

# AS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS FACE À REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

«Parece, portanto, nada obstar a que os lucros sejam distribuídos em função da contribuição de cada sócio para a sua formação, de acordo com critérios estabelecidos em assembleia geral, se assim estiver contemplado nos estatutos da sociedade.»



Manuel Valente  
FOC n.º 968

A reforma da tributação do rendimento, aprovada pela Lei nº 30-G/2000, de 29.12, trará implicações substanciais, ao nível da tributação das sociedades em geral e, consequentemente, também das sociedades de profissionais em particular, cuja análise julgamos de interesse realizar.

## SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS

### Conceito de sociedades de profissionais

A definição de sociedades de profissionais encontramos-na na alínea a) do nº4 do artigo 5º do Código do IRC.

Esta disposição legal sofreu, na sua parte final, através da reforma da tributação do rendimento, uma pequena alteração em termos literais mas que poderá ser importante em termos de conteúdo.

A actual redacção da alínea a) do nº 4 considera como "Sociedade de profissionais a constituída para o exercício de uma actividade profissional constante da lista de actividades a que alude o artigo 141º do Código do IRS, em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade"<sup>(1)</sup>.

Foi abolida, portanto, a condição que estabelecia que todos os sócios, "se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos do IRS".

Ou seja, de acordo com a anterior

redacção da alínea a) do nº4 era fundamental que todos os sócios, quando considerados individualmente, ficassem abrangidos pela mesma categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos do IRS.

Por outras palavras, todos os sócios tinham que desenvolver a actividade para qual foi constituída a sociedade, situação que não sucederia se, por exemplo, um dos sócios, desempenhasse somente a actividade de gerente da sociedade.

Nesses casos não estava cumprido um dos quesitos previstos na alínea a) do nº4 do artigo 5º do CIRC, pelo que essas sociedades não podiam ser tributadas segundo o regime de transparência fiscal.

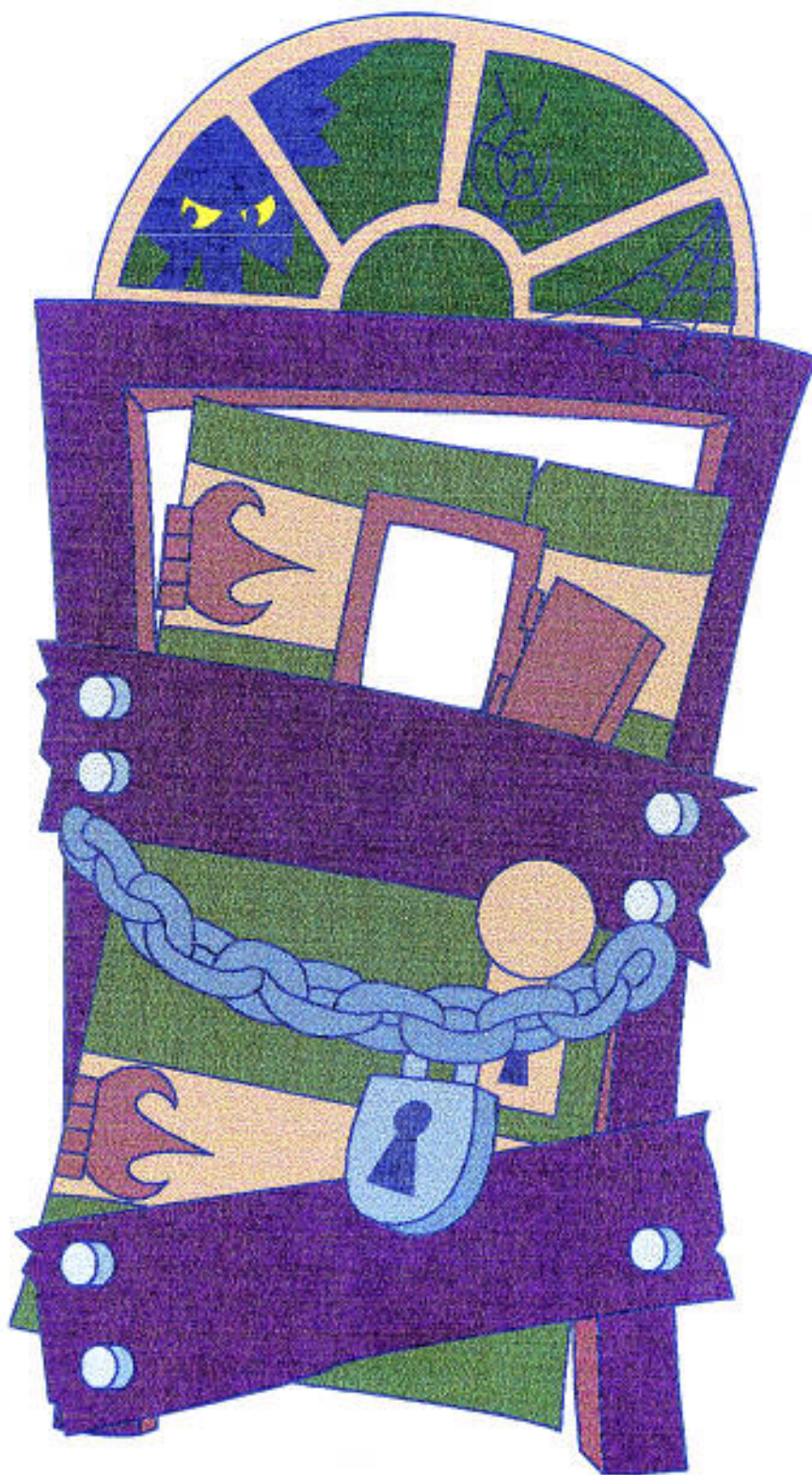
Diversamente, o sentido literal da actual disposição legal parece não excluir das sociedades de profissionais aquelas em que um ou mais sócios não desenvolvam qualquer actividade de que são profissionais mas sejam, tão só, sócios gerentes.

