



ANTÓNIO FERNANDES,  
MARTA MARTINS & ASSOCIADOS  
SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

**F&M SROC**  
**NEWSLETTER #65 novembro de 2024**

**SUMÁRIO**

**REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL APLICÁVEL ÀS SOCIEDADES  
PROFISSIONAIS**

- 1. NOTAS INTRODUTÓRIAS**
- 2. CONCEITO DE SOCIEDADES PROFISSIONAIS**
- 3. INFORMAÇÕES VINCULATIVAS**
  - 3.1. Proc.º n.º 25135, despacho de 23-10-2023, publicada em 23-07-2024**
  - 3.2. Proc.º n.º 25581, despacho de 11-12-2023, publicada em 23-07-2024**
  - 3.3. Proc.º n.º 25684, despacho de 24-09-2024, publicada em 18-11-2024**
  - 3.4. Proc.º n.º 26442, despacho de 04-07-2024, publicada em 19-08-2024**
  - 3.5. Proc.º n.º 26486, despacho de 17-06-2024, publicada em 18-11-2024**

## 1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

O regime de transparência fiscal, aplicável às sociedades profissionais, caracteriza-se, essencialmente, pela não tributação de tais entidades em sede de IRC (salvo quanto às tributações autónomas), sendo a respetiva matéria coletável imputada aos sócios, ainda que não haja distribuição de lucros, sendo que, no caso de os mesmos serem pessoas singulares, o resultado de tal imputação é considerado como rendimento líquido da categoria B de IRS (1).

Trata-se de um regime que, apesar de se encontrar previsto no Código do IRC desde a sua entrada em vigor, em 01-01-1989, de tempos a tempos, é objeto de alguma discussão, especialmente quando lhe são introduzidas alterações, o que não ocorre frequentemente, e não ocorreu recentemente, ou, também, quando são efetuadas alterações aos regimes jurídicos que regulamentam as referidas sociedades.

Foi o que sucedeu recentemente no caso específico das sociedades de advogados, um exemplo paradigmático de sociedades profissionais, face às alterações legislativas introduzidas ao Regime jurídico da constituição e funcionamento das Sociedades de Profissionais (RJSP) e ao Estatuto da Ordem dos Advogados (EOA).

Com efeito, por intermédio da Lei n.º 64/2023, de 20-11, foi alterado o RJSP (previsto na Lei n.º 53/2015, de 11-06) (2), passando, em consequência das alterações introduzidas, a estar

---

(1) O regime encontra-se regulado, essencialmente, no art.º 6.º do Código do IRC, onde, no respetivo n.º 1, se prescrevem as linhas gerais do regime e são elencados os tipos societários abrangidos, encontrando-se as sociedades profissionais previstas na respetiva alínea b) e sendo posteriormente definidas na alínea a) do n.º 4 (conceito que será escalpelizado no ponto 2 da presente *newsletter*). Cumpre assinalar também o disposto no art.º 12.º do Código do IRC, disposição legal onde se encontra prevista a isenção (técnica) de que “beneficiam” as entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal (inaplicável às tributações autónomas). Não obstante, há muitas outras normas no Código do IRC que contêm particularidades inerentes às sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, nomeadamente as seguintes: art.º 5.º, n.º 11 (ficção da existência de estabelecimento estável), art.º 14.º, n.º 3 (não aplicação da isenção na distribuição de lucros a sócios não residentes), art.º 23.º-A, n.º 9 (número máximo viaturas afetadas à atividade), art.º 51.º, n.º 1, alínea c) (não aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica, exceto nos casos previstos no n.º 3), art.º 52.º, n.º 7 (dedução de prejuízos fiscais, não imputação), art.º 72.º, n.º 2 (transformação de sociedades), art.º 81.º, n.º 5 (liquidação de sociedades, resultado da partilha), art.º 86.º-A, n.º 1 (exclusão do regime simplificado), art.º 90.º, n.º 5 (imputação das deduções à coleta), art.º 100.º (liquidações corretivas) e art.º 117.º, n.º 9 (obrigações declarativas). Ao nível do IRS, cumpre destacar as seguintes disposições: art.º 5.º, n.º 2, alínea h), parte final (lucros distribuídos não são considerados rendimentos de capitais) e art.º 20.º, n.ºs 1 e 2 (resultado da imputação é rendimento líquido da Categoria B dos sócios).

(2) Alteração dos art.ºs 2.º, 3.º, 7.º, 18.º, 26.º, 39.º, 40.º, 41.º, 45.º, 47.º, 48.º e 50.º e aditamento dos art.ºs 52.º-A a 52.º-I.

reguladas as denominadas “sociedades multidisciplinares de profissionais” <sup>(3)</sup>.

