

Despacho n.º

Data

Anotações

Despacho:

Concedido.

18.2.2014

JOSE A. ALVES PEREIRA
DIRETOR-GERAL

[assinatura]

A DSIRC
18.02.2014

[assinatura]

[assinatura]

Concedido.

A considerar superiora.
14.02.2014

A Subdirectora-Geral

[assinatura]

(Teresa Gil)

Parecer n.º

Data

Anotações

Parecer:

Comunicação, efetuada a 14 de fevereiro de 2014, com o intuito de informar os efeitos do enquadramento no regime da Transparência Fiscal - Reforma do IRC, no âmbito do processo de desenvolvimento do projeto de lei de alteração do texto legislativo.

A Considerar superiora

[assinatura]
14.02.14

M.ª Helena Martins

Directora de Serviços

INFORMAÇÃO

N.º 313/2014

Data 2014-02-04

Proc. 2014 000367

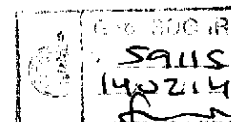
Contribuinte 770004318

Técnico Responsável

Assunto: Sociedades de Profissionais - conceito para efeitos do enquadramento no regime da Transparência Fiscal - Reforma do IRC

E.G. IRC: 2014 000 328 DIPLOMA: IRC - artigo 6.º, n.º 4, alínea a), subalínea 2

ENTIDADE INTERESSADA: DS IRC



Tendo sido publicada a Lei n.º 2/2014, de 17.01, solicitou a Diretora de Serviços do IRC que seja feito um parecer relativamente à interpretação do novo conceito de sociedades de profissionais no âmbito do regime da transparência fiscal, por forma a obter sancionamento superior quanto à interpretação a adotar e dissipar dúvidas.

Assim, cumpre informar:

1. Na subalínea 2), da alínea a), do n.º 4, do artigo 6.º do Código do IRC, foi, pois, introduzido um novo conceito de sociedades de profissionais para efeitos de aplicação do regime da transparência fiscal.
2. A alteração teve como justificação o facto do anterior conceito se prestar a comportamentos de substituição e com a necessidade de adaptação às orientações da Lei n.º 2/2013, de 10.01, que aprovou o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais.
3. O legislador manteve, no entanto, uma subalínea (a n.º 1) com o mesmo conteúdo correspondente ao anterior conceito, o qual se reconduz(ia), principalmente, à exigência da identidade da profissão dos sócios.
4. Em alternativa, a subalínea 2), agora introduzida, define sociedades de profissionais, para efeitos da sujeição ao regime da transparência fiscal, como aquelas que:

- ***Tenham rendimentos provenientes, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º do CIRS;***

Desde que, cumulativamente, em qualquer dia do período de tributação:

- ***O número de sócios não seja superior a cinco;***
- ***Nenhum dos sócios seja pessoa coletiva de direito público;***
- ***Pelo menos, 75% do capital social seja detido por profissionais que exerçam as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade.***

Conceitos (civil/fiscal) de Sociedades de profissionais

5. O artigo 27.º da citada Lei n.º 2/2013, no âmbito da regulação do exercício e acesso da profissão, estabelece a definição de sociedades de profissionais, a qual não foi, no entanto, diretamente vazada na redação da subalínea 2) da alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRC.