A doutrina que se espera venha a interpretar as várias disposições alteradas e/ou introduzidas de novo, por esta reforma da tributação do rendimento, saberá, com toda a certeza, explicitar o alcance desta alteração.

### Tributação dos lucros

#### Imputação aos sócios

As restantes disposições do artigo 5º do Código do IRC não sofreram qualquer alteração, pelo que, como socie-



dades transparentes que são, a sua matéria colectável, determinada nos termos do Código do IRC, é imputada aos sócios, integrando-se no seu rendimento tributável para efeitos do IRS (Cfr. corpo do nº1, do artº 5º do CIRC e artº 19º do CIRS).

Para o efeito deverá a sociedade apresentar, conjuntamente com a declaração anual, o anexo G, no qual explicitará a identificação fiscal dos sócios e respectiva percentagem de rendimentos que deverá ser imputada a cada a cada um deles (quadro 034)

e bem assim as deduções à colecta que poderão ser realizadas pelos seus sócios (quadro 032), e que corresponderão à mesma percentagem de imputação dos rendimentos.

Quando também forem imputadas aos sócios deduções à colecta, embora por princípio estas sociedades não determinem qualquer colecta, elas devem determiná-la nesses casos, para efeitos da sua inclusão no campo G01 daquele anexo G à declaração anual, uma vez que algumas das deduções estão limitadas ao montante dessa colecta, nos termos do nº6 do artº71º do CIRC.

Por seu lado, conjuntamente com a declaração de rendimentos modelo 3, os sócios terão que apresentar o anexo C1, no qual incluirão os rendimentos que lhe foram imputados, nos campos 06 e 10 dos quadros 4 e 5, devendo as deduções à colecta a que houver lugar (v.g. retenções na fonte e pagamentos por conta) ser incluídas no quadro 6.

Os campos 07 e 11 dos mesmos quadros 4 e 5, que se referem a prejuízos fiscais, nunca serão de preencher uma vez que nas sociedades transparentes os seus prejuízos fiscais só podem ser deduzidos nos lucros tributáveis dessas sociedades, e nunca na esfera dos seus sócios (Cfr. nº 7, e anterior nº 6, do artº 46º do CIRC).

De acordo com o nº3 do artigo 5º a imputação aos sócios é feita nos termos que resultarem do contrato de sociedade ou, na falta de elementos, em partes iguais.

Parece, portanto, nada obstar a que os lucros sejam distribuídos em função da contribuição de cada sócio para a sua formação, de acordo com critérios estabelecidos em assembleia geral, se assim estiver contemplado nos estatutos da sociedade.

De facto, os sócios podem ter todas participações iguais, mas se cada um gerir os seus próprios clientes, sucederá, naturalmente, que cada sócio terá um número de clientes diverso do dos restantes sócios contribuindo, por via disso, também de forma diversa para a formação dos resultados da sociedade.

E, se assim for, é lógico que os resultados sejam distribuídos em função

da contribuição de cada um para a sua formação.

#### Apuramento da Matéria Colectável

Muito embora a matéria colectável das sociedades de profissionais seja imputada aos sócios, ela tem que ser apurada pelas sociedades, pelo que, no seu apuramento convém ter em consideração algumas correcções, que em nosso entender poderão ser as mais frequentes neste tipo de sociedades, para efeitos de apuramento do respectivo lucro tributável, nomeadamente, as que se referem a despesas com ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, bem como despesas com combustíveis e outros encargos relacionados com a utilização de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

#### Ajudas de custo e débito de quilómetros

De acordo com a actual alínea f) do nº1 do artigo 41º do CIRC, não são aceites como custo fiscal:

- 20% das despesas com ajudas de custo e das despesas relativas a quilómetros pela deslocação em viatura própria dos trabalhadores, ao serviço da empresa, e que não sejam facturadas a clientes;
- E a totalidade dessas mesmas despesas, sempre que a empresa não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações que estão na base de tais despesas, designadamente os locais de deslocação, o tempo de permanência e o objectivo das deslocações, excepto quando e na parte em que elas forem tributadas em IRS na esfera do respectivo trabalhador.

Ou seja, quando as ajudas de custo e as despesas de quilómetros pela deslocação em viatura própria do trabalhador forem tributadas em IRS, na esfera do respectivo beneficiário, não se coloca a questão da sua não aceitação como custo fiscal na empresa.

Mas se essas despesas não forem tributadas em IRS é sempre indispensável que a empresa possua, por cada

pagamento efectuado, um mapa com determinados elementos mínimos que permitam efectuar o controlo dessas deslocações, para que as mesmas sejam aceites como custo fiscal, na sua totalidade se forem debitadas a clientes, e em 80% se não forem facturadas a clientes, devendo, por conseguinte, neste último caso acrescer-se 20% dessas despesas, no quadro 07 da declaração modelo 22 do IRC, para efeitos de apuramento do respectivo lucro tributável.

A novidade introduzida pela Lei nº 30-G/200, de 29.12 a esta alínea f) foi precisamente na exigência de a entidade patronal possuir, por cada pagamento relativo a estas despesas, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem tais despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência e objectivo, sob pena de as mesmas não serem aceites como custos fiscais.

Claro que, como não podia deixar de ser, para que as despesas de deslocação sejam aceites como custo fiscal, na totalidade ou em 80%, não basta que exista um mapa de onde constem esses elementos, é fundamental, tal como se verifica com quaisquer outras despesas, que as mesmas sejam comprovadamente indispensáveis para a obtenção dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, nos termos do artigo 23º do CIRC.

