

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



**A TRANSPARÊNCIA FISCAL DAS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS NO IRC E O
CASO ESPECIAL DA GUINÉ-BISSAU: UM ESTUDO CENTRADO EM ANÁLISE DA
PERTINÊNCIA DO REGIME NA REFORMA DE 2014**

Nicodemos da Silva

Dissertação apresentada para obtenção de Grau de Mestre em Direito
Financeiro e Fiscal

Lisboa, 2021

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



**A TRANSPARÊNCIA FISCAL DAS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS NO IRC E O
CASO ESPECIAL DA GUINÉ-BISSAU: UM ESTUDO CENTRADO EM ANÁLISE DA
PERTINÊNCIA DO REGIME NA REFORMA DE 2014**

Nicodemos da Silva

Orientador(as): Prof. Doutor Carlos Manuel Lobo

Dissertação apresentada para obtenção de Grau de Mestre em Direito
Financeiro e Fiscal

Lisboa, 2021

AGRADECIMENTOS

“Combati o bom combate, terminei a corrida, guardei a fé. Agora está-me reservada a coroa da justiça, que o senhor, justo juiz, me dará naquele dia...” 2º Timóteo 4:7-8

Concluo aqui uma das etapas mais decisivas e desafiantes do meu percurso académico, não sem ter tido de me empenhar e de passar por sacrifícios. Nesta aventura me acompanhou Nosso Senhor, com toda a Sua misericórdia... *“o coração do homem pode fazer planos, mas a resposta certa vem do senhor”* Provérbios 16:1

Aos meus pais agradeço toda a ajuda prestada ao longo de todo este trajeto. Um especial agradecimento a todos os meus restantes familiares.

A quem me facultou a oportunidade de obter este grau de conhecimentos. De referir ainda a inspiração proporcionada por quem me deu a conhecer tanta coisa.

Aos meus professores, que me abriram as portas para novos horizontes e que contribuíram em muito para o meu trabalho.

A todos aqueles que me são mais próximos, por toda a ajuda prestada, estímulo dado e tranquilidade transmitida.

A todos os não referidos, por toda a ajuda que me foi prestada!

RESUMO

Em 1989, com o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, passou a estar vigente o sistema de transparência tributária. Foi em virtude da introdução do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado que este código surgiu, visto ter ocorrido no seguimento da adesão de Portugal à União Europeia. Essa adesão fez com que a tributação dos rendimentos sofresse alterações.

O artigo 6.º do CIRC contempla um sistema em que toda a empresa localmente sediada passa a ter a matéria coletável da mesma imputada aos respetivos sócios (seja qual for a forma como é distribuído o resultado apurado) e mediante a sua cota parte. A partir do CIRC, é possível estimar até que ponto a matéria coletável produz rendimento (ou o contrário). Isto apesar de ser a partir dos associados (coletivos ou singulares) que a tributação decorre efetivamente (ou seja, IRS ou IRC). São propósitos tais como a tributação neutral e a erradicação da fuga ao fisco e da tributação económica em segunda instância que estiveram por detrás do estabelecimento deste sistema.

O cumprimento estrito das normas prevê o regime de tributação neutral, que engloba (1) sociedades de regime civil sem cariz ou lógica comercial, (2) sociedades meramente destinadas à gestão de património, (3) sociedades de profissionais, (4) Agrupamentos Europeus de Interesses Económicos (AEIE) e (5) Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE).

Já que o IRC sofreu, em 2014, alterações que introduziram mudanças na lógica de sociedades de profissionais, são estas precisamente que abordaremos aqui sobretudo. Esta reforma do IRC suscitou algum debate adicional ao que já havia surgido anteriormente, aquando da contextualização ao sistema vigente.

Palavras-chave: transparência fiscal, sociedades de profissionais, Matéria Coletável e IRC.

Texto elaborado em computador, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovada pela resolução da assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de agosto, com exceção das transcrições efetuadas, que mantém a grafia usada pelos respetivos autores.

ABSTRACT

In 1989, with the Corporate Income Tax Code, the tax transparency system came into force. It was due to the introduction of the Value Added Tax Code that this code came into being, as it occurred following Portugal's entry in the European Union. This entry led to changes in the taxation of income.

Article 6 of the CIRC provides for a system whereby any locally domiciled company will have its taxable income attributed to its shareholders (regardless of the way in which the result is distributed) and according to their share. Based on the CIRC, it is possible to estimate to what extent the tax base produces income (or the opposite). This is despite the fact that it is because of associates (collective or individual) that taxation effectively takes place (that is, IRS or IRC). Purposes such as neutral taxation and the eradication of tax avoidance and second-instance economic taxation ended up leading to the establishment of this system.

Strict compliance with the rules provides for the neutral taxation regime, which encompasses (1) civil-law companies with no commercial nature or logic, (2) companies merely engaged in asset management, (3) professional companies, (4) European Economic Interest Groupings (EEIG) and (5) Complementary Groupings of Enterprises (ACE).

Since the CIT underwent (in 2014) amendments that introduced changes to the rationale of professional companies, it is precisely these that we will mainly address here. This reform of the IRC has added some debate to that which had already been raised previously, when contextualising the current system.

Keywords: neutral taxation, professional companies, taxable income and IRC.

Computer-generated text, drafted in accordance with the Portuguese new spelling agreement, approved by the Parliament Resolution no. 26/91 and ratified by the Decree of the President of the Republic no. 43/91, both of 23 of August, except for the transcriptions which are kept with the spelling used by their authors.

ABREVIATURAS E ACRÓNIMOS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

AAF DL – Associação Académica da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

BCEAO – Banco Central dos Estados da África Ocidental

CA – Custo de Aquisição

CC – Código Civil

CCI – Código da Contribuição Industrial

CI – Contribuição industrial

CIP – Código de imposto Profissional

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CRSPSS – Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DGCI – Direção Geral das Contribuições e impostos (da Guiné-Bissau)

DMR – Declaração Mensal de Remunerações

Franco CFA – Franco da Comunidade Financeira Africana, moeda com curso legal nos oito Estados da UEMOA incluindo a Guiné-Bissau

IAS – Indexante de Apoios Sociais

IES – Informação Empresarial Simplificada

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LT – Lucro Tributável

MC – Matéria Coletável

OHADA – Organização para a Harmonização do Direito dos Negócios em África

OE – Orçamento do Estado

PC – Pagamento por Conta

PEC – Pagamento Especial por Conta

SGPS – Sociedades Gestoras de Participações Sociais

SNC – Sistema de Normalização Contabilística (português)

SYSCOA – Sistema Contabilístico Oeste Africano (aprovada pela UEMOA)

SYSCOHADA – Sistema Contabilístico da OHADA

SS – Segurança Social

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TA – Tributações Autónomas

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

UEMOA – União Económica e Monetária Oeste Africano

ÍNDICE

I - INTRODUÇÃO	11
1. O REGIME DA TRANSPARENCIA FISCAL.....	12
1.1 O REGIME, SEUS ANTECEDENTES E FINALIDADE	12
1.2 EVOLUÇÃO NORMATIVA DO REGIME	15
1.3 PESSOA COLETIVA.....	18
1.4 PESSOA COLETIVA PRIVADA	20
1.5 PESSOA COLETIVA SEM REGIME SOCIETÁRIO	22
1.5.1 SOCIEDADES	22
1.5.2 SOCIEDADES COMERCIAIS.....	24
1.5.3 SOCIEDADES UNIPESOAIS	24
1.5.4 SOCIEDADES NORMATIVAMENTE DESENQUADRADA.....	25
1.5.5 SOCIEDADES CIVIS DE ENQUADRAMENTO COMERCIAL	27
1.5.6 SOCIEDADES CIVIS DE ENQUADRAMENTO CIVIL	27
1.5.7 SOCIEDADES DE PESSOAS E DE CAPITAIS	29
1.6 SUJEIÇÃO	31
1.6.1 SOCIEDADES CIVIS SEM FUNDAMENTO COMERCIAL	32
1.6.2 SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS	33
1.6.3 SOCIEDADES MERAMENTE DESTINADA À GESTÃO PATRIMONIAL	38
1.6.4 MODELOS ADICIONAIS À LISTAGEM EMPRESARIAL	41
1.6.5 MODELOS EUROPEUS DE CARIZ ECONÓMICO	42
1.7 DISPOSITIVOS	43
1.7.1 NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA - REGIME ISENTO OU NÃO SUJEITO A IRC	43
1.7.2 IMPUTAÇÃO	45
1.8 LEGISLAÇÃO COMUNITÁRIA E SUA INFLUÊNCIA	47
1.8.1 PARALELO A NÍVEL TRANSNACIONAL	47
1.8.2 TRIBUTAÇÃO NACIONAL: MOTIVOS PARA A UTILIZAÇÃO DESTE SISTEMA	51
1.8.3 CARATERIZAÇÃO DO SISTEMA E SUA ESSÊNCIA PARTICULAR	53
1.8.4 O SISTEMA E SUA FINALIDADE.....	55

1.8.5 A FORMA DE SUSTER A FUGA AO FISCO.....	56
1.8.6 REGIME DE TRANSPARÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO	58
1.8.7 TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA EM SEGUNDA INSTÂNCIA: A SUA EXCLUSÃO	59
II - EMPRESAS DE PROFISSIONAIS INSERIDAS NO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO NEUTRA.....	63
1. A FORMA COMO A NOÇÃO SUBJACENTE SE FOI APERFEIÇOANDO	63
2. SUJEIÇÃO.....	66
2.1 ENCARGOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA.....	73
2.2 A DECLARAÇÃO COMO UM DEVER.....	73
2.3 SISTEMA DE DEDUÇÃO À COLETA	75
2.4 DEVERES RETRIBUTIVOS.....	75
2.5 RETENÇÕES NA FONTE.....	76
2.6 PAGAMENTO POR CONTA.....	78
2.7 IMPOSTO A NÍVEL CONCELHIO E ESTATAL	80
III- REGIME TRIBUTÁRIO GUINEENSE: EMPRESAS DE PROFISSIONAIS.....	81
1. ENQUADRAMENTO GERAL.....	81
2. CRITÉRIOS DE DETRMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL DAS PMEs.....	84
2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	84
2.2 DISTINÇÃO ENTRE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS.....	86
2.3 CONFRONTOS ENTRE NORMAS CONTABILISTICOS E FISCAIS.....	86
2.4 A LEGISLAÇÃO DE CARIZ TRIBUTÁRIO DA UEMOA E RESPETIVO CONTRIBUTO	92
3. AS EMPRESAS DE MÉDIA DIMENSÃO E LUCRO PRESUMIVELMENTE REAL.....	95
3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS	95
3.2 OS PRESSUPOSTOS DA TRIBUTAÇÃO PELO O LUCRO PRESUMIVELMENTE REAL	96
3.3 APURAMENTO DO LUCRO REAL PRESUMIDO.....	100
3.3.1 COMPETENCIA	100
3.3.2 FIXAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL	101
4. ATÉ QUE PONTO PODIAM AS PEQUENAS EMPRESAS TER CONSEGUIDO LUCRO?.....	103
5. REFLEXÕES CONCLUSIVAS QUANTO A TRIBUTAÇÃO DE SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS NA GUINÉ-BISSAU.....	105

IV – SUGESTÃO DE POSSÍVEIS MEDIDAS E COMENTÁRIOS EM JEITO DE CONCLUSÃO.....	108
CONSIDERAÇÕES FINAIS	110
BIBLIOGRAFIA.....	113

ÍNDICE DE QUADROS

QUADRO 1 – Apanhado resumido das finalidades subjacentes ao sistema (elaboração própria).....	15
QUADRO 2 – Sistema de vários países (elaboração própria).....	51
QUADRO 3 – Síntese descritiva de uma empresa de profissionais (elaboração própria)	65
QUADRO 4 – O primeiro princípio de adesão do associado (elaboração própria).....	67
QUADRO 5 – Empresas de profissionais: confirmação dos sistemas viáveis (elaboração própria)	67
QUADRO 6 - Empresas de profissionais: confirmação dos sistemas viáveis (elaboração própria).....	70

I – INTRODUÇÃO

Este trabalho foi realizado como parte de uma tese de obtenção de Mestrado em fiscalidade, para abordar o regime de transparência fiscal, sobretudo analisando a aplicação deste regime às empresas profissionais.

A escolha deste tópico baseia-se na nossa ignorância das suas hipóteses e detalhes, dado que não é um problema muito bem tratado a nível académico, especialmente tendo em conta as últimas mudanças. Aspectos curiosos incluem as várias alterações ao plano, os problemas que o mesmo levantou (tanto em termos financeiros como em termos de Contribuição), a sua falta de clareza e os poucos esclarecimentos feitos sobre o plano.

Outra razão para a escolha deste tema é a séria probabilidade de termos de ser abrangidos por este regime se quisermos exercer atividade profissional uma empresa (como uma sociedade unipessoal). Este trabalho visa esclarecer dúvidas, colocar novas questões e sugerir melhorias legislativas.

Pretende-se saber porque foi este regime criado, que entidades são encaradas como corporações profissionais, de que forma o regime é aplicado a essas entidades e, finalmente, se há ou não vantagens do regime lhes ser aplicado. O domínio em que tributação atua, de acordo com este plano, é o dos sócios (pessoas singulares ou coletivas) e não o domínio social. Com o correr do tempo, o plano foi sendo alterado, sobretudo em 2014, com o conceito de sociedade de profissionais a ser consideravelmente mudado, o que fez aumentar as dúvidas conceituais e quanto ao quadro do plano. Esta tese pretende explicar essas questões.

Esta tese baseia-se nos seus objetivos para primeiramente tratar do plano de transparência fiscal e, seguidamente, da forma como esse plano é aplicado às sociedades de profissionais. Vamos abordar a evolução histórica deste regime, tratando de averiguar qual a sua finalidade e antecedentes e qual a estrutura de um determinado organismo para que ele esteja sob este regime. Para equipararmos a nossa declaração tributária com o que se passa no estrangeiro, abordamo-la de forma estatística (com os anexos e modelos respetivos). Tratamos ainda de averiguar a aplicação deste plano às sociedades de profissionais.

Aborda-se a forma como o conceito foi evoluindo e tratamos das obrigações a nível tributário: o que se deve declarar, pagar e contribuir e tudo o que diz respeito a isenções.

Apresentamos um exemplo elucidativo da forma como o plano pode ser aplicado: Antes disso, no entanto, para diminuir o potencial de haver lugar a alguém dirimir razões com o estado, apresentamos propostas no sentido de tornar o plano mais “amigo” de quem paga impostos e mais aplicável, levantando algumas questões.

A teoria veiculada por especialistas nesta área é submetida a uma análise, já que o que esteve por detrás desta tese foi a abordagem investigativa de base legislativa. Eis o nosso fundamento legal, a nível nacional: antecedentes de jurisprudência; Código dos Regimes do Sistema Previdencial de Segurança Social (CRSPSS); Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC); e Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)

1. O REGIME DA TRANSPARENCIA FISCAL

1.1 O REGIME, SEUS ANTECEDENTES E FINALIDADE

O sistema de tributação neutral surgiu em 1989, a partir do momento em que o CIRS e o CIRC passaram a estar vigentes. Este sistema não era minimamente referido relativamente à tributação dos rendimentos auferidos, antes de 1989. O quadro tributário nacional passou a incluir a tributação incidente sobre os rendimentos auferidos, devido ao facto de termos passado a fazer parte da UE¹. Regulando, antes de tudo, a tributação relativa ao Valor Acrescentado, as mudanças legislativas nacionais derivam do facto de a 6ª Diretiva n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, ter sido adaptada. Esta Diretiva fez com que a tributação relativa a rendimentos auferidos tivesse de ser adaptada (Decreto- Lei 195/89, de 12 de Junho - I Série, emanada do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), com o processo n.º 07219/13, e do Supremo Tribunal Administrativo (STA), com o processo n.º 0830/11).

¹Cf. Os antecedentes deste plano são mais bem captados in GUIMARÃES, J. (2008). *Transparência Fiscal*. INFOCONTAB, 30. (B. APECA, Ed.). Obtido de <http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2008/30/230.pdf>. Acedido em 20 de dezembro de 2020.

Instituto da Segurança Social, I.P. (2016). *Aplicação do regime da transparência fiscal nos regimes de segurança social - Sócios ou membros das sociedades de profissionais*

Fazendo-lhes a devida ressalva, abordaremos a neutralidade fiscal mais a fundo, assim como a luta para terminar com a fuga ao fisco e a forma de pôr fim ao sistema de tributar os lucros duplamente, sendo que o CIRC nos esclarece, logo de início, quanto ao sistema de transparência fiscal sua finalidade (STA, Processo n.º 0441/11).

Fazer com que ela entre imediatamente no domínio dos respetivos associados é a via mais fácil para a neutralidade fiscal, ficando a questão fiscal retirada do domínio da empresa. O rendimento coletável ou os lucros (ou prejuízos) apurados em termos tributários passam para o domínio dos associados, ficando assim sob a alçada quer ao IRS quer ao IRC, já que os sujeitos passivos não são considerados. Entre o profissional em nome individual e a sociedade coletiva² pretende-se estabelecer uma equivalência fiscal. A lógica deste plano é a de aplicar uma fiscalidade equivalente a resultados apurados semelhantes, pois, se uma hipotética sociedade estiver prevista ou inserida artigo 151.º do CIRS, legalmente, isso só conta em termos de estimativa dos rendimentos sujeitos à coleta (pois será ao IRC ou IRS que ficará adstrita a respetiva fiscalidade). O modelo legal a sujeito passivo³ está adstrito não deve influenciar o modelo fiscal a que o resultado apurado esteja sujeito. Algumas questões relativas à prossecução deste fim serão posteriormente abordadas no 2º capítulo.

Para estas empresas, o que interessa é o produto dos respetivos associados (e não o seu próprio capital, nem o capital social). Prova disso é que, em termos legais, a tributação neutral funda-se sobretudo no seguinte: *o valor da sociedade não resulta tanto do capital investido, mas das pessoas dos sócios.*⁴ São empresas cujo foco incide sobre o caráter singular dos associados, ou seja, são “sociedades de pessoas”⁵. Ser ou não ser viável, para a empresa, depende do produto resultante dos associados.

Essa singularidade dos associados está sempre presente nas empresas de pessoas e, por isso, o modelo em causa releva da noção de impedimento da prática da fiscalidade em duplicado. Isto porque a aplicação do princípio fiscal implica, a nível interno, essa mesma

² Cf. O regime de transparência fiscal caracteriza-se pelo facto da tributação, em sede do imposto sobre o rendimento, não incidir sobre a sociedade, mas sim, na esfera dos sócios. Neste regime a matéria coletável é imputada aos sócios. NABAIS, J. (2010). Direito Fiscal (6 ed.). Coimbra: Almedina.

³ Cf. VALE, M. Não aplicação do regime de transparência fiscal às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS). Fisco n.º 17. p. 40. 1990.

⁴ Cf. MORAIS, R. (2007). Apontamentos ao IRC. Coimbra: Almedina. Pág. 57.

⁵ Cf. AZEVEDO, P. (2005). O regime de transparência fiscal em Portugal - Breve Análise. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Acedido em 20 de dezembro de 2020.

fiscalidade em duplicado, já que irão ser duplamente afetados, em termos tributários, os mesmos resultados apurados⁶. Por não se encontrarem tão atidas às particularidades dos associados (TCAS, Processo n.º 05287/12), considera-se que as empresas de capital têm carácter de “autónomas”.

A tentativa de erradicação da fuga ao fisco é também um aspeto ligado às medidas no sentido de promover a tributação neutral. Descartam-se todos os mecanismos pensados para permitir a evasão fiscal, de modo a por fim a práticas com as quais a riqueza saia rentabilizada, evitando a tributação correspondente. A tributação neutra encontra-se intimamente ligada à tentativa de erradicação da fuga ao fisco⁷, para que o sujeito passivo possa ser impedido de recorrer a diligências fraudulentas que o livre da tributação a que está sujeito. Ou seja, para impedir que sejam criadas sociedades que desviem os associados do pagamento dos impostos, que passaria, assim, a ficar ao encargo das empresas. A criação de um dispositivo à prova de fraudes... eis a razão de ser deste sistema.

É recorrente registar-se exemplos de atuação com a finalidade de descartar a fiscalidade em duplicado. O IRC é o regime a aplicar aos lucros apurados, tratando-se de empresas inseridas no plano geral de tributação. O IRC/IRS só incide sobre eles (singular ou coletivamente) quando são distribuídos. Estando-lhe somente previsto um único imposto, sobre o resultado apurado da empresa neutral não incide qualquer IRC. No entanto, aos associados aplica-se IRS ou IRC.

Quanto ao cumprimento do referido princípio, determinados especialistas manifestam o seu desacordo, considerando que a Autoridade Tributária e Aduaneira se desinteressa de saber para onde vai efetivamente o resultado apurado das empresas que se pautam pela neutralidade⁸. Este sistema ajuda a encobrir este tipo de práticas, segundo este especialista. Gerindo convenientemente o resultado apurado, na forma como é distribuído, nem na medida proporcional poderia a legislação dar o devido seguimento condenatório quanto ao resultado coletado. Quando muito, seria possível manipular ou jogar com o preceituado constitucional relativo ao princípio tributário⁹.

⁶ Cf. MARTINEZ, P. (2000). Direito Fiscal (10 ed.). Coimbra. Almedina.

⁷ Cf. MACHADO, J. C. (2009). Curso de Direito Tributário. Coimbra. Coimbra editora.

⁸ Cf. FAUSTINO, M. A opacidade da transparência fiscal. Gabinete de Estudos da OTOC. p. 28-31. junho de 2009.

⁹ MACHADO, J. C. (2009). Curso de Direito Tributário. Coimbra editora.

Eis, em suma, o sistema de tributação neutra, na sua forma fundamental:

Objetivos	Descritivo
Tributação neutra	Não ter em conta o sujeito passivo e a legalidade em que se enquadra, equiparando assim o seu quadro fiscal
Fuga ao fisco	Procurar reduzir a incidência fiscal, eliminando o efeito de mecanismos falaciosos usados para dissolver os resultados apurados.
Sistema fiscal em duplicado é erradicado	Coletiva ou singularmente, aplicar o regime fiscal somente aos resultados dos associados apurados pela empresa.

Quadro 1 - Apanhado resumido das finalidades subjacentes ao sistema (elaboração própria)

O ordenamento fiscal português passou a abranger este sistema assim que, em 1989, surgiu o CIRC, e não tem vindo a sofrer qualquer mudança fundamental. Só as empresas realmente sedeadas em Portugal é que estão sob alçada deste sistema. Exceto quando se trata de ocorrências em autonomia fiscal, não é o IRC que é aplicado nas respetivas diligências fiscais. Ou seja, no caso dos associados, usa-se o IRS; no caso de pessoa coletiva (incluindo nos casos em que o resultado apurado não seja distribuído), usa-se o IRC¹⁰. É a lógica do CIRC a ditar a forma como é determinado o conteúdo sujeito a coleta. Só que, posteriormente, de acordo com a respetiva cota parte social, é sobre os sócios (singulares ou coletivos) que incide esse conteúdo ou resultado (positivo ou negativo) sujeito a fiscalidade.

1.2 EVOLUÇÃO NORMATIVA DO REGIME

¹⁰ MARTINEZ, P. (2000). Direito Fiscal (10 ed.). Coimbra. Almedina.

Ao correr do tempo, a neutralidade tributária não tem passado por mudanças essenciais. Nos dois primeiros anos do século XXI, registaram-se duas mudanças pouco relevantes, com a empresa profissional a ser redefinida. A abrangência desse conceito foi profundamente alargada, em 2014.

O artigo 5.º do CIRC, existente na introdução, em 1989, desse sistema, referia ficarem sob a alçada desse sistema:

- Empresas de regime civil sem cariz comercial;
- Empresas profissionais;
- Empresas meramente destinadas à gestão patrimonial;
- Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE);
- Agrupamentos Europeus de Interesses Económicos (AEIE)

Uma definição dos organismos deste tipo era, neste artigo, encetada pelo legislador. Destinadas a uma atividade prevista artigo 151.º do CIRS, as empresas cujos associados fossem profissionais dessa atividade estavam previstas como empresas profissionais. Com o correr do tempo, a definição em causa tem mudado bastante, sendo que abordaremos essa mudança no capítulo 2, subcapítulo 2.1. Refira-se que foram introduzidas (em 2014) grandes mudanças no IRC.

As empresas de mera gestão patrimonial apenas geriam património ou valores com finalidade de fruição ou reserva ou adquiriam imóveis destinados a associados. Essas empresas também se dedicavam a outras atividades, desde que os resultados apurados provenientes desse património superassem 50% (obtido no mesmo período) do total do seu produto, e desde que o capital social estivesse nas mãos de:

- Um consórcio de pessoas conjugalmente vinculadas (ou por parentesco, afinidade ou adoção) por um período de exercício social superior a 183 dias, ou...
- Um grupo de associados que não sejam pessoas coletivas durante a vigência do exercício económico.

Segundo a forma como se lhes imputa a matéria coletável, os organismos visados podem ser (1) empresas cujos associados são o alvo da imputação da coleta (empresas civis sem vertente comercial, empresas profissionais e as empresas de mera gestão patrimonial) ou

(2) empresas cujo lucro ou prejuízo acaba por ser o que é imputado (caso dos ACE e dos AEIE). Revertendo diretamente no montante apurado pelos sócios, a matéria coletável imputada, no caso dos consórcios, incide no lucro e no prejuízo. Como a matéria coletável positiva é apenas imputada aos associados, nas outras empresas, não se verifica tal situação. O eventual saldo negativo serve para deduções da própria empresa neutral, no futuro, caso advenha prejuízo das empresas do consórcio.

A legislação que introduziu mudanças em sede de IRC (acrescentando conteúdo ao artigo 6.º do CIRC) é a Lei 2/2014, de 16 de janeiro, que, da definição de empresa de mera gestão patrimonial, descarta o seguinte: *não se consideram sociedades de simples administração de bens as que exerçam a atividade de gestão de participações sociais de outras sociedades e que detenham participações sociais que cumpram os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 51.º do CIRC:*

1. O sujeito passivo detenha direta ou indireta e indiretamente uma participação não inferior a 5 % do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas;

2. A participação referida no número anterior tenha sido detida, de modo ininterrupto,

durante os 24 meses anteriores à distribuição ou, se detida há menos tempo, seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período;

3. O sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º;

4. A entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC, ... ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60 % da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º;

5. A entidade que distribui os lucros ou reservas não tenha residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Eis, por isso, as empresas que devem ser excluídas do domínio das empresas de mera gestão patrimonial:

As SGPS focadas em administrar participações sociais e que:

- Possuam cota parte acima de 5% do capital social;
- Ao longo do ano transato;
- Não se considere a empresa na qual se registre a dita cota parte como neutra;
- A empresa na qual se registre a dita cota parte esteja fora da alçada de uma intervenção fiscal mais benéfica ou esteja sediada em algum paraíso fiscal.

O legislador tem querido regular a situação, tal como se verifica pelas mudanças introduzidas na lei, sendo que ele se tem ainda vindo a adaptar à recente legislação que incide sobre órgãos públicas.¹¹ Ao correr do tempo, é-nos possível verificar que o regime de tributação neutral tem englobado e envolvido a mesma tipologia de empresa. A definição dessa tipologia de empresa é o que tem registado mudanças.

1.3 PESSOA COLETIVA

“Decorre da própria natureza do IRC que a sua base é o rendimento (...) dos sujeitos passivos.

Os sujeitos passivos de IRC são integrados, porém, por um conjunto muito diferenciado de entidades (...). Estão abrangidas quer entidades residentes, quer entidades não residentes, quer entidades que exercem a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (...), quer entidades que não exercem a título principal essas atividades.”

In PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “A base tributável do IRC”,

Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 360, Lisboa (1990)

¹¹ ANTUNES, J. Transparência fiscal – sociedades de simples administração de bens. Vida Económica, p. 29. Obtido em https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_5agosto.pdf. Acedido em 9 de janeiro de 2021.

Há que determinar se à entidade coletiva, por um lado, se aplica o regime do IRC ou se, por outro, dessa pessoa coletiva sobressai o fenómeno das empresas neutrais. As pessoas coletivas¹² estão sob o regime do IRC¹³ ou são órgãos neutrais¹⁴ (ou entidades coletivas), tal como postulado na introdução ao Decreto-lei 442-B/88, de novembro.¹⁵

Vamos fazer um percurso mental desde a lei civil até à lei fiscal, ou seja: do geral para o particular. Tal como as entidades singulares¹⁶, as coletivas¹⁷ também são previstas pela lei (cf. artigo 157.º e seguintes do Código Civil). Historicamente, a pessoa singular antecede a coletiva.¹⁸ O facto de à entidade coletiva ser atribuída autonomia (quanto à respetiva coletividade (singular ou coletiva) ou aos bens¹⁹ é que lhe confere personalidade jurídica. Fundamentais para a atividade das entidades coletivas são os objetivos específicos e perduráveis, assim como os respetivos bens. São terceiros a gerir esses bens (ou os respetivos membros) e cujas decisões dependem não dos interesses dos respetivos membros, mas, sim, dos interesses da pessoa coletiva.

¹² A lei tributária nacional recorre ao Código Civil para usar a designação de pessoa coletiva (e não entidade jurídica). Do mesmo modo, recorre à solução 'pessoa singular'. Ambas serão empregues nesta obra.

¹³ Dá-se a incidência de impostos sobre qualquer entidade coletiva com atividade comercial, industrial ou agrícola: O IRC, relativamente a resultados positivos, e o IVA, relativamente a transações.

¹⁴ Fundamentando-nos no artigo 6.º do CIRC sobre sistema de tributação neutral, é da fiscalidade das entidades coletivas que estamos a tratar. Este sistema vincula as entidades que lá se encontrem identificadas: empresas sob regime civil, empresas comerciais, empresas irregulares, empresas declaradas inválidas, patrimónios autónomos ou agrupamentos económicos. A lei prevê alguns aspetos obrigatórios e absolutamente decisivos: o sistema a que se recorre (em termos jurídicos), o capital social, a quantidade de associados e a sua tipologia e saber sobre quem recai a dívida.

¹⁵ "(...) O IRC incide sobre todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português. O ponto de partida para a definição da incidência subjetiva foi, assim, o atributo da personalidade jurídica. /No entanto, sujeitaram-se igualmente a IRC entidades com sede ou direção efetiva em território português que, embora desprovidas de personalidade jurídica, obtêm rendimentos que não se encontram sujeitos a pessoas singulares ou coletivas que as integram. (...)”

¹⁶ É também tipificada como pessoa física a denominada pessoa singular.

¹⁷ A designação pessoas coletivas não é uniforme nas várias jurisdições, sendo usadas outras expressões como a de pessoas jurídicas. De notar que o legislador, no Direito Civil usa o vocábulo pessoa coletiva ora num sentido amplo, no qual abrange as entidades suscetíveis de personificação e num sentido restrito, quando as designa como sociedades, as quais são uma forma de pessoa coletiva.

¹⁸ Há dois requisitos essenciais a toda a pessoa coletiva: Deve ser um ato divulgado publicamente a constituir uma pessoa coletiva e deve-lhe assistir uma estabilidade organizativa, munida de sede e de meios. (cf. João de Castro Mendes, Teoria Geral do Direito Civil, Volume I, AAFDL, Lisboa, 1978).

¹⁹ Os bens da pessoa coletiva são objeto de direitos (e não sujeito). Ou seja, esta entidade não representa, por si só, bens (embora a sua existência tenha o intuito de tornar um bem autónomo, sendo que uma Herança Indivisa ou uma Fundação são disso exemplo).

Os objetivos económicos legalmente valorizados e previstos são tornados possíveis pela autonomia jurídica e patrimonial da pessoa coletiva, dotada de direitos e recetáculo de deveres (legalmente efetivados pelos respetivos órgãos)²⁰.

Sem qualquer correspondência em sede tributária, esta institucionalização jurídica da pessoa coletiva é o que leva a conferir estatuto de sujeito passivo toda e qualquer entidade coletiva de direito comum. Estas últimas detêm autonomia fiscal. A entidade coletiva de direito privado é que tem que ver com a neutralidade tributária.

1.4 PESSOA COLETIVA PRIVADA

Tendo em vista exercício de uma atividade económica, uma das primeiras opções relativas à forma jurídica adotada consiste no exercício individual, enquanto pessoa singular, ou enquanto entidade coletiva, ao lado de outros singulares ou coletivos.

Estão constitucionalmente contempladas várias opções para exercer coletivamente uma atividade: privada, pública, socio-cooperativa.²¹

É possível constituir cooperativas, fundações ou associações, na opção socio-cooperativa, já sem falar de entidades sob o regime de IPSS ou PCUP²².

Estando ou não munido de personalidade jurídica, é ainda possível constituir empresas de capital misto ou público, seguindo a opção pública.

