



**LISBOA
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT**

MESTRADO

**CONTABILIDADE, FISCALIDADE E
FINANÇAS EMPRESARIAIS**

**TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO**

**O REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL
ANÁLISE DA EFICÁCIA DO REGIME EM
PORTUGAL E PERSPECTIVAS DE
EVOLUÇÃO**

ANA PAULA DE ALBUQUERQUE ALVES PALMA

SETEMBRO/2013



**LISBOA
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT**

**MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E
FINANÇAS EMPRESARIAIS**

**TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO**

**O REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL
ANÁLISE DA EFICÁCIA DO REGIME EM
PORTUGAL E PERSPECTIVAS DE
EVOLUÇÃO**

ANA PAULA DE ALBUQUERQUE ALVES PALMA

ORIENTAÇÃO

**PROFESSOR DR. MANUEL HENRIQUE FREITAS
PEREIRA**

SETEMBRO/2013

AGRADECIMENTOS

Concluído este trabalho de investigação, resta-me apresentar os meus sinceros agradecimentos a todas as pessoas e instituições que comigo colaboraram e sem as quais a sua realização não teria sido possível.

Quero agradecer de forma particular:

Ao meu orientador, Professor Dr. Manuel Henrique Freitas Pereira que, para além dos preciosos ensinamentos que me transmitiu durante as aulas do mestrado, me acompanhou com toda a disponibilidade ao longo de todo este percurso. Só a sua superior orientação e ajuda incondicional, tornaram possível a conclusão deste trabalho.

Ao ISEG e a todos os professores que, com o seu saber e ao longo de vários anos, me transmitiram os seus conhecimentos que me permitiram concluir uma licenciatura, uma pós-graduação e um mestrado.

Às bibliotecas do ISEG, do Centro de Estudos Fiscais e da Procuradoria Geral da República, que me prestaram todo o apoio na recolha de bibliografia.

À minha família:

Ao meu marido, aos meus filhos Pedro e Nuno e às minhas noras Sílvia e Joana. A sua paciência, o seu apoio e, sobretudo, a motivação que me transmitiram, foram decisivas e absolutamente essenciais para que chegasse ao fim.

Finalmente, um agradecimento muito especial:

À minha mãe, que sempre me incentivou a continuar os meus estudos e cuja memória me deu força e inspiração, continuando a estar sempre presente nos grandes momentos da minha vida.

Lista de Acrónimos

ACE - Agrupamentos Complementares de Empresas

AEIE - Agrupamentos Europeus de Interesse Económico

AIE – Agrupamentos de Interesse Económico espanhóis

CC - Código Civil

CDT - Convenção para evitar a dupla tributação económica

CEE - Comunidade Económica Europeia

CIRC - Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

CIRS - Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

CSC - Código das Sociedades Comerciais

IRC - Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

IRS - Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

MCOCDE – Modelo de Convenção da OCDE

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OTOC - Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

ROC - Revisor Oficial de Contas

RTF - Regime de Transparência Fiscal

SGPS - Sociedade Gestora de Participações Sociais

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TOC - Técnico Oficial de Contas

UE – União Europeia

UTE – Agrupamentos Temporários de Empresas espanhóis

Resumo

Dadas as diferenças de tributação do rendimento relativo ao exercício de uma actividade empresarial ou profissional em nome individual ou através de uma sociedade, foi instituído em Portugal, em 1989, um regime fiscal já há muito aplicado noutros países, em particular para as chamadas sociedades de pessoas (partnerships), que desconsidera para efeitos de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, alguns entes colectivos, tributando-se o respectivo rendimento directamente na pessoa dos seus sócios ou membros, independentemente de distribuição. Esse regime visava assegurar a neutralidade fiscal, eliminar a dupla tributação económica e combater a evasão e fraude fiscais.

Este regime – denominado “Regime de Transparência Fiscal” (RTF) – tem permanecido praticamente inalterado nos seus contornos legais desde a sua criação e tem sido objecto de controvérsia, quer quanto ao seu âmbito subjectivo, quer quanto a aspectos que se relacionam com a sua aplicação.

O presente trabalho faz o enquadramento teórico do RTF, analisa o seu funcionamento face à legislação portuguesa e alguns dos principais problemas que têm sido identificados em relação ao mesmo e sumariza algumas perspectivas quanto à sua evolução futura.

Em anexo, é feita uma síntese da aplicação subjectiva de idêntico regime em quatro países europeus (Espanha, França, Alemanha e Suécia) e apresentam-se alguns elementos estatísticos sobre a aplicação do RTF em Portugal.

Palavras-chave: Regime de transparência fiscal; neutralidade fiscal; dupla tributação económica; evasão e fraude fiscais; entidades transparentes; sociedades de pessoas.

Abstract

Given the differences in income tax for professional or corporate activities, both personal or through a corporation, it was established in Portugal in 1989 a tax policy long applied in other countries – mainly in partnerships – which disregards for tax purposes of corporate income tax some corporate entities, taxing the income directly on partners and members, regardless of the distribution. That policy aimed to ensure fiscal neutrality, to eliminate double economic taxation and to fight tax avoidance and fraud.

This policy – called «Fiscal Transparency Policy» (FTP) – has been kept almost completely unchanged in its legislation since its creation, and has been subject of controversy concerning its subjective scope and the aspects related to its application.

This thesis makes the theoretical framework of the FTP, analyses its action in view of Portuguese legislation and some of the main problems that have been identified in relation to it, and also summarizes some perspectives as to its future developing.

Furthermore, there are attachments in this thesis that synthesize the subjective application of an identical policy in four European countries (Spain, France, Germany and Sweden) and present statistical elements about the application of the FTP in Portugal.

Keywords: Fiscal transparency policy; fiscal neutrality; double economic taxation; tax avoidance and fraud; transparent entities; partnerships.

ÍNDICE

Agradecimentos.....	III
Lista de Acrónimos.....	IV
Resumo.....	V
Abstract.....	VI
Capítulo I – INTRODUÇÃO	
1.1. A importância do tema.....	1
1.2. Objectivos, metodologia e estrutura do trabalho.....	2
Capítulo II - ENQUADRAMENTO GERAL	
2.1. O conceito de Transparência Fiscal.....	4
2.2. Fundamentos do Regime de Transparência Fiscal.....	5
2.3. Tipos de Transparência.....	8
Capítulo III - O REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL EM PORTUGAL	
3.1. Caracterização.....	10
3.2. Objectivos do Regime de Transparência Fiscal.....	11
3.2.1. Neutralidade Fiscal.....	11
3.2.2. Eliminação da dupla tributação económica dos lucros.....	12
3.2.3. Combate à evasão e fraude fiscais.....	12
3.3. Entidades abrangidas.....	13
3.3.1. Sociedades civis não constituídas sob forma comercial.....	13
3.3.2. Sociedades de Profissionais.....	14
3.3.3. Sociedades de simples administração de bens.....	15
3.3.4. ACE – Agrupamentos Complementares de Empresas.....	16
3.3.5. AEIE – Agrupamentos Europeus de Interesse Económico.....	16

3.4. Valores a imputar aos sócios ou membros.....	17
3.5. Questões controvertidas sobre a aplicação do regime.....	20
3.5.1. Enquadramento fiscal das sociedades e outras entidades transparentes –	
- Não sujeição a IRC ou isenção de IRC?.....	20
3.5.2. A definição das sociedades de profissionais.....	21
3.5.3. A derrama municipal.....	24
3.5.4. As tributações autónomas.....	25
3.5.5. A tributação dos sócios ou membros não residentes.....	27
Capítulo IV - PERSPECTIVAS DE EVOLUÇÃO.....	29
Capítulo V – CONCLUSÃO	
5.1 Conclusões.....	36
5.2. Sugestão para investigação futura.....	37
BIBLIOGRAFIA.....	38
ANEXOS	
Anexo I- A “Transparência Fiscal” em outros Estados da UE.....	43
Anexo II- Dados Estatísticos	
2.1. Estatísticas IR-IRC - Número de Declarações (2009/2011).....	52
2.2. Estatísticas IR-IRS - Número de Declarações por anexos – Número de	
Agregados (2009/2011).....	53
2.3. Estatísticas IR-IRS - Rendimento bruto liquidado por anexos (2009/2011).....	54

Capítulo I - INTRODUÇÃO

1.1. A importância do tema

A fiscalidade assume uma importância cada vez maior na vida das empresas e das famílias, quer a nível interno, quer no plano internacional. Nos diferentes países existem diferenças significativas na forma de tributar as pessoas singulares e as pessoas colectivas. As maiores diferenças verificam-se na forma do apuramento do lucro tributável, nas deduções aceites fiscalmente e nas taxas aplicadas a cada um dos casos. Em regra, a forma de tributar as pessoas colectivas, conduz a um esforço fiscal significativamente mais baixo. Por isso, é também cada vez maior a tendência para a constituição de sociedades, com o único objectivo de poupança fiscal.

O Regime de Transparência Fiscal (RTF) foi criado, em Portugal, em 1989, com três objectivos: neutralidade fiscal, eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos e combate à evasão e fraude fiscais e consiste num regime excepcional de tributação de certos entes colectivos, que os desconsidera para efeitos de tributação do respectivo rendimento, imputando este, independentemente de distribuição, aos seus sócios ou membros, para serem tributados em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou em imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, consoante se trate de pessoas singulares ou colectivas.

A existência e aplicação do RTF tem sido objecto de controvérsia entre os especialistas, quer quanto às entidades abrangidas, quer quanto ao seu próprio funcionamento.

A motivação para este estudo nasceu precisamente das dificuldades sentidas, muitas vezes, na minha vida profissional, quanto à aplicação em concreto deste regime.

As maiores limitações que senti, ao longo da investigação, foram a falta de tempo originada por uma profissão muito absorvente, assim como a dificuldade em encontrar

em Portugal muita da bibliografia estrangeira de referência e a falta de elementos estatísticos desenvolvidos sobre a aplicação do regime.

1.2. Objectivos, metodologia e estrutura do trabalho

O grande objectivo deste trabalho foi, à luz das controvérsias que tem gerado e das dificuldades que a sua correcta aplicação tem suscitado, analisar essa problemática, encontrar as soluções mais adequadas e visualizar de que modo se pode perspectivar a sua evolução.

A metodologia assenta primordialmente numa revisão da literatura portuguesa sobre esta temática, assim como das principais decisões jurisprudenciais que até ao presente foram publicadas sobre a mesma, sempre numa óptica eminentemente prática, isto é, centrada nos problemas de aplicação do regime.

O trabalho encontra-se estruturado em cinco capítulos.

Neste primeiro capítulo fazemos uma breve introdução, referindo a importância do tema, as motivações do estudo, as suas limitações, os seus objectivos, a metodologia utilizada e, finalmente, a estrutura do trabalho.

No segundo capítulo apresenta-se, ainda que de uma forma muito breve e quase esquemática, o enquadramento geral do tema, com incidência em aspectos conceptuais, fundamentos do regime e classificações mais importantes.

O terceiro capítulo – que face aos objectivos visados e à metodologia utilizada é o núcleo principal deste trabalho - trata do RTF em Portugal, descrevendo o funcionamento do regime, através da sua caracterização, objectivos visados, entidades abrangidas e cálculo dos valores a imputar, e pondo em relevo as principais questões que têm sido levantadas a propósito da sua aplicação: natureza do regime – não sujeição

ou isenção de IRC, definição das sociedades de profissionais, aplicação da derrama e das tributações autónomas, tributação dos sócios ou membros não residentes.

No quarto capítulo são analisadas as perspectivas de evolução do RTF em Portugal, tendo designadamente em conta as propostas que foram apresentadas em 1996, 2009 e 2013, por diversas comissões de reforma fiscal e apresentando a nossa própria perspectiva sobre essa evolução.

No último capítulo apresentamos as conclusões e propomos um elemento essencial para a investigação futura: a criação de critérios que conduzam à classificação das sociedades em sociedades de capital e sociedades de pessoas, de modo a que se possa basear nessa distinção a aplicação do RTF.