Entendemos, por isso, que o mapa a que se refere o artº 41º, alínea f) deveria, em nosso entender, contemplar todos os seguintes elementos, e não só os aí referidos a título exemplificativo, de forma a responder mais adequadamente à referida comprovação da indispensabilidade de tais custos:

- Nome do funcionário e matrícula do veículo em que efectuou a deslocação;
- Data em que foi efectuada a deslocação;
- Empresas/Entidades que originaram a deslocação;
- Localidade da deslocação;
- Objectivo da deslocação;
- Hora de início, regresso e tempo de permanência da deslocação;
- Percentagem e valor da ajuda de custo diária, permitindo, assim o con-

trolo dos limites a partir dos quais, nos termos do artº 2º, nº 3, al e), ficam sujeitas a tributação em sede de IRS<sup>(2)</sup>;

- Quilómetros percorridos e seu valor unitário e total;
- Valor total das ajudas de custo e/ou dos quilómetros e valor global recebido;
- Data e assinatura do trabalhador e autorização da entidade patronal.

De notar, ainda, que não basta que as despesas sejam debitadas aos clientes para que sejam, automaticamente, fiscalmente dedutíveis.

É necessário que a Administração Tributária não possa pôr em causa a sua indispensabilidade, pelo que seria conveniente que tanto as despesas com ajudas de custo como as relativas aos quilómetros em viatura do trabalhador fossem debitadas aos clientes em factura ou nota de débito autónoma e segregadas umas das outras. E quando facturadas conjuntamente com outras despesas elas deveriam, também, estar autonomizadas das restantes para que facilmente se possa efectivar o cruzamento entre os débitos aos clientes e os mapas dos pagamentos dessas despesas ao trabalhador.

#### Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

Para efeitos do apuramento do lucro tributável do IRC das sociedades de profissionais do exercício de 2000, antes, portanto, da reforma da tributação do rendimento, os encargos relacionados com a utilização de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas eram tributadas nos termos do nº2 do artigo 41º, na redacção do DL nº 67/93, de 10/03, disposição esta que previa uma tributação de acordo com a limitação constante do nº4 do artigo 26º do Código do IRS.

E de acordo com este nº 4 eram aceites como fiscalmente dedutíveis 50% das seguintes despesas:

- Rendas e outras prestações devidas pela locação de viaturas;
- Amortização de viaturas, incluindo a dos bens objecto de locação financeira, bem como das grandes reparações neles efectuadas;

- Outros custos, com excepção da amortização financeira, relativos a contratos de locação financeira;
- Seguros.

Significa que, não havia limitação à sua aceitação como custo fiscal quanto às restantes despesas efectuadas com viaturas de passageiros ligeiras ou mistas. Estavam nessa situação, nomeadamente, as despesas com combustível, portagens, estacionamento e pequenas reparações.

A reforma da tributação do rendimento veio alterar, um pouco, a tributação destas despesas.

Refere o actual nº2 do mesmo artigo 41º que aos encargos relacionados com a utilização de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas é aplicável a limitação constante da alínea a) do nº1 do artigo 33º-C do Código do IRS.

O que quer dizer que não são dedutíveis para efeitos fiscais, 50% da totalidade dos encargos com este tipo de viaturas, tendo sido abrangidas, portanto, nesta limitação todas as restantes despesas que não eram enquadráveis nº 4 do artigo 26º do CIRS, designadamente as já referidas despesas com combustíveis, portagens, estacionamento e pequenas reparações.

Esses 50% não incidem, contudo, sobre o valor total registado na contabilidade de determinadas despesas. Eles têm que ter em conta, ainda, como sucede com qualquer outra sociedade, as limitações constantes das alíneas i) e j) do nº1 do artº 41º do CIRC, que o mesmo é dizer, dos valores aceites fiscalmente como custo

fiscal nos termos dessas alíneas as sociedades de profissionais deverão também crescer 50% desse montante, por força do já referido nº 2 do artº 41º, conforme se demonstra nos dois supostos seguintes.

Essa correcção deverá ser efectuada no quadro 07 da declaração modelo 22/IRC, para efeitos da determinação do lucro tributável.

Importâncias devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (al. i))

Quanto à previsão da alínea i) ela não teve qualquer alteração através da reforma da tributação do rendimento. Continuam, portanto, a não ser aceites como custo fiscal as importâncias devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, vulgo ALD<sup>(3)</sup>, na parte correspondente ao valor das reintegrações dessas viaturas que excedam o valor de 6.000 contos e que, mesmo não excedendo esse valor, correspondem a uma taxa superior à prevista no Decreto Regulamentar nº2/90, de 12.01.

Ou seja, o valor dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas que não é aceite como custo fiscal é o resultado da diferença entre o montante da amortização financeira incluída nas rendas que, em nosso entender, devem ser as que estão contabilizadas como custo<sup>(4)</sup> e o valor da amortização máxima, proporcional ao mesmo período de tempo, que poderia ser praticada caso a viatura tivesse sido adquirida directamente.

Convém talvez referir, ainda, que nos casos em que a amortização financeira seja, em determinado ano, inferior ao referido valor da amortização máxima permitida a respectiva diferença será tida em consideração, favoravelmente ao locatário, nos exercícios seguintes.

As eventuais correcções baseadas nesta alínea i) implicam sempre, para o seu cálculo, que as sociedades tenham, por cada viatura, informação sobre os seguintes elementos a prestar pela respectiva locadora: valor de aquisição da viatura e discriminação do valor das rendas em amortização fi-

nanceira e outros valores (v.g. juros).

Dada a existência de doutrina específica sobre o assunto – Circular nº 24, de 19.12.91 – com a devida adaptação quanto ao valor máximo das amortizações aceites como custo fiscal, que em 1991 era de Esc.4.000 e actualmente é de Esc.6.000, e que explicita com três exemplos a forma de proceder a estas correcção, dispensamo-nos de tecer mais quaisquer considerações sobre o assunto.