Há várias opções, quanto à entidade coletiva dotada de personalidade jurídica: uma opção societária (Sociedades²³), que se traduz numa sociedade de capitais (sociedade

²⁰ Na sua qualidade de órgãos sociais investidos de responsabilidade limitada ou ilimitada, trata-se de associados, gerentes, administradores ou membros. Relativamente a danos derivados de má gestão e mesmo com limitação de responsabilidade, o seu património, sendo solidário com o das entidades coletivas gestoras, responde perante terceiros. É o que se passa, no caso de sócios comanditados, com as sociedades civis/comerciais em comandita e em nome coletivo. O que responde perante terceiros é o capital social, no caso de a responsabilidade ser limitada, exemplo disso sendo as empresas por quotas, as empresas anónimas e os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada.

²¹ Toda a atividade económica decorre de pessoa coletiva (vide nº 80.º e nº 82.º da Constituição Económica). De acordo com a forma de propriedade e de detenção dos meios de produção, a entidade coletiva pode assumir forma cooperativa, do setor social (cuja atividade, de acordo com a CRP, é em prol da sociedade) e cooperativo, privada ou pública.

²² Nos termos regulados pelo DL 391/2007, de 13 de dezembro, o estatuto de instituição particular de solidariedade social (IPSS) e o estatuto de pessoa coletiva de utilidade pública (PCUP) pode ser atribuído à entidade coletiva privada. É no Decreto-Lei n.º 172-A/2014, de 14 de novembro, que se encontra tal regulamentação. Um regime fiscal que, em vários aspetos, seja considerado mais favorável face ao sistema vigente é o que fica estabelecido em sede fiscal.

comercial ou civil sob forma comercial) sujeita ao Código das Sociedades Comerciais;²⁴ uma opção civil sob forma civil;²⁵ uma opção não societária (associações,²⁶ fundações²⁷ ou cooperativas).²⁸

Com impacto na forma de aplicar fiscalidade sobre o resultado da atividade económica, adota-se a forma jurídica (individual ou coletiva e, no caso desta, há varias tipologias de pessoa coletiva)²⁹. Tal como explicaremos, quando abordarmos a fuga ao fisco, essa forma não deve, contudo, ter motivações exclusivamente fiscais.

A assunção da forma jurídica de entidade coletiva acarreta duas vantagens, se quisermos distinguir apenas entre singular e coletivo (e a título de exemplo ilustrativo). A primeira, limitando o risco a que está exposto o detentor do capital, é a separação entre os bens dos detentores do capital e os bens coletivos (claro está que os bens da pessoa coletiva são a garantia dos credores); a segunda, sendo possível partilhar recursos e custos, consiste na possibilidade de produzir mais riqueza.

1.5 PESSOA COLETIVA SEM REGIME SOCIETÁRIO

²³ O grupo de entidades que contribuem com bens e serviços é o que define juridicamente as sociedades. A produção de lucros e a sua distribuição pelos sócios é a finalidade desse contributo, que decorre de uma atividade económica. Essas empresas podem ser de capitais ou de pessoas.

²⁴ É o DL 262/86, de 2/09, pela atual lei 148/2015, de 09/09, a legislar, através do Código das Sociedades Comerciais, as Sociedades Cívis Comerciais e as Sociedades Comerciais (cf. artigo 1º, nº 4 do CSC).

²⁵ No mundo anglo-saxónico e na qualidade de sociedades de pessoas, as empresas cívis sob forma civil são conhecidas como “partnerships”. Por outro lado, existem as “corporations” ou empresas opacas (comerciais ou cívis sob forma comercial). São os artigos 980º a 1021º do Código Civil que traçam o panorama legal destas Sociedades Cívis.

²⁶ Não almejando o lucro económico dos associados e legisladas através dos artigos 157º a 194º do Código Civil, são coletividades de pessoas.

²⁷ Sendo regidas pelos artigos 157º a 194º do Código Civil, as fundações são bens ou património (assim legalmente definidos) conferidos para obtenção de um determinado fim pensado por quem as funda.

²⁸ Definidas pela Lei n.º 119/2015 de 31 de agosto, que revogou a Lei n.º 51/96, de 7 de setembro, é o código cooperativo a estabelecer o estatuto jurídico de cooperativa.

²⁹ A fiscalidade das sociedades comerciais, das cooperativas e das sociedades cívis comerciais decorre, em termos de IRS, do respetivo lucro apurado, em sede de IRC. O motivo é o facto de se dedicarem sobretudo a uma atividade, agrícola, comercial ou industrial. Caso uma dessas atividades não seja a principal, é o rendimento global a ser tributado às restantes pessoas coletivas. Seguindo o exemplo das pessoas singulares, esse rendimento corresponde, para efeitos de IRS, à soma dos vários rendimentos obtidos. Ter um regime segundo a lógica do lucro ou do rendimento global implica diferenças, questão bem patente na forma como a matéria coletável de IRC é determinada. Ter o rendimento global tributado em IRC (a uma taxa proporcional) ou em IRS (a taxas progressivas) implica, da mesma forma, alguma diferença. Já para não falar da diferença entre IRC e IRS, a nível de taxas: a taxa máxima de IRS é superior em mais de 50% à taxa máxima de IRC.

O conceito de sociedade é, segundo o Código Civil, distinto do de entidade coletiva, associação e fundação.

O CIRC, distinguindo desta forma, separa a entidade coletiva cujo fim é o lucro daquela que não tem o lucro como fim. Às primeiras (cooperativas e sociedades) aplica a fiscalidade do seu regime geral. É para a tributação das sociedades que está vocacionado o regime geral de tributação do IRC³⁰ - vide cf. artigo 2.º, n.ºs 1 e 2 e artigos 3.º, n.º 1, a) e 15.º, n.º 1, a) do CIRC.

Normalmente, há um estatuto especial associado a associações e fundações,³¹ sendo que almejam atingir objetivos sociais (e não a obtenção de lucro). O facto de estarem isentos de incidência é, por isso, o atributo principal dos seus rendimentos (cf. artigo 10.º e 11.º do CIRC). Em sede de IRS, às pessoas singulares é que, da mesma forma, se tributa, em alternativa, esses rendimentos (cf. artigos 3.º, n.º 1, b) e 15.º, n.º 1, b) do CIRC).

1.5.1 SOCIEDADES

O facto de existirem empresas comerciais e não comerciais (ou puramente civis) constitui algo de perfeitamente demonstrável.

Detendo autonomia subjetiva em relação a cada um dos seus sócios e, ao mesmo tempo, gozando de personalidade jurídica, resultam em entidades que relevam de relações jurídicas autónomas³².

Segundo o artigo 5.º do Código das Sociedades Comerciais, surgem em virtude de um contrato (ou de transformação, fusão ou cisão de outras empresas). É a partir da data do seu registo definitivo que passam a adquirir, assim, personalidade jurídica³³.

³⁰ Aprovada em Conselho de Ministros de 24 de Setembro de 1987, publicada na série “Documentos do Ministério das Finanças” em novembro de 1987 e reimpresso em dezembro de 1987, afirma-se, na “Proposta de Lei de Bases da Reforma Fiscal,” que *“as pessoas coletivas são, na sua esmagadora maioria, constituídas por sociedades (...)”*.

³¹ Conferindo isenção fiscais às pessoas coletivas que os detém, trata-se aqui dos estatutos de pessoa coletiva (de utilidade pública ou de mera utilidade pública) e do estatuto de instituição particular de solidariedade social. Restringindo-nos, nesta matéria, à legislação mais relevante, são os artigos 10.º e 11.º do CIRC que o atestam.

³² As associações (enquanto entidades pluripessoais) e as fundações (enquanto entidades unipessoais) são distintas das sociedades, tendo em conta a finalidade lucrativa destas.

De entre as várias tipologias de empresa, existem, segundo as respetivas características, as empresas comerciais (sob o Código das Sociedades Comerciais³⁴), as empresas civis comerciais (sob o artigo 106º do Código Comercial³⁵) e empresas em regime civil ou empresas civis puras (sob os artigos 980º a 1021º do Código Civil³⁶).

Eis alguns aspetos comuns a qualquer empresa:

- 1) Quer sejam pessoas singulares ou coletivas, temos o aspeto pessoal, estando subjacente aos associados um conceito de pluralidade³⁷ (cf. artigo 980º do CC e artigo 7º do CSC);
- 2) Um aspeto relativo aos bens ou capitais próprios (aspeto patrimonial),³⁸ com o intuito de angariar capital social; deriva dos contributos dos sócios em serviços, património³⁹ ou fundos - vide artigos. 980º e 983º, n.º 1 do CC e 20º do CSC;
- 3) Consistindo no exercício de certa atividade, temos o aspeto finalístico (objeto social ou objetivo em termos mediatos); essa atividade - visando a obtenção de lucros - é decidida pelos sócios⁴⁰, sendo económica e não de mera fruição, ou é fruto a gestão da empresa por terceiros;
- 4) Tendo que ver com a forma como são repartidos os lucros da atividade económica da empresa, temos o aspeto teleológico ou de objetivo em termos mediatos - vide artigo 980º do CC.

³³ Para a produção de efeitos de certos atos, impõe-se legalmente como condição a existência do código do registo comercial. Pode fazer-se por chegar à conclusão de que um contrato de sociedade não é suficiente (não esqueçamos que é pelo princípio da consensualidade que se regem os contratos).

³⁴ A empresa é comercial se a prática de atos de comércio for o seu objetivo. É-o também se cumprir com características em função do seu objeto e organização formal e se estiver de acordo com uma das tipologias legalmente reguladas. A dita legislação (Direito comum para as sociedades comerciais) consta do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo DL 262/86, de 2 de Setembro.

³⁵ A prática de atos de comércio não é o objeto das empresas civis comerciais (nem, muito menos, quaisquer prestações de serviços ou de indústria). No entanto e de acordo com o Código das Sociedades Comerciais (e não ao Código Civil), é possível elas adotarem uma das tipologias que o CSC prevê.

³⁶ Para poder celebrar um contrato de sociedade, qualquer entidade coletiva deve, segundo o artigo 980º do Código Civil, distribuir o lucro decorrente do exercício dessa atividade económica (cf. artigo 982º CC), consistir numa associação de pessoas e, finalmente, apresentar o objetivo de levar a cabo uma atividade económica com fins lucrativos.

³⁷ A sociedade unipessoal, na sua qualidade excecional, será abordada mais adiante.

³⁸ Sendo independente do património pessoal, é da soma dos contributos de todos os sócios que resulta o capital próprio ou capital social. O capital social é separado do capital dos sócios, exceto (para proteger terceiros e o tráfego jurídico) sempre que se verifique insolvência dos associados (cf. artigo 155º do C.I.R.E.).

³⁹ Só é possível os sócios se limitarem a contribuir com serviços no caso de sociedades coletivas e em comandita.

⁴⁰ É livre aos sócios o exercício de alguma atividade no seio da empresa.

1.5.2 SOCIEDADES COMERCIAIS

É mediante o registo definitivo do seu ato constitutivo que é conferida a personalidade jurídica destas empresas (cf. artigos 1.º e 5.º do Código das Sociedades Comerciais)⁴¹.

Cabe a pessoas que não os sócios (e que se regulam pela lógica empresarial e não pela dos associados) conduzir a gestão da empresa (cf. artigo 64.º do CSC). Embora abranger as empresas comerciais não tenha sido o fito do sistema de tributação neutral do artigo 6.º do CIRC, é possível nele incluir todo e qual quer empresa comercial (mesmo as anónimas)⁴². Basta que uma das atividades da tabela incluída no artigo 151.º do CIRS seja exercida pelos sócios. Isso qualifica-as legalmente como empresas profissionais – vide artigo 6.º, n.º 1, b) do CIRC.

1.5.3 SOCIEDADES UNIPESSOAIS

Prevista nos artigos 270.º-A a 270.º-G do Código das Sociedades Comerciais⁴³, a empresa unipessoal foge legalmente⁴⁴ ao conceito segundo o qual é um conjunto de pessoas que forma as empresas.⁴⁵ A constituição de sociedades é assim permitida a um sócio único, que toma posse de todo o capital social (cf. art.º 270.º-A, n.º 1 do CSC). Aplicam-se-lhe as regras

⁴¹ Segundo o artigo 1.º do Código do Registo Comercial, o registo comercial pretende tornar o comércio jurídico mais seguro.

⁴² Para tornar o próprio regime de tributação neutral mais operacional, o que é suposto é que as ações sejam nominativas, no caso das sociedades anónimas. Procurando imputar aos sócios a matéria coletável respeitante à empresa, falta ao sistema de tributação neutral identificar todos os associados. O rendimento pessoal desses sócios passa a ser constituído pela matéria coletável, dado ser aos sócios que compete pagar o imposto (e não à sociedade) (cf. art.º 12.º do CIRC).

⁴³ O dispositivo que alterou o Código das Sociedades Comerciais, com introdução do Capítulo X “Sociedades unipessoais por quotas” (Título III “Sociedades por quotas”), foi art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 257/96, de 31 de Dezembro.

⁴⁴ A separação dos patrimónios (pessoal sócio e societário) foi o motivo económico desta exceção, tal como sucedeu no caso da criação do EIRL.

⁴⁵ Quando envolve apenas uma pessoa, a atividade económica é normalmente exercida a título: de empresário em nome individual; de profissional independente; individual; ou de estabelecimento mercantil individual de responsabilidade limitada (EIRL). Este último surgiu no sistema jurídico português por via do DL n.º 248/86, de 25 de Agosto (sendo que a versão atual é do DL n.º 8/2007, de 17/01). Tornar os bens empresariais autónomos dos bens pessoais, divisando um mecanismo jurídico que o possibilitasse às pessoas singulares; dessa forma, fica livre de autonomia jurídica o veículo através do qual a atividade é exercida. O regime fiscal é o do IRS, na Categoria B, visto ser de um exercício a título individual que aqui se trata.

do regime geral do IRC, já que se trata de entidade coletiva comercial, com personalidade jurídica.

Havendo uma atividade económica (exercida pela pessoa singular do associado) cujo IRS, no caso de não estar sob o regime societário, fosse na categoria B,⁴⁶ nesse caso, para efeitos do artigo 6.º do CIRC, seria no regime de neutralidade tributária que se enquadraria a empresa unipessoal. A transparência fiscal indica que se fosse incluído o associado na Categoria B de IRS, tendo ele autonomia jurídica em relação à entidade coletiva de que faz parte, tal resulta obrigatório, ainda que haja um órgão societário da qual ele seja parte.

1.5.4 SOCIEDADES NORMATIVAMENTE DESENQUADRADAS

Para além de dotadas do registo obrigatório para serem consideradas sociedades comerciais, a empresa normativamente desenquadrada é intrinsecamente comercial.⁴⁷ Não dispendo de autonomia jurídica (Cf. artigo 5º do CSC), acabam ainda por não ser empresas civis sem constituição comercial (cf. Artigo 158º do CC e artigo 5º e 36.º do CSC).⁴⁸ Aplica-se o preceituado dos artigos 980.º e seguintes do CC ao regime relacional existente entre estas empresas e os respetivos associados (artigo 36.º, n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais). Quer isto dizer que são os associados a assumir os respetivos direitos/deveres. São eles pessoalmente responsáveis pelo património de base e pela dívida social (de forma solidária e ilimitada)⁴⁹ (cf. artigo 997º CC).

⁴⁶ A Portaria 1011/2001, de 21 de agosto e presente no artigo 151.º do CIRS prevê essas atividades. Abrangidas pelo sistema de tributação neutral, eis algumas empresas unipessoais: BR Arquitecto Unipessoal Lda.; Centro de Psicoterapia, Sociedade Unipessoal Lda.; SM - Serviços Médicos Unipessoal Lda.

⁴⁷ Embora não constituindo empresas desenquadradas, as empresas em formação precisam igualmente de ser registadas. Costuma não chegar a durar um ano o tempo necessário (no caso de empresas em formação) para constituição e registo.

⁴⁸ O acórdão (de 05-05-2014) do STA (Processo 0216/12), acessível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6484a5f22a316d8e80257c7c00415bde?OpenDocument&ExpandSection=1>, diz que “As “sociedades irregulares” – comerciais quanto ao objeto, ainda que sem forma legal, e portanto destituídas de personalidade jurídica em face ao direito comum, mas com personalidade e capacidade tributárias (artigos 15.º e 16.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e 3.º n.º 1 e 2 do CPPT) –, não se confundem com as sociedades civis não constituídas sob forma comercial, estando, pois, sujeitas ao regime geral de IRC pelo lucro obtido com a atividade comercial exercida (artigos 2.º, n.º 1, alínea b) e n.º 2 e 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 4 do código do IRC) e não ao regime da transparência fiscal.” O Acórdão de 15-04-2015 (processo 733/14) vai no mesmo sentido do anterior.

⁴⁹ Uma vez que ainda não estão juridicamente formadas, não estão ainda juridicamente reconhecidos, não tendo o ato sido ainda registado na Conservatória do Registo Comercial ou ainda não tendo sido constituídas (após mais de um ano ter decorrido desde a sua celebração).

O que faz com que sejam sujeitos passivos de IRC é o facto de disporem de personalidade e competência fiscais (cf. artigos 15.º e 16.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e 3.º n.º 1 e 2 do CPPT)⁵⁰.

A atividade comercial, industrial ou agrícola (sob o regime geral de IRC) é o seu exercício principal, na qualidade de sujeitos passivos de IRC. É-lhes aplicado um regime fiscal sobre os lucros decorrentes do exercício comercial (artigos 2.º, n.º 1, alínea b) e n.º 2 e 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 4 do código do IRC).⁵¹

Não são atualmente consideradas empresas neutrais, já que não se lhes aplica qualquer das situações referidas nas alíneas a) a c) do artigo 6.º, n.º 1, do CIRC⁵². Poder-se-ia, contudo, aplicar neste caso um sistema de neutralidade tributária interna, segundo a jurisprudência anterior. Isto porque talvez fizesse sentido considera-las empresas puramente civis, dado não serem dotadas de competência jurídica e de necessitarem de constituição e registo.⁵³ A fiscalidade a incidir sobre os sócios deve (em resultado da atividade prosseguida na empresa desenquadrada) seguir a lógica dos lucros que lhe competem, tendo em conta a separação patrimonial entre empresa e associados.

A estas empresas e à sua respetiva tributação não tem sido alheia alguma controvérsia; é isso que se conclui do que ficou dito. Se se quiser sustentar as muitas posições contraditórias entre si, deve tentar-se apurar quais os argumentos envolvidos o que está em causa.

⁵⁰ O Acórdão da 2ª Secção do STA de 20-02-1985 diz, a respeito deste tipo de responsabilidade, que *“quanto às Sociedades irregulares tem-se entendido que todos os sócios, independentemente da sua função, são os responsáveis pelas dívidas tributárias analogamente ao que sucede quanto aos sócios das sociedades em nome coletivo ou comandita”*.

⁵¹ O que importa, no caso do direito fiscal, é a atividade efetivamente exercida por estas empresas (ou seja: a situação de facto).

⁵² Divergia-se quanto à sua qualificação, antes da entrada em vigor do CIRC. Numa perspetiva que atualmente as classificaria em neutralidade tributária, segundo o artigo 6.º do CIRC, havia quem as encarasse como empresas puramente civis (sendo que outra classificação era a de empresas constituídas de forma normativamente enquadrada). A classificação de empresa normativamente enquadrada (e munida de personalidade fiscal/jurídica diferente da dos respetivos associados) foi introduzida pela Circular nº 9/72 de 12 de maio. Estas sociedades, caso o entendimento ainda hoje fosse o mesmo, não poderiam continuar sob alçada da tributação neutral do CIRC.

⁵³ Vide Acórdãos jurisprudentes do STA: de 05 de fevereiro de 2014, relativo ao Processo 0216/12, e de 15 de abril de 2015, referente ao processo 733/14, acessíveis em <http://www.dgsi.pt/>.

1.5.5 SOCIEDADES CIVIS DE ENQUADRAMENTO COMERCIAL

Algures entre as empresas civis de regime civil e as empresas comerciais, é onde se encontram estas sociedades. Eis o motivo: a adoção de um dos tipos previstos no artigo 1.º, n.º 2 do CSC, apesar de não se dedicarem principalmente ao comércio (cf. n.º 4 do art.º 1.º do CSC). É pelo Código das Sociedades Comerciais que se regem, sendo esta legislação aplicável a empresas comerciais.

Passam a estar sob o sistema de tributação neutral caso observem os requisitos estabelecidos nas alíneas b) e c) do n.º 1 e n.º do artigo 6.º do CIRC⁵⁴. Motivo: o facto de delas sobressair o associado e não a empresa.

O sistema de tributação neutral contempla o tipo de empresa que o legislador fiscal expressamente quis seleccionar - vide artigo 6.º, n.º 1 do CIRC. São empresas profissionais, empresas civis de regime civil (ou puramente civis) e empresas de mera gestão patrimonial. Com uma atividade social cuja gestão e resultados resultam diretamente dos respetivos associados, todas estas são empresas que poderíamos classificar como de pessoas.

Falaremos mais adiante, quanto a este sistema, dos agrupamentos de empresas.

1.5.6 SOCIEDADES CIVIS DE ENQUADRAMENTO CIVIL

São entidades coletivas as empresas civis de regime civil ou puramente civis.⁵⁵ Sendo que a sua constituição assenta num contrato, não é seu objeto o exercício de atividade comercial. É o que estatui o artigo 980.º do Código Civil, sendo que as associações registam a mesma situação (vide art.º 167.º e ss do CC). Estas empresas não são propriamente societárias (mas antes associativas).

⁵⁴ É o caso das empresas de mera gestão patrimonial ou das empresas civis comerciais (sendo o serviço profissional a finalidade para a qual foram formadas).

⁵⁵ O artigo 158.º n.º 1 do Código Civil deverá aplicar-se a toda e qualquer empresa civil (segundo artigo 157.º da mesma legislação). De modo a que a empresa civil possa constituir-se entidade coletiva, existem dois critérios, segundo o artigo 158.º. Primeiro, no ato da constituição e para tornar a atividade dos sócios mais fácil, há que clarificar que se trata de uma entidade munida de meios suficientes e estáveis; de seguida, há que proceder à constituição (mediante um contrato que associe as pessoas umas com as outras)(cf. art.º. 167.º do Código Civil).

São geralmente os associados que administram uma empresa civil. O aspeto capital de manter a atividade viva fica como que submetido ao aspeto pessoal dos sócios. É possível que elas não tenham personalidade jurídica, de tão preponderante que é o elemento pessoal. Não têm porque o ato constitutivo não é registado, no caso destas sociedades civis puras, mesmo sendo decisivo para a personalidade jurídica da empresa (cf. artigo 5.º do CRC).⁵⁶

Foram incluídas, pelo legislador do CIRC, no sistema de tributação neutral interna devido ao facto de o aspeto pessoal na gestão societária ter relevância.⁵⁷ Sendo-lhes atribuído o estatuto de sujeitos passivos, foi assim respeitada a forma jurídica, na forma como, em sede de CIRC, foram subjetivamente sistematizadas. Os sócios são considerados o recetáculo do rendimento resultante da empresa, tendo, contudo, em conta a importância da sua dimensão pessoal. Tratando-se de pessoas coletivas, aos sócios aplica-se o IRC; caso sejam pessoas singulares, passa a ser o IRS.

As consequências desta legislação estão patentes no atual artigo 72º, nº 2 do CIRC. Sempre que uma empresa civil sem vertente comercial passe a ficar investida de uma dimensão comercial, este normativo estipula o seguinte: é aplicável o sistema de tributação neutral (previsto no nº 1 do art. 6º do CIRC) ao lucro sujeito a fiscalidade que corresponda ao início do regime de fiscalidade (ou seja, o estatuto de empresa puramente civil ainda estava em vigor) e só quando passar efetivamente a ser uma empresa comercial.

Quanto às empresas puramente civis, faz sentido passarem a ser legalmente tributadas de acordo com a neutralidade tributária. A razão é que os objetivos do sistema são atingidos (luta contra a fuga ao fisco, transparência e erradicação da fiscalidade económica em segunda instância). Para além disso, a tributação passa ter de se fazer - se nos ativermos ao facto dos sócios serem autónomos perante a sociedade - no seio da

⁵⁶ Vide MAGALHÃES, Manuel e ALMEIDA, Igor, “A Natureza Jurídica das sociedades civis” trabalho realizado na Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, acessível em www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/mp_MA_2777.doc. Relativamente a este assunto, esta foi uma das fontes consultadas, sendo que se consultou obras constantes da respetiva bibliografia.

⁵⁷ Tal como explícito no conteúdo da pág. 33 do texto reimpresso da “Proposta de Lei de Bases da Reforma Fiscal, aprovada em conselho de ministros de 24 de setembro de 1987 e publicada na série “documentos do Ministério das Finanças” em novembro de 1987 e reimpressa em dezembro de 1987,” o legislador, ao aplicar este sistema a empresas puramente civis, teve em mente um dos objetivos do sistema de tributação neutral interna: a completa erradicação do sistema fiscal económico em duplicado.

sociedade civil e em regime civil (ou seja: exatamente como se a atividade destes sócios fosse individualmente exercida).

Já que se trata de um regime vigente em muitos sistemas fiscais estrangeiros, a legislação do CIRC não é coisa única, nesta opção (sobretudo, no mundo anglo-saxónico ou que adota *common law*). As *Partnerships* são neutrais, havendo uma secção deste estudo dedicada ao direito comparado. O seu resultado económico – industrial, comercial, profissional ou agrícola – é considerado produto derivado dos associados, sendo pessoalmente tributado.

1.5.7 SOCIEDADES DE PESSOAS E DE CAPITALIS

As empresas civis constituídas por pessoas e as empresas comerciais de capital têm em comum a autonomia jurídica em relação aos associados, o facto poder não haver limites à sua durabilidade e a autonomia económica. O facto de, apenas no caso das primeiras, a propriedade estar separada da gestão é o que as distingue. O aspeto preponderante, no caso das últimas, não reside na vontade expressa pela empresa, mas sim na dos sócios. A vontade da empresa não passa de um mecanismo que torna a atividade dos sócios mais fácil.⁵⁸

Dado o facto de serem anónimos e dada a sua quantidade, os sócios não gerem diretamente as empresas de capitais (anónimas e em comandita). É sobretudo a empresa que fica responsável por dívidas (os sócios só posteriormente disso se responsabilizam). Havendo solidariedade na repartição da responsabilidade entre os associados, ela fica limitada ao valor da quota-parte subscrita.

Já que se verifica solidariedade na distribuição da responsabilidade entre os associados, de acordo com a parte subscrita, as empresas em regime por quotas são ainda outra versão ou alternativa. Têm, contudo, uma dimensão mais virada para o capital do que as empresas ditas de pessoas.

⁵⁸ Os sócios meramente industriais são assim aceites em empresas deste tipo. Somente em casos em que tal não seja aceite nas empresas de capitais, é que estes sócios contribuem para a produção de capital social.

Consistindo em algo equivalente ao regime de contitularidade, não é descartada - nas empresas de entidade singular ou *partnerships* - a individualidade dos sócios.⁵⁹ Há um número reduzido de pessoas a formar uma *partnership*. Uma relação de confiança recíproca entre essas pessoas faz com que todos os sócios giram a empresa e permitam a produção de lucro, com o seu património e intervenção. Quanto à administração e às dívidas, há responsabilidade ilimitada e solidária dos sócios. Exemplos de empresa de entidade singular: empresas sob o regime de comandita e empresas coletivas.

Legalmente, não há qualquer sustentação para o termo “sociedade de pessoas”.⁶⁰ No entanto, é recorrentemente empregue em obras que versam esta temática⁶¹, costumando ser associado ao conceito de *partnership*; Dessa literatura, sobressaem o resultado apurado da empresa e a administração dos associados. São os sócios - e não a pessoa coletiva através da qual exercem a sua atividade - que são conhecidos no Mercado.

Segundo as conclusões de uma determinada dissertação,⁶² nas págs. 36-37, importa definir fiscalmente o tipo de empresa formada por entidades singulares, a quem seria forçosamente aplicado o sistema de neutralidade tributária. Este conceito parece-nos adequado para destringir as empresas comerciais das empresas puramente civis. Para além disso, também salienta o carácter específico das empresas puramente civis (cujos sócios se encarregam de formar e gerir). Isso é relevante para entender o motivo pelo qual o normativo do CIRC⁶³ as engloba sob um sistema de neutralidade tributária, um regime especial em comparação com o regime geral ao qual as empresas restantes estão sujeitas.

⁵⁹ J. L. SALDANHA SANCHES, in “Conceito de Rendimento no IRS”, Revista Fiscalidade, nºs 7/8 (2001), a págs. 45, afirma que “as sociedades de pessoas que se reúnem para a prestação conjunta de serviços”, o que, ressalvadas todas as dissemelhanças, justifica comparar-se contitularidade com empresas de entidades singulares.

⁶⁰ Nem na lei civil comum (Código Civil), nem na lei comum das sociedades (Código das sociedades comerciais). Em nosso entender, talvez se afigure importante, porém, que a lei assumia esta bipartição das sociedades, como o fazem outros ordenamentos jurídicos. A questão é que daí adviria a possibilidade de repensar a tributação das sociedades com uma outra sustentação, que não só a do suporte doutrinal e de direito comparado.

⁶¹ O Relatório “The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships” é um exemplo de como este termo é empregue por organismos internacionais do calibre da OCDE.

⁶² Estamos a referir-nos à dissertação intitulada “O regime de transparência fiscal – Análise da eficácia do regime em Portugal e perspectivas de evolução.” O orientador foi o Professor Manuel Henrique Freitas Pereira, membro da Comissão da Reforma Fiscal da tributação dos Impostos sobre o rendimento dos anos 80. Referência adicional e este facto surge no ponto dedicado a esta temática, pelo que esta é uma opinião a ter em conta.

⁶³ A opção do legislador fiscal português, no final dos anos 80 do século XX, seguiu a prática de outras jurisdições fiscais; Referir-nos-emos a elas adiante na parte da dissertação que aborda o direito comparado.

Do nosso ponto de vista, a tributação especial a que são sujeitas certas empresas, enquanto entidades neutras de reunião de capitais e de imputação de custos, justifica-se pela sua dimensão de empresas de pessoas.⁶⁴ Têm uma eficácia superior ao que teriam as entidades singulares que as compõem, se estas se dedicassem individualmente à mesma atividade. Não obstante, as pessoas que a compõem prestam um serviço decisivo, no sentido de levar essa atividade económica a bom porto⁶⁵.

O método de fiscalidade é, ele próprio, caracterizador do sistema de tributação neutral. estão sob a sua alçada organismos de entidades singulares como sejam empresas/consórcios económicos. Tendo mais importância - no caso das empresas/consórcios económicos - o membro do que a sociedade em si mesma, essas entidades são dotadas de dimensão associativa. Justifica-se que um sistema fiscal diferente do das empresas normais lhes seja aplicado. Seja qual for o tipo de atividade económica exercido, tenta-se que esse sistema introduza justiça e neutralidade no regime fiscal.

1.6 SUJEIÇÃO

Atualmente, o sistema de tributação neutral utiliza-se nos seguintes casos:

- Empresas civis sem dimensão comercial;
- Empresas formadas por profissionais;
- Empresas de mera gestão patrimonial;
- Consórcios suplementarmente anexados a empresas;
- Agrupamentos Europeus de Interesse Económico.

Seguiu também a tradição do sistema fiscal português. Sendo aplicável a pessoas coletivas, o artigo 94.º do Código do Imposto Complementar – Secção B (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45399 de 30 de novembro de 1963) previa taxas distintas para as sociedades comerciais e para outras pessoas coletivas. Estas podiam ser sociedades de simples administração de bens e outras pessoas coletivas sem forma societária.

⁶⁴ Estas empresas não são sujeitas a fiscalidade (cf. art.º 6.º, n.º 3 e 12.º do CIRC). Imputam aos associados a matéria coletável que anteriormente apuraram (sendo que, sempre que seja de entidade singular a categoria dos associados, esta matéria coletável passa a funcionar enquanto rendimento líquido – cf. artigos 20.º e 31.º do CIRS). O pagamento de imposto reverte para os associados: tratando-se de pessoa singular, o regime é o do IRS; no caso de entidades coletivas, é o do IRC.

⁶⁵ Com os seus sócios a não poderem contribuir, as empresas transparentes/de entidades singulares deixariam, em alguns casos, de fazer sentido, uma vez que não iriam poder gerar rendimentos.

Um regime fiscal deste tipo de empresas que recorre a um mecanismo especial é o que caracteriza este sistema. Seja singular ou coletiva a natureza das entidades, é aos sócios que se imputa então a matéria coletável ou o saldo positivo/negativo (e aplica-se a posterior tributação).

Sendo imputados de maneiras diferentes, podemos dividir em dois grupos essas entidades. Aos sócios imputa-se, no primeiro grupo (o das empresas), os lucros. Reverte para a empresa qualquer prejuízo resultante, aguardando-se que, para a respetiva dedução, desta advenham resultados positivos. Sobre os sócios nunca recai a imputação de prejuízos. Os resultados positivos e negativos do segundo grupo são imputados aos associados relevantes, sendo que um dos exemplos é dos consórcios.