Em anexo, apresentam-se alguns elementos sobre o âmbito de aplicação subjectivo do RTF em quatro países da UE: Espanha, França, Alemanha e Suécia e alguns elementos estatísticos extraídos das Estatísticas sobre o IRC e o IRS publicadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Capítulo II - ENQUADRAMENTO GERAL

2.1. O Conceito de Transparência Fiscal

Segundo TELLA (1984), em sentido genérico, a expressão “Transparência Fiscal” refere-se à transparência nas relações entre os contribuintes e a Administração Fiscal, sendo-lhe atribuído o significado da desejável sinceridade entre ambas as partes, como base fundamental e necessária ao correcto funcionamento de qualquer sistema fiscal, permitindo uma distribuição justa dos encargos do Estado e uma igualmente justa redistribuição do rendimento.

Mas o conceito de “Transparência Fiscal” tem na legislação fiscal um significado mais restrito, que consiste num conjunto de normas conducentes a uma forma especial de tributação de certas entidades que, pelas suas características, não são sujeitas ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

O lucro/prejuízo fiscal ou a matéria colectável dessas entidades são apurados de acordo com as regras do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, mas imputados aos sócios ou membros, na proporção da sua participação, independentemente da sua distribuição e tributados pelo imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou pelo imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, consoante os sócios ou membros sejam pessoas singulares ou pessoas colectivas, respectivamente.

Associada ao conceito de transparência fiscal existe ainda a chamada “transparência fiscal internacional”. Não se trata propriamente da aplicação deste regime, mas sim de uma medida anti-abuso que, verificadas certas condições, determina a tributação no estado da residência dos sócios dos resultados obtidos por sociedades instaladas em paraísos fiscais ou em territórios com regimes fiscais mais favoráveis, independentemente da distribuição de lucros. A tributação consiste na imputação aos

sócios, tal como no RTF, da parte que lhes couber do lucro. O objectivo desta medida é a tributação de rendimentos que, de outra forma, nunca seriam tributados. Este assunto não se encontra desenvolvido no presente trabalho, por não se enquadrar no seu objecto de estudo.

2.2. Fundamentos do Regime de Transparência Fiscal

Na raiz do problema que o RTF pretende resolver está a existência autónoma de um imposto sobre os rendimentos das sociedades, coexistindo com um imposto sobre o rendimento das pessoas físicas.

Trata-se de uma questão desde há muito debatida. Há autores que defendem que as sociedades são meras figuras jurídicas fictícias e, na realidade, é unicamente sobre os sócios que, directa ou indirectamente, deveria recair a tributação, enquanto outros opinam que as sociedades são entidades distintas dos sócios, têm personalidade jurídica e capacidade contributiva própria, pelo que são elas que suportam o imposto sobre os lucros, independentemente do destino que lhes é dado¹.

É na consideração de que, pelo menos em alguns casos, em especial quando a figura dos sócios é predominante e a sociedade deve ser desconsiderada como sujeito autónomo para efeitos de tributação do rendimento, que surge o RTF.

O regime surge então, em relação às entidades abrangidas, como a forma mais radical de promover a integração entre o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e, desse modo, resolver na raiz o problema da dupla tributação económica.

O funcionamento do regime, no entanto, não descarta, por razões de simplicidade e de maior facilidade de controlo fiscal, que as entidades por ele abrangidas apurem a base

¹Para maiores desenvolvimentos veja-se, designadamente, XAVIER DE BASTO(1990) e FREITAS PEREIRA(2009).

tributável a ser imputada aos sócios ou membros de acordo com as normas aplicáveis ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas – fala-se então de que aquelas entidades, embora deixando de ser sujeitos passivos directos, continuam a ser sujeitos passivos instrumentais deste imposto.

Na literatura, além deste objectivo – o da eliminação da dupla tributação económica – são assinalados outros objectivos para o regime: assegurar a neutralidade fiscal e combater a evasão e fraude fiscais, de que se tratará adiante a propósito do RTF em Portugal.

Diga-se desde já, porém, que o objectivo da neutralidade – assegurar que a forma jurídica de exercício da actividade não influencia o nível de tributação – não pode ser totalmente conseguido sendo as entidades abrangidas pelo RTF sujeitos passivos instrumentais do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, quando as regras de determinação da base tributável neste imposto são diferentes das que presidem à determinação da base tributável correspondente no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

Quanto ao combate à evasão e fraude fiscais, existem muitos autores – v.g. TELLA(1984) - que consideram a interposição de sociedades para o exercício de determinadas actividades como uma forma de evasão legal, comparando-a mais a uma forma de elisão fiscal, por várias razões, nomeadamente por não se encontrar presente a ilicitude dos meios empregues para a obtenção do benefício, não constituindo, assim, um pressuposto de fraude fiscal. CAMILE ROSIER(1952) refere que este tipo de comportamento não é sancionado, porque se baseia no princípio de que, quando os contribuintes têm vários meios legais para chegar ao mesmo resultado, têm a faculdade de escolher o que resultar menos oneroso. Outros, no entanto, como HENSEL(1954) e

TABOADA(1966), defendem que, em determinadas situações, a interposição de sociedades é um verdadeiro pressuposto de fraude fiscal. E é nestas situações que o RTF assegura o combate a formas de evasão e fraude fiscais.

A transparência fiscal apresenta vantagens e desvantagens, quer para os sócios ou membros, quer para a própria entidade transparente. As vantagens e desvantagens deste regime dependem sempre do caso concreto em presença: do nível de lucro obtido, das taxas a aplicar, tanto para o imposto sobre o rendimento das sociedades, como para o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

Para a entidade transparente, dado que os sócios ou membros serão tributados independentemente da distribuição dos lucros, poderia pensar-se que haveria menor pressão no sentido dessa distribuição, o que se traduziria em maior capacidade de autofinanciamento.

No entanto, isso não será o que acontece na prática pois a necessidade de liquidez para pagar os impostos ao nível dos sócios ou membros e uma tributação independente do lucro distribuído, levará estes a deliberar a distribuição da maior parte possível, com prejuízo para a sociedade, em termos de liquidez e correspondente capacidade de desenvolvimento.

Para os sócios ou membros, a primeira vantagem é a da eliminação da dupla tributação económica dos lucros. Depois, podem os sócios adequar a distribuição de lucros às necessidades da sociedade, sem alteração da sua tributação, que é alheia a esse facto. Finalmente, a transparência fiscal é um sistema de tributação mais favorável para os sócios que possuam baixos rendimentos.

Mas o RTF também apresenta algumas desvantagens:

- Os sócios com rendimentos elevados são sujeitos a uma tributação agravada, por lucros eventualmente não recebidos, apesar de, aquando da posterior distribuição, não existir nova tributação;
- Uma vez que na transparência fiscal, a imputação dos lucros da entidade transparente é alheia à vontade dos sócios ou membros, estes não podem influenciar o seu nível de rendimento para efeitos de tributação;
- Os sócios podem ser tributados sobre lucros efectivamente não recebidos, diminuindo a sua liquidez.

2.3. Tipos de Transparência

Existem vários tipos de transparência, atendendo às diferentes características dos vários grupos de entidades abrangidas.

TELLA(1984) distingue os diversos tipos de transparência com base em vários critérios, sendo o mais utilizado o de a entidade ter ou não personalidade jurídica, podendo ser classificada em transparência própria (se a entidade tem personalidade jurídica) e transparência imprópria (se a entidade não tem personalidade jurídica).

Alguns autores criticam a classificação da transparência imprópria aplicada às entidades sem personalidade jurídica, principalmente porque a inexistência dessa personalidade deveria pressupor a não sujeição ao imposto sobre o rendimento das sociedades e, nessas circunstâncias, essas entidades não deveriam constituir pressupostos de transparência fiscal, pois seria esse o regime que naturalmente lhes deveria ser aplicado.

No entanto, quando os entes colectivos estão sujeitos a imposto sobre pessoas colectivas, quer tenham ou não personalidade jurídica (como, aliás, acontece em Portugal – cf. alíneas b) e c) do artº 2º do CIRC), não se pode falar propriamente de transparência imprópria. Dito de outro modo, se as entidades não dotadas de

personalidade jurídica são consideradas sujeitos passivos de imposto em igualdade de circunstâncias com as dotadas dessa personalidade, será adequado dizer que, face à lei, se está perante um caso de transparência imprópria?

Outra classificação da transparência distingue entre transparência obrigatória e transparência optativa ou voluntária. A primeira é imposta por lei, não sendo possível aos sócios ou membros da entidade transparente deixar de a ela estar sujeitos. A transparência optativa ou voluntária surge em resultado de uma decisão desses sócios ou membros, podendo estar definido que a regra geral para certas entidades é a da transparência e ser dada a faculdade de optar pela não transparência ou ao contrário, ou seja, a regra geral para essas entidades ser a da não transparência podendo optar-se pela transparência. Em ordenamentos em que existe possibilidade de opção, esta possibilidade tende a ser dada apenas a sociedades de pessoas ou entidades cuja finalidade não é a obtenção de lucro, enquanto que a transparência será obrigatória para os casos em que existe a preocupação de formar sociedades apenas com a intenção de diminuir o imposto a pagar.

Outra classificação distingue entre transparência total e transparência parcial (também às vezes designada de semi-transparência) conforme todo o rendimento da entidade transparente é imputado a todos os sócios ou membros, independentemente de distribuição ou só parte desse rendimento é imputado a alguns sócios ou membros, havendo lugar a tributação no imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas em relação ao restante rendimento. Esta situação acontece em alguns ordenamentos jurídicos, por exemplo em relação a sócios ou membros não residentes, em que não há aquela imputação em relação a esses sócios ou membros, sendo a tributação feita ao nível do ente colectivo em relação ao correspondente rendimento.

Capítulo III - O REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL EM PORTUGAL

3.1. Caracterização

No sistema fiscal português, o CIRC prevê vários regimes de tributação: o regime geral, que abrange a maioria dos sujeitos passivos e outros regimes de tributação, regimes de excepção, como por exemplo o RTF previsto nos artigos 6º e 12º do CIRC, conjugados com o artigo 20º do CIRS.

Este regime aplica-se a certas entidades que, pelas suas características, não são tributadas em IRC, com base na sua matéria colectável, fazendo-se a tributação, em IRS ou IRC, consoante os casos, nas pessoas dos respectivos sócios ou membros, pelos valores da base tributável daquelas, que lhes sejam imputados, independentemente da sua distribuição efectiva a esses sócios ou membros. Este regime foi criado pelos Decretos-Lei nº442-A/88 e 442-B/88, ambos de 30 de Novembro, que aprovaram os Códigos do IRS e do IRC respectivamente e, ao longo de todos estes anos, tem-se mantido praticamente inalterado.

O artigo 6º do CIRC divide estas entidades em dois grupos. O primeiro, constituído pelas sociedades civis não constituídas sob forma comercial, pelas sociedades de profissionais e por sociedades de simples administração de bens pertencentes a um grupo familiar ou a um número reduzido de sócios. O segundo, pelos ACE e pelos AEIE, com sede ou direcção efectiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais.

Como veremos no ponto 3.4., a divisão destas entidades em dois grupos tem a ver com as diferentes formas de imputação da sua base tributável aos seus sócios ou membros.

3.2. *Objectivos do Regime de Transparência Fiscal*

O RTF foi criado tendo em vista os seguintes objectivos: neutralidade fiscal, eliminação da dupla tributação económica dos lucros e combate à evasão e fraude fiscais. O preâmbulo do CIRC, nos dois últimos parágrafos do seu nº 3, refere a adopção do regime para certas sociedades e outras entidades, justificando-a precisamente com base nestes objectivos.

3.2.1. *Neutralidade Fiscal*

O princípio da neutralidade fiscal assenta no pressuposto de que a tributação não deve ser influenciada pela forma jurídica do exercício de uma actividade. No sistema fiscal português, existem diferenças significativas nas formas de tributar as pessoas singulares e as pessoas colectivas. As mais significativas verificam-se, quer na forma de determinação do rendimento colectável², quer nas próprias taxas dos dois impostos.

