

iscte

INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

O regime jurídico (e fiscal) das sociedades unipessoais

Gabriel Nogueira Calado

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador:
Professor Doutor Luís Vasconcelos Abreu
Professor auxiliar do ISCTE-IUL

Outubro, 2023



CIÊNCIAS SOCIAIS
E HUMANAS

ISCTE - Escola de Ciências Sociais e Humanas

O regime jurídico (e fiscal) das sociedades unipessoais

Gabriel Nogueira Calado

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador:
Professor Doutor Luís Vasconcelos Abreu
Professor auxiliar do ISCTE-IUL

Outubro, 2023

Em memória do meu avô, Joaquim Nogueira Cação, a quem devo os meus estudos e
sempre guardarei no coração.

À minha querida avó, Anunciada Pedro Silvestre.

Aos meus pais, pela insistência em ter um filho Mestre.

Ao apoio e interminável paciência da Ana Margarida, amor da minha vida.

Ao Daniel, por ser o melhor companheiro e irmão que alguma vez podia ter pedido.

Índice

1. Introdução e objetivo	1
2. A unipessoalidade societária no Direito Comparado	2
3. A unipessoalidade societária no Direito Português	4
3.1. Enquadramento histórico	4
3.2. O regime jurídico do EIRL	5
3.3. A Diretiva Comunitária relativa às sociedades unipessoais	6
3.4. A admissão das sociedades por quotas unipessoais em Portugal	7
3.5. Em especial, o regime estabelecido nos artigos 270.º-A a 270.º-G.....	11
3.6. A unipessoalidade como efeito das situações de domínio total	15
4. O recurso à unipessoalidade societária em Portugal	17
4.1. A utilização de sociedades unipessoais por quotas em Portugal	17
4.2. As razões para o uso deste tipo societário (jurídicas e fiscais)	18
5. O funcionamento orgânico das sociedades unipessoais por quotas	20
6. O regime português das PME e a sua ligação às sociedades unipessoais	21
6.1. Exemplificação de incentivos concedidos a PMEs	22
6.2. Em que medida beneficiam as sociedades unipessoais do regime das PMEs? ...	23
7. Breves notas sobre as sociedades familiares em Portugal e a ligação destas às sociedades unipessoais	24
8. As preocupações relativamente à instrumentalização de sociedades unipessoais	26
9. A desconsideração da personalidade jurídica	27
9.1. Enquadramento histórico	27
9.2. A experiência da jurisprudência portuguesa	29
9.3. Reflexão sobre a aplicação do instituto da desconsideração	33
10. A transparência fiscal (desconsideração da personalidade fiscal)	34
10.1. As tipologias de desconsideração da personalidade fiscal	35
10.2. As sociedades de profissionais e a transparência fiscal	37

10.3. Aplicação jurisprudencial do instituto da transparência fiscal a uma sociedade unipessoal ou familiar	38
11. A tributação autónoma das despesas pessoais nas sociedades unipessoais	43
12. Conclusões	45
Referências bibliográficas.....	49
Jurisprudência.....	51

Glossário

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária

CC – Código Civil

CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

CPC – Código de Processo Civil

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DL – Decreto-Lei

EIRL - Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada

IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

Pág. – Página

PME – Pequena e média empresa

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TRG – Tribunal da Relação de Guimarães

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa

TRP – Tribunal da Relação do Porto

Resumo

No decurso desta dissertação, empreendi uma análise ao regime jurídico e fiscal aplicável às sociedades unipessoais em Portugal, com o intuito de identificar os aspetos mais complexos e discutíveis do regime. O meu propósito foi, primordialmente, o de analisar criticamente o regime legal deste tipo societário e de examinar de que forma a doutrina e a jurisprudência abordam as situações em que a diferenciação entre o património pessoal e o empresarial é obscurecida.

O ponto de partida da minha investigação consistiu numa análise de Direito Comparado, por forma a verificar de que forma foram recebidas as sociedades unipessoais, em especial, na Europa, fazendo posteriormente uma comparação com o regime que se veio a estabelecer em Portugal, no CSC.

Analisei, também, as situações em que a desconsideração da personalidade jurídica e fiscal (neste último caso, por via do instituto da transparência fiscal), se podem aplicar às sociedades unipessoais, atendendo à natureza deste tipo societário.

Adicionalmente, na perspetiva fiscal, abordei o tema da tributação autónoma, concluindo que o mesmo é, também (em conjunto com o instituto da desconsideração da personalidade), um mecanismo destinado a dissuadir a confluência de patrimónios pessoais e empresariais, em especial nas sociedades unipessoais.

Em última instância, esta dissertação salienta a importância de existir um equilíbrio criterioso entre a autonomia empresarial e o património do sócio único, assim como de se respeitarem os ditames da boa-fé e do abuso de direito na utilização deste tipo societário.

Palavras-chave:

- Sociedades unipessoais
- Regime jurídico e fiscal
- Levantamento da personalidade coletiva

Abstract

In this Master Thesis, I analyzed the legal and tax framework applicable to single shareholder companies in Portugal. My objective was to identify the most complex and debatable aspects of this regime. Primarily, my aim was to critically examine the legal framework applicable to this type of companies and investigate how the Portuguese doctrine and jurisprudence addresses situation when the distinction between personal and business assets becomes obscured.

The starting point of my research involved a comparative law analysis to assess how single shareholder companies, particularly in Europe, have been received, followed by a comparison with the regulatory framework established in Portugal under the Commercial Companies Code.

I also examined circumstances in which the disregard of legal and tax personality can be applied to single shareholder companies, considering the nature of this corporate form.

Furthermore, from a tax perspective, I delved into the topic of autonomous taxation, concluding that it serves as a mechanism, alongside the disregard of legal personality, aimed at deterring the mingling of personal and business assets, especially within single shareholder companies.

Ultimately, this thesis underscores the importance of defining a careful balance between corporate autonomy and the personal assets of the single shareholder, while also adhering to the principles of good faith and the prohibition of abusing the rights of this corporate form.

Keywords:

- Single shareholder companies
- Legal and tax regime
- Piercing of the corporate veil

1. Introdução e objetivo

No panorama económico contemporâneo, a diversificação das estruturas empresariais tornou-se uma característica notável. Neste contexto, as sociedades unipessoais (em especial, as por quotas) emergem como uma opção relevante, particularmente para empreendedores e empresários individuais em busca de uma forma versátil e eficaz de estabelecer e gerir os seus negócios.

Na presente dissertação, tentei explorar criticamente o regime jurídico e fiscal aplicável às sociedades unipessoais em Portugal. O propósito fundamental foi o de identificar e examinar as questões mais intrincadas e controversas que permeiam esse regime (tais como a sua administração e a contratação com terceiros). Tal implicou uma análise de como a doutrina e a jurisprudência têm abordado as situações em que a distinção entre o património pessoal e empresarial se torna ambígua e desafiadora.

Para a escolha deste tema contribuiu a minha experiência profissional dos últimos quatro anos, enquanto consultor fiscal. No âmbito da minha profissão apoiei vários clientes cujas esferas patrimoniais se encontram estruturadas das mais distintas formas. Sendo, contudo, bastante recorrente o recurso à figura de sociedades unipessoais por quotas. Deste modo, e a título profissional, a investigação realizada para a presente dissertação permitiu-me aprimorar o meu conhecimento sobre esta estrutura corporativa.

Prosseguindo, na dissertação comecei por analisar o Direito Comparado aplicável às sociedades unipessoais, em especial em território europeu, fazendo depois o contraponto da adoção deste figurino societário em Portugal.

Apresentei com detalhe o regime atual das sociedades unipessoais por quotas, o qual se encontra estabelecido no CSC. E também abordei, ainda que com menor foco na presente dissertação, o regime das sociedades unipessoais anónimas.

Após exposto o regime, prossegui para a análise de situações que podem suscitar a aplicação da desconsideração da personalidade coletiva (no âmbito comercial e fiscal), a sociedades unipessoais, apresentado alguma jurisprudência relevante quanto a este tema. Adicionalmente, no final da dissertação abordo a importância da tributação autónoma, enquanto elemento dissuasor da confusão de patrimónios.

Feito este percurso, apresento as minhas conclusões sobre o aspeto mais desafiador atinente à utilização das sociedades unipessoais: a autonomia do património societário face ao pessoal.

Com esta dissertação pretendo contribuir para uma compreensão mais profunda das complexidades que envolvem as sociedades unipessoais.

2. A unipessoalidade societária no Direito Comparado

As sociedades unipessoais por quotas existem em quase todos os Estados Membros da União Europeia. A Alemanha foi inovadora nesta matéria, admitindo a existência deste tipo societário logo em 1980, no âmbito da reforma da sociedade de responsabilidade limitada, operada pela lei de 4 de julho de 1980 (*GmbH-Novelle*)¹.

Por outro lado, as razões económicas e jurídicas que presidiram à criação deste novo veículo societário estiveram também patentes nas alterações legislativas ocorridas em França com a Lei 85/697, de 11 de julho, na Bélgica com a Lei de 14 de julho de 1987, na Itália com o Decreto Legislativo 88, de 3 de março de 1993 e em Espanha com a Lei 2/1995, de 23 de março, tendo todos estes ordenamentos admitido a figura das sociedades unipessoais.

Conforme procurarei explicar, a admissibilidade da figura das sociedades unipessoais, em várias jurisdições europeias, precedeu a admissibilidade em território português.

Por outro lado, nos dias de hoje, e fruto da legislação europeia na matéria, a admissibilidade da figura das sociedades unipessoais propagou-se à generalidade dos Estados Membros da União Europeia. Contudo, ainda é recorrente o desempenho de práticas profissionais a título individual (sem a intermediação de uma empresa).

Atualmente, na maioria dos Estados da União Europeia, onde se incluem, a título exemplificativo, Portugal, Alemanha, Espanha, França e Holanda, os negócios podem, naturalmente, ser operados por uma pessoa singular (sem veículo corporativo). Nestes

¹ CORDEIRO, António Menezes (Coordenação), *Código das Sociedades Comerciais Anotado, Almedina, 2009*, Anotação de José Marques Estaca, págs. 703 e 704.

casos, a responsabilidade pelo negócio é ilimitadamente imputada à pessoa singular que o conduz ².

No entanto, nos Estados suprarreferidos, é também reconhecida a possibilidade de serem constituídas sociedades unipessoais para a prática do negócio.

Na Alemanha, uma sociedade de limitada (“*GmbH*”) pode ser criada por uma (ou mais) pessoas. As sociedades unipessoais são denominadas por *Ein-Person-GmbH*. Este cenário também é aplicável em Itália e na Holanda.

Na perspetiva espanhola, a legislação estabelece que uma sociedade de responsabilidade limitada pode ser criada por uma (ou mais) pessoas. Contudo, as sociedades unipessoais têm de obedecer a vários requisitos legais, tais como o registo comercial e a publicidade de certos atos (caso contrário, ocorre uma responsabilização ilimitada do sócio único pelas dívidas da sociedade).

Já na experiência francesa, consagrou-se na lei que uma sociedade de responsabilidade limitada pode ser criada por uma (ou mais) pessoas. Contudo, um acionista único (pessoa singular ou coletiva) não pode ser acionista único de outra sociedade de responsabilidade limitada. Esta limitação logra vedar que o acionista único possa criar uma segunda estrutura societária, de responsabilidade limitada, para escudar (e dividir) o seu património ainda em maior escala.

²Deloitte Legal, *Doing business in Germany A comparative guide*, pág. 3

Firma.de, *The pros and cons of the GmbH: weighing up the German limited liability company (LLC)*, págs. 2 e 3.

Uría Menéndez, *Doing business in Spain*, pág. 34.

PWC, *Doing business in France*, pág. 6.

Deloitte Legal, *Doing business in The Netherlands, A comparative guide*, pág. 2.

Deloitte Legal, *Doing business in Italy, A comparative guide*, pág. 2.

3. A unipessoalidade societária no Direito Português

3.1 Enquadramento histórico

A aceitação das sociedades unipessoais no direito português foi uma consequência natural do aumento do tecido empresarial português, que na sua maioria é constituído, até aos dias de hoje, por micro, pequenas e médias empresas, muitas das vezes com cariz familiar.

Durante muitos anos, a unipessoalidade societária superveniente foi causa de dissolução das sociedades. Previa o Código Civil de 1966 (baseando-se no anterior projeto de Ferrer Correia), no seu artigo 1007.º que “*a sociedade dissolve-se:*

(...)

d) Por se extinguir a pluralidade dos sócios, se no prazo de seis meses não for reconstituída”.

A regra suprarreferida, embora destinada às sociedades constituídas sob forma civil, foi alargada às sociedades comerciais, por via do CSC de 1986. Nos termos do artigo 142.º deste diploma (na sua primeira redação), relativamente às causas de dissolução das sociedades, previa-se que podia ser requerida dissolução judicial:

- a) “*Quando, por período superior a um ano, o número de sócios for inferior ao número exigido por lei, exceto se um dos sócios for o Estado ou entidade a ele equiparada por lei para esse efeito.*”

O artigo 143.º do mesmo diploma completava o normativo:

- 1) “*no caso previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, o sócio ou qualquer dos sócios restantes pode requerer ao tribunal que lhe seja concedido um prazo razoável a fim de regularizar a situação, suspendendo-se entretanto a dissolução da sociedade.*
- 2) *O juiz, ouvidos os credores da sociedade e ponderadas as razões alegadas pelo sócio, decidirá, podendo ordenar as providências que se mostrarem adequadas para a conservação do património social durante aquele prazo”.*

O fundamento deste normativo, já não vigente nos dias de hoje, é algo claro: a desconfiança do legislador em relação às sociedades unipessoais. Desconfiança essa que pode estar, de facto, fundada em diversas razões, tais como a (possível) utilização do veículo societário unipessoal para limitar a responsabilidade do sócio, que caso conduzisse a sua atividade numa perspetiva

individual seria ilimitadamente responsável pelas dívidas da sua atividade comercial, ou até por razões de índole fiscal (que poderão resvalar em verdadeira elisão ou fraude fiscal).

