novembro. O legislador pretende assim desincentivar a alienação de partes sociais, por sociedades sujeitas a IRC, a sociedades não residentes que beneficiem de uma isenção total ou parcial, ou até sujeitas a um regime fiscal mais favorável, que seguidamente precederiam à venda das mesmas (Mendonça, 2023, p.48). Ora, o facto tributário subjacente a esta tributação é o lucro distribuído, havendo uma demonstração da capacidade contributiva do sujeito passivo. Aqui a tributação autónoma

²⁷ Artigo 88.º, n.º 11 *São tributados autonomamente, à taxa de 23 %, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.*

tem como objetivo afastar a isenção quando não se verifique o requisito de deter as participações sociais pelo período mínimo de um ano²⁸.

Importa realçar ainda o artigo 88.º, nº 16 que sublinha que *As taxas de tributação autónoma previstas nos n.os 7, 9, 11 e 13, bem como o disposto no número anterior, não são aplicáveis aos sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.*

Ainda assim, a não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal não as desobriga da apresentação da declaração periódica de rendimentos. Existindo despesas e encargos sujeitos a tributação autónoma nos termos do artigo 88º, devem as mesmas ser quantificadas no campo 365, competindo o correspondente pagamento à entidade sujeita ao regime de transparência fiscal.

Assim, e sendo já pacífica a sujeição das entidades transparentes às tributações autónomas, este assunto já se encontra bem esclarecido tanto pela doutrina como pela jurisprudência.

²⁸ *Tal circunstância de a tributação autónoma ora em apreço se dever considerar devida pela entidade que aufera os lucros, e não pela que os distribui, não prejudicará a sua natureza de tributação autónoma, e será a tal colecta de tributação autónoma, liquidada e paga pela entidade isenta que não manteve as participações sociais por um ano CAAD, Processo nº 28/2019-T.*

Conclusão

O regime da transparência fiscal procura garantir a justiça tributária e ao mesmo tempo o combate às práticas de evasão e fraude fiscal. De facto, a CRP ao defender uma distribuição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 103º), estabelece o princípio fundamental de que o sistema fiscal deve assegurar a satisfação das necessidades financeiras do Estado, o que revela a exigência de criar mecanismos que promovam a equidade e transparência.

O IRC é uma das principais receitas do Estado. Nesta medida, a escolha entre ser tributado em IRC ou IRS, dependendo se a atividade é exercida em nome individual ou através de uma sociedade, reflete a liberdade de escolha que a pessoa tem para maximizar a eficiência fiscal.

Todavia, quando o papel que o sócio tem na atividade da sociedade é determinante, é de questionar se a atividade que a sociedade desenvolve é independente dos sócios ou se depende dos sócios que dela façam parte.

Face a este panorama surge o regime da transparência fiscal que transfere a tributação para o nível dos sócios quando o tipo de atividade que os sócios desempenham é marcado por um forte substrato pessoal. Neste tipo de sociedades, o papel que os sócios têm no dia a dia é central, na medida que, sem eles, a sociedade não poderia existir.

Este trabalho foi dividido em três grandes capítulos. No primeiro capítulo foi abordado o regime da transparência de uma forma mais abrangente, dando especial ênfase à transparência fiscal internacional e à incidência pessoal. Assim, este regime em vez de tributar as sociedades civis, sociedades profissionais, sociedades se simples administração de bens, ACE e AEIE vão fazer uma tributação diretamente ao nível dos sócios em sede de IRS. O apuramento do valor a tributar é feito consoante as normas do CIRC e, posteriormente, a tributação é feita ao nível do IRS já junto dos sócios ou membros.

No segundo capítulo foi feita referência a três importantes objetivos deste regime.

Em primeiro lugar o combate à evasão fiscal, objetivo definido pela Reforma Fiscal dos anos 80. Depois de mencionadas tantas e tão diversas opiniões concluímos que a evasão fiscal é um comportamento ilícito através do qual os contribuintes fazem por reduzir os custos fiscais de forma ilegal, revelando-se o oposto do planeamento fiscal. De forma a garantir o cumprimento deste objetivo o legislador consagrou determinadas obrigações que as entidades transparentes têm de cumprir.

