

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF); Código do Imposto do Selo (CIS) e respetiva Tabela Geral (TGIS)

Artigo: 60.º do EBF; Verba 27.2 da TGIS

Assunto: Reorganização de empresas em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação; Concessão

Processo: 2018000937 - IVE n.º 14004, com despacho concordante de 20.08.2018, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo:

I - INTRODUÇÃO

1. Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), a Requerente, solicitou a emissão de informação vinculativa urgente visando confirmar o seguinte:

A) Que a operação de entrada de ativos, descrita no parágrafo (...), integra o conceito de "operações de reestruturação" para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 60.º do EBF;

B) Que, sendo esse o caso, lhe são aplicáveis as isenções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 1 do mesmo artigo 60.º; e, em particular,

C) Que a entrada em espécie da Concessão no aumento de capital da Requerente corresponde a um aumento do ativo da Requerente necessário à operação de reestruturação em causa e, nessa medida, beneficia da isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF.

II - INFORMAÇÃO

Relativamente à alínea A)

2. Dispõe a alínea b) do n.º 3 que *"a incorporação por uma sociedade do conjunto ou de um ou mais ramos de atividade de outra sociedade" representa uma operação de reestruturação; sendo um "ramo de actividade" o conjunto de elementos que constituem, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, o qual pode compreender as dívidas contraídas para a sua organização ou funcionamento (cf. alínea b) do n.º 4).*

3. Ora, estando em causa a transmissão num único ato da totalidade do negócio desenvolvido em Portugal pela Sucursal, com a sua subsequente extinção, para o seio da Requerente, que continuará a partir desse momento a desenvolver e implementar o Projeto, entendemos estar perante uma operação de reestruturação, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 3, conjugado com a alínea b) do n.º 4, ambos do artigo 60.º do EBF.

4. Com efeito, com base no enquadramento apresentado pela Requerente, os elementos essenciais presentes no conceito de "ramo de atividade" parecem estar presentes na operação projetada, uma vez que, quer em termos organizacionais, quer em termos funcionais, a Sucursal a transferir pode ser considerada um "ramo de atividade", uma unidade orgânica que funciona autonomamente e com independência da (...), estando dotada de todos os elementos que lhe permitem desenvolver toda atividade empresarial

relacionada com o Projeto.

5. Pelo que, quanto à alínea A), e no pressuposto que a operação projetada decorre como o exposto, confirmamos que a mesma integra o conceito de "operações de reestruturação", para efeitos da alínea b) do n.º 3 do artigo 60.º do EBF.

Relativamente às alíneas B) e C)

6. Pretende a Requerente confirmar de antemão se à operação de reestruturação projetada são aplicáveis as isenções previstas nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF, e em particular, se a entrada em espécie da Concessão no aumento do capital corresponde a um aumento do ativo necessário à operação em causa e, nessa medida, beneficia da isenção prevista na alínea b).

7. O n.º 1 do artigo 60.º do EBF prescreve que *"às empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços, e que se reorganizem, em resultado de operações de reestruturação ou acordos de cooperação, são aplicáveis os seguintes benefícios fiscais:*

- a) *Isenção do imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis, relativamente aos imóveis não habitacionais e, quando afetos à atividade exercida a título principal, aos imóveis habitacionais, necessárias às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação;*
- b) *Isenção do imposto do selo, relativamente à transmissão dos imóveis referidos na alínea anterior, ou à constituição, aumento de capital ou do ativo de uma sociedade de capitais necessários às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação;*
- c) *Isenção dos emolumentos e de outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática dos atos inseridos nos processos de reestruturação ou de cooperação. "*

8. Ora, em termos que se afiguram claros o legislador elegeu para a isenção, sem equiparar a eles quaisquer outros, uma lista de atos e contratos normalmente associados a operações de reestruturação empresarial, desonerando as empresas que pretendessem reestruturar-se do pagamento de IMT e do imposto do selo da verba 1.1 da TGIS – alíneas a) e b), 1.ª parte –, do pagamento do imposto do selo devido pela constituição, aumento de capital ou do ativo de uma sociedade de capitais necessários às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação – alínea b), 2.ª parte; e, finalmente, do pagamento de emolumentos e outros encargos legais necessários à operação – alínea c).

9. Como refere a Requerente no ponto (...) do seu requerimento, a operação de reestruturação projetada será realizada sob a forma de "entrada de ativos" prevista no n.º 3 do artigo 73.º do CIRC. Dispõe este preceito que *"[C]onsidera-se entrada de ativos a operação pela qual uma sociedade (sociedade contribuidora) transfere, sem que seja dissolvida, o conjunto ou um ou mais ramos da sua atividade para outra sociedade (sociedade beneficiária), tendo como contrapartida partes do capital social da sociedade beneficiária."*

10. Por força desta disposição, numa operação de entrada de ativos a sociedade contribuidora tornar-se-á sócia da sociedade beneficiária tendo, por

via legal, direito a uma participação social, em princípio, equivalente ao património líquido transmitido.