Por outro lado, e em conformidade com as referidas alterações legislativas, por força da Lei n.º 6/2024, de 19-01, foi profundamente alterado o EOA (aprovado em anexo à Lei n.º 145/2015, de 09-09) <sup>(4)</sup>, sublinhando-se a possibilidade de os advogados, no exercício da sua profissão, passarem a poder associar-se em sociedades multidisciplinares de profissionais (ou seja, com sócios que não são advogados) <sup>(5)</sup>, hipótese que lhes era vedada até aqui e que “empurrava” tais sociedades (quase) obrigatoriamente para o regime de transparência fiscal.

Pois bem, foram estes os principais motivos que nos levaram a dedicar o presente estudo à temática em apreço, a que acresce o facto de terem sido publicadas no Portal das Finanças, no corrente mês de novembro, duas informações vinculativas (fichas doutrinárias) relacionadas com o tema.

Assim, começaremos, no ponto 2, por analisar o conceito fiscal de sociedades profissionais, previsto na alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º do Código do IRC, começando pela definição vigente até 31-12-2013, que perdurou desde sempre, e terminando com a definição atual, em vigor desde 01-01-2015. Alude-se, na parte final deste tópico, a duas situações de contencioso tributário que têm vindo a ocorrer, relacionadas com o tema em apreço, as quais são apresentadas tendo

Por fim, no ponto 3, serão abordadas as cinco informações vinculativas publicadas no Portal das Finanças no corrente ano de 2024, atinentes ao tema em análise, duas delas publicadas no passado mês de julho, uma outra publicada em agosto e, finalmente, mais duas que, tal

---

<sup>(3)</sup> Segundo a alínea e) do art.º 3.º do RJSP, “Sociedade multidisciplinar de profissionais” é a “*sociedade de profissionais, constituída nos termos da presente lei, que se estabeleça em território nacional para o exercício de profissões organizadas em associações públicas profissionais, juntamente com outras profissões organizadas ou não em associações públicas profissionais.*”. O regime jurídico das “sociedades multidisciplinares de profissionais” encontra-se previsto no capítulo XI do RJSP (aditado), com a epígrafe «Sociedades multidisciplinares de profissionais», que integra os art.ºs 52.º-A a 52.º-H (aditados).

<sup>(4)</sup> Alteração dos art.ºs 3.º, 6.º, 9.º, 11.º a 18.º, 20.º a 22.º, 24.º, 26.º, 27.º, 29.º, 32.º a 35.º, 37.º, 40.º a 44.º, 46.º, 49.º, 50.º, 54.º a 58.º, 65.º, 66.º, 67.º, 68.º, 70.º, 79.º, 81.º, 85.º, 104.º, 107.º, 114.º, 115.º, 122.º, 123.º, 138.º, 145.º, 149.º, 155.º, 157.º, 162.º, 163.º, 166.º, 168.º, 180.º, 181.º, 186.º, 189.º, 192.º, 194.º, 195.º, 196.º, 199.º, 201.º, 203.º e 211.º e aditamento dos art.ºs 47.º-A, 47.º-B, 47.º-C, 66.º-A, 69.º-A, 194.º-A e 212.º-A.

<sup>(5)</sup> Mais detalhadamente, de entre as alterações introduzidas ao EOA pela Lei n.º 6/2024, importa destacar o aditamento do respetivo art.º 212.º-A, inserido no Capítulo VI (que passou a denominar-se “Sociedades profissionais e multidisciplinares”) do Título VI, nos termos do qual se estabelece, no respetivo n.º 1, a possibilidade de os advogados poderem constituir ou ingressar como sócios ou associados em sociedades profissionais de advogados ou em sociedades multidisciplinares.

como anteriormente referido, foram publicadas no presente mês de novembro.

A propósito das referidas informações vinculativas, pese embora sem grandes desenvolvimentos, adianta-se apenas, por ora, que a AT somente irá considerar ser aplicável o regime de transparência fiscal em duas das situações aí analisadas, as quais têm um elemento comum, que se prende com o facto de, em ambas, se tratar de situações em que estão em causa sociedades unipessoais.

## 2. CONCEITO DE SOCIEDADES PROFISSIONAIS

Até às alterações processadas pela Lei da Reforma do IRC [Lei n.º 2/2014, de 16-01, com produção de efeitos (em geral) a 01-01-2014], ou seja, até 31-12-2013, o conceito de sociedades profissionais encontrava-se previsto na alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º do Código do IRC <sup>(6)</sup>, nos seguintes termos:

*“Sociedade de profissionais — a sociedade constituída para o exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que alude o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade;”*

Depreende-se da norma *supra* transcrita que, para uma sociedade se qualificar como sociedade de profissionais e, como tal, lhe ser aplicável o regime de transparência fiscal (ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo), deverá exercer (apenas) uma atividade prevista na lista aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21-08 (doravante, somente lista), para a qual remete o art.º 151.º do Código do IRS, exigindo-se, ainda, que todos os sócios, ainda que seja apenas um (de acordo com a doutrina, devidamente consolidada, emanada da AT, reiterada em duas das fichas doutrinárias comentadas no tópico seguinte), sejam pessoas singulares profissionais dessa atividade.