Depois garantir a neutralidade fiscal. A neutralidade fiscal está interligada à desconsideração da personalidade jurídica. Ora, sendo a personalidade jurídica da sociedade

desconsiderada, a tributação verificar-se-á ao nível dos sócios. Consequentemente, a sociedade vai ser considerada neutra para efeitos fiscais.

E, por fim, o evitar a dupla tributação. Este problema punha-se aquando da distribuição de lucros. Quando os lucros eram distribuídos era verificada uma identidade de objeto, identidade referente ao período de tributação e, por fim, identidade de imposto. Assim, sendo a sociedade transparente em termos fiscais e sendo feita a tributação apenas ao nível dos sócios, a problemática da dupla tributação já não se verifica.

Foi também feita uma breve reflexão sobre a persistente dúvida de saber se se justifica a manutenção do regime da transparência fiscal. São referidas algumas incertezas do regime, nomeadamente se beneficia ou penaliza os sujeitos passivos, trazendo consigo incertezas e potenciais injustiças. A proposta de revogação desse regime surge como uma solução para evitar as dúvidas e os inconvenientes que ele gera, favorecendo um sistema mais claro e justo para todos os sujeitos.

E no terceiro capítulo foi feita menção às tributações autónomas. Este regime não isenta os sócios das tributações autónomas, o que revela uma medida de combate à evasão fiscal. As tributações estão legalmente previstas no artigo 88º CIRC e visam impedir que as sociedades realizem despesas com fins extrassociais com a intenção de reduzir, de forma artificial, a base tributável. As despesas não documentadas, as despesas de representação e as ajudas de custo são exemplos típicos de despesas que podem ser alvo de tributação autónoma, estando naturalmente sujeitas a uma taxa de imposto relativamente elevada. O facto de o legislador ter tipificado estas taxas agravadas para tais despesas visa não só desincentivar a utilização de recursos da empresa para fins pessoais, como também controlar o uso indevido da estrutura jurídica da sociedade para ter como finalidade a redução do valor do imposto.

Nesta medida, as taxas de tributação autónoma são aplicadas independentemente de ter sido apurado lucro ou prejuízo. O que significa que, mesmo estando perante uma situação de prejuízo fiscal as empresas continuam obrigadas a pagar as tributações autónomas que lhe são aplicadas o que assegura que as despesas não documentadas ou indevidas não sejam usadas como um artifício para reduzir a base de cálculo do imposto.

De grande relevância foi a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, que veio esclarecer que as tributações autónomas não são aplicadas apenas aos sujeitos passivos de IRC, mas também devem ser aplicadas às entidades transparentes cuja tributação é feita ao nível dos sócios. Este esclarecimento visou garantir que as práticas das entidades transparentes eram igualmente controladas, evitando assim a evasão fiscal.

De forma prática, isso significa que, mesmo as entidades que operam sob o regime de transparência fiscal, em que o imposto é imputado diretamente aos sócios, não estão isentas de cumprir as obrigações tributárias relativas a determinadas despesas, como as despesas de representação e as associadas ao uso de veículos, entre outras. Nesse contexto, a Lei do Orçamento de Estado para 2017, ao alargar o conceito de "encargos efetuados", contribui para uma maior precisão na determinação das despesas sujeitas a tributação autónoma, impedindo que as entidades ou seus responsáveis se utilizem de práticas que possam ser consideradas como manipulação de despesas.

No caso especial das despesas com veículos, o legislador português, por saber que se trata de uma despesa que pode muitas vezes ser adulterada, optou por instituir taxas diferenciadas de tributação. Assim, estas taxas variam conforme o custo de aquisição dos veículos aumentando o valor da taxa quanto maior o custo de aquisição do veículo. Claro está que estão excluídos deste âmbito de tributação as viaturas afetas à exploração de serviços públicos de transporte. Nestes termos, o legislador tem como principal objetivo evitar os abusos relacionados com a afetação dos veículos adquiridos pela sociedade para uso pessoal, assegurando assim que tais despesas são tributadas de forma a refletir tanto a sua natureza como utilização.