Não obstante o exposto, tais fundamentos não impediram o legislador de reformular esta legislação, criando um normativo favorável à existência de sociedades unipessoais, ainda que com fortes preocupações no que concerne à limitação da responsabilidade dos sócios individuais.

A admissibilidade das sociedades unipessoais no ordenamento jurídico português foi, contudo, posterior à criação do estabelecimento individual de responsabilidade limitada (EIRL) – figura esta que foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 248/86, de 25 de agosto (ainda anterior à aprovação do CSC).

3.2 O regime jurídico do EIRL

A ideia patente no EIRL é a do interessado afetar ao estabelecimento parte do seu património, o qual constituirá o capital inicial do investimento (em conformidade com o artigo 1.º, n.º 2, do DL indicado).

O EIRL é constituído por escritura pública (contendo as especificações do artigo 2.º, n.º 2, do DL), devendo ser inscrito no registo comercial e procedendo-se à publicação no Diário da República (artigo 5.º e 6.º do DL, a partir daí produzindo efeitos sobre terceiros).

Pelas dívidas resultantes de atividades compreendidas no objeto do EIRL respondem apenas os bens a este afeto, a menos que o titular não tenha respeitado o princípio da separação dos patrimónios (artigo 11.º do DL).

O EIRL assume, de facto, a figura de um estabelecimento comercial, colocado numa situação que permite a responsabilidade limitada.

Considerando a limitação da responsabilidade do EIRL, e a necessidade de proteger terceiros nas relações comerciais, o legislador estabeleceu que os bens que o componham não podem ser os que sejam afetos ao comércio, mas antes aqueles que constem do título constitutivo.

O diploma original do EIRL foi alterado, em vários preceitos, pelo DL n.º 36/2000, de 14 de março, dispensando o recurso à escritura pública, na linha do DL n.º 76-A/2006, de 29 de março.

3.3 A Diretiva Comunitária relativa às sociedades unipessoais

Em face do pouco êxito do EIRL, que não se compadecia com as exigências da prática mercantil portuguesa, foram dados passos em caminho da aceitação da figura das sociedades por quotas unipessoais no ordenamento jurídico português.

Para a aceitação deste tipo societário, no nosso ordenamento jurídico, contribuiu a Diretiva n.º 89/667/CEE do Conselho, de 21 de dezembro de 1989 (ou décima segunda diretiva das sociedades comerciais). Dizendo este diploma respeito, precisamente, às sociedades de responsabilidade limitada com um único sócio, e estando influenciada, em grande medida, pela bem-sucedida experiência alemã.

Nos termos do artigo 2.º desta Diretiva, é admissível a constituição de uma sociedade por um único sócio, bem como a verificação dessa condição em momento superveniente. Não obstante, enquanto tal admissibilidade não era transposta para a legislação dos Estados-Membros, esses Estados podiam prever sanções aplicáveis quando uma pessoa singular fosse o sócio único de uma sociedade ou quando uma sociedade unipessoal ou qualquer pessoa coletiva fosse o sócio único de uma sociedade.

De entre várias outras disposições relevantes desta Diretiva, transcrevem-se:

- Quando a sociedade se torne unipessoal por força da reunião de todas as partes sociais numa única pessoa, tal facto, bem como a identidade do sócio único, deve ou ser indicado no processo ou transcrito num registo mantido na sociedade e acessível ao público;
- O sócio único exerce os poderes atribuídos à assembleia geral de sócios (devendo as decisões ser lavradas em ata ou assumir a forma escrita);
- Os contratos celebrados entre o sócio único e a sociedade por ele representada devem ser lavrados em ata ou assumir a forma escrita;
- Um Estado-Membro pode decidir não permitir a existência de sociedades unipessoais no caso de a sua legislação prever a possibilidade de o empresário

individual constituir uma empresa de responsabilidade limitada com um património afeto a uma determinada atividade desde que, no que se refere a essas empresas, se prevejam garantias equivalentes às impostas pela presente diretiva.

As medidas supratranscritas são perceptíveis. Visam, sobretudo, proteger os terceiros que interajam com a sociedade, por forma a garantir que os mesmos têm conhecimento da unipessoalidade (através do registo público, que lhes deverá ser acessível). Por outro lado, quando se estabelece a obrigatoriedade da redação em escrito dos negócios do sócio único com a sociedade, pretende-se facilitar a fiscalização da mesma (o que facilitará, por exemplo, o papel das autoridades judiciais e fiscais, em processos de avaliação da existência de abuso de formas societárias).

3.4 A admissão das sociedades por quotas unipessoais em Portugal

A transposição da Diretiva anteriormente referida foi levada a cabo, em Portugal, por via do DL n.º 257/96, de 31 de dezembro, que alterou o CSC, aprovando ainda o Código do Notariado e o Código do Registo Comercial.

Conforme resulta do preâmbulo deste DL, o legislador viu a necessidade de ultrapassar procedimentos e normas desconformes com a realidade quotidiana do mundo empresarial.

Nesta medida, com este diploma pretendeu-se criar a figura da sociedade unipessoal por quotas; o regime de fiscalização das sociedades; a criação da figura do secretário da sociedade; a simplificação dos dispositivos normais sobre adoção de firmas, e a feitura e a incorporização das atas da sociedade (entre outras medidas, com menos relevância para a presente dissertação).

Efetivamente, o legislador entendeu que as sociedades de responsabilidade limitada são a forma (por excelência) escolhida pelas pequenas e médias empresas – sendo clara a preferência dos empresários por esta figura societária. Por outro lado, as sociedades unipessoais por quotas já existiam em quase todos os Estados Membros da Comunidade Europeia, razão pela qual se exigia que Portugal reformulasse a sua legislação nesta matéria.

Em nota comparativa à figura do EIRL, admitiu-se que o legislador se conformou (nesse instituto) pela constituição de um património autónomo afeto a um fim determinado, mas

desprovido dos benefícios da personalidade jurídica (afastando-se das inovadoras soluções que já se viam na Europa – por exemplo ao nível da França e da Alemanha).

Desta transposição resultou o seguinte normativo, presente no CSC até aos dias de hoje:

- Artigo 270.º-A: Constituição;
- Artigo 270.º-B: Firma;
- Artigo 270.º-C: Efeitos da unipessoalidade;
- Artigo 270.º-D: Pluralidade de sócios;
- Artigo 270.º-E: Decisões do sócio;
- Artigo 270.º-F: Contrato do sócio com a sociedade unipessoal;
- Artigo 270.º-G: Disposições subsidiárias.

Note-se que a redação dos artigos 270.º-A e 270.º-D foi ainda alterada pelo DL n.º 36/2000, de 14 de março, que procedeu à dispensa de escritura pública na constituição quer originária, quer por força de transformação, das sociedades unipessoais por quotas ³.

De notar ainda a alteração realizada ao artigo 270.º-A, n.º 5, por via do DL n.º 76-A/2006, de 29 de março, que consagrou a desnecessidade de escritura pública para a transformação de EIRL em sociedades unipessoais por quotas.

Deste tipo societário unipessoal, salientam-se os seguintes aspetos:

- A constituição pode operar por várias formas, incluindo a transformação de prévio EIRL;
- A firma deve indicar a unipessoalidade;
- Uma pessoa singular está limitada a ser sócio de uma única sociedade unipessoal por quotas; esta, por sua vez, não pode ser sócia única de uma sociedade unipessoal por quotas (pode ser pedida a dissolução das sociedades que não observem estas regras);
- A sociedade unipessoal pode “transformar-se” numa sociedade com pluralidade de sócios;
- As decisões do sócio único devem ser registadas em acta e substituem as decisões da Assembleia Geral de sócios;

³ CORDEIRO, António Menezes (Coordenação), *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, Almedina, 2009, Anotação de José Marques Estaca, págs. 703 e 704.

- Obrigação do contrato do sócio único com a sociedade obedecer a certos requisitos, sob pena de nulidade e de responsabilidade ilimitada do sócio;
- Aplicação das regras das sociedades por quotas (em tudo que não pressuponha a pluralidade de sócios) às sociedades unipessoais por quotas.

Efetivamente, quando a pluralidade de sócios não se verifica, multiplicam-se os riscos de instrumentalização da sociedade unipessoal e de confusão entre o património desta e o do sócio único ⁴.

E conforme salienta Hugo Ramos Alves ⁵ “*caso compulsemos os principais litígios associados à limitação de responsabilidade em contexto societário, é comum a referência a casos em que (i) os sócios pagam dívidas da sociedade com valores depositados em contas bancárias pessoais (ii) os sócios recorrem à tesouraria da sociedade para liquidar dívidas pessoais, (iii) os sócios realizam, em nome da sociedade, negócios jurídicos em proveito próprio ou de terceiros, (iv) os sócios convertem a sociedade num mero instrumento de fachada ou, ainda, (v) são constituídas cascatas de sociedades (tipicamente de sociedades por quotas e sociedades anónimas), gerando, formalmente, várias camadas de limitação de responsabilidade entre o sócio-controlador e aqueles que contratam com a(s) sociedade(s) por este dominada(s) direta ou indiretamente*”.

Por estas razões que podem levar à instrumentalização da sociedade unipessoal, releva atender ao estabelecido no artigo 84.º do CSC (“*Responsabilidade do sócio único*”). Ocorrendo a falência da sociedade unipessoal, o sócio único é ilimitadamente responsável pelas dívidas da sociedade, quando se mostre que “*(...) não foram observados os preceitos da lei que estabelecem a afectação do património da sociedade ao cumprimento das respectivas obrigações*”.

Neste preceito legislativo temos, então, reunidos os seguintes pressupostos de aplicação: (i) a unipessoalidade; (ii) a inobservância da separação de patrimónios; e (iii) a declaração de insolvência da sociedade.

Apesar deste artigo se referir à “*falência*”, o conteúdo útil da norma tem por referência a área da insolvência (regulada no CIRE). Com efeito, o artigo 186.º do CIRE determina que

⁴ CORDEIRO, António Menezes (Coordenação), *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, Almedina, 2009, Anotação de José Marques Estaca, pág. 704.

⁵ ALVES, Hugo Ramos, *Sobre a desconsideração da personalidade jurídica nas sociedades comerciais*, AAFDL Editora, 2023, pág. 21.

a insolvência é culposa quando a situação tiver sido criada ou agravada em consequência da atuação dolosa ou com culpa grave, do devedor, ou dos seus administradores, de direito ou de facto, nos três anos anteriores ao processo de insolvência.

É por via da obtenção de uma sentença de qualificação da insolvência como culposa (nos termos previstos no artigo 186.º e 189.º do CIRE), que os credores sociais podem demandar o sócio único responsável e verem ressarcido o seu crédito.

Estando prevista a estatuição do artigo 84.º, o sócio responde pelas dívidas sociais contraídas durante a situação de unipessoalidade (sendo, de certo modo, esta uma consagração do instituto da desconsideração da personalidade jurídica).

Note-se que a estatuição (diga-se, neste caso, penalização) deste normativo não implica o afastamento de todas as normas e direitos da unipessoalidade societária, impedindo apenas que o sócio aproveite da limitação da responsabilidade societária, nomeadamente quando estejamos perante uma sociedade por quotas ou anónima.

Não obstante da clara popularidade da instituição das sociedades unipessoais por quotas no ordenamento jurídico português, a doutrina tradicional, encabeçada por Ferrer Correia ⁶, entendia que a sociedade de um sócio único era inconciliável com o conceito de sociedade, que na sua génese tinha o elemento essencial da pluralidade de sócios. Defendia-se, efetivamente, que para uma pessoa coletiva era substrato a associação de indivíduos.

Esta crítica arredava um pouco do que são as necessidades que vieram a ser cobertas pelas sociedades unipessoais.

Posteriormente, veio Ferrer Correia a sublinhar que, por via de regra, à sociedade unipessoal e ao seu sócio correspondem esferas jurídicas distintas e que a sociedade unipessoal tem personalidade judiciária própria. Contudo, caso se verifique uma inobservância do interesse societário (diga-se, prossecução de objeto social), deverá concluir-se pela perda do privilégio de limitação de responsabilidade, sendo evidente que a separação entre os patrimónios do sócio e sociedade tem como limites a boa-fé e o abuso de direito, devendo ser feita uma análise caso-a-caso, por forma a averiguar se deverá ser aplicada a figura da desconsideração da personalidade jurídica ⁷.

⁶ CORREIA, Ferrer, *O problema das sociedades unipessoais*, BMJ, 1967, pág. 192 e seguintes.

⁷ CORREIA, Ferrer, *Sociedades fictícias e unipessoais*, Coimbra, Livraria Atlântida, 1948, pág. 235.

Releva, também, citar Jorge Manuel Coutinho de Abreu ⁸, que, relativamente ao tema do interesse social nas sociedades unipessoais, refere que “*o interesse da sociedade será o interesse do sócio único mas enquanto sócio*”. Pois, conforme explica o ilustre autor, os interesses do sócio único podem ser uns na sociedade e outros fora dela.