Assim, numa interpretação *a contrario sensu*, infere-se que, caso, através da sociedade, sejam exercidas outras atividades não previstas na lista ou várias atividades ainda que previstas na lista, mesmo que de forma pouco expressiva, a sociedade já não deverá ser qualificada como sociedade de profissionais, logo, não será aplicável o regime especial.

Por outro lado, no caso de um (ou mais) dos sócios, pessoa singular, independentemente do seu nível de participação (podendo até ser uma participação residual), não ser profissional da atividade em causa, também já não estaremos perante uma sociedade transparente.

Finalmente, também não se estará perante uma sociedade transparente no caso de um (ou mais) sócio, independentemente do seu nível de participação, ser uma pessoa coletiva.

Face ao exposto, tendo em conta os pressupostos previstos na lei, conclui-se que, face à redação vigente até 31-12-2013, era relativamente fácil “escapar” ao regime de transparência

---

<sup>(6)</sup> Doravante, todas as referências a artigos sem menção expressa do diploma a que pertencem devem considerar-se reportadas ao Código do IRC.

fiscal, sendo que a forma mais usual era, sem dúvida, a referida no penúltimo parágrafo anterior (inclusão de um sócio, normalmente minoritário, não profissional da atividade).

Por tal razão, no sentido de “apertar a malha”, a Lei da Reforma do IRC introduziu inovações ao conceito de sociedades profissionais, passando a definição anterior, sem quaisquer alterações, a constar da subalínea 1) da alínea a) do n.º 4 e tendo sido aditada uma nova subalínea, a subalínea 2), com um novo conceito, deveras mais restritivo.

Antes de colocarmos em evidência a referida alteração legislativa, e de modo a melhorar a sua compreensão, passa a citar-se a parte do Relatório da Comissão da Reforma do IRC que versa sobre esta matéria (pp. 96-97):

*“4. Quanto ao regime da transparência fiscal aplicável às sociedades de profissionais:*

*A Comissão para a Reforma do IRC – 2013 considera que o regime da transparência fiscal, especialmente quando aplicável às sociedades de profissionais, merece uma reflexão.*

*Uma das vertentes desta reflexão tem que ver com o próprio conceito de sociedades de profissionais. A definição atual encontra-se centrada unicamente na exigência de que todos os sócios desempenhem a mesma profissão, algo que, no entendimento da Comissão, não apenas se presta frequentemente a comportamentos de substituição, como se mostra já ultrapassada em face das diretrizes da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro.*

*Com vista a ultrapassar estas questões, a Comissão propõe uma nova definição, mais completa, que deixa de se reconduzir obrigatoriamente à referida exigência de identidade da profissão dos sócios, e qualifica também como sociedades de profissionais aquela cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, em qualquer dia do período de tributação o capital social pertença a um número de sócios não superior a cinco, nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público, e pelo menos 75% do capital social seja detida por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade.*

*Para além desta alteração, e desta feita com o intuito de assegurar alguns dos mais basilares princípios que subjazem à tributação das pessoas e das empresas*

*em Portugal – mormente os princípios da capacidade contributiva e da realização – a Comissão entende justificado ponderar-se a aproximação do regime de transparência fiscal aplicável às sociedades de profissionais à lógica do recentemente criado IVA de caixa.*

*Trata-se, no fundo, de assegurar que os sócios das sociedades de profissionais – a quem é imputada a respetiva matéria coletável – não sejam forçados a suportar imposto por proveitos que a sociedade ainda não tenha efetivamente recebido, apesar de haver já emitido as correspondentes faturas.*

*A Comissão entende, com efeito, que a proteção constitucional assegurada aos referidos princípios basilares só se compagina com a tributação dos rendimentos que já tenham sido efetivamente recebidos ou colocados à disposição da sociedade transparente.”*

*Sugere-se, por isso, que o regime constante do artigo 6.º seja revisto à luz destas considerações, as quais se entendem ficar além dos limites constantes do mandato da Comissão.”*

Pese embora o exposto na segunda parte do texto anteriormente citado (proposta que consistia em aplicar ao regime a lógica do IVA de caixa) não tenha ido avante, a verdade é que, como veremos, o novo conceito que passou a constar na lei (Código do IRC) coincide exatamente com aquele que foi proposto pela Comissão de Reforma do IRC.

Assim, quanto à nova definição de sociedades profissionais, a mesma passou, tal como acima referido, a constar na subalínea 2) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º, com a seguinte redação:

*“a) Sociedade de profissionais:*

*1) (...); ou,*

*2) A sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75 %, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º 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 coletiva de direito público e, pelo menos, 75 % do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade;”*

Em função da nova redação, verifica-se que já não basta que seja exercida uma qualquer outra atividade ainda que de forma pouco expressiva, uma vez que a sociedade continua a

ser qualificada como de profissionais, logo, como transparente, mesmo que sejam exercidas outras atividades previstas na lista (“*exercício conjunto ou isolado*”) ou quaisquer outras atividades cujo peso no total dos rendimentos seja inferior a 25% (“*em mais de 75%*”), pressuposto este que, como é óbvio, apenas pode ser aferido no final do período de tributação.

