

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.2º - Sujeitos passivos
- Assunto: Sociedade Irregular - sujeito passivo de IRC
- Processo: 22771, com despacho de 2023-10-23, do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação
- Conteúdo: A questão em apreço consiste em saber se, para efeitos fiscais, uma situação de exploração de uma farmácia que foi considerada, por decisão judicial transitada em julgado, como uma sociedade irregular, é tributada em sede de IRC.
Bem como se pretende saber se, no âmbito da liquidação e dissolução da sociedade irregular, efetuada em processo judicial, que culminou com a venda da farmácia em 2021, esse resultado é tributado em IRC pela sociedade irregular.

1. Por Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), transitado em julgado, foi decidido que entre dois irmãos existiu uma sociedade irregular, em partes iguais, para a atividade de exploração de uma farmácia.

Ainda em conformidade com a decisão judicial proferida, tendo ocorrido a morte daqueles e continuando a ser exercida a atividade relativa à exploração da farmácia, continua a existir a referida sociedade irregular, sendo sócios os respetivos herdeiros dos falecidos.

2. Contudo, uma vez que não foi possível chegar a um entendimento dos herdeiros, o Tribunal nomeou um liquidatário e fixou um prazo para a venda do estabelecimento da farmácia e para a extinção da sociedade irregular, tendo a venda/trespasse do estabelecimento de farmácia ocorrido em 2021.

3. Nos termos do disposto no nº 2 do art.º 205º da Constituição da República Portuguesa (CRP):

"As decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades."

O preceituado no n.º 2 compreende, assim, duas normas fundamentais:

- 1) A obrigatoriedade das decisões dos tribunais para todas as entidades públicas ou privadas;
- 2) A prevalência das decisões dos tribunais sobre as de quaisquer outras autoridades.

Assim sendo, nenhuma autoridade está imune à autoridade das decisões judiciais, bem como estas não necessitam de nenhuma confirmação ou homologação de outra autoridade para se tornarem obrigatórias.

As decisões dos tribunais não podem, igualmente, ser anuladas por uma decisão de nenhuma outra autoridade.

4. Destarte, para efeitos fiscais, a Farmácia trata-se de uma sociedade irregular e, como tal, deveria ter sido efetuada a respetiva inscrição, para o exercício da sua atividade, no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes.

5. No que diz respeito à tributação, em sede de IRC, das sociedades irregulares, verifica-se que:

As sociedades irregulares, como o próprio nome indica, são entidades coletivas em que, no respetivo processo constitutivo, não foram observados os requisitos legais exigíveis.

Têm por objeto a prática de atos de comércio ou têm um objeto misto (em parte comercial e em parte civil).

Embora as sociedades irregulares, que são comerciais quanto ao objeto, ainda que sem forma legal, sejam, portanto, destituídas de personalidade jurídica em face do direito comum, para efeitos fiscais estas sociedades têm personalidade e capacidade tributárias.

Para efeitos fiscais, estas sociedades irregulares não podem deixar de ser consideradas como entes próprios, produtivos, com capacidade contributiva, sendo-lhes por isso atribuída capacidade e personalidade tributária equivalente à das sociedades comerciais regularmente constituídas, atribuindo-se-lhes também todo um conjunto de direitos como o de reclamar e impugnar autonomamente, por lhe ser reconhecida a sua capacidade e personalidade judiciária.

Com efeito, para além da tributação do lucro das sociedades comerciais (e demais elencadas na alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º do Código de IRC), alarga-se a incidência do imposto sobre os rendimentos a outras entidades, ainda que sem personalidade jurídica.

Nesse sentido, no segundo parágrafo do ponto n.º 3 do preâmbulo do Código do IRC, pode ler-se: "No entanto, sujeitaram-se igualmente a IRC entidades com sede ou direção efetiva em território português que, embora desprovidas de personalidade jurídica, obtêm rendimentos que não se encontram sujeitos a pessoas singulares ou coletivas que as integram. Deste modo, consideram-se passíveis de imposto determinados entes de facto, quando razões de ordem técnica ou outras tornem particularmente difícil uma tributação individualizada, evitando-se que a existência de tributação ou o imposto aplicável fiquem dependentes da regularidade do processo de formação dos entes coletivos."