6. Com efeito, existem restrições que constam do Regime Jurídico das Associações Públicas Profissionais que não constam do Código do IRC e vice versa, além do que as mesmas restrições também não têm limites iguais.
7. Nomeadamente, a Lei n.º 2/2013 exige que seja assegurado que um dos gerentes ou administradores seja membro de associação pública profissional ou, se a inscrição for facultativa, seja detentor dos requisitos de acesso à profissão, restrição que não consta nos itens de enquadramento fiscal das sociedades de profissionais.
8. Por seu lado, não consta, no artigo 27.º da citada Lei n.º 2/2013, qualquer limitação ao número de sócios das sociedades de profissionais, o que, como se viu, não acontece com a nova definição fiscal de sociedades de profissionais a sujeitar ao regime da transparência fiscal, que restringe esse número a 5.
9. Esta limitação também não constava no anterior Código do IRC, em cuja alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º, quanto aos sócios, só se exigia que todos os sócios pessoas singulares fossem profissionais da atividade para cujo exercício fora constituída a sociedade de profissionais.
10. Ao manter, em alternativa ao novo, o anterior conceito de sociedades de profissionais, o legislador fiscal, continua a consentir a existência dessas sociedades com um número superior a 5 sócios, mas, neste caso, desde que as mesmas apenas se destinem ao exercício *unidisciplinar*, por todos esses sócios, de atividade profissional prevista na lista constante do artigo 151.º do Código do IRS.
11. Quanto ao capital social, enquanto a Lei das Associações Públicas Profissionais apenas obriga a que a maioria do capital com direito de voto pertença a profissionais da atividade que cumpram os requisitos referidos, a Lei Fiscal determina objetivamente que, pelo menos, 75% do capital social seja detido por profissionais que exerçam as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade.
12. A Lei Fiscal impõe, ainda, que os rendimentos provenientes do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º do CIRS correspondam a mais de 75% do total da sociedade, enquanto a Lei n.º 2/2013 estabelece que as sociedades de profissionais devem ter por objeto principal o exercício de profissões organizadas numa única associação pública profissional, em conjunto ou separado com o exercício de outras profissões ou atividades, desde que seja observado o regime de incompatibilidades e impedimentos aplicável.
13. Temos, portanto, e não obstante a tentativa de adaptação, conceitos não coincidentes de sociedades de profissionais: temos sociedades de profissionais que o são para efeitos de aplicação do regime da transparência fiscal e que não o são para efeitos civis; mas, também temos sociedades que são consideradas profissionais para efeitos de sujeição ao referido regime de transparência fiscal que, nos termos da Lei n.º 2/2013, não configuram sociedades de profissionais.

Pressupostos e momento da sua verificação

14. Nos termos do n.º 9 do artigo 8.º do Código do IRC, o facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação. Ou seja, esse é o momento que releva, genericamente, para efeitos do enquadramento tributário do sujeito passivo em determinado período.
15. Salvo os casos previstos no artigo 72.º do Código do IRC, é também esse o momento para aferir do enquadramento das citadas sociedades referidas na subalínea 1) da alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRC.
16. Quanto ao novo conceito fiscal de sociedades de profissionais, previsto na subalínea 2) da norma acima citada, vamos analisar.
17. Aquele conceito passa a permitir a existência de sociedades de profissionais que se dedicam ao exercício *uni* ou *pluridisciplinar* de atividades profissionais especificamente previstas na lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, dessas atividades.
18. Além de se deixar de exigir a identidade das profissões, as novas sociedades de profissionais passam a poder integrar participações não maioritárias de outras profissões, bem como de meros investidores, podendo mesmo integrar participações de outras sociedades.
19. Dado o princípio da especialização dos períodos de tributação, este primeiro requisito, relativo à exigência mínima da proveniência dos rendimentos, respeitando, pois, a todo o período de tributação, só pode ser verificado no seu final.
20. A lei exige, ainda, a existência de três outros requisitos cuja verificação tem que ser cumulativa.
21. São eles: o capital social tem de ser detido por 5 ou menos sócios; nenhum deles pode ser pessoa coletiva de direito público; o capital social detido por sócios não profissionais tem de ser inferior a 25%.
22. Estes requisitos têm que ser aferidos em qualquer dia do período de tributação.
23. A interpretação da expressão “ **em qualquer dia do período de tributação** ” não é consensual, parecendo-nos que é a vertente que, dentro desta matéria, tem causado maior discussão.
24. As diversas opiniões provocam, aliás, resultados completamente díspares, conforme se entenda que a dita expressão “em qualquer dia do período de tributação” significa que basta que os requisitos se verifiquem num dia do período de tributação para se considerar que, desde que reunidos os restantes pressupostos, estamos perante uma sociedade de profissionais sujeita ao regime da transparência fiscal, ou se eles se devem verificar em todos os dias desse período.
25. “Qualquer” é um pronome indefinido, que significa um de entre muitos, sem escolha, alguém ou alguma coisa indeterminada, qualquer que seja.