Como exemplos da limitação da atuação do sócio único, o último autor referido aponta que o sócio único não-gerente não deverá influenciar a administração de modo a que sejam causados prejuízos à sociedade (observe-se o artigo 83.º do CSC) e que atuações abusivas do sócio único poderão ser impugnadas pelo órgão de fiscalização da sociedade, caso exista (conforme decorre dos artigos 58.º, n.º 1, alínea b) e artigo 59.º, n.º 1 do CSC).

São, contudo, inegáveis as vantagens económicas da unipessoalidade. Conforme refere Ana Peralta ⁹, a unipessoalidade é capaz de proporcionar ao agente económico singular a possibilidade de tornar o seu património pessoal imune às vicissitudes da exploração comercial da sua empresa. Nesta perspetiva, mais do que uma mera associação de pessoas, a sociedade unipessoal pode ser encarada como uma técnica de organização jurídico-empresarial, fornecendo os meios de afetação patrimonial necessários para a atividade económica.

3.5 Em especial, o regime estabelecido nos artigos 270.º-A a 270.º-G

O artigo 270.º-A do CSC estabelece as formas de constituição das sociedades por quotas unipessoais.

Estabelecendo que, para a constituição originária de uma sociedade unipessoal por quotas, é suficiente um documento particular escrito, com reconhecimento presencial da assinatura do seu subscritor, se a obrigação de entrada não for realizada em bens que só sejam transmissíveis por escritura pública, caso em que o contrato deve revestir essa forma.

⁸ ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Curso de Direito Comercial - Vol. II - Das Sociedades*, págs. 318 e 319.

⁹ PERALTA, Ana, *Sociedades unipessoais, em Novas perspectivas do Direito comercial*, 1988, pág. 251 e seguintes.

Já no que respeita à constituição superveniente, basta uma declaração expressa do sócio único expressando a vontade na transformação da sociedade, que deve revestir forma escrita. Sem essa declaração não existe uma sociedade unipessoal por quotas.

De facto, é primordial para o sócio único regularizar a situação de unipessoalidade superveniente através da transformação em sociedade unipessoal por quotas, na medida em que, se não o fizer, corre o risco de responder pessoal e ilimitadamente pelas dívidas da sociedade, em caso de insolvência da mesma, se os credores fizerem a prova de que não foi observado o princípio da separação de patrimónios (artigo 84.º do CSC).

Ademais, se a unipessoalidade superveniente se mantiver por período superior a um ano, sem que a transformação em sociedade unipessoal por quotas ocorra, qualquer credor social ou o Ministério Público podem requerer a dissolução administrativa da sociedade, nos termos dos artigos 142.º, n.º 1, alínea a) e artigo 144.º. que remete para o regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação de entidades comerciais.

Em seguida, o artigo 270.º-B do CSC estabelece que a firma das sociedades unipessoais deve ser formada pela expressão «sociedade unipessoal» ou pela palavra «unipessoal» antes da palavra «limitada» ou da abreviatura «Lda».

Como resulta claro, a firma é o nome que individualiza um comerciante no exercício da sua atividade comercial e é uma designação que identifica a sociedade comercial (constituindo esta uma obrigação mercantil nos termos do artigo 18.º, n.º 1 do Código Comercial).

A indicação obrigatória da unipessoalidade, para as sociedades por quotas unipessoais, é importante em função do regime legal que lhe está associado, à potencial proteção dos terceiros que contratem com a sociedade.

Por conseguinte, o artigo 270.º-C estabelece os efeitos (na verdade, limitações) da unipessoalidade, na medida em que:

- Restringe a titularidade de sociedades unipessoais às pessoas singulares: determinando que uma pessoa singular só pode ser sócia de uma sociedade unipessoal por quotas;
- Restringe a titularidade de sociedades unipessoais a outras sociedades unipessoais: determinando que uma sociedade por quotas não pode ter como sócio único uma sociedade unipessoal por quotas.

A violação das regras supra pode dar origem à dissolução da sociedade unipessoal por quotas por via administrativa, podendo a mesma ser requerida pelos membros dos órgãos sociais, os sucessores do sócio, credores da sociedade ou dos próprios sócios, de acordo com o que refere o artigo 4.º, n.º 1, alínea e) e f) do regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e liquidação de entidades comerciais.

O n.º 4, do artigo 270.º-C, estabelece um prazo de 30 dias (a ser concedido pelo serviço de registo competente) para a regularização da situação, o qual pode ser prorrogado até 90 dias a pedido dos interessados. Deste modo, sobrepõe-se aqui o interesse privado na manutenção da sociedade, sobre o interesse público em decretar a dissolução da sociedade, por não preenchimento dos requisitos legais.

Por sua vez, o artigo 270.º-D (“*Pluralidade de sócios*”), estabelece algumas regras para o processo transformativo de uma sociedade unipessoal para uma sociedade com pluralidade de sócios (mantendo-se a existência jurídica da sociedade). Para este efeito, impõe-se:

- A imposição de alteração da firma;
- O registo da modificação.

Considerando a especialidade do regime jurídico das sociedades unipessoais, estabelece o artigo 270.º-E de que forma se devem processar as decisões do sócio único. Efetivamente, os poderes a atribuir ao sócio único devem ser, formal e substancialmente, aqueles que pertenceriam (em situação de pluralidade) aos sócios de uma sociedade por quotas, pelo que este normativo estabelece que:

- Nas sociedades unipessoais por quotas, o sócio único exerce as competências das assembleias gerais, podendo, designadamente, nomear gerentes;
- As decisões do sócio de natureza igual às deliberações da assembleia geral devem ser registadas em ata por ele assinada.

Neste seguimento, o artigo 270.º-F regula a importante matéria da contratação do sócio único com a sociedade unipessoal.

No que se refere à auto-contratação, o que este normativo pretende é a salvaguarda da base patrimonial da sociedade unipessoal por quotas, impondo a transparência nas relações contratuais entre o sócio único e a sociedade, a fim de os terceiros poderem fazer valer os seus direitos sobre a sociedade.

Não obstante de os negócios entre o sócio e a sua sociedade unipessoal serem possíveis, estes devem, contudo, obedecer a algumas regras de natureza substancial (compatibilidade com o objeto social) e formal (imposição de forma escrita, se outra mais solene não for necessária) e publicitação (apresentação dos documentos referentes ao contrato, no âmbito do relatório de gestão e documentos de prestação de contas para consulta, a todo o tempo, a qualquer interessado, na sede da sociedade).

Conforme já referido anteriormente, o perigo que se visa acautelar com esta disposição é o da confusão do património pessoal do sócio com o património societário. Visa-se, assim, proteger não só o objeto social como também a posição dos terceiros que contratem com a sociedade, promovendo-se a separação entre patrimónios.

No que se refere à mistura de patrimónios, Maria de Fátima Ribeiro ¹⁰ defende a aplicação do artigo 270.º-F em todas as situações em que as condutas do sócio violem a separação de patrimónios e que seja possível identificar (integralmente) esses desvios através da contabilidade organizada da sociedade.

Note-se que, para Ricardo Costa, a sanção prevista no n.º 4 do artigo 270.º-F pode, no limite, concretizar-se numa verdadeira consagração (não legislativamente expressa) do instituto da desconsideração da personalidade jurídica ¹¹.

Note-se que, as disposições constantes do artigo 270.º-F já tinham alguma previsão no artigo 84.º do CSC, segundo o qual o sócio único responde ilimitadamente com o seu património nos casos de abusos e de confusão de patrimónios, se for decretada a insolvência da sociedade.

A violação da separação dos patrimónios implica a nulidade dos negócios jurídicos celebrados e responsabiliza ilimitadamente o sócio (conforme resulta do n.º 4, do artigo 270.º-F do CSC).

Prevê-se, por fim, a aplicação subsidiária das normas que regulam as sociedades por quotas às sociedades unipessoais por quotas, conforme resulta do artigo 270.º-G do CSC.

¹⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima, *O âmbito de aplicação do artigo 270.º-F, n.º 4, do CSC e a responsabilidade “Ilimitada” do sócio único*, Centro de Estudos e Investigação em Direito (CEID), págs. 223 e 224.

¹¹ COSTA, Ricardo, *A sociedade por quotas unipessoal no direito português*, Almedina, 2002, págs. 680 e 688.

Designadamente, aplicam-se todos os direitos e obrigações inerentes à participação social ao sócio único, como sejam o cumprimento da obrigação de entrada no capital social, o direito de quinhão nos lucros com o respeito pelo princípio da intangibilidade do capital social e da constituição da reserva legal, o direito de obter informações sobre a vida da sociedade, o direito a nomear e destituir os membros dos órgãos de administração e fiscalização da sociedade, incluindo o de ser designado para os mesmos, o direito de dividir e transmitir a sua quota.

Não obstante, na sociedade unipessoal por quotas não parecem ser possíveis, por exemplo (e por razões naturais) a aplicação da figura da amortização da quota ou a exoneração e exclusão de sócio.

3.6 A unipessoalidade como efeito das situações de domínio total

Embora a investigação realizada na presente dissertação esteja mais focada nas sociedades unipessoais constituídas por pessoas singulares, releva explicar que estas também podem ser constituídas (ou adquiridas, no caso de unipessoalidade superveniente) por outras sociedades.

Conforme resulta do artigo 488.º do CSC, com as alterações realizadas pelo DL n.º 76-A/2006, de 29 de março, sob a epígrafe “*domínio total inicial*”, “*uma sociedade [por quotas, anónima ou em comandita por ações, conforme artigo 481.º do CSC] pode constituir uma sociedade anónima de cujas ações ela seja inicialmente a única titular*”, havendo que observar todos os demais requisitos da constituição de sociedades anónimas.

Como nota histórica, refira-se que o artigo 488.º do CSC representa a única situação de unipessoalidade societária admitida pela versão originária do DL n.º 262/86, de 2 de setembro. A figura da sociedade por quotas unipessoal apenas foi introduzida pelo DL n.º 256/96, de 31 de dezembro.

Existe uma situação de domínio total quando, nos termos do artigo 501.º a 504.º do CSC, uma sociedade por quotas, anónima ou em comandita por ações detém 100% do capital social de uma sociedade anónima (unipessoal). Existindo, também, uma relação de domínio total caso a sociedade detida seja uma sociedade por quotas (unipessoal – conforme artigos 270.º-A e seguintes do CSC).

Note-se que, no caso concreto das sociedades anónimas, a unipessoalidade original ou superveniente estabelecida nos artigos 488.º e 489.º do CSC é uma exceção ao regime geral estabelecido no artigo 273.º, n.º 1 do CSC, que prevê que uma sociedade deste tipo não pode ser constituída por um número de sócios inferior a cinco.

Por conseguinte, o artigo 489.º do CSC regula as situações de domínio total superveniente, podendo ser sujeitos ativos ou passivos da relação de grupo por domínio total superveniente as sociedades anónimas e as sociedades por quotas (conforme resulta do artigo 481.º do CSC).

O regime legal da responsabilidade dos grupos de sociedades, intra-societária e da responsabilidade para com os credores do grupo, encontra-se, em termos gerais, regulado nos artigos 501.º (“*Responsabilidade para com os credores da sociedade subordinada*”), 502.º (“*Responsabilidade por perdas da sociedade subordinada*”) e 504.º (“*Deveres e responsabilidades*”) do CSC. Ademais, não se poderá descurar a aplicação, em termos genéricos, das regras que regulam a responsabilidade contratual presentes no Código Civil.

Embora o tema da responsabilidade também não seja o foco da análise realizada na presente dissertação, note-se que o artigo 501.º do CSC estabelece um regime de responsabilização direta da “sociedade-mãe” pelas dívidas da sociedade subordinada. Para que tal responsabilidade seja efetivada, bastará que tenham decorrido 30 dias da constituição em mora da sociedade subordinada (a constituição da mora ocorre nos termos do artigo 805.º do CC).

O regime apresentado estabelece que quando estejam em causa sociedades integralmente controladas por outra, por via de contrato de subordinação (artigo 493.º CSC) ou de participação totalitária (artigos 488.º e 489.º do CSC), a sociedade diretora ou totalmente dominante responde diretamente pelas dívidas da sociedade subordinada ou dependente ¹².

Este regime de responsabilização direta, pessoal e ilimitada por qualquer dívida da sociedade dirigida serve como garantia de proteção dos credores desta sociedade. Garantia esta que se encontra, razoavelmente justificada, atendendo ao facto de que a sociedade diretora tem, efetivamente, o poder de administrar a sociedade dirigida através de

¹² CORDEIRO, António Menezes (coordenação), *CSC Anotado e Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução e de Liquidação de Entidades Comerciais (DLA)*, Almedina, 2009, pág. 1205.

“instruções vinculantes”, nos termos do artigo 503.º do CSC, que podem inclusivamente ser desvantajosas, desde que tais instruções sirvam os interesses da sociedade diretora ou de outras sociedades do grupo e não sejam ilícitas.

4. O recurso à unipessoalidade societária em Portugal

4.1 A utilização de sociedades unipessoais por quotas em Portugal

A experiência da adoção das sociedades unipessoais por quotas em Portugal foi um sucesso. Este tipo societário, cuja génese foi de difícil aceitação e paulatina evolução, assume nos dias de hoje um dos veículos mais proeminente do comércio português.

Segundo o relatório da Raciús ¹³, relativo às estatísticas sobre o mundo empresarial em Portugal, durante o ano de 2022 foram constituídas no país mais de 45 mil sociedades.

Destas constituições de sociedades, mais de 19 mil respeitam a sociedades por quotas com pluralidade de sócios, 24 mil a sociedades por quotas unipessoais e apenas cerca de 500 a sociedades anónimas (o remanescente, atribui-se a formas societárias com menos expressividade).