No entanto, verificado o pressuposto previsto na parte inicial da norma, referido anteriormente, é ainda necessário (“*desde que*”), para se estar perante uma sociedade de profissionais, que se verifiquem os restantes três pressupostos, cumulativos, previstos na norma, relacionados com o número de sócios (que deverá ser igual ou inferior a cinco), com o tipo de sócios (que não deverá ser uma pessoa coletiva de direito público), com o nível de participação dos profissionais no capital social (que deverá ser de 75% ou mais) e, novamente, com o tipo de sócios que detêm tal participação (os quais devem exercer as atividades previstas na lista, ainda que parcialmente, através da sociedade).

Assim sendo, verifica-se que, contrariamente ao que sucedia anteriormente, já não é suficiente, para “escapar” ao regime especial, introduzir na sociedade um sócio que não é profissional da atividade em causa (ou um sócio pessoa coletiva) com um nível de participação no capital social pouco expressivo (igual ou inferior a 25%).

Na verdade, para a sociedade não se qualificar como sociedade de profissionais, passa a ser necessário que o número de sócios seja superior a cinco (não podendo, ainda assim, os sócios serem todos profissionais que exerçam a mesma atividade prevista na lista, sob pena de a sociedade ser qualificada como tal por via da subalínea 1), que corresponde ao conceito originário) ou, existindo menos sócios, que o sócio (ou sócios) que não exerce a atividade profissional em causa (sócio não profissional, podendo ser um mero investidor) detenha uma participação no capital social superior a 25% (26% ou mais).

A propósito da detenção em pelo menos 75% do capital social por parte de profissionais da atividade em causa (ou das atividades em causa), cumpre clarificar que um sócio, profissional de uma das atividades referidas, mas que não a exerce através da sociedade, não qualifica para efeitos da contagem do nível de participação de 75% exigido.

Resta abordar um “detalhe” que se prende com o significado da expressão “*em qualquer dia do período de tributação*”, a qual está associada à verificação dos três requisitos, cumulativos, previstos na segunda parte da norma, colocando-se a questão de saber se, para se estar perante uma sociedade de profissionais, bastará que tais requisitos se verifiquem apenas

num dos dias do período de tributação ou se tais requisitos devem estar cumpridos em todos os dias do período de tributação.

Pese embora se trate de uma questão que atualmente se encontra ultrapassada, tendo em conta a alteração legislativa operada posteriormente, conforme referido em seguida, cumpre referir que temos conhecimento de um parecer da Direção de Serviços de IRC, segundo o qual a melhor interpretação é a que corresponde à segunda hipótese acima aventada, ou seja, que tais requisitos deverão estar cumpridos seja qual for o dia em que se faça a aferição (isto é, todos os dias).

Note-se que uma interpretação divergente (embora se admita que seja defensável à luz da letra da lei), na falta de um regime transitório, faria cair no regime de transparência fiscal, em 2014, uma grande parte das sociedades que até aí não se encontravam abrangidas, não lhes dando qualquer tempo de se adaptarem à nova redação, o que redundaria numa verdadeira “cilada”, certamente não desejada pelo legislador.

Ora, foi precisamente esta questão, controversa, que levou à última alteração à definição de sociedades profissionais, alteração essa processada através da Lei n.º 82-C/2014, de 31-12, (aplicável a partir de 01-01-2015), substituindo-se a expressão “*em qualquer dia do período de tributação*” pela expressão “*durante mais de 183 dias do período de tributação*” (ou seja, nem é 1 dia, nem são 365 dias, passando a ser o meio termo, ou seja, meio ano), tal como seguidamente se indica:

“a) *Sociedade de profissionais:*

1) (...); ou

2) *A sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75 %, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, durante mais de 183 dias do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público e, pelo menos, 75 % do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade;”* (sublinhado nosso)

Conclui-se, face à nova redação que, para se estar perante uma sociedade profissionais, os três requisitos que constam na segunda parte da norma deverão verificar-se durante mais de meio ano, o que significa, por exemplo, que, para não se estar perante uma sociedade

abrangida pelo regime de transparência fiscal, a entrada de um novo sócio, não profissional, que detenha mais de 25% do capital social, deverá forçosamente ocorrer durante o primeiro semestre do ano, de modo a que os requisitos previstos na norma se verifiquem durante menos de 183 dias.

O mesmo sucede com a entrada de novos sócios, para ultrapassar o número de cinco sócios previsto na lei, de modo que a sociedade tenha até cinco sócios (inclusive) por um período inferior a 183 dias e, dessa forma, não qualificar como sociedade de profissionais e, assim sendo, ficar abrangida pelo regime geral do IRC.

Tal como referido nas notas introdutórias, termina-se esta parte com a referência a duas situações de contencioso tributário relacionadas com o tema em apreço.

