



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Regime de Transparência Fiscal: o caso das sociedades de advogados.

Fernando Zalkowitsch Breia Ferreira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito, Escola do Porto

2021



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**Regime de Transparência Fiscal:
o caso das sociedades de advogados.**

Fernando Zalkowitsch Breia Ferreira

Sob Orientação do Prof. Doutor Rui Duarte Morais

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito, Escola do Porto

2021

Dedico este trabalho à minha tia **Alitha Zalkowitsch Stauffer**,
in memoriam, sem ela nada seria possível.

O meu Agradecimento

Em primeiro lugar, agradeço a disponibilidade e o empenho do meu Orientador, Professor Doutor **Rui Duarte Morais**.

Depois, uma merecida palavra de reconhecimento para o meu **Pai Fernando Breia Ferreira** e para meu **Tio Urs Stauffer**.

Por fim, quero agradecer aos **Amigos** mais próximos pelo encorajamento e aos **Colegas de Profissão** pelas opiniões e incentivo.

“O perfeito é o desumano porque o humano é imperfeito”

Fernando Pessoa

Resumo

O Regime da Transparência Fiscal apresenta contornos que nos remetem para a desconsideração da personalidade jurídica, ignorando-se a característica da separação de património entre a pessoa coletiva e a pessoa singular. Esta ausência da separação efetiva entre patrimónios, merece severas críticas da doutrina, pelo que releva a análise desta questão.

O trabalho foi dividido em quatro capítulos: “Regime da Transparência Fiscal”; “Finalidades do Regime da Transparência Fiscal”; “Desconsideração da Personalidade Jurídica no Regime da Transparência Fiscal”; “Sociedades de Advogados no Regime da Transparência Fiscal”.

Num primeiro momento, pretende-se explicar a origem do Regime da Transparência Fiscal, introduzindo conceitos chave para a compreensão deste sistema de normas que regula a matéria em apreço.

De seguinte, consideramos as finalidades que se pretendem obter. O Regime da Transparência Fiscal visa atingir três objetivos essenciais (o da neutralidade fiscal; o do combate à evasão fiscal; e o da eliminação da dupla tributação económica). Sendo objetivos intrínsecos ao estudo do Regime da Transparência Fiscal, serão tratados no segundo capítulo, onde, pretendemos avaliar em que medida esses objetivos são efetivados.

No terceiro capítulo analisou-se o Fenómeno da Desconsideração da Personalidade Jurídica, que se afasta do princípio regra de separação das personalidades.

Por fim, o quarto capítulo versa sobre as Sociedades de Advogados, estas podem assumir uma dimensão empresarial, e nesses casos o Regime da Transparência Fiscal não tem a devida consideração essa realidade, o que compromete o Princípio da Neutralidade Fiscal.

A nossa conclusão, sintetiza as ideias centrais que perfilhamos, vai no sentido de entendermos que o Regime da Transparência Fiscal não alcança a neutralidade fiscal que pretende e consubstancia-se numa figura anacrónica, pois encontra-se desfasado do nosso contexto sócio económico.

Palavras-Chave: regime da transparência fiscal; neutralidade fiscal; combate a fraude e a evasão fiscal; eliminação da dupla tributação económica; desconsideração da personalidade jurídica; sociedades de advogados.

Abstract

The Tax Transparency Regime presents outlines that lead us to the disregard of legal personality, ignoring the separation of assets between the legal entity and the natural person. This lack of effective separation between patrimonies has been severely criticized by the doctrine, which is why it is important to analyze this issue.

The work has been divided into four chapters: "Tax Transparency Regime"; "Purpose of the Regime of Tax Transparency"; "Disregard of the Legal Entity in the Regime of Tax Transparency"; "Law Firms in the Regime of Tax Transparency".

In a first moment, we intend to explain the origin of the Tax Transparency Regime, introducing key concepts for the understanding of this system of rules that regulates the matter at hand.

Next, we consider the intended purposes. The Tax Transparency Regime aims to achieve three essential objectives (that of tax neutrality; that of combating tax evasion; and that of eliminating economic double taxation). As these objectives are intrinsic to the study of the Tax Transparency Regime, they will be dealt with in the second chapter, where we intend to evaluate to what extent these objectives are achieved.

The third chapter analyzes the phenomenon of the Disregard of Legal Entity, which departs from the principle rule of separation of personalities.

Finally, the fourth chapter deals with Law Firms, these can assume a business dimension, and in these cases the Tax Transparency Regime does not take this reality into due consideration, which compromises the Principle of Tax Neutrality.

Our conclusion, which summarizes the central ideas that we share, is that we believe that the Tax Transparency Regime does not achieve the tax neutrality that it intends and is an anachronistic figure, since it is out of step with our socio-economic context.

Keywords: tax transparency regime; fiscal neutrality; fight against fraud and tax evasion; elimination of double economic taxation; disregard of legal entity; law firms.

Índice

Siglas e Abreviaturas	10
Introdução	11
Capítulo I – Regime da Transparência Fiscal	14
1. A Transparência no Sistema Fiscal Português	14
2. Entidades Transparentes	17
2.1. Sociedades de Profissionais	17
2.2. Sociedades civis não constituídas sob forma comercial	19
2.3. Sociedades de simples administração de bens	19
2.4. Os Agrupamentos Complementares de Empresas e os Agrupamentos Europeus de Interesse Económico	20
Capítulo II – Finalidades do Regime da Transparência Fiscal	21
1. Neutralidade Fiscal	21
2. Combate à Evasão Fiscal	25
3. Eliminação da Dupla Tributação	26
Capítulo III – Desconsideração da Personalidade Jurídica no Regime da Transparência Fiscal ..	28
1. Breves notas sobre a “desconsideração personalidade jurídica”	28
2. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Fiscal	30
3. A Desconsideração da Personalidade Jurídica na Transparência Fiscal	32
Capítulo IV – Sociedades de Advogados no Regime da Transparência Fiscal	34
1. Sociedades de Advogados	34
2. Análise de Jurisprudência	39
2.1. O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 03 de dezembro de 2020, Processo n.º 2087/13.7BELRS	39
2.1.1. A Sentença do Tribunal Tributário de Lisboa	40
2.1.2. A Perspetiva dos Recorrentes	40
2.1.3. O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul	42
Capítulo IV – Conclusão	45
Referências bibliográficas	48

Siglas e Abreviaturas

ACE	Agrupamentos Complementares de Empresas
AEIE	Agrupamentos Europeus de Interesse Económico
ASAP	Associação das Sociedades de Advogados de Portugal
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CAE	Estatística das Atividades Económicas
CC	Código Civil
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
CPLP	Comunidade dos Países de Língua Portuguesa
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código as Sociedades Comerciais
DL	Decreto-Lei
IRC	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
LGT	Lei Geral Tributária
OA	Ordem dos Advogados
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
RTF	Regime da Transparência Fiscal
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TF	Transparência Fiscal
UE	União Europeia

Introdução

A nossa intenção inicial passava por uma abordagem dos aspetos centrais do Regime da Transparência Fiscal (RTF), por ser um regime com características singulares, que nos motivava na escolha do nosso tema de trabalho. Porém, ao longo do nosso estudo foram surgindo questões que nos pareceram dignas de realce, nomeadamente a da pertinência do RTF no que diz respeito às sociedades de advogados. Assim, não deixando de considerar o RTF nas suas várias facetas, elegemos alguns aspetos, mais pertinentes, para uma análise minuciosa.

Será pertinente referir que a terminologia “transparência fiscal” apresenta mais do que um significado. Pode ser entendida como “a qualidade que transmite a verdade sem a adular, sem nada esconder”, o que “não é fraudulento e pode vir a público”¹. Assim, a transparência fiscal é um instrumento importante “na procura da verdade e da responsabilidade”².

A expressão “transparência fiscal” radica na ideia de processo mental que assimila o conceito a uma forma de se evitar a fraude e a evasão fiscal, condutas associadas a algo obscuro e negativo. A expressão “transparência fiscal” vem associada à ideia de clareza e de legalidade³. A expressão terá nascido de forma espontânea (sem excessivo rigor técnico), tendo mais sentido o uso da expressão “imputação de rendimentos aos sócios”⁴.

Utilizaremos o conceito “Transparência Fiscal” num sentido restrito: o de uma forma especial de tributação de determinadas entidades, que, devido a certas especificidades, não estão sujeitas ao imposto de pessoas coletivas⁵.

¹ Cfr. Conferência a Transparência Fiscal no quadro contemporâneo de situação de crise, Universidade Nova de Lisboa. novembro 2014. Aput. MORAIS, Maria Adelaide - *A Transparência Fiscal*. Dissertação submetida ao ISCAL para obtenção do grau de mestre em Fiscalidade. 2015. p. 1.

² Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 15.

³ Cfr. CHILLIDA, Ramon Badenes; OBIOLS, J. Miguel Garriga – ob. Cit. p. 13. A tradução é de nossa responsabilidade.

⁴ Cfr. CHILLIDA, Ramon Badenes; OBIOLS, J. Miguel Garriga – ob. Cit. p. 14. A tradução é de nossa responsabilidade.

⁵ Cfr. PALMA, Ana Paula de Albuquerque Alves - *O Regime de Transparência Fiscal – Análise da Eficácia do Regime em Portugal e Perspectivas de Evolução*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais. ISEG. 2013. p. 4. Disponível em: <https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/6534/1/DM-APAAP-2014.pdf>

No país vizinho, vigorou o RTF (em Espanha o regime foi extinto em 2003⁶). A nomenclatura legal do regime era criticada pela doutrina espanhola, desde logo, porque se entendia que a expressão “transparência”, sinónimo de clareza, não correspondia ao conceito “transparência fiscal”. Pois, através do regime de transparência, nada se vê ou se esclarece, que não possa ser visto ou esclarecido independentemente dele⁷.

O RTF consubstancia-se num mecanismo tributário que visa adequar o imposto sobre o rendimento à realidade fiscal, pois certas sociedades apresentam características especiais (onde a posição assumida pelo sócio ou membro da sociedade distingue-as das sociedades de capitais).

O RTF visa atingir três finalidades: neutralidade fiscal; combate à evasão fiscal; e eliminação da dupla tributação económica. Entendemos que o objetivo dominante do RTF é o da neutralidade, sendo que os outros objetivos, também importantes, são decorrentes desta.

O efeito do RTF traduz-se na imputação dos lucros (se existirem), em cada período de tributação, independentemente de distribuição, na esfera pessoal do sócio ou membro, em sede do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), ocorrendo a divisão dos lucros, conforme estabelecido no contrato social ou, na sua ausência, em partes iguais.

A figura da sociedade é relevante para o cálculo da matéria coletável, devendo ser respeitadas as obrigações acessórias previstas no Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC). Desta forma, existem duas declarações, a do sócio e a declaração da sociedade.

As sociedades abrangidas pelo RTF não são tributadas em Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), salvaguardada a existência de tributações autónomas, conforme o art.º 12.º do CIRC. Assim, pode haver tributação da própria sociedade. Verificando-se alguma das hipóteses previstas no art.º 88.º do CIRC, a sociedade transparente será tributada.

⁶ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 29.

⁷ Cfr. CHILLIDA, Ramon Badenes; OBIOLS, J. Miguel Garriga - *El Regimen de Transparencia Fiscal*. 1983. Barcelona: Libreria Bosch. p. 13. A tradução é de nossa responsabilidade.

Questão discutida na doutrina é a de se saber se, no âmbito do RTF, estamos perante uma isenção ou uma não incidência, pois da leitura dos art.^{os} 6.º e 12.º do CIRC, não se pode extrair uma resposta clara.

Pretendemos perceber se no RTF existe uma real desconsideração da personalidade jurídica ou se apenas nos deparamos com uma mera imputação de resultados aos sócios de determinadas sociedades.

No RTF, imputa-se o rendimento tributável ao sócio ou membro, mesmo sem a sociedade ter distribuído os lucros. Ou seja, existe uma presunção legal de rendimentos que pode ser lesiva para o contribuinte.

Os entes abrangidos pela RTF estão elencados no art.º 6.º do CIRC. As sociedades profissionais constituem o núcleo do RTF. São as sociedades constituídas para atividade profissional, especificamente prevista na lista de atividades a que se refere o art.º 151.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

Para efeitos do RTF, as sociedades profissionais também podem ser “multidisciplinares”, nos termos da subalínea 2) da alínea a) do n.º 4.º do art.º 6.º do CIRC.