11. Consistindo, então, uma entrada de ativos numa operação pela qual uma sociedade transfere o conjunto ou um ou mais ramos da sua atividade para outra sociedade a troco de partes do capital social desta última, consideramos que a operação projetada - de entrada de ativos - não é nem se confunde com um aumento de capital *tout court*, surgindo este último por mero efeito da "fusão"; ou seja, da necessidade legal de acomodar os interesses societários da sociedade contribuidora, que por via da sua contribuição verá, neste caso, reforçada a sua participação na sociedade beneficiária, ora Requerente, em valor, por princípio, correspondente ao património líquido transmitido.

12. Tratam-se por isso de factos societários distintos: um correspondente à entrada de ativos propriamente dita; o outro correspondente ao aumento de capital da sociedade beneficiária, que tem de ser aumentado em consequência daquela operação de forma a acomodar os interesses da sociedade contribuidora.

13. E correspondendo as operações em causa a factos societários distintos, os mesmos têm também valorações tributárias distintas em sede de imposto do selo.

14. Assim, no que se refere às isenções reconhecidas aos aumentos de capital (legalmente) necessários às operações de reestruturação, embora continuem mencionadas na lei - 2.ª parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF -, as mesmas encontram-se atualmente desprovidas de objeto, uma vez que desde a revogação da verba 26 da TGIS, pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que tributava genericamente as entradas de capital em sociedades de capitais, tais aumentos não se encontram sujeitos a imposto do selo.

15. Já quanto à transferência de ativos entre sociedades a situação é diferente. Menezes Leitão equipara mesmo uma entrada de ativos a um trespasse de estabelecimento comercial, de um ramo de atividade - ("Fusão, Cisão de Sociedades e Figuras Afins", in Fisco, n.º 57, setembro 1993, pp. 27).

16. O que nos leva a concluir que embora uma entrada de ativos possa a final vir a ser considerada como uma entrada de capital em espécie no seio da sociedade beneficiária, o negócio de transferência desse ramo de atividade que legitima essa entrada, ou seja que a precede e lhe confere força jurídica, configura uma operação de trespasse em sentido amplo.

17. Com efeito, a transferência definitiva, universal e em bloco do ramo de atividade desenvolvido em Portugal pela Sucursal para a esfera jurídica da Requerente é, por si só, e desde logo, suscetível de poder preencher os pressupostos de incidência da verba 27 da TGIS, conforme decorre do n.º 1 do artigo 1.º do CIS.

18. Em relação à verba 27.1 é conhecida a posição da AT sobre esta matéria, nomeadamente através de várias informações vinculativas, pelo que nos abtemos de nos pronunciar sobre a sua eventual aplicabilidade à operação de reestruturação projetada, até porque tal não é questionado pela Requerente.

19. Já quanto à eventual aplicabilidade da verba 27.2, verba sobre qual incide o principal foco desta informação vinculativa, a situação é diferente até porque a transferência de patrimónios projetada engloba, entre outros, a Concessão.

20. Como já se referiu uma entrada de ativos, Concessão incluída, decorrente da operação de reestruturação projetada não constitui de per se um aumento de capital, configurando antes, e em primeira linha, uma operação de trespasse em sentido amplo.

21. Com efeito, se atentarmos à ratio e evolução histórica subjacente às isenções consagradas na 2.^a parte da alínea b) do n.º 1 do atual artigo 60.º do EBF, vimos que as mesmas provém do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de dezembro, tendo sido introduzidas naquele diploma pela Lei n.º 32-B/2002 (Lei do Orçamento do Estado para 2003), em resposta à verba 26 – “Entradas de capital” aditada à TGIS pelo Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de 14 de dezembro, que reintroduziu a tributação sobre as entradas de capital nas sociedades de capitais.

22. De facto, embora numa primeira fase estas normas de incidência tivessem sido parcialmente limitadas pela isenção inserida na alínea r) do artigo 6.º do CIS, só com a alteração ao Decreto-Lei n.º 404/90, realizada pela Lei n.º 32-B/2002, é que a isenção assumiu a sua configuração atual, que, por uma questão elucidativa, de seguida se transcreve, comparando-a com as normas de incidência da revogada verba 26 da TGIS:

Alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF Às empresas que exerçam (...) são aplicáveis os seguintes benefícios: b) Isenção do imposto do selo relativamente	Verba n.º 26 da TGIS (revogada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril 26 - Entradas de capital:
à constituição de uma sociedade de capitais,	26.1 - Constituição de uma sociedade de capitais (...).
aumento de capital de uma sociedade de capitais (...),	26.3 - Aumento do capital social de uma sociedade de capitais (...).
(aumento) do ativo de uma sociedade de capitais (...);	26.4 - Aumento do ativo de uma sociedade de capitais (...).