A primeira, mais frequente, e mais gravosa, está relacionada com intervenções da AT em que a mesma considera que uma determinada sociedade, que tem vindo a ser tributada pelo regime geral de IRC, deveria, à luz da lei, estar enquadrada no regime de transparência fiscal (com efeitos retroativos, nomeadamente nos últimos quatro anos).

Em situações deste tipo, o que acaba por suceder é que a AT imputa os rendimentos aos sócios, sujeitando-os a taxas progressivas de IRS, sem nada fazer quanto ao IRC que havia sido pago na esfera da sociedade relativamente a tais rendimentos, ascendendo, assim, a tributação a valores globais (IRS + IRC) verdadeiramente inoportáveis.

Na situação descrita, ainda que se admita que a AT tem razão e que é aplicável o regime de transparência fiscal, logo, que a tributação em sede de IRS está correta, levantam-se aqui questões complexas quanto ao modo mais adequado de resolver a situação em sede de IRC, de modo a evitar os efeitos nefastos da dupla tributação.

Apenas para dar um exemplo, menciona-se o caso da artista plástica Joana Vasconcelos, conforme noticiado na imprensa (Jornal de Negócios, Correio da Manhã, entre outros) em setembro do ano passado, estando em causa, em tal processo, um valor que ronda 1,5 milhões de euros a título de IRS (e juros compensatórios).

A verdade é que, neste processo, a visada recorreu ao CAAD, na tentativa de anular as liquidações de IRS, e a ação veio a ser considerada improcedente. Julga-se ter sido localizada tal decisão arbitral, tendo a mesma sido proferida no âmbito do processo n.º 657/2022-T, de 04-09-2023, em cujo sumário consta o seguinte:

*“1. O regime de transparência fiscal das sociedades de profissionais referidas na subalínea 2) da alínea a) do n.º 4 do art. 6.º do CIRC aplica-se às atividades*

*profissionais incluídas na tabela de atividades do art. 151º do CIRS (CAE e Tabela aprovada pela Portaria n.º 1011/2001), o que abrange as que se considerem artísticas.*

*2. O legislador no art. 6.º, n.º 4, a), 2) do CIRC ao remeter para a lista do art. 151.º do CIRS não faz qualquer tipo de distinção quanto à natureza dos rendimentos, ou seja, não faz relevar a qualificação e categorização para efeitos de IRS dos rendimentos previstos nas als. a), b) ou c) do art. 3.º, n.º 1 do CIRS ou outras categorias de rendimentos do CIRS.”*

Uma outra situação relacionada com o tema da transparência fiscal, embora, neste caso, sem estar em causa o enquadramento das sociedades no regime especial, prende-se com a imputação aos sócios, pessoas singulares, dos benefícios fiscais aplicáveis em sede de IRC.

Mais detalhadamente, trata-se de situações em que as sociedades profissionais fazem investimentos elegíveis em sede, por exemplo, de SIFIDE ou de CFEI, benefícios estes que normalmente operam por dedução à coleta de IRC, mas que, neste caso, inexistindo coleta de IRC, são imputáveis aos sócios e dedutíveis à respetiva coleta do IRS.

A situação que tem vindo a ocorrer não se prende propriamente com a imputação aos sócios dos benefícios fiscais em causa (a qual não é questionada pela AT), mas sim com o facto de a AT entender que a dedução à coleta do IRS de tais benefícios fiscais está subordinada à limitação das deduções à coleta prevista no n.º 7 do art.º 78.º do Código do IRS, o que redundará, na prática, numa perda quase total, ou mesmo total, dos benefícios fiscais em causa.

Tal posição da AT, da qual, com o devido respeito, se discorda, não tem vindo a ser sufragada pelo CAAD, tal como sucedeu nos processos n.ºs 93/2022-T, de 26-09-2022 (em que estava em causa o SIFIDE), e 336/2022, de 27-10-2022 (em que estava em causa o CFEI II), considerando-se, em ambos os processos, que a dedução à coleta do IRS dos referidos benefícios fiscais (aplicáveis em sede de IRC) não está subordinada à limitação prevista no n.º 7 do art.º 78.º do Código do IRS.

Aliás, muito recentemente foi proferida uma decisão arbitral, no âmbito do processo n.º 487/2024-T, de 07-10-2024 (em que estava em causa o SIFIDE), onde no respetivo sumário se pode ler:

*“A dedução à coleta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento*

*empresarial (SIFIDE II), respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal, estabelecido no artigo 6º do Código do IRC, são imputadas aos respetivos sócios ou membros estabelecidos no seu nº 3, em conformidade com o nº 5 do artigo 90º, não lhe sendo aplicável o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS.”*

Naturalmente que as situações de contencioso tributário envolvendo o regime de transparência fiscal e as sociedades profissionais não se esgotam nos assuntos anteriormente relatados, pretendendo-se apenas dar dois exemplos práticos, já por nós vivenciados, no sentido de enriquecer um pouco mais o conteúdo do presente capítulo.