Por isso, o RTF não é neutro em relação a algumas sociedades profissionais, designadamente as sociedades de advogados. Mais, o RTF pode ter feito sentido para as sociedades profissionais, há cerca de 30 anos atrás – aquando de sua implementação – mas, nos dias de hoje pode constituir uma figura anacrónica no nosso ordenamento jurídico.

A sujeição ao RTF é obrigatória para as sociedades enquadradas no art.º 6.º do CIRC. Preconiza-se um cenário mais consentâneo com o tempo presente, onde a sujeição à TF assume carácter opcional, o que mitiga as desvantagens do RTF.

Ainda se fez uma breve incursão ao RTF internacional, constata-se que a sua preocupação central incide sobre o combate à fraude e à evasão fiscal. Contudo, este aspeto será apenas afluído no presente trabalho, nos focamos na temática da RTF no direito interno, de acordo com o estabelecido no art.º 6.º do CIRC.

Capítulo I – Regime da Transparência Fiscal

1. A Transparência no Sistema Fiscal Português

Em vários países já vigora há muito o RTF nas chamadas sociedades de pessoas, “*partnerships*”⁸.

Em Portugal, ainda antes da reforma fiscal de 1989, já se previa o regime de RTF para certas sociedades de profissionais, designadamente, para as sociedades de advogados. Contudo, foi com o CIRS que o RTF adquiriu amplitude, assumindo caráter geral⁹.

Assim, é com a entrada em vigor do CIRC e do CIRS, em 1 de janeiro de 1989, que o RTF se solidifica no ordenamento jurídico nacional. No plano do RTF, temos um sistema fiscal que poderemos considerar “híbrido”, na medida em que os sujeitos passivos do imposto são os sócios, mas a matéria coletável é apurada nos termos do CIRC. O rendimento tributável é apurado pelo CIRC, mas é pago segundo o CIRS, haja ou não distribuição dos dividendos¹⁰.

Na regra geral de tributação de pessoas coletivas, o IRC recai sobre o lucro das sociedades, cooperativas, empresas públicas e de outras pessoas coletivas que exercem, predominantemente, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola¹¹ e, ainda, sobre o rendimento global das outras pessoas coletivas. Quando é deduzindo o valor de IRC, o lucro pode permanecer no património da sociedade ou pode ser distribuído pelos sócios¹².

Seguindo esse raciocínio, no que se reporta à tributação dos entes coletivos, públicos ou privados, sendo apurado lucro na sociedade, incidirá IRC sobre o mesmo, conforme art.º 3.º do CIRC. Se os lucros forem distribuídos, total ou parcialmente, a um sócio, considera-se que este obteve um rendimento de capital, que será tributado na sua pessoa como “rendimentos da categoria E”, conforme prevê a alínea h) do n.º 2.º do art.º 5.º do CIRS.

⁸ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 15.

⁹ Cfr. MORAIS, Rui Duarte - *Sobre o IRS* ..., p. 208.

¹⁰ Cfr. TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro - ob Cit., p. 273.

¹¹ Cfr. TEIXEIRA, Glória - *Manual de Direito Fiscal*, 5ª edição. 2018. Coimbra: Almedina. p. 81.

¹² Cfr. MORAIS, Rui Duarte - *Sobre o IRS* - 2ª edição. 2008. Coimbra: Almedina p. 112.

A tributação no RTF não é assim. Este caracteriza-se, essencialmente, pela imputação aos sócios ou membros da sociedade transparente da respetiva matéria coletável, ainda que não tenha havido distribuição dos lucros. A matéria coletável destas sociedades é determinada em sede de IRC, ou seja, não perdem a qualidade de sujeito passivo do imposto¹³. Por isso, as sociedades ou grupos transparentes devem apresentar, anualmente, informação contabilística e fiscal, conforme determina o CIRC¹⁴.

Deste modo, o rendimento das sociedades transparentes é determinado de acordo com o estabelecido no CIRC, mas a tributação é feita na pessoa dos sócios, sendo os rendimentos imputados na proporção estabelecida no ato constitutivo (pacto social) dessas entidades. Se não houver pacto social, os rendimentos serão imputados em partes iguais (n.º 3, do art.º 6.º do CIRC)¹⁵.

Nos termos do art.º 20º do CIRS, há uma imputação especial no RTF, constituindo rendimento dos sócios ou membros (das entidades referidas no artigo 6.º do CIRC, que sejam pessoas singulares), o rendimento resultante da imputação efetuada nos termos e condições constante do art.º 6.º do CIRC. Ainda constitui rendimento dos sócios as importâncias que, a título de adiantamento por conta de lucros, tenham sido pagas aos sócios (ou colocadas à sua disposição) durante o ano em causa.

Da leitura do art.º 20.º do CIRS, depreende-se que o rendimento tributável integra a categoria “B”, como rendimento líquido, pelo que não terão de se realizar deduções.

As obrigações acessórias resultantes do RTF foram positivadas no n.º 9 do art.º 117.º do CIRC, onde se explicita que “a não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal nos termos do art.º 6.º do CIRC não as desobriga de apresentação ou envio das declarações”. Assim, temos uma dupla obrigação acessória de declaração de rendimentos: a obrigação de declaração da sociedade, em sede de IRC, relativamente ao lucro apurado; a obrigação de declaração de cada um dos sócios (no

¹³ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) – Processo 05287/12, Acórdão de 27/03/2012, (Desembargador Joaquim Condesso). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/1254b22ffb86015e802579d4003a458b?OpenDocument>

¹⁴ Cfr. TEIXEIRA, Glória, ob. Cit., p. 90.

¹⁵ Cfr. AA. VV. *IRS (Manual de Apoio)* - Administração Geral Tributária – Lisboa: Instituto de Formação Tributária. p. 159.

quadro de rendimentos em sede do IRS ou IRC) correspondente ao rendimento que lhe é imputado¹⁶.

Quanto à retenção na fonte, a regra geral determina que a distribuição dos lucros aos sócios e as importâncias que lhe forem atribuídas, a título de adiantamento, não estão sujeitas a retenção, pois, não revestem natureza de rendimentos de aplicação de capitais. Estas sociedades também não estão sujeitas a pagamentos por conta. Tal obrigação cabe aos sócios¹⁷.

A “isenção” do IRC (quanto às sociedades transparentes) foi prevista no art.º 12.º do CIRC. No entanto, temos uma importante ressalva quanto às tributações autónomas, que têm previsão no art.º 88.º do CIRC. Esta tributação pretende combater o abuso na utilização de determinadas despesas na esfera da sociedade, as quais, devido à facilidade com que podem ser transpostas para a esfera pessoal dos sócios, podem configurar rendimentos sobre os quais não incidiria qualquer imposto. Ou seja, tenta-se impedir que o sujeito passivo utilize, para fins não empresariais, bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis¹⁸.

Se a sociedade transparente não tiver lucros (ou se houver prejuízos) não existe rendimento para se imputar aos sócios, conforme dita o n.º 7.º do art.º 52.º do IRC. Os prejuízos fiscais serão deduzidos, unicamente, dos lucros tributáveis da sociedade. Ou seja, à sociedade sujeita ao RTF compete fazer o reporte dos prejuízos nos anos subsequentes. Assim, os prejuízos apurados podem ser deduzidos aos lucros tributáveis de um ou mais dos seis exercícios posteriores que a sociedade transparente venha a apurar, não sendo deduzidos pelos sócios, quer sejam pessoas singulares ou coletivas. Mas, tratando-se de ACE's ou de AEIE's, os prejuízos, imputáveis, são deduzidos pelos sócios¹⁹. O n.º 2.º do art.º 6.º estabelece particularidades, pois tratando-se de Agrupamentos Complementares de Empresas (A.C.E.) ou Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (A.E.I.E.), se dele fizer parte uma pessoa singular, ser-lhe-ão imputados os lucros ou os prejuízos apurados no exercício²⁰.

¹⁶ Cfr. CASALTA NABAIS, José - *Direito Fiscal*, 11ª Edição. 2019. Coimbra: Almedina. pp. 527 e 528.

¹⁷ Cfr. LOURENÇO, João Cabrito – ob. Cit. p. 134.

¹⁸ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. pp. 134 e 135.

¹⁹ Cfr. LOURENÇO, João Cabrito - *A Auditoria Fiscal: Gestão e o Planeamento Fiscal. Exemplos e Questionários*, 2ª Edição. 2000. Lisboa: VISLIS Editores. pp. 133 e 134.

²⁰ Cfr. Administração Geral Tributária – ob. Cit. p. 160.

2. Entidades Transparentes

No RTF há duas situações: uma relativa às “sociedade simples”, definidas nos n.º 1, 3 e 4 do art.º 6.º do CIRC; outra, relativa ao agrupamento de sociedades, onde temos grupos transparentes, (n.ºs 2 e 3 do art.º 6.º do CIRC). São duas situações distintas: a primeira quer evitar que rendimentos tributáveis, em IRS, se desloquem para o IRC, através da interposição de uma sociedade; na segunda, pretende-se evitar a dupla tributação, em IRC, dos agrupamentos de sociedades, das sociedades que os integram²¹. CASALTA NABAIS entende que a segunda situação deve ser apreciada no âmbito da tributação dos grupos de sociedades.

2.1. Sociedades de Profissionais

As sociedades de profissionais são o centro do RTF²², suscitando questões pertinentes, nomeadamente quanto às sociedades de advogados.

As sociedades de profissionais estão previstas no art.º 6 do CIRC, verificando-se duas hipóteses:

– A primeira hipótese é a subalínea 1) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º do CIRC, da qual se extrai que, para ser aplicável o RTF, as sociedades profissionais têm de ser constituídas para o exercício de uma atividade profissional (especificamente prevista na lista de atividades elencadas no art.º 151.º do CIRS), da qual os sócios, pessoas singulares, sejam profissionais dessa atividade;

– A segunda hipótese resulta da subalínea 2) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º do CIRC, introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. Este normativo alargou o conceito anterior de sociedades de profissionais, sendo sociedades de profissionais (para efeitos do RTF) aquelas *“cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do art.º 151.º do CIRS, 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*

²¹ Cfr. CASALTA NABAIS, José – ob. Cit., p. 526.

²² Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 55.

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”.

Esta segunda hipótese resultou da reforma fiscal do IRC, em 2014, possibilitando o enquadramento no RTF de sociedades “multidisciplinares”, quando presentes os requisitos supramencionados.

Esta alteração legislativa impôs-se porquanto a Lei 2/2013, de 10 de janeiro (que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais), permite o exercício de profissões distintas em conjunto, se forem respeitados os regimes de incompatibilidades e impedimentos, conforme refere o n.º 1 do art.º 27.º da referida lei²³.

O limite de sócios, imposto pela lei, que dita que não seja superior a cinco, não se aplica às sociedades “unidisciplinares”, desde que todos os sócios exerçam atividade profissional constante da lista do art.º 151.º do CIRS²⁴.

A lista de atividades a que se refere o art.º 151.º do CIRS teve em atenção a Classificação das Atividades Económicas Portuguesas por Ramos de Atividade (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou considerou os códigos estabelecidos na tabela de atividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

O enquadramento nesta lista de atividades tem dado origem a jurisprudência no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), no que se refere aos administradores judiciais²⁵.

A questão surgiu porque a lista constante do art.º 151.º faz menção aos administradores de bens (código 1310). Entendeu-se que não se incluiu neste conceito o administrador judicial, pois a sua função envolve outras práticas. Assim, há que concluir que a lista constante do art.º 151.º do CIRS é taxativa: para a aplicação do RTF, a atividade deve estar especificadamente prevista nesta listagem.

²³ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 62.

²⁴ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. pp. 62 e 63

²⁵ Cfr. Decisão do CAAD – Processo n.º 250/2019-T, Decisão de 2019-11-03, (Os Árbitros: Cons. Jorge Lopes de Sousa; Prof. Doutor Tomás Cantista Tavares; Dr. José Rodrigo de Castro). Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_processo&listDir=ASC&listPage=12&id=4507

Apenas se consideram as atividades discriminadas nominalmente (especificamente previstas na lista do art.º 151.º) excluindo-se a atividade de natureza residual, onde se incluem as atividades profissionais não discriminadas nominalmente (outros prestadores de serviço)²⁶.