Os rendimentos resultantes do exercício de uma actividade profissional ou empresarial de pessoas singulares, são englobados, em conjunto com os restantes rendimentos, como rendimentos líquidos da categoria B, sendo tributados em IRS, que é um imposto progressivo, em que o rendimento colectável se encontra dividido em escalões, sendo o último escalão abrangido pela taxa de 46.5%, muito superior à taxa proporcional de 25% do IRC³, que abrange as sociedades tributadas pelo regime geral.

² O IRS divide os rendimentos obtidos em várias categorias, apresentando, para cada uma, uma forma diferente de determinação do rendimento colectável, pela aplicação de deduções próprias a cada uma. No final, engloba os rendimentos assim obtidos, determinando a taxa a aplicar. Por sua vez, o CIRC começa por considerar o lucro contabilístico, ao qual são feitas correcções com vista ao apuramento real. Importa ainda ter em conta que certos gastos podem ser considerados ao nível das sociedades e não ao nível das pessoas singulares, como é o caso das remunerações do empresário e dos membros do seu agregado familiar e, nas sociedades, podem existir suprimentos a que cabe uma remuneração dedutível fiscalmente, o que não acontece ao nível das pessoas singulares.

³ A que pode acrescer a derrama municipal (que corresponde no máximo a 1.5% do lucro tributável) e a derrama estadual (que para lucros tributáveis superiores a determinado montante vai de 3% a 5% do lucro tributável, pelo que a taxa nominal de IRC, acrescida dessas derramas, pode atingir 31.5%).

Daí que se verifique, face à diferença de taxas, uma tendência, aliás reconhecida internacionalmente, para que pessoas singulares formem sociedades (designadamente sociedades unipessoais) só com a finalidade de conseguir uma menor tributação. O regime de transparência fiscal visa precisamente obstar a essa tendência.

3.2.2. Eliminação da dupla tributação económica dos lucros

A dupla tributação económica consiste na tributação do mesmo rendimento em dois sujeitos passivos diferentes (FREITAS PEREIRA, 2009).

Nas sociedades abrangidas pelo regime geral de IRC, os lucros são inicialmente tributados na sociedade em IRC e, posteriormente, aquando da sua distribuição, nas pessoas dos sócios, em IRS, tratando-se de pessoas singulares, ou em IRC, com algumas excepções, tratando-se de pessoas colectivas. No caso do IRS, a tributação dos sócios é feita inicialmente por retenção na fonte, a uma taxa liberatória de 28%, com a opção de englobamento, ou não, deste rendimento nos restantes. Se for exercida a opção de englobamento, o valor a englobar é de 50% do lucro distribuído. Em qualquer caso, existe uma tributação sucessiva do mesmo rendimento em dois impostos, primeiro no IRC e depois no IRS, ou seja, dupla tributação económica.

Nas entidades abrangidas pelo RTF, a dupla tributação económica dos lucros não se verifica, pois o próprio regime a elimina, uma vez que a sociedade ou entidade transparente não está sujeita a IRC (a não ser em relação a tributações autónomas, que não incidem sobre lucros).

3.2.3. Combate à evasão e fraude fiscais

O combate à evasão e fraude fiscais (entendidas em termos amplos) é outro dos objectivos assumidos para o RTF, associado ao objectivo de neutralidade fiscal. O que

se pretende, é limitar a possibilidade de opção quanto à forma jurídica de exercício da actividade, com o único intuito de reduzir o valor da colecta fiscal.

A transparência fiscal é uma forma de obrigar os sócios ou membros das entidades abrangidas pelo regime a ter o enquadramento fiscal que naturalmente teriam, se não houvesse interposição da entidade transparente.

3.3. Entidades abrangidas

De acordo com o artigo 6º do CIRC, são cinco os tipos de entidades abrangidas por este regime: as sociedades civis não constituídas sob forma comercial, as sociedades de profissionais, as sociedades de administração de bens pertencentes a um grupo familiar ou a um número reduzido de sócios, os agrupamentos complementares de empresas e os agrupamentos europeus de interesse económico.

3.3.1. Sociedades civis não constituídas sob forma comercial

Estas sociedades não se regem pelo Código das Sociedades Comerciais, encontrando-se definidas no artigo 980º do Código Civil⁴. O CIRC (artº 2º, nº 2) considera estas sociedades sujeitos passivos de IRC mas, dado serem abrangidas pelo RTF⁵, não são elas tributadas neste imposto, mas sim os seus sócios, em IRS ou IRC, consoante sejam pessoas singulares ou colectivas.

Compreende-se a inserção destas sociedades no RTF, pois não gozam obrigatoriamente de personalidade jurídica, tal como as sociedades comerciais e as sociedades civis constituídas sob forma comercial (artº 5º do CSC), embora estejam abrangidas pelo disposto no artº 2º do CIRC.

⁴ O artº 980º do CC define o contrato de sociedade como “aquele em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício em comum de certa actividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa actividade”. Para ser considerada uma sociedade civil, a sociedade, apesar de ter um fim lucrativo, não pode ter por objecto a prática de actos de comércio, pois nesse caso seria uma sociedade comercial (artº 1º, nº 2, do CSC) e teria de optar por uma das formas previstas na lei comercial (COSTA AZEVEDO, 2005).

⁵ De acordo com o disposto no artº 6º, nº 1, alínea a), do CIRC.

3.3.2. *Sociedades de Profissionais*

Trata-se de sociedades em que a figura do sócio pessoa singular e a respectiva actividade profissional constituem a característica mais importante – pode dizer-se que são sociedades de pessoas por excelência. Para o efeito, a lei fiscal criou uma noção própria de sociedade de profissionais, independente do tipo de sociedade que estiver em causa e do seu processo de formação, pelo que abrange quer sociedades irregulares, quer sociedades comerciais, quer sociedades civis (COSTA AZEVEDO, 2005). Assim, de acordo com o n.º 4 do art.º 6.º do CIRC, são três os requisitos para que uma sociedade seja considerada sociedade de profissionais:

- a) Que seja constituída para o exercício de uma actividade profissional;
- b) Que essa actividade esteja prevista na lista de actividades a que se refere o art.º 151.º do CIRS;
- c) E que todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade⁶.

Como a lei define que na sociedade de profissionais todos os sócios pessoas singulares devem ter a mesma actividade profissional que conste da lista anexa ao CIRS e esta seja coincidente com o objecto social da sociedade⁷, basta a inclusão de um sócio que não reúna essas condições, para que a sociedade fique abrangida pelo regime geral de IRC. É esta a prática utilizada, quando se pretende um regime fiscal mais favorável.

⁶Na versão original do CIRC, exigia-se que “todos os sócios fossem profissionais dessa actividade”, o que tem sido interpretado, face à alteração introduzida, como admitindo que possa haver sócios que sejam pessoas colectivas.

⁷Embora de acordo com o princípio da substância sobre a forma (art.º 11.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária), não havendo identidade entre o objecto declarado no pacto social e o objecto realmente prosseguido pela sociedade, seja de tomar em conta este último (COSTA AZEVEDO, 2005, pág. 28).

Excluídas desta possibilidade estão as sociedades de advogados que, de acordo com o Estatuto da respectiva Ordem⁸, têm de ser constituídas exclusivamente por advogados, ficando, por isso, obrigatoriamente abrangidas pelo RTF.

3.3.3. *Sociedades de simples administração de bens*

Também algumas sociedades de simples administração de bens⁹ são abrangidas pelo RTF: aquelas cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar¹⁰, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público.

Verifica-se, assim, que existe um requisito temporal para que a pertença, directa ou indirecta, a um grupo familiar da maioria do capital social da sociedade de simples administração de bens implique a sua sujeição ao RTF – que esse domínio se verifique durante mais de 183 dias do período anual em causa. Embora a lei não o refira, entende-se que estes 183 dias podem ser seguidos ou interpolados. Tem sido debatido se, havendo um controlo da sociedade de simples administração de bens que seja conseguido sem ser através da maioria do capital social, essa sociedade estará sujeita ao RTF. Parece que a solução será exigir que haja uma maioria do capital social, detida

⁸Artº 203º, nº 3, da Lei Nº15/2005, de 26 de Janeiro - Estatuto da Ordem dos Advogados.

⁹ Nos termos do nº 4, alínea b), do artº 6º do CIRC, considera-se sociedade de simples administração de bens “a sociedade que limita a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para a fruição ou à compra de prédios para habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras actividades e cujos proveitos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos”. Daqui deriva que a sociedade de simples administração de bens pode exercer outras actividades além das especificadas na lei e que, sendo os proveitos da administração de bens superiores a 50% do total dos proveitos, na média do período indicado, isso não obsta a que esteja obrigatoriamente submetida ao RTF.

¹⁰E o mesmo nº 4, alínea c) define grupo familiar como sendo o grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4º grau.

quer directamente, quer através de uma sociedade detida maioritariamente pelo grupo familiar.¹¹

É também pacífico que as sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) não são consideradas sociedades de simples administração de bens e, por isso, não estão sujeitas ao RTF.¹²

3.3.4. ACE – Agrupamentos Complementares de Empresas

Os ACE – criados pela Lei nº 4/73, de 4 de Junho e pelo Decreto-Lei nº 430/73, de 25 de Agosto – têm como objectivo melhorar as condições de exercício ou o resultado das actividades económicas dos seus membros¹³, não tendo por fim principal a realização e partilha de lucros. Contudo, um ACE pode ter por fim acessório a realização e partilha de lucros, se tal se encontrar autorizado expressamente pelo contrato constitutivo¹⁴, mas a actividade do ACE tem de ser sempre complementar das dos seus membros.

A constituição do ACE é feita por contrato escrito¹⁵ e sujeita a inscrição no registo comercial, acto através do qual adquire personalidade jurídica¹⁶, sendo que os seus membros mantêm a sua personalidade jurídica independente da do ACE.¹⁷

Particularmente relevante é o facto de as empresas agrupadas responderem solidariamente pelas dívidas do agrupamento, embora subsidiariamente em relação ao património do agrupamento.

3.3.5. AEIE – Agrupamentos Europeus de Interesse Económico

O AEIE é uma figura do direito comunitário e foi criada pelo Regulamento (CEE) 2137/85 do Conselho, de 27 de Julho de 1985, com o mesmo objectivo de facilitar,

¹¹Sobre este ponto veja-se CARDONA, CELESTE (1989).

¹²Cf. CORREIA E VALE, MARIA DE LURDES e FREITAS PEREIRA, M.H. (1989).

¹³ Lei nº 4/73-Base II-nº 1

¹⁴DL nº 430/73-Artº 1º

¹⁵Lei nº 4/73-Base III-nº 1

¹⁶ Lei nº 4/73-Base IV

¹⁷Lei nº 4/73-Base I-nº 1

desenvolver e rentabilizar a actividade económica dos seus membros, não sendo, igualmente, seu objectivo, realizar lucros para si. Tal como nos ACE, a sua actividade deve ser complementar da dos seus membros.¹⁸

O AEIE é também constituído por contrato escrito e sujeito a registo¹⁹. Cada Estado-membro define se os AEIE inscritos no seu registo têm ou não personalidade jurídica²⁰. Na lei portuguesa é o Decreto-Lei nº 148/90, de 9 de Maio que complementa a regulamentação do AEIE e no seu artigo 2º determina que o AEIE adquira personalidade jurídica com a inscrição definitiva da sua constituição no registo comercial.

Os lucros obtidos pelo agrupamento serão considerados como lucros dos membros e repartidos entre eles na proporção prevista no contrato de agrupamento ou, se omissos, em partes iguais²¹. Em consequência, a tributação destas entidades segue, portanto, as regras da transparência fiscal, pois, como dispõe o artº 40º do mencionado Regulamento “os lucros ou perdas resultantes da actividade do agrupamento só são tributáveis ao nível dos seus membros”.

3.4. Valores a imputar aos sócios ou membros

A essência do RTF está na imputação aos sócios ou membros da entidade transparente da respectiva base tributável, independentemente de haver ou não distribuição de lucros.

Que valores devem ser imputados?

