

- 2** Nota de abertura  
A nova lei dos ilícitos fiscais
- 3** J. Silvério Mateus  
O imposto sucessório por avença na  
transmissão de acções
- 5** Ana Paula Dourado  
A tributação da poupança e a  
harmonização fiscal na CEE
- 10** Rui Pinto  
Custos fiscais do rendimento das  
empresas
- 12** Maria dos Prazeres Lousa  
Notas às instruções e normas de  
aplicação do regime de tributação pelo  
lucro consolidado
- 23** Jurisprudência  
■ Ónus da prova e ónus da colaboração

- 29** Decisões administrativas
- IVA — Amostras e ofertas
  - IVA — Apreciação dos pedidos de revisão de liquidações emitidas pelo SIVA
  - IVA — Agricultura
  - IVA — Indemnizações de seguros, franquias
  - IVA — Analistas clínicos
  - IVA — Informação n.º 15
  - IVA — Enquadramento de bens nas listas anexas ao CIVA
  - IRS — Documentos comparativos de despesas

- 35** Dossier transparência fiscal
- J. L. Saldanha Sanches: Sociedades transparentes — alguns problemas no seu regime
  - Manuel António Pita: As sociedades profissionais

- 51** Calendário fiscal

- 55** Bibliografia

Legislação (destacável)



15. MAI 1990

COTA	
N.º EX.	

OFERTA

## FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira ■ COLABORADORES: António Borges (econ.-ROC-ISCTE), A. Brás Carlos (DGCI/FDC), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), J. Ribeiro de Almeida (Consultead), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Manuel Prates (economista--SIVA), Margarida Mesquita Palha [jur.-CEF-UCP (L)], M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP (P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ DIRECÇÃO COMERCIAL: António Manso ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos ■ REVISÃO: José Imaginário ■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. — 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Tipografia Guerra, Viseu ■ DISTRIBUIÇÃO: Sodilivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ PROPRIEDADE: Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897 ■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua de Santa Marta n.º 47, 2.º Dto. — 1100 Lisboa ■ Telefones: 558525/35 — 558735/45/54

Revista mensal ■ Preço de cada número: 700\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa, Tels.: 55 85 25 — 55 85 35 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

## SOCIEDADES TRANSPARENTES: ALGUNS PROBLEMAS NO SEU REGIME

J. L. Saldanha Sanches

A transparência fiscal das sociedades de profissionais, das sociedades civis não constituídas sob forma comercial e de algumas sociedades de simples administração de bens foi uma das principais novidades do novo regime de tributação das sociedades.

É apenas uma medida pontual que abrange um universo restrito e, ao contrário da intenção inicial do legislador, oferece algumas vantagens, dada a actual coincidência entre a taxa máxima possível do IRS e a taxa única do IRC mais a derrama camarária.

Mas por ser uma novidade do nosso sistema fiscal, por corresponder a tendências predominantes no sistema fiscal europeu e por apresentar alguns problemas de regulamentação tem uma importância que transcende o número de entidades que abrange.

Esta revista já publicou um estudo de conjunto sobre as sociedades profissionais<sup>1</sup>. Os dois pareceres aqui contidos, ambos extraídos da *Ciência e Técnica Fiscal*, tratam de outros aspectos da sua natureza, contribuindo para a delimitação do seu âmbito.

Esta nota vai abordar sumariamente questões que têm de ser resolvidas para uma melhor inserção sistemática deste instituto no ordenamento fiscal português.

### A desconsideração da personalidade

Como outros institutos de direito fiscal, o princípio do desrespeito pelo princípio da separação entre a pessoa colectiva e os seus membros, fazendo aquilo a que a doutrina americana chama *to lift the corporate veil*, a doutrina alemã chama *durchgriff* e a francesa *transparence* nasceu do direito comercial.

É um estudo recente sobre esta matéria<sup>2</sup> ao serem enumeradas um certo número de situações que justificam o recurso a este instituto — uma sociedade de responsabilidade limitada que se descapitaliza para defraudar os seus credores, uma sociedade que legalmente, impedida de adquirir acções próprias, o faz através de uma outra sociedade de que é sócia única, um sócio foge à proibição social da concorrência através de uma outra sociedade que controla — que constituem uma tônica dominante desta desconsideração: evitar o abuso do instituto da sociedade comercial.

É um problema que aparece reflectido no direito fiscal de muitos países em que a lei atribui à Administração, se esta verificar e demonstrar que houve um abuso

da possibilidade de escolha de formas societárias apenas com o objectivo de obter uma economia fiscal, de não reconhecer a forma jurídica criada<sup>3</sup>.

Mas um instituto com estes contornos — desrespeito do princípio da separação do património entre a sociedade e o sócio — apenas se encontra no direito português, com alcance geral, no caso da responsabilidade dos gerentes pelas dívidas fiscais da sociedade prevista no artigo 16.º do Código do Processo das Sociedades Comerciais.

No caso da transparência fiscal do CIRC, a situação está estruturada por princípios de natureza diferente: não há qualquer atribuição de poderes à Administração através de cláusulas gerais, como sucede em outros países, e o regime da transparência fiscal não tem qualquer carácter sancionatório.

Pelo contrário, a forma como está organizado representa uma forma de obtenção de um regime fiscal mais favorável para as sociedades de pessoas que preenchem a rígida tipificação contida na lei.