Para além de o número de sociedades por quotas unipessoais constituídas ser superior ao número de sociedades por quotas com pluralidade de sócios, o referido relatório ainda indica, por surpreendente que pareça, que também houve um número muito inferior de dissoluções e insolvências de sociedades unipessoais, comparativamente com as plurais.

Deste modo, fica demonstrada, estatisticamente, a expressividade do uso das sociedades unipessoais em Portugal (e o seu relativo sucesso).

Ademais, a organização PORDATA (estatísticas sobre Portugal e Europa – encabeçada pela Fundação Francisco Manuel dos Santos) ¹⁴, apresenta estatísticas que denotam a

¹³ <https://www.racius.com/observatorio/>

¹⁴ <https://www.pordata.pt/portugal/pequenas+e+medias+empresas+total+e+por+dimensao-2927>

superioridade numérica das micro, pequenas e médias empresas ¹⁵ no território português, que totalizam mais de 1.3 milhões de entidades registadas (no ano de 2020).

Do número suprarreferido, destaque-se que existem mais de 1.2 milhões de microempresas ¹⁶ registadas em Portugal – podendo presumir-se que uma parte significativa destas entidades tenham a forma de sociedades unipessoais por quotas.

4.2 As razões para o uso deste tipo societário (jurídicas e fiscais)

A razão jurídico-comercial que motiva o empresário individual a recorrer à sociedade por quotas unipessoal é bastante simples: a separação do património empresarial do património pessoal do acionista.

Efetivamente, conforme observou Wormser, no início do século XX, apenas com o privilégio da limitação da responsabilidade surgem investimentos, pois, de outro modo, os mesmos serão afastados pelo risco (que abate sobre a pessoa singular). Refira-se que, hodiernamente, a limitação da responsabilidade é um corolário do investimento, atendendo ao facto de que o recurso a sociedades comerciais é um reflexo da disseminação do capitalismo, que apela à mitigação do risco e à proteção do investidor ¹⁷.

Através do uso da figura da sociedade unipessoal o sócio único consegue garantir (desde que se obedeça ao princípio da separação dos patrimónios) que o seu património pessoal não responda pelas dívidas contraídas no âmbito da sua prática empresarial. Tal é fundamental, pois toda a atividade empresarial comporta um certo grau de risco, sob diversas formas, desde os erros na gestão, ao estado da economia, ou até mesmo à possibilidade de o empresário ser alvo de processos judiciais.

Por outro lado, a assunção de uma forma societária transmite uma confiança distinta ao mercado (quando comparada a uma prática individual, sem entidade empresarial), tanto aos

¹⁵ Empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros, ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

¹⁶ Empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

¹⁷ Wormser – Frankenstein Incorporated, Whittlesey House, McGraw-Hill Book Company, inc., 1931, pág. 79.

olhos de potenciais investidores, bancos ou outras instituições financeiras ou até mesmo nas relações que o empresário estabelece com os seus trabalhadores.

Não obstante, é claro que uma das grandes razões levadas em conta pelos empresários para a constituição de uma sociedade por quotas unipessoal, ao invés de prosseguirem atividade a título individual, é a própria fiscalidade aplicada à atividade.

Efetivamente, o empresário que decida operar a título individual, é sujeito a IRS sobre os rendimentos da sua atividade (no âmbito da Categoria B de rendimentos), podendo o seu rendimento ser determinado com base nos coeficientes estabelecidos no Código do IRS (no regime simplificado) ou através da contabilidade (onde serão consideradas as despesas fiscalmente dedutíveis, referentes à sua atividade empresarial). Ao rendimento apurado por via de um destes métodos, são aplicadas as taxas progressivas de IRS, que no escalão mais elevado de rendimentos (e em conjunto com o adicional de solidariedade) poderão atingir uma taxa de 53%¹⁸.

Por outro lado, o empresário que decida operar por via de uma sociedade (neste caso, unipessoal por quotas), terá os rendimentos da atividade, primeiramente, tributados em sede IRC (na esfera societária), sendo tidas em consideração as despesas dedutíveis da atividade para o apuramento do lucro tributável. Note-se que, para entidades que se qualifiquem como micro, pequenas ou médias empresas, é aplicada uma taxa de IRC de 17% para os primeiros € 25.000 de matéria coletável, sendo que o remanescente encontrar-se-á sujeito a uma taxa de 21%.

Optando pela prossecução da atividade pela via empresarial, o acionista único terá, tipicamente, duas opções para remunerar-se (que poderão ser cumulativas):

- Atribuir a si próprio um salário, que será tributado em IRS como rendimento do trabalho dependente (também sujeito às taxas progressivas de IRS, referidas anteriormente);
- Distribuir dividendos para si próprio. De acordo com o Código do IRS, tais rendimentos encontram-se sujeitos a uma taxa (liberatória) de 28% (conforme resulta do artigo 71.º do referido código). Não obstante, sendo feita a opção pelo englobamento (que implica a sujeição deste rendimento às taxas progressivas de IRS), o rendimento poderá ser considerado em apenas metade do seu valor para

¹⁸ Conforme resulta dos artigos 68.º e 68.º-A do Código do IRS.

efeitos de tributação (conforme resulta do mecanismo de eliminação da dupla tributação económica prevista no artigo 40.º-A, do mesmo código).

Em face dos diversos cenários apresentados, o empresário deverá estimar, de um ponto de vista jurídico e fiscal, qual a estrutura que se reputa como mais eficiente para a prática da sua atividade. Sendo que, como resulta claro, tal uso poderá ser abusivo (e conforme melhor se densificará nesta tese, o uso de formas societárias apenas por razões fiscais poderá até mesmo ser visto como uma prática elisiva e abusiva, por parte das autoridades fiscais).

5. O funcionamento orgânico das sociedades unipessoais por quotas em Portugal

Conforme anteriormente indicado, no regime legal das sociedades unipessoais estabelece no artigo 270.º-E do CSC que “*o sócio único exerce as competências das assembleias gerais*”, sendo, por esta razão, o mesmo detentor de todo o poder deliberativo e titular da definição do objeto social ¹⁹.

Entende-se, não obstante, que o sócio único deverá respeitar o normativo societário em matéria de assembleia geral, em tudo o que não pressuponha a pluralidade de sócios na assembleia (designadamente, no que respeita a convocação da reunião e as normas relativas ao quórum deliberativo), conforme resulta do artigo 270.º-G.

O sócio único tem, não obstante e como resulta claro do n.º 1 do artigo 270.º-E, a prerrogativa de nomear gerentes para a sociedade. Neste caso, poderão verificar-se os requisitos para a aplicação das normas societárias que implicam pluralidade de membros.

Considerando o cariz unipessoal da sociedade, a presença ou representação do sócio único é indispensável para a convocação, funcionamento e deliberação da assembleia geral ⁽²⁰⁾.

Nos casos em que o sócio único não seja o único titular os órgãos sociais, a assembleia geral deverá ser convocada nos termos do artigo 248.º, n.º 3 do CSC (podendo o sócio único

¹⁹ COSTA, Ricardo, *A sociedade por quotas unipessoal no direito português*, Almedina, 2002, pág. 552.

²⁰ CORDEIRO, António (Coordenação), *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, Almedina, 2009, Anotação de José Marques Estaca, págs. 711 e 712.

requerer a convocação da assembleia geral e inclusão de assuntos na ordem do dia, nos termos dos artigos 248.º, n.º 2, artigo 375.º, n.º 2 e artigo 378.º, n.º 1 do CSC).

Como é natural, a presidência da assembleia geral caberá ao sócio único, com ressalva de disposição em contrário no contrato de sociedade (conforme se pode interpretar do artigo 248.º, n.º 4 do CSC).

É ainda evidente que, atendendo à pluralidade conferida à administração da sociedade, o sócio terá direito à informação societária nos termos do artigo 214.º do CSC.

Não obstante o referido, resulta claro que, dependendo da vontade do sócio único, o mesmo poderá reunir na sua pessoa todas as faculdades decisórias e de administração da sociedade.

6. O regime português das PME e a sua ligação às sociedades unipessoais

Em Portugal, o DL n.º 372/2007, de 6 de novembro, criou a certificação eletrónica do estatuto de micro, pequena e média empresa (PME), sendo o IAPMEI a entidade competente por promover a inovação e executar políticas de estímulo ao desenvolvimento empresarial que visem estas empresas, e também por emitir as certificações que comprovam a qualificação das entidades como PME.

A certificação de PME, obtida no âmbito do referido diploma, possibilita às empresas que cumpram com as condições de qualificação comprovarem o seu estatuto perante o Estado, o que, por conseguinte, lhes permite beneficiar de incentivos financeiros e fiscais.

A definição de PME consta dos anexos a este diploma, que correspondem aos previstos na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão Europeia, de 6 de maio, estabelecendo-se que a categoria das PME é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

Ademais, define o diploma que uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros. Enquanto uma microempresa é definida como uma

empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

O diploma também estabelece o procedimento para a contagem do número de trabalhadores efetivos, assim como aos dados financeiros a observar por forma a averiguar se uma empresa se enquadra na qualificação de PME.

Como aspeto crítico ao regime estabelecido, e apelando à minha experiência profissional enquanto consultor fiscal que já apoiou algumas empresas em pedidos de certificações, faço notar que a certificação de qualificação como PME poderá ser obtida por qualquer empresa através do preenchimento de um questionário online no website do IAPMEI. Neste questionário, a entidade solicitante preenche os seus dados financeiros e número de efetivos, e caso os mesmos se encontrem dentro dos parâmetros para a qualificação como PME, a certificação é quase automaticamente emitida (sem que haja uma verdadeira verificação dos elementos pelo IAPMEI, na maior parte dos casos).

Considerando o exposto, e não obstante o valor probatório atribuído por lei à certificação do IAPMEI, não é inédito que os órgãos do Estado (designadamente, a Autoridade Tributária) façam uma avaliação independente dos elementos financeiros e número de efetivos de uma empresa antes de concederem as regalias previstas na lei para PMEs.

6.1 Exemplificação de incentivos concedidos a PMEs

Entre os benefícios mais significativos atribuídos a PME, e conforme sintetizado no website do IAPMEI ²¹, encontram-se os seguintes:

- Benefícios contratuais ao Investimento Produtivo, que podem ser concedidos a projetos com aplicações relevantes em montante igual ou superior a 3 milhões de euros;
- A dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), que é uma medida de incentivo à PMEs que permite a dedução à coleta do IRC dos lucros retidos e que sejam reinvestidos em aplicações relevantes;

²¹ [https://www.iapmei.pt/PRODUTOS-E-SERVICOS/Incentivos-Financiamento/Beneficios-fiscais-\(1\).aspx](https://www.iapmei.pt/PRODUTOS-E-SERVICOS/Incentivos-Financiamento/Beneficios-fiscais-(1).aspx)

- O regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) é um benefício fiscal que permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes;
- O sistema de incentivos fiscais à investigação e ao desenvolvimento empresarial (SIFIDE) apoia as empresas nos seus esforços em I&D através da dedução à coleta do IRC das respetivas despesas.

A estas vantagens, em sede de IRC, acresce o facto de que as PME's podem beneficiar da aplicação de uma taxa de 17% (mais reduzida do que a taxa geral – atualmente de 21%) aos primeiros 15.000 euros de matéria coletável.

Note-se, aliás, que os benefícios fiscais aplicáveis às PME's também se estendem aos seus acionistas e trabalhadores. Efetivamente, o Código do IRS estabelece o seguinte:

- As mais-valias associadas à alienação onerosa de partes sociais em micro e pequenas empresas não cotadas em mercados regulamentados ou na bolsa de valores são consideradas em apenas 50% do seu valor para efeitos do apuramento do IRS devido (artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do Código do IRS);
- Mais recentemente, a Lei n.º 21/2023, que entrou em vigor em maio de 2023, estabeleceu um regime legal e fiscal que incentiva a criação de start-ups e scale-ups, assim como o desenvolvimento da atividade das mesmas em Portugal. Esta lei, para além de reforçar o regime de SIFIDE para as entidades abrangidas (que poderá aproveitar PME's), estabelece também um incentivo fiscal aplicável na aquisição de participações sociais em start-ups para os trabalhadores destas entidades.

6.2 Em que medida beneficiam as sociedades unipessoais do regime das PME's?

Conforme se transcreveu acima, os requisitos para uma sociedade qualificar como PME não contende com o número de sócios, mas apenas com a faturação e número de trabalhadores da entidade. Razão pela qual uma sociedade unipessoal pode cumprir com os requisitos para qualificar como PME e, conseqüentemente, gozar dos benefícios financeiros e fiscais associados.

Considerando o exposto, o regime (bastante atrativo) do qual as PME's podem beneficiar será mais um fator aliciante (para além da limitação da responsabilidade) que pode compelir indivíduos a prosseguir a sua atividade comercial através de uma sociedade unipessoal.

Efetivamente, a taxa reduzida aplicável às PME's, em conjunto com o regime de deduções extra à matéria coletável em sede de IRC, contribui em grande medida para a diminuição do lucro tributável gerado por uma sociedade, o que se reflete numa poupança fiscal significativa.

Em contrapartida, caso a atividade comercial seja prosseguida a título individual, sem a intermediação de uma PME, a tributação dos rendimentos ocorrerá no âmbito da Categoria B de IRS, que se traduz na aplicação de coeficientes para a determinação do rendimento a tributar – regime este que poderá ser significativamente menos vantajoso do que o aplicável a uma PME.