Como já referimos anteriormente, as entidades transparentes dividem-se em dois grupos, de acordo com os valores a imputar aos sócios ou membros. Ao primeiro

¹⁸Artº 3º do Regulamento

¹⁹Artº 1º e 6º do Regulamento

²⁰Artº 1º, nº 3 do Regulamento

²¹Artº 21º do Regulamento.

grupo²² é imputada a matéria colectável, enquanto que ao segundo²³ é imputado o lucro tributável ou prejuízo fiscal. Isto significa que, no primeiro caso, só existe imputação se existir matéria colectável. Ou seja, nos períodos em que existam prejuízos fiscais, os mesmos não são imputados aos sócios, sendo deduzidos em períodos seguintes na própria sociedade, só se reflectindo mais tarde no imposto a pagar pelos sócios. No segundo grupo, são imputados aos membros o lucro tributável ou prejuízo fiscal do período, pelo que, nos períodos em que a entidade transparente apresente prejuízo fiscal, ao ser imputado esse valor aos respectivos membros, terá efeito directo no seu resultado fiscal desse período, podendo ser absorvido por possíveis lucros das suas restantes actividades, beneficiando-os, assim, com um nível de tributação mais baixo²⁴.

No caso dos AEIE esta forma de imputação resulta, como acima se indicou, do próprio regulamento comunitário aplicável²⁵, enquanto que nos restantes casos se trata de uma opção do legislador nacional que, no caso dos ACE entendeu, e bem, equiparar o seu regime ao dos AEIE e no caso das sociedades abrangidas pelo RTF entendeu levar até à determinação da matéria colectável as obrigações da entidade transparente como entidade que deve proceder ao apuramento dos valores a tributar. Quanto ao critério da imputação, os sócios ou membros devem ter, aquando da constituição da entidade transparente, o especial cuidado de mencionar o critério de imputação uma vez que, se

²²O primeiro grupo, referido no CIRC, artº 6º, nº 1, é constituído pelas sociedades civis não constituídas sob forma comercial, sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens.

²³O segundo grupo, de acordo com o disposto no CIRC, artº 6º, nº 2, é constituído pelos ACE e AEIE.

²⁴Em decisão relativa a um ACE, o Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdão de 5 de Julho de 2006, proferido no Procº nº 0240/06 (Relator: Conselheiro Baeta de Queiroz) que, tendo uma mais-valia obtida pelo ACE com a alienação de um seu imóvel integrando, na parte correspondente, a matéria colectável de um dos membros do ACE, pode este membro beneficiar do regime de reinvestimento se reinvestir a parte recebida em bens do seu activo imobilizado corpóreo. Este entendimento, porém, pode levantar questões difíceis de resolver noutras situações, parecendo de difícil aplicação no caso de mais-valias obtidas por sociedades transparentes.

²⁵ O artº 21º, nº 1, do Regulamento (CEE) 2137/85 do Conselho, de 27/07/1985 refere expressamente a imputação dos lucros do Agrupamento aos membros, de acordo com a proporção prevista no contrato de agrupamento, ou se omissa, em partes iguais.

nada for dito no acto constitutivo, essa imputação será efectuada em partes iguais, penalizando, desta forma, os sócios que detenham participações percentualmente inferiores, uma vez que a distribuição de lucros seria feita de acordo com a participação e a imputação em partes iguais²⁶.

Quanto aos sócios ou membros, pessoas singulares, o CIRS apresenta ainda algumas especificidades, obrigando a que estes rendimentos sejam tributados como rendimentos líquidos a incluir na categoria B (artº 20º, nº 1 e nº 2 do CIRS)²⁷. Os rendimentos da categoria B²⁸ podem ser objecto de diferentes formas de tributação: na categoria B com base na contabilidade ou pelo regime simplificado²⁹ ou, em certos casos, na categoria A³⁰. Aos rendimentos obtidos de entidades transparentes nenhuma destas opções é permitida³¹, obrigando-se, assim, que todos os rendimentos imputados aos sócios ou membros dessas entidades, sejam considerados pela sua totalidade, para efeitos de tributação.

A imputação abrange ainda as retenções na fonte feitas às sociedades e entidades transparentes, nos mesmos termos em que é feita a imputação da base tributável, de modo a que essas retenções sejam deduzidas ao montante apurado em relação a cada sócio ou membro, com base na matéria colectável em que tenha sido considerada a imputação da base tributável (nº 5 do artº 90º do CIRC).

²⁶Sobre esta problemática cf. Acórdão do STA, Procº nº 0441/11 de 29/02/2012 (Relator: Conselheiro Casimiro Gonçalves). Veja-se igualmente COSTA AZEVEDO, 2005, págs. 46 e segs.

²⁷Se as importâncias pagas ou colocadas à disposição, no ano em causa, a título de adiantamento por conta de lucros forem superiores às importâncias imputadas ao abrigo do regime de transparência fiscal, são esses adiantamentos que são considerados para efeitos de tributação (artº 20º, nº 1, do CIRS).

²⁸A categoria B do CIRS abrange os rendimentos profissionais e empresariais.

²⁹Artº 28º, nº 1, do CIRS.

³⁰O nº 8 do artº 28º do CIRS permite a opção pela tributação na categoria A, trabalho dependente, dos rendimentos relativos a prestações de serviços, o que dá ao contribuinte o benefício da respectiva dedução específica. Esta opção aplica-se aos casos em que o rendimento é obtido de uma única entidade.

³¹A segunda parte do nº 1 do artº 28º do CIRS exclui as importâncias imputadas nos termos do RTF da opção aí prevista quanto à forma de determinação do rendimento: pelo regime simplificado de tributação ou com base na contabilidade. Da mesma forma, a segunda parte do nº 8 do mesmo artigo, exclui a prestação de serviços feita por sócios de sociedades de profissionais a estas, da possibilidade de optarem pela tributação pela categoria A, trabalho dependente.

3.5. *Questões controvertidas sobre a aplicação do regime*

3.5.1. *Enquadramento fiscal das sociedades e outras entidades transparentes – Não sujeição a IRC ou isenção de IRC?*

O CIRC inclui o regime de transparência fiscal no capítulo da “Incidência” (artº 6º) e, por outro lado, no capítulo das “Isenções” (artº 12º), embora evite dizer expressamente que os sujeitos passivos em causa estão isentos – usa a expressão “não são tributados”. Desta dicotomia surgiu a questão: as sociedades e outras entidades abrangidas no RTF não estão sujeitas a IRC ou estão isentas de IRC?

A doutrina tem-se dividido a este respeito. Há autores (v.g. SALDANHA SANCHES, 1990, CASALTA NABAIS, 2010) que defendem existir não sujeição, outros, porém, inclinam-se para a isenção (v.g. MAGALHÃES CORREIA, 1989). Existem ainda autores que não tomam propriamente partido, apenas levantam a questão (v.g., SÁ GOMES, NUNO, 2003 e COSTA AZEVEDO, 2005).

CORREIA E VALE & FREITAS PEREIRA, 1989, defendem que as sociedades e outras entidades transparentes, ainda que não tributadas em IRC, permanecem como sujeitos passivos do imposto, pois isso constitui um elemento essencial do regime, pois são elas que apuram a base tributável para efeitos de imputação aos sócios ou membros, tendo de cumprir um conjunto de obrigações declarativas, incluindo a de inscrição, alteração ou cancelamento no registo de sujeitos passivos (nº 9 do artº 117º do CIRC). Seriam, na esteira da classificação de Antonini, não sujeitos passivos directos, mas sujeitos passivos instrumentais.

Não deixa, porém, de reconhecer-se que, em termos de incidência real, poderá realmente concluir-se que não estão sujeitas a IRC, pois o RTF, ao desconsiderar a

personalidade jurídica destas entidades para fins tributários, procede à transferência da sujeição a imposto da sociedade ou da entidade transparente para os sócios ou membros.

3.5.2. *A definição de sociedades de profissionais*

Este é, sem dúvida, um dos problemas mais complexos do RTF e que mais debate tem suscitado entre os especialistas.

A definição de sociedades de profissionais no CIRC³² contém dois tipos de problemas específicos: o primeiro prende-se com natureza da actividade a desenvolver e o segundo com a qualidade dos sócios.

Quanto à natureza da actividade vários problemas se levantam. A lei refere “...*uma actividade profissional...*” expressão que consideramos pouco feliz, por vários motivos.

Em primeiro lugar e pensando nas actividades constantes do objecto social, poderá incluir no RTF sociedades cujo objecto social contenha apenas uma actividade profissional e exerça efectivamente e em simultâneo outras actividades e excluir do RTF sociedades cujo objecto social contenha várias actividades mas, efectivamente, só seja exercida uma actividade profissional. Apesar de não haver menção expressa na lei, tem-se entendido, como já foi referido, que o legislador se refere à actividade efectivamente exercida³³, sendo o enquadramento destas sociedades feito nessa base. Mas não deveriam ser excluídas do RTF sociedades que, embora exercendo outras actividades, relacionadas ou não com a actividade profissional principal, exerçam predominantemente uma actividade profissional. Este problema poderia ser resolvido, por exemplo, com o aditamento ao artigo da expressão “ ...actividade

³²Como já se referiu, o artº 6º, nº 4, alínea a) do CIRC define sociedade de profissionais como “*a sociedade constituída para o exercício de uma actividade profissional especificamente prevista na lista das actividades a que alude o artigo 151º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade*”.

³³Neste sentido veja-se MAGALHÃES CORREIA (1989), págs. 3/4 e COSTA AZEVEDO (2005), pág.28.

predominantemente profissional...”, devendo ser explicitado pelo legislador o conceito de “predominantemente”.

O segundo problema, também relacionado com a actividade, é a referência a “... *uma actividade...*”, no singular. Deixam estas sociedades de ser sociedades de profissionais no caso de serem pluriprofissionais? A questão prende-se com o facto de existirem actividades que podem ser exercidas por diferentes profissionais. A consultadoria fiscal, por exemplo, tanto pode ser exercida por um advogado, como por um economista, ou por um TOC. E a uma sociedade constituída por vários destes profissionais para o exercício da actividade de consultadoria não devemos retirar o seu carácter de sociedade de profissionais, porque efectivamente o tem. Em França³⁴, por exemplo, a reforma fiscal de 1966 já previa a constituição de sociedades monoprofissionais e pluriprofissionais.

O segundo grupo de problemas prende-se com a qualidade dos sócios. Apesar de o artº 151º do CIRS conter uma lista bastante vasta de profissões, tem existido o consenso de que só as profissões de carácter intelectual³⁵ podem originar sociedades de profissionais. Estas profissões, durante muito tempo, só podiam ser exercidas individualmente e de forma independente, principalmente por não se aceitar que o exercício do poder disciplinar e a atribuição de responsabilidade civil pudesse atingir a pessoa colectiva³⁶. Actualmente, os sócios e as sociedade de profissionais são solidariamente responsáveis por danos causados a terceiros; temos, como exemplo, a sociedade de TOC’s que, quando se inscreve como membro da OTOC, se subordina ao seu Estatuto, que lhe confere todos os direitos e obrigações do mesmo, incluindo o poder disciplinar.

³⁴COUTO GONÇALVES (1991).

³⁵São as designadas profissões liberais, para as quais os profissionais têm de possuir título devidamente reconhecido por entidade pública e/ou entidade reguladora da profissão - veja-se PITA(1990).

³⁶Cf. PITA (1990), pág. 37.

Um dos problemas que se põem quanto aos sócios, é o de sabermos se têm de ser todos profissionais da mesma profissão. O CIRC, ao referir “... *em que todos os sócios(...)sejam profissionais dessa actividade.*”, põe em relevo a actividade e não a profissão, o que nos permite concluir que uma determinada actividade pode ser exercida por um conjunto de sócios com diferentes profissões, desde que complementares. Um exemplo é o das sociedades de ROC’s, cujo estatuto permite sócios que não sejam ROC, desde que possuam título numa das áreas exigidas para a inscrição na Ordem. A uma sociedade constituída por um ROC e um advogado não se deve retirar o carácter de sociedade de profissionais, uma vez que estamos perante profissões que se complementam para o exercício da mesma actividade. Mas uma sociedade que junte um dentista e um médico pediatra, cada um exercendo a sua profissão com vista à sua actividade, já parece que não poderá ser considerada uma sociedade de profissionais por estarmos perante o exercício de mais do que uma actividade (COSTA AZEVEDO, 2005).