1.6.1 SOCIEDADES CIVIS SEM FUNDAMENTO COMERCIAL

Uma vez que segundo artigo 1.º n.º 2 do CSC, estas empresas não visam atividades comerciais, é o Código Civil (CC) e não no Código das Sociedades Comerciais (CSC) que as regula. Estão, no entanto, impedidas de praticar atos de comércio, ainda que se rejam por fins lucrativos. São constituídas por duas ou mais pessoas, de acordo com o artigo 980.º do CC. Para ter lugar a distribuição dos lucros resultantes de certas atividades económicas, devem contribuir (com bens/serviços que não sejam de mera fruição) para o exercício em comum da tal atividade.

Não obstante estarem sob alçada do sistema de tributação neutral, trata-se de empresas que (segundo artigo 2.º n.º 2 do CIRC) são sujeitos passivos de IRC. O sistema de tributação neutral aplica-se-lhes porque não se encontram obrigados a qualquer personalidade jurídica (artigo 5.º do CSC).

O lucro tributável de uma empresa civil fora do regime comercial é enquadrado no artigo 6.º n.º 1 do CIRC (tributação neutral) se, durante o período decorrido até à sua transformação, passar a ser outro tipo de empresa.

As empresas de enquadramento normativo excecional não devem confundir-se com as que não possuem dimensão ou vocação comercial. São “sociedades irregulares” –

comerciais quanto ao objeto, ainda que sem forma legal, e, portanto, destituídas de personalidade jurídica em face ao direito comum, mas com personalidade e capacidade tributárias (artigos 15.º e 16.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e 3.º n.º 1 e 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário) (STA, Processo n.º 0216/12).

Segundo o artigo 2.º do CIRC, embora com personalidade fiscal, as empresas com enquadramento normativo excecional não estão dotadas de personalidade jurídica. O que é necessário para que, em termos fiscais, tais atributos serem conferidos: verificar-se qualquer facto económico que demonstre a existência de capacidade contributiva (apresentando-se como unidade económica). Independentemente do aparato exterior, deixa assim de haver falta de personalidade jurídica (STA, Processo n.º 18691/95).

Pedindo deixar de ter liquidação em IRC, uma determinada empresa de enquadramento excecional reclamava (em vez do regime geral de IRC) o sistema de tributação neutral, sendo que era em IRS e não em IRC que os associados desejavam ter o seu regime fiscal. Decidindo-se que essa empresa deve estar sob o regime fiscal geral, não foi dado seguimento judicial à ação interposta. *Não a considerou uma sociedade civil não constituída sob a forma comercial, uma vez que se dedicava à prática de atos comerciais (STA, Processo n.º 0733/14).*

Numa tentativa de apurar se uma empresa civil está ou não sujeita ao sistema de tributação neutral, de seguida se apresenta um esquema.

1.6.2 SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS

O debate sobre a forma como a empresa de profissionais é distinta da empresa profissional surge em virtude da tentativa de definição do que seja uma empresa de profissionais. Os sócios são, no caso das primeiras, os profissionais enquadráveis no sistema de neutralidade tributária. Os sócios estão vinculados à empresa, no caso das segundas, por simples relação de emprego⁶⁶ (CORREIA, 1989). Ao longo dos anos, tem-se vindo a modificar a forma como é definida a empresa de profissionais. Destaca-se que, responsável pela reforma do IRC, a Lei 2/2014 introduziu a mais relevante mudança: a

⁶⁶ CORREIA, J. Transparência fiscal das sociedades de profissionais. Fisco nº 7, p. 4. 15 de abril de 1989.

empresa de profissionais passa a ser formada por entidades singulares dedicadas a atividades ao abrigo do artigo 151.º do CIRS (ou por empresas cujo resultado apurado constitua pelo menos 75% de alguma atividade contemplada no artigo 151.º do CIRS). No entanto, o anterior só se aplica se: o estatuto de pessoa coletiva de direito público não se aplicar a qualquer dos sócios, não haja mais do que 5 sócios e se forem profissionais ao abrigo do artigo 151.º do CIRS a deter pelo menos 75% do capital social, durante o período fiscal de pelo menos 183 dias.

Sendo um conceito fiscal, não é de uma dimensão societária que se pode falar, no caso das empresas de profissionais.⁶⁷ Podem ser empresas civis ou natureza civil (vide artigos 980º e seguintes do CC), empresas civis de estrutura comercial (vide Código das Sociedades Comerciais e demais normativos respeitantes⁶⁸) ou empresas de enquadramento excecional.

Encontrando-se sob alçada do artigo 6.º, n.º 1, b) e n.º 4 a), do CIRC, aplica-se-lhes o sistema de neutralidade tributária. São as que foram sujeitas, ao longo dos anos, às mudanças mais relevantes, no que diz respeito a este sistema⁶⁹.

⁶⁷ O modelo conhecido como empresa de profissionais está ausente do código das sociedades comerciais ou do código civil. Nos anos oitenta do último século, a individualização destas empresas foi entendida necessária pela lei reformadora dos impostos sobre o rendimento. Foi assim possível anular a distinta tributação, considerando a forma específica como a sua atividade é desenvolvida. Apenas pela escolha de exercício individual ou coletivo, este regime fiscal podia aplicar-se em situações substancialmente equivalentes, embora talvez conducentes a forma diferente de tributação. Assim, a distinção entre a matéria coletável fruto de serviços prestados e a que é fruto de atividades comerciais, industriais ou agrícolas é feita em termos de legislação fiscal, a respeito do IRS. A categoria B engloba as empresas de profissionais, sendo que as Categorias C e D se destinam às restantes empresas, segundo a primeira proposta do CIRS. A Categoria B engloba os setores profissionais, comerciais, industriais e agrícolas mediante a lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, através da qual os Códigos do IRS e IRS foram revistos. Quer derive da prestação de serviços ou de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, manteve-se a distinção no tratamento fiscal dos rendimentos da categoria B. A matéria coletável apura-se dependendo da natureza e características das pessoas que obtêm os rendimentos, relativamente ao IRC, e não da origem dos rendimentos obtidos. Por isso, a entidade coletiva que tenha como atividade mais importante a comercial, industrial ou agrícola é o binómio da entidade coletiva que para quem nenhuma dessas atividades é a mais importante. Outro exemplo: entidades coletivas residentes/entidades coletivas não residentes. A partir do binómio entidade sobretudo dedicada a/entidade que não se dedica sobretudo a, resulta o subgrupo das entidades coletivas neutrais. Essas empresas foram legalmente distinguidas das outras. Para ser considerada a sua estrutura de custos diferente, aquando do processo de apuramento da matéria coletável, foram incluídas neste sistema de tributação neutral. Leia-se, neste âmbito, o Manual de Direito Fiscal de JL Saldanha Sanches a págs. 216.

⁶⁸ Sendo as ordens profissionais a fixar-lhes os estatutos e regime jurídico, exemplo disso são as empresas de advogados e as empresas de ROCs.

⁶⁹ Imensa informação de tipo vinculativo, durante o período da sua vigência, foi requisitada à administração fiscal e foi, também, escrita uma enorme quantidade de artigos. Podendo ser acedidas pelo Anexo I desta dissertação, a imprensa fiscal foi palco de imensas questões relativas às mudanças legais que este tipo de

Há que tentar apurar como surgiram as características que as distinguem das restantes.

Introduzidos pela reforma fiscal da década de sessenta do século anterior, os impostos parcelares definiam a lista de empresas de profissionais. Era o caso dos escritórios de advogados, das empresas de ROCs e de despachantes oficiais. O produto da atividade intelectual dos associados era a sua razão de ser.⁷⁰ Faltava a estes associados liberdade para desempenharem as funções inerentes à sua profissão, assim como as subjacentes aptidões técnicas. Já que eram os sócios e não a empresa a ter valor de mercado, o resultado que a empresa apurava dependia do trabalho e profissionalismo dos seus sócios.⁷¹ Para além disso, em comparação com os ativos necessários a atividades industriais, agrícolas e comerciais, eram reduzidos os gastos necessários à produção de rendimento.

A categoria B de IRS passou a prever o profissional liberal, quando o CIRS e o CIRC foram introduzidos, na década de 80,⁷² com o artigo 5.º do código do IRC a incluir a tipificação de empresa de profissionais.⁷³ Com todas as profissões constantes da atual tabela da portaria 1011/2001, de 21 de agosto, a estarem abrangidas, este artigo acabou por tornar o conceito mais amplo. Não constando daquela Lista os despachantes oficiais, as respetivas empresas também aí foram desqualificadas, pois deixaram de ser empresas de profissionais. Segue-se o histórico do normativo e mais pormenores acerca destes requisitos.

empresa registou.

⁷⁰ As empresas de profissionais não são consideradas empresas em sentido próprio. Frequentemente baseados numa habilitação académica ou licença profissional, os sócios exercem autonomamente a profissão. Essa licença/habilitação, indispensável para o desempenho da atividade, não pode ser concedida a uma empresa.

⁷¹ O prestígio profissional dos sócios (que desempenham funções numa empresa de advogados ou arquitetos) representa o valor da mesma. Questiona-se se, dado o seu carácter independente, será possível (ou viável) que certas profissões liberais se revistam de uma vertente societária (é o caso de Manuel António Pita na revista Fisco, nº 17, Ano 2, Fevereiro de 1990, a pp. 37 e 38).

⁷² O antigo artigo 141.º do CIRS inclui lista de profissões. Quando o IRS sofreu alterações, em 2000, procedeu-se à revisão desta lista. Alterada pela Portaria n.º 256/2004, de 9 de Março, trata-se uma tabela inserida na Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto, sendo que o artigo 151.º do CIRS faz referência a ela.

⁷³ Vigente a partir de 01.01.1989, foi o Decreto-Lei n.ºs 442-B/88, de 30 de novembro, que introduziu a mudança.

Estas empresas deviam obedecer, na fase inicial do CIRC, a alguns requisitos. Deviam ser entidades singulares a constitui-las; devia ser umas das profissões liberais incluída na lista do CIRS a constituir o objeto social⁷⁴ e os sócios deviam ser profissionais do ramo⁷⁵.

Estas empresas podem, segundo o CIRC e após algumas mudanças, possuir sócios na categoria de detentores de capital ou de entidades coletivas, assim como podem ser uni ou pluriprofissionais. Isto verifica-se até às mudanças introduzidas pela Lei 2/2014, de 16 de janeiro, ocorridas na alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º⁷⁶

Analisemos este conceito, uma vez que é uma novidade. Para que seja considerada uma empresa profissional, veja-se os critérios impostos quanto (1) ao período durante o qual os requisitos são verificados, (2) aos sócios e (3) à forma como o capital social é constituído.

Cinco é a quantidade de sócios que não deve ser excedida.⁷⁷ 75% dos sócios devem prestar (através da empresa) um tipo de serviço constante da tabela referida no artigo 151.º do CIRS. Os sócios podem ser entidades coletivas⁷⁸ meramente destinadas a investir.

Podem ser sócios prestadores e não prestadores de serviços os detentores do capital social. Sendo que 75% do capital social pode estar nas mãos de sócios cujo ramo consta da tabela do artigo 151.º do CIRS, também aqui a proporção 75%/25% deverá ser mantida⁷⁹.

⁷⁴ Podendo contar com sócios pertencentes a várias das profissões constantes da lista anexa ao CIRS, a empresa só podia, até 2013, dedicar-se a uma única atividade. Isto desde que a atividade única da empresa fosse o ponto de encontro dessas profissões (por exemplo, contabilistas, economistas e advogados justificam-se numa empresa auditora). Continua a permitir-se (apesar de a atividade desenvolvida estar sujeita a considerável rigidez) que outro tipo de proveitos possa ser obtido (caso dos juros e dividendos).

⁷⁵ Sempre resultou fiscalmente indiferente se os rendimentos destes profissionais singulares são exclusivos do desempenho de funções na empresa de profissionais ou se são obtidos também noutras empresas ou a título individual. O desempenho de funções enquanto sócio de uma empresa de profissionais deve fiscalmente ser distinto das funções por conta própria ou de outrem (a título individual). O motivo é o facto de a definição do rendimento líquido ou bruto da Categoria B ou do rendimento bruto da Categoria A de IRS só poder ser feita desta forma.

⁷⁶ Introduzido pelo artigo 2º da Lei n.º 2/2014, de 17 de janeiro, temos um novo conceito de empresas profissionais. É uma adaptação, sem transposição integral e exata do artigo 27º da Lei 2/2013, de 10 de janeiro (em que as entidades públicas profissionais são juridicamente estabelecidas e estruturadas).

⁷⁷ Para a determinação deste número máximo de sócios nenhuma causa é conhecida. Nas empresas de mera gestão patrimonial, não é permitido um número de sócios superior a esse. Sendo difícil se a quantidade for elevada, é forçoso inteirar-se dos sócios destas empresas, sendo elas igualmente empresas de tributação neutral.

⁷⁸ Existe uma limitação: o estatuto de entidade coletiva de direito público não é atribuível aos sócios. Isto porque se encontram não raro permanentemente isentas e porque, para além disso, a respetiva identificação se torna difícil. Este regime de isenção, quer no caso da empresa neutral quer no do sócio, levaria a que o rendimento não fosse sujeito a regime fiscal, em segunda instância. Perante as demais empresas neutras, o conceito da transparência e o da igualdade seria assim violado. Quanto ao que é imputado (consoante os resultados), para as empresas transparentes, está prevista tributação de todos os sócios.

Os sócios e o capital social devem manter-se em número e qualidade por, pelo menos, 183 dias de duração de período fiscal.⁸⁰ Em termos fiscais, já vimos em que consistem as empresas de profissionais. Face ao regime geral, vejamos agora a tributação destas sociedades e dos seus sócios (e respetivos pormenores).

Estas empresas passaram a reger-se pelas regras do sistema geral aquando do apuramento da matéria coletável, imposição feita a partir do momento em que o CIRC entrou em vigor – vide artigo 5.º (atual artigo 6.º). Aos sócios era posteriormente imputada a matéria coletável. Estes considerá-la-iam matéria coletável de IRC (tratando-se de entidades coletivas), ou então rendimento líquido das funções exercidas (no caso de entidades singulares e se o regime fiscal de IRS implicasse a Categoria B). A empresa de profissionais jamais seria sujeito passivo, quanto ao pagamento do imposto.

No sistema de neutralidade tributária, a maioria das mudanças legais deram-se nestas empresas de profissionais. Foram, para além disso, as que, em termos práticos, mais questões colocaram, segundo a pesquisa levada a cabo.

Com tantos problemas de compreensão suscitados pelos códigos profissionais nela identificados, veja-se o caso da tabela da Portaria 1011/2001. Conduzindo não raro a contencioso tributário, Isso foi consequência de casos ambivalentes e de interpretações distintas por parte das empresas e em sede tributária.

Como não é a uma profissão que ele se refere, é residual o código “1519”, pois não estabelece a empresa como neutral. Podem estar englobadas profissões nos casos seguintes: “2015: outros artistas”, “3019: outros artistas tauromáquicos”, “5019: outros

⁷⁹ Já há mais de uma década que estava inscrita na legislação espanhola esta hipótese: poder ter origem em sócios não prestadores de serviços quantias que podem atingir 25% do capital da empresa (ou mesmo em quotas de outras empresas).

⁸⁰ Levanta questões a forma de interpretar a Lei 2/2014, de 16 de janeiro, que era o normativo anterior a esta alteração, introduzida pela Lei nº 82-C/2014, de 31 de dezembro. Os requisitos deviam registar-se “em qualquer dia do período de tributação”, segundo ela postulava. E, pelo menos, um dia do período de tributação: era o que, para alguns, isso significava. Ao longo de todo o prazo de tributação; era o que outros defendiam. Consoante o que se interpretasse (superior, no primeiro caso, e inferior, no segundo), passava a haver uma diferença entre o número de empresas de profissionais que teriam de estar sob alçada do sistema de neutralidade tributária.

técnicos paramédicos”, “1319: comissionistas” e “1320: consultores”. As profissões aqui especificadas não resultam perceptíveis em sede tributária e para os contribuintes.⁸¹

Quanto ao facto de a substância prevalecer sobre a forma, surgem ainda questões pertinentes aos requisitos estabelecidos pelo artigo 6.º, n.º 4, a), 1). Não bastando que, no ato constitutivo, ela seja declarada objeto social, deve a profissão da tabela ser a realmente exercida pela empresa. Para além disso, sendo que um diploma de habilitações não é suficiente, essas funções devem mesmo ser desempenhadas pelo sócio.

Sendo a profissão liberal um conceito difuso e tendo o normativo sofrido uma grande evolução ao longo da sua vigência, as dificuldades abundam quanto ao enquadramento destas empresas de profissionais, tanto para o contribuinte como para quem aplica a lei.

Seguem-se os dois casos de sociedades de profissionais reguladas por legislação própria e que, desde sempre, são associadas a este regime de tributação: as sociedades de advogados e as sociedades de revisores oficiais de contas.

1.6.3 SOCIEDADE MERAMENTE DESTINADA À GESTÃO PATRIMONIAL

Podem formar uma empresa os coproprietários, entidades singulares⁸² ou coletivas, de um dado património.⁸³ Essa empresa destina-se a gerir esse património, em regime de compropriedade.⁸⁴ Nenhuma dimensão comercial assistirá a essa gestão, nem estará envolvido qualquer intuito comercial, industrial ou agrícola. Será de simples e duradoura

⁸¹ Uma mudança de toda a estrutura fiscal pode causada por esta divergência de interpretação. Numa altura nada coincidente com aquela em que decorre a auto qualificação na categoria de entidade coletiva neutral ou não neutral, pode mesmo introduzir alterações quanto ao sujeito passivo do imposto e ao montante a pagar. A questão é que essa auto qualificação pode ser posteriormente alterada em sede de administração fiscal, ainda no limite de caducidade (mesmo constando inicialmente da declaração de IRC modelo 22).

⁸² Mesmo constituindo um património autónomo, aplica-se-lhe o IRS de Categoria B, no caso de ele ser autónomo e de ser de uma entidade singular na categoria de Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada (EIRL), segundo o Decreto-Lei n.º 284/86, de 25 de agosto. É o que postula a “Proposta de Lei n.º 3/V de Bases da Reforma Fiscal”, aprovada em conselho de ministros de 24 de Setembro de 1987, a págs. 33.

⁸³ Sendo que a compropriedade patrimonial não dispõe de dimensão jurídica, esta hipótese não é contrária ao artigo 980.º do Código Civil. Diferente do património gerido continua o caráter jurídico da entidade coletiva criada para o gerir.

⁸⁴ Perante a titularidade simultânea de uma mesma coisa, passam a existir bens em comum ou compropriedade, segundo os artigos 1403.º e 1404.º do Código Civil. São as regras do artigo 985.º CC (vide artigo 1407.º do CC) que regem a gestão da compropriedade. Salvo normativo em sentido diferente, um poder de gestão equivalente é assim atribuído a todos os comproprietários. Sendo que podem estar envolvidos determinados serviços ligados à gestão do património, esta gestão pode incidir sobre o património dos sócios ou sobre os resultados apurados do mesmo.

gestão patrimonial, da parte dos coproprietários⁸⁵. Pelo seu objeto social, estas são empresas puramente civis, em regime civil e, sendo geridas por todos os sócios, revestem-se de caráter associativo⁸⁶.

Sobre estas empresas não incidia o rendimento típico das empresas, a contribuição industrial.⁸⁷ Isto significa que elas eram diferentes das empresas comerciais, industriais ou agrícolas. Não se tributava diretamente os sócios pelo lucro que lhes cabia. Não se lhes aplicava imposto de capital (secção B).⁸⁸ Cabia-lhes um imposto sobre o resultado geral da empresa (cf. artigo 94.º do Imposto complementar- secção B): imposto complementar, na secção B⁸⁹.

Em comparação com os impostos cedulares anteriores, acaba por ser inovador este regime fiscal sobre o rendimento. Incidindo sobre os resultados apurados antes de 1989 por estas empresas e repartidos já quando o CIRC estava em vigor, tornou-se por isso necessário um sistema transitório. A categoria atribuída pelo Código do Imposto de Capitais a estes lucros,

⁸⁵ A gestão de propriedades dos sócios será um dos objetivos da constituição de certas empresas. Se se tratar de estabelecimentos comerciais, esses prédios podem mesmo ser arrendados ou explorados.

⁸⁶ Dando azo à existência de estreitamento de elos de confiança, a proximidade entre sócios é uma realidade (já que se trata de um conjunto de pessoas familiar restrito).

⁸⁷ Foi o Decreto-Lei nº 45 103 de 01-07-1963 a prever este imposto.

⁸⁸ Vide artigo 6.º, nº 1 do código do imposto de capitais: *“São compreendidos na secção B: 1.º Os lucros, seja qual for a sua natureza, espécie ou designação, atribuídos aos sócios das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, bem como os juros concedidos nos termos do § 2.º do artigo 192.º do Código Comercial.”*

⁸⁹ A falha do regime fiscal de base cedular real era resolvida pelo Imposto Complementar – Secção B. A empresa de mera gestão patrimonial era proposta nos §§ 2.º e 3.º do respetivo artigo 94.º. As empresas de mera gestão patrimonial decorriam desse conceito. O fruto da reserva patrimonial de fruição devia, para estar válido esse estatuto, atingir mais de 80% da totalidade dos seus proveitos ou ganhos, na média dos 3 anos mais recentes e durante o mesmo período. Quando a média do resultado apurado em três anos seguidos ficasse abaixo de 60% dos lucros, deixavam de ser consideradas de mera gestão patrimonial. Daqui se retira que se permitiam outro tipo de atividades a estas empresas, mediante certos requisitos (também se permitindo baixar a percentagem para 50%, relativamente à origem dos resultados apurados). Se a empresa se dedicasse a outros ramos de atividade, esta era a solução para fixar a percentagem a atingir pela empresa, na sua gestão patrimonial. Em termos de neutralidade tributária, recorreu-se legalmente a esta solução, como requisito de IRC. Será que se tentou aqui contornar legalmente a tipicidade restrita da tributação neutral, para ser mais conforme com outros sistemas jurídico-tributários, passando-se, como no caso francês, a um regime mais aberto, contemplando empresas difíceis de descortinar?

É quando este sistema passa a estar em vigor e ao longo da sua vigência que é possível avaliar o requisito temporal. É que passariam a não ser contemplados pelo sistema se, numa sequência ininterrupta de 3 anos, a dita percentagem não fosse alcançada. Só no quarto ano após serem formadas é que estas empresas poderiam ser consideradas de mera gestão patrimonial.

segundo este sistema transitório, não deixava de existir. Isso significava que não era o IRS ou IRC a aplicar-lhes o seu regime⁹⁰.

Uma empresa de mera gestão patrimonial, segundo o artigo 6.º n.º 4 b) do CIRC, gere pura e simplesmente património/valores preservados para serem fruídos. Obter habitação para os seus sócios e outras atividades conjuntas podem também constituir o objeto ao qual se restringe. O que resultar (para essa empresa) desse património, valores ou prédios deve ser superior a 50% da média dos resultados apurados nos 3 anos mais recentes. Para além disso, é a um conjunto de pessoas da família ou a não mais de 5 sócios (não devendo nenhum ser entidade coletiva de direito público) que deve pertencer, direta ou indiretamente, a maioria do respetivo capital social. Arrendamento, manutenção e reparação patrimonial: são estas as atividades a que se dedicam as empresas que formam este conjunto de empresas. Aqui se incluem - para alojamento dos sócios - também empresas de aquisição imobiliária. A empresa pode dedicar-se a outro campo de ação, não sendo exclusivo este tipo de atividades. Isto desde que a atividade dominante seja a da gestão patrimonial.

Às empresas cujo conjunto de pessoas de família detenha mais de 50% do capital social também é possível aplicar uma relação de domínio, enquanto empresa de mera gestão patrimonial. No Código das Sociedades Comerciais (CSC), encontram-se definição do que seja domínio, que Pedro Azevedo (2005), citando Maria Celeste Cardona (1989), propõe que consultemos.

Veja-se agora o conteúdo do artigo 486.º do CSC:

1. Considera-se que duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas, dita dominante, pode exercer, diretamente ou por sociedades ou pessoas que preencham os requisitos indicados no artigo 483.º, n.º 2, sobre outra, dita dependente, uma influência dominante.

⁹⁰ Constando do Anexo I deste estudo, veja-se como as normas presentes nos diplomas de aprovação do IRC e do IRS estão redigidas de forma equivalente. É o caso do artigo 6.º do Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de Novembro, e do artigo 11.º do DL 442-B/88, de 30 de novembro.

2. *Presume-se que uma sociedade é dependente de uma outra se esta, direta ou indiretamente:*

a) Detém uma participação maioritária de capital;

b) Dispõe de mais de metade dos votos;

c) Tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização.”

Segundo o artigo 6.º n.º 1 c) do CIRC, a maioria do capital social deve - para que a relação de domínio se verifique - estar nas mãos de um conjunto de pessoas por um período civil superior a 183 dias.

Sendo assim, as Sociedades Gestoras de Participações Sociais (Despacho Parecer 18/1989, 1989) não se encontram previstas neste sistema. Tendo por objeto o exercício comercial (ANTUNES, 2016), ficam ainda de fora as empresas de compra e venda de imóveis e do ramo do alojamento local. No caso de terem $\geq 10\%$ de quota há, pelo menos, um ano, o mesmo sucede a empresas referidas no artigo 51.º n.º 1 do CIRC.

1.6.4 MODELOS ADICIONAIS À LISTAGEM EMPRESARIAL

Foi o Groupement d' Interêt Economique” (GIE), criado em França em 1967 (ABREU, 2002), a inspirar o estabelecimento dos ACE em Portugal⁹¹. É a Lei 4/73, de 4 de junho, e o Decreto-Lei 430/73, de 25 de Agosto, que regulam estes conjuntos (para além do CSC).

Já que não visam sobretudo o lucro (Lei 4/73, de 4 de Junho e Decreto-Lei 430/73, de 25 de Agosto), a obtenção de melhores condições e de maiores proveitos derivados das funções económicas dos seus membros (CARDONA, 1989) é o objetivo dos conjuntos de empresas denominados Agrupamentos Complementares de Empresas. É aquando do registo comercial que os ACE passam a ficar investidos de personalidade jurídica.

Os proveitos não podem ser a finalidade primeira destes grupos. Sendo obrigatória a sua inclusão no contrato que forma esse conjunto, o lucro só acessoriamente pode constituir um fim. Salvo os casos em que se trate das instalações da sede (Decreto-Lei 430/73), nenhum imóvel pode por eles ser adquirido.

⁹¹ ABREU, J. (2002). Curso de Direito Comercial das sociedades. Coimbra: Almedina.

Portugal permitia que se ficasse isento consoante o apuramento de resultados,⁹² pela Lei 4/73, de 04 de junho.⁹³ A sua importância para que o tecido industrial crescesse era assim reconhecida, sendo que a lei 4/73 exigia que o lucro não fosse repartido.

Aplica-se-lhes atualmente o sistema de neutralidade tributária do CIRC, sendo que requisitos exigidos pelo artigo 6.º, n.º 2 do CIRC se verificam. Eis algumas especificidades da forma como o proveito/prejuízo do ACE é apurado, não deixando de chamar a atenção para o que se disse quanto aos consórcios de empresas:

- A obtenção/repartição de proveitos próprios não pode constituir o fim prevalecente.

Isso já é possível quando o contrato de formação o referir expressamente;

- Mediante o valor contribuído por cada membro, debitam-se as despesas de funcionamento do ACE aos seus membros;
- Estando fora dos limites impostos às empresas da categoria geral pelo IRC, deduz-se o resultado negativo do ACE a 100% (pelos respetivos membros).

Em relação às dívidas do consórcio, respondem as empresas em conjunto. Do conjunto de empresas, a uma delas pode ser cobrada a dívida total do consórcio. Em relação ao património do consórcio, as empresas são sempre responsáveis pelas respetivas dívidas. Só responde o património das sociedades em conjunto se antes disso se atestar a insuficiência do património do consórcio.

1.6.5 MODELOS EUROPEUS DE CARIZ ECONÓMICO

⁹² Em Portugal, os ACE têm sido constituídos com o objetivo de possibilitar aos seus membros aceder a actividades ou obras, de difícil ou impossível concretização individual, por carência de meios financeiros, humanos, técnicos e materiais próprios exigidos para a sua execução. É o que acontece nas grandes obras públicas, em que as condições do concurso público são extremamente exigentes. Nestas atividades incluem-se serviços que, se exercidos por pessoas singulares, seriam tributados em sede da Categoria B de IRS, por se referirem a actividades especificamente elencadas na Portaria 1011/2001, de 21 de agosto, como por exemplo a prestação de serviços de contabilidade ou consultoria.

⁹³ Esta lei foi regulamentada pelo Decreto-Lei n.º 430/73, de 25 de Agosto e alterada por vários diplomas: DL 157/81, de 11 de Junho (que altera a base VI); DL 442-B/88, de 30 de Novembro (que altera a base VI); DL 36/2000, de 14 de Março (que altera a base III); Lei 60- A/2005, de 30 de Dezembro, lei do Orçamento do Estado para 2006 (que contém uma autorização legislativa no artigo 95.º); DL 76-A/2006, de 29 de Março, rectificado pela Declaração de Rectificação 28-A/2006, de 26 de Maio (altera a base III).

Foi o Regulamento europeu 2137/85⁹⁴, de 27 de Julho de 1985, que estabeleceu os Agrupamentos Europeus de Interesse Económico. Não visando lucros (vide artigo 3.º do Regulamento), tratou-se antes de agilizar, fortalecer e tirar proveito da vertente económica dos seus membros.

Foi o Decreto-Lei 148/90, de 9 de Maio, que o verteu para legislação nacional⁹⁵.

De acordo com o artigo 4.º do Regulamento, devem estar domiciliadas em Estados-Membros diferentes pelo menos duas entidades singulares para ser possível formar um AEIE. É no Estado sede do consórcio (artigo 6.º) que deverá ocorrer o registo do AEIE, segundo estabelece o Regulamento. Quanto à categoria legal do consórcio (artigo 1.º), será determinada por esse Estado.

A fruição dos proveitos da empresa não deve ser prevista/regulada pelos AEIE. É a atividade dos seus membros (MARTINS, 1990) que deverá conduzir a uma putativa produção de lucros.⁹⁶ Será o contrato de agrupamento, artigo 21.º a repartir por estes os proveitos. O artigo 40.º do Regulamento já postula que somente aos membros podem ser tributáveis os resultados positivos/negativos do exercício do consórcio, apontando assim para um regime fiscal nos parâmetros da TF.

O IRC é o regime fiscal aplicável, no caso nacional. Sedeados em território nacional, os membros do AEIE (enquanto sujeito passivo instrumental) estão - de acordo com os artigos 6.º, n.º 3 e 12.º do CIRC - vinculados ao pagamento do imposto.

O que fez com que os AEIE passassem a constar do sistema de tributação neutral (previsto nos artigos 6º e 12.º do CIRC) foi a forma de funcionamento do regime fiscal em

⁹⁴ Note-se que existe uma designação única para a Sociedade Europeia, estrutura jurídica (disciplinada pelo REGULAMENTO (CE) N.º 2157/2001 DO CONSELHO, de 08 de outubro de 2001), que permite que uma empresa opere em diferentes países da União Europeia (UE) sob um único estatuto, definido no direito da UE e comum a todos os Estados europeus, Também existe uma designação única para a Sociedade Cooperativa Europeia (Regulamento (CE) n.º 1435/2003 do Conselho, de 22 de Julho de 2003). Porém não existe designação uniforme para os Agrupamentos Europeu de Interesse Económico, tendo cada Estado Membro tem uma designação própria que pode ser consultada no Regulamento (CEE) 2137/85, do Conselho, de 25-07-1985.

⁹⁵ O Decreto-Lei n.º 148/90, de 9 de Maio, em vigor desde 8 de Junho de 1990, colocou em execução o Regulamento (CEE) 2137/85, do Conselho, de 25-07-1985. O regime supletivo deste Regulamento é o regime jurídico dos ACE (Lei 4/73, de 4 de Junho). Complementarmente, existe ainda a Lei 45/90, de 11 de Agosto, relativa a matéria de ilícitos criminais e de mera ordenação social no âmbito dos AEIE e o Decreto-Lei n.º 1/91,

⁹⁶ MARTINS, J. O Agrupamento Europeu de Interesse Económico. Fisco n.º 19. p. 20 – 26. 1990. 5 de Janeiro, que rege as sanções aplicáveis a AEIE.

vigor, a nível nacional, aquando da adaptação do Regulamento (para além das suas particularidades estruturais).

Podendo reverter por inteiro para qualquer uma das empresas, as dívidas do consórcio competem ao conjunto de empresas. Quanto ao património do consórcio, são elas as responsáveis pelas dívidas do mesmo. O património do conjunto de empresas é o responsável se, primeiramente, o património do consórcio não conseguir cobrir as despesas.

1.7 DISPOSITIVOS

1.7.1 NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA - REGIME ISENTO OU NÃO SUJEITO A IRC

Vinculando todas as empresas ao IRC, o n.º 1 do artigo 2.º do CIRC refere que as empresas neutras estão vinculadas ao IRC, o mesmo sucedendo às restantes empresas.⁹⁷ O artigo 6.º do CIRC reforça o seu vínculo ao IRC,⁹⁸ no caso específico das Sociedades Transparentes.

