



DANIELA CUNHA
consultora da Ordem dos
Contabilistas Certificados (OCC)
comunicacao@occ.pt

Transparência Fiscal - A tributação do rendimento das sociedades na esfera dos sócios

O regime da Transparência Fiscal (TF) não tem recentemente verificado grandes alterações, todavia a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista ao cumprimento voluntário das obrigações fiscais, procedeu à notificação de várias sociedades, por aparentemente não estarem a sujeitar os seus rendimentos ao referido regime.

Conscientes das inúmeras situações que possam e ainda poderão ser detetadas, é urgente recordar alguns aspetos relevantes no que ao enquadramento no regime de TF se reporta, previstas no artigo 6.º do CIRC. O setor empresarial desempenha um papel importante na repartição justa dos rendimentos e da riqueza, mas quando a personalidade do sócio assume maior importância do que a estrutura societária, o legislador entende que os efeitos fiscais devem ser aplicados aos sócios, que são na prática os responsáveis pela prossecução do objeto social.

Paradigma que, embora muito mais abrangente, se consegue facilmente associar às sociedades unipessoais, nas quais o objeto social, na sua maioria, é exercido pelo mesmo detentor do capital social, sem detrimimento das demais condições subjacentes ao regime. A imperatividade da aplicação do regime, não requer nenhum formalismo prévio, sendo verificado em cada período de tributação. Confirmando-se o enquadramento no artigo 6º do CIRC:

- i) apura-se o lucro tributável na esfera jurídica das pessoas coletivas,
- ii) mas não sendo estas tributadas em sede de IRC, exceto quanto às tributações autónomas,
- iii) sendo, ao invés, imputada a matéria coletável aos respetivos sócios tributando diretamente em sede de IRS ou de IRC, consoante sejam pessoas singulares ou pessoas coletivas.

Feita essa imputação, tendo por base os termos que resultam do ato constitutivo ou, na sua falta, em partes iguais, na esfera dos sócios o rendimento é englobado nos restantes rendimentos e aí tributado, tornando-se estes os verdadeiros sujeitos passivos e por isso os únicos devedores do imposto.

Subentende-se, assim, que quando a figura e individualidade dos sócios é predominante, a sociedade deve ser desconsiderada como sujeito autónomo para efeitos de tributação do rendimento, uma vez que todas as atividades produtivas de rendimento desenvolvidas pela sociedade transparente são efetuadas pelos seus sócios.

Com efeito é nesta temática que reside a problemática jurídica inerente à TF: Não seria sobre a sociedade que deveria recair o imposto?

Existem defensores de que as sociedades são

meras figuras jurídicas fictícias e na realidade é unicamente sobre os sócios que direta ou indiretamente deveria recair a tributação. Outros afirmam que as sociedades são entidades distintas dos sócios que as constituem, tem personalidade jurídica e capacidade contributiva próprias, e por isso, deverão ser elas a suportar o imposto sobre os seus lucros, independente do destino que lhe é atribuído.

Certo é que, a lei faz operar, quanto a estas pessoas coletivas, uma verdadeira desconsideração da personalidade jurídica, “isentando-as” de tributação em sede de IRC, ultrapassando a sua esfera jurídica, quase como se a pessoa coletiva não existisse. Daí a designação “transparência” fiscal.

Não obstante ser um regime civado de inúmeras controvérsias e divergências, urge focar a atenção nas características das sociedades abrangidas por este regime.

Sociedade de profissionais

As sociedades profissionais são o cerne do regime de TF e onde surgem mais questões. A efetiva ligação do objeto destas sociedades à lista de atividades predominantemente de prestação de serviços de profissionais liberais conduz a uma reflexão sobre as mesmas.

As profissões liberais correspondem, fundamentalmente, a atividades de índole intelectual, não dotadas de natureza comercial ou industrial, exercida com autonomia, e suscetíveis de serem sujeitas a uma disciplina e controlo próprios.

Por serem atividade nas quais releva a natureza intelectual, é compreensível que o respetivo exercício seja sujeito a uma série de condicionalismos académicos, profissionais e até deontológicos. Como é exemplo da profissão de Contabilista Certificado que está abrangida por regulamentação própria visando a sua dignificação, bem como a salvaguarda das legítimas expectativas de quem a eles recorre.