O segundo problema tem a ver com a admissibilidade de poderem ser sócios de sociedades de profissionais além de pessoas singulares, pessoas colectivas. Considera-se que, em face da alteração verificada à redacção inicial da definição de sociedades de profissionais que exigia que “todos os sócios fossem profissionais dessa actividade”, actualmente a lei, concorde-se ou não, abriu a possibilidade da existência de sócios pessoas colectivas. Mas, embora a lei não seja inteiramente clara a este respeito, não parece de admitir que haja apenas sócios pessoas colectivas, a não ser que uma dessas pessoas colectivas fosse ela própria uma sociedade de profissionais que cumprisse os requisitos do RTF.

3.5.3. A derrama municipal

A derrama municipal é um imposto local que, até ao exercício de 2006, inclusive, incidia até ao limite máximo de 10% sobre a colecta do IRC que proporcionalmente corresponda ao rendimento gerado em cada área geográfica de exercício da actividade por sujeitos passivos que desenvolvam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (Lei nº 42/98, de 6 de Agosto, artº 18º).

Quanto às entidades abrangidas pelo RTF nenhuma questão em especial se levantava, uma vez que, sendo a base tributável (matéria colectável/lucro tributável ou prejuízo fiscal, conforme os casos) imputada aos sócios ou membros e tributada em IRS ou IRC, não existe, assim, colecta.

Em 2007, a nova Lei das Finanças Locais (Lei nº 2/2007 de 15 de Janeiro), veio alterar a forma de cálculo deste imposto, deixando de incidir sobre a colecta e passando a incidir sobre o lucro tributável dos sujeitos passivos, com o limite de 1.5% sobre este.

Aqui surgiram, então, dúvidas quanto à aplicação da derrama às entidades transparentes, uma vez que estas entidades, apesar de não terem colecta, podem apresentar lucro tributável.

A Lei nº 2/2007, no seu artº 14º dispõe, no entanto, que “...a derrama recai sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC ...”. Como já vimos no ponto 3.5.1., o lucro tributável das entidades transparentes é isento de IRC, pelo que sobre ele não pode incidir este imposto. E mesmo que, de acordo com a nossa opinião, em vez de isento, fosse considerado não sujeito, a questão também não se colocaria, uma vez que a lei refere “... sujeito e não isento...”. Não restam dúvidas de que em qualquer das situações, o lucro tributável destas entidades não está sujeito a derrama³⁷.

³⁷V. Informação vinculativa, Procº 371/08, com despacho do Substituto Legal do Director-Geral dos Impostos, em 2008-03-26.

A questão põe-se de modo diferente quanto à aplicação da derrama municipal aos sócios ou membros de entidades abrangidas pelo RTF. Com efeito, os valores imputados aos respectivos sócios ou membros são incluídos para efeitos fiscais em IRS, quando aqueles são pessoas singulares e em IRC quando são pessoas colectivas. Como a derrama municipal só incide sobre o lucro tributável das pessoas colectivas, os rendimentos imputados aos sócios, pessoas singulares, não são sujeitos a este imposto. Quanto aos sócios ou membros pessoas colectivas, a lei não dispõe de forma especial, aplicando-se a derrama à globalidade do seu lucro tributável, em que se encontram incluídos os valores imputados provenientes de entidades transparentes.

3.5.4. As tributações autónomas

A aplicação das tributações autónomas às entidades transparentes foi uma questão polémica que pensamos estar já completamente resolvida e entendida. Esta tributação nasceu com objectivos específicos³⁸. Por um lado, o de evitar o abuso de determinadas despesas que poderiam configurar rendimentos sobre os quais não incidia qualquer imposto e, por outro, quanto às sociedades, uma forma de distribuição camuflada de lucros igualmente não tributados³⁹, principalmente no caso de despesas com viaturas e despesas de representação. Mas as tributações autónomas abrangem ainda outra realidade económica, que é a das despesas não documentadas. Neste caso, o objectivo é penalizar fortemente⁴⁰ as entidades que efectuam este tipo de pagamentos a outras entidades que, presume-se, não declaram esses rendimentos. Esta tributação, apesar de incluída nos códigos dos impostos sobre o rendimento, não pode, em termos técnicos, ser considerada um imposto sobre o rendimento, mas sim sobre certos tipos de despesas

³⁸Veja-se SALDANHA SANCHES, JOSÉ LUÍS (2007), *Manual de Direito Fiscal*, págs. 406 e segs.

³⁹MORAIS (2009), RUI, *Apontamentos ao IRC*, pág. 202.

⁴⁰As despesas não documentadas, para além de não serem aceites como gastos fiscais, são tributadas autonomamente a uma taxa de 50% para as entidades sujeitas a IRC e de 70% para as entidades total ou parcialmente isentas de IRC (artº 88º, nº 1 e nº 2 do CIRC).

e é liquidado, independentemente da entidade apresentar lucro tributável ou prejuízo fiscal⁴¹.

A redacção do artº 12º do CIRC nada referia expressamente sobre a aplicação das tributações autónomas às entidades transparentes, referindo apenas a não tributação dessas entidades em IRC. A polémica instalou-se com a Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2002) que aditou ao artº 12º a expressão “...*excepto quanto às tributações autónomas.*”. Punha-se então a questão de saber se esta alteração era inovadora face ao regime até então vigente, ou seja, se, estando as tributações autónomas ligadas formalmente ao IRC e não sendo as entidades transparentes tributadas em IRC, esta não tributação se comunicaria também às tributações autónomas.

Esta questão relaciona-se directamente com a natureza das tributações autónomas e foi já objecto de decisão do Supremo Tribunal Administrativo – Procº 0830/11: Acórdão de 21.3.2012 (Relatora: Conselheira Fernanda Maçãs) no sentido de que, apesar desta tributação se encontrar legislada no seio dos códigos dos impostos sobre o rendimento, a sua natureza e objectivos, retiram-lhe o carácter de imposto sobre o rendimento e, as entidades transparentes, apesar de não tributadas em IRC, encontram-se sujeitas, desde sempre, às tributações autónomas e, por isso, a alteração efectuada ao artº 12º do Código do IRC não é substancialmente retroactiva.

Aliás, existindo tributações autónomas quer em IRS quer em IRC, cuja justificação técnica pode ser questionada, assim como a sua inserção nos códigos respeitantes à tributação do rendimento⁴², compreende-se que essa tributação se faça ao nível da entidade transparente, até por razões de operacionalidade, dado que não seria muito

⁴¹As entidades que apresentem prejuízos fiscais sofrem um agravamento de 10 pontos percentuais.

⁴²Veja-se, por exemplo, VASQUES, SÉRGIO (2011), Manual de Direito Fiscal, pág. 293 e MORAIS, RUI (2006), Apontamentos ao IRC, pág. 203.

curial fazer a imputação aos sócios ou membros de valores que estão sujeitos a tributações autónomas para depois se fazer essa tributação autónoma ao nível dos sócios ou membros.

3.5.5. Tributação dos sócios ou membros não residentes

Se uma sociedade ou entidade abrangida pelo RTF tem sócios ou membros não residentes, tem sido debatida a possibilidade de tributação dos mesmos em Portugal face ao disposto nas convenções de dupla tributação que, seguindo o Modelo de Convenção da OCDE, só permitem essa tributação no caso de o não residente dispôr de estabelecimento estável em território português.

E como as convenções se sobrepõem ao direito interno, põe-se a questão de saber se, na ausência de uma disposição específica numa determinada convenção de dupla tributação aplicável nas circunstâncias, não é derogada a regra constante do nº 9 do artº 5º do CIRC que dispõe que os sócios ou membros das sociedades e outras entidades transparentes que não tenham sede ou direcção efectiva em território português, obtêm esses rendimentos através de estabelecimento estável aí situado.

Ou seja, um sócio ou membro, não residente em território português, de uma entidade abrangida pelo RTF que exerce a sua actividade comercial, industrial ou agrícola, através de uma instalação fixa em Portugal, dispõe de um estabelecimento estável em território português?

É internacionalmente aceite que, quando uma entidade transparente exerce a sua actividade num determinado Estado através dum estabelecimento estável, também esse estabelecimento estável é considerado como pertencente aos seus sócios ou membros,

independentemente de o mesmo se encontrar ou não à sua disposição⁴³. Esta regra só pode ser derogada por disposição constante de Convenção entre os países envolvidos.

É certo que, em consequência da adopção, em 1999, do Relatório sobre a aplicação do Modelo da OCDE às sociedades de pessoas, os comentários ao artº 1º desse Modelo foram alterados num sentido que poderá suscitar as dúvidas acima mencionadas (vejam-se os parágrafos 5 e 6.6 dos mesmos), mas importa ter em conta que Portugal formulou várias reservas a esses novos comentários (veja-se o parágrafo 27.3 desses comentários).

Assim, considera-se que a regra do nº 9 do artº 5º do CIRC só pode ser derogada havendo disposição convencional expressa que o preveja, mas isso não obsta a que Portugal insira nas convenções celebradas, ou nos seus protocolos, disposição que evite quaisquer dúvidas sobre isso mesmo, ou seja, relativamente a sócios ou membros não residentes de sujeitos passivos abrangidos pelo RTF, a base tributável que lhes for imputável é considerada como obtida através de estabelecimento estável situado em Portugal e tributada nos termos das regras correspondentes.

⁴³Veja-se MIGUEL SERRÃO (2011), Parecer sobre “Transparência fiscal - imputação a sócios ou membros não residentes” e a bibliografia aí citada, em especial a doutrina expandida pelo Professor KLAUS VOGEL (1991) no sentido de que “na ausência de disposições convencionais especiais, se a lei interna de um Estado que tem de aplicar a CDT tratar a *partnership* como fiscalmente transparente, a parte do sócio na “empresa” dessa *partnership* é, por sua vez, considerada uma “empresa” para efeitos do artº 7º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE”.

Capítulo IV - PERSPECTIVAS DE EVOLUÇÃO

Desde o início esteve prevista uma possível evolução do RTF, no sentido do seu alargamento.

Assim, no nº 2 do artº 17º da Lei nº 106/88, de 17 de Setembro – que é a lei de autorização legislativa ao abrigo da qual é publicado o Código do IRC – previa-se a aplicação do RTF apenas às entidades hoje constantes do nº 1 do artº 6º do Código do IRC, mas, no nº 3 daquele artº 17º, previa-se a possibilidade de alargamento dessa aplicação aos rendimentos de outras pessoas colectivas “quando razões de justiça ou de prevenção da evasão ou da fraude fiscais recomendem considerar-se irrelevante, para efeitos tributários, a tributação da personalidade colectiva”. No entanto, esse alargamento ficou-se apenas pela inclusão no seu âmbito de aplicação dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, o que se pode considerar que deriva da própria natureza destes entes colectivos e das suas regras legais de funcionamento (CORREIA E VALE & FREITAS PEREIRA, 1989).

E, desde logo, houve comentadores que opinaram no sentido de que “seria aceitável consagrar o regime da transparência para certas sociedades por quotas, com uma estrutura personalista” (BARREIRA, RUI, 1990, pág. 69).

Mas esse alargamento não ocorreu. Ao longo do tempo, outras propostas foram apresentadas, de que se destacam as seguintes:

- a) Alguns autores têm defendido a revogação do RTF (v.g. PINHEIRO PINTO, 2009) com o argumento de que ele não se justifica e, assim, se simplificaria o sistema, eliminando incómodos para os contribuintes e o fisco;

b) A Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (presidida por SILVA LOPES), recomendou, em 1996, que:

- O RTF fosse alargado a todas as sociedades em nome colectivo e em comandita simples;

- além de um maior controlo da dedução fiscal dos seus custos, as sociedades de simples administração de bens deixassem de estar sujeitas ao RTF, enquanto a taxa de IRC mais a derrama se situar em níveis próximos da taxa marginal de IRC;

c) O Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal (coordenado por CARLOS DOS SANTOS e FERREIRA MARTINS), sugeriu, em 2009:

- a manutenção do RTF quanto aos AEIE e aos ACE;

- relativamente às sociedades de profissionais e às sociedades de simples administração de bens, a sua sujeição ao regime geral do IRC ou a criação de um regime optativo para as mesmas, acompanhado da redefinição conceptual de umas e outras;

- a passagem das sociedades civis não constituídas sob forma comercial para uma tributação considerando os respectivos sócios numa situação de contitularidade e, por isso, directamente tributados em IRS ou IRC;

- uma ligeira alteração ao nível da tributação dos sócios ou membros não residentes, no sentido de a consideração do estabelecimento estável operar ao nível da própria entidade transparente, que seria obrigado a cumprir as obrigações que lhes coubessem, incluindo a entrega do imposto ao Estado, o que desobrigaria esses sócios ou membros do cumprimento de qualquer obrigação.