No entanto, passam a estar isentas pelo artigo 12.º do mesmo código. Segundo este artigo, continuando vinculadas a fiscalidade autónoma e a demais constrangimentos, as empresas neutras ficam isentas de IRC⁹⁹. Afirmando que as empresas abrangidas pelo sistema de neutralidade tributária "não são tributadas," é na secção das isenções que se encontra o artigo 12.º do CIRC. Surge assim a dúvida quanto à categoria estabelecida: isenção ou não sujeição. Será a tributação neutral uma sujeição (seguida de isenção) ou tratar-se-á de uma não sujeição efetiva?

De modo a não se confundirem os conceitos, há que começar por distinguir uma não sujeição de uma isenção. Sempre que determinada vinculação a imposto é legalmente excluída (ou até relativamente a outras obrigações incluídas no Código), considera-se

⁹⁷ Cf. a sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas as demais empresas publicas e as demais pessoas coletivas de direito publico ou privado, com sede ou direção efetiva em território Português.

⁹⁸ Cf. É imputada aos sócios, integrando-se nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento aplicável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria coletável, determinada nos termos deste código, com sede ou direção efetiva em território português ainda que não tenha havido distribuição de lucros.

⁹⁹ Cf. Sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, que nos termos do artigo 6º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributados em IRC, salvo quanto as tributações autónomas.

estarmos perante uma não sujeição. Seguidamente a uma regra de sujeição é que se aplicam as de isenção. Isto é, ficará isenta de imposto qualquer contingência que a ele estivesse inicialmente vinculada. Já as obrigações previstas no Código do IRC (como é o caso das declarativas) são as que geralmente subsistem (SILVA & COSTA, 2013)¹⁰⁰.

Quanto à não sujeição e à isenção, alguns autores propõem análises de teor jurídico. Uma forma manifesta de circunscrição negativa da circunscrição positiva das regras de abrangência fiscal: é assim que se perspetivam as não sujeições. Não se limitando a interpretar as atuais regras positivas (que circunscrevem e das quais fazem parte), albergam em si mesmas um carácter de inovação (Gomes, 2000)¹⁰¹. Ainda que se situem claramente no campo genérico, as isenções (por constarem do capítulo da incidência) acabam por ser exclusões fiscais (Gomes, 2000). Para além disso, sendo que, de outro modo, ficariam sob alçada da regra de incidência do imposto, certas circunstâncias e entidades limitam-se a prever legalmente uma realidade impeditiva (Morais, 2007).

Propondo que o artigo se situe na parte inicial do código (sendo que ele fixará as regras de incidência), certos autores defendem que se trata de uma não sujeição. Defendem que - quanto ao vínculo mais relevante - se trata de não sujeição ao IRC (dívida de imposto) e que - quanto aos vínculos adicionais - se trata de sujeição a IRC (vínculo de cooperação) (SANCHES, 1990)¹⁰². A teoria da isenção é também defendida por determinados autores. Afirmam que não teria cabimento exigir-se que a matéria coletável das entidades neutrais seja legalmente “determinada” pelo normativo do IRC (se de um caso de não sujeição se tratasse) (CORREIA, 1989)¹⁰³.

De acordo com o artigo 12.º do CIRC, ficam isentas as empresas que se encontram sob alçada do sistema de neutralidade tributária (não obstante dúvidas suscitadas quanto à sua categoria). Diversas obrigações ainda as vinculam: de natureza declarativa (inscrição, mudança ou supressão) e de natureza contributiva (fiscalidade autónoma).

¹⁰⁰ SILVA, A. & COSTA, E. (2013). IRC (Revisão ao código). Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. Obtido em http://conteudos.otoc.pt/2013/DIS0713/Sebenta_DIS0713.pdf. Acedido em 10 de março de 2016.

¹⁰¹ GOMES, N. (2000). Manual do direito fiscal. Lisboa: Rei dos Livros.

¹⁰² SANCHES, J. Sociedades transparentes: alguns problemas no seu regime. Fisco, pp. 35-36. 15 de fevereiro de 1990.

¹⁰³ CORREIA, J. Transparência fiscal das sociedades de profissionais. Fisco nº 7, p. 4. 15 de abril de 1989

1.7.2 IMPUTAÇÃO

A matéria coletável é apurada segundo as normas deste imposto, embora se discuta se há isenção ou não sujeição, relativamente a IRC. É de acordo com as quotas que é posteriormente imputado aos respetivos sócios. Sendo a declaração Modelo 22 preenchida, as empresas devem, logo de início, apurar a matéria coletável. Os valores da fiscalidade autónoma são então apresentados, assim como o da matéria coletável.

Fundamentando-nos no produto líquido do tempo de vigência beneficiado/minorado por certas flutuações positivas/negativas dos bens e pelas retificações tributárias, a matéria coletável é apurada. As perdas/vantagens fiscais são posteriormente deduzidas.

Os resultados negativos destas entidades (ocorridos em períodos anteriores) podem estar sujeitos a dedução. Não incumbindo aos sócios, de forma direta (vide artigo 52.º n.º 7 do CIRC), tais resultados negativos são dedutíveis em épocas posteriores a rendimentos obtidos pela mesma empresa¹⁰⁴.

O apuramento não apresenta grandes diferenças, quanto aos consórcios. É o resultado positivo ou negativo (que poderia ser denominado MC) a recair sobre os seus membros.

Passa a recair sobre os sócios (depois de ter sido apurada) a matéria coletável ou resultado positivo/negativo. Caso sejam pessoas singulares, apresenta-se na declaração Modelo 3, anexo D (após se definir a quota de cada um); caso sejam pessoas coletivas, recorre-se à declaração Modelo 22, campo 709 do Q07. Passa para o Q09 esse montante, assim que o Q07 estiver preenchido. Para além disso, alguns campos da IES devem ser preenchidos. O campo G79, no caso das empresas, e o G80, no caso dos consórcios.

Para entidades singulares, considera-se que o rendimento que recai sobre sócios de empresas neutrais pertence aos Rendimentos empresariais e profissionais da categoria B (artigo 12º do CIRC e artigo 20º do CIRS), Modelo 3, anexo D, no quadro 4. Para fixar a taxa de IRS, tal rendimento é incorporado em conjunto com outro tipo de rendimentos (ANTUNES, 2014). Pertencem também à categoria A (Rendimentos do trabalho dependente, artigo. 28 nº 8 do CIRS) todos os sócios que obtiverem, durante o ano, rendimento da

¹⁰⁴Cf. Os prejuízos fiscais respeitantes às sociedades transparentes são deduzidas unicamente dos lucros tributáveis das mesmas sociedades.

empresa neutral.¹⁰⁵ Segundo o artigo 20.º do CIRC, considera-se como rendimento tais resultados, no caso das pessoas coletivas¹⁰⁶.

Quer haja distribuição de lucros ou não, imputa-se aos sócios a questão fiscal. Os sócios podem ocasionalmente ser penalizados por isso.

O montante em causa será o valor que o sócio recebeu (artigo 20.º do CIRS), se se tratar de sócios que sejam entidades singulares e caso tenham suprimido algum montante ao longo do ano (e se ele for superior à matéria coletável que se estipulou imputar). Dos dois valores (valor a imputar da MC e o valor efetivamente recebido pelo sócio), aquele que for superior, será o valor a ser considerado no Modelo 3. O valor a imputar terá de ser, no mínimo, a MC, sendo que alguns ajustes (embora difíceis) podem ter lugar, no ano seguinte.

Não sendo a AT inteirada de tal facto, há que assegurar que as entidades neutrais indiquem (na declaração Modelo 22) estar sob alçada do sistema de neutralidade tributária.

Procedendo a uma análise mais pormenorizada das empresas de profissionais, os vínculos obrigacionais serão sobremaneira abordados no capítulo 2.

1.8 LEGISLAÇÃO COMUNITÁRIA E SUA INFLUÊNCIA

Nenhuma referência aos estados membros e sua tributação do rendimento consta do clássico Direito Europeu presente nos tratados comunitários.¹⁰⁷ Também nenhum modelo

¹⁰⁵Cf. Se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade, exceto tratando-se de prestação de serviços por um sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do código de IRC, o sujeito passivo pode, em cada ano, optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A...

¹⁰⁶Cf. Consideram-se rendimentos e ganhos resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória...

¹⁰⁷ A legislação relativa à tributação das sociedades baseia-se habitualmente no artigo 115.º do TFUE, que permite a adoção de diretivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno, e que prevê a unanimidade e o processo de consulta.

Também os artigos 65.º e 45.º do TFUE que se referem à livre circulação de capitais e de trabalhadores, os artigos 110.º a 113.º, relativos à eliminação da dupla tributação e o artigo 55.º que proíbe a discriminação entre os nacionais dos Estados-Membros no que diz respeito à participação financeira no capital das sociedades são aplicados no âmbito da tributação direta.

de tributação do rendimento é imposto.¹⁰⁸ As referências/influências quanto ao regime fiscal a aplicar ao rendimento devem encontrar-se no direito derivado e na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. Algum destaque é ainda dado, no quadro da UE, à prevenção da fuga ao fisco e da fiscalidade em segunda instância. Refiram-se finalmente (no caso de empresas de grande dimensão em certos Estados-Membros) os acordos fiscais prévios («tax rullings»).

Como consequência da nossa adesão à CEE, foi inevitável a reforma fiscal da década de oitenta do século anterior. A estrutura tributária europeia influenciou nas propostas dessa reforma. De acordo com o § 3.º do ponto 2 do preâmbulo do Decreto-lei 442-B/88, de 30 de novembro, atente-se ao papel do direito comparado é ao efeito mimético despoletado.

1.8.1 PARALELO A NÍVEL TRANSNACIONAL

A legislação de outros países também prevê este sistema. Muito idênticos aos enunciados pela legislação nacional, sublinhemos ainda a matriz e princípios deste sistema. Compare-se agora os casos espanhol, francês e alemão.

Encontrando-se, desde 2014, incluído na “*Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS)*” (FALLOIS, 2013),¹⁰⁹ o sistema de neutralidade tributária espanhol chama-se “*Régimen de atribución de rentas.*” Os objetivos do regime são muito semelhantes aos nossos: transparência, combate à fraude fiscal, segurança legal, paridade, justiça, erradicação da fiscalidade em segunda instância. É respeitando as suas quotas que se imputa aos sócios os rendimentos obtidos. A personalidade jurídica vem a ser o principal critério de observância do sistema. Podendo as empresas observar um sistema total ou parcial, a verdade é que se trata de um regime obrigatório.

¹⁰⁸ No que à transparência fiscal, enquanto método de tributação do rendimento de pessoas coletivas, respeita, nada é dito de modo direto, excepto no que respeita aos AEIE, que por natureza são entidades nascidas do Direito Europeu, estando o seu regime jurídico previsto no Regulamento (CEE) nº 2137/85 do Conselho, de 25 de Julho de 1985, o qual foi transposto para o direito interno pelo Decreto-Lei n.º 148/90, de 9 de Maio, em vigor desde 8 de Junho de 1990, como se refere no ponto desta dissertação referente a estes agrupamentos.

¹⁰⁹ FALLOIS, D. &. (2013). Relatório nacional de Espanha. Congresso de 2013 da EATLP- European Association of Tax Law Professors. Lisboa

Quem fica sob a alçada do sistema total:

- Empresas civis;
- Consórcios de que resultam herdeiros não identificados;
- Consórcios patrimoniais;
- Empresas em processo de formação;
- Empresas de enquadramento normativo excecional;
- Grupos internacionais de Interesse Económico.

Estão sob alçada do sistema parcial:

- Grupos espanhóis de Interesse Económico;
- Confederações temporárias de empresas.

Se estiverem dedicadas ao setor económico ou apresentem resultados superiores a 3.000,00€, todas as empresas espanholas, incluindo as não neutrais, devem submeter uma declaração anual de informação (modelo 184).

Sendo a fiscalidade abordada no “*Code Général des Impôts (CGI)*” como no “*Impôt sur les sociétés (IS)*,” recorreu-se aos impostos das entidades singulares e das empresas, para introduzir o sistema francês de tributação neutral em 1948 (CAZALS, 2013).¹¹⁰ Faz-se referência, no primeiro destes, a dois sistemas neutrais (o total e o parcial). Já o sistema fiscal geral surge no segundo.

As empresas vinculadas ao imposto das empresas obedecem a 2 critérios de incidência:

- Dimensão legal (as empresas sujeitas ao imposto das empresas diferem das sujeitas ao imposto das pessoas);
- Tipo de imputação dos sócios: os sócios capitalistas limitadamente responsáveis diferem dos sócios profissionais ilimitadamente responsáveis).

O vínculo aos impostos nunca foi esclarecido, embora a lei fiscal tenha sido permanentemente revista. Sujeitas ao imposto das empresas estavam várias atividades, sendo que tinham carácter residual as que se incluíam no sistema de neutralidade tributária. Era enquadrado no sistema de neutralidade tributária o que não estava na lista.

¹¹⁰ CAZALS, P. (2013). Relatório nacional da França. Congresso de 2013 da EATLP- European Association of Tax Law Professors. Lisboa.

O sistema visa a tributação transparente, englobando correntemente:

- Empresas coletivas;
- Empresas de comandita simples;
- Empresas civis;
- Empresas participadas;
- Empresas familiares de responsabilidade limitada;
- Empresas unipessoais de responsabilidade limitada;
- Projetos agrários de responsabilidade limitada;
- Grupos de interesse económico;
- Grupos de interesse público;
- Grupos revogados por decisão judicial (LUÍS, 2015);
- Bens em conjunto;
- Empresas civis profissionais;
- Grupos de natureza agrária;
- Empresas do ramo imobiliário;
- Grupos que cooperam na área da saúde e Grupos que cooperam na área social e médico social.

O regime normal, a tributação neutral total e a tributação neutral parcial: eis os sistemas fiscais em França. No sistema de tributação neutral total, pelo rendimento apresentado, tributa-se o sujeito passivo com imposto para entidades singulares (pessoas singulares) ou para empresas, de acordo com o resultado apurado (pessoas coletivas).

O resultado apurado tributável recai sobre a empresa, no sistema de neutralidade tributária parcial equivalente ao nosso. Uma parte é imputada aos sócios de responsabilidade ilimitada (consoante as quotas e o nível de responsabilidade pelas dívidas da mesma) e a outra parte tributada na empresa (quota dos sócios de responsabilidade limitada).

Sem possibilidade de voltar atrás na escolha, a tributação sob o regime geral pode ser opção de algumas pessoas abrangidas pelo sistema de tributação neutral. Mesmo estando vinculado ao sistema de neutralidade tributária, não pode um sujeito passivo voltar a optar

pelo sistema de neutralidade tributária se tiver anteriormente optado por este sistema geral. Antes que se esgote o terceiro mês da atividade relativamente à qual a empresa pretender exercer a opção deve esta opção deve ser efetivada.

Para que as obrigações declarativas sejam cumpridas (caso da apresentação de tabelas fiscais e seus anexos), as entidades dispõem de três meses a partir do fim de cada exercício.

A legislação tributária alemã prevê, desde 1892, a fiscalidade aplicada a empresas (OLSSON, 2013).¹¹¹ Eis os grupos em que estão divididas:

- Empresas opacas sujeitas ao sistema geral (empresas comerciais/cooperativas e corporações);
- Empresas neutras (de pessoas) sob alçada do sistema de tributação neutral. Não há lugar a opção, assim que se encontrarem sob este regime. São vinculativos os sistemas geral e neutral. Dois critérios base para definir o vínculo ao imposto são: as atividades listadas nos grupos e o critério da dimensão legal. Tidas como desprovidas de dimensão legal, as empresas neutras são consideradas empresas de pessoas, estando inseridas nos seguintes grupos:
 - Empresas básicas de pessoas;
 - Empresas comerciais de pessoas;
 - Empresas profissionais de pessoas;
 - Empresas de pessoas de responsabilidade limitada.

É possível observar e comparar abaixo alguns conceitos fundamentais ao sistema em vários países.

	Portugal	Espanha	França	Alemanha
Obrigatoriedade	Obrigatório	Obrigatório	opcional	Obrigatório
Aplicação	Total	Total e parcial	Total e parcial	Total
	Tributação	Transparência		

¹¹¹ OLSSON, S. (2013). Relatório nacional da Alemanha. Congresso de 2013 da EATLP- European Association of Tax Law Professors. Lisboa.

Objetivos	transparente	Igualdade		
	Erradicação da fiscalidade em segunda instância	Justiça Segurança jurídica Combate a fraude fiscal Erradicação da fiscalidade em segunda instância	Tributação transparente	Tributação transparente

Quadro 2 – Sistema de vários países (elaboração própria).

1.8.2 TRIBUTAÇÃO NACIONAL: MOTIVOS PARA A UTILIZAÇÃO DESTE SISTEMA

Atentemos agora aos motivos conducentes à inclusão do sistema neutral no regime fiscal, em sede de impostos sobre o rendimento, e aos objetivos subjacentes a este regime e opção.

O facto do sistema de neutralidade tributária ter sido introduzido no regime fiscal nacional¹¹² decorre da modernização e atualização do sistema fiscal português, nos anos 80 do século passado, sentida que era a necessidade de dinamizar a economia e ser competitivo¹¹³.

A nível nacional, as soluções tributárias seguiram as tendências europeias mais avançadas e com melhores resultados demonstrados (designadamente na maioria dos Estados da então CEE, atual União Europeia) e no mundo (em especial nos países membros da OCDE), onde existiam de facto, em muitas destes quadros legais de tributação¹¹⁴, como esteve oportunidade de dar conta no ponto referente ao Direito

¹¹² O nome advém da designação francesa “*transparance*” usada em sede de Direito das Sociedades e Direito Comercial e não em Direito Fiscal. Nos sistemas anglo-saxónicos, este regime tem a designação de “*disregard of the legal entity*” ou “*lifting the corporate veil*”. Já no sistema alemão, que também nos inspirou, toma a designação de “*durchgriff*” e, no regime italiano, chamase “*superamento della personalità*”.

¹¹³ É sabido que a tributação das sociedades influencia as decisões de investimento internacional/estrangeiro e a conseqüente circulação de capitais, uma vez que os contribuintes aproveitam o facto dos sistemas tributários estarem em concorrência fiscal entre si, para atrair capital e empresas estrangeiras e também para evitar a deslocalização de capital e empresas nacionais.

¹¹⁴ Desde logo o sistema fiscal francês que foi pioneiro nesta matéria. Sobre este assunto, escreve Guimarães que a transparência fiscal era já uma figura jurídico-fiscal prevista no direito comunitário (in Guimarães, J.F.

Comparado, sistemas fiscais idênticos ao da tributação neutral do CIRC, isto é: regimes fiscais em que pessoas coletivas faziam recair rendimentos aos seus sócios e membros, sendo a estes e não aquelas aplicados o regime fiscal, não obstante a designação tributação neutral não existisse expressamente nos textos legais.

É todo este background que fez com que, do quadro tributário nacional, passasse a constar, com os Decretos-Lei nº 442-A/88 e 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovaram o CIRS e o CIRC, respetivamente, o sistema de tributação neutral, que se encontra previsto, em especial, nos atuais artigos 6º (que foi o artigo 5.º de 1989 a 2001) e 12º do CIRC e nos artigos 20º e 31.º do CIRS (inicialmente artigos 19.º, 28.º e 29.º, respetivamente)¹¹⁵.

De forma a assinalar que, numa fase inicial, se introduziram imensas mudanças durante o processo de conceção destes normativos,¹¹⁶ algumas das quais em consequência de revisões legislativas¹¹⁷, e ainda da evolução ocorrida na economia e na sociedade, tendo as alterações legislativas, referentes ao sistema de tributação neutral, sido escassas¹¹⁸, pelo que importará perceber se se deve manter o sistema de tributação neutral nos mesmos moldes em que tem vigorado ao longo destes quase 30

(Abril de 2008) “*Transparência Fiscal*”, obtido em 10 de Janeiro de 2015, de Revista Electrónica INFOCONTAB, nº 30, de Abril de 2008: <http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2008/30/230.pdf>, pp.1).

¹¹⁵ Para as sociedades ou agrupamentos transparentes que já existiam antes da entrada em vigor do CIRC, e do regime de transparência fiscal que este consagrou, houve que separar o apuramento dos resultados em dois períodos: um anterior à entrada em vigor ao qual se aplicaram as regras gerais de distribuição de lucros na partilha, e outro relativo ao período de vigência do regime de transparência fiscal, no qual nada houve já distribuição de lucros/resultados.

¹¹⁶ As alterações ocorreram na redação das normas do CIRC e do CIRS relativamente ao recorte das sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens, bem como quanto à imputação da matéria coletável aos sócios, pessoas singulares, e nos diplomas legais que regulam os ACE e AEIE.

¹¹⁷ Alguma doutrina designa estas revisões do regime de tributação do rendimento como reforma fiscal. No ponto dedicado às reformas fiscais do século XX, trataremos de explicitar o conceito de reforma fiscal por nós adotado, dando conta das várias aceções em que a doutrina se refere a reforma fiscal.

¹¹⁸ Compreende-se a escassez de alterações legislativas em matéria de transparência fiscal por duas ordens de razões. A primeira é relativa ao facto do regime assentar no recorte da sujeição subjetiva das pessoas coletivas por ele abrangidas, as quais têm regimes jurídicos previstos em legislação extra fiscal (é o caso das sociedades civis reguladas pelo Código Civil, e de muitas sociedades de profissionais reguladas por estatutos e regimes jurídicos próprios e é ainda o caso dos agrupamentos económicos, nacionais (ACE) e europeus (AEIE), regulados por legislação própria também). A segunda ordem de razões prende-se com o facto de o regime não ter normas próprias de determinação da matéria coletável, de cumprimento de obrigações declarativas ou de pagamento, pelo que as alterações que aconteçam nessas matérias não são relacionadas de forma direta e imediata com o regime de transparência fiscal. Para melhor entender esta problemática, consulte-se o Anexo I a esta dissertação onde são inseridas as normas que se referem a transparência fiscal, quer essa referência aconteça de forma direta e expressa, que ocorra de modo indireto, incluídas que estejam em normas gerais do CIRC ou do CIRS.

anos, se deve ser objeto de alguns aperfeiçoamentos ou se pelo contrário de ser anulado por não fazer já sentido.

Vamos seguidamente abordar as suas características essenciais, analisando a sua estrutura muito específica face ao regime geral de IRC e aos objetivos que o enformam.

1.8.3 CARATERIZAÇÃO DO SISTEMA E SUA ESSÊNCIA PARTICULAR

A singularidade do sistema de neutralidade tributária é evidentemente um traço distintivo no contexto do regime geral. É pois, especial por contraponto com o regime geral de IRC.

Começa por ser imperativa a observância deste sistema por certas entidades coletivas, resultando este carácter imperativo da natureza dessas entidades coletivas nele incluídas e tendo como consequência uma especial vinculação subjetiva e imperiosa, de acordo com o atual artigo 6.º, n.ºs 1 e 2 do CIRC que se traduz numa subdivisão entre sujeito passivo instrumental (a entidade coletiva neutral)¹¹⁹ e o sujeito passivo efetivo (os seus sócios e membros), o primeiro encarregado de definir a matéria coletável e os segundos responsáveis pela contribuição, o que pode ser feito recorrendo ao mecanismo da desconsideração da dimensão fiscal da entidade neutral¹²⁰.

Este sistema, para além disso, faz com que a matéria coletável relativa às entidades coletivas, identificadas no artigo 6.º, n.ºs 1 e 2 do CIRC, seja forçosamente definida segundo os normativos gerais constantes do CIRC e aplicáveis a quem exerce uma atividade económica lucrativa e é residente em Portugal¹²¹, por as incluir nas entidades coletivas sob alçada do IRC por força do determinado no artigo 2.º, n.º 1, a) e 3.º, n.º 1, a) e 15.º, n.º 1, a).

¹¹⁹ Apesar da entidade transparente ser a pessoa coletiva que o CIRC identifica como sujeito passivo, no artigo 2.º, não lhe sendo exigido o pagamento do IRC, mas apenas o cumprimento de obrigações contabilísticas e declarativas relativas ao apuramento da matéria coletável e à sua imputação, há doutrina que as designa como “sujeito passivo instrumental”, designação que aqui adotamos.

¹²⁰ Lembre-se que a pessoa coletiva transparente tem personalidade jurídica autónoma da dos seus sócios ou membros, possuindo plena capacidade jurídica, só não sendo sujeito passivo de todas as obrigações tributárias impostas pelo CIRC por opção do legislador.

¹²¹ Fica já aqui a nota de que a redação do artigo 86.º-A, n.º 1, parece afastar as entidades transparentes da possibilidade de serem tributadas com base nas regras do regime simplificado de determinação da matéria coletável, ao referir que “podem optar pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação (...)”. Ora, sendo o regime de transparência fiscal do artigo 6.º do IRC considerado um regime especial de tributação face ao

Sendo-lhes atribuído regime de isenção da incumbência de contribuição tributária (cf. artigo 12.º do CIRC), passando a estar fora da alçada do vínculo contributivo de IRC, e devendo entender-se esta isenção como uma não sujeição¹²², vai impor-lhes que façam incidir a matéria coletável nelas gerada e apurada a cada um dos seus sócios ou membros (cf. artigo 6.º, n.º 3 do CIRC), e que essa atribuição se faça obrigatoriamente aquando do seu apuramento (sempre que desse apuramento resultar matéria coletável de lucrativa).

Há um critério relativo ao momento em que deve ser efetuada a imputação, para além de outros relativos ao montante a imputar a cada sócio ou membro.

O CIRC¹²³ estabelece que seja consoante o processo de formação (ou alteração) da entidade coletiva neutral que deve decorrer a imputação, ou, se nada constar desses atos, se faça em partes iguais, sendo essa imputação autónoma da repartição efetiva ou do valor dos resultados positivos distribuídos¹²⁴.

O facto de a matéria coletável imputada ser autónoma em relação à repartição dos resultados positivos resulta da natureza de uma e dos outros, pois que a matéria coletável destinada significa rendimento líquido da atividade, que se considera ser rendimento próprio dos sócios (art.º 20.º do CIRC e 20.º do CIRS), considerando a dimensão e singularidade da entidade coletiva a que pertencem, especificidade a que já nos referimos, enquanto os resultados positivos apurados são retribuição de capital investido. Existe uma outra característica singular: a imputação destas entidades coletivas neutras não respeita apenas a matéria coletável.

É imperativo que toda a entidade coletiva neutral faça incidir sobre associados/membros, respeitando a quota anteriormente usada aquando da incidência da matéria coletável ou resultados positivos/negativos, as deduções à coleta que lhe forma feitas a ela, entidade

regime regra constante dos artigos 17.º a 52.º do CIRC e estando as pessoas coletivas a ele sujeitas isentas (não sujeitas) a IRC, nos termos do art.º 12.º do CIRC, afigura-se ser esta a conclusão a retirar.

¹²² Subsiste porém uma obrigação de pagamento que é da responsabilidade das pessoas coletivas transparentes: o pagamento de tributações autónomas, o que faz sentido se relembrarmos que, por natureza, as tributações autónomas são uma forma de não permitir subtrações à matéria coletável, isto é incluem-se no apuramento da matéria coletável, não sendo um pagamento antecipado ou final do imposto.

¹²³ A presunção de que na ausência expressa de regra, se presume que os sócios ou membros participam na entidade transparente em partes iguais, funda-se nos artigos 992.º CC e 22.º, n.º 1 do CSC.

¹²⁴ O que não significa que a imputação seja feita em todos os exercícios de tributação, mas apenas naqueles em que existe matéria coletável positiva, uma vez que não são imputados prejuízos aos sócios (embora o sejam aos membros dos agrupamentos económicos por imposição do seu regime jurídico específico).

coletiva neutral. Este assacar de responsabilidade contributiva ocorre por razões funcionais: sendo os sócios ou membros os sujeitos passivos, no que respeita ao apuramento da coleta e contribuição tributária, resultaria inviável aplicar o direito da dedução à coleta às entidades neutras, uma vez que estas não têm coleta.

A forma como, comparando com o sistema geral, existem traços claramente distintivos (no que diz respeito à conformidade com os vínculos declarativos) releva do facto das entidades coletivas neutras deverem entregar as declarações que o CIRC e o CIRS exigem, nos prazos aí determinados, mas, quanto ao seu preenchimento, este apresenta certas idiosincrasias de que adiante daremos conta, e que decorrem do facto de não estarem estas entidades neutras vinculadas à contribuição tributária, conforme se escreveu já.

É sobre os associados/membros que, ao fim e ao cabo, recai o apuramento da coleta e, por último, o regime fiscal (e não sobre a empresa transparente).

1.8.4 O SISTEMA E SUA FINALIDADE

O que torna possível organizar e examinar este sistema específico é: os fins e as entidades que estão vinculativamente sob alçada deste sistema. São ainda eles que permitem resolver questões que se coloquem na sua aplicação, em especial as que constituam casos dúbios ou de fronteira.¹²⁵

Encetemos agora a identificação e análise das finalidades inerentes, tendo já tentado compreender em que consistem e o que as distingue das demais. Começemos por enunciar que as finalidades mais importantes, visadas pelo legislador com a adoção do sistema de neutralidade tributária, de acordo com o ponto 3 do Preâmbulo do Decreto-lei que aprova o CIRC:¹²⁶ o controlo da fuga ao fisco, a transparência e a erradicação da tributação em segunda instância.

¹²⁵ Sobre esta temática leia-se o artigo “Regime de Transparência Fiscal: Via centro – Administração de centros comerciais, SA”, da autoria de Maria Celeste Cardona, publica in Revista Fisco, nº 17 de Fevereiro de 1990.

¹²⁶ 4É a seguinte a redação dos §3 e 4 do ponto 3 do Preâmbulo: “Importa ainda sublinhar que, com objetivos de neutralidade, controlo da evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios, se adotam em relação a certas sociedades um regime de transparência fiscal.(...) Este regime é igualmente aplicável aos agrupamentos complementares de empresas e aos agrupamentos europeus de interesse económico.”

A análise caso a caso das finalidades subjacentes a cada entidade neutral não resulta imperativa, pois que não são cumulativas. Importa analisá-las uma a uma, referindo, antes disso, a segurança jurídica é também um objetivo do sistema de neutralidade tributária, e, ainda que o legislador português não o tenha enunciado em instrumento legal, como o fez, por exemplo o legislador espanhol, este objetivo existe e foi alcançado.¹²⁷ Passemos então agora à análise das finalidades expressas na lei.

1.8.5 A FORMA DE SUSTER A FUGA AO FISCO

O controlo da fuga ao fisco é uma das finalidades deste sistema de tributação neutral, do ponto de vista da Comissão da Reforma Fiscal dos anos 80,¹²⁸ atentos dois propósitos: obter mais receita fiscal, sendo que este é um objetivo fundamental e mais geral do regime tributário, que carece de ações tendentes a não permitir a erosão das receitas; e viabilizar a melhor distribuição da carga fiscal, o que implica reduzir a fuga ao fisco.

Monitorizar a conformidade voluntária com os vínculos tributários é o que a legislação tributária tipicamente faz para combater a fuga ao fisco. Para o fazerem, obrigam à disponibilização de informação, via contabilidade, faturação e declarações, de que resulta informação sobre este cumprimento, cruzando a informação de cada contribuinte com a informação fornecida por terceiros e conseguindo assim comprovar a veracidade da informação obtida e encontrar inconsistências, falhas ou omissões que tenham sido praticadas, para lhes pôr termo.

¹²⁷ Todavia a segurança jurídica é um dos conseguintes do regime de transparência fiscal como atesta o facto de este ter sido objeto de raras e tão “cirúrgicas” alterações legislativas no decurso dos quase 30 anos da sua vigência. Em algumas jurisdições fiscais, como por exemplo Espanha, é mesmo um objetivo que se enuncia como sendo pretendido com o regime.

¹²⁸ A evasão é um comportamento ilícito (delituoso), punido por lei (lei criminal ou contraordenacional), que importa prevenir e que se distingue de outros comportamentos com os quais, por vezes é confundido como seja o planeamento fiscal que é um comportamento lícito que permite aos contribuintes reduzir os custos fiscais, por meios legais. Citando doutrina portuguesa, leia-se o que sobre estas figuras escrevem António Carlos dos Santos, in “Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal e Elisão Fiscal: o fiscalista no seu labirinto”, publicado na Revista Fiscalidade, Abril Junho 2009, Instituto Superior de Gestão, págs. 61 e ss, e Saldanha Sanches, in “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, alcance e limites”, Revista Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 398, 2000, ainda que este Professor atribua à evasão fiscal um sentido amplo, que, de acordo com este Mestre pode traduzir-se em qualquer comportamento de redução indevida da carga fiscal, por contrariar qualquer dispositivo da lei fiscal, seja este comportamento ainda lícito ou já ilícito.

