

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.6º - Transparência fiscal
- Assunto: Requisitos das Sociedades de profissionais (sociedade de advogados) para efeitos de aplicação do regime de transparência fiscal
- Processo: 27684, com despacho de 2025-01-27, do Chefe de Divisão da DSIRC, por subdelegação
- Conteúdo: A questão em apreço consiste em saber se uma sociedade de Advogados, constituída sob a forma de sociedade civil, que após a entrada de três novos sócios passa a ser constituída por 20 (vinte) sócios, todos pessoas singulares, mas em que dois sócios não exercem, de facto, a atividade de advocacia através da sociedade, é enquadrada no regime da transparência fiscal.

Pretende-se, ainda, esclarecer se, ocorrendo a admissão dos novos sócios em janeiro do Ano X, se o regime de tributação a aplicar abrange todo o período de tributação do Ano X.

1. Após a entrada de três novos sócios, a sociedade conta com 20 sócios (vinte), todos pessoas singulares.

2. A estrutura de capital social da sociedade é composta por 18 (dezoito) sócios que exercem, de facto, a sua atividade de advogados através da sociedade (sócios profissionais) e por dois sócios que não exercem a atividade de advocacia através da sociedade (sócios não profissionais).

3. Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Constituição e Funcionamento das Sociedades de Profissionais (RJSP), este regime aplica-se às sociedades de profissionais e entidades equiparadas estabelecidas em território nacional, que tenham por objeto principal o exercício em comum de atividades profissionais organizadas numa única associação pública profissional, bem como às sociedades multidisciplinares de profissionais que se estabeleçam em território nacional para o exercício de profissões organizadas em associações públicas profissionais, juntamente com outras profissões organizadas, ou não, em associações públicas profissionais.

4. Nos termos da alínea f) do artigo 3.º do RJSP, entende-se por «Sócio profissional» o sócio de sociedade de profissionais que detenha participações sociais e preste, naquela sociedade, os serviços profissionais incluídos no respetivo objeto principal. E, por «Sócio não profissional», o sócio de sociedade de profissionais que detenha participações sociais, mas não preste, naquela sociedade, os serviços profissionais incluídos no respetivo objeto principal, ainda que para tanto se encontre habilitado (alínea g) do artigo 3.º).

5. Neste contexto, e em conformidade com as alterações introduzidas ao RJSP pela Lei 64/2023, de 20 de novembro, foi alterado o Estatuto da Ordem dos Advogados (EOA).

De entre as alterações introduzidas ao EOA pela Lei n.º 6/2024, de 19 de janeiro, destacamos, desde logo, o aditamento do artigo 212.º-A, inserido no Capítulo VI

(denominado «Sociedades profissionais e multidisciplinares») do Título VI, nos termos do qual se estabelece o seguinte:

- a) Possibilidade de os advogados poderem constituir ou ingressar como sócios ou associados em sociedades profissionais de advogados ou em sociedades multidisciplinares (n.º 1);
- b) A constituição e funcionamento das sociedades profissionais de advogados consta do RJSP (n.º 4);
- c) Às sociedades profissionais de advogados é aplicável o regime fiscal previsto para as sociedades constituídas sob a forma comercial (n.º 10).

6. No que diz respeito, ao regime de transparência fiscal, encontra-se consagrado no artigo 6.º do Código do IRC.

Trata-se de um regime de aplicação imediata caso estejam verificados os pressupostos consignados na lei.

7. Encontram-se no âmbito do regime de transparência fiscal as sociedades que a seguir se indicam:

- a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;
- b) Sociedades de profissionais;
- c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social 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.

8. 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.

9. 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, 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.

10. No que diz respeito às sociedades de profissionais, nos termos da alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º do Código do IRC, considera-se sociedade de profissionais:

1. A sociedade constituída para o exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade; 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 151º 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.

11. Nos termos do disposto na subalínea 1 da alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRC, para além de todos os sócios serem pessoas singulares, é também requisito deste regime que todos os sócios exerçam a mesma atividade e que essa atividade se encontre prevista na Tabela anexa ao Código do IRS a que se refere o seu artigo 151.º.

Assim, uma vez que nem todos os sócios da sociedade exercem a atividade de advocacia através da sociedade, não se encontram preenchidos os requisitos da subalínea 1 da alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRC para que esta seja qualificada como uma sociedade de profissionais e, em consequência, ser-lhe aplicável o regime de transparência fiscal.

12. Quanto ao segundo tipo de sociedades de profissionais, previsto na subalínea 2 da alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRC, introduzido com a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, o regime de transparência fiscal tornou-se também aplicável 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.

13. Ora, atento o referido pela entidade, constata-se que o número de sócios da sociedade passa a ser superior ao limite de cinco sócios previsto naquela disposição legal, pelo que não se mostram cumpridos todos os requisitos (cumulativos) previstos na mesma para que seja aplicável o regime de transparência fiscal.

17. Verifica-se, assim, que, nesta situação, 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.

18. No que respeita à questão de saber se o enquadramento efetuado abrange todo o período de tributação do Ano X, informa-se que o princípio da anualidade assume especial relevância no que respeita aos impostos sobre o rendimento, na medida em que segmenta, em termos anuais, o apuramento do respetivo rendimento tributável.

Assim, em sede de IRC, em conformidade com o princípio da anualidade do imposto, estabelece-se, no n.º 1 do artigo 8.º do Código do IRC, que o IRC é devido, em regra, por cada período de tributação, que coincide com o ano civil, sem prejuízo das exceções previstas nesse artigo.

E, nos termos do n.º 9 da mesma norma, o facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação.

Ora, sendo o período de tributação da sociedade de advogados coincidente com o ano civil, o facto gerador do imposto considera-se verificado a 31 de dezembro de cada ano.

Destarte, considerando que o facto tributário sujeito a imposto, embora de formação sucessiva, só está completo no último dia do período de tributação - em 31 de dezembro - e que o lucro tributável é uno e indivisível, o enquadramento fiscal da sociedade far-se-á, para efeitos de tributação em sede de IRC, de acordo com os factos existentes nessa data, sendo aplicável a todo o período tributário (de 1 de janeiro de X a 31 de dezembro de X).