Mau grado todas estas sugestões, o RTF permaneceu até ao presente praticamente inalterado em termos de âmbito subjectivo – em 2011 abrangia 4 727 sujeitos passivos. Apenas se registou a alteração já atrás descrita a propósito da definição de sociedades profissionais. E esta alteração não eliminou, como se referiu, toda a controvérsia que à volta destas entidades se tem gerado: se estas entidades têm de exercer uma única actividade ou podem exercer várias actividades profissionais; se os seus rendimentos têm de ser exclusivamente provenientes dessa actividade ou podem ter outros de origem diversa; se os sócios têm de ser todos, obrigatoriamente, profissionais dessa actividade. As opiniões divergem, mas o debate tem-se ficado mais pelo conceito em si, perdendo-se, de certo modo, o mais importante do conteúdo do regime: os seus objectivos.

Em Junho de 2013, a Comissão para a Reforma do IRC (presidida por LOBO XAVIER) propõe uma nova alteração ao conceito de sociedade de profissionais (artº 6º, nº1, alínea a), do CIRC) no sentido de também considerar como sociedades de profissionais “a sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75% do exercício, conjunto ou isolado de actividades profissionais previstas no artº 151º do Código do IRS, desde que cumulativamente, em qualquer dia do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público, e pelo menos 75% do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas actividades, total ou parcialmente, através da sociedade”⁴⁴.

⁴⁴ A Comissão propõe ainda que se adite um novo número ao artº 6º, no sentido de, para efeitos do RTF, aplicável às sociedades de simples administração de bens, não considerar tais “as que exerçam a actividade de gestão de participações sociais de outras sociedades e detenham participações sociais que verifiquem os requisitos no nº 1 do artº 51º”. Trata-se, porém, de uma alteração que carece de clarificação e justificação, até porque não deve ter em vista SGPS, mas sim outro tipo de sociedades, dado que sempre foi pacífico que o RTF não se aplica a SGPS (cf. CORREIA E VALE & FREITAS PEREIRA, 1989).

Tal alteração deve ser articulada com o que dispõe a Lei n.º 2/2013⁴⁵, no seu art.º 27º, n.º 1, ao prever “*Podem ser constituídas sociedades de profissionais que tenham por objecto principal o exercício de profissões organizadas numa única associação pública profissional, em conjunto ou em separado com o exercício de outras profissões ou actividades,....*”. e no n.º 3 do mesmo artigo, que dispõe que estas entidades podem ter gerentes, administradores ou sócios que não possuam as habilitações necessárias ao exercício dessas profissões.

Esta lei vem, finalmente, esclarecer muitas das dúvidas que se colocavam quanto a este conceito: não só podem exercer mais do que uma actividade profissional, como podem ter rendimentos provenientes de outras actividades e os sócios não têm de ser todos profissionais das actividades profissionais exercidas pela sociedade.

Nesta linha propõe-se agora que sejam abrangidas pelo RTF as sociedades de profissionais que cumpram os seguintes requisitos: os seus rendimentos provenham em mais de 75% do exercício conjunto ou isolado de actividades profissionais; em qualquer dia do período de tributação, o capital social pertença a um número de sócios não superior a cinco, nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público e pelo menos 75% do capital social seja detido por profissionais que exerçam as referidas actividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

Considera-se que esta proposta relativa à definição de sociedades de profissionais poderá resolver muitas das questões com que nos debatemos ao longo das últimas décadas, passando a incluir no RTF muitas sociedades, até agora abrangidas pelo regime geral do IRC. O aspecto mais controverso é o de se exigir, numa redacção simétrica da existente para as sociedades de simples administração de bens, que o capital social

⁴⁵Lei n.º 2/2013, de 10 de Janeiro, que estabelece o regime jurídico da criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais.

pertença a um número de sócios não superior a cinco, o que permitirá também com facilidade um planeamento fiscal sobre a sujeição ou não destas sociedades ao RTF.

Quanto às outras sociedades e entidades actualmente abrangidas pelo RTF, sobre as quais a Comissão para a Reforma do IRC não se pronuncia, justificam-se algumas observações da nossa parte.

Quanto às sociedades civis não constituídas sob forma comercial, como já vimos, não se regem pela legislação comercial, mas sim pela lei civil e, por isso, não deveriam constituir pressupostos do RTF, configurando antes um caso de contitularidade de rendimentos: Os sócios deverão ser tributados em IRS ou IRC, consoante se trate de pessoas singulares ou colectivas, nada se alterando afinal quanto aos objectivos de tributação, mas deverão ser excluídas do regime⁴⁶. Importará, no entanto, ponderar os custos de cumprimento que daqui podem resultar em termos de saber quem apura a matéria colectável e como se efectuam as tributações autónomas a que houver lugar.

Já as sociedades de simples administração de bens, entende-se que devem manter-se no regime, nos moldes em que se encontram actualmente.

Por sua vez, os AEIE, são, pela aplicação da legislação comunitária, obrigatoriamente abrangidos pelo RTF. Os ACE, pela semelhança de objectivos de constituição e funcionamento, com os agrupamentos anteriores, deverão manter-se no regime.

Quanto à presunção do CIRC, de que estes sócios ou membros, quando não residentes, possuem estabelecimento estável em Portugal, através do qual são tributados, apresenta alguns problemas, nomeadamente quanto ao controlo de sócios ou membros de países com os quais não existam deveres de comunicação e cooperação. Assim, o artº 5º, nº 9 do CIRC deveria ser alterado, no sentido de ser a própria entidade transparente a

⁴⁶Esta posição já era defendida no Relatório do Grupo para o estudo da Política Fiscal de 2009.

entregar ao Estado, em nome e por conta dos sócios ou membros não residentes, o imposto correspondente, liberando os mesmos de qualquer obrigação declarativa e de pagamento em Portugal⁴⁷.

Entendemos, porém, que se devia ainda ir mais longe, de modo a que sejam atingidos dois dos objectivos da criação do regime: a neutralidade fiscal e o combate à evasão e fraude fiscais.

A prevista descida progressiva da taxa nominal do IRC e o consequente aumento do diferencial relativamente às taxas do IRS, levará, inevitavelmente, a um incremento da constituição de sociedades, em substituição do exercício das actividades em nome individual, realidade já hoje evidente no tecido empresarial português, maioritariamente constituído por microempresas constituídas sob a forma de sociedades conjugais ou mesmo unipessoais, que mais não são do que sociedades interpostas para diminuição da carga fiscal sobre o rendimento das pessoas singulares.

Em nossa opinião, e à semelhança do que acontece em alguns países europeus, a questão seria ultrapassada com a classificação das sociedades em dois tipos: sociedades de pessoas e sociedades de capitais, sendo as primeiras consideradas entidades transparentes e tributadas nas pessoas dos sócios e as segundas tributadas pelo regime geral de IRC.

Estamos cientes das dificuldades, face à complexidade da questão e da própria legislação, do estudo a realizar, com vista à eventual concretização desta proposta, mas acreditamos que será possível definir os requisitos, estabelecer os parâmetros e determinar as condições que permitam, de forma suficientemente clara, classificar as

⁴⁷Já em 2009 era feita esta proposta pelo Relatório do grupo para o estudo da Política Fiscal.

sociedades em cada um daqueles dois grupos e incluí-las no correspondente regime fiscal.

Capítulo V – CONCLUSÃO

5.1. Conclusões

O RTF, em vigor em Portugal a partir de 1989, tem-se mantido praticamente inalterado nestes quase vinte e cinco anos de vigência e é muito questionável que tenha alcançado, de forma satisfatória, os objectivos visados face à sua reduzida expressão em termos de entidades abrangidas, às questões de aplicação que tem levantado e às possibilidades de planeamento fiscal que comporta.

Assim, de acordo com as estatísticas declarativas de IRC e IRS publicadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (Veja-se Anexo 2):

- o RTF abrangia, em 2011, apenas 4727 sujeitos passivos de IRC, ou seja, 1% do total que apresenta declaração de rendimentos;
- no IRS, relativamente a 2011, apenas 1053 agregados, correspondendo a 0,08% do total de agregados que apresentaram a declaração de rendimentos comportando outros rendimentos para além dos respeitantes a trabalho dependente e pensões, apresentaram o anexo relativo à transparência fiscal (que também abrange as heranças indivisas), sendo o rendimento bruto liquidado relativamente ao mesmo de 25 milhões de Euros, ou seja, 0,08% do total relativo a essas declarações de rendimentos.

Entretanto, com a descida das taxas de tributação verificada ao nível do IRC, aumentando a sua diferença em relação às taxas do IRS, o incentivo à constituição de sociedades apenas como via de poupança fiscal aumentou consideravelmente.

Por isso, justifica-se uma profunda reponderação do âmbito subjectivo de aplicação do RTF e, seguindo a tendência europeia, isso passa por aplicar esse regime a um universo muito mais vasto de sujeitos passivos de IRC. Para isso, importa definir um

conceito fiscal de sociedades de pessoas, a quem o RTF seria obrigatoriamente aplicável.

5.2.Sugestão para investigação futura

Existe, como já referido, uma tendência a nível europeu, para a classificação das empresas em dois grandes grupos: sociedades de capital e sociedades de pessoas, sendo o segundo tributado pelo RTF.

No sentido de poder estudar-se a aplicação em Portugal de um RTF que seguisse essa tendência, considera-se fundamental, face à inexistência dessa classificação no plano jurídico, a definição de critérios, de natureza operacional e de simples aplicação, em que pudesse basear-se essa distinção.

Uma pista para investigação futura é, assim, com suporte em investigação empírica adequada, a elaboração de um quadro conceptual para esse efeito e o ensaio da aplicação, em termos gerais, do RTF às sociedades de pessoas definidas desse modo.