2.2. Sociedades civis não constituídas sob forma comercial

As sociedades civis não constituídas sob forma comercial têm sua definição no art.º 980.º do Código Civil (CC): “*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.*”

Estas são sociedades transparentes, conforme o n.º 1.º, alínea a) do art.º 6.º do CIRC. Alguns suscitam a questão da existência (ou não) de personalidade jurídica destas sociedades²⁷, mas este aspeto não será analisado no presente trabalho.

2.3. Sociedades de simples administração de bens

O n.º 1.º, alínea c) do art.º 6.º do CIRC prevê o caso das sociedades de simples administração de bens. Para que sejam abrangidas pelo RTF, a lei impõe requisitos: que a maioria do capital social pertença (direta ou indiretamente) a um grupo familiar; durante mais de 183 dias do exercício social; que o número de sócios não seja superior a cinco; que nenhum dos sócios seja pessoa coletiva de direito público.

As sociedades de simples administração de bens limitam a sua atividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para habitação dos seus sócios, bem como as que conjuntamente exerçam outra atividade²⁸ e cujos proveitos (relativos a esses bens, valores ou prédios) atinjam (na média dos últimos

²⁶ Cfr. Parecer da Ordem dos Contabilistas (OCC) – Alterações ao IRC, Transparência Fiscal – 31/12/2013. Disponível em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/Transparenciafiscal.pdf>

²⁷ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. pp. 55.

²⁸ Cfr. Acórdão TCAS – Processo n.º 07849/14, Acórdão de 18-02-2016 (Desembargadora Catarina Almeida e Sousa). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/12CA12354346F81180257F70003862C3>

três anos) mais de 50% da média (durante o mesmo período) da totalidade de seus proveitos²⁹.

O enquadramento dessas sociedades no RTF pretende evitar a criação de “sociedades mealheiro”, “sociedades de fachada”, que permitiriam ao sócio receber rendimentos, em nome da sociedade, sem serem regularmente distribuídos sob a forma de dividendos, adiando (por longo prazo) a tributação dos lucros, na sua esfera pessoal³⁰.

2.4. Os Agrupamentos Complementares de Empresas e os Agrupamentos Europeus de Interesse Económico

Aos ACE's e aos AEIE's também se aplica o RTF, conforme resulta dos n.ºs 2 e 3 do art.º 6.º do CIRC.

Alguns autores consideram que os agrupamentos não deveriam estar previstos no art.º 6.º do CIRC, mas sim no art.º 69.º deste diploma (ou pelo menos no mesmo capítulo), por razões de organização sistemática, pois este art.º 69.º do CIRC é um normativo relativo aos grupos societários³¹.

Tanto nos agrupamentos como nos grupos existe o mesmo objetivo: eliminar a dupla tributação económica. Para os agrupamentos, a eliminação da dupla tributação é essencial, pois a tributação, normalmente, ocorre no seio do agrupamento, em IRC, pelo que se verificará na esfera jurídica dos seus sócios, pessoas coletivas, também tributadas em sede de IRC³².

A tributação dos agrupamentos e dos grupos ocorre em sentidos opostos: os primeiros, são tributados na esfera dos seus membros; os grupos são tributados na sociedade dominante³³.

²⁹ Cfr. LOURENÇO, João Cabrito - A Auditoria Fiscal: Gestão e o Planeamento Fiscal. Exemplos e Questionários, 2ª Edição. 2000. Lisboa: VISLIS Editores. p. 134.

³⁰ Cfr. MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao IRC*, versão disponibilizada em aula (2019) pelo Prof. Rui Duarte Morais p. 35.

³¹ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 78.

³² Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. pp. 81 e 82.

³³ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. pp. 81 e 82.

Capítulo II – Finalidades do Regime da Transparência Fiscal

O RTF consubstancia-se em três questões fulcrais: neutralidade fiscal; combate à fraude e à evasão fiscal; e eliminação da dupla tributação económica.

1. Neutralidade Fiscal

O RTF pretendeu dar tradução a princípios norteadores do sistema fiscal, solucionando problemas associados à tributação de determinados tipos de sociedades, para os quais o regime de tributação geral seria desadequado ou ineficiente³⁴.

Neste sentido, importa que os sistemas fiscais sejam “neutrais”, eliminando impostos que penalizem uma forma de organização de uma atividade económica. Procura-se a “igualdade de oportunidade” em vez “da igualdade de resultado”. O imposto ideal será o que retira dinheiro do contribuinte considerando a sua riqueza ou despesa, de modo a que se altere o mínimo possível o seu padrão de comportamento. Nos sistemas fiscais atuais, a neutralidade é preferível à equidade³⁵.

O princípio da neutralidade fiscal surge de modo implícito na alínea e) do art.º 81.º da Constituição, onde se refere que *“incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social... assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral”*. Assim, impõe-se ao Estado que não provoque e que obste a que outros provoquem distorções na concorrência entre empresas que atuam no mesmo setor³⁶.

As sociedades de profissionais podem, em princípio, revestir uma qualquer forma jurídica, sendo que a sujeição ao RTF é obrigatória (verificados os pressupostos legais do

³⁴ Cfr. TEIXEIRA, Glória – ob. Cit., p. 90.

³⁵ Cfr. TEIXEIRA, Glória – ob. Cit., p. 51.

³⁶ Cfr. CASALTA NABAIS, José – ob. Cit., pp. 177 e 178.

seu enquadramento)³⁷. Por isso, a tributação dos rendimentos não recai sobre o ente transparente, mas sobre as pessoas que compõem o seu capital social³⁸.

A neutralidade fiscal é um efeito imediato do regime da transparência fiscal, pois ao imputar os rendimentos da sociedade aos seus sócios ou membros (sobretudo na hipótese de serem pessoas singulares) está a evidenciar a capacidade de produzir rendimento, afastando o aspeto de sua organização em termos de sociedade³⁹.

É pressuposto que a pessoa do sócio ou membro seja mais significativa do que a própria estrutura societária⁴⁰, que o elemento pessoal seja predominante. Assim, a diferença económica entre a sociedade e os respetivos sócios seria ténue, sendo pouco clara a distinção entre as respetivas capacidades contributivas. Neste contexto, o “valor” da sociedade não resultaria do capital nela investido, mas sim da pessoa dos sócios (que nela exercem atividade profissional) sendo o lucro a remuneração do êxito de seu trabalho⁴¹.

Esta visão pode não corresponder à realidade, principalmente nas sociedades de profissionais, quanto às sociedades de advogados.

Quando a figura dos sócios é predominante, a sociedade deve ser desconsiderada como sujeito autónomo para efeitos de tributação do rendimento, as atividades produtivas de rendimentos (desenvolvidas pela sociedade transparente) serão consideradas como se tivessem sido praticadas, diretamente, pelos sócios⁴².

Subjacente ao RTF está uma sociedade (pessoa coletiva ou entidade equiparada) que, se não fosse a sua subordinação ao RTF, seria tributada em sede de IRC. Assim, constitui

³⁷ Cfr. MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao IRC* ... p. 30.

³⁸ Cfr. SILVA, Ana Cristina - O regime de transparência fiscal e as obrigações dos sócios. *Jornal de Negócios*. Outubro de 2017. Lisboa, Portugal. Disponível em: <https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/o-regime-de-transparencia-fiscal-e-as-obrigacoes-dos-socios> (acesso em 06/01/2021).

³⁹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) – Processo n.º 0830/11, Acórdão de 21-03-2012 (Desembargadora Fernanda Maças). Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0570c7d083a301ba802579de0031fbc9>

⁴⁰ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro - *A transparência fiscal: contributo para a compreensão do artigo 6.º do CIRC*. 2018. Porto: Vida Económica. p. 29.

⁴¹ Cfr. MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao IRC* ... , p. 36.

⁴² Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 43.

uma alternativa ao regime geral de tributação de pessoas coletivas ou equiparadas, por isso o RTF é tido como um regime especial⁴³.

No que diz respeito à TF, a neutralidade fiscal pretende alcançar uma tributação neutral, quer o sócio exerça atividade a título individual ou através destas sociedades⁴⁴.

Pretendem-se evitar distorções artificiais na concorrência das empresas, pois, na perspetiva do contribuinte, não é correto que rendimentos análogos ao seu, auferidos por outra pessoa, gozam de vantagens pelo facto de terem recorrido ao uso de uma forma jurídica diversa⁴⁵. Neste sentido, o RTF pretende assegurar a igualdade de tratamento fiscal entre sócios de sociedades transparentes e profissionais independentes titulares de rendimentos da categoria “B” de IRS, ou seja, visa obter, com efeito imediato, a neutralidade fiscal⁴⁶.

Se o objeto social declarado pela sociedade não coincidir com a atividade desempenhada, importa saber o que prevalece para efeitos fiscais: se é o objeto declarado no contrato social; ou se é o objeto efetivamente perseguido pela sociedade. Neste caso, prevalece o princípio da substância sobre a forma – “*substance over form*” (que confere relevância às situações de facto). Para efeitos fiscais, não importa que a sociedade não se tenha constituído sob a forma jurídica prevista, nem que o seu funcionamento viole os princípios deontológicos que a regulam. Se a configuração real da sociedade se enquadrar no conceito do art.º 6.º do CIRC, essa sociedade enquadra-se no RTF⁴⁷.

Decorre do princípio da neutralidade fiscal o pressuposto de que a tributação não deve ser induzida pela forma jurídica do exercício da atividade. No nosso sistema fiscal

⁴³ Cfr. Decisão do CAAD – Processo n.º 449/2014-T, Decisão de 2015-03-18 (Árbitra Designada Carla Castelo Trindade). Disponível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=9&id=834>

⁴⁴ Cfr. ANTUNES, João - *Transparência Fiscal: perguntas e respostas*. Opinião: Análise da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. 2014. Jornal de Negócios. Disponível online em:

<https://www.occ.pt/fotos/editor2/jnegocios23dez.pdf> (acesso em 11/01/2021 às 12:47h).

⁴⁵ Cfr. AZEVEDO, Pedro Costa - *Regime de Transparência Fiscal em Portugal, Breve Análise*. p. 10. Disponível online em: <https://www.cije.up.pt/download-file/109>

⁴⁶ Cfr. LUÍS, Diana de Jesus - *O Regime de Transparência Fiscal: Estudo comparativo entre Portugal, Espanha, França e Reino Unido*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças Apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. 2015. p. 48. Disponível em:

https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/29781/1/Disserta%3%a7%3%a3o%20Final_Diana%20Lu%3%ads_2015.pdf

⁴⁷ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. pp. 57 e 56.

existem diferenças, substanciais, nas formas de se tributar as pessoas singulares e as pessoas coletivas, as mais relevantes observam-se nas próprias taxas de IRS e IRC⁴⁸.

Neste âmbito é necessário atender a duas vertentes: a da liberdade de gestão fiscal; e a da liberdade de configuração jurídica⁴⁹.

A liberdade de gestão fiscal, implícita nos art.º 60.º, 80.º, alínea c), e 86.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), constitui uma liberdade estruturante do Estado Fiscal (com grande relevo nas liberdades económicas e de empresa). Tanto as pessoas singulares com as pessoas coletivas têm o direito de planear a sua vida económica, sem que as necessidades financeiras do Estado constituam entrave a essa liberdade de decisão. A liberdade de gestão fiscal reflete-se no direito de escolha da via menos onerosa e mais adequada a reduzir o montante de imposto a pagar (*tax planing*)⁵⁰.

A liberdade de configuração jurídica tem que existir a par da liberdade de gestão. Para que a liberdade de gestão assuma carácter efetivo tem de haver, simultaneamente, liberdade de configuração jurídica. Este é um pilar do Estado que respeita a iniciativa privada. A organização empresarial tem o direito de escolher, livremente, a forma de configuração jurídica, optando, naturalmente, pela que lhe pareça mais adequada à prossecução de seus fins⁵¹.