Não obstante, a prossecução de uma atividade pela via empresarial apenas para a obtenção de benefícios fiscais (sem um verdadeiro objetivo corporativo) é questionável perante os olhos da Autoridade Tributária e Aduaneira e até mesmo da jurisprudência, conforme será melhor explicado adiante na presente dissertação.

7. Breves notas sobre as sociedades familiares em Portugal e a ligação destas às sociedades unipessoais

A análise do recurso à figura das sociedades unipessoais em Portugal não pode ser feita à revelia do contexto sociológico e económico que o rodeia.

Conforme de certa forma já se contextualizou na presente dissertação, as pequenas empresas dominam o tecido empresarial português. Segundo os dados divulgados pelo Eurostat ²², em Portugal as micro, pequenas e médias empresas comportam aproximadamente 70% do valor da economia não-financeira (excluindo-se daqui a economia prosseguida por entidades financeiras, como bancos e seguradoras).

²² Eurostat – *Small and medium-sized enterprises: an overview* – 27 June 2022.
<https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/-/edn-20220627-1>

Refira-se também, a título de curiosidade, que em termos macroeconómicos, o estudo do Eurostat concluiu que a economia não-financeira europeia é constituída nuns surpreendentes 98,9% por micro e pequenas empresas (entidades com 0 a 49 trabalhadores), 0,9% por médias empresas (entidades com 50 a 249 trabalhadores) e apenas 0,2% por grandes empresas (entidades com mais de 250 trabalhadores).

Em Portugal, a doutrina ²³ tem vindo a definir sociedades familiares como o fenómeno mediante o qual se autonomiza certo património da família, para o sujeitar às regras de administração e fruição do tipo societário em causa.

Naturalmente, e pelas razões que se têm vindo a apresentar na presente dissertação, este fenómeno tem suscetibilidade de distorcer o princípio da separação de patrimónios (pessoal e familiar vs. societário) e até a própria definição do objeto societário. Efetivamente, a maior crítica às sociedades familiares é que o interesse da sociedade se confunde com o interesse familiar.

Ana Perestrelo de Oliveira sustenta que estamos perante uma sociedade familiar sempre que “(...) *uma ou mais famílias, interligadas, detêm uma maioria absoluta ou relativa do capital da empresa (bloco de controlo) e, por essa via, determinam a nomeação dos principais órgãos de gestão, incluindo o CEO, que é, recorrentemente, um membro da família*” ²⁴.

O cariz familiar da sociedade tem reflexo na própria atuação dos administradores (cfr. artigo 64.º, n.º 1, alínea b) do CSC). Pois é de assinalar que a prossecução do objeto social não será alheia ao interesse dos sócios (potencialmente, enquanto herdeiros do património societário) ²⁵.

A tipologia societária a ser adotada por uma sociedade de cariz familiar não se encontra, naturalmente, definida no CSC. Uma sociedade com este cariz tanto poderá ser de responsabilidade ilimitada (uma sociedade em nome coletivo, por exemplo), como uma sociedade de responsabilidade limitada (sociedade por quotas ou anónima).

²³ GONÇALVES, Diogo Costa, *Breves notas sobre o governo das sociedades familiares*, Revista da Ordem dos Advogados, a.81 n.1-2 (janeiro – junho 2021) - págs. 41 e 42.

²⁴ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de, *Manual de governo de sociedades*, Almedina, 2017, cit., pág. 36.

²⁵ GONÇALVES, Diogo Costa, *Breves notas sobre o governo das sociedades familiares*, Revista da Ordem dos Advogados, a.81 n.1-2 (janeiro – junho 2021) - Pág. 44.

Também poderá dar-se o caso de ser constituída uma sociedade unipessoal (por quotas), por um indivíduo que pretenda prosseguir a sua atividade comercial ou profissional pela via empresarial e, para além do mais, concentrar o seu património (e escudá-lo) numa esfera societária. Esse mesmo indivíduo, enquanto sócio único, poderá eleger gerentes para a sociedade que sejam membros da sua família, envolvendo-os a assim na gestão do negócio e na supervisão do património familiar.

A estruturação do património familiar deste modo, para além de permitir uma integração dos herdeiros na gestão do negócio da família (que um dia, potencialmente, irão administrar), também poderá ter como objetivo uma otimização fiscal futura. Por exemplo, e atendendo às regras fiscais que vigorem, poderá ser definido pela família que o património familiar, antes da sucessão, deverá ser concentrado numa sociedade, ao invés de ser transferido com a morte do *de cuius* para cada um dos herdeiros (embora tal levante questões relativamente aos limites da liberdade de gestão fiscal, enquanto direito constitucional que poderá, em maior ou menor medida, ser limitado por forma a assegurar outros direitos).

8. As preocupações relativamente à instrumentalização de sociedades unipessoais

Em face da possível instrumentalização das sociedades unipessoais, designadamente para o favorecimento da situação pessoal do sócio único, a jurisprudência e doutrina desde cedo de pronunciaram no sentido de que a admissão deste tipo societário tem como limites a boa-fé, o abuso de direito, a proteção de terceiros que contratem com a sociedade e, não menos importante, a verdadeira prossecução de um objeto social (e não, pelo contrário, a prossecução de interesses pessoais do sócio único). E é aqui que surge a figura da desconsideração da personalidade jurídica (ou, na denominação inglesa, “*piercing the corporate veil*”).

Ademais, atenta a dificuldade de distinção entre situações em que o indivíduo tanto podia exercer a sua atividade profissional a título independente (sem intermédio de uma sociedade) como através de uma sociedade unipessoal, releva investigar a possibilidade instituída pelo legislador de as sociedades unipessoais (de profissionais) poderem estar sujeitas ao regime da transparência fiscal, conforme será feito adiante.

Para além do mais, é notório que poderão existir situações em que a criação de uma sociedade por quotas unipessoal visará torpear uma regra legal. Por exemplo, um empregador poderá “sugerir” a contratação de determinada pessoa, mas só se a mesma constituir uma sociedade e for acordado um contrato de prestação de serviços (visando-se, deste modo, elidir o normativo laboral, fiscal e contributivo aplicável). Sendo, naturalmente, condutas como estas dignas de censura pelo ordenamento jurídico.

Efetivamente, a desconsideração da personalidade jurídica e a transparência fiscal são figuras que, embora se apliquem em domínios distintos (*i.e.* âmbito jurídico vs. âmbito da fiscalidade), resulta claro que têm na sua génese atingir um objetivo em comum, conforme se aprofundará a seguir: desmascarar as situações em que o recurso à figura da sociedade comercial (designadamente, unipessoal) defrauda o regime que seria aplicável ao indivíduo que criou a sociedade caso não o tivesse feito.

9. A desconsideração da personalidade jurídica

9.1 Enquadramento histórico

Historicamente, os EUA foram o primeiro país a aplicar a figura da desconsideração da personalidade jurídica, pela via jurisprudencial.

Um dos primeiros casos nos EUA que levou à aplicação do instituto da desconsideração foi o *Booth vs. Bunce*²⁶, no qual certos indivíduos decidiram constituir uma sociedade para a qual transferiram os bens de uma *partnership*²⁷ que tinham, que tinha como credora a entidade A. Ora, num litígio sobre graduação de créditos em relação à sociedade *supra* referida, em que B. se arrogava como credor graduado de grau superior, decidiu-se que a sociedade foi constituída com o objetivo de defraudar credores, razão pela qual, devido à prevalência temporal do seu direito, C. devia ser colocado em grau preferencial face a B., como se nunca tivesse sido constituída qualquer sociedade.

²⁶ *Booth v. Bunce*, 31 N.Y. 1864.

²⁷ De acordo com a Investopedia, uma *partnership* é um negócio formal com vista a duas ou mais entidades gerirem e operarem um negócio e distribuírem entre si os lucros da atividade (<https://www.investopedia.com/terms/p/partnership.asp>).

Efetivamente, os primeiros casos jurisprudenciais conhecidos nos EUA trataram das chamadas “sociedades de fachada”, que não eram criadas verdadeiramente para a prossecução de um fim societário, mas antes para defraudar os credores/ terceiros que contratassem com os seus sócios pessoas individuais.

Posteriormente, teve especial relevância a jurisprudência em Inglaterra, sendo comum ainda nos dias de hoje a referência ao caso Salomon, como caso-exemplo em sede de desconsideração da personalidade jurídica nessa jurisdição ²⁸. Para fins de enquadramento ²⁹, Salomon era um mercador de peles e retalhista de botas, que decidiu prosseguir o seu negócio por via de uma sociedade comercial (Salomon & Co). Na sequência da insolvência desta sociedade, o tribunal de apelação sustentou que a sociedade era uma sociedade de fachada, tendo condenado Salomon a pagar a todos os credores da mesma, e ficando Salomon impedido de beneficiar da limitação da responsabilidade. No entanto, a decisão foi subsequentemente revertida pela *House of Lords*, que considerou que a sociedade fora validamente constituída e que o negócio era desta e não de Salomon, pelo que, em termos finais, ficou afastada a aplicação da figura da desconsideração da personalidade jurídica.

Não obstante de a aplicação do instituto da desconsideração ter sido de adoção mais paulatina pelo ordenamento jurídico inglês, esta acabou por realizar-se. Uma das célebres situações em que a desconsideração foi admitida nesse ordenamento foi a de *Jones v. Lipman* (em 1962). Lipman havia contratado Jones para vender a sua casa. Uma vez celebrado o contrato, e tendo-se apercebido que a casa tinha um valor consideravelmente superior ao acordado, Lipman criou uma sociedade, que adquiriu o imóvel. Naturalmente, o tribunal em apreço julgou que a sociedade era de fachada, tendo sido criada somente para defraudar Jones ³⁰.

Entre os autores portugueses, destaca-se o papel de Ferrer Correia ³¹. Para este ilustre autor, a aplicação da desconsideração reporta-se à perda do privilégio da limitação da responsabilidade em virtude da violação de regras relativas ao princípio da vinculação do objeto social e da intangibilidade do capital social. E é, também, baseada nesta razão, que

²⁸ Salomon v. Salomon & Co Ltd. 1896.

²⁹ ALVES, Hugo Ramos, *Sobre a desconsideração da personalidade jurídica nas sociedades comerciais*, AAFDL Editora, 2023, págs. 112 a 114.

³⁰ Conforme sintetizado por ALVES, Hugo Ramos – *Sobre a desconsideração da personalidade jurídica nas sociedades comerciais* – págs. 114 a 115.

³¹ CORREIA, Ferrer, *Sociedade Fictícias e Unipessoais* – págs. 310 e 311.

conforme se referiu este autor sempre demonstrou alguma resistência à figura das sociedades unipessoais.

Ademais, no que toca ao ordenamento jurídico português, entende-se que foram as sociedades unipessoais que suscitaram mais dúvidas, originalmente, à nossa jurisprudência, relativamente à aplicação do instituto da desconsideração da personalidade coletiva. Esses casos versaram nomeadamente sobre sociedades constituídas sem observância de requisitos legais (quando a pluralidade de sócios era obrigatória por lei e as sociedades unipessoais não eram, ainda, admitidas), situações estas em que apenas um dos sócios tinha efetivo interesse na criação da sociedade, sendo os outros sócios “de favor”, isto é, apenas participavam no ato constitutivo para possibilitar (legalmente) a constituição da sociedade ³².

No seguimento da aprovação das sociedades unipessoais no nosso ordenamento, Ferrer Correia veio a sustentar que à sociedade unipessoal e ao sócio devem corresponder esferas jurídicas distintas. E que, ademais, a ideia de separação entre os patrimónios do sócio e da sociedade tem como limites a boa-fé e o abuso do direito, devendo ser efetuada uma análise caso-a-caso para aplicar o instituto da desconsideração ³³.

Já no início do século XXI, Menezes Cordeiro sintetizou as principais situações que poderão apelar à aplicação do instituto da desconsideração, sendo estas: (i) a confusão de esferas jurídicas; (ii) a subcapitalização; (iii) o atentado a terceiros e o abuso de personalidade; e (iv) os grupos de sociedades ³⁴.

9.2 A experiência da jurisprudência portuguesa

No que respeita à jurisprudência portuguesa, os tribunais superiores têm vindo a aplicar a desconsideração da personalidade jurídica em diversas situações, tais como:

- No recurso a sociedades comerciais com o objetivo de não cumprimento de obrigações (TRG de 9 de junho de 2020, processo n.º 1560/13.1TBVRL-M.61);

³² ALVES, Hugo Ramos, *Sobre a desconsideração da personalidade jurídica nas sociedades comerciais*, AAFDL Editora, 2023, pág. 156.

³³ CORREIA, Ferrer, *Sociedades fictícias e unipessoais*, Coimbra, Livraria Atlântida, 1948, pág. 234.

³⁴ CORDEIRO, António Menezes, *O levantamento da personalidade colectiva no direito civil e comercial*, Almedina, 2000, pág. 118 e seguintes.

- Na constituição de sociedades comerciais durante a vigência do arrendamento (TRP de 6 de abril de 2006, processo n.º 0631414);
- Na violação da obrigação de não concorrência (STJ de 18 de dezembro de 2007, processo n.º 07B4507).

Tem-se vindo a concluir, contudo que a utilização da figura da desconsideração tem um carácter excecional e subsidiário, atentas as traves-mestradas do sistema jurídico português, que valorizam a boa-fé e o abuso de direito no sopesar da aplicação da desconsideração da personalidade ³⁵.