Este tipo de vinculação impositiva incide mais nas entidades coletivas ou legais do que nas entidades singulares ou físicas legais, por serem aquelas mais facilmente indetetáveis na sua interação com a administração fiscal que estas últimas que, por natureza, são visíveis e materiais

A seguir se mostram dois motivos para o facto de haver interesse legal em considerar esta finalidade como uma das que teria que estar presente neste sistema:

1) As declarações tributárias e de contabilidade (vínculos adicionais) resultam num instrumento adequado para o controlo da fuga ao fisco;

2) Urge monitorizar as entidades legais, especialmente aquelas cujos sócios ou membros levam a cabo a respetiva gestão, de acordo com a vontade destes (entidades coletivas neutrais).

O facto de haver imposição de cada vez mais vínculos declarativos, muito detalhados e “on time”), releva de uma lógica de evitar a fuga ao fisco, tendo esta sido uma preocupação explícita do legislador do CIRC quanto ao sistema de tributação neutral.

A legislação que estrutura o controlo da fuga ao fisco não isenta dispensar a entidade coletiva neutral de cumprir todas as obrigações contabilísticas, de faturação e de informação que impõe às demais entidades coletivas (cf. artigos 117.º e ss do CIRC), para assim obviar o risco de fuga ao fisco, não obstante lhes tenha concedido não estarem sujeitas a contribuição fiscal, atenta a sua natureza a que já nos referimos, e em coerência com o objetivo da transparência tributária, como melhor veremos adiante (cf. Artigo 12.º do CIRC).

Foi assim cumprida a finalidade legalmente fixada em sede de IRC.

1.8.6 REGIME DE TRANSPARÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO

Ao valor do rendimento deve ficar sujeita a mesma carga fiscal, segundo o conceito de transparência, qualquer que seja a pessoa que o aufera (vertente em que se conexas com

a capacidade contributiva), e qualquer que seja a forma, jurídica ou não jurídica, elegida para exercer a atividade económica que gera esse rendimento¹²⁹.

A transparência tributária ocorre se for equivalente o valor que recai à entidade contribuir em imposto, relativamente a rendimentos do mesmo valor e da mesma natureza, sejam estas pessoas singulares ou coletivas.

Quanto à transparência fiscal, o que está aqui subjacente é que não seja dada escolha ao contribuinte, não optando ele pelo exercício de uma atividade económica sob a forma ou coletiva em vez de a exercera título individual, por razões puramente tributárias, isto é: com o propósito de diminuir o montante tributável.

Deve ficar legalmente assegurado que a monitorização da fuga ao fisco não põe em causa o direito à planificação tributária,¹³⁰ desde logo ao conceber-se impostos sobre o rendimento em que o montante tributável a que entidades singulares e coletivas estão sujeitas se equivalha o mais possível, assim respeitando a capacidade contributiva de cada um¹³¹.

Enquanto pilar do sistema de neutralidade tributária interna (e implícita na escolha da finalidade da transparência), esteve a tentativa, por parte da Comissão da Reforma Fiscal dos anos 80, de evitar que a opção pela matriz empresarial de exercício de uma atividade económica, em especial nestas entidades coletivas, que vimos já terem como característica ser a vontade e a gestão dos sócios que nelas prevalece, se baseasse tão só no objetivo de conseguir uma poupança fiscal, configurando como que uma regra preventiva de abusos¹³².

¹²⁹ É a livre autonomia privada, que se funda no princípio da liberdade de gestão (cf. Artigos 61.º, 80.º, c) e 86.º da CRP), que legitima os contribuintes a poderem escolher livremente a forma e a organização empresarial de entre vários binómios: empresa individual/empresa societária; sociedade simples/grupo de sociedades; grupo de sociedades/agrupamento complementar de empresas; estabelecimento estável/sociedade afiliada; agrupamento complementar de empresas/agrupamento europeu de interesse económico. A escolha que fizerem condicionará a carga fiscal que lhes será imposta.

¹³⁰ O planeamento fiscal é um comportamento lícito (intra legem), que configura uma opção pela forma mais favorável de tributação, quer seja empresarial, quer seja pessoal. O planeamento fiscal distingue-se da evasão fiscal (que sendo ainda um comportamento lícito, convoca um abuso da liberdade de planeamento fiscal) e da fraude fiscal (que é já uma infração à lei fiscal concretizada na prática de atos ou negócios ilícitos com intuito de diminuir ou diferir de forma irregular o montante de imposto a pagar, numa atitude contra legem).

¹³¹ O legislador fiscal mede a capacidade contributiva, manifestada pelos sócios ou membros e não a da sociedade ou agrupamento, pelo que é indiferente que estes exerçam a atividade de modo coletivo ou individual diretamente ou indiretamente.

¹³² Por exemplo, a opção por exercer uma atividade económica sob a forma de sociedade civil, nos casos em que o objeto social não exige, nem recomenda, o exercício sob essa forma, pode ter como único ou principal

Subjacente à criação do sistema de neutralidade tributária interna, a finalidade constituída pela transparência foi positivada no CIRC mediante a desconsideração da matriz legal e da dimensão fiscal da entidade coletiva neutral.

A circunstância de tal não ficar previsto levou a que se fizesse recair sobre os associados e membros - sejam entidades singulares ou coletivas - a matéria coletável ou o resultado positivo/negativo, apurado pela entidade coletiva neutral, conjugado com a não sujeição da entidade coletiva neutral, ao pagamento do imposto, que constitui incumbência dos seus sócios ou membros, tornando assim irrelevante a matriz legal (coletiva/empresarial ou singular) escolhida para o exercício de uma atividade económica¹³³ (cf. artigo 6.º, n.º 3 e 12.º do CIRC e 20.º do CIRS), assim eliminando a possibilidade de se optar pelo exercício de uma dada atividade económica com fins meramente tributários.

Foi também efetivamente cumprida esta finalidade da transparência tributária.

1.8.7 TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA EM SEGUNDA INSTÂNCIA: A SUA EXCLUSÃO

O regime fiscal em segunda instância¹³⁴ pode ser de vertente económica (no seio da mesma administração tributária) ou de vertente legal ou internacional (em diferentes administrações tributárias), estando conexionada com os objetivos de alcançar a transparência tributária e aplicar o regime fiscal ao lucro real¹³⁵.

objetivo transferir a tributação do rendimento dos sócios para a sociedade, de forma a diminuir o imposto a pagar.

¹³³ Atente-se, porém, no facto de que a neutralidade é relativa ao binómio pessoa coletiva transparente/sócio ou membro desta pessoa coletiva, não se estendendo ao montante da tributação suportada pelos seus sócios ou membros. Efetivamente, continua a ser distinto o montante de imposto exigido consoante os sócios ou membros sejam pessoas singulares (sendo-lhes aplicadas as regras da Categoria B de IRS) ou pessoas coletivas (sujeitas às regras de IRC), entre outras razões, pela atual disparidade de taxas entre IRS e IRC, o que sendo o regime obrigatório pode ser um problema para os que nele são obrigados a permanecer, mas é uma questão externa ao funcionamento e lógica da transparência fiscal em si mesma.

¹³⁴ Antes de mais cumpre desfazer um equívoco corrente: a dupla tributação qua tale não está constitucionalmente proibida (cf. José Casalta Nabais, in “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”). Ela é contestável se e na medida em que envolva a violação de princípios jurídico-constitucionais ou de disposições constitucionais específicas que possam ser interpretadas nesse sentido.

¹³⁵ Importa esta conexão por não estar a dupla tributação qua tale constitucionalmente proibida, como ensina o Professor José Casalta Nabais, em “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, sendo assim importante explicitar que existindo dupla tributação se estará a desrespeitar o comando constitucional que impõe a tributação pelo lucro real, e por essa via a violar um princípio constitucional (cf. artigo 104.º da CRP), sendo que será por essa via será invocável e contestável a dupla tributação.

Ocorrendo no âmbito da neutralidade tributária interna do artigo 6.º do CIRC, abordaremos aqui apenas a vertente económica,

Estamos em presença da vertente económica do regime fiscal em segunda instância sempre que, no mesmo período, for exigido, a dois sujeitos passivos distintos, imposto relativamente ao mesmo facto fiscal. É, portanto, um problema cuja origem está no conflito resultante do regime fiscal, num primeiro momento, aplicado ao rendimento, na esfera da entidade coletiva e, num segundo momento, quando esse rendimento é repartido (como resultado positivo ou dividendos) pela entidade coletiva ou por associados ou membros, na esfera destes, sejam eles entidades singulares ou coletivas.

A vertente económica do regime fiscal em segunda instância em sentido próprio é conceptualmente separada do regime fiscal em segunda instância em sentido impróprio e importa aqui também esta distinção, por se referir o sentido próprio à repartição de resultados positivos ou dividendos a entidades coletivas e o sentido impróprio à repartição a entidades singulares, como veremos em seguida.

Próprio ou impróprio, o regime fiscal em segunda instância pode ser de aplicação mais suave à entidade singular ou coletiva que recebe os resultados positivos ou dividendos por recurso ao crédito de imposto ou à isenção, e pode ser eliminada, na esfera da entidade coletiva que distribui resultados positivos ou dividendos pela não aplicação de regime fiscal a quem os distribui.

Assim sendo, o regime fiscal em segunda instância pode, em certos casos, ser de aplicação mais suave. Até à reforma da tributação do rendimento de final dos anos 80, que introduz o IRS e IRC,¹³⁶ impostos de base pessoal que aplicam o regime fiscal ao rendimento global, não era dada atenção ao problema da¹³⁷, uma vez que o anterior regime tributário assentava numa base real e era composto por impostos cedulares, ainda que existisse um imposto complementar que tentava colmatar a inexistência de um imposto pessoal que incidisse sobre o rendimento global.

¹³⁶ A dupla tributação económica é consequência de existirem dois impostos que tributam o rendimento: o IRS e o IRC, ocorrendo que o rendimento sobre o qual incide IRC será depois distribuído (sob a forma de lucros ou dividendos) a uma pessoa singular que pagará IRS sobre esse mesmo rendimento. O mesmo se aplica, *mutatis mutandis*, aos casos em que existe uma cadeia de entidades que participam no capital umas das outras.

¹³⁷ Este sistema é denominado “*sistema clássico*” e era usado, entre outros países, pela Holanda e do Luxemburgo nos anos oitenta do século XX.

Quando estava a ser concetualizada e levada a cabo uma reforma do regime fiscal aplicado aos rendimentos, já quase toda a CEE atenuava a vertente económica do regime fiscal em segunda instância, em sentido impróprio, mediante o crédito de imposto, método que permite que os sócios ou membros deduzam a percentagem de imposto que a entidade coletiva já suportou, relativamente aos resultados positivos que lhes está a distribuir, articulando assim o imposto incidente sobre o rendimento das entidades coletivas com o que tributa o rendimento global das singulares.

Influenciando grandemente as opções da Comissão da Reforma Fiscal, em 1988, esta atuação estatal também atuou como elemento condicionante.¹³⁸

Quanto a uma versão mais suave da vertente económica do regime fiscal em segunda instância (em sentido próprio), o método escolhido foi o da isenção, método que atenua quase totalmente o regime fiscal em segunda instância, ao permitir a dedução da matéria coletável (da entidade coletiva a quem os resultados positivos ou dividendos são distribuídos) desses mesmos resultados positivos ou dividendos, numa percentagem que pode aproximar-se mais ou menos dos 100% e que pode ter ainda requisitos de detenção de participação e de tempo de detenção dessa participação¹³⁹.

¹³⁸ No texto reimpresso da “Proposta de Lei de Bases da Reforma Fiscal, aprovada em conselho de ministros de 24 de Setembro de 1987 e publicada na série “Documentos do Ministério das Finanças” em novembro de 1987 -reimpressa em dezembro de 1987-, a fls 31 diz-se que “haverá que resolver o problema criado já hoje pela tributação sucessiva dos lucros por elas colocados à disposição dos respetivos sócios e que tem conduzido a elevados níveis de imposição efetiva e dado origem, por isso, a distorções significativas.”

E o problema foi resolvido atribuindo um crédito de imposto aos sócios, pessoas singulares, como está explicitado no ponto 15 do preâmbulo do Decreto-lei 442-A/88, de 30 de novembro, que aprova o Código do IRS, o qual no n.º 3 do artigo 80.º permitia eliminar a dupla tributação mediante atribuição de um crédito de imposto, de valor igual a 20% do IRC pago, correspondente aos lucros recebidos e englobados. Esse crédito era traduzido pela seguinte fórmula: Crédito de imposto = lucros distribuídos e incluídos na base tributável x taxa de IRC x 60%/ (1 – taxa de IRC).

Esta norma foi revogada tendo o método do crédito de imposto sido substituído pelo método da dedução à matéria coletável, previsto desde a Lei 109.º-B/2001, no artigo 41.º-A do CIRS.

Atualmente, concretiza-se de uma de duas formas, cabendo ao sócio fazer a opção:

1) O sócio opta por englobar 50% do lucro que lhe foi distribuído, o qual é tributado às taxas gerais do IRS (cf. artigo 40.º, n.º 1 e 71.º, n.º 6 do CIRS); ou

2) Não engloba, sendo aplicada uma taxa liberatória (de cerca de 50% da taxa geral máxima) aos lucros ilíquidos recebidos (cf. artigo 71.º, n.º 1 do CIRS).

¹³⁹ Este método de dedução à matéria coletável dos lucros e dividendos recebidos pela pessoa coletiva, das suas participações em outras pessoas coletivas, está atualmente previstos no artigo 51.º do CIRC (inicialmente artigo 45.º e depois artigo 46.º), e também se aplica a algumas pessoas coletivas transparentes (cf. artigo 51.º, n.º 3 do CIRC). Dizemos algumas porque este método exige que exista tributação sucessiva em sede de IRC, não permitindo eliminar a tributação em sede de lucros distribuídos diretamente por sujeitos passivos de IRC a sujeitos passivos de IRS,

A eliminação total da vertente económica do regime fiscal em segunda instância aplica-se à entidade coletiva que distribui os resultados positivos ou dividendos. Ela integra (e não apenas articula) o regime fiscal das entidades coletivas com a das singulares.

Operando a inclusão de uma não sujeição no CIRC e no CIRS, foi esta também a alternativa da Comissão da Reforma Fiscal. Isso efetivou-se precisamente no regime especial obrigatório de neutralidade tributária do então artigo 5.º do CIRC (atual artigo 6.º).¹⁴⁰ Tratou-se aqui de tributação das entidades coletivas neutras, aplicando o regime apenas aos seus sócios ou membros (cf. Art.º 6.º, 12.º do CIRC e 20.º e 31.º do CIRS) em quem, para esse efeito, faz incidir a matéria coletável ou do resultado positivo/negativo, por entender que *“faz mais sentido personalizar o imposto, tributando apenas os rendimentos obtidos pelos sócios ou membros através da forma societária”*¹⁴¹.

A vertente económica do regime fiscal em segunda instância aplicado aos resultados positivos concretiza-se em sede de tributação neutral na não sujeição das entidades coletivas neutras ao pagamento do imposto (cf. artigo 12.º do CIRC), pelo que também esta finalidade, enunciada pelo legislador fiscal como sendo uma das mais importantes do sistema de neutralidade tributária e que está intimamente ligada à finalidade da transparência e concretiza o princípio da igualdade, foi cabalmente alcançada, sendo aliás a única das três finalidades a ser unanimemente reconhecida como estando presente neste sistema fiscal especial, porquanto relativamente às demais finalidades, há quem não reconheça estarem concretizadas.

¹⁴⁰ Durante algum tempo a doutrina digladiou-se com argumentos relativos à natureza do artigo 12.º do CIRC querendo determinar se esta não tributação configuraria uma não sujeição ou uma isenção das pessoas coletivas transparentes, tendo sido adiantado o argumento de que se trataria de uma isenção técnica, que visava transferir a obrigação de pagamento do imposto para os sócios e membros destas pessoas coletivas, a quem a final a matéria coletável e o lucro/prejuízo apurados, bem como as retenções na fonte, são imputados.

¹⁴¹ 2Saldanha Sanches, J. L., Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 2002, Coimbra (pp 239 a 240).

II - EMPRESAS DE PROFISSIONAIS INSERIDAS NO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO NEUTRA

1. A FORMA COMO A NOÇÃO SUBJACENTE SE FOI APERFEIÇOANDO

A empresa de profissionais surge, enquanto princípio tributário, juntamente com o sistema de tributação neutral, na década de 80, com a entrada em vigor do CIRS e do CIRC. Empresas de profissionais eram criadas para se dedicarem a um ramo profissional constante da lista anexa ao Código do IRS, com todos os associados desempenhassem esse tipo de funções e desde que estes, se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos do IRS. Com esta redação, bastava que um sócio não desempenhasse essas funções para ficar isento do regime (COSTA, 2013).

Foi a Lei 30-G/00, de 29 de dezembro de 2000, que modificou o artigo 5.º do CIRC de 1989, descartando o conteúdo referente à definição de empresa de profissionais. A partir desta data, passamos a ter como empresas de profissionais aquelas que fossem constituídas para o desempenho de funções constantes da lista a que alude o atual artigo 151.º do Código do IRS (anteriormente 141.º), em que todos os sócios fossem profissionais dessa atividade.

O n.º 4 do artigo 6.º do CIRC foi novamente redigido, com a Lei 109-B/01, de 27 de dezembro de 2001 (Orçamento do Estado), mediante a inclusão de uma palavra, abaixo sublinhada, que muda toda a interpretação da definição de empresa de profissionais.

Eis o que foi introduzido: *Sociedade de profissionais é a sociedade constituída para o exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que alude o artigo 151.º do Código do IRS*, na qual todos os associados que tenham estatuto de entidades singulares sejam profissionais dessa atividade. Com esta nova definição, passamos a ter uma definição mais restrita destas empresas. Só podem ser consideradas empresas de profissionais as que se destinarem a atividades enumeradas no artigo 151.º do CIRS, excluindo assim as atividades de carácter residual, como, por exemplo, os outros prestadores de serviços.

O sistema de tributação neutral, no seguimento das modificações introduzidas pelo n.º 1 artigo 27.º da Lei 2/2013, de 10 de janeiro de 2013, passou a prever o conceito de multiactividade.

O desempenho de funções tipificadas num organismo laboral estatal passou, segundo esta lei, a ser o principal fim das empresas de profissionais, em conjunto ou em separado com o exercício de outras profissões ou atividades.

Dois normativos vieram modificar profundamente este sistema: a Lei 2/2014, de 16 de janeiro de 2014 (reforma do IRC) e a Lei 82-C/2014, de 31 de dezembro de 2014 (Lei do Orçamento do Estado). A reforma do IRC, Lei 2/2014, de 16 de janeiro de 2014, veio alterar substancialmente o n.º 4 do artigo 6.º do CIRC. Esta alteração resultou num alargamento da noção de empresas de profissionais. Passamos a ter como empresas de profissionais:

- Empresas cujos associados têm estatuto de entidades profissionais de regime singular, com o ramo de negócio enquadrado no artigo 151.º do CIRS;
- Empresas cujo resultado apurado é 75% superior ao que deriva de um campo de atuação profissional listado no artigo 151.º do CIRS, desde que, cumulativamente e em qualquer dia do período, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum dos sócios seja pessoa coletiva de direito público e pelo menos 75% do capital social seja detido por profissionais enquadrados no artigo 151.º do CIRS.

Os critérios de inclusão de uma empresa de profissionais no sistema como foram legalmente esclarecidos em finais de 2014. Esta é a Lei 82-C/2014, de 31 de dezembro de 2014, que veio clarificar o princípio segundo o qual, em qualquer dia do período, retirando esta designação da legislação e acrescentando que a averiguação dos critérios deve dar-se durante mais de 183 dias do período de vigência do regime fiscal. Esta questão já tinha sido alvo de um esclarecimento por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, não com a mesma diretiva, ficando então assinalado que os pressupostos tinham que se verificar durante todos os dias do período de vigência do regime fiscal (Despacho 313/2014, 2014) (SOUSA, 2016).

As empresas de profissionais podem, no seguimento desta mudança, ser (ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, 2013):

- Empresa cujos associados tenham estatuto de entidades singulares que desempenhem funções enquadradas no artigo 151.º do CIRS;
- Empresas cujo proveito seja 75% superior ao do campo de atuação profissional previsto

Desde que, concomitantemente, se trate de um período superior a 183 dias do tempo de vigência do regime fiscal, segundo o postulado no artigo 151.º do CIRS:

1. A quantidade de associados não exceda os cinco;
2. Nenhum dos associados tenha estatuto de entidade coletiva de direito público;
3. O capital social seja detido, em pelo menos 75%, por profissionais listados no artigo 151.º do CIRS (através da empresa).

Em relação ao próprio ano em curso, a quota-parte das funções desempenhadas é estimada no final de cada ano (SILVA & FRANCO, 2014).

Resume-se agora a forma como a noção de empresas de profissionais tem evoluído.

Tipos de empresas	Definição inicial (1989)	Definição após as mudanças
Empresas de profissionais	Empresas constituídas para o exercício de uma atividade profissional constante da lista anexa do código de IRS, cujos sócios sejam profissionais desse ramo e desde que estes, se considerados individualmente, fossem englobados pela categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos do IRS.	Empresas cujos sócios são entidades singulares profissionais de ramos listados no artigo 151º CIRS; Ou, empresas cujos rendimentos resultam em mais do que 75% do exercício de atividade prevista no artigo 151º do CIRS, desde que, durante 183 dias do período de regime fiscal, concomitantemente: Não haja mais do que 5 sócios; Nenhum dos associados seja entidade coletiva de direito público; Pelo menos 75% de capital social seja detido por profissionais listados no artigo 151º CIRS.

Quadro 3 - Síntese descritiva de uma empresa de profissionais (elaboração própria).

2. SUJEIÇÃO

É imperioso estar sob alçada do sistema de tributação neutral. Fica imediatamente vinculado ao regime qualquer sujeito passivo que observe os requisitos de enquadramento.

O enquadramento do contribuinte nesta definição deve ser de que o próprio tem de estar inteirado. As empresas de profissionais são, no geral, iguais às demais. São constituídas da mesma forma, com o Registo Nacional de Pessoas Coletivas, com a apresentação da declaração de início de atividade à AT (artigo 31.º do CIVA e artigo 118.º n.º 1 do CIRC) e com o depósito do capital social.

Estão sob alçada do sistema de neutralidade tributária as empresas que “encaixem” na definição de empresas de profissionais em mais do que 183 dias. As empresas de profissionais são:

- Empresas cuja dimensão societária é composta exclusivamente por entidades singulares profissionais de atividades elencadas no artigo 151.º CIRS.
- ou,
- Empresas cujos rendimentos resultam em mais do que 75% do exercício de atividade listada no artigo 151.º CIRS, e desde que, cumulativamente:
 - A quantidade de sócios não exceda os cinco;
 - Nenhum dos sócios seja entidade coletiva de direito público;
 - Pelo menos 75% do capital social pertença a profissionais listados no artigo 151.º CIRS.

Deve-se tentar apurar se os sócios são entidades singulares e profissionais tipificados na lista acima referida. Se este pressuposto englobar os sócios da empresa, esta fica imediatamente sob alçada deste sistema. Atente-se ainda aos normativos próprios de cada entidade ou ordem profissional, pois esta pode exigir que os sócios pertençam todos, ou numa percentagem mínima de membros, a uma ordem profissional, obrigando os seus membros a um vínculo ao sistema de neutralidade tributária. Disto é exemplo a Ordem dos Advogados, que, no seu artigo 210.º do Estatuto da Ordem dos Advogados, exige que as empresas dedicadas do sector da advocacia sejam exclusivamente compostas por advogados (entidades singulares) ou por outras empresas de advogados. Outro exemplo é a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, que limita, no artigo 96.º dos seus Estatutos, os

sócios de empresas de revisão a revisores inscritos na Ordem, a revisores não oficiais de contas licenciados numa das matérias do exame de admissão à Ordem e a empresa de revisores.

1.º Critério:	
Todos os sócios desempenham funções listadas?	Sistema fiscal
Sim	Neutralidade tributária
Não	Aferir 2º critério

Quadro 4 - O primeiro princípio de adesão do associado (elaboração própria).

Se uma empresa não cumprir com o primeiro critério, pode mesmo assim incidir sobre ela o sistema de neutralidade tributária. Pode, por exemplo, ser observado o segundo critério da definição, segundo o qual é necessário que mais do que 75% do rendimento resulte do desempenho de funções previstas no artigo 151.º CIRS, e que cumulativamente a quantidade de sócios não exceda os cinco, nenhum dos sócios seja pessoa entidade de direito público e que pelo menos 75% do capital social esteja nas mãos de pessoas listadas no artigo 151.º CIRS.

2.º Critério:				
75% dos rendimentos derivam de ramo listado?	Nº de sócios igual ou inferior a 5?	Nenhum sócio é entidade coletiva de Direito Público?	75% do capital nas mãos de profissionais listados?	Sistema fiscal:
Sim	Sim	Sim	Sim	Neutralidade tributária
Não	Sim	Sim	Sim	Regime Geral
Sim	Não	Sim	Sim	Regime geral
Não	Não	Sim	Sim	Regime geral
Sim	Sim	Não	Sim	Regime geral

Não	Não	Não	Sim	Regime geral
Sim	Sim	Não	Não	Regime geral
Não	Não	Não	Não	Regime geral

Quadro 5 – O primeiro princípio de adesão do associado (elaboração própria)

O desempenho de funções previstas na lista constitui um dos aspetos mais relevantes da sujeição (VALENTE, 2014)¹⁴². Os sócios têm de exercer (*ainda que não em exclusividade*) funções na empresa (o que afasta os sócios cuja contributo se resume ao capital) (MORAIS, 2008).

É fortemente passível de vinculação ao sistema de neutralidade tributária qualquer atividade tipificada que for efetivamente exercida. Ainda que seja exercida mais do que uma atividade, o sujeito passivo fica enquadrado sistema de neutralidade tributária desde que as várias atividades exercidas constem da lista de atividades.

Há que avaliar até que ponto cada função desempenhada influi nos resultados globais da atividade exercida, se se der o caso de existir uma atividade listada e a outra não. Para a verificação da sujeição ao sistema, considera-se a situação verificada no último dia do período de vigência do sistema fiscal.

Embora não de somenos importância, eis alguns exemplos mais simples.

- Uma empresa constituída por 6 sócios entidades singulares. Desempenhando funções de advogado, partimos do princípio de que todo o rendimento provém da prática de atos de advocacia. Esta empresa fica abrangida pela primeira parte do enquadramento como empresas de profissionais, uma vez que todos os sócios são entidades singulares e têm uma atividade listada na tabela. Há ainda que ter em consideração que o Estatuto da Ordem dos Advogados exige que as empresas sejam compostas exclusivamente por advogados ou por outras empresas de advogados, que sejam membros da Ordem (artigo 210.º do Estatuto da Ordem dos Advogados).
- Constituída por dois associados com quotas equivalentes, trata-se aqui de uma empresa do sector da programação informática. Um deles sócio gerente e o outro

¹⁴²Cf. VALENTE, N. (2014). Transparência Fiscal. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. Obtido em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/vidaeconomica21m.pdf>. Acedido em 10 de março de 2021.

simplesmente sócio capitalista, não exercendo qualquer atividade na empresa. 100% do rendimento provem da programação, sendo ambos programadores. Esta empresa não está sujeita à neutralidade tributária, já que não se verifica observância do primeiro critério (nem todos os sócios têm atividade constante da lista), nem do segundo, visto que o capital social é detido apenas em 50% por um sócio profissional de uma atividade constante da lista. O que impede a sujeição ao sistema de tributação neutral é a existência de um outro sócio, meramente capitalista.

- Uma empresa cuja totalidade do rendimento resulta do facto de se dedicar a uma atividade no teatro e no bailado. É constituída por dois sócios, um dos quais é bailarino e o outro é agricultor, com participações iguais. A empresa não está assim sujeita ao sistema de neutralidade tributária pela primeira parte, mas poderia ficar pela segunda. Todo o rendimento provém de atividades artísticas, o número de sócios é inferior a cinco e nenhum sócio é pessoa coletiva de direito público. No entanto, não é observada a circunstância de, em pelo menos 75%, o capital social ser detido por profissionais tipificados na lista, e neste caso só 50% do capital social é que é enquadrável, estando assim afastada a sujeição ao sistema. Quanto a sócios que desempenhem funções constantes da lista e que possuam uma quota superior a 25% do capital social, não se verifica nenhum dos critérios, pelo que se pode concluir imediatamente pelo enquadramento no regime geral.
- Uma empresa do setor da engenharia civil e constituída por 4 sócios. Um dos sócios é uma entidade coletiva de direito público e o proveito resulta em 100% da atividade de engenharia civil. A empresa em questão não fica enquadrada no sistema de tributação neutral, mas sim no sistema geral de IRC. Falha o primeiro critério, pois os sócios não são entidades singulares. Contudo, não se verifica o outro pressuposto de que nenhum sócio pode ser entidade coletiva de direito público.
- Uma empresa cujo rendimento deriva totalmente do setor do design gráfico e conta com quatro sócios, dos quais dois são outras empresas. Esta empresa pode ficar sujeita ao sistema de tributação neutral, pois o rendimento resulta em 100% da atividade de design. Importa ainda saber se se está em conformidade com os critérios

Cumulativos. 2 deles estão em conformidade: o número de sócios é inferior a cinco e nenhum deles é entidade coletiva de direito público. A quota-parte do capital social é o que vai determinar a sujeição.

A empresa fica enquadrada no regime se o capital social for detido pelo menos em 75% pelos designers, enquanto entidades singulares, ou se as empresas tiverem por objeto a mesma atividade. Caso contrário, fica enquadrada no regime geral.

- Um gabinete de contabilidade com dois sócios (um contabilista certificado e um agricultor). Todo o rendimento da empresa resulta de serviços de contabilidade. Como já vimos, a sujeição ao regime depende da quota de cada um dos sócios, pois os requisitos relativos ao enquadramento como sociedades de profissionais estão cumpridos. Se o sócio contabilista certificado detiver 75% (ou mais) do capital social, a empresa fica sujeita à neutralidade tributária. Caso contrário, reverte para o regime geral.

Analisando alguns acórdãos, é possível compreender o tipo de causas e problemas que chegam aos nossos tribunais. A maioria das causas presentes em acórdãos analisados diziam respeito a empresas de advogados que eram alvo de inspeções e de correções quanto ao valor da MC a imputar aos seus sócios. Seguidamente, algumas dessas causas serão abordadas.

Para já, atente-se à situação de uma empresa de advocacia (empresa de profissionais), cujo ramo surge listado no artigo 151.º do CIRS. Por erro da AT, esta empresa não figurava no sistema de neutralidade tributária, mas sim no regime geral. A empresa foi alvo de uma ação inspetiva, de que resultaram emendas tributárias. E é relativa a estas correções a ação judicial em análise, sendo contra elas que a recorrente se insurge. O tribunal acaba por dar razão à recorrente, sendo dado provimento à decisão.

Sendo o erro atribuível à AT, segundo o tribunal, fundamenta-se a decisão com a responsabilidade do erro. As liquidações são então judicialmente anuladas, por terem sido consideradas ilegais (TCAS, Processo n.º 07219/13). Observemos agora uma causa interposta por uma sócia de uma empresa de prestação de serviços médicos, tratando-se 4 médicos no desempenho dessas funções profissionais. Do cadastro da AT constava inscrição no sistema fiscal geral, porque foi assim que a empresa iniciou a atividade e foi esse o

estatuto que declarou quando entregou uma declaração de alterações. A empresa estava sujeita a IRC, até que foi alvo de um processo inspetivo. Concluiu-se que a empresa se enquadrava no sistema de tributação neutral e que devia estar sujeita a IRS na esfera dos seus sócios, e então foi feita uma correção no Modelos 3. Esta ação parte de uma das sócias que se manifesta contrária à correção feita à sua declaração de IRS. Como conclusão deste processo: optou-se por validar as correções, dando assim razão à AT, pois para o tribunal a empresa estaria enquadrada no sistema de neutralidade tributária (TCAS, Processo n.º 05287/12).

Num outro caso, a recorrente questiona o facto de a empresa da qual faz parte estar sob alçada do sistema de tributação neutral. Pretende a recorrente que seja decretada a sua não sujeição ao regime e a posterior anulação das declarações de IRS dos três acionistas.

Segundo a AT, o enquadramento da recorrente no sistema resulta de ela submeter declarações de imposto que se coadunam com o regime. Na instância anterior, considerou-se que a entidade era enquadrada na neutralidade tributária como empresa de mera gestão patrimonial, visto ser uma empresa do setor agrário em geral, como o processamento e comercialização de produtos agrários, a caça de animais selvagens e a organização de atividades cinegéticas, a exploração florestal, o sector imobiliário agrário, a exploração de marcas e patentes, a área do turismo rural, o agroturismo e o turismo de habitação, bem como demais áreas conexas.