O art.º 81.º da CRP, ao definir as incumbências prioritárias do Estado, na alínea f), afirma que o Estado deve assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, o que está em linha com a necessidade do Estado assumir o papel de garante da liberdade da gestão fiscal. É neste contexto que se consolida o princípio da neutralidade fiscal, plasmado na ideia do Estado como garante do eficaz desempenho dos mercados⁵². Assim, a neutralidade fiscal impede que a forma jurídica dos entes, sujeitos ao imposto, condicione a sua tributação⁵³.

⁴⁸ Cfr. PALMA, Ana Paula de Albuquerque Alves – ob. Cit. p. 11.

⁴⁹ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 83.

⁵⁰ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. pp. 83 e 84.

⁵¹ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. pp. 84.

⁵² Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 84.

⁵³ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 85. Autora cita as obras V. Código do IRC – Comentado e Anotado, Direção – Geral das Contribuições e Impostos Lisboa, pag. 95 e RIBEIRO, José, Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada, Lisboa, Quid Juris, 2003 e WILLIAMS, David, Trens in International Taxation, IBFD, IFA, 1991.

Contudo, é difícil assegurar a neutralidade fiscal. O Estado ao desenvolver as políticas fiscais, suscita reações nos contribuintes que, naturalmente, vão no sentido de procurar diminuir a sua carga fiscal⁵⁴.

2. Combate à Evasão Fiscal

Finalidade primordial do RTF é a do combate à fraude e à evasão fiscal. Aqui, empregamos uma aceção de evasão em sentido amplo, englobando negócios jurídicos, lícitos ou ilícitos, que procuram minimizar a carga fiscal⁵⁵.

O RTF pretende combater situações, em que a interposição de uma sociedade permite uma “economia de imposto”, sendo a sociedade uma mera estrutura formal que titula determinadas fontes geradoras de rendimentos, evitando que a tributação incida sobre os sócios, pelo menos, durante um intervalo temporal (ou seja, até a distribuição dos lucros)⁵⁶.

Alguns autores consideram que a interposição de sociedades para o exercício de certas atividades constitui uma forma legal de evasão fiscal, pois não se empregam meios ilícitos para obtenção do benefício fiscal, assim, não existirá fraude fiscal⁵⁷.

É nas condutas ilícitas dos contribuintes (que contrariam a lei fiscal), que estamos perante situações de evasão fiscal. Ao contrário do planeamento fiscal, a evasão fiscal é proibida⁵⁸.

No planeamento fiscal, os contribuintes, de modo legítimo e lícito, organizam a atividade económica de forma a gerar uma situação tributária que lhes seja favorável⁵⁹. Contudo, há casos onde a diferença entre o planeamento fiscal e a evasão fiscal é ténue, pelo que a consideração do que é lícito ou ilícito dependerá muito da interpretação da administração fiscal⁶⁰.

⁵⁴ Cfr. LUÍS, Diana de Jesus – ob. Cit. p. 2.

⁵⁵ Cfr. AZEVEDO, Pedro Costa – ob. Cit. p. 12.

⁵⁶ Cfr. MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao IRC ...*, p. 36.

⁵⁷ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 87.

⁵⁸ Cfr. AZEVEDO, Pedro Costa – ob. Cit. p. 12.

⁵⁹ Cfr. SILVA, Amândio Fernandes - *O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal*. 2008.

Fiscalidade. p. 42. Disponível online em:

https://www.occ.pt/downloads/files/1227698706_42a45_fiscalidade.pdf (acesso em 15/01/2021).

⁶⁰ Cfr. SILVA, Amândio Fernandes – ob. Cit. p. 45.

Note-se que quando o RTF foi criado, resultava mais favorável que a regra geral de tributação das sociedades⁶¹, pois, a taxa do IRC era maior que a taxa marginal máxima do IRS⁶².

Entretanto, o figurino alterou-se com a descida progressiva da taxa nominal do IRC, e o conseqüente aumento diferencial relativamente às taxas de IRS. Tal contribuiu para uma constituição de um elevado número de sociedades (não sujeitas ao RTF), em substituição do exercício profissional em nome individual⁶³.

Deste modo, a opção entre o regime geral e o RTF, quando possível, depende das circunstâncias que envolvam a funcionalidade e a estrutura organizada da sociedade e as taxas vigentes em determinado período⁶⁴.

Em prol do combate à evasão fiscal, alguns autores consideram que se a interposição de uma sociedade ocorrer com o (único ou principal) objetivo de diminuir a tributação dos rendimentos de profissionais independentes, estaremos sob a alçada da cláusula geral anti abuso, estabelecida no n.º 2.º do art.º 38.º da Lei Geral Tributária (LGT)⁶⁵.

3. Eliminação da Dupla Tributação

A eliminação da dupla tributação é uma finalidade relevante do RTF.

A incidência do IRC sobre os lucros e sua posterior distribuição aos sócios, faz com que aconteça uma dupla tributação económica, pois os dividendos são considerados rendimentos de capital, tributáveis em IRS, na pessoa dos sócios⁶⁶.

O RTF tem o inconveniente de, independentemente da distribuição, tributar os lucros apenas na titularidade dos sócios, mas tem a (inegável) vantagem de eliminar a dupla tributação económica⁶⁷.

⁶¹ Cfr. PINTO, José Alberto Pinheiro -*Fiscalidade*, 4ª Edição. 2004. Porto: Areal Editores. p. 180.

⁶² Cfr. PINTO, José Alberto Pinheiro -*Fiscalidade*. 1994. Porto: Areal Editores. p. 91

⁶³ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 15.

⁶⁴ Cfr. PINTO, José Alberto Pinheiro -*Fiscalidade*, 4ª Edição. ... p. 181.

⁶⁵ Cfr. CASALTA NABAIS, José – ob. Cit. p. 529.

⁶⁶ Cfr. MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao IRC*. 2009. Coimbra: Almedina. p. 36.

⁶⁷ Cfr. JTCE – Jornal do Técnico de contas e da Empresa – Revista de economia finanças e Contabilidade – *10 Anos de Imposto sobre o rendimento* – pp. 311 e 312.

O IRC incide sobre o lucro. No momento em que este seja distribuído aos sócios, existe tributação em sede de IRS, pois os dividendos são considerados rendimentos de capital. Ocorre assim uma dupla tributação económica do mesmo rendimento⁶⁸.

A dupla tributação configura uma situação de concurso de normas, situação na qual o mesmo facto tributário integra a hipótese de duas normas tributárias distintas⁶⁹.

Para se aferir da existência de dupla tributação jurídica, costuma-se considerar a regra das quatro identidades: a identidade do objeto; a identidade do sujeito; a identidade do período de tributação; e a identidade do imposto⁷⁰.

Alguns entendem que a identidade do sujeito não é exigida, sendo suficientes as outras três identidades. No entanto, a posição dominante distingue a dupla tributação jurídica, em que a identidade do sujeito está presente, da dupla tributação económica (sobreposição de impostos), em que essa identidade está ausente, o que acontece na tributação em IRC, ao nível da esfera societária, e em IRS (ou IRC) enquanto rendimentos distribuídos aos sócios⁷¹.

A matéria coletável é calculada segundo o CIRC, pois no plano contabilístico não existe qualquer especificidade para estes sujeitos passivos⁷².

A matéria coletável é calculada como para qualquer outro sujeito passivo e o rendimento apurado é incluído no rendimento dos sócios (categoria “B”) e é tributado em IRS, conforme resulta do art.º 20.º do CIRS. À matéria coletável apurada na sociedade transparente é deduzido o imposto estimado relativa à tributação autónoma (caso exista, e esta será liquidada pela sociedade)⁷³.

Se houver distribuição de lucros ou um adiantamento por conta de lucros, tais rendimentos não são considerados rendimentos de categoria “E”, como tal, não estão sujeitos a taxas liberatórias, conforme disposto na al. h) do n.º 2 do art.º 5.º do CIRS⁷⁴.

⁶⁸ Cfr. MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao IRC*, versão disponibilizada em aula (2019) pelo Prof. Rui Duarte Morais p. 30.

⁶⁹ Cfr. CASALTA NABAIS, José – ob. Cit. p. 227.

⁷⁰ Cfr. CASALTA NABAIS, José – ob. Cit. p. 227.

⁷¹ Cfr. CASALTA NABAIS, José – ob. Cit. p. 227.

⁷² Cfr. Parecer Técnico da OCC – PT19677 - IRC - *Transparência fiscal*. 01-09-2017. Disponível em: <https://www.occ.pt/pt/noticias/irc-transparencia-fiscal-2-2/>

⁷³ Cfr. Newgest (business consulting) - *O Regime de transparência fiscal: O que devemos saber*.2018. Disponível online em:

<http://www.newgest.pt/blog/regime-transparencia-fiscal/> acesso em 01/02/2021.

⁷⁴ Cfr. Newgest (business consulting) – ob Cit.

Capítulo III – Desconsideração da Personalidade Jurídica no Regime da Transparência Fiscal

Questão central é a de se saber se há desconsideração da personalidade jurídica no RTF ou se estamos perante de um mecanismo de neutralidade fiscal, que visa o combate à fraude e à evasão fiscal e a eliminação da dupla tributação.

Contudo, sempre haverá similitude em termos práticos, pois a tributação regista-se na esfera dos sócios, seja em sede de IRS ou de IRC (quando o sócio é pessoa coletiva).

Atente-se nos vários aspetos da personalidade jurídica e da sua desconsideração, destacando as características do RTF, para clarificar o seu funcionamento. Neste contexto, releva considerar o que é a personalidade jurídica do ente coletivo, pois, nalguns casos, ocorre a sua desconsideração.

1. Breves notas sobre a “desconsideração personalidade jurídica”

A denominação “pessoa coletiva” surgiu na doutrina portuguesa em 1907, na obra “Instituições de Direito Civil Português” de Guilherme Alves Moreira, subsistindo até hoje, para apontar entidades distintas da pessoa singular, dotadas de personalidade jurídica⁷⁵.

A personalidade jurídica envolve múltiplas dimensões. Assim, atendendo à origem, é relevante considerar o facto de estarmos perante uma pessoa singular (art.º 66.º do CC) ou face a uma pessoa coletiva (art.º 5.º do Código das Sociedades Comerciais).

A personalidade jurídica é uma qualidade imprescindível para ser um sujeito de direito, mas isso não basta para qualificar as posições das pessoas no mundo jurídico. O CC consagra a noção de capacidade de gozo, referindo-se a esta como capacidade jurídica, no caso das pessoas singulares, no art.º 67, e no que diz respeito às pessoas coletivas, no

⁷⁵ Cfr. AMORIM, Miguel Teles - A “DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA” NAS SOCIEDADES DE CAPITAIS. 2015. Dissertação de Mestrado em Direito e Gestão Escola de Direito do Porto. p. 2. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/21957/1/Miguel%20Teles%20de%20Amorim.pdf>

art.º 160.º. Considere-se ainda o disposto no art.º 6.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), no âmbito da consideração das pessoas coletivas.

A atribuição de personalidade jurídica à pessoa coletiva faz emergir um novo centro de relações jurídicas, autónomo em relação aos seus membros e às pessoas que atuam como seus órgãos. Trata-se de uma ficção jurídica que, no que concerne às sociedades comerciais, pretende dotar a iniciativa privada (enquanto manifestação do direito de propriedade) de um instrumento dinamizador da atividade económica, através da separação e limitação da responsabilidade que a autonomia suscita⁷⁶.

A personalidade jurídica, “criação do Direito”, é um “expediente jurídico” e um “mecanismo técnico” destinado a produzir efeitos práticos, limitado por esses fins⁷⁷.

A personificação das sociedades comerciais é necessária para a prossecução do escopo lucrativo e do objeto social, constituindo um expediente legal que permite torná-las em entidades detentoras de património próprio, distinto do património dos seus sócios⁷⁸.

A personalidade jurídica coletiva tem associados a si mecanismos de publicidade que permitem a quem lida com a pessoa coletiva conhecer a importância do seu capital e avaliar a sua capacidade de resposta patrimonial às responsabilidades assumidas⁷⁹.

No entanto, quando a personalidade jurídica é desvirtuada e a autonomia que lhe é inerente, serve propósitos distintos dos que o legislador pretendia atingir, cabe ao Direito encontrar a melhor solução para resolver o problema⁸⁰.