Efetivamente, destacando o carácter excecional da aplicação do instituto da desconsideração, veio o acórdão do STJ de 19 de Junho de 2018 (processo n.º 446/11.9TYLSB.L1.S1) a sumariar em decisão que:

- (i) *“A figura da desconsideração da personalidade jurídica societária visa a responsabilização do património daquele que, instrumentalizando a sociedade, retirou proveitos próprios actuando em desconformidade com as finalidades para as quais a sociedade foi criada;*
- (ii) *No nosso ordenamento jurídico não existe preceito legal que regule e tutele a figura, pelo que a determinação das circunstâncias susceptíveis da sua aplicação é fundamentalmente casuística, embora a sua configuração seja apoiada em princípios gerais positivamente consagrados como sejam o abuso de direito, a má fé e o intuito de prejudicar terceiros;*
- (iii) *De entre os casos que a doutrina vem identificando como típicos de crise da função da personalidade jurídica colectiva passível de justificar a desconsideração da personalidade colectiva figura a confusão de patrimónios;*
- (iv) *O recurso ao instituto do levantamento da personalidade colectiva é de carácter subsidiário, só assumindo cabimento caso não exista outro fundamento legal que invalide a conduta desrespeitosa;*
- (v) *Para aplicação do instituto da desconsideração da personalidade colectiva não basta a existência de uma situação de confusão de esferas patrimoniais entre o sócio e a sociedade, como seja a de transferência de montantes da conta desta para a conta pessoal daquele. Mostra-se indispensável para tal efeito a*

³⁵ ALVES, Hugo Ramos, *Sobre a desconsideração da personalidade jurídica nas sociedades comerciais*, AAFDL Editora, 2023, pág. 167.

demonstração do prejuízo e, concomitantemente, do nexo de causalidade entre este e a conduta desrespeitosa da autonomia patrimonial, no caso, a prova de que as transferências levadas a cabo por um dos sócios tenham causado falta de liquidez da sociedade e, como tal, a impossibilidade de entrega dos lucros distribuídos à sócia lesada”.

Mais recentemente, sumariou com bastante relevância o STJ, numa decisão de 9 de maio de 2019 (processo n.º 1669/14.4TBSTS.P1.S2), que:

- (i) *“Salvo pontual estatuição (artigos 84º, 501º e 270º-F/4 do CSC), o instituto do levantamento da personalidade jurídica colectiva não tem consagração expressa no nosso ordenamento jurídico e foi a sua construção doutrinal que o corporizou em função das teorias do abuso ou da penetração institucional e da aplicação da norma ou do fim da norma.*
- (ii) *Salvo pontual estatuição (artigos 84º, 501º e 270º-F/4 do CSC), o instituto do levantamento da personalidade jurídica colectiva não tem consagração expressa no nosso ordenamento jurídico e foi a sua construção doutrinal que o corporizou em função das teorias do abuso ou da penetração institucional e da aplicação da norma ou do fim da norma.*
- (iii) *A desconsideração da personalidade jurídica, também designada por levantamento da personalidade colectiva das sociedades comerciais, tem, na sua base, o abuso do direito da personalidade colectiva, ou seja, o instituto deve ser usado, se e quando, a coberto do manto da personalidade colectiva, a sociedade ou sócios, dolosamente, utilizarem a autonomia societária para exercerem direitos de forma que violam os fins para que a personalidade colectiva foi atribuída em conformidade com o princípio da especialidade, assim almejando um resultado contrário a uma recta actuação.*
- (iv) *Deve entender-se por desconsideração o desrespeito pelo princípio da separação entre a pessoa colectiva e os seus membros ou, dito de outro modo, desconsiderar significa derogar o princípio da separação entre a pessoa colectiva e aqueles que por detrás dela actuam. Existe, na desconsideração, um atingimento de pessoa jurídica diferente da visada.*
- (v) *Dentre os casos enquadrados pela doutrina na figura da desconsideração da personalidade jurídica conta-se o controlo da sociedade por um sócio, mas esse mero controlo não desencadeia, só por si, qualquer tipo de reacção jurídica. É*

necessário que o sócio use o controlo societário para a satisfação dos seus interesses pessoais, de carácter extrassocial, que não tenham em vista o lucro para o património social, antes redundem em prejuízo do ente societário e dos credores sociais.

- (vi) *O recurso ao instituto do levantamento da personalidade colectiva tem em vista corrigir comportamentos ilícitos de sócios que abusaram da personalidade colectiva da sociedade, actuando em abuso do direito, em fraude à lei ou com violação das regras de boa fé e em prejuízo de terceiros e, apesar disso, quando essa conduta envolva um juízo de reprovação ou censura e não exista outro fundamento legal que a invalide”.*

No que toca em especial à aplicação da desconsideração a sociedades unipessoais, refira-se o acórdão da TRP de 29 de fevereiro de 2016 (processo n.º 556/14.0TTVNG.P1). Neste caso, uma sociedade por quotas havia sido liquidada e, posteriormente, foi constituída uma nova sociedade unipessoal, para quem a sociedade extinta transmitiu o seu estabelecimento. Ora, a nova sociedade continuou a prosseguir a mesma atividade comercial da sociedade extinta, com a mesma sede, instalações, maquinaria, clientes, trabalhadores que não haviam feito cessar os seus contratos de trabalho com aquela). O referido tribunal concluiu que esta operação teve um intuito fraudulento e abusivo de não proceder ao pagamento dos créditos laborais dos trabalhadores da sociedade por quotas original, que havia resolvido os contratos de trabalho com justa causa, e de subtrair o património daquela à satisfação desses créditos. Neste sentido, nos termos do artigo 335.º do Código do Trabalho de 2009, decidiu-se pela responsabilização dos sócios da sociedade por quotas e pelo levantamento da personalidade coletiva da sociedade unipessoal e a consequente condenação dos referidos sócios e da sociedade unipessoal na satisfação dos créditos laborais.

Releva, também, o acórdão do TRL de 11 de Agosto de 2012 (processo n.º 1988/11.1TVLSB-B.L1-2), no qual se decidiu que, numa situação em que os bens embargados pertenciam a uma sociedade por quotas unipessoal (a embargada), sendo a sua única sócia a sociedade arrestada, devedora do arrestante, que decidiu vender os bens daquela (sociedade totalmente dominada) para pagar as suas (da sociedade totalmente dominante) dívidas, justifica-se que se desconsidere a personalidade jurídica da embargante e se tratem os bens arrestados como se fosse da sociedade arrestada, não se levantando o arresto dos bens.

9.3 Reflexão sobre a aplicação do instituto da desconsideração

Feito este enquadramento doutrinal, jurisprudencial e legal, resultam evidentes as seguintes conclusões no que respeita ao regime que se visou instituir para as sociedades unipessoais em Portugal:

- O legislador admitiu a existência deste tipo societário, dentro dos limites impostos pela boa-fé e abuso de direito. Estão, efetivamente, reconhecidas as razões económicas e empresariais que presidem à criação deste tipo societário, o qual é, conforme já empiricamente demonstrado, dos mais utilizados pelos portugueses para a prática do negócio.
- Conforme resulta do artigo 227.º do CC, a boa-fé é um padrão de comportamento que obriga a adoção de condutas leais e honestas, que salvaguardem a confiança no mercado jurídico e que tutele a parte mais fraca nas transações ³⁶. É, no meu entendimento, evidente, que são estas as características da boa-fé que devem, também, ser sopesadas aquando da análise de uma situação onde se ponde a aplicação do instituto da desconsideração.
- O próprio regime legal estabelecido no CSC, em especial nos artigos 84.º e 270.º-F, é uma explícita consagração da obrigatoriedade de preservação do objeto social da sociedade unipessoal e da necessária separação de patrimónios (empresarial vs. pessoal). Regime legal este que, se não observado, poderá culminar num levantamento do véu societário em maior ou menor medida.
- A jurisprudência (e a doutrina, pelo cunho de Ferrer Correia), historicamente se opôs à criação de sociedades unipessoais quando a lei ainda não o permitia, operando uma desconsideração da personalidade jurídica por via da aplicação da norma que existia no CSC na época, que demandava a dissolução da sociedade criada sem pluralidade de sócios.
- Posteriormente, quando as sociedades unipessoais passaram a ser admitidas pelo ordenamento jurídico português, a jurisprudência continuou a preocupar-se com os casos em que era evidente a criação de sociedades de fachada, cujo o único objetivo era o de defraudar credores do sócio único criador, que com base na

³⁶ CORDEIRO, António Menezes, *Da Boa-Fé no direito civil*, Volume I, Almedina, 2017, pág. 571.

limitação da responsabilidade societária (existente para sociedades por quotas), tentava escudar o seu património pessoal contra a cobrança dessas mesmas dívidas.

- Ademais, outras situações preocuparam a jurisprudência portuguesa (e, conforme se viu, internacional) no que concerne à utilização de sociedades unipessoais. Situações essas que também levaram à aplicação da figura da desconsideração. Tais como a criação deste tipo societário para inviabilizar contratos e prejudicar trabalhadores ou outros assalariados (com a inviabilização dos seus direitos laborais).
- São nítidas as vantagens financeiras e fiscais da utilização de sociedades unipessoais, em comparação com a prossecução de uma atividade a título individual. Contudo, conforme se irá aprofundar adiante na presente dissertação, a utilização de sociedades unipessoais poderá ser posta em causa, implicando a aplicação da desconsideração da personalidade coletiva no âmbito fiscal (imputando-se os lucros na esfera da pessoa individual para efeitos de tributação), sempre que fique comprovado que a utilização deste tipo societário tem como objetivo, somente, a utilização de benefícios fiscais e financeiros, não existindo uma razão económica subjacente;
- Com isto, conclui-se que a figura da desconsideração, embora não explicitamente consagrada na nossa legislação (embora as semelhanças com os efeitos produzidos pela aplicação dos artigos 84.º e 270.º-F), está bem presente na nossa jurisprudência, a qual a usa como meio excepcional para fazer prevalecer a justiça, a boa-fé contratual e a proteção dos terceiros que contratem com sociedades unipessoais.

10. A transparência fiscal (desconsideração da personalidade fiscal)

A transparência fiscal é a manifestação da desconsideração da personalidade coletiva no âmbito da fiscalidade.

Efetivamente, e conforme melhor se explicará, o legislador português estabeleceu um regime legal através do qual a personalidade coletiva de uma sociedade é desconsiderada,

tendo como consequência que o lucro societário, ao invés de ser tributado no âmbito de IRC, é tributado no âmbito de IRS, como se de facto a sociedade não existisse.

10.1 As tipologias de desconsideração da personalidade fiscal

No Código do IRC existem duas tipologias de desconsideração da personalidade fiscal, o regime das *controlled foreign companies* ou transparência fiscal internacional, previsto no artigo 66.º, e o regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º do mesmo código.

O artigo 66.º do Código do IRC, sob a epígrafe “*imputação de rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável*”, esta norma estabelece que “*os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades*”.

O objetivo do regime supra é anti abusivo, consistindo o mesmo na imputação aos sócios residentes em território português dos lucros obtidos, na proporção das suas participações de capital e independentemente da sua distribuição. A imputação apenas se verifica após a dedução do imposto sobre os lucros que sobre os sócios tenha recaído por sociedades residentes fora desse território e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável³⁷. Como resultado a sua aplicação, pretende-se dificultar a deslocalização dos lucros do Estado de residência (Portugal) para jurisdições com tributação claramente mais favorável (ou inexistente).

Deste modo, pode concluir-se que este é um mecanismo anti evasivo.

Embora a transparência fiscal internacional tenha bastante pertinência, para efeitos da presente dissertação focar-me-ei antes na análise do instituto da transparência fiscal

³⁷ LOPES, Micaela Andreia Monteiro, A transparência fiscal, VidaEconómica, março de 2018, pág. 41.

(nacional), estabelecido no artigo 6.º do Código do IRC e à aplicação da jurisprudência portuguesa deste instituto.

Estabelece o artigo 6.º, n.º 1, do Código do IRC que *“é imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação aplicável, no seu rendimento coletável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direção efetiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros: 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”*.

Por força desta norma, as sociedades e agrupamentos que reúnam determinados requisitos têm os seus lucros apurados em sede de IRC, sendo depois imputado aos respetivos sócios singulares, em sede de IRS, como rendimentos da categoria B (ou sendo tributado em IRC, caso os sócios sejam pessoas coletivas). Naturalmente, este regime poderá ter aplicação a sociedades unipessoais, caso as mesmas caiam na sua previsão.

O fundamento para a aplicação da transparência fiscal é claro. Conforme explica Micaela Lopes, *“(…) parte-se do pressuposto de que, quando a figura e individualidade dos sócios é predominante, a sociedade deve ser desconsiderada como sujeito autónomo para efeitos de tributação do rendimento, uma vez que todas as atividades produtivas de rendimento desenvolvidas pela sociedade transparente serão consideradas como se tivessem sido praticadas diretamente pelos seus sócios, sendo, por isso, denominadas no direito anglo-saxónico por flow-through, pass-through ou fiscally-transparent entities”*³⁸.

De entre as entidades que podem estar sujeitas ao regime da transparência fiscal, e com pertinência para a presente dissertação, cabe analisar a situação das sociedades de profissionais.

³⁸ LOPES, Micaela Andreia Monteiro, *A transparência fiscal*, VidaEconómica, março de 2018, pág. 43.

10.2 As sociedades de profissionais e a transparência fiscal

No ordenamento jurídico português, a Lei n.º 53/2015, de 11 de junho, estabeleceu o regime jurídico da constituição e funcionamento das sociedades de profissionais. O seu âmbito de aplicação abrange também as sociedades de revisores oficiais de contas e demais sociedades de profissionais regidas pelo Direito da União Europeia.