Todavia, nem todas as atividades previstas na lista, tem subjacente a obtenção de um grau académico, pelo que quando o legislador aborda o seu exercício, devem interpretar-se que os sócios estejam habilitados a realizar a atividade que constitui o objeto social. Reaindo, ainda, na sociedade o ónus da prova quanto ao efetivo exercício do objeto da sociedade, por parte do sócio.

Nas situações em que o objeto da sociedade não é coincidente com a atividade efetivamente seguida pela sociedade, deve ser aferido o respetivo enquadramento pelo primado da substância sobre a forma. Na subalínea 1) da alínea a) do nº4 do artigo 6º do CIRC, é definida sociedade de profissionais como aquela que é constituída para o exercício de uma das atividades

profissionais especificamente previstas na lista de atividades a que se refere o artigo 151º do CIRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade.

Da leitura do preceito legal resulta que o objeto da sociedade tem de ser obrigatoriamente o exercício de uma atividade profissional estatuída no CIRS. Que pela sua análise, demonstra claramente que o desenvolvimento do objeto social se encontra excessivamente dependente da pessoa e da individualidade do sócio, conforme anterior reflexão.

Neste caso, verifica-se que os profissionais destas atividades só em termos formais a exercem em nome da sociedade. Na realidade acabam por exercer a atividade em nome próprio, sendo a sociedade encarada somente numa filosofia de partilha de custos e de espaço, continuando a primar-se por uma forte individualidade de cada um, ao invés de uma verdadeira personalização e institucionalização societária, como deveria acontecer.

Outro aspeto a reter é o facto de neste caso todos os sócios serem pessoas singulares, denotam-se uma dependência entre a estrutura societária e o próprio profissional, bem como a natureza pessoal das relações entre o profissional e o cliente que a ele recorre.

Por imposição da subalínea 2) da alínea a) do nº4 do artigo 6º do CIRC, será também considerada como sociedade de profissionais a sociedade cujos rendimentos provêm, em mais de 75 %, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, durante mais de 183 dias do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público e, pelo menos, 75 % do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

Esta subalínea permite a existência de sociedade de profissionais que se dedicam ao exercício uni ou pluridisciplinar das atividades preceituadas na referida lista (mais de 75% dos rendimentos), e ainda que executem outras atividades (menos de 25% dos rendimentos).

No entanto este critério, tem subjacente o cumprimento cumulativo de 3 requisitos, por mais de 183 dias: o capital social tem de ser detido por 5 ou menos sócios (nenhum deles pessoa coletiva de direito público); o capital social detido por sócios profissionais tem de ser superior a 75%; e que estes últimos, exerçam a atividade total ou parcialmente através da sociedade.

Resalva-se que neste caso é admitido

integrar participações não maioritárias de outras profissões, bem como de meros investidores, singulares ou coletivos.

Sociedades de simples administração de bens

A alínea c) do nº1 do artigo 6º do CIRC, estatuí que estão ainda sujeitas ao regime as sociedades de simples administração de bens, que são:

- a) não são aquelas cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar;
- b) como também aquelas cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público.

Desde que em simultâneo:

- ou a sociedade limita a sua atividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios;
- ou a sociedade, a par (“conjuntamente”) da referida atividade, exerce outras atividades, desde que os rendimentos relativos à administração dos bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus rendimentos.

Em termos substantivos, verifica-se que só estão sujeitas à TF as sociedades que obtenham um rendimento, global ou maioritário, de natureza passiva (atividade não comercial), decorrente da mera detenção ou administração de bens ou valores, desde que sejam da propriedade da sociedade (sem prejuízo do entendimento da inclusão dos imóveis detidos por contrato de comodato⁷).

Consideram-se atos de administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição, aqueles que digam respeito, entre outros, a contratos de locação ou arrendamento desses bens, à sua manutenção, reparação ou realização de benfeitorias.

No que se refere ao exercício em conjunto de outras atividades, só terá enquadramento na TF desde que a atividade de administração de bens seja a atividade dominante, sendo aferida tendo por base os rendimentos dos últimos 3 anos (inclusive o próprio ano de aplicação).

Por fim, também nestas sociedades, o que releva é a atividade exercida em substância sob a forma, independentemente de coincidente com o objeto social e da “intenção” dos sujeitos passivos.