Despesas com combustíveis (al. j))

Também a alínea j) do artigo 41º não sofreu qualquer alteração pela lei da reforma da tributação do rendimento.

A redacção actual, que refere que não são dedutíveis para efeitos fiscais as despesas com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova:

- de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu activo;
  - de que se referem a bens por ele utilizados em regime de locação;
  - e, ainda, em qualquer das situações, de que não foram ultrapassados os consumos normais;
- foi-lhe dada pela Lei 10-B/96, de 23.03.

O problema que se poderá colocar quanto a esta disposição legal não é o da prova de que os bens são da empresa ou de que são por ela utilizados, já que quer através do registo automóvel, no primeiro caso, quer através das facturas das rendas no caso dos bens em locação, são facilmente prováveis essas condições.

A principal questão está em as empresas provarem de que as despesas com combustíveis não ultrapassaram os consumos normais.

Como é evidente, os consumos normais numa dada sociedade podem estar muito aquém dos de outras sociedades, mas são as empresa que terão que provar essa normalidade, dada a inversão, neste caso, do ónus da prova.

Nestas situações é conveniente que as empresas, na tentativa da prova da normalidade dos consumos dos combustíveis, tenham uma ficha por cada

«A principal questão está em as empresas provarem que as despesas com combustíveis não ultrapassaram os consumos normais.»

viatura pertencente ao seu activo ou utilizada em locação, na qual deverão anotar, pelo menos, os quilómetros que elas registam no início e no fim do ano. Para sermos mais exigentes diríamos que esse registo poderia ser efectuado por períodos mais reduzidos, sempre que a relação custo benefício o justificasse.

Quanto aos documentos de aquisição dos combustíveis eles deveriam fazer referência ao veículo a que respeita.

### Tributações autónomas

#### Despesas confidenciais ou não documentadas

Tem sido entendimento da Administração Tributária considerar as sociedades de profissionais como sujeitos passivos de IRC, nos termos dos artigos 2º e 5º do CIRC, embora dele isentas, por força do artigo 12º do mesmo Código<sup>(5)</sup>.

Nesse sentido, em nosso entender, no exercício de 2000 as sociedades de profissionais seriam tributadas autonomamente quanto às eventuais despesas confidenciais efectuadas, ou relativamente às despesas das quais não existissem documentos que as suportassem (despesas não documentadas)<sup>(6)</sup>, a uma taxa de 60%, conforme se retira do nº2 do artigo 4º do DL nº 192/90, de 9.06, com a alteração que lhe foi introduzida pela Lei nº 87-B/98, 31.12 (OE/99).

Quanto ao exercício de 2001 é aplicável, no respeitante à tributação autónoma, o artigo 69º-A do CIRC, aditado ao respectivo Código pela Lei nº 30-G/2000, de 29.12 (lei de reforma da tributação do rendimento), o qual revogou, igualmente, a anterior disposição legal relativa às despesas confidenciais ou não documentadas.

Seguindo a mesma lógica de raciocínio de que tais sociedades são consideradas isentas de IRC, elas enquadrar-se-iam no nº2 daquele artigo 69º-A, quanto às despesas confidenciais ou não documentadas, incidindo, por conseguinte, sobre estas despesas uma tributação autónoma de 70%.

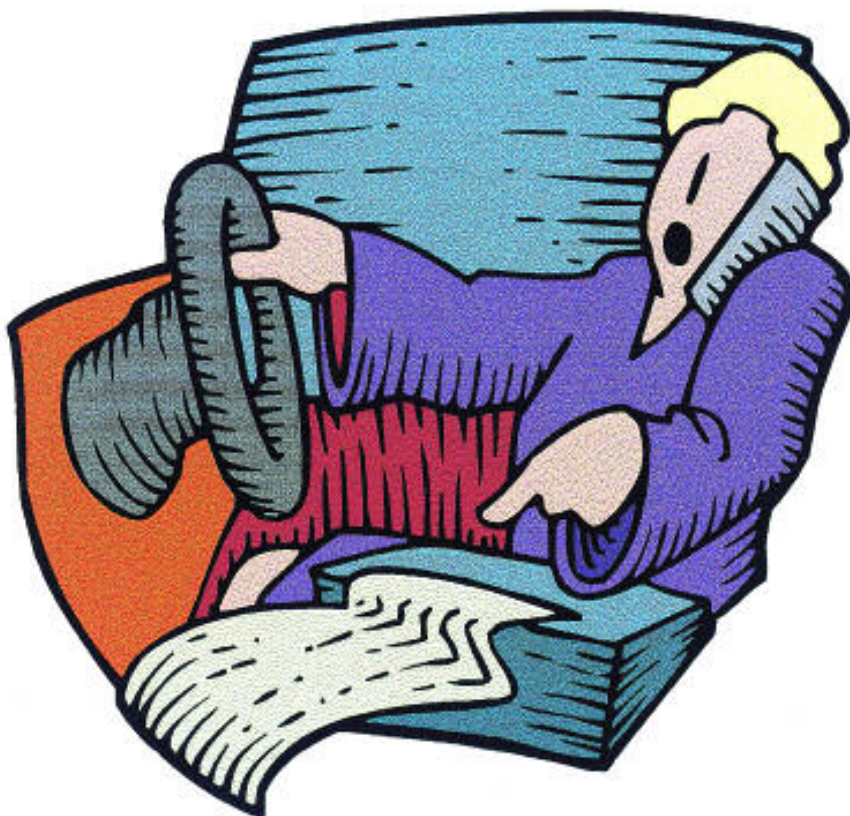
Ser-lhes-ia, ainda, aplicável o disposto no nº7 do artº 69º-A, quanto ao

exercício de 2001, que vai no sentido de tributar as importâncias pagas ou devidas, a entidades residentes fora do território português que aí disponham de um regime fiscal claramente mais favorável, regime esse cuja definição poderemos encontrar no nº2 do artº 57-A, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais importâncias correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Na sequência lógica do anteriormente referido essa tributação seria a correspondente à taxa mais agravada, ou seja, 55%.

do com a previsão do artº 41º, nº1, alínea h), não aceites como custos fiscais tanto em 2000 como em 2001, devendo, por isso, ser acrescidas no quadro 07 da declaração modelo 22/IRC, para efeitos de apuramento do respectivo lucro tributável.