Realçamos assim que a relação entre a transparência fiscal e as tributações autónomas demonstra a necessidade de constante adaptação do sistema tributário às questões que vão surgindo à medida que são aplicados os institutos jurídicos.

As tributações autónomas na transparência fiscal revelam-se fundamentais para a construção de um sistema fiscal que, enquanto promove e garante a justiça fiscal, combate as práticas que prejudicam os interesses do Estado.

Tanto a jurisprudência como o legislador fiscal português têm feito caminho no sentido de adaptar as normas tributárias às novas realidades que vão surgindo, garantindo assim que as medidas de combate à evasão fiscal estejam sempre eficazmente presentes. As entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal, ao serem também sujeitas às tributações autónomas contribuem para um sistema fiscal garantidamente mais justo, onde as práticas abusivas são não só desincentivadas como também punidas.

Bibliografia

AMORIM, José Campos (2010) – *Planeamento e evasão fiscal / Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Porto: Vida Económica.

AZEVEDO, Pedro Costa (2005) – *O Regime da Transparência Fiscal em Portugal: Breve análise*. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto

BADENES CHILLIDA, Ramon, e GARRIDA OBIOLS, J. Miguel (1983) – *El Regimen de Transparencia Fiscal*, Barcelona: Bosch.

CAMPOS, Diogo Leite de, et al. (1999) – *Problemas fundamentais do direito*, Lisboa: Vislis. *Códigos anotados e comentados: justiça tributária: LGT - CPPT - RGIT - RCPITA - RAT - LDFA*. Anotado e comentado por António Rodrigues, ...[et al.]. Porto: O Informador Fiscal, 2018.

COELHO, Mariana Nunes (2022) – *Transparência Fiscal: a tributação dos rendimentos das sociedades de profissionais*, Dissertação de Mestrado em Direito. Escola de Direito da Universidade do Minho.

COURINHA, Gustavo Lopes (2019) – *Manual do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas*, Coimbra: Almedina.

DIAS, Sara Luís, e DINIS, Ana Arroomba (2021) - “A Transparência Fiscal - relevância prática do regime em Portugal”, *Revista Jurídica Portucalense*, nº 29 (2021), pp. 98-126. DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(29\)2021.ic-06](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(29)2021.ic-06), consult. em 26/02/2025.

FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando (2013) - “International Fiscal Transparency (IFT): the Spanish-Controlled Foreign Companies Tax Regime”, *European Tax Studies*, nº 1, pp 34-57. Disponível em https://heinonline.org/HOL/Page?collection=journals&handle=hein.journals/eurotaxs5&id=34&men_tab=srchresults, consult. em 26/02/2025.

FERREIRA, Fernando Zalkowitsch Breia (2021) – *Regime de Transparência Fiscal: o caso das sociedades de advogados*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito, Escola do Porto – Universidade Católica Portuguesa. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/36678/1/202836630.pdf>, consult. em 26/02/2025.

GOMES, Nuno Sá (1998) - “A criminalização das infracções tributárias”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 392(Out.-Dez.1998), pp. 45-114.

GUIMARÃES, António Fernando da Cunha (2008) - “Transparência Fiscal”, *Revista Eletrónica INFOCONTAB*, nº 30, pp. 1-30. Disponível https://www.apeca.pt/docs/Doc_Pdf/transparencia_fiscal.pdf, consult. em 26/02/2025.

HEY, Johanna (2018) - “General Report – The notion and concept of Tax Transparency”, in YAVASLAR, Yavaslar, Funda Basaran; HEY, Johanna (Coords.), *Tax transparency / 2018 EATLP Congress*, Amsterdam: IBFD, pp.5.

HÖRSTER, Heinrich Ewald (2019) – *A parte geral do código civil português: teoria geral do direito civil*, Coimbra: Almedina.

LANG, Michael (2013) – *Introduction to the law of double taxation conventions*, Wien: Linde; Amsterdam IBFD, reimpr. 2013.