A desconsideração da personalidade jurídica não está expressamente prevista no nosso ordenamento jurídico (exceto nalguns casos: art.ºs 84º; 501º; e 270º-F/4 do CSC). A doutrina que a corporizou pretende evitar abusos da aplicação da norma ou do fim da norma⁸¹. Assim, foi para solucionar o problema do abuso da personalidade jurídica que

⁷⁶ Cfr. Coutinho de Abreu – *A propósito do sentido da personalidade jurídica das sociedades comerciais e a questão do interesse social*, escreve in “*Do Abuso do Direito*”, a pp. 102/103 Apud Acórdão STJ proc. n.º 919/15.4T8PNF.P1.S1, Rel. Alexandre Reis, Data do Acórdão 07-11-2017

⁷⁷ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ)– Processo n.º 919/15.4T8PNF.P1.S1, Acórdão de 07-11-2017 (Desembargador Alexandre Reis). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/-/A28508B33795AE3A802581D8003C8077>

⁷⁸ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 32.

⁷⁹ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 33.

⁸⁰ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 34.

⁸¹ Cfr. Acórdão do STJ, Relator ILÍDIO SACARRÃO MARTINS, Proc n.º 1669/14.4TBSTS.P1.S2, 09-05-2019

se desenhou o instituto – com origem doutrinal e jurisprudencial – da desconsideração da personalidade coletiva⁸².

A “desconsideração da personalidade jurídica”, encontra outras designações, no direito interno e no direito externo, tais como o “levantamento da personalidade jurídica” ou “levantamento do véu”. Em vários casos, este instrumento permite encontrar “uma solução, onde tal não se mostrava simples”⁸³.

A personalidade jurídica das sociedades comerciais é um esquema abstrato que permite a racionalização da organização societária. É um centro de imputação de relações jurídicas, mas nem analogicamente é concebível como pessoa. É um instrumento ao serviço do desenvolvimento socioeconómico, que se manifesta como forma de expressão da pessoa humana. Práticas ilícitas e abusivas não podem ser desresponsabilizadas sob a capa da personalidade jurídica coletiva, que é um “mero instrumento” para a realização de fins lícitos⁸⁴.

2. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Fiscal

Uma vertente da personalidade jurídica é a personalidade tributária (art.º 15.º da LGT) que consiste na suscetibilidade de se ser sujeito de relações jurídico tributárias, conferindo viabilidade prática aos direitos e deveres de natureza fiscal⁸⁵.

⁸² Cfr. TERRÍVEL, Rita – O levantamento da personalidade coletiva nos grupos de sociedades, p. 936. Disponível online em: [http://www.revistadedireitodassociedades.pt/files/RDS%202012-4%20\(935-1007\)%20-%20Doutrina%20-%20Rita%20Terr%20C3%ADvel%20-%20O%20levantamento%20da%20personalidade%20coletiva%20nos%20grupos%20de%20sociedades.pdf](http://www.revistadedireitodassociedades.pt/files/RDS%202012-4%20(935-1007)%20-%20Doutrina%20-%20Rita%20Terr%20C3%ADvel%20-%20O%20levantamento%20da%20personalidade%20coletiva%20nos%20grupos%20de%20sociedades.pdf)

⁸³ Cfr. Triunfante, Armando Manuel, Luís de Lemos Triunfante - “DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA — SINOPSE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL”.2015. pp. 1 e 2. Consultar em: <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2015/11/131-146-Desconsidera%C3%A7%C3%A3o-da-personalidade-jur%C3%ADica.pdf>

⁸⁴ Cfr. Acórdão STJ – Processo n.º 1669/14.4TBSTS.P1.S2 (Desembargador Ilídio Sacarrão Martins), Acórdão de 09-05-2019. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/d893fc6567e80f03802583f50058aeb7?OpenDocument>

⁸⁵ Cfr. MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao IRC ...* p. 12.

Têm personalidade tributária as pessoas singulares e coletivas que possuam personalidade jurídica, nos termos do CC e do CSC. As leis tributárias ainda atribuem personalidade tributária a realidades sem personalidade jurídica⁸⁶.

Assim sucede no IRC, onde além de entidades com personalidade jurídica (tais como as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público privado), são tributadas entidades desprovidas de personalidade jurídica, nos termos do n.º 1.º do art.º 2.º do CIRC: *“são sujeitos passivos do IRC as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas”*; o n.º 2.º (do mesmo artigo) enumera algumas entidades sem personalidade jurídica, mas com personalidade tributária: *“as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo”*⁸⁷.

A personalidade tributária ou personalidade jurídica tributária é reconhecida a todas as entidades com personalidade jurídica, não sendo necessário preencher outros requisitos ou pressupostos. Ainda é reconhecida personalidade tributária a entidades desprovidas de personalidade jurídica. Onde existir um centro de imputação de relações ou atividades económicas tributárias, deverá haver reconhecimento de personalidade tributária⁸⁸ (esta referência é pertinente para demonstrar diferenças entre a personalidade jurídica e a personalidade jurídica tributária).

O alcance da atribuição da personalidade jurídica tributária é particularmente relevante para determinar as obrigações fiscais, não transformando as entidades sem personalidade jurídica em pessoas distintas, para efeitos das suas relações com os devedores⁸⁹.

⁸⁶ Cfr. Lexionário DRE - Personalidade Tributária. 2021. Disponível online em: <https://dre.pt/web/guest/lexionario/-/dj/144735182/view> (acesso em 26/02/2021).

⁸⁷ Cfr. Lexionário DRE – ob. Cit.

⁸⁸ Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em Direito Tributário, 2.ª edição, páginas 364-365 e seguintes. RUBEN A. CARVALHO e FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, Código de Processo das Contribuições e Impostos, Volume I, 2.ª edição, página 112. Apud Acórdão STA proc. 0200/08, Rel. JORGE DE SOUSA, 07-05-2008

⁸⁹ Cfr. Acórdão STA – Processo n.º 0200/08, Acórdão 07-05-2008 (Desembargador Jorge de Sousa), disponível em:

3. A Desconsideração da Personalidade Jurídica na Transparência Fiscal

A desconsideração da personalidade jurídica afronta o princípio da separação de património entre a sociedade e o sócio, assumindo alcance geral, quando nos deparamos com questões onde está em causa a responsabilidade dos gerentes e/ou administradores de facto, pelas dívidas fiscais da sociedade.

O RTF é estruturado com base em princípios de natureza diferente, não havendo qualquer atribuição de poderes discricionários à Administração Fiscal por meio de cláusulas gerais (como ocorre noutros países). O RTF não apresenta carácter sancionatório⁹⁰, diferentemente do que acontece em Espanha (Lei 25/1995, de 20 de julho)⁹¹.

O instituto da desconsideração da personalidade jurídica, releva, por exemplo, numa sociedade de responsabilidade limitada que se descapitaliza para defraudar os seus credores. O intuito pretende evitar abusos “no uso” das sociedades comerciais⁹².

Há quem defenda que a desconsideração da personalidade jurídica se observa no Direito Tributário através do RTF, sendo justificada pelo planeamento fiscal ilegítimo⁹³. Neste caso, a génese do RTF consubstancia-se na justiça fiscal e/ou acautelamento de certas formas de elisão fiscal, fazendo com que se ignorem consequências correntes da personalidade jurídica tributária⁹⁴.

As sociedades transparentes continuam a ser sujeitos passivos do IRC. Contudo, não estão obrigadas ao seu pagamento⁹⁵ (os entes transparentes têm o dever de apresentação da declaração de inscrição, de alterações ou de cancelamento no registro de sujeitos passivos de IRC)⁹⁶.

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/12906b728eb30a2180257447003e2fdc?OpenDocument>

⁹⁰ Cfr. SALDANHA SANCHES, José - *Sociedades Transparentes: Alguns Problemas no seu Regime. in fisco*, n.º 17, fevereiro de 1990. p. 35.

⁹¹ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 41.

⁹² Cfr. SALDANHA SANCHES, José - ob. Cit. 35.

⁹³ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. pp. 38 e 39.

⁹⁴ Cfr. MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao IRC ...*, p. 36.

⁹⁵ Cfr. MORAIS, Rui Duarte - *Sobre o IRS ...*, p. 212.

⁹⁶ Cfr. CASALTA NABAIS, José – ob. Cit. p. 527.

Ainda é pertinente saber se no RTF estamos perante uma isenção ou face a uma não sujeição.

Decorre do art.º 12.º do CIRC, integrado no Capítulo II, relativo às isenções, que as sociedades e outras entidades abrangidas pelo RTF, nos termos do art.º 6.º desse diploma, não são tributadas em IRC (salvo quanto às tributações autónomas).

Apesar de não constar explicitamente da norma que os sujeitos passivos do RTF estão isentos (utilizando a lei a expressão “não são tributadas em IRC”), o elemento sistemático da norma pode levar a crer que estamos perante a uma isenção⁹⁷.

CASALTA NABAIS considera que estamos perante um caso de exclusão tributária, não constituindo o art.º 12.º do CIRC uma isenção, pois, exclui da incidência deste imposto as sociedades transparentes (sujeitando os sócios ao IRS), e os grupos transparentes sujeitando apenas sociedades que integram o grupo⁹⁸.

SALDANHA SANCHES entende que as sociedades transparentes constituem um caso de não sujeição a IRC quanto à obrigação principal (dívida do imposto) e sujeição a IRC quanto às obrigações acessórias (deveres de cooperação)⁹⁹.

Ainda há quem defenda que se trata de uma isenção, pois, as sociedades transparentes têm características que lhe permitem ser tributadas autonomamente em IRC, situando-se no campo de incidência subjetiva deste imposto. Recorde-se que o art.º 12.º do CIRC se insere no capítulo de isenções, e a determinação da matéria coletável é efetuada nos termos do CIRC, ora, isso não faria sentido se não fosse um caso de isenção¹⁰⁰.

Desta forma, é difícil proceder à qualificação, uns consideram que estamos perante uma não sujeição, outros face a um caso de isenção subjetiva¹⁰¹.

Considera-se redutora a visão que apresenta as entidades transparentes apenas como sujeitos passivos de obrigações acessórias, previstas no CIRC, designadamente a obrigação de terem contabilidade organizada, que serve de base ao apuramento do respetivo lucro¹⁰².

⁹⁷ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 121.

⁹⁸ Cfr. CASALTA NABAIS, José – ob. Cit. p. 531.

⁹⁹ Cfr. SALDANHA SANCHES, José – ob. Cit. pp. 35 e 36.

¹⁰⁰ Cfr. Magalhães Correia, Jorge – Transparência fiscal das sociedades de profissionais. 1989. In fisco, n.º 7. p. 5 Aput LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 123.

¹⁰¹ Cfr. AZEVEDO, Pedro Costa – ob. Cit. pp. 22, 23 e 24.

¹⁰² Cfr. MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao IRC ...*, p. 41.

Assim, não está em causa a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades afetas ao RTF. Não é conceitualmente possível, pois a personalidade jurídica é um conceito próprio da teoria geral do direito e, como tal, apresenta um significado único em todos os setores do sistema jurídico, sem poder afirmar qualquer especialidade no direito tributário. Prova de que não há desconsideração da personalidade jurídica no RTF, é que a sociedade transparente continua sendo sujeito passivo de outras obrigações tributárias que não a obrigação principal¹⁰³.

Capítulo IV – Sociedades de Advogados no Regime da Transparência Fiscal

1. Sociedades de Advogados

Em 1989 entraram em vigor o CIRC e o CIRS, consagrando o RTF, com os objetivos já expostos.

Contudo, muitos consideram que as razões de então já se encontram ultrapassadas¹⁰⁴ designadamente no tocante às sociedades profissionais, em especial no caso das sociedades de advogados. O país já não é o mesmo, passados mais de 30 anos, a nossa sociedade apresenta mutações significativas¹⁰⁵.

Os advogados podem exercer a sua atividade na forma societária, conforme previsto no Estatuto da Ordem dos Advogados (EOA), Lei n.º 145/2015 de 9 de setembro.

Para os efeitos do RTF, uma sociedade de advogados é uma sociedade profissional ou de profissionais, conforme previsto na subalínea 1) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6º do CIRC: *“Sociedade de profissionais: A sociedade constituída para o exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que se refere o art.º 151.º*

¹⁰³ Cfr. ROYO, Fernando Perez, et al. - *Curso de Derecho Tributario – parte especial – Sistema Tributario: los tributos en particular*, 6.ª Edição. 1989. Madrid: Marcial Pons Librero-Editor. p. 405.

