

## **AGRUPAMENTO COMPLEMENTAR DE EMPRESAS REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL MAIS-VALIA**

### **1 – SUMÁRIO DO ACÓRDÃO**

**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de Julho de 2006 – Processo n.º 0240/06**

1 - A mais-valia obtida por um Agrupamento Complementar de Empresas com a alienação de um imóvel, na parte que cabe a sociedade membro desse Agrupamento, integra a matéria colectável desta, em sede de IRC. Tendo a sociedade membro do Agrupamento Complementar de Empresas reinvestido aquela parte recebida em bens do seu activo imobilizado corpóreo, beneficia da isenção conferida pelo n.º 1 do artigo 44º do CIRC<sup>1</sup>

### **Matéria de Facto**

O Agrupamento Complementar de Empresas (ACE) adquiriu um terreno com vista à instalação da respectiva sede, tendo realizado mais-valias com a venda de parte do referido terreno em 1992. O valor de realização foi proporcionalmente imputado aos respectivos membros. Mercê da participação da impugnante de 12,5% naquele ACE, foram efectuadas correcções à sua matéria tributável. O valor das mais-valias que lhe foi imputável foi reinvestido em imobilizado corpóreo, designadamente equipamento informático e obras de remodelação.

### **Introdução**

Neste acórdão, a recorrente recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), relativo ao exercício de 1992.

A Administração Fiscal procedeu à correcção da matéria colectável da recorrente para efeitos de IRC, relativo ao exercício do ano de 1992, claro está, porque esta recebeu do ACE a fracção que lhe

---

<sup>1</sup> Corresponde ao actual artigo 45º do CIRC.

cabia do produto da venda de parte do terreno destinado à sede, auferindo uma mais-valia. Todavia, a recorrente, porque reinvestiu o que recebeu, entende não haver lugar à tributação da mais-valia obtida.

A sentença recorrida não deu provimento à tese propugnada pela recorrente por considerar que a mais-valia foi realizada pelo ACE e não por ela, enquanto que quem procedeu ao reinvestimento não foi o ACE, mas a própria recorrente.

## Comentário

Importa trazer à colação o regime da transparência fiscal, de forma a responder à questão central, subjacente a este acórdão, que residia em saber a quem deve ser imputável uma mais-valia realizada por um ACE.

A título introdutório refira-se que as situações de transparência fiscal encerram a “desconsideração” da personalidade colectiva, consistindo tal regime na imputação aos sócios da matéria colectável da sociedade determinada nos termos do IRC, permitindo eliminar completamente a chamada dupla tributação económica dos lucros distribuídos, na medida em que não se verifica qualquer tributação destes últimos na esfera da sociedade.

Refere o Professor Saldanha Sanches que considerando que a sociedade é uma entidade sem relevância fiscal, para o fim da determinação do imposto a que está sujeito, a norma que estabelece o regime da transparência fiscal (artigo 6.º do CIRC) vai ter como objectivo a tributação directa dos sócios. Com este regime, apenas o sócio será tributado, por intermédio de uma transformação do rendimento da sociedade num rendimento imputado ao sócio<sup>2</sup>.

O fundamento teleológico da norma em causa visa três objectivos, a saber: a neutralidade fiscal, alcançada pela tributação dos sócios da sociedade, quer sejam pessoas singulares quer sejam pessoas colectivas, tal como se exercessem directamente a actividade; o combate à evasão fiscal, para que não sejam constituídas sociedades intermediárias com a finalidade de fuga ao imposto; e evitar a dupla tributação económica através da não tributação das sociedades transparentes<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Sanches, José Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002.

<sup>3</sup> Fernandes, F. Pinto/Fernandes, Nuno Pinto, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas Anotado e Comentado*, Reis dos Livros, 5ª Edição, 1996, pg 93.

Como se infere da leitura do acórdão, estamos perante um ACE, que se trata de uma entidade constituída, tanto por pessoas singulares, como por pessoas colectivas, que se agrupam com o objectivo de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas actividades. É de notar que não pode constituir fim principal destas entidades a realização e partilha de lucro, podendo, isso sim, tais propósitos corporizar um fim acessório, desde que autorizado pelo pacto social. Se assim não for, o n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 430/73, que o n.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de Novembro mantém em vigor, estabelece que, exercendo o ACE directamente uma actividade lucrativa acessória não autorizada pelo contrato ou, de modo principal, uma actividade lucrativa aí plasmada, fica sujeito às regras das sociedades comerciais em nome colectivo, ou seja, não lhe será aplicável o regime da transparência fiscal.

