



A opacidade da transparência fiscal

Por Manuel Faustino

As alterações ao n.º 1 do artigo 20.º do Código do IRS apresentam dificuldades operacionais insuperáveis como o autor bem demonstra, por exemplo, com a problemática dos adiantamentos por conta de lucros.



Manuel Faustino
Membro do GECTOC

O artigo 66.º da Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de Dezembro, alterou o n.º 1 do artigo 20.º do Código do IRS que passou a dispor (no texto está em itálico a parte que, por aditamento, alterou a norma): «1 - Constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no artigo 6.º do Código do

IRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efectuada nos termos e condições dele constante *ou, quando superior, as importâncias que, a título de adiantamento por conta de lucros, tenham sido pagas ou colocadas à disposição durante o ano em causa.*»

Concomitantemente, a mesma Lei aditou ao mencionado artigo o n.º 5, com a seguinte redacção: «5 - No caso de ser aplicável a parte final do n.º 1, o resultado da imputação efectuada nos anos subsequentes deve ser objecto dos necessários ajustamentos destinados a eliminar qualquer duplicação de tributação que possa vir a ocorrer.»

Ora, na ausência de qualquer justificação, oficial ou oficiosa, que permita entender a *ratio* desta alteração de fundo ⁽¹⁾ ao regime da transparência fiscal, quer-nos parecer, salvo melhor entendimento, que é, do ponto de vista material, uma modificação estranha, contraditória nos seus termos e violadora do cerne do regime a que se aplica, além de, no plano operacional, ser, por um lado, assimétrico e, por outro, se revelar de difícil aplicação.

O n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, a sede onde, verdadeiramente, o regime da transparência fiscal se encontra instituído e as qualificações tributárias são apropriadamente feitas, não foi objecto de qualquer alteração e continua a dispor: «1 - É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável

para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros.»

Daqui decorre que o cerne do regime da transparência fiscal ⁽²⁾ continua a ser, no IRC, a imputação aos sócios das sociedades a ele sujeitas, «da matéria colectável, determinada nos termos deste Código». A outra face da moeda a que podemos equiparar o regime é que a distribuição de lucros, qualquer que seja a modalidade que tal distribuição revista, das sociedades sujeitas à transparência fiscal é (era) absolutamente irrelevante no plano fiscal, como, de resto, releva do disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS que não qualifica como rendimentos de capitais os lucros distribuídos, ou os adiantamentos por conta de lucros, de sociedades sujeitas ao regime previsto no artigo 6.º do Código do IRC. E nenhuma outra norma do Código do IRS se «ocupava» da distribuição dos lucros das sociedades adstritas ao regime da transparência fiscal. Foi, aliás, ao que julgamos saber, por a termos lido em estudo, de autor espanhol, que agora não conseguimos identificar, a circunstância de a lei fiscal se desinteressar do destino efectivo dos lucros gerados pelas sociedades abrangidas por este regime que esteve na base de uma das primeiras críticas substantivas que lhe foram dirigidas, pois ele permitia dar cobertura a condutas dos sócios que, por via da manipulação da distribuição efectiva dos resultados, que em nenhuma medida, nomeadamente a proporcional, poderia acompanhar a imputação legalmente prevista da matéria colectável, poderia muito bem contornar, ou mesmo perverter, os imperativos constitucionais do princípio da capacidade contributiva.

Matéria colectável e lucros distribuídos

Todos sabem, e os TOC em particular, que matéria colectável e lucros distribuídos são realidades quantitativamente cada vez mais desiguais. Em benefício da primeira e prejuízo da segunda, como regra. Os lucros distribuídos retiram-se, só podem retirar-se, do «resultado líquido do exercício», tal como a contabilidade o determina, sendo que o «lucro tributável», uma das fases anteriores ao apuramento da matéria colectável, tal como decorre do disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Código do IRC, «é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código». Quase nos propúnhamos dar alvíssaras ao TOC que, até agora, tenha apresentado uma declaração periódica de IRC, de sociedade com actividade normal, cujo lucro tributável não tenha sido corrigido, para mais, «nos termos deste Código», o que torna na frase normativa, segundo tudo leva a crer, o advérbio «eventualmente» de todo desnecessário. Está, pois, por demonstrar que o regime de transparência fiscal é, neste estrito plano, mais benéfico (considerando juntamente a tributação da sociedade e a tributação dos sócios por lucros distribuídos) do que o regime normal de tributação.