--- (2013, trad. Diego Quiñones, 2014) - *Introducción al derecho de los convénios para evitar la doble imposición*, Bogotá: Ed. Temis.

LEAL, Ricardo Luís Rodrigues de Freitas da Cunha (2022) - *Sobre o Papel da Convenção Multilateral da OCDE no Processo Reconstutivo do Direito Fiscal Internacional*, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-políticas. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

LOPES, Micaela Andreia Monteiro (2016) – *Transparência fiscal contributo para a compreensão do artigo 6º do CIRC*, Dissertação de Mestrado em Direito. Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Disponível em <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/41466/1/Tese-%20Micaela%20Lopes.pdf>, consult. em 28/01/2025.

LUÍS, Diana de Jesus (2015) – *O Regime de Transparência Fiscal: Estudo comparativo entre Portugal, Espanha, França e Reino Unido*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da (2016) – *Manual de direito fiscal: perspectiva multinível*, Coimbra: Almedina.

MAGNO, Maria Helena R. P. G. (2017) – *Transparência fiscal um estudo centrado no sujeito passivo*, Dissertação de Mestrado em Direito. Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

MARTINS, Maria da Graça (2013) – “O regime da transparência fiscal no Anteprojecto da Reforma do IRC”, *Vida Económica*, 23/08/2013, 16. Disponível em https://www.srslegal.pt/xms/files/Arquivo/2022-06-16/NOTICIAS_IMPrensa/23-08-2013_O_regime_da_transparencia_fiscal_no_Anteprojecto_de_Reforma_do_IRC_Vida_Economica.pdf, consult. em 15/01/2025.

MENDONÇA, Miguel Marquês de (2023) - *A Tributação Autónoma: uma análise Jurisprudencial e Doutrinária*. Dissertação de Mestrado. Instituto Universitário de Lisboa. Disponível em: https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/30479/1/master_miguel_marques_mendonca.pdf, consult. em 15/01/2025.

MORAIS, Rui Duarte (2008) – *Sobre o IRS*, Coimbra: Almedina.

--- (2009) – *Apontamentos ao IRC*, Coimbra: Almedina.

NABAIS, José Cabalta (2003) – *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina.

--- (2015) – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Coimbra: Almedina

--- (2020) - *Problemas nucleares de direito fiscal*, Coimbra: Almedina

OCDE (1998) - *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*. Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>, consult em 19/03/2025.

PEREIRA, Paula Rosado (2018) – *Manual de IRS*, Coimbra: Almedina

PINTO, Cristina; PINTO, José Alberto Pinheiro (2024) - *Implicações fiscais da Unipessoalidade das Sociedades*, in Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração [online]. Disponível em https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/ARTIGO_PP_CP_05_11_2024.pdf, consult. em 15/01/2025.

SANCHES, J. L. Saldanha (2006) - *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra: Almedina.

SANCHES, J. L., Saldanha (1990) - “Sociedades Transparentes: Alguns Problemas no seu Regime”, *Fisco*, nº 17, de 15 de Fevereiro de 1990, pp. 35-36.

--- (2007) – *Manual de direito fiscal*, Coimbra: Almedina.

SANTIAGO, Bruno; RIBEIRO, Ana Carrilho (2021) – “Tributação em Portugal de entidades transparentes localizadas no estrangeiro”, *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, Ano III, nº 1, pp. 1-44. Disponível em https://www.afp.pt/content/revista_fiscalidade/ano_3/2021/1/revafp_ano_iii_n1_transparencia_partnerships_bruno_santiago_ana_carrilho.pdf, consult. em 26/02/2025.

SARMENTO, Joaquim Miranda; NUNES, Ricardo; PINTO, Marta Morais (2023) – *Manual Teórico-Prático de IRC Mais de 250 exercícios e questões práticas*, 5º edição. Coimbra: Almedina

SILVA, Suzana Tavares da (2013) – *Direito fiscal: Teoria geral*, Coimbra: Universidade de Coimbra

TEIXEIRA, Glória (2016) – *Manual de direito fiscal*, Coimbra: Almedina.