Claro que a questão das despesas confidenciais tem sido, pensamos, quanto às sociedades de profissionais de somenos importância uma vez que este tipo de despesas, a existirem nestas sociedades, não terão grande relevância. O mesmo poderá não suceder futuramente, dependendo do tipo de profissionais que virão a ser



Ou seja, as alterações que se teriam verificado com a reforma da tributação do rendimento, relativamente à tributação das despesas confidenciais ou não documentadas, seriam a que respeita à taxa, que teria passado de 60%, em 2000, para 70%, em 2001<sup>(7)</sup>, e o acréscimo, em 2001, de uma tributação sobre as importâncias pagas a entidades situadas em territórios com regime fiscal claramente mais favorável que o regime português.

Tais despesas seriam, ainda, de acor-

incluídos na lista de actividades a que alude o artigo 141º do Código do IRS, aos quais se permitirá a constituição de sociedades de profissionais (Cfr. artº 5º, 4-a)) e que ainda não foi publicada.

Despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros

Mas, relativamente à tributação autónoma colocam-se-nos, ainda, duas



questões, tanto para o IRC de 2000 como de 2001:

- a) Uma, a de saber se às sociedades de profissionais lhes é aplicável, quanto às despesas de representação e aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, a tributação prevista no artº 4º do DL 192/90 e no nº3 do artigo 69º-A do CIRC<sup>(8)</sup>, ou seja, a taxa de 6,4%, quanto ao ano 2000, e a correspondente a 20% da taxa normal mais elevada no ano 2001;
- b) E outra, que é uma consequência da anterior mas só relativamente aos encargos com viaturas, ou seja, sendo aplicável essa tributação autónoma qual é a base sobre a qual deverá ser aplicável a taxa de 20%, relativamente às despesas com viaturas ligeiras de passageiros, já que estas despesas só são aceites como custo fiscal em 50% do seu valor, nos termos do nº2 do artigo 41º.

Quanto à dúvida referida em b) parece-nos relativamente pacífica a sua resolução.

É que, se atendermos que no ano de 1999 e anteriores, por força da alínea g) do nº1 e do nº4 do artº 41º, não eram dedutíveis, para efeitos de determinação do lucro tributável, 20% das despesas de representação e dos en-

cargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, isto em acumulação com outras limitações, nomeadamente a limitação prevista para a aceitação como custo fiscal das amortizações das viaturas, que actualmente não poderão exceder Esc. 6.000.000 (Cfr. al.f), nº1, artº32º).

E que, no exercício de 2000 (OE/2000) foi aditado o nº3 ao artigo 4º do DL 192/90, de 9.06 (e, em consequência, revogados a alínea g) do nº1 e o nº4 do artº 41º), o qual passou a tributar, autonomamente, as despesas de representação e os encargos com viaturas ligeiras de passageiros à taxa de 6,4%, que mais não é que a aplicação da taxa normal do IRC (32%) àquela percentagem de 20% relativa aos mesmos encargos que anteriormente não eram fiscalmente dedutíveis ( $32\% \times 20\% = 6,4\%$ ).

Somos levados a concluir que o nº3 do artº 4º do DL 192/90 pretende atingir o mesmo objectivo que as anteriores disposições do artigo 41º que foram revogadas.

E o nº3 do actual artº 69º-A não poderá deixar de ser entendido também com idêntico objectivo do das anteriores disposições legais, não só do artº 41º do CIRC mas também do artº 4º do DL 192/90.

Assim sendo, em primeiro lugar cal-

cular-se-iam os valores aceites como custo fiscal, nos termos do artigo 32º, nº1, al.f), posteriormente determinar-se-ia a amortização aceite como custo nos termos do artº 41º, nº2 (50%), e só depois seria determinado o valor da tributação autónoma, o qual:

- No ano 2000 resultaria da aplicação da taxa de 6,4% ao montante desses mesmos valores aceites como custo fiscal;
- E no exercício 2001 determinar-se-ia pela aplicação da taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada aos valores aceites como custo fiscal, ou seja, os mesmos 6,4%.<sup>(9)</sup>

Mas, a questão em nosso entender fundamental é saber, antes de mais, se às sociedades de profissionais é, ou não, aplicável a tributação autónoma das despesas de representação e dos encargos com viaturas.

Porque se estas sociedades são consideradas sujeitos passivos de IRC, mas isentas (Cfr. artº 2º, 5º e 12º), então parece que não lhes devia ser aplicável a tributação autónoma, à taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada, das despesas de representação e dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, porque a mesma refere-se aos "sujeitos passivos não isentos".

De notar também que aos sócios destas sociedades não lhes são imputáveis as tributações autónomas sendo, por isso, da inteira responsabilidade das sociedades.