26. Daí que a nós nos faça mais sentido que aquela expressão "qualquer dia do período de tributação" se refira não a um, nem a dois ou três dias, mas a todos. Significa que seja qual for o dia do período de tributação em que se vá aferir da existência dos pressupostos, eles devem estar presentes.
27. A norma em apreço trata de definir positivamente o conceito de sociedade de profissionais, parecendo-nos mais ajustado que o conceito se considere concretizado caso os requisitos se verifiquem em todos os dias do período de tributação do que apenas num só.
28. Em quaisquer dos casos os requisitos são manipuláveis, mas se estamos a proceder à caracterização de uma sociedade de profissionais, parece mais seguro acolher o critério da totalidade dos dias.
29. Aliás, caso assim não fosse, o legislador da Reforma do IRC teria introduzido um regime transitório, dando possibilidades às entidades de se adequarem ao novo conceito.
30. Não o tendo feito e aceitando-se a tese de que é suficiente reunir os requisitos num dia do período para se ser tributado pelo regime da transparência fiscal, os sujeitos passivos que até aqui vinham sendo tributados pelo regime geral, mas que reúnem agora os restantes requisitos das sociedades de profissionais enquadradas no regime da transparência fiscal, viam-se, de um momento para o outro sujeitos a esse regime, porquanto no momento em que a nova lei entrou em vigor já tinha decorrido um dia (ou mais) em que se verificavam os referidos pressupostos.
31. O regime da transparência fiscal é obrigatório, mas não é nenhuma cilada onde se pretende que os sujeitos passivos caiam por desconhecimento. Por isso entendemos que o legislador, não tendo introduzido nenhum regime transitório, também não quis, sem aviso, alterar a tributação dos sujeitos passivos por meio da introdução de uma mera expressão, pelo que nos parece que a sua intenção era, também, considerar que os requisitos em causa só devem qualificar se estiverem presentes em todos os dias do período de tributação.
32. Não podemos concordar com um entendimento que ponha em causa a boa fé do legislador.
33. Aliás, a expressão "**em qualquer dia...**" já constava e continua a constar do mesmo artigo 6.º do Código do IRC, na alínea c), do n.º 1, na parte que se refere às sociedades de simples administração de bens (*" Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, 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 coletiva de direito público."*
34. Esta norma contém, pois, exigências quanto à detenção do capital para que a este tipo de sociedades seja aplicado o regime da transparência fiscal. No caso dos grupos familiares exige-se que a maioria do capital esteja na sua posse durante a maioria dos dias do período de tributação.
35. Em alternativa, admite-se como subsumível ao regime da transparência, as sociedades deste tipo [consideradas de simples administração de bens, nos termos alínea b), do n.º 4, do artigo 6.º] cujo

- capital social pertença a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público, em qualquer dia do período de tributação.
36. Ora, não vemos que o legislador tenha querido fazer uma exigência maior, em termos de limite de prazo, para os grupos familiares e menor para o segundo tipo descrito.
37. Por isso, não temos dúvidas que a expressão “**em qualquer dia**” se refere a todos os dias do período de tributação e não apenas a um.
38. Foi sempre essa a interpretação acolhida pela AT (Ex DGCI), tal como consta do Código do IRC comentado e anotado, de 1990, editado pela DGCI: ... *Exige-se, pois, nesta parte do preceito, a existência de uma participação maioritária do capital social durante todos os dias do exercício social, por um número de sócios igual ou inferior a 5, os quais deverão ser pessoas singulares ou coletivas de direito privado. Basta, portanto, que a sociedade venha a deter num dia qualquer do exercício um número superior de sócios ou que um deles venha a ser uma pessoa coletiva pública para se aplicar ao ano inteiro o regime normal de tributação e já não o regime especial de transparência.*”¹
39. Sendo esta a interpretação da Administração Tributária sobre o sentido daquela expressão que, agora, volta a ser incluída no mesmo artigo do Código quanto às sociedades de profissionais, e, parecendo-nos que não há motivos para alterações, somos de parecer que, não obstante outras opiniões já tomadas publicamente², a interpretação que deve vingar é a que vê aquela expressão como referindo-se a qualquer dia do período de tributação numa perspetiva distributiva, ou seja, que referindo-se a qualquer um indeterminado dia, generaliza para a sua totalidade, dentro do período de tributação.

Sócios e Objeto Social

40. Outra questão que tem levantado algumas dúvidas prende-se com o requisito que exige que pelo menos 75% do capital seja detido por profissionais que exercem as suas atividades especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º do Código do IRS, total ou parcialmente, através da sociedade.
41. Neste contexto, um sócio, profissional de uma das atividades referidas, mas que não a exerce através da sociedade em causa, não qualifica para efeitos da contagem da participação de 75% exigida.
42. Por último, parece importante referir que o objeto social da sociedade detém um papel primordial na apreciação dos requisitos referidos na subalínea 2), da alínea a), do n.º 4, do artigo 6.º do Código do

¹ Em sentido diverso, veja-se, no entanto, F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, Código do IRC anotado e comentado, 4.ª edição, 1994, Rei dos Livros, que, não dando muito ênfase ao assunto, escrevem, todavia, que as sociedades referidas na alínea b), do n.º 4, do artigo 6.º, são sujeitas ao regime da transparência desde que o capital pertença, num único dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco, contanto que qualquer desses sócios não seja pessoa de direito público.