Foi dada razão à recorrente, pois considerou-se não se tratar de empresa civil sem dimensão comercial, nem uma empresa de profissionais, nem uma empresa de mera gestão patrimonial, carecendo, assim, de fundamento legal o seu enquadramento no sistema de neutralidade tributária (STA, Processo n.º 0778/15). A empresa pode ser enquadrada no sistema de neutralidade tributária por sujeição primeiro critério (se todos os seus sócios estão enquadrados nas atividades listadas) ou então cumpre todos os requisitos do segundo critério. De referir que tais requisitos são cumulativos; ou seja, basta não se cumprir um para que a empresa fique enquadrada no regime geral.

Deixa se estar enquadrada no sistema de neutralidade tributária uma empresa que altere mais de 25% da titularidade para sócios não profissionais, antes de passados 183 dias desde

o final do período fiscal (ANTUNES, 2014).¹⁴³ Não podemos deixar de chamar a atenção para as consequências de tal contingência. A mudança de titularidade não deve ser encarada como algo a curto prazo, só para permitir que alguém fique desenquadrado do sistema fiscal, mas sim uma decisão (a médio e longo prazo), pensada e ponderada a todos os níveis. Veja-se o caso de uma empresa unipessoal, cujo único sócio é pai de família, que decide tornar sócios a sua esposa e o seu filho. A longo prazo, esta situação pode gerar complicações, nomeadamente, se ocorrer um divórcio antes de uma tentativa de venda da empresa, com a titularidade de um dos sócios a ser atribuída a alguém menor de idade. Estas consequências também se estendem a outros familiares e amigos, nomeadamente, por divisões de heranças ou desavenças.

Uma outra eventual situação é de se mudar o objeto social da empresa (escolhendo um outro, que não conste da lista), já depois de perfazer 183 dias. O enquadramento depende da percentagem de proveito de cada uma das atividades. Se no último dia do período fiscal, mais de 75% dos rendimentos da empresa decorressem de atividades da lista, verifica-se o enquadramento no sistema de tributação neutral. Caso contrário, no regime geral.

O sistema de tributação neutral assume no estrangeiro formas em tudo equivalentes ao que se verifica a nível nacional. No que se refere às empresas de profissionais, isso também sucede. Em países como Espanha e Alemanha, o regime fiscal das empresas de profissionais é igual ao que vigora em Portugal: tem por base o sistema de tributação neutral total, ou seja, todos os rendimentos das empresas neutrais são imputados aos seus sócios. Já na França, esta política não é seguida, pois é possível optar-se entre o regime geral, o sistema de tributação neutral total e o sistema de tributação neutral parcial. Se as empresas neutrais optarem pela tributação pelo regime geral, em que os rendimentos da empresa são atribuídos à própria empresa, essa opção é irreversível. Se optarem pelo sistema de tributação neutral total, todo o rendimento da empresa é tributado aos sócios. Se optarem pelo sistema de tributação neutral parcial, uma parte dos rendimentos é tributada à empresa e outra aos sócios, dependendo da responsabilidade limitada ou ilimitada dos sócios.

¹⁴³ Cf. ANTUNES, J. Transparência fiscal – sociedades de simples administração de bens. *Vida Económica*, p. 29. Obtido em https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_5agosto.pdf. Acedido em 9 de janeiro de 2021.

País	Sujeição	Sistema
Portugal	Empresas de profissionais	Neutralidade total
Espanha	Empresas civis	Neutralidade total
Alemanha	Empresa de pessoas profissionais	Neutralidade total
França	Empresas civis profissionais	Normal (tributação das sociedades) Sistema de tributação neutral total Sistema de tributação neutral parcial

Quadro 6 – Empresas de profissionais: confirmação dos sistemas viáveis (elaboração própria)

2.1 ENCARGOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA

As empresas neutras são sujeitos passivos de IRC - vide artigo 2.º do CIRC, embora uma eventual isenção ou não sujeição suscite imensas dúvidas. Estas empresas não estão vinculadas à liquidação de imposto, mas têm de cumprir diversas obrigações, nomeadamente: declarativas e contributivas. Estas empresas estão também isentas de algumas incumbências, como seja o pagamento por conta, o pagamento especial por conta e a derrama (MORAIS, 2015)¹⁴⁴.

As empresas sujeitas ao sistema de tributação neutral estão impedidas de recorrer ao modelo fiscal simplificado. Têm obrigatoriamente de recorrer à contabilidade organizada - artigo 123.º n.º 1 CIRC e artigo 17.º n.º 3 do CIRC, pois o regime simplificado só é permitido a entidades vinculadas ao IRC e dele não isentas - artigo 86.º A n.º 1 CIRC. Os dados contabilísticos e demais documentação empresarial têm de ser preservados por um período de 12 anos.

2.2 A DECLARAÇÃO COMO UM DEVER

¹⁴⁴ Cf. MORAIS, M. (2015). A transparência fiscal. Dissertação de mestrado em Fiscalidade. Instituto Politécnico de Lisboa e Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Obtido em <http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/4608/1/disserta%C3%A7%C3%A3oDr%20%20Vasco%20Guimar%C3%A3es-DEZEMBRO%20VERS%C3%83O%20FINAL.pdf>. Acedido em 10 de fevereiro de 2021

As empresas neutrais devem observar as seguintes obrigações declarativas: as declarações de alistamento, modificação e extinção de atividade submetidas pelo sujeito passivo no serviço de finanças - artigo 117.º n.º 9 do CIRC. Diferem é nos seus prazos de entrega.

- Declaração de alistamento, artigo 118.º n.º 1 do CIRC:
- 90 dias contados da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Coletivas.
- 15 dias contados da data do registo na Conservatória do Registo Comercial.
- Declaração de modificação (a entregar sempre que se verifique alguma alteração à declaração de alistamento), artigo 118.º n.º 5 do CIRC:
- 15 dias a partir da alteração (se for um sujeito passivo com atividade sujeita a IVA).
- 30 dias a partir da alteração, nos restantes casos.
- Declaração de extinção é entregue no prazo de 30 dias a contar da extinção, artigo 118.º n.º 6 do CIRC.
- Os sujeitos passivos inscritos na Conservatória do Registo Comercial ou entidades inscritas no Fichero Central de Pessoas Coletivas estão isentos da submissão da declaração de modificação e da declaração de extinção, uma vez que a comunicação entre estes organismos e a AT é direta, artigo 118.º n.º 7 e 8 do CIRC.
- Declaração periódica de rendimentos (Modelo 22), artigo 120.º do CIRC.

Quanto às incumbências declarativas, cabe à empresa neutral submeter o modelo 22 e, depois de a matéria coletável ser assacada, os seus sócios terão que apresentar um modelo 22 (preencher o campo 709 do quadro 07 ou o campo 775, caso se trate do assaque de um resultado de um agrupamento) ou um modelo 3 (anexo D), consoante sejam entidades coletivas ou singulares, respetivamente. A declaração periódica de rendimentos, modelo 22, contempla resultado líquido da empresa adaptado pelas variações patrimoniais e pelas emendas fiscais previstas no CIRC. Esta declaração deve ser submetida por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio. Com exceção do caso de a empresa cessar atividade, passando então a dispor os 30 dias subsequentes à data de extinção para cumprir esta obrigação.

- A declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES) (artigo 121.º do CIRC) vem a ser uma versão em forma de sumário das contas das empresas, de acordo com o registado na contabilidade. Deve ser submetida com os todos os anexos

necessários. Para a neutralidade tributária, existe um anexo próprio: o anexo G. Esta declaração deve ser expedida até ao dia 15 de julho de cada ano por transmissão eletrónica de dados. A única exceção é o ano de extinção, ano em que a IES terá de ser expedida no mesmo prazo da declaração Modelo 22.

- Declaração Mensal de Renumerações (DMR), artigo 119.º n.º 1 C) do CIRC – Declaração de rendimentos do trabalho dependente, apresentada até ao dia 10 do mês seguinte.
- Modelo 10, artigo 119.º n.º 1 c) do CIRC, com a declaração dos rendimentos pagos pela empresa neutral e não constantes da DMR (rendimentos da categoria E – capitais e da categoria B – empresariais e profissionais).

As empresas deverão preservar os dados tributários. Os documentos a guardar estão listados no anexo à Portaria 92-A/2011, de 28 de fevereiro:

- Documentos de prestação de contas;
- Relatório de gestão;
- Anexo ao Relatório de gestão (se for sociedade anónima);

Os formulários foram concebidos de forma imprópria, precisando de retoques e alterações, no sentido de assinalar tratar-se de uma entidade coletiva neutral, antes da apresentação da declaração modelo 22, por motivos de certeza e segurança (para estas e para a administração fiscal), como se refere no ponto relativo às declarações de início, modificação e extinção de atividade e nas conclusões deste texto.

2.3 SISTEMA DE DEDUÇÃO À COLETA

Aplicando-se a taxa do CIRC à matéria coletável da atividade (cf. artigo 87.º), apura-se a coleta por autoliquidação (cf. Artigo 89.º e ss. do CIRC) e os sujeitos passivos de IRC farão as deduções à coleta para apurar o montante de IRC a pagar/reembolsar, sendo as deduções à coleta atualmente permitidas pelo CIRC, o regime fiscal internacional em segunda instância, as vantagens tributárias que operam por dedução à coleta, o pagamento por conta, o pagamento especial por conta e as retenções na fonte com natureza de pagamento por conta.

Estando isentas do pagamento do IRC, às entidades coletivas neutrais não se aplica a autoliquidação do imposto (cf. artigo 12.º): serão os sócios/membros (a quem a matéria coletável foi imputada) que contribuirão para o IRS (caso sejam entidades singulares) ou para o IRC (se forem entidades coletivas).

Não sendo a entidade coletiva a proceder ao apuramento da coleta, quem procede então às deduções à coleta permitidas pelo CIRC e evidenciadas no Anexo G da IES pela entidade coletiva neutral? Considera-se que, imputando-se aos sócios a matéria coletável (ou o resultado positivo/negativo), para que estes paguem o imposto devido, só neles podem reverter as deduções à coleta.

2.4 DEVERES RETRIBUTIVOS

O artigo 12.º do CIRC postula que as entidades coletivas neutrais estão isentas do cumprimento da obrigação de pagamento do imposto. Contudo, quer se trate de pagamento do imposto autoliquidado na declaração modelo 22 ou de pagamentos antecipados desse imposto - como sejam as retenções na fonte, os pagamentos por conta ou as derramas (que serão todos deduzidos à coleta para apurar o imposto final autoliquidado) - a verdade é que, dado o estatuto de entidade coletiva neutral estar inscrito apenas na declaração modelo 22 de IRC e dado poder ocorrer ao longo do ano essa mudança (seja no sentido de uma entidade do regime geral passar a entidade coletiva neutral, seja no sentido inverso), existem, ainda assim, situações em que as entidades coletivas, que passam a ser ou deixam de ser neutrais, efetuam pagamentos, devendo analisar-se o seu modo e razão de ocorrência e o que pode fazer-se para afinar esta situação.

2.5 RETENÇÃO NA FONTE

A retenção na fonte consiste numa substituição tributária (cf. artigo 20.º da LGT) que, segundo art.º 34.º da LGT, consiste em proceder a remessas pecuniárias mediante dedução nos rendimentos pagos ou colocados à disposição do titular (pelo substituto fiscal). Visa antecipar a arrecadação do tributo, aproximando o momento do recebimento do momento do pagamento. Para além disso, procura-se assim alcançar uma economia de procedimentos administrativos e uma redução do risco de não pagamento do imposto.

As entidades coletivas neutras ficam isentas de pagamentos por conta e de pagamentos especiais por conta. Podem, todavia, ser-lhes feitas retenções na fonte, quando prestam serviços ou recebem pagamentos pelo desempenho de funções comerciais, industriais ou agrárias. Quem lhes paga os correspondentes rendimentos, caso tenham contabilidade organizada e não exista dispensa legal, terão que efetuar retenções na fonte sobre esses rendimentos pagos (cf. artigo 94.º do CIRC e 71.º e 101.º do CIRS)¹⁴⁵.

O facto de as entidades coletivas neutras não ficarem isentas de retenção na fonte é, a nosso ver, uma situação desadequada porque, estando estas pessoas isentas de contribuição do imposto devido a final (cf. artigo 12.º do CIRC)¹⁴⁶, não faz sentido serem obrigadas a antecipar o pagamento do imposto (cf. artigo 94.º, nº 3 do CIRC) pelo que, não sendo imputado o pagamento do imposto devido a final à entidade neutral e sim aos seus sócios ou membros, (podendo esse imposto verificar-se em IRS), não faz sentido a entidade neutral ficar vinculada a uma contribuição antecipada que é devida por terceiro (o sócio ou membro), pelo que não nos repugnaria se ficassem isentas de retenção na fonte as entidades neutras¹⁴⁷, até porque essa não é a forma de antecipação do imposto normalmente utilizada no IRC (mas sim o pagamento por conta). Se não consideramos estruturalmente adequada esta sujeição à retenção na fonte, a verdade é que, em termos funcionais, não é.

Vamos tirar isto a limpo: a matéria coletável da entidade coletiva neutral e os montantes retidos atribuídos aos seus sócios/membros encontram-se proporcionalmente repartidos segundo o pacto social ou, nada sendo aí previsto em partes iguais, esses montantes são deduzidos ao imposto final de IRC que recai sobre estes sócios ou membros (se forem entidades coletivas - no Campo 359 do Quadro 10, da Declaração de rendimentos Modelo

¹⁴⁵ Veja-se, por exemplo o que se estabelece no artigo 97º, g) in fine, relativo à sujeição a retenção na fonte dos rendimentos prediais auferidos por sociedades residentes que tenham por objeto a gestão de imóveis próprios e estejam abrangidas pelo regime de transparência fiscal do artigo 6º.

¹⁴⁶ O imposto devido a final será IRC, caso o sócio ou membro seja uma pessoa coletiva, mas pode ser IRS, caso o sócio ou membro seja uma pessoa singular.

¹⁴⁷ Também não nos parece viável, como alternativa, efetuar a retenção diretamente aos sócios e membros da entidade transparente, devedores do imposto devido a final, porquanto, para tal, teria que ser dada a informação ao devedor dos rendimentos de quem são esses sócios ou membros e da sua participação no capital social, para que este pudesse exigir a cada um deles a sua parte da retenção no pagamento a efetuar à sociedade, o que se traduziria numa grande complexidade e num acréscimo desnecessário de custos de cumprimento.

22,) ou de IRS (se forem entidades singulares - Quadro 4 do Anexo D da Declaração Modelo 3 de IRS). A retenção na fonte é relativa à entidade neutral, incidindo sobre o rendimento ilíquido, na sua totalidade, e é assacada e deduzida pelos sócios com referência ao rendimento líquido que reverte para eles, o que vai distorcer o equilíbrio lógico da retenção na fonte, enquanto contribuição por conta devida a final.

Seguem-se alguns casos disso representativos.

O sócio X detém uma quota de 25% no capital social de determinada empresa neutral. O resultado líquido da empresa foi de € 702.000,00, produzindo uma matéria coletável de € 662.000,00, apurada segundo os artigos 23º a 52º do CIRC e espelhada no quadro 07 da declaração modelo 22. Contribuiu com € 410.000,00 de retenção na fonte¹⁴⁸.

A matéria coletável que incide sobre o sócio X é de €165.500,00 (ou seja: 25% de € 662.000,00) e, desse modo e em sede de IRS, a sua dedução à coleta é de €102.500,00 (ou seja: 25% de € 410.000,00). Só que, o que seria suposto é que não fosse esse o montante de retenção na fonte no IRS (já que isso significa uma taxa de retenção na fonte de 58,5%).

2.6 PAGAMENTO POR CONTA

Constituindo uma antecipação pecuniária de remessas da parte dos sujeitos passivos, aquando da ocorrência fiscal (segundo o art.º 33.º da LGT), os pagamentos por conta incluem os pagamentos por conta, os pagamentos especiais por conta e o pagamento adicional por conta. Tal como as retenções na fonte, sempre que estas se não revistam de carácter liberatório, traduzem-se numa submissão antecipada da contribuição devida a final, escalonando temporalmente essa contribuição.

É a partir da coleta respeitante ao período fiscal imediatamente anterior àquele em que é suposto saldar essas contribuições que se procede ao cálculo dos pagamentos por conta (cf. art.º 104.º e 105.º do CIRC).

¹⁴⁸ Note-se que este valor será inscrito pela entidade transparente que o pagou no quadro 031 do anexo G à IES, enquanto os outros sujeitos passivos de IRC que exercem a título principal uma atividade económica, não estando isentos do pagamento de IRC, vão inscrever este valor no campo 359, do quadro 10 da declaração modelo 22.

O pagamento especial por conta (PEC) acresce à antecipação contributiva devida a final, que recorre a pagamentos por conta, tendo sido introduzido com o DL 44/98, de 3 de Março, para pôr fim à fuga ao fisco que distorce o objetivo de equidade (visado com o regime fiscal aplicado ao rendimento) e desgasta as receitas fiscais. É regulado pelos artigos 106.º e 107.º do CIRC¹⁴⁹.

As entidades neutras ficam dispensadas destas contribuições por conta¹⁵⁰ bem como dos pagamentos especiais por conta¹⁵¹

Isto tem que ver com a forma como a lei é aplicada, em termos temporais, sobretudo quando, durante o exercício, se procede à mudança da sua qualificação, uma vez que os critérios de aferição da neutralidade da entidade coletiva só são aplicados em 31 de dezembro do respetivo exercício (cf. Artigo 8.º, n.º 9). Eis alguns assuntos pertinentes ao pagamento por conta:

1) Quando uma entidade neutral passa do sistema de neutralidade para o sistema geral. Nesse caso, em todo o exercício já findo, aplicam-se-lhe as normas do imposto do sistema geral, o que significa que, tendo-se concluído o exercício, não deixa de estar vinculada aos pagamentos por conta (embora estivesse anteriormente isenta).

2) O estatuto de neutralidade de uma entidade coletiva a que antes era aplicado o sistema geral de IRC e que fizera já os pagamentos por conta relativos ao exercício em causa, embora a lei (cf. art.º 12.º do CIRC) determine a sua não sujeição a essas contribuições.

Eis um caso ilustrativo desta circunstância.

Relativamente ao exercício do ano X, uma determinada entidade coletiva neutral cumpria os requisitos de inclusão no sistema de neutralidade tributária. No exercício seguinte, continuou a cumprir, até ao mês de novembro; no entanto, em 31 de dezembro, já não se verificavam os critérios de permanência nesse sistema. Dado não estar inteirado dessa situação antes de novembro, por não a poder prever antecipadamente, não fez os

¹⁴⁹ seu cálculo, que tem que respeitar o montante anual mínimo e máximo legalmente estabelecido, baseia-se no volume de negócios e nos pagamentos por conta obtidos no ano anterior pela pessoa coletiva, podendo ser pago numa única prestação ou em duas prestações.

¹⁵⁰ Esta interpretação é divulgada pela própria administração fiscal na Circular 8/90 de 16 de fevereiro e no Despacho de 21 de dezembro de 2009, dado no processo n.º 138/2009.

¹⁵¹ Veja-se a resposta 4 das instruções do Ofício-Circulado 82/98, de 18 de Março.

pagamentos por conta relativos aos meses de julho e setembro, tendo, contudo, realizado o pagamento de dezembro. Ao apresentar a declaração modelo 22 relativa a esse ano seguinte, vai ter pagamentos por conta em falta e ser sujeito a coima e juros, circunstância que não podemos considerar adequada, já que não houve opção de regularizar a situação em data anterior.

Para resolver esta questão, deve ser possível proceder aos pagamentos por conta desse ano seguinte sem qualquer penalização, assim como ao último pagamento por conta (no caso deste exemplo), ou nem sequer lhes exigir, uma vez que acarretará um peso financeiro considerável o facto de a entidade coletiva efetuar três pagamentos por conta de uma só vez.

Por outro lado, se só em novembro passar a cumprir os critérios de entrada no sistema de neutralidade tributária, nesse caso, já realizou pagamentos por conta que não eram devidos e que reverterão como dedução à coleta dos seus sócios. Ora, isso não é aceitável, uma vez que não foram estes a fazer o pagamento.

Isto é só mais um contributo que fundamenta a apologia do enquadramento destas entidades coletivas mediante apresentação de declarações de cadastro, validadas/confirmadas pela administração fiscal. Em vez disso, vigora ainda a auto qualificação via preenchimento do quadro 4 da declaração modelo 22, que só tem lugar vários meses após concluído o exercício.

É assim patente a pertinência de se proceder a uma avaliação dos requisitos de sujeição a esse sistema, não em 31 de dezembro do ano civil a que se refere o exercício da entidade coletiva, mas antes numa altura temporalmente mais próxima da sua ocorrência (por exemplo nos 15 ou 30 dias posteriores, prazos usados para as demais declarações de modificação e extinção), como forma de suprir estes inconvenientes para os sujeitos passivos e para a administração tributária. No caso dos pagamentos por conta, deve ser aditado uma adenda ao artigo 104.º do CIRC, referindo que as entidades coletivas neutras devem poder efetuar pagamentos por conta em quantidade mais reduzida, de forma a conjugar-se eficazmente com o momento em que passaram a cumprir, ou deixaram de cumprir, os requisitos para uma tributação de acordo com as regras do artigo 6º.

2.7 IMPOSTO A NÍVEL CONCELHIO E ESTATAL

Uma derrama constitui um tipo de contribuição excecional, adicional ou subordinado a um outro imposto fundamentalmente prevalecente (neste caso, trata-se do IRC), sendo que existe uma derrama autárquica e uma derrama estadual.

Antes da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro,¹⁵² era na coleta que recaía a derrama autárquica, estando subordinada a um outro imposto primordial e prevalecente, pelo que, não sendo as entidades neutras sujeitos passivos vinculados ao pagamento da contribuição, era pacífico afirmar não ser devido qualquer imposto de derrama autárquica pelas entidades neutras. Porém, o artigo 14.º da Lei 2/2007 determina que a derrama autárquica incide, não na coleta, como anteriormente, mas antes no resultado positivo tributável das entidades residentes em Portugal sobretudo dedicadas ao ramo comercial, industrial ou agrário, o que poderia colocar as entidades coletivas neutras como devedoras da derrama, caso não existisse o artigo 12.º do CIRC, que as dispensa de quaisquer contribuições, salvo as tributações autónomas¹⁵³.

Estabelecida pela lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, que adicionou o artigo 87.º-A ao código do IRC, a derrama estadual consiste numa contribuição adicional, sendo devido o seu pagamento ainda que o imposto principal, ao qual está subordinado, não o seja, porquanto, de acordo com o respetivo quadro legal, recai no resultado positivo tributável do imposto prevalecente, acima de um determinado valor. Ainda assim, não é devida pelas entidades neutras, por força da dispensa fixada no artigo 12.º do CIRC, não tendo o assunto suscitado dúvidas quanto à não aplicação a estas entidades.

III – REGIME TRIBUTÁRIO GUINEENSE: EMPRESAS DE PROFISSIONAIS

1. ENQUADRAMENTO GERAL

Nenhum quadro legal foi criado especificamente no sentido de regularizar a situação das sociedades de profissionais guineenses. Isto porque a incidência subjetiva do imposto profissional prevê apenas profissionais liberais que desempenham funções sem organização

¹⁵² A derrama ao IRC foi sendo regulamentada em norma de sucessivas leis das finanças locais, que de seguida se indicam: Artigo 12.º, n.ºs 1 e 4 da Lei n.º 1/79 de 2 de janeiro; Artigo 12.º, n.ºs 1 a 3 e n.º 5 do Decreto-Lei nº 98/84 de 29 de março; Artigo 5.º, n.º 1 e n.ºs 3 a 6 da Lei n.º 1/87 de 6 de janeiro; e Artigo 18.º, n.ºs 1, 3 e 8 da Lei n.º 42/98 de 6 de agosto.

¹⁵³ Cf. Informação vinculativa prestada no Processo 371/08 da DSIRC, com despacho do Substituto Legal do Diretor-geral dos Impostos, em 2008-03-26, consultável no portal das finanças (www.portaldasfinancas.pt).

dos fatores de produção¹⁵⁴ (veja-se artigo 11.º do código de imposto profissional e o respetivo anexo). Ou seja, os profissionais liberais que atuam a partir de uma organização de fatores de produção são tributados pelo CCI.

A realidade legal guineense foi no sentido de sujeitar todos os proveitos empresariais a um esquema unitário do CCI, independentemente da dimensão legal dos sujeitos passivos.

Descartam-se assim situações problemáticas que são fruto de normas fiscais diversas, consoante o arcabouço unitário ou societário das empresas.

No seio do quadro legal nacional, ainda se debatem questões como estas, pela circunstância da sujeição das empresas individuais ao IRS e das empresas de arcabouço societário ao IRC, à revelia da antiga distinção (relativa ao IRS) entre rendimentos empresariais e profissionais, até a reforma fiscal de 2000, que veio unificar, na categoria **B**, este tipo de rendimentos e sujeita-los às mesmas normas de apuramento da matéria coletável.

O quadro legal nacional sempre defendeu, ainda antes desta reforma, uma visão conjuntural do fenómeno de aplicação de um regime fiscal às empresas¹⁵⁵.

Partindo-se de um quadro legal unitário para aplicação de um regime fiscal às empresas, importa apurar qual o conceito de empresa correspondente ao referido quadro legal.

Simetricamente a tantos outros quadros legais, do direito tributário guineense decorre um conceito alargado de empresa, abarcando entidades coletivas ou singulares, empresas individuais e sociedades.

¹⁵⁴ É elucidativa desta realidade a frase do Prof. VÍTOR FAVEIRO, quando afirma: “ baseado no sistema fiscal português (anterior a reforma fiscal de 1988-89) de impostos reais, na tributação de parcelar dos rendimentos segundo as fontes e não segundo a pessoa do trabalhador, de quem auferem os rendimentos, ou do volume de rendimentos globais indiscriminados que a estes afluem, a fonte do rendimento do trabalho outra não pode ser, obviamente, senão a *relação do trabalho*, e, mais concretamente, a relação jurídico-privada de trabalho, de *natureza essencialmente sinalagmática*, tal como a define o artigo 1152.º do código civil como objeto do respetivo contrato, mesmo sem dependência de forma, mas em que *uma pessoa se obriga, mediante retribuição, a prestar a sua atividade intelectual ou manual a outra pessoa, sob a autoridade e direção desta. e nem sequer diferem desta natureza, ou raiz comum, as formas de prestação de trabalho por conta de outrem e por conta própria, sempre pertence ao destinatário do trabalho o poder de determinar, contratualmente, os termos da sua prestação e, em consequência, lhe cabe o poder de contraprestação acordada, em dinheiro ou em espécie* “ – cfr. **Noções fundamentais de direito fiscal português...**, ob. cit, pág. 135 (sublinhado nosso).

¹⁵⁵ Por uma visão tendencialmente unitária da tributação de empresas no ordenamento jurídico português e sobre as principais questões em debate, cf. FILIPE DE VASCONCELOS FERRNANDES, **constituição e lucro real – contributo ao Direito fiscal constitucional Português**, 2018, edição da AAFDL, págs. 319-323; JOSÉ CESALTA NABAIS, **A liberdade de gestão fiscal das empresas**, in *Miscelâneas*, n.º 7, publicações do instituto do direito das empresas e do trabalho da faculdade de direito da Universidade de Coimbra, Almedina, 2011, págs. 14-19

A este respeito, o que temos vindo a dizer fundamenta-se no n.º 1 do artigo 4.º do CCI, designando **“sujeitos passivos da contribuição industrial as pessoas singulares ou coletivas titulares de rendimentos provenientes das atividades referidas no artigo 1.º”**.

Estabelece uma ligação entre a aplicação subjetiva da CI (que a supracitada regra postula englobar pessoas singulares e coletivas)¹⁵⁶ e a sua incidência objetiva, que consiste nos rendimentos provenientes da realização de atividades empresariais. Não restam, portanto, dúvidas de que o universo empresarial que se pretende abordar prevê empresas em nome individual e societárias.

O conceito de empresa em sentido amplo está inerente à letra da lei, sendo aquela considerada como **“qualquer entidade que exerça de forma autónoma qualquer atividade económica, isto é, que ofereça bens ou serviços num determinado mercado, independentemente do seu estatuto jurídico e do seu modo de financiamento”**¹⁵⁷.

Com uma definição formulada por A. C. dos Santos, deste conceito de empresa faz também eco a legislação económica guineense, pois o código do investimento da Guiné-Bissau (Lei n.º 13/2011) define empresa como **“Qualquer unidade de produção, de transformação de comercialização e/ou de distribuição de bens ou serviços, com fins lucrativos, qualquer que seja a sua forma jurídica”** (artigo 1.º).

Tendo aqui sido analisado o seu regime fiscal, as PME (incluindo empresas de profissionais) são perspetivadas em sentido amplo, **“para além das empresas consideradas em como tal no direito das sociedades ou em específico domínio do direito comercial, ou noutros ramos de direito, a atividade dos profissionais independentes”**¹⁵⁸.

Várias questões são suscitadas pela problemática específica do regime fiscal aplicado às PME, designadamente: a de saber se as mesmas devem ou não estar sob uma especial alçada, relativamente à incidência e a isenções objetivas, a incentivos fiscais, ao apuramento do resultado positivo tributável, às contribuições na forma de imposto¹⁵⁹, etc.

¹⁵⁶ Sobre a incidência objetiva e subjetiva da contribuição industrial Guineense, vide EUGÉNIO MOREIRA, **A repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais no ordenamento jurídico Guineense**, 2005, Almedina, págs. 267-278.

¹⁵⁷ ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, **Auxílios do Estado e fiscalidade**, 2003, Almedina, pág. 194.

¹⁵⁸ JOSÉ CESALTA NABAIS, **Introdução ao Direito Fiscal da Empresas**, 2.ª edição, 2015, Almedina, pág. 16.

¹⁵⁹ Sobre questões específicas da tributação de pequenas e médias empresas, vide JOSÉ CESALTA NABAIS, **o regime fiscal das pequenas e médias empresas**, in as pequenas e Médias Empresas e o Direito, coordenação

Para além das imensas questões específicas e de natureza temporal, já sem falar dos limites da razoabilidade, trabalho dedica-se à forma de apurar a matéria coletável das PME's, deixando para futuras ocasiões as demais questões já referidas.

Mesmo quanto ao apuramento da matéria coletável, não ultrapassaremos as fronteiras anteriormente apresentadas. Destacaremos as questões substanciais, em detrimento de problemáticas do tipo adjetivo, como sejam as do ónus de prova, no processo de apuramento da matéria coletável.

Encetaremos, então, uma interpretação das regras estruturantes do apuramento da matéria coletável para as pequenas empresas, assim como para as empresas de média dimensão, procurando “iluminar” as mesmas regras vistas aos olhos de um intérprete situado nos dias de hoje. Procuraremos também desobstruir racionalmente as mesmas regras.

Abordemos agora alguns contextos normativos internacionais, na procura de contributos teóricos úteis, privilegiando os quadros legais que se mostrem mais próximos da realidade guineense, tanto ao nível da cultura legal como geográfica.

2. CRITÉRIO DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL DAS PME'S

2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

O artigo 11.º do CCI prevê métodos de apuramento da matéria coletável.

O n.º 1 aborda o apuramento da matéria coletável numa perspetiva de *lucro real efetivo*.

Legalmente, postula-se que a matéria coletável seja **“apurada pela diferença entre todos os proveitos ou ganhos e todos os custos ou perdas dedutíveis...”**. Este preceito coaduna-se com o artigo 20.º, n.º 1 e 22.º CCI, que exige dos contribuintes vinculados a apresentação de uma declaração de rendimentos acompanhada de balanço e de todos os demais documentos necessários à averiguação do lucro real efetivo.

de J.M. COUTINHO DE ABREU, Publicação do instituto jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2017. O mesmo artigo ainda pode ser consultado nos cadernos de justiça tributária (CJT), n.13, julho-Setembro 2016, publicação do centro de estudos jurídicos de Minho (*cejur*), págs. 30-44; e, ainda do mesmo autor, **introdução ao Direito fiscal das empresas...**, ob. Cit., págs. 23, 79-81 e 189-206

Já no n. 2, prevêem-se casos em que o regime fiscal deveria estar em conformidade com o resultado positivo efetivamente real, mas tal não se revela possível, por inexistência de uma contabilidade devidamente organizada.

À repartição de finanças incumbe legalmente averiguar **“o lucro presumivelmente real, usando todos os suportes documentais do contribuinte e outros elementos de informação, designadamente a capacidade instalada, a media normal de rendimento por cada ramo de atividade e as circunstâncias que tenham ocorrido durante o exercício, afetando a atividade normal do contribuinte”**.

O n. 3 do artigo 11.º CCI propõe que a certos contribuintes seja aplicado o regime fiscal consoante o resultado positivo normal.

as empresas englobadas no grupo A estão alternadamente vinculadas com os dois primeiros métodos de apuramento da matéria coletável, de acordo com os critérios que veremos mais adiante; o último sistema aplica-se a empresas do grupo B (das empresas de profissionais).

Esta disparidade decorre da separação entre grandes empresas, empresas de média dimensão e pequenas empresas¹⁶⁰. É o próprio relatório do então CCI nacional a referi-lo nos seus parágrafos 6 a 8¹⁶¹.