Seguidamente, no próximo capítulo, iremos abordar a doutrina da AT, relacionada com o tema em apreço, plasmada em informações vinculativas recentemente publicadas.

### 3. INFORMAÇÕES VINCULATIVAS PUBLICADAS EM 2024

#### 3.1. Proc.º n.º 25135, despacho de 23-10-2023, publicada em 23-07-2024

**Assunto:** Transparência Fiscal - Sociedade de Profissionais – Requisitos.

#### **Questão suscitada**

A questão colocada consiste em saber se uma sociedade composta por dois sócios, contabilistas certificados, unidos por vínculo conjugal, com participações de 50% cada um, em que apenas um deles exerce a atividade através da sociedade, fica enquadrada no regime de transparência fiscal.

Sabe-se que um dos sócios exerce atividade de contabilista e consultoria fiscal através da sociedade e que o outro sócio não exerce atividade de contabilista certificado através da sociedade, mas apenas o serviço administrativo da própria sociedade, sendo que este último sócio presta serviços de contabilidade para uma sociedade terceira, à qual está vinculado através de um contrato de trabalho.

#### **Parecer da AT**

Começa por se transcrever os conceitos de sociedades profissionais previsto nas subalíneas 1) e 2) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º.

Refere-se, depois, que, ao abrigo da subalínea 1), para além de todos os sócios serem pessoas singulares, é também requisito que todos os sócios exerçam a mesma atividade e que essa atividade se encontre prevista na lista a que se refere o seu art.º 151.º, concluindo-se que a sociedade em causa não se enquadra em tal conceito, porquanto apenas um sócio exerce uma atividade prevista na lista, através da sociedade.

Quanto à subalínea 2), refere-se que, para estar preenchido o respetivo conceito, terão de se verificar todos os requisitos aí previstos, o que não sucede no caso em apreço, na medida em que, apesar de os rendimentos provirem exclusivamente das atividades desenvolvidas que constam da lista e o número de sócios da sociedade não ser superior a cinco, apenas um dos sócios exerce, através da sociedade, uma atividade prevista na lista, sócio este que apenas detém 50% do capital social da sociedade (o outro sócio, que detém os restantes 50%, apenas presta serviços administrativos).

Face ao exposto, conclui-se pela aplicação do regime geral de tributação em sede de IRC (isto é, que não é aplicável o regime especial de transparência fiscal).

### 3.2. Proc.º n.º 25581, despacho de 11-12-2023, publicada em 23-07-2024

**Assunto:** Transparência Fiscal - Sociedade de advogados (seis sócios, sendo um deles uma pessoa coletiva).

#### Questão suscitada

A questão em apreço consiste em saber se uma sociedade de advogados, composta por seis sócios, um dos quais é uma pessoa coletiva (sociedade de advogados) e os restantes cinco são pessoas singulares (advogados), fica enquadrada no regime de transparência fiscal.

#### Parecer da AT

Tal como na informação vinculativa anterior, a AT começa por transcrever os conceitos de sociedades profissionais previstos nas subalíneas 1) e 2) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º

Posteriormente, são retiradas ilações quanto aos requisitos previstos na subalínea 1), concluindo-se que os mesmos não se encontram preenchidos, uma vez que um dos sócios é uma pessoa coletiva e a definição em causa exige que todos os sócios sejam pessoas singulares.

Já quanto à definição prevista na subalínea 2), também não se encontram previstos todos os requisitos, nomeadamente o que estipula que a sociedade deverá ter um número de sócios não superior a cinco, o que não se verifica dado que o número de sócios é superior a cinco.

Conclui-se, assim, pela não aplicação do regime de transparência fiscal à sociedade em causa.

### 3.3. Proc.º n.º 25684, despacho de 24-09-2024, publicada em 18-11-2024

**Assunto:** Enquadramento no regime de transparência fiscal de sociedade unipessoal por quotas.

#### Questão suscitada

Pretende-se obter esclarecimento sobre se é aplicável o regime da transparência fiscal a uma sociedade unipessoal por quotas cuja atividade principal prosseguida é a medicina dentária e odontologia, questionando-se, mais concretamente, se esta atividade é uma atividade especificamente prevista na lista.

#### Parecer da AT

A AT começa por traçar as linhas gerais do regime especial de transparência fiscal, tendo como referência o disposto no n.º 1 do art.º 6.º e no art.º 12.º, para depois elencar os tipos societários abrangidos, onde se incluem as sociedades profissionais.

Seguidamente, tal como nas informações vinculativas anteriores, são transcritos os conceitos de sociedades profissionais, previstos nas subalíneas 1) e 2) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º, para depois se dar nota que o código 7015 da lista corresponde a “Médicos dentistas”

Posteriormente, enquadram-se as sociedades unipessoais no Código das Sociedades Comerciais, referindo-se que o facto de existir apenas um sócio não significa que não se esteja perante uma sociedade, bastando que esse sócio único exerça uma das atividades elencadas na lista para que a sociedade se considere enquadrável no regime de transparência fiscal.