#### Entendimento dos Serviços

Embora não exista ainda doutrina sobre o assunto, entendem os serviços da Administração fiscal que:

- No que respeita à tributação das despesas confidenciais as sociedades de profissionais são tributadas à taxa do nº1 do artº 4º do DL 192/90, de 9.06, ou seja 32% para o ano de 2000, e à taxa do nº 1 do artº 69º-A para o exercício de 2001, que o mesmo é dizer, 50%.
- Quanto às despesas de representação a sua tributação autónoma é equivalente nos exercícios de 2000 e 2001, respectivamente, 6,4% das despesas de representação no primeiro caso, e 20% da taxa normal mais elevada ( $20\% \times 32\% = 6,4\%$ ) no segundo caso (Cfr. DL 192/90, artº 4º, nº3 e artº 69º-A, nº3);
- Relativamente à tributação autónoma dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ela não se verifica uma vez que o resultado da não aceitação como custo fiscal de 50% desses encargos já resulta numa tributação efectiva superior à da tributação autónoma.

Face ao exposto, parece vislumbrar-se a necessidade de proceder a eventuais alterações à lei, no sentido de tornar claro:

- se estas sociedades são sujeitos passivos, embora isentos, e, nesse caso elas serão tributadas autonomamente somente quanto às despesas confidenciais, à taxa de 60% e 70%, respectivamente para 2000 e 2001, mas não o serão quanto às restantes tributações autónomas;
- ou se são sujeitos passivos não isentos, e, conseqüentemente, a sua tributação quanto às despesas confidenciais seria, de facto, 32% e 50%, para 2000 e 2001, respectivamente;
- ou se nem sequer deverão ser tributados em IRC, conforme poderia

resultar da interpretação literal do artigo 12º e, nesse caso, não seriam sujeitos a qualquer tributação autónoma, incluindo as despesas confidenciais.

#### Retenções na fonte

A generalidade dos rendimentos auferidos pelas sociedades de profissionais não estão sujeitos a retenção na fonte dado que, embora esses rendimentos se enquadrem na alínea g), ou na alínea d) (no caso das sociedades de revisores), do nº1 do artigo 75º do CIRC, eles estão dispensados da retenção na fonte, por força das alíneas d) e f) do artigo 76º do CIRC, uma vez que o eventual imposto retido teria a natureza de imposto por conta.

As eventuais retenções na fonte que venham a ser efectuadas (v.g. retenções de depósitos) elas serão, semelhantemente com o que sucede com a matéria colectável apurada, imputáveis aos sócios da sociedade através do já referido anexo G à declaração anual, podendo estes, por sua vez, também proceder à sua dedução no anexo C1 à declaração de rendimentos, como já se referiu.

#### Pagamentos por conta/Pagamento especial por conta

Dado estes pagamentos respeitarem a uma antecipação do imposto pago a final, e como esse imposto terá que ser pago pelos seus sócios, enquanto titulares de rendimentos da categoria B, as sociedades de profissionais não têm que efectuar nem pagamentos por conta nem o pagamento especial por conta.

Claro que a questão do pagamento especial por conta nem sequer se colocaria para o caso das sociedades abrangidas pelo regime simplificado de tributação uma vez que elas estão taxativamente excluídas desse pagamento pelo nº1 do artigo 83º-A.

#### Distribuição de lucros/ /Adiantamentos por conta de lucros

Tanto relativamente à distribuição de lucros como dos adiantamentos por conta de lucros aos sócios das so-

iedades de profissionais, a reforma da tributação do rendimento não trouxe qualquer alteração, pelo que, de acordo com a alínea h) do nº1 do artº 6º do Código do IRS, elas continuam excluídas de tributação, uma vez que, por força do artº 19º do CIRS o rendimento dos sócios destas sociedades (e tributado como tal) é o resultado da imputação efectuada nos termos do artº 5º do CIRC, independentemente de ser, ou não distribuído.

### REGIME SIMPLIFICADO

#### Enquadramento da sociedades de profissionais no regime simplificado

De acordo com o nº13 do artigo 46º-A do Código do IRC (CIRC), introduzido pela Lei 30-G/2000, de 29.12, as sociedades de profissionais estão abrangidas pelo disposto neste artigo, cuja epígrafe é o "Regime simplificado de determinação do lucro tributável".

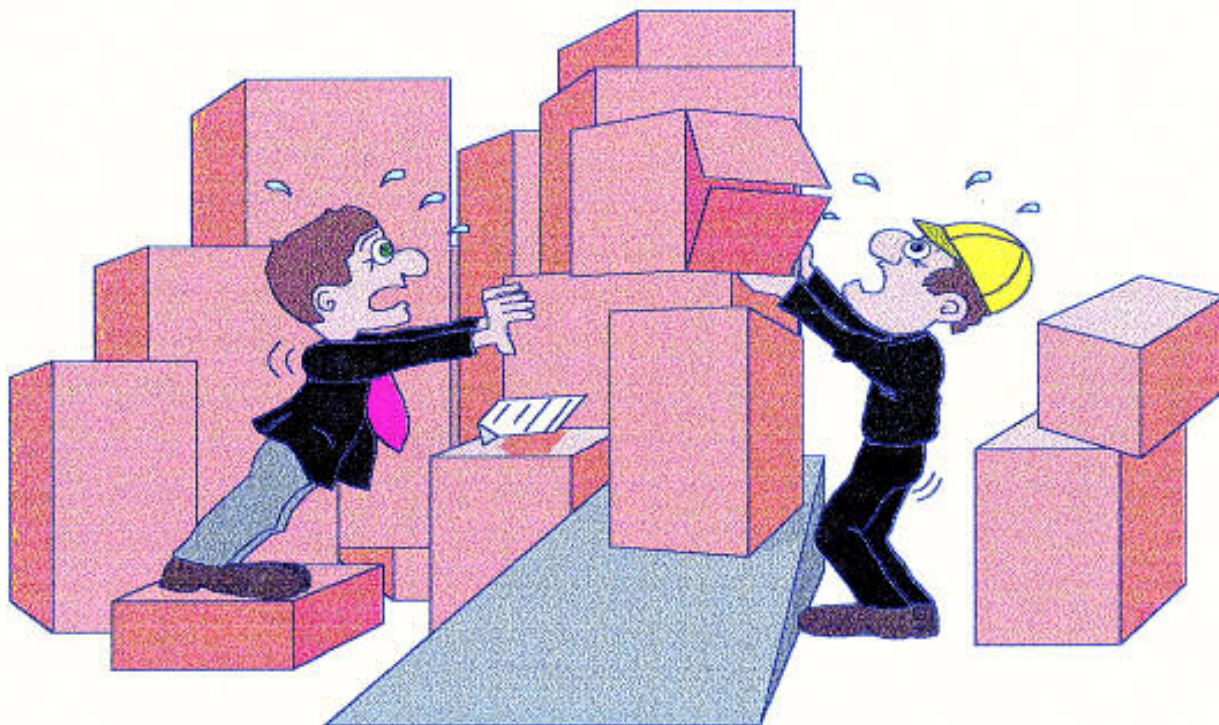
São tributadas, portanto, pelo regime simplificado, aplicável já a partir do exercício de 2001, as sociedades de profissionais que no ano anterior apresentaram um total de proveitos inferior a Esc. 30.000 e que não optem pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável.