BIBLIOGRAFIA

1. Artigos publicados em periódicos (revistas científicas e técnico-científicas)

BARREIRA, Rui, “As sociedades e os sócios: regime tributário”, Lisboa, Fisco nº 20/21, Maio-Junho de 1990, págs. 66/72

CELESTE CARDONA, Maria, “Regime de Transparência Fiscal: Viacentro – Administração de Centros Comerciais, S.A.”, Lisboa, Fisco nº 17, Fevereiro de 1990, págs.44/49

CORREIA E VALE, Maria de Lurdes e FREITAS PEREIRA, M. H., “IRC - Não aplicação do regime de transparência fiscal às sociedades gestoras de participações sociais”, Lisboa, Fisco nº 17, Fevereiro de 1990, págs.39/43

COUTO GONÇALVES, Luís M., “Sociedades Profissionais”, Scientia Iuridica – Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro, Braga, Universidade do Minho, Janeiro-Dezembro de 1991, págs. 154/175

MAGALHÃES CORREIA, Jorge, “Transparência fiscal das sociedades de profissionais”, Lisboa, Fisco nº 7, Abril 1989, págs. 3/8

PINHEIRO PINTO, José Alberto, “Justificar-se-á manter o Regime de Transparência Fiscal?”, Lisboa, Jornal de Contabilidade APOTEC, nº 387, Junho de 2009, págs. 200/202

PINTO DUARTE, Rui, “Formas Jurídicas de Cooperação entre Empresas”, Direito das Sociedades em Revista, Ano 2-Volume 4 , Coimbra, Almedina, Setembro de 2010, págs. 137/157

PITA, Manuel António, “O Agrupamento Europeu de Interesse Económico (Um meio de integração das empresas portuguesas na CEE)”, Lisboa, Fisco nº 15, Dezembro de 1989, págs. 6/8

PITA, Manuel António, “As Sociedades Profissionais”, Lisboa, Fisco nº 17, Fevereiro 1990, págs. 37/38

SALDANHA SANCHES, J. L., “Sociedades transparentes: alguns problemas no seu regime”, Lisboa, Fisco, nº 17, Fevereiro de 1990, págs.35/36

SERRÃO, Miguel, “Transparência fiscal – Imputação a sócios ou membros não residentes”, Lisboa, Ciência e Técnica Fiscal, nº 427, Janeiro-Dezembro de 2011, págs. 381/395

2. Livros e monografias

CASALTA NABAIS, José, Direito Fiscal, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010

COSTA AZEVEDO, Pedro, “O Regime de Transparência Fiscal – Breve Análise”, Porto, Faculdade de Direito, 2005

DUARTE MORAIS, Rui, Apontamentos ao IRC, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2009

FALCON Y TELLA, Ramon, Analisis de la transparência tributaria, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984

FREITAS PEREIRA, M. H., Fiscalidade, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2009

HENSEL, Albert, Diritto Tributario, Giuffré, Milán, 1956

MODELO DE CONVENÇÃO FISCAL DA OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 210, Julho de 2010, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais – Direcção Geral dos Impostos – Ministério das Finanças

ROSIER, Camile, “La lutte contre la fraude fiscale”, Bulletin for International Fiscal Documentation, 1952, Vol. VI

SÁ GOMES, Nuno, Manual de Direito Fiscal, Vol. I, 12ª ed. (6ª reimpressão), Lisboa, Rei dos Livros, 2003

SALDANHA SANCHES, J. L., Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007

TABOADA, Carlos Palao, “El fraude a la Ley en Derecho tributario (notas para un estudio)”, R.D.F.H.P., nº 63, Maio-Junho de 1996

VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, 2011

XAVIER DE BASTO, José Guilherme, “O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento - separação ou integração?”, Estudos em homenagem ao Prof. Teixeira Ribeiro, Coimbra, Faculdade de Direito, 1980

3. Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo

- Acórdão de 5 de Julho de 2006, proferido no Procº nº 0240/06 (Relator: Conselheiro Baeta de Queiroz), caso de ACE, liquidação adicional de IRC – tributação de mais valias.
- Acórdão de 29 de Fevereiro de 2012, proferido no Procº nº 0441/11 (Relator: Conselheiro Casimiro Gonçalves), caso de sociedade de profissionais - liquidação adicional de IRS - divergência de critérios de imputação de valores aos sócios.
- Acórdão de 21 de Março de 2012, proferido no Procº nº 0830/11 (Relatora: Conselheira Fernanda Maçãs), caso de ACE – tributações autónomas sobre despesas confidenciais.

4. Legislação

- Lei nº 4/73, de 4 de Junho
- Decreto-Lei nº 430/73, de 25 de Agosto
- Regulamento (CEE) 2137/85, de 27 de Julho
- Lei nº 106/88, de 17 de Setembro
- Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro

- Decreto-Lei nº 442-B/88 de 30 de Novembro
- Decreto-Lei nº148/90, de 9 de Maio
- Lei nº 42/98, de 6 de Agosto
- Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro
- Lei nº 15/2005, de 26 de Janeiro – Estatuto da Ordem dos Advogados
- Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro
- Informação vinculativa, Procº nº 371/08, de 26 de Março
- Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de Novembro - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- Decreto-Lei nº 310/2009, de 26 de Outubro - Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
- Lei nº 2/2013, de 10 de Janeiro

5. Códigos

CIRC – Código do imposto sobre o rendimento das Pessoas Colectivas

CIRS – Código do imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares

CC – Código Civil

CSC – Código das Sociedades Comerciais

LGT – Lei Geral Tributária

6. Relatórios

- Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996), Comissão presidida por José da Silva Lopes, Lisboa, Ministério das Finanças, 30 de Abril de 1996.

- Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (2009), Grupo coordenado por António Carlos dos Santos e António M. Ferreira Martins, Lisboa, Ministério das

Finanças e da Administração Pública – Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, 3 de Outubro de 2009.

- Relatório da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Colectivas (2013), liderada por António Lobo Xavier, Lisboa, 30 de Junho de 2013.

- Relatórios nacionais apresentados ao Congresso 2013 (Lisboa) da EATLP – European Association of Tax Law Professors:

- Relatório de Espanha – apresentado por Domingo Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois e Félix Alberto Vega Borrego

- Relatório de França – apresentado por Polina Kouraleva-Cazals

- Relatório da Alemanha – apresentado por Ruben Martini

- Relatório da Suécia – apresentado por Stefan Olsson.

7. Principais sites acedidos

- <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>

- <http://www.dgsi.pt/bpgr/bpgr.nsf?OpenDatabase>

- <http://www.otoc.pt>

- <https://aquila.iseg.utl.pt/aquila/unidade/DDI/lateral/biblioteca-digital>

- <http://www.eatlp.org/index.php/this-years-congress/congress-documents>

ANEXO I – A “Transparência Fiscal” em outros Estados da UE

A separação entre a tributação das sociedades de capitais e a das sociedades de pessoas (“partnerships”) tem levado, desde há muito, à introdução de regimes de transparência fiscal em grande número de países, embora com âmbitos diversos e regras muito diversificadas.

Uma análise – ainda que muito breve – à problemática desta questão em Portugal justifica que se apresente – de forma necessariamente esquemática e com as ressalvas inerentes, resultantes das diversidades terminológicas e contextos legais aplicáveis – o que se passa noutros Estados da União Europeia, ainda que apenas quanto ao âmbito subjectivo de aplicação dos regimes fiscais. Escolheram-se para esse efeito quatro países: Espanha, França, Alemanha e Suécia e, pela sua qualidade e actualidade, usa-se como fonte de informação principal os correspondentes relatórios nacionais apresentados no Congresso de 2013 (Lisboa) da EATLP – *European Association of Tax Law Professors*, cuja consulta se recomenda vivamente dado que estão disponíveis em <http://www.eatlp.org/index.php/this-years-congress/congress-documents>

1. Espanha⁴⁸

No sistema fiscal espanhol, com as reformas de 1967 e 1978, o requisito para sujeição a imposto das sociedades baseava-se na existência de personalidade jurídica. Com a reforma de 1995 passaram a estar sujeitas subjectivamente a este imposto também algumas entidades sem essa personalidade, como por exemplo, fundos de investimento, fundos de pensões e joint-ventures. Em 1998, é introduzido no sistema um imposto autónomo sobre o rendimento dos não residentes.

⁴⁸Informação recolhida no relatório nacional de Espanha apresentado ao Congresso de 2013 (Lisboa) da EATLP – *European Association of Tax Law Professors*, elaborado por Domingo Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois e Félix Alberto Vega Borrego.

Coexistem, deste modo, actualmente dois critérios diferentes para determinar a sujeição a imposto de sociedades: o critério da personalidade jurídica, complementado com o chamado critério da lista de entidades. De acordo com o primeiro, estão sujeitos a imposto de sociedades todos os entes colectivos residentes dotados de personalidade jurídica, quer tenham ou não como finalidade a obtenção de um lucro, com excepção das chamadas “sociedades civiles”, em que a tributação recai directamente sobre os respectivos membros. De acordo com o segundo critério certas entidades sem personalidade jurídica são também abrangidas no imposto de sociedades. É de registar ainda que as sociedades em processo de formação e as sociedades irregulares não estão sujeitas ao imposto de sociedades, sendo tratadas para efeitos fiscais como transparentes. Existem dois critérios delimitativos negativamente da incidência deste imposto: as entidades não residentes e as entidades transparentes, que são constituídas pelos AEIE, AIE e UTE (artº 4, nº 2 da Ley del Impuesto de Sociedades).

O enquadramento das entidades como opacas ou transparentes não é passível de opção e aplica-se tanto a residentes como não residentes, embora com base em critérios diferentes.

O regime aplicável é, em princípio, um regime de transparência total. No entanto, os AIE e UTE são tributados pelo RTF parcial que, neste caso, é caracterizado da seguinte forma: aos membros residentes são imputados os resultados, positivos ou negativos, do agrupamento, na proporção da sua participação. Em relação aos membros não residentes, os AIE e UTE são tributados pelos resultados que lhes correspondam, os quais só lhes são imputados aquando da distribuição dos lucros. Quanto aos AEIE, os resultados do agrupamento são sempre imputados aos membros, independentemente da sua condição de residentes ou não residentes.

A classificação das entidades não residentes como opacas ou transparentes, tem sido feita com base num teste que, incidindo sobre várias características, permite avaliar e concluir sobre a semelhança com as entidades espanholas. Mas nem sempre este teste é conclusivo. Quando, através deste teste, não é possível determinar se a entidade não residente é opaca ou transparente, utiliza-se como critério residual a classificação que a entidade tem no seu país de origem.

As entidades transparentes não residentes podem ser tributadas de duas formas diferentes, dependendo de terem ou não estabelecimento estável.

Não havendo estabelecimento estável, são tributadas por um RTF total, através da imputação do seu resultado a todos os membros, na proporção da sua participação. Os membros residentes em Espanha são tributados pelo imposto das pessoas singulares ou pelo imposto das sociedades, de acordo com a sua forma jurídica. Os membros não residentes são tributados pelo imposto sobre o rendimento dos não residentes e podem beneficiar das disposições das Convenções, com vista à eliminação da dupla tributação económica.

As entidades transparentes com estabelecimento estável são tributadas por um RTF parcial com as seguintes características: a entidade transparente é tributada pelo imposto sobre o rendimento dos não residentes, a uma taxa de 30%, pela parte do resultado imputável aos membros não residentes. A tributação dos membros residentes segue as regras gerais da transparência, sendo-lhes imputado o resultado da entidade transparente, na proporção da sua participação, que será tributado da mesma forma que no RTF total.

2. França⁴⁹

⁴⁹Informação recolhida no relatório nacional de França apresentado ao Congresso de 2013 (Lisboa) da EATLP – European Association of Tax Law Professors, elaborado por Polina Kouraleva-Cazals.

Em França, até à reforma de 1948, o sistema fiscal era constituído por um conjunto de impostos cedulares aplicados aos contribuintes em geral, independentemente da sua forma jurídica.

A reforma de 1948 criou os impostos das pessoas singulares e das sociedades, assim como o RTF, mas os critérios de sujeição subjectiva aos dois impostos não eram muito claros e resumiam-se praticamente à existência de listas de entidades sujeitas ao imposto das sociedades, sem qualquer critério aparente, remetendo para o RTF as restantes entidades não incluídas nas listas.

Actualmente, as entidades francesas podem ser sujeitas a três tipos de tributação: transparência total, transparência parcial e regime geral (regime de tributação separada). Existem dois critérios para a determinação da incidência subjectiva das entidades a imposto das sociedades: a personalidade jurídica tributária que, em certos casos, não coincide com a personalidade jurídica comercial ou civil, e o grau de responsabilidade dos sócios pelas dívidas da entidade. O primeiro critério faz a distinção entre entidades sujeitas a imposto das sociedades e sujeitas a imposto pessoal, enquanto que o segundo critério determina quais os sócios, dentro da mesma entidade, considerados sócios de sociedade de capitais e sócios transparentes. A maioria das sociedades de pessoas são sujeitas ao RTF, podendo, no entanto, optar pelo imposto de sociedades e as sociedades de capitais são consideradas opacas.

O RTF parcial consiste na divisão do lucro da entidade transparente em duas partes: uma, pertencente aos sócios com responsabilidade limitada, é tributada directamente na sociedade, em imposto sobre as sociedades; a outra, pertencente aos sócios com responsabilidade ilimitada e, conseqüentemente, considerados sócios transparentes, é imputada a esses sócios na proporção da respectiva participação e tributada pelo RTF.