O CCI guineense procura, de acordo com esta linha orientadora, fixar requisitos que distingam entre grandes, médias e pequenas empresas.

Ainda que seja apenas o teor conceptual das duas últimas categorias a parte a reter, de facto, delas só podemos ter uma imagem fiel quando comparadas com grandes empresas.

¹⁶⁰ O professor TEIXEIRA RIBEIRO justifica a opção nestes termos: *“pretende-se tributar o rendimento líquido das sociedades; mas o rendimento que as sociedades efetivamente obtiveram tem de determinar-se perante escrita organizada em termos de claramente revelar os resultados positivos ou negativos do exercício, e uma tal escrita é tão complexa e tão dispendiosa que dela só dispõem, ou só se podem exigir que disponham, as grandes empresas. Se se trata de empresas médias, embora estas ainda tenham geralmente contabilidade, quase nunca a tem em termos de inequivocamente revelar os resultados, e daí que seja necessário recorrer a elementos acessórios para determinar: por conseguinte, os lucros que por ventura venham a apurar-se são os lucros que presumivelmente tais empresas obtiveram. Restam as pequenas empresas, que ou não tem escrita ou a tem organizada em termos rudimentares, de modo que já não é possível, quanto a elas, determinar os lucros ou as perdas que presumivelmente obtiveram; só é possível determinar os lucros ou as perdas que teriam obtidos se houvessem trabalhado em condições normais...”* (Itálico nosso) – vide o referido Autor, ***incidência da contribuição industrial***, in Boletim da faculdade de direito da Universidade de Coimbra, Vol. XLI, 1965, Atlântida Editora, Coimbra, 1965, pág. 6.

¹⁶¹ Cfr .J.A.R. MARTINS BARREIROS, MANUEL A. COSTA TEIXEIRA e HENRIQUE QUINTINO FERREIRA, ***código de contribuição industrial anotado e comentado***, 2.ª edição, 1986, editora Rei dos livros, Lisboa, págs. 15-16.

Aliás, as pequenas empresas são legalmente descritas por via negativa (artigo 22.º CCI) e as empresas de média dimensão, por exclusão de partes, são vistas como não sendo grandes nem pequenas.

O CCI Guineense começou por fazer coincidir grandes empresas com contribuintes do grupo A, o mesmo tendo sucedido no Direito Fiscal Português anterior à reforma de 1988/89. Ao mesmo tempo, fazia coincidir o grupo B com as empresas de média dimensão, englobando no grupo C as pequenas empresas (artigos 19.º a 22.º CCI, segundo a letra da lei do Decreto n.º 33/93, de 10 de agosto¹⁶²).

Será que a categorização das empresas efetuada mediante o mesmo normativo pode ser questionada por esta e outras modificações que o CCI vem sofrendo.

2.2 DISTINÇÃO ENTRE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

2.3 CONFRONTOS ENTRE NORMAS CONTABILÍSTICAS E FISCAIS

Um dos conceitos preponderantes do CCI é a da criação de sistemas jurídicos-fiscais, mormente no que se refere a apurar a matéria coletável, com aplicação específica a grandes empresas, empresas de média dimensão e pequenas empresas.

Os respetivos quadros legais mantêm-se e os seus padrões de fixação de cada uma das categorias de empresas visadas também se mantêm.

Legalmente, consideram-se médias empresas as que não cumprem todos os critérios exigíveis às grandes, mas que também não se revelem redutíveis à classe de pequenas empresas.

Dizia o artigo 21.º do CCI afirmava, antes da reforma fiscal de 1993, que se enquadravam no grupo B (supostamente ligado às empresas de média dimensão) ***“todos os contribuintes não referidos no artigo 19.º ou que não tenham sido incluído no grupo A ao abrigo do artigo 20.º e que não devam ser incluídos no grupo C”***¹⁶³.

¹⁶² Publicado suplemento ao Boletim Oficial n.º 32, de 10 de Agosto de 1993.

¹⁶³ O artigo 19.º elenca os tipos das empresas que necessariamente fazem parte do grupo A e o artigo 20.º prescreve as condições cuja justificam a inclusão de um determinado contribuinte no grupo, não obstante poder, a partida, fazer parte do grupo C. na verdade, a lei define o grupo B por exclusão de partes.

Ainda que a categoria A inclua as grandes e médias empresas, a versão atualmente em vigor define legalmente estas últimas como **“contribuintes não mencionados nas alíneas anteriores e não sejam enquadráveis no grupo B”** (diz correntemente respeito a pequenas empresas) - artigo 19.º al. c) CCI.

Tentemos agora indagar no CCI os padrões conceituais do que seja uma grande empresa para, só então, podermos identificar as empresas de média dimensão, recorrendo à definição de pequenas empresas, que se seguirá.

As grandes empresas e as empresas de média dimensão estão separadas por aquela fronteira entre empresas vinculadas a uma contabilidade devidamente organizada e aquelas que podem ter os seus registos contabilísticos de acordo com o sistema de escrituração simplificado.

A distinção entre umas e outras reside fundamentalmente no volume dos negócios.

O n.º 1 do artigo 20.º do CCI¹⁶⁴ fixou essa bitola em 40 milhões de francos CFA,¹⁶⁵ fasquia a partir da qual deve possuir contabilidade devidamente organizada.

Tratar-se-á de uma empresa de média dimensão, se se situar abaixo do referido patamar (desde que não cumpra os critérios de classificação como pequena – atual categoria B).

Esta distinção fiscal, legalmente constituída, é intercetada por aquela que o direito contabilístico fixa entre grandes empresas, empresas de média dimensão e pequenas empresas, não só quanto à perspetiva geral da distinção, mas também relativamente ao leque dos encargos declarativos de âmbito fiscal.

O normativo contabilístico que é neste caso pertinente procede de duas organizações legislativas e económicas de que o país é membro: a União Económica e Monetária Oeste Africana¹⁶⁶ (UEMOA) e a Organização para a Harmonização do Direito dos Negócios em África¹⁶⁷ (OHADA).

¹⁶⁴ Na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 03/2015, de 21 de Abril, publicada no suplemento ao Boletim Oficial n.º 16, de 21 de Abril de 2015.

¹⁶⁵ Correspondente a pouco mais de 61.000 €.

¹⁶⁶ Para mais informações sobre esta organização, vide www.uemoa.int

¹⁶⁷ Vide <http://www.droit-afrique.com/pays/ohada/>

Definido no regulamento n.º 04/96/CM/UEMOA, a UEMOA foi pioneira no estabelecimento de um plano contabilístico: Sistema Contabilidade Oeste Africano (SYSCOA).

Em 2000, foi instaurado pelo conselho de Ministros da OHADA o Ato Uniforme Relativo à Harmonização das Contabilidades das Empresas nos Estados Membros¹⁶⁸.

Como ambos os planos contabilísticos divergiam um do outro, já que todos os Estados Membros da UEMOA são igualmente Membros da OHADA,¹⁶⁹ a UEMOA tornou o SYSCOA conforme com o referencial contabilístico da OHADA, mediante os regulamentos n.º 07/2001/CM/UEMOA¹⁷⁰ e 06/2004/CM/UEMOA.

O artigo 13.º do Ato Uniforme da OHADA propunha algumas opções de plano contabilístico, a que as empresas ficavam sujeitas consoante o seu volume de negócios:

- a) *Sistema normal*, que obrigava à organização da contabilidade todas as empresas de volume de negócios igual ou superior a 100 milhões de Francos CFA¹⁷¹;
- b) *Sistema simplificado*, para empresas de volume de negócios inferior a 100 milhões de CFA. Apresentavam, porém, proveitos superiores aos que pressupõem sujeição ao *sistema minimal de tesouraria*, abaixo descrito;
- c) *Sistema minimal de tesouraria*, para empresas de volume de negócios inferior a 100 milhões de CFA, cujos proveitos anuais fossem inferiores a:
 - i) 30 milhões de francos CFA, no caso de empresas do setor comercial;
 - ii) 20 milhões de francos CFA, quando se trate de empresas do setor artesanal e similares;
 - iii) 10 milhões de francos CFA, para empresas de prestação de serviços.

O preceituado teórico destes planos contabilísticos pressupõe a aplicação do chamado *sistema normal* às grandes empresas; a sujeição das empresas de média dimensão ao *sistema simplificado* e, finalmente, a consagração do *sistema minimal de tesouraria* para pequenas empresas.

¹⁶⁸ Disponível em <http://droit-afrique.com/upload/doc/ohada/Ohada-Acte-Uniforme-2000-Comptabilite.pdf>

¹⁶⁹ O contrário já não se verifica.

¹⁷⁰ Disponível em http://www.uemoa.int/sites/default/bibliotheque/pages-regl_06_2004_cm.pdf

¹⁷¹ Equivalência a cerca de € 150.000,00

Quando a OHADA reviu Ato Uniforme Relativo a Harmonização das Contabilidades das Empresas nos Estados Membros, em 26 de Janeiro de 2017, este conceito sofreu uma ligeira modificação quando.¹⁷²

Exaltando a união orgânica e a resultante homogeneização do plano contabilístico nos estados membros de ambas as organizações, passa a chamar este dispositivo legal “SYSCOHADA,” dessa forma, estando em total sintonia com a UEMOA nesta matéria.

Quanto à modificação dos planos contabilísticos, os artigos 11.º e 13.º do SYSCOHADA passam agora a prever apenas dois regimes:

- a) *Sistema normal*, norma prevista para todas as empresas;
- b) *Sistema minimal de tesouraria*, uma solução para empresas com volume de negócios inferior a:
 - i) 60 milhões de Francos CFA, para as empresas do setor comercial;
 - ii) 40 milhões de Francos CFA, para as empresas do setor artesanal e similares;
 - iii) 30 milhões de Francos CFA, para as empresas prestadoras de serviços.

É patente a discordância entre o quadro legal decorrente do SYSCOHADA e as regras fiscais, no que à classificação das empresas diz respeito, o que influi na forma como se apura a matéria coletável a aplicar a cada empresa.

Uma empresa é legalmente considerada grande acima dos 40 milhões de francos CFA em volume de negócios; já o direito contabilístico decorrente do SYSCOHADA engloba nesta classificação apenas empresas cujo volume de negócios supere os montantes máximos exigíveis para inclusão no *sistema minimal de tesouraria*, tal como postulado nos artigos 11.º e 13.º do SYSCOHADA. O conceito contabilístico de OHDA e, logo, o da Guiné-Bissau, considera grandes empresas aquelas cujo volume de negócios seja suficiente para estarem abrangidas pelo *sistema normal* de organização de contas.

Afastando-nos da opinião por nós tradicionalmente veiculada, em presença de tal contradição,¹⁷³ entendemos dever agora vingar a legislação tributária, dada a sua vertente apaziguadora nesta matéria¹⁷⁴.

¹⁷² Esta nova versão pode ser encontrada em <http://www.droit-afrique.com/uploads/OHADA-acte-uniforme2017-droit-comptable-information-financier.pdf>

A partir do choque de posições entre os artigos 11.º e 13.º do SYSCOHADA e o artigo 20.º, n.º 1 do CCI,¹⁷⁵ o corrente normativo guineense parece apontar no sentido de que, seja qual for o seu campo de atuação, as empresas de que volume de negócios superior a 40 milhões de Francos CFA são compelidas a dispor de contabilidade devidamente organizada, pelo menos para efeitos fiscais e, por conseguinte, a ser-lhes aplicado um regime fiscal de acordo com o resultado positivo efetivamente real, nos termos do artigo 11.º, n.º 1 CCI.

Isto porque o normativo tributário tem uma relação especial com as regras do direito comercial, incluindo o facto de que parte deste ramo do direito inclui regras contabilísticas, neste contexto veiculadas pela SYSCOHADA¹⁷⁶.

Sendo a legislação comercial (mesmo as regras contabilísticas dele decorrentes) “*um antecedente histórico de direito fiscal*,”¹⁷⁷ a sobreposição dos dois resulta no teor geral das normas da primeira, sendo que as últimas se assumem como normas especiais¹⁷⁸.

É perfeita a distinção conseguida por Oliveira Ascensão, ao defender que “*uma regra é especial em relação a outra quando, sem contrariar substancialmente o princípio nela contido, adaptar a circunstâncias particulares*.”¹⁷⁹ Os preceitos tributários legais guineenses conseguem precisamente esta relação com as normas contabilísticas do SYSCOHADA.

Legislativamente solucionado, o caso nacional parece equivalente, recorrendo-se à quantidade de trabalhadores como requisito para a definição de uma entidade de dimensão diminuta como aquela cujo número de trabalhadores não exceda cinco, num determinado exercício económico (artigo 2.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março).

¹⁷³ Vide GABRIEL UMABANO, *A tributação do investimento estrangeiro na Guiné-Bissau*, 2017, Almedina, pág. 178-180.

¹⁷⁴ Sobre a relação entre as normas do direito contabilístico e as do direito fiscal, cfr, JOSÉ ENGRÁCIA ANTUNES, *Direito da contabilidade – uma introdução* -, 2018, Almedina, págs. 71-73.

¹⁷⁵ Na redação que lhe foi atribuída pela Lei n.º 3/2015, de 21 de abril.

¹⁷⁶ Partindo do postulado de que a prevalência das normas da OHADA sobre as normas internas não afeta a máxima segundo a qual a norma especial derroga a norma geral.

¹⁷⁷ J.L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obra tributária*, 2.ª edição, Lisboa, 2000, editora LEX, pág. 233. Ainda sobre a relação entre o direito fiscal e as normas contabilísticas, do mesmo autor, *manual do direito fiscal*, 3ª edição, 2007, Coimbra editora, págs. 374-376. TOMÁS MARIA CANTISTA DE CASTRO TAVARES, *da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos*, in CTF, n.º 396, outubro-dezembro, 1999, págs. 50-62.

¹⁷⁸ Segundo o professor esta relação, a nosso ver, se encaixa perfeitamente na relação entre norma gerais.

¹⁷⁹ JOSÉ DE OLIVEIRA DE ASCENÇÃO, *O direito – introdução e teoria geral* -, 4.ª edição, Lisboa, Editora, VERBO, 1987, pág. 486.

Este normativo destina-se a regularizar contabilisticamente as entidades de dimensão diminuta. Foi preciso alargar o sistema simplificado de apuramento do resultado positivo empresarial não só a entidades de dimensão diminuta, mas a todas as demais subcategorias do panorama empresarial das pequenas e médias empresas, sendo que, desta categoria, constam empresas que podem apresentar uma quantidade superior de trabalhadores, desde que nem o seu volume de negócios nem o seu balanço excedam os € 500.000 (alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 2.º do decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, juntamente com o artigo 7.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro).

A legislação nacional estabeleceu que o sistema de regularização contabilístico passasse a abranger as entidades de dimensão diminuta e outras subcategorias das PMEs, que não são exatamente de dimensão diminuta, à luz do normativo supracitado, de tal modo que estas também passam a organizar a sua contabilidade segundo aquilo que seria aplicável apenas a entidades de dimensão diminuta.

Esta forma de resolver a questão vai no sentido de se poder afirmar que são médias as empresas de volume de negócios que não exceda os 40 milhões de francos CFA e que, ao mesmo tempo, não “caibam” na definição das pequenas empresas, segundo artigo 22.º do CCI.

A regra tributária predomina sobre a regra de direito contabilístico, anulando esta última.

O artigo 22.º do CCI determina como pequenas empresas as que:

- a) Estejam isentas de escrita organizada;
- b) Não disponham de instalações fixas;
- c) Desenvolvam a sua atividade sem recurso a empregados ou assalariados;

Legislativamente, talvez se procure arrecadar os contribuintes do grupo B, passando estes a ter estatuto de pequenas empresas, a partir dos profissionais liberais no desempenho de funções sem recurso a mão de obra alheia.

O que este normativo impõe assume um teor desmedido, já que obriga a entidade a não recorrer a qualquer trabalhador contratado, caso pretenda aceder à categoria B. Esta exigência está completamente desfasada da atual realidade socioeconómica guineense e da realidade da maioria dos países africanos.

As micro empresas de produção, comércio ou prestação de serviços costumam dispor de poucos funcionários, não sendo por isso que deixam de constituir empresas de pequena dimensão.

Na senda da União Europeia,¹⁸⁰ a UEMOA atribui a uma pequena empresa um determinado número de funcionários. Assim o refere a *sua carta comunitária de pequenas e médias empresas* (ainda em preparação), que visa recomendar o seguinte:

- a) Empresas de dimensão diminuta, com menos de 10 funcionários;
- b) Pequenas empresas, com menos de 50 funcionários
- c) Empresas de média dimensão, com menos de 200 trabalhadores¹⁸¹.

Esta abordagem parece ter mais a ver com o presente comportamento económico dos países membros da UEMOA, incluindo a Guiné-Bissau, sendo mais consentânea com padrões internacionais.

2.4 A LEGISLAÇÃO DE CARIZ TRIBUTÁRIO DA UEMOA E RESPETIVO CONTRIBUTO

A questão anteriormente referida deixa de ser viável face à diretiva n.º 01/2008/CM/UEMOA, respeitante à harmonização das modalidades de apuramento da matéria coletável das entidades coletivas da UEMOA, ainda não vertida no quadro legal guineense.

Torna-se pertinente fazer esta referência dado a Guiné-Bissau estar compelida a vertê-la em termos legais, internamente, o que nos conduz a antecipar a configuração legal das questões abordadas neste ponto, quando o país finalmente proceder a essa transposição.

A diretiva n.º 01/2008/CM/UEMOA prevê dois mecanismos para apurar matéria coletável:

- a) O **“Regime du réel normal d’imposition”** (artigo 18.º), para empresas que cumpram os seguintes critérios:

¹⁸⁰ Pela recomendação n.º 2003/361/CE, a união Europeia define as pequenas e médias com base em critérios que a UEMOA parece quer copiar *ipsis verbis*. Sobre estas definições, cfr. JOSÉ CESALTA NABAIS, **introdução ao direito fiscal das empresas**, 2.ª edição, 2015, Almedina, pág.191.

¹⁸¹ Cfr. L'accès à la comande publique en Afrique de L'ouest, especialmente a página 5, disponível em <https://www.francophonie.org/IMG/pdf/pme> et marches publics.pdf

- i) Volume de negócios acima de 100 milhões de Francos CFA, para empresas ou entidades coletivas da área do comércio, hotelaria, imobiliário, construção civil e agricultura;
 - ii) Volume de negócio acima de 50 milhões de Francos CFA, para empresas de outros setores de atividade;
 - iii) Para empresas de setores concomitantemente previstos na alínea a) e b), basta apresentar um volume de negócios superior ao primeiro ou o segundo montante acima referidos.
- b) O **“o regime du réel simplifié d’imposition”** (artigo 19.º), para empresas ou entidades coletivas que cumpram os seguintes critérios:
- i) Volume de negócios ao nível ou acima de 100 milhões de Francos CFA, para empresas ou entidades coletivas da área do comércio, hotelaria, imobiliário, construção civil e agricultura;
 - ii) Volume de negócios ao nível ou abaixo de 50 milhões de Francos CFA, para empresas de outro setor de atividade.
- c) Esta diretiva concede aos estados membros a formação (ou manutenção) de um terceiro sistema: o *forfataire* (segundo parágrafo do artigo 2.º da mesma diretiva).

Também aqui se trata de traçar uma linha entre grandes, médias e pequenas empresas.

O **“Regime du réel normal d’imposition”** (artigo 18.º) serve para as primeiras, devendo-se-lhes aplicar regime fiscal de acordo com o resultado positivo real (aquilo que, na legislação nacional, ficou conhecido por *lucro real efetivo*).

As empresas de média dimensão integram **“o regime du réel simplifié d’imposition”** (artigo 19.º), o que continua a constituir regime fiscal de acordo com o resultado positivo real. As obrigações declarativas são, contudo, consideravelmente mais moderadas. Este sistema tem muito em comum com o regime fiscal de acordo com o resultado positivo presumivelmente real.

O artigo 2.º da mesma diretiva está a pensar nas pequenas e microempresas ao permitir que os Estados Membros da UEMOA formem (ou mantenham) mais um mecanismo de apuramento matéria coletável.

Trazendo à colação esta circunstância, passa a não ser evidente concluir-se que as empresas de volume de negócios acima de 40 milhões de Francos CFA são obrigadas a dispor de contabilidade organizada e é-lhes aplicado o regime fiscal sobre o resultado positivo efetivamente real.

Atente-se ao preceituado legal seguinte:

Já prescreveu o prazo estipulado para a Guiné-Bissau verter para o quadro legal interno a Diretiva n.º 01/2008/CM/UEMOA¹⁸².

Pode ser interposta ao país uma ação por incumprimento, segundo os artigos 5.º a 7.º do protocolo adicional n.º 1,¹⁸³ respeitante aos órgãos de controlo da UEMOA.¹⁸⁴ Isto significa que podem os particulares eventualmente beneficiados por este normativo alegar o seu resultado direto.

Nestas circunstâncias, é preferível abordar a segunda opção. Vejamos: uma empresa do setor do comércio, hotelaria, imobiliário ou agrícola, cujo volume de negócios se situe acima dos 40 milhões de Francos CFA, mas abaixo ou ao nível de 100 milhões de Francos CFA, pode ser compelida a ter de submeter a sua declaração de rendimentos na observância do “*Régime du réel normal d’imposition*” e, se entrar em incumprimento, pode confrontar-se com multa igual a 25% do imposto devido (artigo 62.º CCI).

É elevada a probabilidade de uma situação destas vir a suceder. Nesse caso, o contribuinte pode recorrer ao *efeito direto* para descartar a transgressão que o fisco lhe pretenda assacar. Isto porque o normativo comunitário em causa, além do prevalecer sobre o direito interno, costuma ser mais benéfico para os contribuintes.

Pode considerar-se, se o contribuinte não tomar a opção, que - desde que possua volume de negócios acima de 40 milhões de Francos CFA - a empresa, seja qual for o ramo de atividade, é obrigada a dispor de contabilidade organizada, de acordo com o sistema normal de SYSCOHADA, e é-lhe aplicado o regime fiscal de acordo com o

¹⁸² O artigo 24.º desta Diretiva determina que os Estados devem transpô-la para os devidos ordenamentos jurídicos o mais tardar até ao 31 de dezembro de 2009.

¹⁸³ Aprovado pela conferencia dos chefes de Estados da UEMOA.

¹⁸⁴ Este ato normativo faz parte de um pacote de instrumentos jurídicos que gentilmente que nos foi oferecido pela senhora presidente do supremo tribunal da UEMOA, no âmbito de seminário de sensibilização sobre o Direito da UEMOA, promovido pelo o mesmo tribunal em Bissau em junho de 2018.

resultado positivo real efetivo, ficando à mercê de todas as possíveis consequências do incumprimento das imposições declarativas decorrentes deste sistema fiscal.

3. AS EMPRESAS DE MÉDIA DIMENSÃO E LUCRO PRESUMIVELMENTE REAL

3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

As empresas de média dimensão ficam vinculadas a uma tributação mediante o *lucro real*. A. P. Dourado afirma que o rendimento real é “*aquele que resulta da diferença entre proveitos e gastos e é apurados segundo métodos, isto é, com base na contabilidade e outros deveres de declaração (...) do sujeito passivo, tal como exigidos pelas leis fiscais*”¹⁸⁵.

Legislativamente, considera-se satisfatório o resultado positivo *presumivelmente real* (artigos 11.º, n.º 2),¹⁸⁶ embora ao contribuinte “*se reconhece o Direito de optar pela tributação do lucro efetivo, na eventualidade de se sentir injustamente atingido pelo exagero da presunção que do seu lucro se faça*”¹⁸⁷ (artigo 20.º, n.º2 CCI).

A obrigação legal de tributação a empresas de média dimensão decorre do clássico obstáculo que representa a definição do que seja o *lucro* e, por outro lado, das incontáveis falhas presentes nas normas contabilísticas.

O quadro legal aqui em discussão espelha o facto de se reconhecer que a averiguação do resultado positivo real se reveste “*em todos os tempos e em todos os países do maior melindre*”¹⁸⁸.

A estas complexidades acrescem os contratempos típicos da determinação do resultado positivo real, num cenário de economia pouco desenvolvida e profundamente informal, como é o caso da guineense.

Para averiguar o resultado positivo tributável das médias empresas, existem 2 hipóteses.

¹⁸⁵ ANA PAULA DOURADO, *Direito fiscal – lições*, 2016, pág. 196.

¹⁸⁶ Cfr. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *tributação presuntiva do rendimento*, 2010, Almedina, pág. 147-149. Embora as colocações do autor recaiam sobre a estruturação da contribuição industrial resultante da reforma fiscal portuguesa de 1958-1965, a verdade é que o legislador guineense segue de perto as soluções ali consagradas.

¹⁸⁷ Relatório do código da contribuição industrial (português), ponto 7 – in J.A.R MARTINS BARREIROS, MANUEL A. COSTA TEIXEIRA E HENRIQUE QUINTINO FERREIRA, *código da contribuição industrial anotado e comentado...*, ob. Cit., pág. 15.

¹⁸⁸ ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, *A tributação do lucro real (comentário ao código de contribuição industrial)*, 1965, Edições Ática, págs. 11-27.

A primeiro tem que ver com a circunstância de a empresa dispor de uma contabilidade devidamente organizada, no sentido fazer face às imposições constantes do artigo 23.º do CCI. Neste caso, o resultado positivo tributável é o que resulta da conformidade com normas contabilísticas, devendo a autoridade tributária proceder às retificações necessárias, tudo decorrendo como no caso da aplicação do regime fiscal a grandes empresas¹⁸⁹.

A segunda hipótese – que já vamos examinar – é aquela em que à empresa é aplicado regime fiscal consoante o resultado positivo possivelmente real (artigos 11.º, n.º 2 do CCI).

Há que averiguar em que pressupostos se baseia a aplicação deste último sistema fiscal, e então passar à especificidade das regras de fixação do resultado positivo tributável.

3.2 PRESSUPOSTOS DA TRIBUTAÇÃO PELO O LUCRO PRESUMIVELMENTE REAL

Quanto ao supracitado segundo pressuposto, a questão legal mais pertinente surge sempre que uma empresa que deveria estar sujeita a um regime fiscal consoante o *lucro presumivelmente real*, decide que esse regime seja conforme com o *lucro efetivamente real*, mas a autoridade tributária considera que tal não se pode verificar no caso concreto.

Devemos inteirar-nos dos pressupostos cuja averiguação justifica que a autoridade tributária recuse uma escolha feita pelo contribuinte nos supracitados termos.

A nossa solução em definitivo exige uma prévia nota: no regime fiscal consoante o *lucro efetivamente real*, a declaração do contribuinte pressupõe exatidão e boa-fé, nos termos dos artigos 23.º e 23. A, ambos do CCI, sendo este aditado pela Lei n.º 3/2015¹⁹⁰.

Deve reconhecer-se a qualquer contribuinte este direito básico. Vasconcelos Fernandes vinca esta ideia, referindo que “a autoliquidação pode agora considerar-se autonomamente face ao clássico ato tributário, legitimando um reposicionamento da sua importância nos

¹⁸⁹ Neste sentido, ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, *A tributação do lucro real (comentário ao código de contribuição industrial) ...*, ob. Cit., págs. 242. Importa notar que a referência aos contribuintes do grupo A feita por este autor no contexto de antiga contribuição industrial portuguesa, corresponde às grandes empresas. No caso do código de contribuição industrial atualmente em vigor na Guiné-Bissau, o grupo A inclui grandes empresas e empresas de média dimensão, sendo que a primeira categoria é reservada para as empresas que apresentem um volume de negócios superior a 40.000.000 Francos CFA e as médias empresas são aquelas que apresentem volume de negócios igual ou inferior a esse montante e, simultaneamente, não sejam suscetíveis de subsunção á categoria dos contribuintes do grupo.

¹⁹⁰ Publicada no Suplemento ao Boletim Oficial n.º 16, de 21 de Abril de 2015.

quadros conceptuais do moderno Direito fiscal, motivada pelo fato da atividade quantificadora, caracteriza pela aplicação das normas de incidência com base nos elementos contabilísticos prévios, ser agora praticada pelos sujeitos passivos, deixando para a administração uma tarefa “defensiva” de preservação da legitimidade, consagrada através de uma prerrogativa de intervenção corretiva, a posteriori¹⁹¹”.

Segundo o Sistema Normal do SYSCOHADA, as empresas que têm a sua contabilidade regularmente organizada são as únicas que podem beneficiar da supracitada presunção de veracidade.

A satisfação desta exigência resulta bastante onerosa. O regime fiscal consoante o *lucro efetivamente real* acaba por ser mais benéfico do que o regime que incide sobre o resultado positivo como tal presumido, verificando-se imensos casos nesse sentido. Tanto mais que não existem pressupostos legais suficientemente rigorosos para orientar a autoridade tributária quanto à estimativa do *lucro presumivelmente real*, como veremos mais a frente.

Como é altamente provável que as médias empresas escolham o regime fiscal consoante o *lucro efetivamente real*, há que garantir que a autoridade tributária não fica aquém dos seus propósitos, sem fundamentar legalmente essa questão, de antemão¹⁹².

O n.º 2 do artigo 11.º do CCI prevê que a Autoridade Tributária pode fazer incidir um regime fiscal consoante o *lucro presumivelmente real*, “quando não for possível o apuramento referido no número anterior”, numa óbvia referência ao apuramento da matéria coletável consoante o *lucro efetivamente real*.

Contudo, quem fica responsável por avaliar tal inexecuibilidade (e quais os respetivos requisitos para tal procedimento)?

Não havendo uma manifesta resposta legal, podemos interpretar o CCI no sentido de que cabe à autoridade tributária essa decisão.

¹⁹¹ FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *O Balanço Fiscal como Tatbestand na Tributação do lucro empresarial*, in revista de finanças públicas e Direito Fi, ano X, Número 3, 2018 (NO PRELO) – artigo gentilmente cedido ao seu Autor.

¹⁹² Sobre os perigos de administração fiscal poder, sem critérios que permitam controlar a sua atuação, descartar a tributação de acordo com o lucro real para sujeitar o contribuinte ao pagamento do imposto de acordo com o lucro presumido, cfr. J.J. TEIXEIRA RIBEIRO, *Contra-Reforma Fiscal*, in A reforma Fiscal, 1989, Coimbra Editora, págs. 70-75.

Não tão evidentes são as linhas de orientação da autoridade tributária nas funções que deve exercer.

Referindo como pressuposto para apurar o resultado positivo presumivelmente real o uso de *“todos os suportes documentais do contribuinte e outros elementos de informação, designadamente a capacidade instalada, a média normal de rendimento por cada ramo de atividade e as circunstâncias que tenham ocorrido durante o exercício, afetando a atividade normal do contribuinte”*, o n.º 2 do artigo 11.º do CCI, ainda que a abordagem legislativa guineense não o assuma expressamente, obriga ao emprego de mecanismos indiretos de apuramento da matéria coletável, um quadro legal muito próximo da avaliação indireta¹⁹³.

São indiretos *“os métodos de determinação, utilizados em alternativa, quando não é possível a qualificação direta ou exata da matéria tributável através dos elementos declarados pelo contribuinte ou por terceiros, ou quando o método legalmente aplicável é, ab initio, um método não direto de determinação da base tributável”*¹⁹⁴.

A citada *impossibilidade* de determinar a matéria coletável, fundamentando o emprego da averiguação da matéria coletável, consiste numa indefinição que importa materializar dentro das fronteiras autorizadas pela livre discricionariedade da autoridade fiscal, cuidando sempre de vigiar a legalidade tributária, tal como prevista no artigo 86.º, al. d) do CRGB¹⁹⁵.

Deve-se ter sempre presente as palavras de A. P. Dourada quanto aos mecanismos indiretos: *“existe uma inclinação doutrinária no sentido de que eles só devem ser utilizados nos estados de direito como último ratio, isto é, concretamente, quando são violados os deveres de cooperação do sujeito passivo e a tributação conforme á declaração apresentada pelo sujeito passivo fracassa”*¹⁹⁶.

¹⁹³ Sobre avaliação indireta enquanto modalidade de métodos indiretos, cfr. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação presuntiva de Rendimento – Um contributo para Reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria coletável*, 2010, Almedina, págs. 152-272.

¹⁹⁴ CRISTINA MOTA LOPES e ANTÓNIO MARTINS, *A Tributação por Métodos Indiretos – uma análise de Enquadramento Jurisprudencial dos pressupostos contabilísticos-fiscais*, 2014, Almedina, pág. 39; MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório da Comissão para o desenvolvimento da Reforma Fiscal*, 1996, Lisboa, pág. 321.

¹⁹⁵ Sobre a consagração e o significado do princípio da legalidade fiscal no ordenamento jurídico Guineense, cfr. EUGÉNIO CARLOS DA CONCEIÇÃO MOREIRA, *A Repartição dos recursos Públicos Entre o Estado e as Autarquias Locais no Ordenamento Jurídico Guineense...*, ob. Cit., págs. 89-153.