¹⁰⁴ Cfr. ESPANHA, João - *Transparência Fiscal, Anacronismo e Concorrência*. 2019. Disponível em: <http://boletim.oa.pt/project/fev19-transparencia-fiscal-anacronismo-e-concorrencia/> (acesso em 25/02/2021).

¹⁰⁵ Cfr. ESPANHA, João – ob. Cit.

do CIRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade''.

Na lista anexa da classificação das atividades profissionais, a que se reporta o art.º 151.º do CIRS, a atividade associada à advocacia encontra-se prevista no ponto 6 “juristas e solicitadores”, sob a menção “6010 Advogados”.

O EOA contém regras, que importa referir, relativas às sociedades de advogados. O art.º 213.º, com a epígrafe “sociedades de advogados”, refere, no seu n.º 1.º que os advogados podem exercer a sua profissão em sociedades de advogados, como sócios ou associados.

As sociedades de advogados não podem ser multidisciplinares, (n.º 7.º do art.º 213.º do EOA), ou seja, a advocacia não pode ser exercida, direta ou indiretamente, associada ou integrada, com outras profissões, atividades e entidades cujo objeto social não seja o exercício exclusivo da advocacia. Logo, as sociedades de advogados não podem compor o seu capital social de modo a “esgueirar-se” ao RTF (não se aplica a estas sociedades a subalínea 2) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º do CIRC).

Conforme resulta do n.º 15 do art.º 213 do EOA, é aplicável o regime fiscal previsto para as sociedades constituídas sob a forma comercial às sociedades de advogados. Este preceito pode fazer crer que as sociedades de advogados podem optar pela tributação em IRC, mas não é assim, pois a regra não foi transposta para o CIRC (a redação do art.º é posterior à entrada em vigor do CIRC), permanecendo as sociedades de advogados no RTF¹⁰⁶. Mais, para serem tributadas pelo regime geral do IRC, as sociedades de advogados teriam que adotar a forma comercial, o que parece viável, conforme decorre da Lei n.º 53/2015, de 11 de junho, que regula o regime jurídico da constituição e funcionamento das sociedades de profissionais sujeitas a associações públicas profissionais¹⁰⁷.

Como vimos, quando o RTF foi criado, o IRS tinha taxas mais baixas que o IRC, mas na atual realidade fiscal a situação é inversa.

¹⁰⁶ Cfr. NUNES, Rui Chumbita - 4ª Secção - *Aperfeiçoamento da Ordem Jurídica*. 2018. 8.º Congresso dos Advogados Portugueses. Disponível online em: <https://congresso2018oa.pt/2018/06/10/aperfeiçoamento-da-ordem-juridica-2/> (acesso em 22/03/2021).

¹⁰⁷ Cfr. NUNES, Rui Chumbita – ob. Cit.

A tributação em sede de IRS é elevada e o RTF pode implicar que muitos profissionais liberais realizem um esforço fiscal adicional (comparativamente com a tributação que teriam se fossem tributados pelo regime geral do IRC)¹⁰⁸.

De certo modo, com o RTF, o legislador põe em causa a “honestidade fiscal” dos profissionais liberais. Esta postura é criticável por ser parcial, traduzindo uma avaliação crítica dos profissionais liberais. O legislador adota uma postura eivada de preconceito e de “juízos de intenções”, deixando emergir a sua visão negativa face às sociedades de advogados, presumindo que estas sociedades são constituídas com a mera finalidade de atenuar a carga fiscal.

Ora, esta condicionante imposta pelo RTF, subtrai dos contribuintes vantagens que a organização societária lhes poderia trazer. Constatando-se que a maioria – ou mesmo a totalidade – das sociedades de profissionais é abrangida pelo RTF, considera-se que o legislador fiscal lança sobre as sociedades de profissionais uma suspeita que, comparativamente com as restantes sociedades comerciais, é injusta. De facto, o legislador parece estar convencido que as sociedades de profissionais apenas foram constituídas com o intuito de tornar “menos pesada” a carga fiscal que incide sobre as mesmas. Esta visão do legislador é tendenciosa e ignora as vantagens que a organização societária pode trazer¹⁰⁹.

A Ordem dos Advogados (OA) e a Associação das Sociedades de Advogados de Portugal (ASAP) manifestam desacordo quanto à aplicação do RTF às sociedades de advogados, considerando que há desvantagens:

“a aplicação do regime da transparência fiscal às Soc.Adv. independentemente da sua dimensão, natureza ou forma de organização, revela assinaláveis desvantagens, sendo de destacar as seguintes:

Tributação das reservas de investimento – *A imputação para efeitos de IRS da matéria coletável apurada nos termos do Código do IRC significa que eventuais reservas deixadas nas sociedades de advogados são sempre tributadas em sede de IRS na esfera dos sócios, fomentando que os sócios distribuam a totalidade do lucro e não constituam reservas para investimento. Tal constitui um desincentivo à capitalização destas estruturas, o que se afigura paradoxal;*

¹⁰⁸ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 66.

¹⁰⁹ Cfr. LOPES, Micaela Andreia Monteiro – ob. Cit. p. 66

Tributação de valores faturados não recebidos – A imputação para efeitos de IRS não desconsidera os valores faturados não recebidos pelas Sociedades de Advogados, o que significa que os sócios pagam IRS sobre lucros que não foram efetivamente recebidos;

Confusão entre a fiscalidade dos sócios e a fiscalidade das Sociedades de Advogados – A circunstância de os sócios das Sociedades de Advogados cumprirem na sua esfera individual a obrigação de pagamento do imposto decorrente do lucro imputado pelas Sociedades de Advogados leva por vezes a confusão entre a fiscalidade pessoal dos sócios e a fiscalidade das Sociedades de Advogados, que nem sempre é salutar nem transparente.

Distorção concorrencial – a prestação de serviços diretos e até o estabelecimento em Portugal de Sociedades de Advogados estrangeiras, sob a forma de sucursais/estabelecimentos estáveis, veio permitir a estas a aplicação do regime geral do IRC (conforme previsto no Artigo 3.º n. 1.º c) do CIRC), ao invés do RTF aplicável às Sociedades de Advogados portuguesas. Esta circunstância cria no mercado uma forte distorção concorrencial a seu favor, pois permite que estas constituam reservas para manutenção de postos de trabalho e para investimento sem que tal seja tributado na esfera dos seus sócios, reforçando, por exemplo, o seu poder de recrutamento no mercado. Trata-se de uma discriminação invertida, sem qualquer contra-interesse público a salvaguardar. O RTF causa também agrava as distorções de concorrência no contexto da UE, ferindo o direito europeu, pois outros tipos de sociedades de profissionais não apresentam um regime tão gravoso. Provoca uma iniqua disparidade de tratamento e distorção concorrencial de carácter europeu, impedindo as SA portuguesas de criar o “músculo” necessário (nomeadamente em termos de capacidade de investimento, recrutamento de colaboradores ou saúde financeira) para competir com sociedades internacionais, não só em Portugal, mas na prestação de serviços no estrangeiro, onde são ultrapassadas por SA estrangeiras, designadamente nos países da CPLP.”¹¹⁰¹¹¹

A ASAP ainda refere que, as desvantagens que o RTF apresenta têm “particular impacto” nas sociedades de advogados no atual contexto pandêmico, pois, com a crise económica e financeira, as sociedades de advogados terão dificuldade de se autofinanciar (o que

¹¹⁰ Cfr. ESPANHA, João – ob. Cit.

¹¹¹ Cfr. ASAP – Associação das Sociedades de Advogados de Portugal. ob. Cit. pp. 3 e 4.

resultará, futuramente, na destruição de inúmeros postos de trabalhos – diretos e indiretos – que estas sociedades são responsáveis)¹¹².

Na opinião de JOÃO ESPANHA, o regime fiscal das sociedades de advogados não é neutro e gera desvantagem concorrencial, pois estas sociedades foram evoluindo para estruturas verdadeiramente empresariais¹¹³.

Coloca-se, ainda, a questão do tratamento desigual, quando estabelecemos a comparação com outras sociedades, pois as sociedades de profissionais que agreguem mais do que cinco sócios de profissões distintas – sociedades multidisciplinares – (por exemplo, uma sociedade de arquitetos e engenheiros) não estão sujeitas ao regime da transparência (ao contrário, nas sociedades de advogados, apenas podem ser “unidisciplinares” por força de seu estatuto). Não será por tal circunstância que essa sociedade será mais complexa do que uma sociedade de advogados com o mesmo número de sócios. O que significa que não se justifica a disparidade de tratamento, imposta pelo legislador.

Por outro lado, os advogados independentes que se associem somente para “partilhar despesas”, não calculam o IRC com base nos proveitos faturados, continuam a emitir “recibos verdes”, aplicando um “princípio de caixa”, dependendo a sua tributação do efetivo recebimento (nestes casos, não constituem, formalmente, uma sociedade). Tal não sucede com as sociedades de advogados que, por se regerem no plano fiscal pelo IRC, registam proveitos com base em especialização e não em receitas efetivas.

O RTF das sociedades de advogados subverte, nos dias de hoje, o seu propósito genético: tornar indiferente a adoção do modelo de sociedade. Ao invés, hoje temos uma discriminação negativa contra esse modelo¹¹⁴.

Outra questão em desabono do RTF, resulta da obrigatoriedade de imputação dos lucros tributáveis da sociedade no IRS dos seus sócios, nos termos do RTF, ainda que não tenha existido distribuição de lucros (tributando nessa sede, com aplicação das respetivas regras e escalões). Deste modo, podem ser tributadas quantias que nunca foram recebidas. Ou seja, um contribuinte paga imposto sobre rendimentos que, juridicamente, são de outro contribuinte¹¹⁵.

¹¹² Cfr. ASAP – Associação das Sociedades de Advogados de Portugal. ob. Cit. p. 5

¹¹³ Cfr. Espanha, João – ob. Cit.

¹¹⁴ Cfr. ASAP – Associação das Sociedades de Advogados de Portugal. ob. Cit. pp. 4 e 5.

¹¹⁵ Acórdão TCAS – Processo n.º 05287/12 (Desembargador Jorge Cortês).

Face ao descrito, a ASAP defende a revisão da atual legislação, de modo a permitir-se que as sociedades de advogados fiquem sujeitas ao regime geral do IRC, sem prejuízo da opção pelo RTF¹¹⁶.

2. Análise de Jurisprudência

2.1. O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 03 de dezembro de 2020, Processo n.º 2087/13.7BELRS

Neste aresto está em causa o regime fiscal das sociedades de advogados.

Na impugnação da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, apresentado no ano de 2013, os Recorrentes invocam o DL n.º 229/2004, de 10 de dezembro, que estabelece o Regime Jurídico das Sociedades de Advogados. No art.º 1.º deste diploma legal, determinava-se que as sociedades de advogados adotassem a forma de sociedades simples, conforme resultava da tabela de atividades, constante no art.º 151.º do CIRS (aplicável por força da alínea a) do n.º 4.º do art.º 6.º do CIRS), sendo as sociedades de advogados sociedades de profissionais, para efeitos de aplicação do RTF. Posteriormente, em 2015, a Lei n.º 145/2015, de 9 de setembro, alterou o EOA, estabelecendo a aplicação do regime fiscal das sociedades comerciais às sociedades de advogados, conforme estabelece o n.º 15.º do art.º 213.º.

O art.º 20.º do CIRS impõe aos sócios a obrigação de imputar e de declarar no seu IRS o lucro tributável das sociedades de advogados.

Nos termos do n.º 1.º do art.º 6.º do CIRC e dos n.ºs 1.º e 2.º do art.º 20.º do CIRS, sempre que a sociedade de advogados apresentar lucro, mesmo que não seja distribuído aos sócios, estes são obrigados a imputar e declarar no seu IRS o lucro como sendo rendimento auferido.

¹¹⁶ Cfr. ASAP – Associação das Sociedades de Advogados de Portugal. ob. Cit. pp. 6 e 7.

2.1.1. A Sentença do Tribunal Tributário de Lisboa

A sentença, recorrida, do Tribunal Tributário de Lisboa, considerou ser obrigatória a imputação dos lucros tributáveis das sociedades de advogados no IRS dos sócios, nos termos do RTF, mesmo não tendo havido distribuição.