É, pois, no mínimo, estranho que, não se tendo alterado o Código do IRC, onde se localiza a matriz qualificadora do regime, se tenha alterado uma norma do Código do IRS, de mera «arrumação», cujo objecto era a imputação de rendimentos e que em nada inovava, quanto ao aspecto material do elemento objectivo da incidência, para, de facto, inovar em relação a este aspecto e numa inovação a que, por mais voltas que se lhe dê, não encontramos qualquer lógica justificante. Com efeito, jamais alguém poderia pensar em substituir por uma base tributável constituída por «adiantamentos por conta de lucros» uma base tributável que a lei fixa em «matéria colectável» e que são realidades dissemelhantes. Já poderia haver alguma lógica – ainda que isso não justificasse a modificação – se o «resultado líquido» apurado na contabilidade fosse substituído, quando inferior, pelos «adiantamentos por conta de lucros». E, subsequentemente, se apurasse, nos



termos do Código do IRC, a matéria colectável, que continuaria a ser a base tributável objecto de imputação. Mas, em qualquer caso, o que parece é que se transformou um mero caso de polícia, ou seja, de inspecção tributária (se a modificação foi originada pelo facto de existirem sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal que apresentam, em exercícios sucessivos, elevados saldos de adiantamentos por conta de lucros e os seus resultados líquidos e correspondentes matérias colectáveis, nesses mesmos exercícios, são negativos, algo vai mal no Reino!) num (mau) caso de crise de regime. E isso não nos parece, salvo o devido respeito por quem julgou que assim resolvia a crise, admissível.

Promiscuidade conceptual

Esta alteração, não tendo sido feita como acima sugerimos e em sede própria, ou seja, no Código do IRC, é contraditória nos seus termos e claramente violadora do cerne do regime da transparência fiscal. Vão tributar-se, em qualquer caso, lucros distribuídos, e não matéria colectável. Ora, os lucros distribuídos são, *ipso facto*, rendimentos de capitais, integrados na categoria E e aí deveriam ser tributados, com todas as consequências legais. Deveria, então, nestes casos, ter-se desconsiderado a aplicação do regime da transparência fiscal e ter-se feito a tributação como se de uma sociedade sujeita ao regime normal de tributação em IRC se tratasse.

Só a matéria colectável das sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal é rendimento



da categoria B, nela se integrando como rendimento líquido. Ao misturar-se o que não é misturável, uma vez mais, e sem necessidade, se trilha a via da completa promiscuidade conceptual, com todas as degenerescências que isso pode acarretar. Nós sabemos que hoje os conceitos são, para muitos, relativos e que a sua utilidade obedece às conveniências do momento. Mas não é assim que se constrói legislação estável, coerente e credível.

Como é evidente, esta alteração ao regime da transparência fiscal não pode durar muito. Tão frágeis são, são é que tem algum, a não ser uma óbvia «ganância pela receita fiscal», os pilares em que assenta, ele é, tanto na teoria, como na prática, absolutamente insustentável e, ainda que não seja por estas razões, vai ser por certo a própria administração fiscal quem tudo vai fazer para que, ou o regime acabe, ou a norma volte à redacção que tinha antes da alteração.

A problemática dos adiantamentos

A modificação feita ao nível do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IRS é, na verdade, assimétrica e, consequentemente, discriminatória. Com efeito, tanto quanto nos é dado saber, não foi feita igual modificação ao aspecto material do elemento objectivo da incidência no âmbito do IRC. O n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC contempla, na sua hipótese normativa, a imputação aos sócios «no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou de IRC». Daí que, se numa sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal, com dois sócios, cada um com uma participação de 50 por imposto, uma pessoa singular e uma pessoa colectiva sujeita ao regime geral de IRC, a matéria colectável

determinada legalmente for 100 e os adiantamentos por conta de lucros forem 200, a pessoa singular terá uma imputação de 100 e a pessoa colectiva uma imputação de 50. Uma vez mais, o IRS é, como no poema, um «...flagelado do vento leste. Para nós (ele) não há esperança».

A modificação feita ao nível do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IRS apresenta dificuldades operacionais insuperáveis. Desde logo, para as próprias sociedades. O que deve entender-se por adiantamento por conta de lucros? Apenas aquelas importâncias que na própria contabilidade da sociedade assim foram qualificadas e objecto de lançamento em conformidade? Ou acrescem aquelas que, nos termos do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS também se presumem adiantamentos por conta de lucros? E se, existindo lançamentos nas contas dos sócios que se presumam como lucros ou adiantamentos por conta de lucros, tiver, entretanto, sido aberto o procedimento contraditório próprio para ilidir a presunção legal, nos termos do artigo 64.º do CPPT? Somam-se «adiantamentos» efectivos e «adiantamentos» presumidos, ou só valem os primeiros?

Se, existindo «adiantamentos» efectivos e «adiantamentos presumidos» não temos dúvida em afirmar que, não tendo o legislador distinguido, e presumindo, nos termos legais, que consagrou a melhor solução, deve o somatório de ambos ser considerado. Já temos fundadas dúvidas de que assim deva ser se estiver em curso processo de ilisão, sob pena de este perder qualquer efeito útil, muito embora, verdade seja dita, pareça que legalmente não tem efeito suspensivo e apenas se presume o deferimento tácito seis meses após o pedido de ilisão sem resposta da administração por facto não imputável ao contribuinte (n.º 3 do artigo 64.º do CPPT).