Assim, partindo-se do pressuposto de que o único sócio exerce, a par das funções de gerência, a atividade profissional prevista na lista através da sociedade, conclui-se que a atividade desenvolvida pela sociedade corresponde a uma atividade profissional especificamente prevista na lista e que, como tal, é uma sociedade de profissionais (ao abrigo de qualquer uma das subalíneas), logo, que está abrangida pelo regime de transparência fiscal.

#### **3.4. Proc.º n.º 26442, despacho de 04-07-2024, publicada em 19-08-2024**

**Assunto:** Transparência Fiscal - sociedade de advogados multidisciplinar de profissionais.

##### **Questão suscitada**

Neste caso estava em causa saber se uma sociedade de advogados, constituída sob a forma de sociedade civil, que, a par da prestação de serviços jurídicos, pretende admitir novos sócios não profissionais da área da advocacia, nomeadamente, na área de consultoria e de traduções jurídicas, passando a adotar a forma de sociedade multidisciplinar de profissionais, é enquadrada no regime da transparência fiscal.

Para o efeito, sabe-se que a sociedade conta com 25 sócios, todos advogados e que atuam nessa qualidade, e que a mesma retende expandir o leque da oferta de serviços para além dos de cariz estritamente jurídicos e assegurar o efetivo *full-service* aos seus clientes, nomeadamente através da criação de uma área de consultoria, preparação de estudos relacionados com investimento e de traduções jurídicas (continuando a adotar a forma de sociedade civil).

## Parecer da AT

Na parte inicial, é feita uma alusão às alterações recentes efetuadas ao RJSP e ao EOA (tal como referido nas nossas notas introdutórias), destacando-se o aditamento do art.º 212.º-A (cuja epígrafe é “Sociedades profissionais e multidisciplinares”) ao EOA.

Posteriormente, alude-se aos tipos societários abrangidos pelo regime de transparência fiscal, elencados nas várias alíneas do n.º 1 do art.º 6.º, onde se incluem, na alínea a), as sociedades civis não constituídas sob a forma comercial (e, na alínea b), as sociedades profissionais), referindo-se, a este propósito, o seguinte:

*“(…) 10. Quanto às Sociedades civis não constituídas sob forma comercial, importa referir que o disposto no atual n.º 10 do artigo 212.º-A do RJSP, relativo ao regime fiscal das sociedades de profissionais, já se encontrava estabelecido no n.º 15 do ora revogado artigo 213.º do EOA, de acordo com o qual, se prevê que “[à]s sociedades de advogados é aplicável o regime fiscal previsto para as sociedades constituídas sob a forma comercial.”*

*Tendo, relativamente a esta questão, a AT já tido oportunidade de se pronunciar e divulgado o respetivo entendimento em fichas doutrinárias, nos termos do qual se encontra sancionado que se entende que as sociedades de advogados civis sob forma civil, não estão automaticamente sujeitas ao regime da transparência fiscal, por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º, tendo o seu tratamento fiscal de ser avaliado à luz do regime das sociedades constituídas sob forma profissional.*

*11. Assim, ainda que a sociedade de advogados pretenda manter a sua forma societária de sociedade civil, após as alterações que tem em vista, de admissão de sócios não advogados e de adotar a forma de sociedade multidisciplinar de profissionais, não é automaticamente sujeita ao regime da transparência fiscal.*

*Com efeito, uma vez que se lhe aplica o regime fiscal previsto para as sociedades constituídas sob a forma comercial, o regime de transparência fiscal apenas lhe poderá ser aplicável se se encontrar preenchido algum dos requisitos previstos na alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRC. (...)”*

Feito este (importante) enquadramento prévio, a questão passa a estar centrada, novamente, tal como nas fichas doutrinárias anteriores, na definição de sociedades profissionais, razão pela qual a AT, tal como anteriormente, começa por transcrever os conceitos de sociedades profissionais, previstos nas subalíneas 1) e 2) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º.

Seguidamente, refere-se que a sociedade em causa não se enquadra na subalínea 1), dado que a mesma exige que todos os sócios exerçam a mesma atividade e que essa atividade se encontre prevista na lista, o que não sucede no caso em apreço uma vez que serão admitidos sócios não advogados e a sociedade passará a adotar a forma de sociedade multidisciplinar de profissionais.