Conforme definido neste diploma, o objeto principal das sociedades de profissionais consiste no exercício em comum de atividades profissionais organizadas numa única associação profissional. Nada obstante, contudo, a que uma sociedade por quotas unipessoal possa qualificar como profissional nos termos do diploma.

Para efeitos da aplicação da transparência fiscal, haverá, contudo, que atender à definição que o legislador estabeleceu no artigo 6.º, n.º 4, alínea a), subalínea 1), para as sociedades profissionais. Definindo sociedades de profissionais como aquela que é constituída para o exercício de uma das atividades profissionais especificamente previstas 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.

A razão pela qual esta manifestação da desconsideração da personalidade no âmbito fiscal tem azo está ligada ao facto de que, na maior parte dos casos, a atividade é exercida em nome próprio (i.e., em nome do profissional), sendo a prossecução da atividade pela via societária algo secundário (embora possa existir uma lógica económica associada, tal como a divisão de custos, o prestígio da junção de profissionais e partilha de espaço para o exercício da atividade).

A subalínea 2) da norma acima referida estabelece, por conseguinte, que será também considerada como sociedade de profissionais a sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, durante mais de 183 dias do período de tributação, o número de sócios não seja superior a 5, 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.

Refira-se que o artigo 151.º do Código do IRS, com a epígrafe – Classificação das atividades – remete para a Classificação das Atividades Económicas Portuguesas por Ramos de Atividade (CAE), realizada pelo Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados em tabela de atividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças. Atualmente, a lista encontra-se publicada por via da Portaria n.º 1011/2001, que contém uma extensa lista de atividades liberais.

Conforme anteriormente referido, caso estejam preenchidos os pressupostos do artigo 6.º, n.º 4, alínea a) do Código do IRC, no caso de uma sociedade unipessoal, este regime dever-lhe-á ser aplicável.

Deste modo, conclui-se que a desconsideração da personalidade poderá ser aplicável a sociedades unipessoais tanto no âmbito jurídico como fiscal, desde que certos requisitos e condições estejam preenchidos. Ademais, apresentar-se-á de seguida um acórdão arbitral do CAAD, no qual este tribunal decidiu recentemente aplicar a figura da transparência fiscal a uma sociedade familiar (unipessoal aquando da sua constituição).

10.3 Aplicação jurisprudencial do instituto da transparência fiscal a uma sociedade unipessoal ou familiar

O acórdão do CAAD, processo n.º 860/2021-T, debruçou-se sobre a análise da aplicação da cláusula geral anti abuso prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, à sociedade comercial constituída por Fernando Santos (com consequências ao nível da aplicação de uma transparência fiscal “forçada”), o selecionador nacional de Portugal (entre 2014 e 2022). Sociedade esta que, alegadamente, fora constituída pelo selecionador nacional por forma a exercer a sua atividade e, consequentemente, receber as prestações de serviços pagas pela Federação Portuguesa de Futebol.

Conforme resulta da matéria factual do acórdão, a sociedade criada por Fernando Santos tinha um substrato familiar. Fora primeiramente constituída como sociedade por quotas unipessoal, tendo posteriormente passado a sociedade por quotas plural com a entrada no capital de sócios que integram o núcleo familiar de Fernando Santos.

Não obstante de a sociedade ter passado a ter pluralidade de sócios, nem por isso a Autoridade Tributária ignorou a unipessoalidade da sua direção (e a indissociabilidade da

sociedade face ao sócio). Efetivamente, embora à data dos factos analisados existisse pluralidade de sócios-gerentes, as autoridades concluíram que quem exerceu gerência de facto foi Fernando Santos.

Efetivamente, o caso sob análise chegou ao CAAD após o indeferimento de uma Reclamação Graciosa apresentada pelo Requerente à Autoridade Tributária. Sendo que, em explicação ao indeferimento, a Autoridade Tributária sustentou que as prestações de serviços pagas pela Federação Portuguesa de Futebol à sociedade de Fernando Santos, onde o mesmo era sócio maioritário, deveriam de ser consideradas como prestadas direta e pessoalmente pelo próprio Requerente. Por esta razão, sustentaram as autoridades que os referidos rendimentos deviam ser tributados em sede de IRS (como se fossem pessoalmente recebidos) e não em sede IRC, o que, na minha ótica, consubstancia uma transparência fiscal forçada (e uma manifestação da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito da fiscalidade).

Ora, no seguimento do indeferimento em sede administrativa, a 29 de dezembro de 2021, Fernando Santos deduziu pedido de pronúncia arbitral contra a decisão da Autoridade Tributária.

No âmbito do processo arbitral, o Requerente alegou, por forma a sustentar a substância da sociedade, o seguinte:

- O modelo de contratação adotado, com a Federação Portuguesa de Futebol, fora acordado diretamente com a sociedade por si constituída (e não em nome pessoal);
- Alegou-se que é prática comum que as contratações futebolísticas sejam feitas através de uma sociedade, visto será essa a entidade detentora dos meios, dos ativos e do *know how* (por via das suas contratações) adequados para a prestação de serviços;
- As sociedades têm vantagens ao nível operacional e, como resulta do normativo societário, ao nível da limitação da responsabilidade;
- Sustentou-se ainda que o meio de contratação utilizado não tinha em vista a obtenção de qualquer vantagem fiscal.

Por outro lado, a Autoridade Tributária, por forma a sustentar que a sociedade do Requerente não tinha substância, alegou o seguinte:

- Não ficou provado que a interposição de uma sociedade fosse mais conveniente à contratação com a Federação Portuguesa de Futebol;
- Não existiam razões económicas válidas para a utilização da sociedade, dado que os serviços contemplados no contrato com a Federação Portuguesa de Futebol eram de natureza pessoal e esgotavam-se nos conhecimentos ou atributos pessoais do seleccionador nacional;
- Não ficou provado que as únicas vantagens seriam de natureza operacional e ao nível da limitação da responsabilidade jurídica;
- Ficou provado que a Federação Portuguesa de Futebol interveio em todos os processos de contratação, suportando todos os custos com estágios e deslocações da seleção nacional (pelo que não se entende a estrutura de custos que teria de ser suportada pela sociedade do Requerente);
- Sustentou-se ainda que este é um caso que exemplifica, com exatidão, a utilização abusiva de uma sociedade comercial e da frustração do princípio constitucional da tributação progressiva do rendimento pessoal, que se encontra consagrado no artigo 104.º, n.º 1, da CRP.

Conforme se enquadrrou, no presente caso coube ao CAAD decidir sobre a aplicação da cláusula geral anti abuso, prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT. Tal norma dispõe que *“são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”*.

Considerando este normativo, e para efeitos da decisão do CAAD, teve-se em consideração a doutrina que defende que para a aplicação desta norma deve estar preenchido um elemento de resultado (deverá haver uma vantagem fiscal como finalidade da atividade do contribuinte), o elemento meio (a forma utilizada com vista à redução ou eliminação ou diferimento temporal de impostos deve ser idónea para tal), o elemento intelectual (a vantagem fiscal constitui a motivação do contribuinte) e o elemento normativo (deverá haver uma reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida).

O CAAD acabou por concluir que todos estes elementos se encontravam verificados no presente caso, devendo, portanto, ser aplicada a cláusula geral anti abuso, o que no presente caso se materializou numa correção no IRS de 2016 e 2017 do Requerente, por se ter concluído que a tributação das prestações de serviços pagas pela Federação Portuguesa de Futebol deveria ocorrer nessa sede, e não em sede de IRC.

No que respeita ao elemento resultado, a verificação do mesmo foi facilmente comprovável pela Autoridade Tributária e aceite pelo CAAD, tendo-se verificado que a tributação em sede IRC (ao invés de IRS) representava uma vantagem fiscal para o Requerente que no cúmulo de 2016 e 2017 representava 2.045.355,51 euros.

O elemento meio também se deu como verificado, na medida em que ficou provado, para o CAAD, que se criou uma confusão entre a esfera pessoal e societária, dado que a sociedade surgia no esquema contratual como um “meio” de obter a vantagem fiscal anteriormente identificada e não como um “fim” em si mesmo de assegurar a vinculação da Federação Portuguesa de Futebol com uma só entidade como forma de mitigação do risco de eventuais litígios.

Foi dada, na minha ótica, pouca relevância ao elemento intelectual no presente caso, na medida em que a comprovação do mesmo está dependente, conforme alega a doutrina, de uma prova diabólica (atendendo a subjetividade). Neste sentido, entendo que bastou para o CAAD a verificação da prova produzida pela Autoridade Tributária, em como a operação realizada (intermediação de uma sociedade) não tinha um propósito racional à luz do ordenamento jurídico português.

O elemento normativo também se considerou como verificado, na medida em que as condutas elisivas, ou seja, os comportamentos que só aparentemente são legais e que se escondem sob operações artificiais, devem ser sancionados.

Em conclusão, a decisão do CAAD implicou a aplicação da figura da desconsideração da personalidade no âmbito fiscal (transparência fiscal forçada, na minha ótica), pois desconsiderou-se, para efeitos fiscais, a sociedade que o selecionador nacional havia criado, imputando-se (ficticiamente) na sua esfera pessoal os proveitos pagos pela Federação Portuguesa de Futebol, para efeitos de fazer valer a tributação desses rendimentos em sede de IRS, às taxas progressivas.

No meu entendimento, e embora se entendam os pressupostos tidos em consideração pelo CAAD para a aplicação da cláusula geral anti abuso, não deixa de ser claro que neste caso se está perante uma (gravosa) limitação da liberdade de gestão fiscal. Efetivamente, entendo que o acórdão deveria ter refletido mais aprofundadamente sobre os seguintes tópicos:

- Aos contribuintes assiste o direito ao livre desenvolvimento de uma atividade económica, que pode ser exercida através do modelo de organização empresarial que aqueles entendam ser mais adequado para o efeito, conforme decorre dos princípios da liberdade de iniciativa económica privada;
- Os contribuintes também têm direito, conforme resulta da CRP, em planear as atividades económico-empresariais e realizar escolhas que permitam uma maximização de receitas e uma otimização de custos com a consequente obtenção dentro dos limites da lei, de todas as vantagens fiscais possíveis.

Refira-se ainda que, no meu entender, a Autoridade Tributária e o próprio CAAD sustentaram a aplicação da cláusula anti abuso no presente caso insistindo que, atendendo ao cariz familiar da sociedade do Requerente (e à unipessoalidade da direção), a figura da sociedade era indissociável da do Requerente no presente caso (confusão de esferas).

Ora, tal argumento parece-me ser feito à revelia da realidade empresarial portuguesa, que conforme se explicou ao longo da presente dissertação, é composta na sua maioria por sociedades familiares (muitas destas sociedades unipessoais) – sendo evidente que nesta tipologia societária é mais comum ocorrer uma miscigenação entre património empresarial e pessoal.

Em bom rigor, atendendo ao teor desta decisão, concluiríamos que uma parte substancial das sociedades familiares e unipessoais que existem em Portugal seriam elegíveis para a aplicação da cláusula geral anti abuso, desde que se vislumbrasse uma vantagem fiscal evidente na prossecução da atividade pela via empresarial, ao invés de pela via pessoal (e à consequente tributação em IRS).

Considerando o exposto, parece-me que o regime fiscal aplicável a sociedades familiares, e em especial às sociedades unipessoais, deveria ser repensado pelo legislador. Pois embora, nos termos da legislação fiscal em vigor, estas sociedades estejam sujeitas a IRC sobre os seus lucros tributáveis, as desconfianças do intérprete da lei (Autoridade Tributária e, recentemente, o CAAD) vão no sentido de que algumas destas entidades são de “fachada”, devendo antes os proveitos ser tributados em sede de IRS, e tais casos, na

minha ótica, revelam-se sobretudo quando existe uma substancial vantagem associada à prossecução da atividade pela via empresarial.

Ademais, refira-se que um panorama no qual a Autoridade Tributária, casuisticamente, analisa os contribuintes com maior vantagem fiscal (de entre as sociedades unipessoais e familiares), por forma a aplicar a cláusula anti abuso nos casos em que seja indissociável a figura da sociedade e a do sócio, coloca esses mesmos contribuintes (os inspeccionados) numa posição de desigualdade, face a tantos outros que conduzem os seus negócios de forma similar, sobretudo atendendo à realidade empresarial portuguesa, vincada pela hegemonia de empresas familiares.

11. A tributação autónoma das despesas pessoais nas sociedades unipessoais

Com o objetivo diminuir as situações de confusão entre património societário e familiar, o legislador criou a figura da tributação autónoma, a qual é aplicável à generalidade das sociedades comerciais, onde se incluem naturalmente as sociedades unipessoais por quotas.

Considerando as linhas ténues que separam o património do sócio único e da sociedade unipessoal por si constituída, a figura da tributação autónoma é, no meu entender, uma medida legislativa com elevado valor dissuasor da miscigenação do património.

Conforme sumariado pelo STA, no seu acórdão de 27 de setembro de 2017 (processo n.º 0146/16), “[a]s *tributações autónomas, inicialmente previstas como meio de combater a evasão e fraude fiscais, designadamente as despesas confidenciais e não documentadas, reportavam-se a encargos fiscalmente não dedutíveis; ulteriormente, na prossecução da obtenção de receita fiscal, o seu âmbito foi progressivamente alargado a despesas cuja justificação do ponto de vista empresarial se revela duvidosa e a despesas que podem configurar uma atribuição de rendimentos não tributados a terceiros, relativamente às quais a dedutibilidade só era admitida se acompanhada pela tributação autónoma*”.