23. Assim, em face do exposto, há uma correspondência perfeita entre o âmbito da isenção sob análise e a norma de incidência antes prevista na verba 26 da TGIS, pelo que devemos concluir que as alterações introduzidas no sentido de isentar a constituição, aumento de capital ou do ativo de uma sociedade de capitais tiveram como único e preciso objetivo obstar à tributação das entradas de capital em sociedades de capitais que havia sido reintroduzida naqueles termos pela verba 26 da TGIS e que, se nada fosse feito, passaria a sujeitar a imposto do selo operações que resultam legal e tipicamente de operações de reestruturação empresarial (p. ex. constituição de uma nova sociedade à qual se entregam globalmente os patrimónios das sociedades fundidas) e não isentar transferências onerosas de atividades ou de exploração de serviços, genericamente sujeitas à verba 27 da TGIS.

24. Acresce que quando a isenção de imposto do selo foi aditada ao Decreto-Lei n.º 404/90 (pela Lei n.º 32-B/2002), ainda não existia a verba 27 da TGIS (a qual só foi aditada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, com entrada em vigor em 2004-01-01). Assim, ao tempo em que a norma de isenção do imposto do selo entrou em vigor, não poderia, garantidamente, abranger a verba 27 da TGIS, e, estando a sua redação relativamente estabilizada até hoje, não se poderá

defender que tem atualmente um âmbito de aplicação mais lato que o que tinha aquando do seu aditamento.

25. Sublinhe-se ainda que em nenhum recanto do revogado Decreto-Lei n.º 404/90, do EBF ou do próprio CIS surge, no âmbito de aplicação do benefício fiscal sob análise, qualquer intenção legislativa de isentar as operações previstas na verba 27 da TGIS.

26. Por outro lado, é necessário ter presente que uma operação de reestruturação pode encerrar em si mesma vários factos e situações jurídicas com relevância tributária, como ocorre na operação projetada onde também se prevê a transmissão dos prédios (não identificados) afetos à Sucursal para a Requerente, acontecimento esse simultaneamente sujeito a IMT – alínea g) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT e a imposto do Selo – verba 1.1 da TGIS -, mas isento por força da alínea a) e da 1.ª parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF, no pressuposto de, atendendo ao objeto principal da Requerente, se tratarem de imóveis não habitacionais necessários à reestruturação, pois só assim se garante a continuidade do Projeto.

27. Ora, fazendo parte dos elementos a transmitir, a entrada da Concessão no património da Requerente enquadra-se, como já se referiu, na verba 27.2 da TGIS que dispõe que as subconcessões e trespases de concessões feitos pelo Estado, pelas Regiões Autónomas ou pelas autarquias locais, para exploração de empresas ou de serviços de qualquer natureza, tenha ou não principiado a exploração, estão sujeitas a uma taxa de 5% sobre o seu valor.

28. Esta norma, com profunda tradição no nosso ordenamento fiscal (sucede ao n.º 1 do § 1 do artigo 2.º do CIMSISD, que por sua vez, teve como antecedente mais remoto o n.º 2 do artigo 2.º do Regulamento de 23 de dezembro de 1899), não atinge a Concessão propriamente dita, mas apenas a sua transferência definitiva a título oneroso, por via da figura do trespasse.

29. E dúvidas não há que a operação de entrada de ativos projetada, onde se inclui a Concessão, constitui um negócio oneroso, uma vez que a contribuição da sociedade contribuidora, (...), será remunerada pela atribuição de participações sociais da sociedade beneficiária, ora Requerente.

30. Em relação à transmissão das Licenças não há qualquer sujeição, pois só a transmissão da Concessão constitui facto tributário sujeito a imposto do selo.

31. Assim, a propósito da Concessão, de acordo com o entendimento descrito nos parágrafos anteriores, não se acompanha a proposta de enquadramento jurídico-tributário apresentada pela Requerente, não se enquadrando a sua transmissão na isenção prevista na 2.ª parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF, uma vez que esta isenção não abrange os factos tributários previstos na verba 27.2 da TGIS.

32. Por fim, quanto à isenção dos emolumentos e de outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática dos atos inseridos no processo de reestruturação projetado, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF, consideramos que a mesma está fora do âmbito do instituto da informação vinculativa uma vez que esta está legalmente condicionada ao esclarecimento dos pressupostos dos benefícios fiscais; pelo que, o eventual direito a esta

isenção não fiscal deverá ser esclarecido pelas entidades competentes para o efeito, nomeadamente as que estão sob a alçada do Instituto dos Registos e do Notariado.

III - CONCLUSÕES

Por tudo o que vem exposto, conclui-se que:

Em relação à alínea A), confirmamos que a operação projetada integra o conceito de "operações de reestruturação" para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 60.º do EBF;

Em relação à alínea B), só as isenções previstas na alínea a) e na 1.ª parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do CIS são aplicáveis à Requerente, conforme ponto 26 supra;

Finalmente, em relação à alínea C), não se acompanha a proposta de enquadramento jurídico-tributário apresentada pela Requerente, não se enquadrando a transmissão da Concessão, na isenção prevista na 2.ª parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF, uma vez que esta isenção não abrange os factos tributários previstos na verba 27.2 da TGIS.