Quanto ao segundo tipo de sociedades profissionais, cujo conceito consta na subalínea 2), refere-se que tal conceito foi introduzido pela Lei n.º 2/2014, de 16-01, e que o regime especial se tornou também aplicável (passa a citar-se):

*“(…) às sociedades que cumpram cumulativamente os seguintes requisitos:*

*i. A sociedade obtenha rendimentos provenientes, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de qualquer das atividades profissionais listadas no Anexo ao Código do IRS; e,*

*ii. Durante mais de 183 dias do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, e nenhum dos sócios seja pessoa coletiva de direito público; e,*

*iii. Pelo menos 75% do capital social da sociedade seja detido por profissionais que exerçam as atividades listadas no Anexo ao Código do IRS, total ou parcialmente, através da sociedade. (...)*

Seguidamente, são repescados os dados iniciais (referindo-se que a sociedade em questão tem atualmente 25 sócios, que se prevê a entrada de sócios que não exercem a profissão de advocacia, que a mesma passará a adotar a forma de sociedade multidisciplinar de profissionais e que manterá a forma de sociedade civil), concluindo-se, depois, da seguinte forma:

*16. Pelo que, no caso de serem admitidos dois sócios que não exerçam a profissão de advocacia, não se encontram reunidos todos os pressupostos legais para que a sociedade seja considerada uma sociedade de profissionais, face ao disposto na subalínea 2 da alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRC e, em consequência, não ficará enquadrada no regime de transparência fiscal.*

*Ficando, assim, neste caso, a sociedade, para efeitos de IRC, enquadrada no regime geral de tributação.”*

Nota final: Verifica-se que o parecer não é totalmente explícito quanto ao requisito que não se considera cumprido, referindo-se apenas que os pressupostos não estão

totalmente reunidos pelo facto de serem admitidos dois novos sócios não advogados. Assim, depreende-se que o pressuposto que não se verifica não estará certamente relacionado com facto de os dois novos sócios passarem a deter mais de 25% do capital social, desde logo porque tal cenário é bastante improvável (dado que existem mais 25 sócios, advogados, que certamente terão uma participação maioritária), e, também, porque, ainda que assim fosse, a sociedade seria qualificável como sociedade de profissionais dado que as profissões de consultor e tradutor se encontram previstas na lista (códigos 1320 e 1334 respetivamente). Posto isto, a conclusão só pode ser a de que a sociedade não se qualifica como sociedade de profissionais por ter mais de 5 sócios, sendo este o pressuposto que, claramente, não se encontra cumprido.

### **3.5. Proc.º n.º 26486, despacho de 17-06-2024, publicada em 18-11-2024**

**Assunto:** Transparência fiscal - Sociedade de profissionais - Regime simplificado de determinação da matéria coletável.

#### **Questão suscitada**

Uma sociedade unipessoal por quotas pretende aderir ao regime simplificado de determinação da matéria coletável.

De acordo com a descrição efetuada pela Requerente, os serviços por si prestados e que constam do seu objeto social, são, nomeadamente, os seguintes: Serviços de I&D e gestão de projetos de investigação (CAE 72200); Prestação de serviços de apoio de gestão de operações de criptoativos em *blockchain* e administrativo em regime de *outsourcing* (CAE 82990); Serviços de internacionalização e gestão de marca e vendas em território internacional e nacional (CAE 73200).

Por outro lado, segundo a descrição que consta do seu objeto social, a sociedade irá exercer a atividade de *“Consultoria de negócio e gestão, com foco no apoio estratégico à gestão empresarial, consultoria de internacionalização e gestão de marca e vendas em território internacional e nacional. Serviços de consultoria financeira, funcional e de implementação de ferramentas digitais e IT. Consultoria de I&D e gestão de projetos de investigação.”*.

Pretende-se saber, por um lado, se a matéria coletável determinada ao abrigo do regime simplificado de determinação da matéria coletável é imputada aos sócios nos termos do regime de transparência fiscal e, por outro, quais os coeficientes a aplicar aos rendimentos decorrentes das várias atividades exercidas.

## Parecer da AT

A AT começa por esclarecer que, de acordo como o art.º 86.º-A, apenas podem optar pelo regime simplificado os sujeitos passivos que não se encontrem abrangidos por um regime especial de tributação, o que é o caso do regime de transparência fiscal, logo, se a sociedade se qualificar como transparente, fica obrigatoriamente abrangida pelo regime especial e não poderá optar pelo regime simplificado.

Posto isto, é abordada em seguida a questão prévia relacionada com a qualificação, ou não, da sociedade em causa como sociedade transparente, o que implica analisar os respetivos pressupostos, nomeadamente os que se referem às sociedades profissionais.

Daí que, tal como anteriormente, se opte por transcrever os conceitos de sociedades profissionais, previstos nas subalíneas 1) e 2) da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º, acrescentando-se, depois, o seguinte:

*"(...) De sublinhar que, embora o regime de transparência fiscal se reporte às atividades efetivamente exercidas, não pode deixar de se assinalar que, neste caso, o conteúdo do seu objeto social indica que a sociedade se propõe a exercer a atividade de consultoria nos mais variados domínios, atividade essa que consta da lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, publicada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto - "1320 - Consultores".*

Conclui-se, assim, que, tratando-se de uma sociedade unipessoal por quotas, através da qual o sócio único exerce uma atividade que consta na lista, estão observados todos os pressupostos, previstos na subalínea 1), para que seja considerada uma sociedade de profissionais, não podendo, por conseguinte, optar pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável.

Braga, 29 de novembro de 2024

*Luís Filipe Esteves*