² Como por exemplo, é o caso da OTOC.

IRC, concretamente para aferição dos rendimentos que provêm da atividade profissional e quais os sócios profissionais que exercem as atividades através da sociedade.

Conclusão

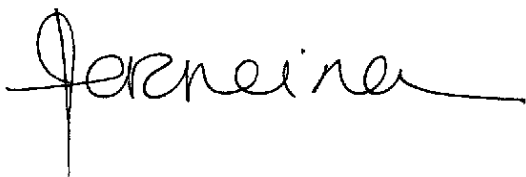
- Não obstante a tentativa de adaptação às orientações da Lei n.º 2/2013, de 10.01, que aprovou o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, o conceito de sociedades de profissionais para efeitos de aplicação do regime da transparência fiscal não é coincidente com o que se encontra determinado no artigo 27.º daquela Lei.
- O legislador manteve inalterado o anterior conceito de sociedades de profissionais, o qual se reconduz(ia), principalmente, à exigência da identidade da profissão dos sócios.
- Nestas situações, referidas na subalínea 1), da alínea a), do n.º 4, do artigo 6.º, do Código do IRC, é possível que a sociedade seja detida por 6 ou mais sócios.
- Salvo os casos previstos no artigo 72.º do Código do IRC, o momento para aferir do enquadramento das citadas sociedades [referidas na subalínea 1) da alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRC], é o do último dia do período de tributação, nos termos do n.º 9 do artigo 8.º do Código citado.
- O legislador introduziu, no entanto, um outro conceito, o qual passa a permitir a existência de sociedades de profissionais que se dedicam ao exercício *uni* ou *pluridisciplinar* de atividades profissionais especificamente previstas na lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, dessas atividades.
- Além de se deixar de exigir a identidade das profissões, as novas sociedades de profissionais passam a poder integrar participações não maioritárias de outras profissões, bem como de meros investidores, podendo mesmo integrar participações de outras sociedades.
- Dado o princípio da especialização dos períodos de tributação, este requisito, relativo à exigência mínima da proveniência dos rendimentos, respeitando, pois, a todo o período de tributação, só pode ser verificado no seu final, aferindo-se, também, no último dia do período de tributação.
- Neste novo conceito, a lei exige, ainda, a existência de três outros requisitos cuja verificação tem que ser cumulativa: o capital social tem de ser detido por 5 ou menos sócios; nenhum deles pode ser pessoa coletiva de direito público; o capital social detido por sócios não profissionais tem de ser inferior a 25%.

- Estes requisitos têm que ser aferidos em “qualquer dia do período de tributação”, expressão que significa que seja qual for o dia do período de tributação em que se vá aferir da existência dos pressupostos, eles devem estar presentes, ou seja, em todos.
- Embora esta última questão tenha levantado dúvidas na doutrina, esta é a interpretação que mais se adequa à definição positiva do conceito, além de que é a interpretação seguida na AT desde que a mesma expressão consta no mesmo artigo do Código do IRC para aferir da sujeição ao regime da transparência fiscal das sociedades de simples administração de bens (cfr. Código do IRC comentado e anotado, de 1990, editado pela DGC).
- Por outro lado, não tendo o legislador da Reforma do IRC introduzido um regime transitório acerca desta matéria, também não estaria no seu espírito outra intenção.
- Um dos elementos a considerar na apreciação dos requisitos referidos na subalínea 2), da alínea a), do n.º 4, do artigo 6.º do Código do IRC, é o objeto social da sociedade em causa, concretamente para aferição dos rendimentos que provêm da atividade profissional e quais os sócios profissionais que exercem as atividades através da sociedade.

À consideração superior

Direção de Serviços do IRC, em 4 de fevereiro de 2014

A Técnica de Administração Tributária



Maria Filomena Carreira

Comfirmo.

À Consideração Superior

DSSRC, 2014.02.06

A chefe de Divisão

Rosário Figueira

6140219