O cabo dos trabalhos há-de ser, porém, os «ajustamentos» que a lei manda fazer, para não ficar mal no retrato, nas imputações dos anos subsequentes, com vista a evitar *qualquer dupla tributação que possa vir a ocorrer* (o legislador até é bonzinho – mesmo em «casos de polícia», não quer que o putativo delinquente tenha qualquer «sanção»!). Como e quem faz os ajustamentos? Desde logo, a norma parece ter um destinatário imediato – os próprios

A modificação feita ao nível do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IRS apresenta dificuldades operacionais insuperáveis. Desde logo, para as próprias sociedades. O que deve entender-se por adiantamento por conta de lucros?



interessados directos envolvidos: a sociedade sujeita ao regime e o sócio, o sujeito passivo do imposto. O que implica procedimentos específicos que devem por eles ser observados, e embora de uma forma, não diria já extracontabilística, mas, e aqui a dúvida, extra ou intra declaração periódica de IRC?

Aliás, esta modificação vai, inclusivamente, prejudicar certos controlos que já hoje são feitos, uma vez que, não existindo qualquer alteração ao nível do Código IRC, afigura-se não existir base legal para obrigar a sociedade a substituir, na sua declaração modelo 22, a matéria colectável apurada nos termos legais e constante da declaração periódica por ela apresentada pelos «adiantamentos por conta de lucros» nem, por consequência, a declarar coisa diferente no anexo G à declaração anual prevista no n.º 1 do artigo 109.º do Código do IRC. Até porque, como

antes se viu, tal alteração, só atinge os sujeitos passivos de IRS...

E a administração fiscal como vai controlar tais «ajustamentos», o que pressupõe, obviamente, que saiba que uma determinada imputação foi feita não pelo valor da matéria colectável, mas pelo valor dos «adiantamentos por conta de lucros»? E poderíamos continuar a problematizar. Mas começamos a entrar em domínios próprios e exclusivos da administração fiscal que está longe do nosso modesto saber e propósito querermos invadir. Aliás, a administração fiscal, certamente terá soluções menos complicadas do que estas que a nós, aqui e agora, neste simples bosquejo, e de supetão, visionamos. Resta-nos, como Eça no seu «Imposto sobre o Pescado», pedir-lhe humildemente que nos esclareça. ■

(Texto recebido pela CTOC em Maio de 2009)

(1) Desde que instituído, com a aprovação dos Códigos do IRS e do IRC e a sua entrada em vigor em 1 de Janeiro de 1989, o regime de transparência fiscal não teve entre nós qualquer alteração substancial. As alterações ocorridas foram meramente circunstanciais e formais. Ao contrário do que sucedeu em Espanha, onde foi introduzido pela Ley n.º 44/1978, de 8 de Setembro, desde logo com carácter facultativo nuns casos e obrigatório noutros, foi material e sucessivamente alterado, até ser suprimido pela Ley n.º 46/2002, de 18 de Dezembro. Note-se que, no período de vigência anterior à supressão, e cujo início remontava à Ley n.º 43/1995, de 27 de Dezembro, as sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, então a vigorar apenas na modalidade obrigatória, já eram tributadas em imposto sobre as sociedades (IS), funcionando tal pagamento como pagamento por conta do imposto sobre o rendimento pessoal (IRPF) devido por cada um dos sócios. Podem ver-se sobre o tema: Carmen Botella Garcia-Lastra, *Régimen Fiscal de la Transparencia Fiscal Interna*, na obra colectiva «Manual del Impuesto sobre Sociedades», Dirección de Juan José Rubio Guerrero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pp. 813/850; Carmelo Lozano Serrano, *La Transparencia Fiscal*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, 17, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001; José Antonio Antón Perez, *Notas sobre el Régimen de Transparencia Fiscal*, Crónica Tributaria, n.º 100/2001, pp. 49/52.

(2) Não são estes o tempo e o local apropriados para aflorarmos a questão das «motivações» da instituição deste regime, a questão de saber se elas se mantêm válidas e, por último, a questão de saber se, tal como em Espanha, não seria melhor suprimi-lo. Parece, aliás, ser esta última a melhor solução, como se colhe de uma constatação empírica: somente parece existir, entre nós, um ou dois tipos de sociedades que não podem «fugir» ao regime – as sociedades de advogados, uma vez que, pelo seu regime jurídico, todos os sócios têm de ser advogados e, eventualmente, as sociedades de revisores oficiais de contas (estas com muitas dúvidas). Quaisquer outras, não sujeitas a tal ditame, o podem fazer. E hoje, atenta a diferença que existe entre a taxa marginal do IRS (42 por cento, além daquilo que por aí se anuncia...) e a taxa do IRC (25 por cento + derrama), só estará no regime de transparência fiscal quem não puder dele fugir ou quem dele, como acabou por suceder no regime simplificado, puder retirar alguma vantagem fiscal.