Para as sociedades que iniciem a sua actividade a partir de 2001, o enquadramento neste regime, quando não seja exercida aquela opção pelo regime geral, faz-se em função do total anual dos proveitos estimados e inscritos na declaração de início de actividade.

#### Apuramento do lucro tributável no regime simplificado

O lucro tributável destas sociedades é determinado por aplicação, ao total dos proveitos, dos designados indicadores de base técnico-científica definidos para os diferentes sectores de actividade económica, os quais deverão constar de lista a aprovar por portaria do Ministro das Finanças.

Na ausência desses indicadores, ou enquanto eles não forem publicados, o lucro tributável será determinado



por aplicação, ao total anual dos proventos, do coeficiente de 0,65 (Cfr. artº 33º-A, nº2, do CIRS, por remissão do nº13, conjugado com o nº4, ambos do artº 46º-A do CIRC)<sup>(10)</sup>.

Da aplicação destes coeficientes não poderá resultar um montante ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, o que quer dizer que o lucro tributável mínimo para o ano 2001 será de Esc. 938.000 (67.000\$x14), ao qual será de aplicar a taxa de 20%, para determinação do valor da colecta.

A opção por este regime não prejudica a dedução dos eventuais prejuízos fiscais acumulados em anos anteriores, nos termos do artº 46º do CIRC, no entanto o lucro tributável não poderá ser inferior ao limite já referido de Esc. 938.000.

### Tributação autónoma

São aplicáveis ao regime simplificado as tributações autónomas previstas nos nº 1 e 7 do artº 69º-A, relativas às despesas confidenciais ou não documentadas e as relativas aos pagamentos a entidades residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, o qual se encontra definido no nº2 do artº 57º-A do CIRC.

Exclui-se, portanto, no regime simplificado a tributação autónoma das despesas de representação e dos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros prevista no artº 69º-A, nº3.

Com as necessárias adaptações são aplicáveis ao regime simplificado, as dúvidas que se nos colocaram no anterior ponto 1.2.3.3.

### Opção pela aplicação do regime geral do IRC

Já referimos que o lucro tributável das sociedades em apreciação é determinado aplicando 65% ao montante anual dos proventos.

Isto quer dizer que o legislador da Lei da reforma da tributação do rendimento entendeu suficiente a consideração como custos destas empresas um montante de 35% dos proventos<sup>(11)</sup>.

Esta percentagem de custos terá, naturalmente, a sua razão de ser. Mas não deixa de ser uma taxa que pode não ter qualquer correspondência com as várias taxas, representativas dos custos dos diversos tipos de sociedades de profissionais, podendo questionar-se até se esta forma de tributação não colide com o princípio constitucional de a tributação ter por base, tendencialmente, o lucro real.

É que são muito diferentes os custos das sociedades com utilização intensiva de recursos humanos dos custos das restantes. Naquelas os custos são, em princípio, muitos superiores aos destas, e ultrapassarão, possivelmente os 35%.

Nas sociedades em que os custos de desenvolvimento da actividade são superiores a 35% dos proventos totais, elas terão que pensar na opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável.

Esta opção está prevista no nº7 do artigo 46º-A do CIRC, devendo ser formalizada:

- Na declaração de alterações, até ao fim do mês de Março, podendo, para o ano 2001, ser exercida até ao final do mês de Junho;
- Na declaração de início de actividade, para as sociedades que a iniciem.

De notar, ainda, que não sendo exercida a opção pelo regime geral do IRC, as sociedades têm que permanecer no regime simplificado por um período mínimo de cinco exercícios, prorrogável automaticamente por iguais períodos de tempo.

Se for exercida a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável ela é válida, igualmente, por

um período de cinco exercícios, findo o qual caduca, voltando-se ao regime simplificado, a não ser que a opção pelo regime geral seja renovada, através da entrega da respectiva declaração de alterações até ao fim do mês de Março.

O regime simplificado deixará de se aplicar nos casos em que o total anual dos proveitos for superior a Esc. 30.000 em dois exercícios consecutivos ou superior a Esc. 37.500 num único exercício, casos em que passa a aplicar-se o regime geral a partir do exercício seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.