O Tribunal Tributário de Lisboa considerou que a ratio do RTF visa: alcançar a neutralidade fiscal; combater a evasão fiscal (por meio do RTF evita-se que existam sociedades que apenas pretendem diminuir a carga fiscal sobre a sua atividade); e eliminar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios, impedindo que os rendimentos de certas sociedades sejam tributados em sede de IRC, optando antes por tributar os sócios que integram a sociedade, sendo o RTF uma forma adequada de evitar a dupla tributação, pois ao tributar o rendimento dessas sociedades na esfera de cada sócio, o rendimento é tributado só uma vez. O Tribunal invocou a teleologia do RTF no plano teórico e os objetivos legais estabelecidos pelo legislador.

O Tribunal Tributário de Lisboa considerou que o RTF atende à capacidade contributiva dos sócios, manifestada através da matéria coletável em IRC, na esfera da própria sociedade (ainda que o lucro não tenha sido distribuído aos sócios).

O mesmo tribunal ainda entendeu que o RTF não viola o direito da União Europeia (que tinha sido invocado pelos Recorrentes), pois não são beliscados os princípios da liberdade de circulação, de liberdade de estabelecimento e de prestação de serviços, vertidos nos art.^{os} 45.º, 49.º e 56.º do Tratado da União Europeia.

A sentença recorrida concluiu pela aplicação do RTF às sociedades de advogados, por uma sociedade de advogado ser uma sociedade civil não constituída sob a forma comercial, pelo que, por força do art.º 6.º do CIRC, a determinação da matéria coletável obedece ao disposto no art.º 20.º do CIRS. Entendeu, também, que os Recorrentes não têm razão quando afirmam que o RTF (se não houver distribuição de rendimentos) ofende princípios constitucionais como o de igualdade.

2.1.2. A Perspetiva dos Recorrentes

Na perspetiva dos recorrentes a sentença recorrida foi mal aplicada (de forma ilegal e inconstitucional) aos sócios da sociedade de advogados, porque estes não receberam lucros dessa sociedade (pois, não foram distribuídos aos sócios). E, ainda na perspetiva dos recorrentes, porque as sociedades de advogados são, obrigatoriamente sociedades profissionais, nos termos do CIRC, pois só se admite a inclusão de profissionais advogados, pelo que estão necessariamente submetidos ao RTF.

Os Recorrentes defendem que o RTF não deve ser imposto às sociedades de advogados por ser um regime desatualizado e descontextualizado. As razões que determinaram o RTF em 1988, já não se verificam no século XXI.

Na ótica dos Recorrentes, o n.º 1.º do art.º 6.º do CIRC é ilegal e sofre inconstitucionalidade, material e orgânica. Este normativo impõe que o rendimento coletável das sociedades de advogados seja tributado aos seus sócios, ainda que não haja distribuição dos lucros, pelo que existe inconstitucionalidade material, por força do princípio constitucional que proíbe a tributação de rendimentos ficcionados, não auferidos, inexistentes para o sócio.

A inconstitucionalidade do art.º 6.º do CIRC também ocorre porque esta norma viola o princípio da igualdade: as sociedades de advogados estão necessariamente sujeitas ao RTF, mas as outras sociedades de profissionais liberais (médicos, engenheiros, arquitetos, etc.) podem optar pelo RTF ou pelo regime geral das sociedades comerciais.

Acresce que os lucros das sociedades de advogados são tributados na esfera dos sócios a uma taxa de 48%, independente da respetiva distribuição, ao passo que o lucro das sociedades comerciais é tributado às próprias sociedades à taxa de 23,5%, não suportando os sócios quaisquer impostos sobre esses lucros.

Para obstar a esta inconstitucionalidade, o n.º 1.º do art.º 6.º do CIRC deve ser interpretado no sentido de estabelecer uma presunção ilidível de distribuição de rendimentos da sociedade de advogados aos seus sócios. Deste modo, se os sócios das sociedades de advogados demonstrassem que os lucros não haviam sido distribuídos, os sócios não poderiam ser obrigados a pagar IRS por rendimentos que não auferiram.

Os Recorrentes consideram errónea a interpretação, dos art.ºs 6.º do CIRC e 20.º do CIRS, no sentido de se considerar que os lucros tributáveis das sociedades de advogados devem ser imputados e tributados, ao abrigo do RTF, no IRS dos sócios dessas sociedades, ainda

que não tenha havido distribuição de lucros (pois estes lucros não distribuídos são tributados como sendo rendimentos dos sócios, apesar destes nunca terem recebidos esses lucros).

Desta forma, os Recorrentes consideram que foram violados os art.ºs 1.º, 2.º, 13.º, 58.º, 61.º, n.º 1, 103.º, n.º 1, 104.º, n.º 1, e 266.º da CRP.

Os impugnantes, também consideram que a tributação dos lucros das sociedades de advogados ao abrigo do RTF, violam princípios do direito comunitário: liberdade de circulação dos trabalhadores; liberdade de estabelecimento; e liberdade de prestação de serviços. Tal regime cria entrave aos advogados, condicionando a sua liberdade de exercer a atividade e prestar serviços a qualquer entidade da sua escolha e sob a forma que entendam adequada, integrando, ou não, a estrutura do respetivo capital.

Assim, a interpretação dos art.ºs 6.º do CIRC e 20.º do CIRS de que os lucros tributáveis das sociedades de advogados devem ser tributado de acordo com o RTF, viola os direitos e garantias do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia e na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

2.1.3. O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

Decidindo a questão, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), profere um acórdão, que mantém a sentença anterior do Tribunal Tributário de Lisboa, datada de 14 de maio de 2018.

O acórdão que pôs termo à questão, com data recente (3 de dezembro de 2020), e conclui que:

“O regime de transparência fiscal aplicável ao rendimento gerado pela sociedade de advogados tem em vista garantir a tributação do rendimento real de cada sócio da mesma, percebido no contexto do exercício da sua actividade profissional.

A transparência fiscal assegura a tributação da capacidade tributária efectiva, dado que o imposto incide apenas sobre o rendimento obtido por cada sócio, nos termos que resultam do pacto societário, sem prejuízo do direito do interessado à ilisão da presunção.”

Fundamentando a sua decisão na consideração de que constitui jurisprudência fiscal assente a de que,

“Por razões de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios o CIRC adoptou, em relação a certas sociedades, um regime de transparência fiscal, que se caracteriza pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição (...) Ou seja, do que decorre do art. 5º do CIRC [actual artigo 6.º do CIRC] e do art. 19º do CIRS [actual artigo 20.º do CIRS] neste regime de transparência fiscal a lei vê os rendimentos da sociedade sujeitas a tal regime como sendo rendimentos próprios dos seus sócios, imputando-se a cada um a parte do lucro que lhes corresponda. Considerando embora a matéria colectável gerada no âmbito da actividade da sociedade, a lei abstrai da personalidade colectiva desta e procede à imputação dessa matéria colectável à esfera patrimonial dos respectivos sócios ou membros”.

Ainda, fundamenta na doutrina,

“salienta Rui Morais que ‘Parece ainda resultar da lei que todos os sócios têm que exercer (ainda que não em exclusivo) actividade profissional na sociedade (o que afasta a existência de sócios cuja contribuição seja apenas de capital) acrescentando, ainda, reportando-se à regra de imputação constante do n.º 3 daquele art. 5º do CIRC (conjugada com o disposto no art. 19º do CIRS — actual art. 20º) que «A obrigação de imputação existe independentemente de qualquer distribuição efectiva o que, reconheça-se, pode originar dificuldades aos sujeitos passivos (sócios) que podem ter de pagar imposto por um rendimento que não receberam, p. ex. por a maioria, em assembleia geral, ter decidido não haver lugar a qualquer distribuição de lucros (ou uma distribuição em montante inferior ao necessário para o pagamento do imposto) (...) Também Magalhães Correia ‘A redacção deste preceito é pouco feliz, pois a referência ao acto constitutivo, que é o contrato de sociedade, não permite responder satisfatoriamente a um conjunto de situações relevantes.(...) A compreensão do artigo 5º, n.º 3, do Código do IRC passa, em nossa opinião, pela correcta percepção da incidência prática do princípio da capacidade contributiva, que é normalmente encarado, até pelo legislador constituinte, como um ponto de vista fundamental na decisão dos problemas financeiros. (...) Na verdade, dentre os vários argumentos favoráveis ao sistema de transparência fiscal avulta o de que ele permite, em regra, substituir o imposto proporcional sobre sociedades pelo imposto sobre pessoas singulares, melhor adaptado à capacidade contributiva dos sócios. Ora, como se sabe, esta capacidade contributiva dos sócios varia na razão directa dos lucros a que tenham direito.

(...) Neste aspecto reside a essência do problema, como, aliás, o legislador teve exacta percepção ao afirmar, no relatório preambular ao Código do IRC, que o regime de transparência é “caracterizado pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição”. // Pena é que uma razão normativa de meridiana clareza tenha sido deficientemente expressa na lei: o artigo 5.º, n.º 3, do Código do IRC, ao estabelecer que a imputação é feita “nos termos que resultarem do acto constitutivo”, pretendia afinal significar que essa atribuição é feita aos sócios consoante a sua participação nos lucros, apurada através do acto constitutivo ou de outro elemento probatório”.

O TCAS entendeu que não houve violação dos princípios de Direito Europeu das liberdades fundamentais do mercado interno, pois a liquidação impugnada resulta da aplicação do RTF a uma sociedade com sede em território nacional, com sócios, sujeitos passivos de IRS em Portugal, não havendo conexão com o Direito Europeu. Aliás, o RTF é aplicado de forma uniforme aos sujeitos passivos em território nacional, não existindo violação às liberdades fundamentais do Direito Europeu, invocados pelos Recorrentes.

Por fim, referiu que o n.º 15 do art.º 213.º, do EOA não implicou revogação do RTF.

Por isso, o Acórdão do TCAS, de 03/12/2020, no processo 2087/13.7 BELRS, cujo relator foi o Desembargador Jorge Cortês, julgou improcedente (por unanimidade) as pretensões dos Recorrentes, mantendo a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa.

Capítulo IV – Conclusão

Este trabalho procedeu à análise do RTF, atendendo especialmente ao caso particular das sociedades de advogados.

O RTF, com ampla latitude, foi implementado na legislação tributária pela reforma de 1989. Mais tarde, em 2014, houve uma alteração substancial – subalínea 2) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º do CIRC –, desta forma, o RTF passou a abranger as sociedades “multidisciplinares”.

No âmbito subjetivo do RTF, que gravita em torno do art.º 6.º do CIRC, observam-se duas situações: as sociedades transparentes; e os grupos transparentes (que por questões lógicas e de clareza dispositiva, deveriam constar no capítulo próprio dos grupos de sociedades, conforme defendem vários autores).

Os objetivos do RTF são: a neutralidade fiscal; o combate à fraude e à evasão fiscal; e a eliminação da dupla tributação económica. Sobre estes propósitos, é forçoso concluir que a neutralidade fiscal sobressai face às demais finalidades do RTF. Pois as restantes finalidades são consequência do largo alcance da primeira finalidade.

O combate à fraude e à evasão fiscal não são, em geral, fator determinante do RTF. Atualmente, dispomos de um mecanismo de combate às práticas abusivas: a cláusula geral anti abuso, prevista no n.º 2.º do art.º 38.º da LGT.

Entendeu-se pertinente aferir da existência (ou não) da desconsideração da personalidade jurídica no RTF. Notou-se que esta questão é pouco aprofundada na doutrina portuguesa. A maioria dos autores apenas lhe faz breve referência, entendendo que há desconsideração da personalidade jurídica, outros autores nem tomam posição sobre o assunto.

Em contraste com os autores nacionais, a doutrina espanhola (em Espanha o RTF foi extinto em 2003) afirma que é conceitualmente impossível existir desconsideração da personalidade jurídica, defendendo que a sociedade transparente mantém obrigações tributárias (que não a principal).

Aderimos ao pensamento da doutrina espanhola – que considerou que não há desconsideração da personalidade jurídica – pois as sociedades transparentes continuam com as obrigações acessórias, designadamente, a obrigatoriedade de contabilidade

organizada e a necessidade de apresentar declaração contributiva (conforme art.º 117.º do CIRC); mais, as sociedades transparentes podem ser tributadas em IRC, de acordo com art.º 12.º do CIRC (tributações autónomas).