TEIXEIRA, Glória; VIDEIRA, Sandra; DUARTE, Victor (coords.) (2017) – *Tributação do Rendimento das Pessoas Colectivas: CIRC*, 2ª ed., Informador Fiscal.

VASQUES, Sérgio (2011) – *Manual de direito fiscal*, Coimbra: Almedina.

WILSON, Júlio (2024) - *Participation exemption* - Implicações e benefícios para as empresas, *Vida Económica*, p.20, 09.08.2024. Disponível em <https://www.occ.pt/sites/default/files/public/2024-08/112547299.pdf>, consult. 27/03/2025

XAVIER, Alberto (1981) – *Manual de direito fiscal*, Coimbra: Almedina.

--- (2016) - *Direito tributário internacional*, Coimbra: Almedina.

Lista de jurisprudência

Acórdão do STA, Processo nº 010/20.1BALSB (08/07/2020). Disponível em

<https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/941442b2062cf485802585a40048e9bd?OpenDocument&ExpandSection=1>. Consult. 29/01/2025.

Acórdão do STA, Processo nº 021/20.7BALSB 24/03/2021. Disponível em

https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ec655aa81ea504be802586ae004d15cf?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Consult. 29/01/2025.

Acórdão do STA, Processo nº 026823 (13/03/2002). Disponível em

https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d1e02beccd42752180256b9000529028?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Consult. 29/01/2025.

Acórdão do STA, Processo nº 0806/21.7BELRS).

(29/05/2024).=<https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/09585f43a83ac77480258b31004619d1?OpenDocument>. Consult. 29/01/2025.

Acórdão do STA, Processo nº 0839/11 (21/03/2012). Disponível em

<https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0570c7d083a301ba802579de0031fbc9>. Consult. 29/01/2025.

Acórdão do STA, Processo nº 21/20.7BALSB - Pleno da 2.^a Secção (24/03/2021). Disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao-supremo-tribunal-administrativo/1-2021-164798794>. Consult. 29/01/2025.

Acórdão do STJ, Processo nº 08A3991 (03/02/2009). Disponível em

<https://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/da51ae2f23646dd0802575b4002dac33?OpenDocument>. Consult. 29/01/2025.

Acórdão do STJ, Processo nº 1728/21.7T8BRG.G1.S1 (17/01/2023). Disponível em

https://juris.stj.pt/ecli/ECLI:PT:STJ:2023:1728.21.7T8BRG.G1.S1.30?search=C_1mwUZI0J5AYtWieV4. Consult. 29/01/2025.

CAAD, Processo n.º 704/2021-T. Disponível em

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyMjA3MTgxMDIyMTYwLlA3MDRfMjAyMS1UIEpVUkITUFJVRMOKTtkNJQSAtIERIY2lzw6NvIGFyYml0cmFsLnBkZg%3D%3D>. Consult 27/03/2025

CAAD, Processo nº 106/2014-T. Disponível em

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=52&id=468>. Consult. 29.01.2025.

CAAD, Processo nº 28/2018-T. Disponível em

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAxOTExMjUxNzEzZmJlYmIyOF8yM>

[DE5LVQgLSAyMDE5LTA5LTA5IC0gSIVSSVNQUIVERU5DSUEgKDIpLnBkZg%3D%](#)

3D . Consult. 12/03/2025.

Outra documentação consultada

AT - Autoridade Tributária, Processo 1519/17, com despacho de 28-06-2017 da Subdiretora Geral, disponível em https://www.taxfile.pt/file_bank/news4817_3_1.pdf, consult. em 27/02/2025.

AT - Autoridade Tributária, Processo 26197, com despacho de 20-05-2024 do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/PIV_26197.pdf, consult. em 27/02/2025.

Parecer Técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados - PT19677 - IRC - Transparência fiscal - 01-09-2017. Disponível em <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/irc-transparencia-fiscal-1>, consult. em 27/02/2025.

Parecer Técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados - PT23939 - Transparência fiscal - 02-01-2020. Disponível em <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/transparencia-fiscal-3>, consult. em 03/01/2025.