## Notas

- <sup>1</sup> Redacção anterior: "Sociedade de profissionais a constituída para o exercício de uma actividade profissional constante da lista anexa ao código do IRS, em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade e desde que estes, se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos do IRS".
- <sup>2</sup> Para o exercício de 2000 esses valores eram os seguintes (Cfr. Portaria nº 239/2000): Membros dos órgãos sociais – Esc.11.311 (Em Portugal) e Esc.27.311 (No estrangeiro); Em 2001 esses valores foram estabelecidos pela portaria nº 80/2001, de 8.02, e são, respectivamente, os seguintes: Esc.11.731 (Em Portugal) e Esc.28.324 (No estrangeiro).
- <sup>3</sup> Esta alínea i) apenas é aplicável às situações de aluguer de longa duração, considerando-se como tal o aluguer que se reporta a contratos até 3 meses renováveis e a contratos superiores a 3 meses. É-lhe também aplicável a circular nº 24/91, de 19.12. Tendencialmente este tipo de correcção terá um carácter residual na medida em que os contratos que lhe estão subjacentes, quando considerados como locação financeira deverão ser registados no imobilizado do locatário (Cfr. Directriz Contabilística nº 25- Locações).
- <sup>4</sup> Embora a circular que exemplifica as correcções relativas ao ALD se refira a "rendas pagas", parece-nos que tal só poderá querer referir-se às rendas que estejam contabilizadas como custos e, conseqüentemente, incluídas no lucro contabilístico. É que, por força do princípio contabilístico da especialização dos exercícios, que também deve ser

considerado no apuramento do lucro tributável do IRC das sociedades (Cfr. artº 18º, nº1) as rendas pagas só muito excepcionalmente coincidirão com os valores que deverão estar relevados contabilisticamente como custos. E se o lucro tributável é apurado com base no lucro contabilístico (mais o acréscimo das variações patrimoniais consideradas para efeitos fiscais e não reflectidas nesse resultado contabilístico) – Cfr. nº1 do artº 17º do CIRC – então poderá suceder existirem rendas pagas das quais só parte do seu valor está contabilizado como custo, porque só esse se refere ao exercício em questão, não podendo, conseqüentemente corrigir-se um custo inexistente.

- <sup>5</sup> Cfr. parecer nº 18/89 – Não aplicação do Regime de Transparência Fiscal às Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS) -, sancionado por despacho do Exmo Sr. Director-Geral da DGCI, de Maria de Lourdes Correia do Vale e Freitas Pereira, Revista Fisco nº17, Fev/90.  
Entendimento esse que não é pacífico. É que, o artigo 12º do CIRC refere que as sociedades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal, nos termos do artigo 5º, "não são tributadas em IRC", podendo, assim, colocar-se a questão se as mesmas serão sociedades não isentas de IRC ou se serão sociedades excluídas do âmbito de incidência do IRC. Sobre o assunto ver Sociedades transparentes : Alguns problemas no seu regime, Saldanha Sanches, Revista Fisco nº17, Fev/90.
- <sup>6</sup> De referir que, pela alínea h) do nº1 do artº 41º não são aceites como custos fiscais as despesas não devidamente documentadas e as despesas de carácter confidencial. E tanto o artº 4º do DL nº 192/90, quanto ao exercício de 2000, e bem assim o artº 69º-A do CIRC, quanto ao ano 2001, tributam, autonomamente, somente as despesas confidenciais e as despesas não documentadas. Pelo que, as despesas indevidamente documentadas não são tributadas autonomamente, diversamente do que já vimos escrito. Uma coisa são despesas confidenciais, outra coisa são despesas não documentadas e outra, bem diferente, são despesas não devidamente (ou indevidamente) documentadas.
- <sup>7</sup> DL 192/90, artº4º:  
2-A taxa referida no número anterior será elevada para 60% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos (....).  
Artº 69º-A:  
2-A taxa referida no número anterior é elevada para 70% nos casos em que

tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos (...).

- <sup>8</sup> DL 192/90, Artº 4º:  
3 – As despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros efectuadas (...) por sujeitos passivos de IRC não isentos (...) são tributados autonomamente em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 6,4%.  
Artº 69º-A:  
3-São tributados autonomamente, à taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada, as despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos (...).  
De acordo com o nº5 deste artigo, a tributação autónoma referente às viaturas não se concretizará quanto ao valor das reintegrações dessas viaturas quando, relativamente às mesmas, tenha sido celebrado um acordo escrito entre o utilizador da viatura, que poderá ser qualquer trabalhador ou os membros dos órgãos sociais, e a respectiva sociedade, e que, por via disso, sendo a utilização dessa viatura considerada rendimento do trabalho dependente (Cfr.artº 2, nº3, al.c), nº8) haverá tributação em sede de IRS, na esfera do seu utilizador, determinando-se o respectivo rendimento de acordo com o nº5 do artº 23º do CIRS.
- <sup>9</sup> Exemplo:  
Valor de aquisição de viatura ligeira de passageiros - Esc.8.000 cts  
Amortização do exercício (taxa de 25%) - Esc.2.000 cts  
Amortização máxima aceite fiscalmente (artº 41º, nº2) - Esc.1.500 cts (6.000x0,5x0,25)  
Acréscimo ao lucro tributável (artº 32º, nº1, al. f)) - Esc. 500 cts  
Tributação autónoma (DL 192/90, artº 4º e artº 69º-A, nº3) -Esc. 96 cts (1.500 ctsx0,2x0,32)
- <sup>10</sup>Não se sabe, ainda, quando virão a ser publicados esses indicadores e, conseqüentemente qual vai ser a provisoriedade do coeficiente 0,65, a aplicar ao total dos proveitos para determinar o lucro tributável.
- <sup>11</sup> Embora o legislador tenha tido, com toda a certeza, justificação plausível para optar por esta percentagem a mesma é no mínimo questionável. É que considerou-se, desta forma, que diversas sociedades de profissionais, com actividade muito diversas, obtêm, relativamente aos proveitos, o mesmo percentual de custos.