6. Destarte, as sociedades irregulares são sujeitos passivos de IRC e dele não isentos, conforme determinam a alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º do Código do IRC.

Considerando-se, no n.º 2 do referido artigo, "incluídas na alínea b) do n.º 1, designadamente, as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo".

7. Quanto à base do imposto, estabelece a alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º do Código do IRC que o IRC incide sobre "O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;".

Não estabelecendo o código qualquer regime de tributação especial para estas

entidades, estas ficam enquadradas no regime geral de tributação, sendo o respetivo lucro tributável apurado de acordo com as regras do art.º 17.º e seguintes do Código do IRC.

8. Estas sociedades irregulares ficam igualmente sujeitas ao cumprimento das obrigações declarativas previstas no Código do IRC, com as necessárias adaptações, nomeadamente, no que respeita à obrigação de entregar uma declaração de inscrição (início de atividade), entrega da declaração periódica de rendimentos e às obrigações contabilísticas previstas no artigo 123.º.

9. Em virtude de a sociedade irregular em causa nunca ter sido registada junto da AT, nunca foi apresentada qualquer declaração periódica de rendimentos.

10. Nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 4 do art.º 45.º da Lei Geral Tributária (LGT), regra geral, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro, contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

Contudo, o artigo 46.º da LGT elenca os casos em que se considera que aquele prazo de caducidade se encontra suspenso, encontrando-se suspenso, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 46.º da LGT, o prazo de caducidade de liquidar os tributos "Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão;".

In casu, os herdeiros dos dois irmãos que exploravam a farmácia litigaram na justiça quanto ao facto da Farmácia ser considerada uma sociedade irregular.

Por acórdão do STJ, transitado em julgado em maio de 2003, foi confirmada a existência de uma sociedade irregular, em partes iguais, que existiu entre os irmãos. Pelo que desde essa data que não se encontra pendente qualquer litígio em tribunal que impeça a liquidação do IRC da sociedade irregular e existe a obrigação legal de serem apresentadas as respetivas declarações periódicas de rendimentos, pese embora os herdeiros nunca o tenham feito.

Assim, apenas pode ser corrigida a situação relativamente aos períodos de 2019 e seguintes, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 4 do art.º 45.º da LGT.

11. Uma vez que não foi possível chegar a um entendimento dos herdeiros quanto ao exercício da atividade da Farmácia ou de a extinção da sociedade irregular o tribunal nomeou um liquidatário e fixou um prazo para a venda do estabelecimento da farmácia e para a extinção da sociedade irregular, tendo a venda/trespasse do estabelecimento ocorrido em 2021, estando, atualmente, a decorrer o pagamento do passivo contabilizado.

À liquidação das sociedades comerciais irregulares, por omissão da forma devida, são aplicáveis as respetivas disposições sobre sociedades civis, nos termos do art.º 36.º, n.º 2, do CSC, nomeadamente as consignadas nos art.ºs 1007.º a 1021.º do Código Civil (CC), quanto à dissolução e liquidação da sociedade.

Inexistindo contrato, a forma da liquidação pode ser regulada por acordo de todos os sócios.

Na falta de acordo de todos os sócios, observam-se as disposições da liquidação judicial.

Em sede de IRC, a cessação da atividade de uma sociedade apenas ocorre com o encerramento da liquidação (alínea a) do n.º 5 do art.º 8.º do Código do IRC).

Assim, até encerramento da liquidação, a sociedade irregular mantém a sua qualidade de sujeito passivo.

Deste modo, o resultado da venda/respasse do estabelecimento de farmácia, ocorrido em 2021, é tributado, em sede de IRC, na sociedade irregular.

12. Quanto aos valores que após o encerramento vão ser distribuídos/partilhados pelos herdeiros serão os mesmos tributados em sede de IRS.