O regime da tributação autónoma encontra-se estabelecido no artigo 88.º do Código do IRC, sendo esta uma tributação que incide sobre certas despesas incorridas pelas empresas (e não sobre rendimento). Entre as despesas sujeitas a esta tributação encontram-se, a título exemplificativo, as seguintes:

- As despesas não documentadas, as quais são sujeitas a tributação autónoma à taxa de 50%. A tributação destas despesas está associada, essencialmente, ao facto de as mesmas não conterem um descritivo na contabilidade da sociedade, e não ser possível à Autoridade Tributária, o âmbito de uma operação de fiscalização, conhecer a natureza destas despesas;
- As despesas relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros. A taxa aplicável a estas despesas depende do valor de aquisição da viatura, prevendo-se ainda taxas reduzidas para viaturas híbridas plug-in e viaturas elétricas. A razão para a incidência de tributação autónoma sobre estas despesas prende-se com o facto de ser difícil (ou mesmo impossível) para as empresas provarem, perante a Autoridade Tributária, que as despesas com os seus veículos são somente incorridas em prol da atividade empresarial, e não para fins pessoais (dos trabalhadores, seus administradores ou acionistas);
- As despesas de representação (nomeadamente, relacionadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no país o no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades) encontram-se sujeitas a tributação autónoma à taxa de 10%. A razão de ser deste regime prende-se pelo facto de que, igualmente, ser difícil provar perante a Autoridade Tributária que as mesmas não são incorridas em benefício pessoal dos trabalhadores, administradores ou sócios da empresa;
- Os encargos com ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja tributação em sede de IRS na esfera do benefício, também se encontram sujeitas a tributação autónoma à taxa de 5%;
- Refira-se ainda o caso das indemnizações e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes das sociedades, que estando cumpridas certas condições previstas na lei, também se encontram sujeitas a tributação autónoma a uma taxa de 35%. Com esta norma pretende-se, sobretudo, evitar os denominados *golden parachutes*, que possibilitariam a saída da administração da empresa com elevadas indemnizações, descapitalizando as sociedades sem qualquer consequência;
- Por fim, note-se ainda que as taxas acima apresentadas, a título exemplificativo, são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que

apresentem prejuízo fiscal no período em que incorram nestas despesas. Estando aqui, naturalmente, em causa mais uma medida por forma a dissuadir a descapitalização das sociedades.

Com este regime, resulta evidente que o legislador quis evitar o endividamento das sociedades, o qual poderia ocorrer por forma a custear despesas pessoais dos acionistas, administradores ou dos próprios trabalhadores. Ademais, visou, também, dissuadir a confusão de patrimónios.

Conforme se referiu, considerando a maior facilidade que existe na ocorrência de uma confusão de patrimónios entre sócio e sociedade, no caso em particular das sociedades unipessoais, entendo que a tributação autónoma é um regime que, idealmente, permite prevenir que sujeitos passivos decidam prosseguir uma atividade pela via empresarial somente por razões fiscais (sem razões económicas subjacentes), pois a mesma penaliza que se incorram despesas de cariz pessoal na esfera da sociedade.

12. Conclusões

A presente dissertação abordou o regime jurídico e fiscal que rege as sociedades unipessoais (em especial, por quotas) em Portugal. Foram analisados os aspetos mais complexos e controversos deste regime, com o intuito de oferecer uma visão completa e crítica deste tipo societário.

O trabalho realizado permite retirar as seguintes doze conclusões:

- 1) Conclui-se que, estatisticamente, as sociedades unipessoais por quotas têm crescido em relevância, sobretudo para empreendedores que prosseguem uma atividade comercial a título individual. A simplicidade deste tipo societário (no que concerne à administração) e a sua flexibilidade operacional torna o mesmo atraente para indivíduos que pretendam gerir negócios de menor dimensão de uma forma ágil.
- 2) A admissão do regime das sociedades unipessoais por quotas, por via do DL n.º 257/96, de 31 de dezembro, ultrapassou procedimentos e normas desconformes

com a realidade quotidiana do mundo empresarial português (que, até, então, não admitiam este figurino societário).

- 3) A doutrina e a jurisprudência portuguesa reconhecem, contudo, que quando a pluralidade de sócios não se verifica, o risco de instrumentalização da sociedade e de ocorrer uma confusão de patrimónios (entre sócio único e a sua sociedade unipessoal) é incrementado.
- 4) Devido à preocupação de instrumentalização das sociedades unipessoais, foram estabelecidas normas que (embora não explicitamente) implicam um levantamento da personalidade coletiva da sociedade unipessoal por quotas:
 - i. Ocorrendo a falência da sociedade, o sócio único é ilimitadamente responsável pelas dívidas da mesma, quando se mostre que não foram observados os preceitos que estabelecem a afetação do património da sociedade ao cumprimento das suas obrigações (conforme resulta do artigo 84.º do CSC);
 - ii. A auto-contratação (negócios entre o sócio único e a sua sociedade unipessoal) encontra-se limitada, por forma a salvaguardar a base patrimonial da sociedade unipessoal por quotas. Efetivamente, embora os negócios entre o sócio único e a sociedade unipessoal sejam possíveis, estes devem obedecer a regras de natureza substancial (compatibilidade com o objeto social), formais e de publicitação.
- 5) Através da análise jurisprudencial realizada, conclui que existe, frequentemente, uma dificuldade na diferenciação entre o património pessoal e o empresarial nas sociedades unipessoais por quotas. A ausência de pluralidade de sócios pode criar desafios significativos, designadamente quando se conclua que a sociedade apenas foi criada para defraudar terceiros, ou quando simplesmente não haja substância económica para a criação da mesma. Nestas situações, a desconsideração da personalidade coletiva, no âmbito jurídico e fiscal, poderá ter cabimento.

- 6) Adicionalmente, a doutrina e a jurisprudência enfatizam a importância da atuação segundo os ditames da boa-fé e do abuso de direito, enquanto elementos dissuasores de condutas que podem levar à instrumentalização das sociedades unipessoais por quotas para defraudar terceiros e, em geral, o comércio.
- 7) A minha investigação permitiu-me, também, concluir que a aplicação da desconsideração da personalidade coletiva, no caso específico das sociedades unipessoais, ocorre somente como uma manifestação do instituto da prevenção do abuso de direito e da salvaguarda da boa-fé nas relações comerciais.
- 8) Efetivamente, a desconsideração da personalidade coletiva não se encontra consagrada na nossa legislação (embora as semelhanças com o regime dos artigos 84.º e 270.º-F do CSC), mas está bem presente na nossa jurisprudência, a qual a usa como meio excepcional para fazer prevalecer a justiça (do caso concreto).
- 9) Conforme expliquei na presente dissertação, entendo que o levantamento da personalidade coletiva, no âmbito da fiscalidade, por via da aplicação da cláusula geral anti abuso - nos casos em que o sujeito passivo se encontra dentro da sua liberdade para exercer a sua atividade comercial enquanto pessoa singular ou por via de uma sociedade unipessoal por quotas - somente porque as autoridades fiscais vislumbraram uma vantagem fiscal nessa escolha, coloca esse sujeito passivo em posição de desigualdade fiscal, face a tantos outros contribuintes que conduzem a sua atividade de forma similar, atendendo à realidade empresarial portuguesa, caracterizada pela predominância de sociedades por quotas unipessoais.
- 10) Ainda no âmbito da fiscalidade, acabei por concluir que a tributação autónoma tem um papel fulcral na dissuasão de condutas que ditam a convergência do património empresarial com o pessoal do sócio único, penalizando essas condutas com uma tributação sobre despesas, que naturalmente afetará a tesouraria da sociedade.

- 11) Neste sentido, concluo que atingir um equilíbrio adequado entre a autonomia empresarial e a salvaguarda da segurança jurídica (no comércio) é fundamental para a utilização das sociedades unipessoais por quotas.
- 12) Em última análise, considero que a utilização responsável e ética das sociedades unipessoais por quotas é essencial para promover um ambiente de negócios saudável e sustentável em Portugal, atendendo à nossa economia, a qual é, na sua maioria, composta por empresas com cariz familiar. O sucesso jurídico e fiscal destas empresas depende da capacidade de encontrar um equilíbrio cuidadoso entre a autonomia empresarial e a conformidade com as normas legais e fiscais, bem como o respeito do princípio da boa-fé. A partir desta base, entendo que as sociedades unipessoais por quotas têm o potencial de continuar a contribuir significativamente para a economia e panorama empresarial do país.

Referências bibliográficas

- ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Curso de Direito Comercial - Vol. II - Das Sociedades*, págs. 318 e 319.
- ALVES, Hugo Ramos, *Sobre a desconsideração da personalidade jurídica nas sociedades comerciais*, AAFDL Editora, 2023, págs. 21, 112, 113, 114, 156 e 167.
- CORDEIRO, António Menezes (Coordenação), *Código das Sociedades Comerciais Anotado, Almedina*, 2009, anotações de José Marques Estaca, págs. 703, 704, 711 e 712.
- CORDEIRO, António Menezes (coordenação), *CSC Anotado e Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução e de Liquidação de Entidades Comerciais (DLA)*, Almedina, 2009, pág. 1205.
- CORDEIRO, António Menezes, *Da Boa-Fé no direito civil, Volume I*, Almedina, 2017, pág. 571.
- CORDEIRO, António Menezes, *Direito das Sociedades II*, 2017, Almedina, 3.^a reimpressão da 2.^a edição de 2007.
- CORDEIRO, António Menezes, *O levantamento da personalidade colectiva no direito civil e comercial*, Almedina, 2000, pág. 118 e seguintes.
- CORREIA, Ferrer, *O problema das sociedades unipessoais*, BMJ, 1967, pág. 192 e seguintes.
- CORREIA, Ferrer, *Sociedades fictícias e unipessoais*, Coimbra, Livraria Atlântida, 1948, págs. 234 e 235.
- COSTA, Ricardo, *A sociedade por quotas unipessoal no direito português*, Almedina, 2002, págs. 552, 680 e 688.
- Deloitte Legal, *Doing business in Germany - A comparative guide*, fonte: <https://www.deloitte.com/global/en/services/legal/analysis/doing-business.html> - pág. 3.
- Deloitte Legal, *Doing business in Italy, A comparative guide*, fonte: <https://www.deloitte.com/global/en/services/legal/analysis/doing-business.html> - pág. 2.
- Deloitte Legal, *Doing business in The Netherlands - A comparative guide*, fonte: <https://www.deloitte.com/global/en/services/legal/analysis/doing-business.html> - pág. 2.
- Deloitte Legal, *Doing business in Norway - A comparative guide*, fonte: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Legal/dttl-legal-doing-business-in-norway.pdf> – pág. 3.

Eurostat – *Small and medium-sized enterprises: an overview* – 27 June 2022.

Firma.de, *The pros and cons of the GmbH: weighing up the German limited liability company (LLC)*, fonte: <https://www.firma.de/en/company-formation/the-gmbh-the-pros-and-cons-of-the-german-limited-liability-company-llc/>

GONÇALVES, Diogo Costa, *Breves notas sobre o governo das sociedades familiares*, Revista da Ordem dos Advogados, a.81 n.1-2 (janeiro – junho 2021), págs. 41, 42 e 44.

LOPES, Micaela Andreia Monteiro, *A transparência fiscal*, VidaEconómica, março de 2018, págs. 41 e 43.

OLIVEIRA, Ana Perestrelo de, *Manual de governo de sociedades*, Almedina, 2017, cit., pág. 36.

PERALTA, Ana, *Sociedades unipessoais, em Novas perspectivas do Direito comercial*, 1988, pág. 251 e seguintes.

PWC, *Doing business in France*, fonte: <https://dokumen.tips/documents/doing-business-in-france-pwc-doing-business-in-france-8-conducting-business.html?page=2> – pág. 6.

RIBEIRO, Maria de Fátima, *O âmbito de aplicação do artigo 270.º-F, n.º 4, do CSC e a responsabilidade “ilimitada” do sócio único*, Centro de Estudos e Investigação em Direito (CEID), págs. 223 e 224.

Uría Menéndez, *Doing business in Spain*, 24 de maio de 2021, fonte: <https://www.uria.com/en/prensa/1276-guia-doing-business-in-spain>, pág. 34.

Wormser – Frankenstein Incorporated, Whittlesey House, McGraw-Hill Book Company, inc , 1931, artigo científico, pág. 79.

Jurisprudência

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão do STA, de 27 de setembro de 2017 (Francisco Rothes) (Processo n.º 0146/16).

Supremo Tribunal de Justiça

Acórdão do STJ, de 18 de dezembro de 2007 (Custódio Montes) (Processo n.º 07B4507).

Acórdão do STJ, de 19 de junho de 2018 (Graça Amaral) (processo n.º 446/11.9TYLSB.L1.S1).

Acórdão do STJ, de 9 de maio de 2019 (Ilídio Martins) (processo n.º 1669/14.4TBSTS.P1.S2).

Tribunal da Relação de Guimarães

Acórdão do TRG, de 9 de junho de 2020 (José Dias) (processo n.º 1560/13.1TBVRL-M.61).

Tribunal da Relação de Lisboa

Acórdão do TRL, de 11 de agosto de 2012 (Pedro Martins) (processo n.º 1988/11.1TVLSB-B.L1-2).

Tribunal da Relação do Porto

Acórdão do TRP, de 6 de abril de 2006 (Teles de Menezes) (processo n.º 0631414).

Acórdão do TRP, de 29 de fevereiro de 2016 (Paula Carvalho) (processo n.º 556/14.0TTVNG.P1).

Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária

Acórdão do CAAD, de 10 de março de 2022, (a Presidente do Tribunal Arbitral: Carla Trindade) (processo n.º 860/2021-T).