¹⁹⁶ ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legitimidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de livre apreciação* – 2015, Almedina, pág. 737; A Autora viria a reiterar esta doutrina anos mais tarde, dizendo que “o legislador pode recorrer legitimamente as técnicas presuntivas (tipificações legais), se

Seguindo as orientações antes referidas, a autoridade tributária guineense não pode negar a uma média empresa o regime fiscal consoante o resultado positivo efetivamente real sem antes definir devidamente o conceito impreciso de *impossibilidade de apuramento* da matéria coletável, consoante as regras que enformam o respetivo quadro legal.

Até que ponto tal concretização cumpriria com a doutrina legislativa?

Não sendo exaustivos quanto às casos reais aplicáveis a este conceito e, não esquecendo que os mecanismos indiretos são legítimos apenas quando o contribuinte viole os deveres de cooperação, daí advindo a inviabilidade de qualquer tipo de estimativa da matéria coletável com base em métodos diretos, passamos a referir algumas transgressões fiscais definidas no próprio CCI, cuja execução pode influir na averiguação do resultado positivo efetivamente real e, portanto, fundamentar a aplicação do regime fiscal de acordo consoante o resultado positivo presumivelmente real.

Na eventualidade de se verificar:

1. *“a falta de apresentação das declarações e documentos previstos no artigo 23.º (que permite apurar o lucro efetivamente real) é punida com multa”* (artigo 62.º CCI);
2. *“as omissões e inexatidões constantes das declarações previstas neste código”,* do mesmo modo sujeitas a coima (artigo 63.º do CCI); e se
3. *“a destruição, ocultação, falsificação ou recusa de exibição da escrita e, bem assim o ludíbrio de documentos com ela relacionados, com o intuito de dificultar as ações de fiscalização”* do mesmo modo sujeita a coima (artigo 65.º CCI), é possível, por força de razão, que a autoridade tributária recuse a uma média empresa a aplicação do regime fiscal consoante o *lucro real efetivo*, embora estabeleça o seu resultado positivo tributável presuntivamente, como postula o n.º 2 do artigo 11.º do CCI.¹⁹⁷

Mesmo que possam dar-se outros casos que o CCI não contempla ou inclui neste estudo, a questão é que, para que ocorra o regime fiscal consoante o *lucro presumivelmente*

forem violados os deveres de cooperação dos sujeitos passivos e sempre que um conceito autónomo do Direito Fiscal seja exigido por força do princípio da capacidade contributiva, desde que não ponha em causa a referida predominância da tributação do rendimento real.

¹⁹⁷ Sobre os pressupostos de legitimação da tributação presuntiva dos rendimentos, cfr. ELDA CATARINA GÓIS FERNANDES, *Da Tributação do Rendimento por Métodos Indiretos: por UM Regime Unitário de Avaliação Indireta do Rendimento Empresarial*, tese do Metrado disponível na Biblioteca da FDUL, número T-6984, págs. 61ss.

real quando uma média empresa precisa do regime fiscal consoante o resultado positivo efetivamente real, tais situações são legalmente admissíveis apenas se ocorrer “*impossibilidade de quantificação da matéria tributável através dos meios diretos resultante da atuação do sujeito passivo*”¹⁹⁸.

Na prática, esta diretiva aplica-se mediante análise detalhada da forma como o Ónus de prova é distribuído. Isso seria demorado, porque o código de processo tributário guineense praticamente não aborda estas temáticas.

No sentido de determinar o quadro legal de distribuição de ónus de prova, qualquer forma forma atualista de interpretar os referidos mecanismos legais arrisca-se a consistir numa intrincada deambulação doutrinária que se espalharia por incontáveis páginas.

Há que referir que qualquer interpretação destas determinações – que não deixaria de contar com as regras do código de procedimento administrativo para a incorporar omissões que seguramente surgirão – jamais produzirá um sistema de distribuição de ónus de prova que anule o preceituado constante deste sistema substantivo.

3.3 APURAMENTO DE LUCRO REAL PRESUMIDO

3.3.1 COMPETÊNCIA

Independentemente de o contribuinte ser uma grande, média ou pequena empresa, cabe ao secretário da repartição de finanças, de acordo com o artigo 26.º do CCI, determinar a matéria coletável.

Constante do Decreto n.º 33/93, de 10 de Agosto, esta redação sofreu contudo uma derrogação implícita e parcial, ao correr do tempo.

O Estatuto Orgânico da DGCI (Decreto-Lei n.º 6/2014, de 30 de Maio¹⁹⁹) criou uma direção de serviços para grandes empresas, ficando essa unidade incumbida das atribuições da autoridade tributária, para garantir o cumprimento cabal dos deveres tributários que vinculam as grandes empresas (artigos 12.º, n.º 1, al. f) e 19.º).

as repartições tributárias já não estão aptas a retificar o resultado positivo declarado pelas grandes empresas sedeadas dentro da sua competência territorial.

¹⁹⁸ Idem, pág. 63.

¹⁹⁹ Publicado no 4º suplemento ao Boletim Oficial n.º 21, de 30 de Maio de 2014.

O conceito de determinação da matéria coletável (usado no artigo 26.º) não é totalmente aplicável às grandes empresas, já que, perante a presunção de exatidão e boa-fé das respetivas declarações, a autoridade tributária pode apenas retificar a matéria coletável constante da declaração do contribuinte.

Quanto às médias empresas, deve ser a repartição de finanças da zona em questão a estabelecer a matéria coletável - vide artigo 26.º do CCI.

3.3.2 FIXAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

Quanto a médias empresas (n.º 2 do artigo 20.º do CCI): *“os restantes contribuintes do grupo A que não optem por contabilidade organizada adotarão um regime simplificado de escrituração que constituirá no registo e escrituração dos seguintes livros obrigatórios:*

- a) Aquisições;*
- b) Vendas e serviços prestados;*
- c) Desembolsos globais e bens de investimento;*
- d) Inventário de existências finais.”*

O Decreto n.º 33/93, de 10 de Março, anexou no grupo A os contribuintes relativos às médias empresas que anteriormente constavam do grupo B e passou a arrolar no grupo B os contribuintes que pertenciam ao Grupo C, passando a descartar esta última classificação. Esta modificação normativa operou a união formal das classes de grandes e médias empresas. Todavia, mantem-se materialmente incólume o quadro legal de cada uma dessas classes. Esta determinação é disso exemplo.

Uma das singularidades do quadro legal das médias empresas é a liberdade de opção de um regime de contabilidade organizada, para estar em conformidade com o sistema contabilístico normal ou com o *“regime simplificado de escrituração”*.

Na primeira opção, a situação é idêntica à da aplicação do regime fiscal a uma grande empresa. Não nos ocuparemos deste caso.

Sempre que a empresa escolher um sistema simplificado ou se as contas submetidas não se revelam fiáveis, ao fixar-se a matéria coletável, prestar-se-á atenção aos *“aos elementos*

oferecidos e aos conhecidos, todos reportados ao ano anterior àquele em que a determinação e fixação tiverem lugar²⁰⁰” (artigos 11.º, n.º 2 e 26.º, n.º 1, ambos do CCI).

Os referidos dados permitem logo fazer a estimativa dos rendimentos²⁰¹, “tendo ainda em conta o ramo de atividade comercial ou industrial e a percentagem normal do lucro ilíquido para cada modalidade, com consideração ao local e as demais condições influentes²⁰²”.

Baseados nos dados fiscais apurados, os custos são então estimados,²⁰³ tal como acima frisamos.

A matéria coletável é finalmente determinada com a definição da coleta, sempre que se parta do princípio que a empresa apresentou resultado positivo.

4. ATÉ QUE PONTO PODIAM AS PEQUENAS EMPRESAS TER CONSEGUIDO LUCRO?

O CCI procede à junção dos contribuintes do grupo B com as pequenas empresas,²⁰⁴ aplicando-lhes regime fiscal consoante o resultado positivo (que podiam ter apurado em contextos regulares de mercado).

Quanto a esta classe de contribuintes, postula o n.º 3 do artigo 11.º do CCI que, “**após consulta ao representante do contribuinte do setor de atividade na primeira semana do mês de janeiro, fixar-se-á o lucro que, em condições normais de mercado, poderá ser obtido**”.

²⁰⁰ JOÃO JOSÉ GARCIA DE FREITAS e JOAQUIM SOARES TELES, *código da contribuição industrial anotado*, 5.ª edição, 1981, Coimbra Editora, pág. 675.

²⁰¹ Sobre a noção de proveitos, no sentido correspondente ao atual da CCI, cfr. VITOR FAVEIRO, *noções fundamentais do Direito fiscal português...*, ob. Cit., págs. 580-582.

²⁰² J.A.R. MARTINS BARREIROS, MANUEL A. DA COSTA TEIXEIRA e HENRIQUE QUINTINO FERREIRA, *Código da contribuição industrial – anotado e comentado...*, ob. Cit., 2.ª Edição pág.608.

²⁰³ Sobre a noção de custos, no sentido correspondente ao atual da CCI, cfr. VITOR FAVEIRO, *Noções fundamentais do Direito Fiscal Português...*, ob. Cit., págs. 598-599.

²⁰⁴ Supra, págs. 13-19; ver também JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *A Reforma Fiscal...*, ob. Cit., págs. 12-18; e ainda do mesmo autor, *A incidência da contribuição industrial...*, ob. Cit., págs. 5-7.

Não se trata de tributar o *lucro normal*, mas sim o resultado positivo que as empresas podiam ter conseguido numa situação regular de mercado. São duas realidades diferentes.

No primeiro caso, calcula-se o resultado positivo que a empresa teria conseguido, se fosse administrada segundo padrões de exatidão e empenho. Como sublinha V. Faveiro, a estimativa do resultado positivo faz-se com base na *normalidade de Gestão*²⁰⁵.

Na segunda opção, invoca-se o estudo legal “*das condições reais em que a atividade foi exercida*.”²⁰⁶ Coloca-se em questão “*a normalidade da conjuntura*”²⁰⁷.

Na senda de Teixeira Ribeiro, consideramos que o resultado positivo que as empresas eram passíveis de conseguir em contexto de mercado regular equivale ao que elas “*teriam obtidos se houvessem trabalhados em condições normais, isto é, se a capacidade de produção de uma de cada empresas houvesse sido utilizada com a intensidade prevalecente durante o ano na respetiva indústria ou comercio, e se as compras e vendas assim efetuadas o houvessem sido pelos preços também dominantes durante o ano: nestes termos, os lucros que eventualmente venham a apurar-se são os lucros que tais empresas podiam ter obtidos*”²⁰⁸.

O n.º 3 do artigo 11.º do CCI segue esta linha de pensamento: “***poderão, porém, ter-se em consideração ao longo do exercício as circunstâncias que afetem excecionalmente a atividade de cada contribuinte e sejam suscetíveis de produzir um desvio considerável do lucro anual***”.

Uma das vantagens deste normativo é o facto de se isentar as empresas pequenas e de dimensão diminuta da contabilidade organizada. Isto tem a ver com a circunstância abordada, sobretudo por dois motivos.

Pelo estabelecido no artigo 22.º do CCI, o tipo de empresas pertencentes à categoria B equivale ao de empresas de capital muito reduzido, pelo que isentá-las da contabilidade organizada, mesmo em conformidade com o sistema simplificado, confere-lhes um notável repouso burocrático e financeiro.

²⁰⁵ VITOR FAVEIRO, *Noções fundamentais do Direito Fiscal Português...*, ob. Cit., pág. 699.

²⁰⁶ Idem

²⁰⁷ Idem

²⁰⁸ J.J. TEIXEIRA RIBEIRO, *A incidência da contribuição industrial...*, ob. Cit., pág. 6.

Forçar este tipo de empresas ao regime de contabilidade organizada, sendo a guineense uma economia profundamente informal, correria o risco de redundar em letra morta.

Não obstante a presença de elementos positivos, são evidentes as falhas e insuficiências deste regime de apuramento da matéria coletável. Eis duas delas: os obstáculos à estimativa do rendimento tributável e a subsequente aleatoriedade que geralmente acompanha a sua determinação²⁰⁹.

Assim, contempla-se legislativamente estas empresas de reduzida dimensão com uma alternativa ao regime fiscal consoante o resultado positivo, que poderiam ter conseguido em situação regular de funcionamento de mercado: a possibilidade de optarem pelo regime fiscal consoante o resultado positivo real, seja ele presumido ou efetivo.

O artigo 22.º n. 1 do CCI postula que uma empresa só passa a constar do grupo B quando, concomitantemente, (1) não possua contabilidade organizada, (2) não disponha de instalações permanentes²¹⁰ e (3) se dedique às suas funções sem recurso a empregados. Está-se assim a assumir legalmente que uma empresa, ainda que pequena, pode constar do grupo A, bastando, para isso, passar a cumprir 1 desses 3 critérios.

Se uma empresa, ainda que de pequena dimensão, optar pela contabilidade organizada, declarando o seu rendimento segundo a mesma, deve ter regime fiscal consoante *o lucro real*, sendo que o teor efetivo ou suposto desse resultado positivo dependerá do sistema contabilístico adotado na escrita dos respetivos dados contabilísticos.

Se a empresa dispuser de contabilidade organizada consoante *o sistema normal* do SYSCOHADA – esse é um cenário possível (ainda que pouco provável, em termos práticos, devido aos elevados encargos administrativos envolvidos). Nesse caso, o regime fiscal é consoante *o lucro real efetivo*, apurado nessa mesma contabilidade.

Se a contabilidade organizada seguir o sistema simplificado, deve então proceder-se ao apuramento do suposto resultado positivo real do contribuinte, com base nos dados dessa mesma contabilidade, acrescidos de outros elementos, como seja informação recolhida em ações de fiscalização (artigo 26.º e 11.º, ambos do CCI).

²⁰⁹ Para mais desenvolvimentos cfr. J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *A Reforma Fiscal...*, ob. Cit., págs. 5

²¹⁰ A Lei especifica no n.º 2 do artigo 22.º que **“não se considera existir instalação fixa quando o exercício de atividade se efetive através da utilização do local de venda em mercado ou nos outros espaços coletivos, ainda que divisíveis”**.

Tal como acontece com as grandes e médias empresas, o proveito das pequenas empresas também resulta da atividade empresarial, cujo apuramento está cheio de ambiguidades.

Essa ambiguidade – presente no apuramento de lucro de qualquer empresa – faz com que às empresas devam geralmente ser aplicado regime fiscal consoante *o lucro real*²¹¹.

É este, assim, um bom exemplo da assertividade da teoria que aplica o regime fiscal às empresas consoante o resultado positivo real, como demonstração da aptidão contributiva, e este como requisito para verificação da equidade tributária, uma das vertentes do princípio constitucional da equidade (artigo 24.º do CRGB)²¹².

5. REFLEXÕES CONCLUSIVAS QUANTO A TRIBUTAÇÃO DE SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS NA GUINÉ-BISSAU

1. O regime fiscal das empresas de profissionais guineenses deve ter em conta os PMEs, por terem regime fiscal como empresas comerciais, de acordo com o CCI.
2. Para se lhes aplicar regime fiscal, o volume de negócios é o patamar básico de separação entre grandes e médias empresas.
3. As pequenas empresas são legalmente incorporadas nos profissionais liberais no desempenho de funções sem recurso a mão-de-obra alheia. Contudo, é excessiva esta exigência, no atual contexto económico guineense ou no de qualquer outro país.
4. Quanto ao método escolhido para apuramento da matéria coletável, a variação do elenco de deveres declarativos segundo a dimensão da empresa ou sociedade é a mais relevante consequência da destriça entre grandes, médias e pequenas empresas. Esta variação é degressiva, seguindo a ordem aqui fixada das classes citadas;
5. A classificação de grandes, pequenas e médias empresas consta do Direito Fiscal e do Direito Societário guineenses (nomeadamente, no sistema contabilístico). Este

²¹¹ JOSÉ XAVIER DE BASTO, “*O Princípio da tributação do rendimento real a lei geral tributária*”, in *Fiscalidade*, n.º 5 janeiro 2001, pág. 7-9.

²¹² Neste sentido, FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *Constituição e lucro real – contributo ao Direito fiscal constitucional português* -, 2018, edição da AAFDL, PÁGS. 198-202; JOSÉ CESALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 2012, Almedina, págs. 435 ss.

- último provém de duas entidades internacionais de incorporação legislativa e económica de que a Guiné-Bissau é membro: a OHADA e a UEMOA;
6. Embora entidades diferentes e sem relações de hierarquia entre ambas, a OHADA e a UEMOA partilham o mesmo regime contabilístico, por esta última ter adaptado o seu direito contabilístico aos mecanismos legais da primeira, no mesmo domínio;
 7. Apesar da definição de *impossibilidade* de classificação do resultado positivo tributável com base na contabilidade organizada ser muito “elástico”, os mecanismos indiretos são legítimos apenas quando ocorra infração dos vínculos de cooperação por parte do contribuinte, situação que torne inviáveis quaisquer apuramentos da matéria coletável com base nos dispositivos diretos;
 8. Cabe à repartição de finanças da localidade em causa, nos termos do artigo 26.º do CCI, determinar a matéria coletável das empresas de média dimensão;
 9. Ao apurar-se a da matéria coletável por mecanismos indiretos, deve-se, desde logo, averiguar os ganhos e seguidamente os encargos incorridos pela empresa, sendo que se trata de o sujeito passivo ter produzido resultado positivo;
 10. Quanto às pequenas empresas, o apuramento da matéria coletável visa estimar o resultado positivo que as empresas são passíveis de obter numa situação de normal funcionamento do mercado. Trata-se, portanto, de averiguar o resultado positivo que elas teriam produzido no normal funcionamento da atividade, isto é, se a produtividade da empresa coincidissem com a prevalecente ao longo do exercício em causa;
 11. As empresas de profissionais não são neutras como as comerciais, isto é, o regime fiscal recai sobre o proveito que esta poderia obter e não nos lucros repartidos pelos sócios;
 12. Verifica-se que as empresas de profissionais são, na prática, frequentemente ignoradas, em muitos casos, sendo que os respetivos rendimentos acabam por não ser declarados, resultando em ficarem dispensadas de regime fiscal.
 13. O regime tributário guineense tem de passar a assegurar que às empresas de média dimensão só é aplicado regime fiscal consoante o suposto resultado positivo real, e não o resultado positivo real efetivo, quando se observem pressupostos concretos, a definir legalmente;

14. Quanto às pequenas empresas de profissionais, deve passar a aplicar-se regime fiscal presuntivo sobre os seus proveitos, materializado por um sistema simplificado adaptável ao conceito económico do país.

IV - SUGESTÃO DE POSSÍVEIS MEDIDAS E COMENTÁRIOS EM JEITO DE CONCLUSÃO

Até agora, abordámos temáticas complicadas sobre os benefícios e inconvenientes deste sistema. Considerar-se benefício ou inconveniente costuma depender da especificidade de cada situação e da opinião de cada interveniente: estado, empresas ou sócios considerados individualmente.

O regime fiscal aplica-se independentemente da repartição de resultados positivos. É esta a nossa contestação mais veemente, relativamente a este sistema, pois recaindo o regime fiscal sobre os sócios entidades individuais (em IRS), e não tendo havido repartição de resultados positivos, estes serão tributados por um proveito de que ainda não dispõem. Resulta que este sistema promove a repartição de proveitos.

Este sistema desvirtua opções de investimento, já que a empresa poderá desistir de investimentos se tiver repartido proveitos ou antecipado investimentos para reduzir o resultado positivo tributável.

Uma empresa lucrativa pode antecipar a aquisição de ativos fixos tangíveis, mesmo antes de se tornarem obsoletos os que geralmente usa, avolumando assim o montante de desvalorizações existentes.

A atribuição da matéria coletável aos sócios, seja qual for a sua repartição, pode ser benéfica ou prejudicial, consoante a finalidade dos contribuintes. O interesse das empresas vai registando flutuações, consoante os casos. Tratando-se de uma empresa cujos sócios “não querem distribuir os lucros”, optando por investi-los na sociedade, isso é prejudicial ao regime.

Este sistema torna-se benéfico se a finalidade dos sócios for a repartição, pois erradica o regime fiscal em segunda instância e pode contribuir para a repartição de resultados

positivos da empresa (ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS, 2016). Só que as empresas podem ter lucro embora não apresentem fluxo de tesouraria correspondente, o que pode significar falta de liquidez para proceder à distribuição.

Sendo que os resultados negativos só podem ser deduzidos aos resultados positivos das empresas neutras – n.º 7 do artigo 52.º do CIRC (sendo dedutíveis em 12 anos – n.º 1 do artigo 52.º do CIRC) – nisso poderá residir um inconveniente.

Esta restrição da hipótese de dedução de resultados negativos visa a observância dos princípios deste sistema: a tributação neutral e o combate à fuga ao fisco. No entanto, ao mesmo tempo que este sistema pretende desencorajar os contribuintes da constituição de novas empresas para diminuir a carga fiscal, diligência conhecida como “esquemas”, este sistema desencoraja também a criação de novos negócios, perfeitamente legítimos. Por exemplo, um contabilista com um negócio que apresenta lucro ano após ano ambiciona também contemplar o desenvolvimento de programas informáticos ligados às finanças empresariais.

Ambas as atividades encontram-se listadas no artigo 151.º do CIRS. Não sendo possível deduzir resultados negativos iniciais desse novo negócio, o contabilista poderá ver-se desmotivado em relação ao investimento num novo negócio.

Estamos aqui apenas a tratar das empresas de profissionais. No caso dos ACE e dos AEIE, tanto os resultados positivos como os negativos revertem para a estimativa do proveito pessoal dos seus sócios.

Os sujeitos passivos tentam geralmente furtar-se ao sistema de neutralidade tributária, pois a carga fiscal é muito “pesada” quando os proveitos são de monta. Funcionando nestes moldes, este sistema produz um efeito contrário ao da promoção do tão propalado empreendedorismo.

Podia introduzir-se modificações legislativas em alguns aspetos deste sistema, no sentido de o aperfeiçoar e tornar mais consensual:

1. Fazer com que o sistema passe a ser opcional (caso contrário, as pessoas procuram “artimanhas” para ficarem dispensadas dos seus

constrangimentos; o carácter opcional leva as pessoas a pesar os prós e os contras);

2. Diminuir a incidência do regime fiscal dos resultados não repartidos. Isto tem que ver com a imputação da MC aos sócios, independentemente de haver repartição, o que não é geralmente bem encarado, uma vez que se lhes aplicará regime fiscal de igual forma perante proveitos que recebam ou não. Os resultados positivos que fossem repartidos seriam alvo de regime fiscal e os resultados positivos não repartidos seriam considerados na determinação da matéria coletável de IRS somente numa quota que legalmente considerada razoável. Esta quota não deveria ser muito elevada, uma vez que quando os resultados positivos fossem repartidos, seriam considerados na sua totalidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A problemática do sistema de neutralidade tributária continua a ser sobremaneira pertinente, pois o seu intrincado quadro legal coloca muitas interrogações. O conceito de empresa de profissionais foi profundamente revisto em 2014, o que suscitou ainda mais celeuma.

Procurámos indagar os próprios fundamentos ontológicos desta área do conhecimento, assim como a sua dimensão, vertente prática e possíveis inconvenientes. Como é natural, este é um assunto que raramente gera unanimidade, refletindo sempre a subjetividade de cada um.

Este sistema tem como alvos a tributação neutral, a fuga ao fisco e a erradicação da vertente económica do regime fiscal em segunda instância (consideramos que se “acertou em cheio” em todos estes alvos). Recorre-se a um regime fiscal equitativo, dispensando a dimensão legal do sujeito passivo e descartando os dispositivos falaciosos para “encobrir” resultados positivos. É ainda descartada a vertente económica do regime fiscal em segunda instância, já que o regime fiscal incide apenas nos sócios das empresas neutrais.

Este sistema destaca-se pela sujeição dos sócios a apuramento da matéria coletável, ou seja, recai sobre eles o regime fiscal (sejam entidades singulares ou coletivas e quer arrecadem o valor assacado ou não).

A grande dúvida reside no conceito de empresa de profissionais. Trata-se de empresas cujos sócios possuem, em regime de exclusividade, o estatuto de entidades singulares profissionais, no desempenho de funções listadas no artigo 151.º do CIRS, ou, por outro lado, trata-se de empresas cujos proveitos provêm (acima dos 75%) do desempenho de funções constantes do artigo 151.º do CIRS, ainda que tenham de se observar:

- Uma quantidade de sócios inferior ou igual a cinco;
- que nenhum dos sócios possua estatuto de entidade coletiva de direito público;
- que pelo menos 75% do capital social esteja nas mãos de profissionais constantes da lista do artigo 151.º do CIRS.

Ao abordar-se a tributação neutral, questionamo-nos sobre se é ou não benéfico. Em vez de um estudo global ou genérico, devemos adotar uma abordagem mais meticulosa, examinando caso a caso e levando em linha de conta aquilo que todos os agentes envolvidos podem estar a antecipar.

Temos ainda o máximo interesse em avançar com propostas de aperfeiçoamento normativo. Podendo remar em sentido contrário ao do intuito de rentabilizar proveitos tributários a curto prazo, promoveria um redobrado ensejo de dinâmica empreendedora. Esperamos que o contributo aqui prestado consiga pôr em marcha iniciativas válidas rumo a um regime tributário mais aperfeiçoado.

Julgamos ter sido este um empreendimento assaz proveitoso, ainda que a literatura consultada se encontre já um pouco desatualizada e que nos tenhamos deparado com alguns entraves junto de organismos estatais, no acesso a informação e a alguns dados estatísticos pouco disponíveis.

Propusemos alguns rumos para o desenvolvimento de novas pesquisas, como sejam o método comparativo recorrendo a casos estrangeiros, o alargamento de vínculos à

segurança social e o estudo comparativo da crescente quantidade de sujeitos passivos sob alçada deste sistema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- **Livros, artigos e outras publicações**

ABREU, J. (2002) *Curso de Direito Comercial das sociedades*. Coimbra: Almedina.

ANTUNES, J. *O regime da transparência fiscal nas sociedades de profissionais*. Jornal de Negóciosp.31. Obtido em <http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/>

ANTUNES, J. *Transparência fiscal – sociedades de simples administração de bens. Vida Económica*, p. 29. Obtido em https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_5agosto.pdf. Acedido em 9 de janeiro de 2020.

ASCENÇÃO, JOSÉ DE OLIVEIRA, *O Direito – Introdução e teoria geral* -, 4.ª edição, 1986, Lisboa, VERBO;

AZEVEDO, P. (2005). *O regime de transparência fiscal em Portugal - Breve Análise*. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Acedido em 20 de março de 2020.

BARREIROS, J.A.R. MARTINS; TEIXEIRA, MANUEL A. COSTA e FERREIRA, HENRIQUE QUINTINO, *Código de Contribuição Industrial Anotado e Comentado*, 2.ª edição, 1986, editora Rei dos Livros, Lisboa;

BASTO, JOSÉ XAVIER DE, *o princípio da tributação do Rendimento Real a Lei Geral Tributária*, in *Fiscalidade*, n.º 5, Janeiro, 2001, págs. 5-21

BORGES, R. & ASSOCIADOS. *Transparência fiscal em IRC*. Obtido em <http://www.rpba.pt/index.php/eng/rpbablog>. Acedido em 10 de janeiro de 2021.

CARDONA, M. *Regime de transparência fiscal*. Fisco n. 917, p. 47 e 48. 1989.

CARDOSO, E. *Cálculo do Pagamento Especial por Conta (PEC)*. *Vida Económica*. p. 24. Obtido em https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_1abril.pdf. Acedido em 10 de outubro de 2016.

CAZALS, P. (2013). *Relatório nacional da França. Congresso de 2013 da EATLP*- European Association of Tax Law Professors. Lisboa.

CORREIA, J. **Transparência fiscal das sociedades de profissionais**. Fisco nº 7, p. 4. 15 de abril de 1989.

COSTA, M. **A proposta de alteração na tributação das sociedades de profissionais**. Ordem dos Contabilistas Certificados. Obtido de http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve_22novembro.pdf

Departamento de Prestações e Contribuições. (2015). Guia Prático - Inscrição, Alteração e Cessação de Atividade de Trabalhador Independente. Instituto da Segurança Social, I.P.

DOURADO, ANA PAULA, **Direito Fiscal – Lições** – 2016, Almedina;

FALLOIS, D. &. (2013). **Relatório nacional de Espanha**. Congresso de 2013 da EATLP-European Association of Tax Law Professors. Lisboa.

FAUSTINO, M. **A opacidade da transparência fiscal**. Gabinete de Estudos da OTOC. p. 28-31. junho de 2009.

GOMES, N. (2000). **Manual do direito fiscal**. Lisboa: Rei dos Livros.

GUIMARÃES, J. (2008). **Transparência Fiscal**. INFOCONTAB, 30. (B. APECA, Ed.) Obtido de <http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2008/30/230.pdf>. Acedido em 20 de março de 2021.

Instituto da Segurança Social, I.P. (2016). **Aplicação do regime da transparência fiscal nos regimes de segurança social - Sócios ou membros das sociedades de profissionais**.

LOPES, C. & LUÍS, D. **O regime de transparência fiscal: estudo comparativo em Portugal, Espanha, França e Reino Unido**. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal n.º 3. p. 61 – 82. 2015.

LUÍS, D. (2015). **O Regime de Transparência Fiscal - Estudo comparativo entre Portugal, Espanha, França e Reino Unido**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/29781/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Final_Diana%20Lu%C3%ADs_2015.pdf. Acedido em 12 de dezembro de 2020.

MACHADO, B. (1994). **Introdução ao direito e ao discurso legitimador**. Coimbra: Almedina.

- MACHADO, J. C. (2009). **Curso de Direito Tributário**. Coimbra. Coimbra editora.
- MARTINEZ, P. (2000). **Direito Fiscal** (10 ed.). Coimbra. Almedina.
- MARTINEZ, S. (2000). **Direito Fiscal (10 ed.)**. Coimbra: Almedina.
- MARTINS, J. **O Agrupamento Europeu de Interesse Económico**. Fisco n.º 19. p. 20 – 26. 1990.
- MORAIS, M. (2015). **A transparência fiscal. Dissertação de mestrado em Fiscalidade**. Instituto Politécnico de Lisboa e Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Obtido em <http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/4608/1/disserta%C3%A7%C3%A3oDr%2020Vasco%20Guimar%C3%A3es-DEZEMBRO%20VERS%C3%83O%20FINAL.pdf>. Acedido em 10 de novembro de 2020.
- MORAIS, R. (2007). **Apontamentos ao IRC**. Coimbra: Almedina.
- MORAIS, R. (2014). **Sobre o IRS (3ª ed.)**. Coimbra: Almedina.
- MOREIRA, EUGÉNIO CARLOS DA CONCEIÇÃO RODRIGUES, **A Repartição dos Recursos Públicos entre o Estado e as Autarquias Locais no Ordenamento Jurídico Guineense**, 2005, Almedina;
- NABAIS, J. (2010). **Direito Fiscal (6 ed.)**. Coimbra: Almedina.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, **O Regime Fiscal das pequenas e Médias Empresas**, in as Pequenas e Médias Empresas e o Direito, coordenação de J.M. COUTINHO DE ABREU, Publicação do instituto Jurídico da faculdade de direito da Universidade de Coimbra, 2017, ou in cadernos de Justiça Tributária (CJT), n. º13, julho-setembro 2016, publicação do centro dos estudos Jurídicos do Minho (Cejur), págs. 30-44;
- UMABANO, GABRIEL, **A Tributação do Investimento Estrangeiro na Guiné-Bissau**, Almedina, 2017.
- UMABANO, GABRIEL, **A Tributação das Pequenas e Médias Empresas na Guiné-Bissau**, Relatório de Doutoramento, 2018.

- **Legislações**

Circular 8/90. Retenções na fonte relativas a rendimentos obtidos e a pagamentos por conta.

Código Civil. Aprovado pelo Decreto-Lei 47344/66 de 25 de novembro. Atualizado pela Lei 8/2017 de 03 de março.

Código das Sociedades Comerciais. Aprovado pelo Decreto-Lei 262/86 de 2 de setembro. Atualizado pela Lei 148/2015 de 09 de setembro.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Aprovado pelo Decreto-Lei N. 442-B/88 de 30 de Novembro, 440-582. Atualizado pelo Decreto-Lei 22/2017 de 22 de fevereiro.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Aprovado pelo Decreto-Lei 442-A/88 de 30 de novembro. Atualizado pelo Lei 42/2016 de 28 de dezembro.

- **Jurisprudência**

Supremo Tribunal Administrativo. (1995). Acórdão do processo nº 18691/95.

Supremo Tribunal Administrativo. (2012). Acórdão do processo nº 0441/11.

Supremo Tribunal Administrativo. (2012). Acórdão do processo nº 0830/11.

Supremo Tribunal Administrativo. (2014). Acórdão do processo nº 0216/12.

Supremo Tribunal Administrativo. (2015). Acórdão do processo nº 0733/14.

Supremo Tribunal Administrativo. (2016). Acórdão do processo nº 0778/15.

Tribunal Central Administrativo Sul. (2012). Acórdão do processo nº 05287/12.

Tribunal Central Administrativo Sul. (2014). Acórdão do processo nº 07219/13