Além disso, o instituto (da desconsideração da personalidade jurídica) assume um carácter penalizante. Não consideramos que o RTF seja penalizante (nem a lei o diz), até porque a o RTF visa eliminar uma eventual dupla tributação económica.

Entendemos que o legislador criou o RTF por considerar que a figura do sócio se destaca, sendo-lhes imputado o rendimento tributável da sociedade (art.ºs 20 do CIRS e 6.º do CIRC). Trata-se de um mecanismo de neutralidade fiscal, que pretende adequar os rendimentos patrimoniais à realidade fiscal.

As sociedades de profissionais assistiram a uma alteração substancial na Reforma Fiscal de 2014. A Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, ampliou o conceito existente no RTF de sociedades profissionais, passando a abranger as sociedades “multidisciplinares”.

Contudo, nem todas as sociedades de profissionais podem ser “multidisciplinares” (por haver incompatibilidade com o exercício da profissão com qualquer outra), consoante tal proibição dos Estatutos que disciplinam a ação destes profissionais. Estas limitações, encontram-se no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (art.º 88.º da Lei n.º 140/2015 de 07 de setembro) e no Estatuto da Ordem dos Advogados (art.º 213/n.º 7 da Lei n.º 145/2015 de 9 de setembro).

Ou seja, estas categorias de profissionais só podem ser “unidisciplinares”, pelo que não se lhe pode aplicar a subalínea 2) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º do CIRC.

Em contrapartida, as demais sociedades de podem “furtar-se” ao RTF, através da composição do seu capital social.

Conclui-se que o RTF, que almeja a neutralidade fiscal, não a consegue, pois, a maioria das sociedades de profissionais pode compor o seu capital social de forma a ser tributado de acordo com o regime geral do IRC, ou, sujeitar-se ao RTF, escolhendo a situação que melhor sirva os seus objetivos. Diferentemente, as sociedades de advogados, não podem ser “multidisciplinares”, enquadrando-se, tão somente, na subalínea 1) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º do CIRC.

Ademais, consideramos que o RTF conflita com princípios de liberdade económica, como a liberdade de configuração jurídica e a liberdade de gestão fiscal, pois ninguém deve ser obrigado a “escolher” o caminho com maior carga fiscal.

A Ordem dos Advogados e a Associação das Sociedades de Advogados tem manifestado descontentamento com o RTF, considerando os seus fundamentos descontextualizados, pois algumas sociedades de advogados assumem uma clara dimensão empresarial.

Concordamos com este entendimento. O RTF foi criado para sociedades onde a figura do sócio é mais expressiva do que o capital investido, e não é isso que se tem constatado em muitas sociedades de advogados. Hoje, inúmeras sociedades de advocacia apresentam uma organização empresarial, e o RTF pode esvair as inúmeras vantagens que a configuração empresarial apresenta (como a constituição de reservas, pois os lucros são tributados, mesmo sem a sua distribuição, podendo existir confusão patrimonial entre sociedade e sócio).

Em síntese, e para terminar, o RTF, em especial quanto às sociedades de advogados, não faz sentido, é uma figura anacrónica, que desrespeita o princípio da neutralidade fiscal. Desta forma, deve existir a possibilidade de opção pelo RTF, mas só por parte das sociedades profissionais, devendo manter o seu carácter obrigatório nos outros entes transparentes.

Referências bibliográficas

AA. VV. IRS (Manual de Apoio) - Administração Geral Tributária – Lisboa: Instituto de Formação Tributária.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo – Processo n.º 0830/11, Acórdão de 21-03-2012 (Desembargadora Fernanda Maças). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0570c7d083a301ba802579de0031fbc9>

Acórdão Supremo Tribunal Administrativo – Processo n.º 0200/08, Acórdão 07-05-2008 (Desembargador Jorge de Sousa), disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/12906b728eb30a2180257447003e2fdc?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul – Processo 05287/12, Acórdão de 27/03/2012, (Desembargador Joaquim Condesso). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/1254b22ffb86015e802579d4003a458b?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça – Processo n.º 919/15.4T8PNF.P1.S1, Acórdão de 07-11-2017 (Desembargador Alexandre Reis). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/-/A28508B33795AE3A802581D8003C8077>

Acórdão Supremo Tribunal de Justiça – Processo n.º 1669/14.4TBSTS.P1.S2 (Desembargador Ilídio Sacarrão Martins), Acórdão de 09-05-2019. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/d893fc6567e80f03802583f50058aeb7?OpenDocument>

AMORIM, Miguel Teles - A “DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA” NAS SOCIEDADES DE CAPITAIS. 2015. Dissertação de Mestrado em Direito e Gestão Escola de Direito do Porto. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/21957/1/Miguel%20Teles%20de%20Amorim.pdf>

ANTUNES, João - *Transparência Fiscal: perguntas e respostas*. Opinião: Análise da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. 2014. Jornal de Negócios. Disponível online em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/jnegocios23dez.pdf> (acesso em 11/01/2021)

AZEVEDO, Pedro Costa - *Regime de Transparência Fiscal em Portugal, Breve Análise*. p. 10. Disponível online em: <https://www.cije.up.pt/download-file/109>

CASALTA NABAIS, José - *Direito Fiscal*, 11ª Edição. 2019. Coimbra: Almedina.

CHILLIDA, Ramon Badenes; OBIOLS, J. Miguel Garriga - *El Regimen de Transparencia Fiscal*. 1983. Barcelona: Libreria Bosch.

Decisão do CAAD – Processo n.º 250/2019-T, Decisão de 2019-11-03, (Os Árbitros: Cons. Jorge Lopes de Sousa; Prof. Doutor Tomás Cantista Tavares; Dr. José Rodrigo de Castro). Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_processo&listDir=ASC&listPage=12&id=4507

Decisão do CAAD – Processo n.º 449/2014-T, Decisão de 2015-03-18 (Árbitra Designada Carla Castelo Trindade). Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=9&id=834>

ESPANHA, João - *Transparência Fiscal, Anacronismo e Concorrência*. 2019. Disponível em: <http://boletim.oa.pt/project/fev19-transparencia-fiscal-anacronismo-e-concorrencia/> (acesso em 25/02/2021).

LOPES, Micaela Andreia Monteiro - *A transparência fiscal: contributo para a compreensão do artigo 6.º do CIRC*. 2018. Porto: Vida Económica.

LOURENÇO, João Cabrito - *A Auditoria Fiscal: Gestão e o Planeamento Fiscal. Exemplos e Questionários*, 2ª Edição. 2000. Lisboa: VISLIS Editores.

LUÍS, Diana de Jesus - *O Regime de Transparência Fiscal: Estudo comparativo entre Portugal, Espanha, França e Reino Unido*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças Apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. 2015. Disponível em: https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/29781/1/Disserta%20a7%20a3o%20Final_Diana%20Lu%20ads_2015.pdf

MAGNO, Helena Ramos Paz Gomes - *Transparência Fiscal: Um Estudo Centrado no Sujeito Passivo*. Dissertação Mestrado em Direito Área de Ciências Jurídico-Financeiras. Universidade de Lisboa: Faculdade de Direito. 2017. pp. 15 e 16. Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/31646/1/ulfd134152_tese.pdf (acesso em 16/11/2020).

MORAIS, Maria Adelaide - *A Transparência Fiscal*. Dissertação submetida ao ISCAL para obtenção do grau de mestre em Fiscalidade. 2015. p. 2. Disponível em:

<https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/4608/1/disserta%20a7%20a3o-Dr%20Vasco%20Guimar%20esDEZEMBRO%20VERS%2083O%20FINA L.pdf> (acesso em 04/12/2020).

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

MORAIS, Rui Duarte - *Sobre o IRS*, 2ª edição. 2008. Coimbra: Almedina.

Newgest (business consulting) - *O Regime de transparência fiscal: O que devemos saber*. 2018. Disponível online em:

<http://www.newgest.pt/blog/regime-transparencia-fiscal/> (acesso em 01/02/2021).

NUNES, Rui Chumbita - 4ª Secção - *Aperfeiçoamento da Ordem Jurídica*. 2018. 8.º Congresso dos Advogados Portugueses. Disponível online em:

<https://congresso2018oa.pt/2018/06/10/aperfeicoamento-da-ordem-juridica-2/> (acesso em 22/03/2021).

Lexionário DRE - Personalidade Tributária. 2021. Disponível online em:

<https://dre.pt/web/guest/lexionario/-/dj/144735182/view> (acesso em 26/02/2021).

PALMA, Ana Paula de Albuquerque Alves - *O Regime de Transparência Fiscal – Análise da Eficácia do Regime em Portugal e Perspectivas de Evolução*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais. ISEG. 2013. p. 4. Disponível em:

<https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/6534/1/DM-APAAP-2014.pdf> (acesso em 04/12/2020).

Parecer Técnico da OCC – PT19677 - IRC - Transparência fiscal. 01-09-2017. Disponível em: <https://www.occ.pt/pt/noticias/irc-transparencia-fiscal-2-2/>

PEREIRA, João Manuel Esteves - *Fiscalidade, TOMO III. IRC: Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*. 1991. Lisboa: Plátano Editora.

PINTO, José Alberto Pinheiro - *Fiscalidade*, 4ª Edição. 2004. Porto: Areal Editores.

PINTO, José Alberto Pinheiro - *Fiscalidade*. 1994. Porto: Areal Editores.

ROYO, Fernando Perez, et al. - *Curso de Derecho Tributario – parte especial – Sistema Tributario: los tributos en particular*, 6.ª Edição. 1989. Madrid: Marcial Pons Librero-Editor.

SALDANHA SANCHES, José - *Sociedades Transparentes: Alguns Problemas no seu Regime*. in *fisco*, n.º 17, fevereiro de 1990.

SILVA, Amândio Fernandes - *O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal*. 2008. *Fiscalidade*. p. 42. Disponível online em:

https://www.occ.pt/downloads/files/1227698706_42a45_fiscalidade.pdf (acesso em 15/01/2021).

TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro - *IRC E CONTABILIDADE: DA REALIZAÇÃO AO JUSTO VALOR*. 2011. Coimbra: Almedina.

TEIXEIRA, Glória - *Manual de Direito Fiscal*, 5ª edição. 2018. Coimbra: Almedina.

TERRÍVEL, Rita – *O levantamento da personalidade coletiva nos grupos de sociedades*. Disponível online em:

[http://www.revistadedireitodassociedades.pt/files/RDS%202012-4%20\(935-1007\)%20-%20Doutrina%20-%20Rita%20Terr%C3%ADvel%20-%20O%20levantamento%20da%20personalidade%20coletiva%20nos%20grupos%20de%20sociedades.pdf](http://www.revistadedireitodassociedades.pt/files/RDS%202012-4%20(935-1007)%20-%20Doutrina%20-%20Rita%20Terr%C3%ADvel%20-%20O%20levantamento%20da%20personalidade%20coletiva%20nos%20grupos%20de%20sociedades.pdf)

Triunfante, Armando Manuel, Luís de Lemos Triunfante - “DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA — SINOPSE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL”. 2015. Consultar em:

<http://julgar.pt/wp-content/uploads/2015/11/131-146-esconsidera%C3%A7%C3%A3o-da-personalidade-jur%C3%ADdica.pdf>

Magalhães Correia, Jorge – Transparência fiscal das sociedades de profissionais. 1989.
In fisco, n.º 7. p. 5 Apud LOPES, Micaela Andreia Monteiro

Coutinho de Abreu – A propósito do sentido da personalidade jurídica das sociedades comerciais e a questão do interesse social, escreve in “Do Abuso do Direito”, a pp. 102/103 Apud Acórdão STJ proc. n.º 919/15.4T8PNF.P1.S1, Rel. Alexandre Reis, Data do Acórdão 07-11-2017

DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em Direito Tributário, 2.ª edição, páginas 364-365 e seguintes. RUBEN A. CARVALHO e FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, Código de Processo das Contribuições e Impostos, Volume I, 2.ª edição, página 112. Apud Acórdão STA proc. 0200/08, Rel. JORGE DE SOUSA, 07-05-2008. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/12906b728eb30a2180257447003e2fdc?OpenDocument>