A taxa máxima do imposto pessoal é significativamente superior à taxa do imposto das sociedades⁵⁰, o que significa que o RTF não é um regime atraente face ao regime geral das sociedades. Contudo, o RTF mantém-se atractivo nalgumas situações, nomeadamente aquando do início de actividade das entidades transparentes, oferecendo vantagens face ao regime geral.⁵¹

O EIRL, constituído por um empresário em nome individual, era, inicialmente tributado pelo RTF, podendo, contudo, optar pela tributação pelo imposto das sociedades. A partir de 30/07/2011⁵² os EIRL são considerados totalmente transparentes. Podem, contudo, optar pela tributação pelo imposto das sociedades, sendo, neste caso, a opção irrevogável.

Quanto às entidades estrangeiras, o sistema fiscal francês limitava-se, inicialmente, a analisar, em primeiro lugar, se se assemelhavam a entidades comerciais e se as mesmas exerciam actividade comercial em França e, em qualquer desses casos, tributava-as pelo imposto das sociedades. Não só aplicava um critério diferente do aplicado às entidades nacionais, como não permitia qualquer opção quanto ao regime de tributação. Houve sempre uma certa confusão na definição das características a analisar para a determinação da forma de tributação a aplicar, pelo que, na prática, o critério mais utilizado, tem sido o de aceitar a legislação do país da sede para a sua classificação de entidade opaca ou transparente.

⁵⁰Em 2013 a taxa do imposto das sociedades é de 33,33%, enquanto que a taxa máxima do imposto pessoal é de 45%.

⁵¹No início da actividade, o RTF oferece melhores condições no apuramento do imposto, a possibilidade de pagamento de um imposto fixo e a possibilidade dos sócios transparentes deduzirem aos restantes rendimentos tributáveis, o prejuízo que lhes cabe da entidade transparente.

⁵²Orçamento suplementar de 2011.

3. Alemanha⁵³

Desde 1891 que o sistema fiscal alemão faz a divisão dos entes colectivos em dois grupos: entidades opacas (abrangendo sociedades comerciais, cooperativas e associações) tributadas pelo imposto das sociedades e entidades transparentes (integrando as sociedades de pessoas), tributadas pelo RTF, não havendo possibilidade de opção pelo tratamento como opacas ou vice-versa.

Para as entidades nacionais, existem dois critérios principais para a determinação da sujeição ao imposto das sociedades: o critério da lista das entidades sujeitas e o critério da personalidade jurídica. Alguns entes colectivos não dotados de personalidade jurídica são também incluídos no âmbito da sujeição ao imposto de sociedades, assim como as actividades empresariais de entes públicos.

As sociedades de pessoas, que no direito alemão não são consideradas dotadas de personalidade jurídica, são classificadas em quatro grupos – sociedades de pessoas simples, sociedades de pessoas comerciais, sociedades de pessoas profissionais e sociedades de pessoas limitadas – e são tributadas obrigatoriamente pelo RTF.

Existe um caso de “semi-transparência”, que é o das KgaA⁵⁴ em que, a parte dos lucros imputável aos sócios⁵⁵, de acordo com a legislação comercial, é neles tributada directamente⁵⁶ e deduzida ao resultado tributável da entidade.

Quanto às entidades estrangeiras, podem ser ilimitada ou limitadamente sujeitas a imposto sobre as sociedades. Para estas entidades, a Alemanha promove um tratamento igual ao das entidades nacionais. A personalidade jurídica não tem relevância e a sua

⁵³Informação recolhida principalmente no relatório nacional da Alemanha apresentado ao Congresso de 2013 (lisboa) da EATLP – European Association of Tax Law Professors, elaborado por Ruben Martini.

⁵⁴Estas entidades (KgaA) resultam da combinação de uma sociedade anónima com uma sociedade de pessoas limitada.

⁵⁵A parte dos lucros imputável é a correspondente aos sócios da sociedade de pessoas limitada.

⁵⁶Aplicação do regime de transparência fiscal.

classificação é feita com base num teste de semelhança composto por duas etapas: na primeira etapa, critério prevalecente, aceita-se o seu estatuto do país de origem; na segunda, é feita a comparação, através da análise de um conjunto de características, com as entidades nacionais. Se a entidade estrangeira é semelhante às entidades opacas nacionais, é tributada pelo imposto das sociedades; se é semelhante às entidades transparentes nacionais, é tributada pelo RTF.

4. Suécia⁵⁷

Até 1902, as pessoas singulares e as sociedades eram tributadas da mesma forma, através de um conjunto de impostos parcelares, por tipo de rendimento. A reforma de 1902 introduziu um imposto autoliquidável e progressivo para as sociedades, a acrescer a um imposto municipal de taxa proporcional. Nessa altura foi instituído também um sistema de dupla tributação, através da tributação dos dividendos distribuídos aos sócios. Em 1938 este imposto progressivo foi substituído por um imposto de taxa proporcional.

Com a grande reforma de 1990, o sistema fiscal sueco tornou-se num sistema idêntico ao da maioria dos países, com taxas mais baixas e bases de tributação mais amplas.

No direito fiscal sueco não existe nenhuma definição específica para a figura da pessoa colectiva. Esta definição encontra-se no direito civil e a sujeição a imposto destas entidades é definida com base na existência de personalidade jurídica.

À partida, todas as pessoas colectivas são sujeitas a imposto, excepto algumas entidades expressamente mencionadas. A mais importante excepção é a das sociedades de pessoas que, apesar de serem consideradas pessoas colectivas pelo direito civil, são, como em

⁵⁷ Informação recolhida no relatório nacional da Suécia apresentado ao Congresso de 2013(Lisboa) da EATLP-European Association of Tax Law Professors, elaborado por Stefan Olsson.

muitos outros países, desconsideradas para efeitos fiscais, sendo tributadas pelo RTF⁵⁸, nas pessoas dos sócios.

De salientar que, ao contrário do que acontece noutros países, não existe qualquer discussão sobre a qualidade de pessoas colectivas destas entidades. Elas têm o seu próprio estatuto, desde que registadas como tal. O RTF é-lhes aplicado mais por questões práticas, do que propriamente pela sua natureza no direito civil. Já foi proposto o abandono do RTF e a sua tributação de forma idêntica às restantes pessoas colectivas mas, até à data, não foi aprovada legislação nesse sentido.

Quanto às entidades não residentes, elas podem ser sujeitas limitada ou ilimitadamente a imposto e pode igualmente ser-lhes aplicável o RTF, existindo regras diferentes, conforme os sócios sejam residentes ou não na Suécia.

⁵⁸O regime de transparência fiscal foi introduzido na Suécia com a reforma de 1902.

ANEXO II

Dados Estatísticos

QUADRO 2**NÚMERO DE DECLARAÇÕES**

Por Regime de Tributação

	2009		2010		2011		Var. (%)	
	€	%		%		%	09/10	10/11
Regime Geral	350 775	90%	362 513	92%	397 753	95%	3%	10%
Regime de Isenção Definitiva	3 748	1%	3 626	1%	12 480	3%	-3%	244%
Regime de Isenção Temporária	2 937	1%	2 419	1%	2 518	1%	-18%	4%
Regime de Redução de Taxa	27 509	7%	25 588	6%	18 267	4%	-7%	-29%
Regime Simplificado	8 565	2%	2 608	1%	39	0%	-70%	-99%
Transparência fiscal	4 398	1%	4 573	1%	4 727	1%	4%	3%
Grupo de Sociedades	2 943	1%	3 127	1%	3 300	1%	6%	6%
TOTAL	390 498	100%	393 891	100%	419 546	100%	0,9%	6,5%

NOTA:

Pelo facto de os sujeitos passivos de IRC poderem obter rendimentos sujeitos a mais do que um regime, o total de declarações não corresponde ao somatório das parcelas.

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

Data: 2012-11

ANEXO 2.2

Mapa 14 - Declarações por Anexos

Número de Agregados

	Modelo 3-1							
	2009	%	2010	%	2011	%	Var 09-10	Var 10-11
A - Pensões	751.872	22,99%	840.109	25,38%	890.971	26,61%	11,74%	6,05%
A - Trabalho Dependente	2.247.017	68,71%	2.186.553	66,07%	2.192.857	65,50%	-2,69%	0,29%
A - Trab. Dep. e Pensões	238.581	7,30%	241.883	7,31%	246.336	7,36%	1,38%	1,84%
I e Outros Trabalho Dependente	32.699	1,00%	41.086	1,24%	17.680	0,53%	25,65%	-56,97%
Total Mod. 3-1:	3.270.169	100,00%	3.309.631	100,00%	3.347.844	100,00%	1,21%	1,15%

	Modelo 3-2							
	2009	%	2010	%	2011	%	Var 09-10	Var 10-11
A/B	545.830	39,44%	550.119	38,99%	542.518	39,18%	0,79%	-1,38%
A/B/F	55.195	3,99%	56.665	4,02%	59.046	4,26%	2,66%	4,20%
A/C	46.212	3,34%	42.396	3,01%	41.635	3,01%	-8,26%	-1,79%
A/C/F	8.697	0,63%	8.000	0,57%	8.212	0,59%	-8,01%	2,65%
A/F	230.958	16,69%	236.099	16,73%	247.317	17,86%	2,23%	4,75%
B/F	10.316	0,75%	10.287	0,73%	10.280	0,74%	-0,28%	-0,07%
B - Rendimentos Empresariais e Profissionais	188.412	13,61%	180.902	12,82%	176.174	12,72%	-3,99%	-2,61%
C - Trab. Ind. Agricult, Comércio, Ind. c/ C	30.682	2,22%	27.795	1,97%	26.246	1,90%	-9,41%	-5,57%
D - Regime de transparência fiscal	928	0,07%	1.023	0,07%	1.053	0,08%	10,24%	2,93%
F - Prediais	60.378	4,36%	62.990	4,46%	66.438	4,80%	4,33%	5,47%
Outros	206.337	14,91%	234.566	16,63%	205.658	14,85%	13,68%	-12,32%
Total Mod. 3-2:	1.383.945	100,00%	1.410.842	100,00%	1.384.577	100,00%	1,94%	-1,86%

Fonte: AT
Data: 11/2012

ANEXO 2.3

Mapa 15 - Rendimento Bruto Liquidado

Por Anexos

Valores em Milhões de Euros

	Modelo 3-1							
	2009	%	2010	%	2011	%	Var 09-10	Var 10-11
A - Pensões	10.409	20,34%	11.337	21,93%	12.076	23,23%	8,92%	6,52%
A - Trabalho Dependente	35.331	69,03%	34.870	67,43%	34.375	66,12%	-1,30%	-1,42%
A - Trab. Dep. e Pensões	5.256	10,27%	5.311	10,27%	5.343	10,28%	1,05%	0,60%
I e Outros Trabalho Dependente	189	0,37%	191	0,37%	194	0,37%	0,97%	1,77%
Total Mod. 3-1:	51.185	100,00%	51.709	100,00%	51.988	100,00%	1,03%	0,54%

	Modelo 3-2							
	2009	%	2010	%	2011	%	Var 09-10	Var 10-11
A/B	13.834	40,84%	13.808	39,96%	13.165	40,44%	-0,19%	-4,66%
A/B/F	2.483	7,33%	2.515	7,28%	2.505	7,69%	1,31%	-0,42%
A/C	1.143	3,37%	1.031	2,98%	911	2,80%	-9,73%	-11,72%
A/C/F	403	1,19%	362	1,05%	326	1,00%	-10,12%	-10,02%
A/F	6.675	19,71%	6.760	19,56%	7.005	21,52%	1,28%	3,62%
B/F	154	0,46%	153	0,44%	141	0,43%	-1,12%	-7,30%
B - Rendimentos Empresariais e Profissionais	1.425	4,21%	1.257	3,64%	1.115	3,43%	-11,75%	-11,30%
C - Trab. Ind. Agricult, Comércio, Ind. e/ Cont.	339	1,00%	282	0,82%	213	0,65%	-16,64%	-24,56%
D - Regime de transparência fiscal	22	0,07%	23	0,07%	25	0,08%	3,49%	10,05%
F - Prediais	460	1,36%	467	1,35%	476	1,46%	1,53%	2,01%
Outros	6.933	20,47%	7.898	22,86%	6.674	20,50%	13,92%	-15,50%
Total Mod. 3-2:	33.870	100,00%	34.558	100,00%	32.556	100,00%	2,03%	-5,79%

Fonte: AT
Data: 11/2012