No mesmo sentido disserta o Professor Coutinho de Abreu quando refere que *“a actividade-objecto do ACE há-de ser não só diversa mas também auxiliar ou complementar das actividades exercidas pelos agrupados. Tal actividade é dirigida a melhorar as condições de exercício ou de resultados da actividade dos membros, não podendo o ACE ter por fim principal a realização e partilha de lucros; um escopo acessório de realização de lucros e sua partilha pelos membros será lícito somente quando autorizado expressamente no contrato constitutivo do agrupamento”*<sup>4</sup>.

Conclui-se, pelo exposto, que o regime da transparência fiscal apenas será aplicável aos ACE quando desenvolvam, a título principal, actividade que não tenha finalidade lucrativa, bem como aos que, a par dessa actividade, desenvolvam acessoriamente actividade lucrativa autorizada pelo contrato.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco considerou distintas as personalidades jurídicas e tributárias do ACE e dos seus membros, sustentando que a mais-valia foi realizada pelo ACE e não foi por ele reinvestida.

Contudo, a lei fiscal portuguesa não vê preenchido o seu âmbito subjectivo de aplicação no que tange ao ACE, desconsiderando-o como sujeito passivo de imposto e, por conseguinte, imputa aos seus membros o rendimento obtido, pelo que tais lucros compõem a matéria colectável destes últimos, tal como o confirma o artigo 5.º, n.º 2, do CIRC<sup>5</sup>. De harmonia com a lei está parte da doutrina portuguesa, afirmando que os ACE, tal como no Direito francês, não são sociedades, mas, antes sim, entidades

---

<sup>4</sup> Abreu, Jorge Manuel Coutinho de, *Curso de Direito Comercial, Vol. II – Das Sociedades*, Almedina, 2002, pp. 30, ss.

<sup>5</sup> Corresponde ao actual artigo 6º do CIRC.

essencialmente sem fins lucrativos<sup>6</sup>, o que vem reforçar a ideia de que o lucro não deve ser imputado a estes, mas aos sócios.

O Supremo Tribunal Administrativo deu provimento ao recurso apresentado, revogando a sentença e julgando procedente a impugnação judicial que visava a anulação do acto de liquidação em crise, o que corresponde, de facto, ao espírito da lei presente no já citado artigo 5.º, n.º 2, do CIRC<sup>7</sup>, que sujeita ao regime da transparência fiscal os ACE.

Cumprir fazer menção ao facto de que o rendimento auferido pela mais-valia realizada foi canalizado, por parte da requerente, para o reinvestimento em activo imobilizado corpóreo, que consistia em equipamento informático e obras de remodelação (mais concretamente expositores, iluminação e tectos falsos), o que preenche o normativo do artigo 44.º, n.º1, do CIRC<sup>8</sup>, que estabelece uma isenção, para este tipo de situações, quando o reinvestimento se der até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização da mais-valia.

## Conclusão

Estando reunidos os requisitos para que o ACE pudesse ser considerado uma entidade transparente a nível fiscal, isto é, não desenvolvendo a título principal uma actividade lucrativa, não faz sentido imputar-lhe a mais-valia realizada com a venda de parte do terreno destinada à sede, nem tão-pouco separar aquele rendimento do reinvestimento levado a cabo pela recorrente, com o fundamento de se tratarem de entidades distintas, na medida em que a mais-valia entra para a matéria tributável desta última. Uma vez reinvestido, o rendimento em causa beneficia de isenção de IRC, prevista no artigo 44.º, n.º 1, já que o reinvestimento visou imobilizado corpóreo.

---

<sup>6</sup> Entre outros, Coutinho de Abreu, *ob. cit.*, p. 32. e Ascensão, José de Oliveira, *Direito Comercial, vol. IV – Sociedades Comerciais*, Lisboa, 1993, p. 31.

<sup>7</sup> Corresponde ao actual artigo 6º do CIRC.

<sup>8</sup> Corresponde ao actual artigo 45º do CIRC.