### A subjectividade fiscal das sociedades transparentes

Um problema que a lei fiscal não resolveu adequadamente, em nossa opinião, foi o da qualificação jurídica da situação das sociedades transparentes perante a incidência do IRC.

No artigo 12.º do CIRC afirma-se que as sociedades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC. Estaríamos assim, nos precisos termos da lei, perante um caso de não sujeição a IRC. Só que este artigo aparece inserido no capítulo II, Isenções, do Código.

Seria pois intenção do legislador, revelada pela sistemática adoptada, considerar as sociedades comerciais isentas.

Mas não nos parece que tal possa validamente sustentar-se: mesmo sem entrar aqui na discussão do conceito de isenção, deve recordar-se que o Estatuto dos Benefícios Fiscais, ainda que com uma formulação pouco exacta, aceitou uma das aquisições da doutrina alemã e italiana nos anos 60 ao considerar os benefícios fiscais como disposições com fins extrafiscais, que indiscutivelmente são.

Para as sociedades transparentes, a sua não inclusão no número de empresas que têm uma dívida fiscal de IRC deve-se a razões puramente fiscais e estamos pois

perante um caso de não sujeição a IRC quanto à obrigação principal (dívida de imposto) e sujeição a IRC quanto às obrigações acessórias (deveres de cooperação).

Questão académica? Não é exactamente assim.

Da resolução dada a este problema depende a questão de se saber se as sociedades de profissionais estão ou não sujeitas às retenções na fonte previstas no artigo 75.º do CIRC e que são, como se diz neste artigo, pagamento por conta do IRC, pressupondo por isso a dívida de IRC.

Em quase todos os casos previstos neste artigo nos encontramos perante rendimentos que configuram o perfil de uma sociedade de capitais e não de uma sociedade de pessoas, em especial quando se trate de rendimentos da aplicação de capitais ou de rendimentos prediais (embora aqui surja o problema de a transparência fiscal abranger alguns casos de sociedades de administração de bens), mas uma sociedade de pessoas abrangida pela transparência fiscal estará necessariamente fora de previsão desta norma: não pode haver pagamentos por conta de IRC quando não houve possibilidade legal de surgir uma dívida de IRC.

O mesmo sucede em ordenamentos fiscais onde as sociedades de pessoas são todas elas tributadas como em Portugal são tributadas as sociedades transparentes: as sociedades de pessoas, escreve Klaus Tipke, não têm deveres de prestar nem no imposto sobre as pessoas nem no imposto sobre as sociedades: os lucros por si obtidos são imputados aos sócios e então tributados em imposto de rendimento (se forem pessoas singulares) ou em imposto sobre as pessoas colectivas (se forem sociedades).

Tal como sucede na previsão do n.º 1 do artigo 5.º, que prevê a imputação aos sócios dos lucros da sociedade transparente «integrando-se, nos termos da legislação que lhe for aplicável no rendimento tributável».

Uma correcta arrumação sistemática da norma que explicita a não tributação das sociedades transparentes em IRC seria, pois, não no capítulo das isenções (pessoas colectivas de utilidade pública, algumas cooperativas, actividades culturais e desportivas), mas sim talvez junto do artigo 5.º, onde curiosamente se encontra a norma (artigo 6.º) que prevê a não tributação em IRC dos rendimentos da actividade sujeita a imposto do jogo.

Pois trata-se de dois regimes muito semelhantes: as

actividades sujeitas a imposto do jogo não pagam IRC e as sociedades transparentes também não.

A única diferença está no necessário casuismo do regime do jogo, de âmbito muito limitado, e a importância que pode vir a assumir o regime da transparência se se impuser (ou talvez mais exactamente, quando se impuser) a tendência europeia para tributar as sociedades de pessoas como sociedades transparentes.

Faz notar António Caeiro que «a observação da realidade societária, a partir dos escassos dados disponíveis, permitiu-nos concluir que a grande maioria das sociedades por quotas existentes em Portugal era constituída por sociedades de estrutura personalista, apesar do esquema legal supletivo apontar para uma estrutura do tipo capitalístico».

E do ponto de vista fiscal tributar sociedades de pessoas como as sociedades de capitais pode significar, no limite, tributar rendimentos do trabalho a taxas de 40 por cento. Mesmo quando estes se encontram a níveis que quase justificariam a não tributação pelo princípio do mínimo de existência.

Reconheçamos que é uma hipótese extrema, com a aplicação da lei a ser temperada pela força das realidades.

Mas ainda assim é uma distorção grave. E podem-se encontrar muitos rendimentos médios a suportar a taxa de 40 por cento.

<sup>1</sup> Jorge Magalhães Correia, «Transparência Fiscal das Sociedades de Profissionais», *Fisco* n.º 7.

<sup>2</sup> Pedro Cordeiro, *O Princípio da Desconsideração da Personalidade Jurídica das Sociedades Comerciais*, Lisboa, AAFDL, 1989.

<sup>3</sup> O que os franceses designam como a «onoponibilidade das sociedades constituídas para evitar o imposto». Ver «La non Reconaissance des Personnes Juridiques en Matière Fiscale», *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXIV, 1989, e respectivos relatórios nacionais.

<sup>4</sup> K. Tipke, *Steuerrecht ein systematischer Grundriss*, 10.ª ed., p. 149.

<sup>5</sup> António Caeiro, *As Sociedades de Pessoas no Código das Sociedades Comerciais; Estudos em Homenagem do Prof. Doutor Eduardo Correia*, II vol., Coimbra, 1984, p. 8.