

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)

Artigo: 2.º, n.º 1 e n.º 5, alínea e)

Assunto: Prestações Acessórias Gratuitas

Processo: 2021000834 - IV n.º 21997 com despacho concordante de 2022.09.25, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: **PEDIDO**

Veio, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), a sociedade anónima, requerer informação vinculativa sobre o enquadramento em sede de IMT da seguinte situação:

FACTOS

1.º A Requerente é uma sociedade anónima de direito português, que integra o Grupo

2.º No âmbito da estratégia organizacional que tem vindo a ser seguida a nível global, os responsáveis do Grupo ... pretendem uniformizar a atual estrutura organizativa em Portugal com a que tem vindo a ser adotada em outras unidades do Grupo (nomeadamente, em Itália, no Panamá, Canadá e na Índia), pelo que se encontra a questionar a constituição de uma nova sociedade residente, para efeitos fiscais, em Portugal, a qual será a entidade responsável pela gestão do património imobiliário localizado em Portugal.

3.º Neste sentido, a Requerente encontra-se atualmente a avaliar o meio mais adequado para proceder ao financiamento da aquisição dos imóveis pela nova sociedade a constituir, equacionando, designadamente, a atribuição de várias frações do prédio sito ..., com o art.º matricial n.º ..., da freguesia de ... e concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o registo n.º ..., para a esfera desta última sociedade a título de prestações acessórias gratuitas.

4.º Assim, após a constituição da referida sociedade, a ora Requerente, como acionista/sócia da nova sociedade, realizaria prestações acessórias de capital, figura prevista, respetivamente, para as sociedades por quotas e sociedades anónimas, nos artigos 209.º e 287.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), as quais revestem uma natureza societária como parte integrante da relação jurídica entre os sócios.

5.º A este respeito, os artigos 209.º e 287.º do CSC, respetivamente, para as sociedades por quotas e sociedades anónimas, vieram estabelecer que a sociedade comercial pode, através do contrato de sociedade, obrigar os seus sócios a efetuar prestações, para além das entradas de capital.

6.º Atendendo à possibilidade de as prestações acessórias poderem ser onerosas ou gratuitas, a Requerente está a equacionar, após a constituição da referida sociedade, proceder à realização de prestações acessórias gratuitas de capital, a efetuar mediante a entrega dos já mencionados bens imóveis à nova sociedade.

7.º Por seu lado, atendendo ao respetivo regime contabilístico, atendendo a que as prestações acessórias poderão ser distinguidas entre prestações gratuitas e onerosas, as mesmas serão enquadradas no “Capital Próprio” ou no “Passivo” da sociedade beneficiária, respetivamente.

8.º Tendo em atenção que a Requerente equaciona realizar uma prestação acessória gratuita, na medida em que a sociedade beneficiária não irá assumir, perante o acionista/sócio, qualquer contrapartida financeira ou remuneração decorrente da realização da mesma, aquela entrada será registada no capital próprio.

9.º Neste contexto, considerando que a operação em apreço consiste numa mera atribuição de prestações acessórias sem caráter de onerosidade, não resultando da mesma qualquer fluxo financeiro e, bem assim, qualquer ónus, entende a Requerente que não se encontra abrangida pela incidência tributária do n.º 1 do artigo 2.º do CIMT.

10.º De facto, nos termos da legislação fiscal em vigor, o IMT incide (apenas) sobre a transmissão onerosa de imóveis situados em território português, independentemente, do título ou da forma jurídica subjacente a essa aquisição.

11.º Por outro lado, entende a Requerente que as referidas prestações acessórias não podem, de igual forma, ser enquadráveis no âmbito da alínea e) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT.

12.º Nos termos desta alínea, integram a base de incidência do IMT “*As entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das sociedades (...)*”

13.º A este respeito, conforme se deduz do disposto no n.º 1 dos artigos 229.º e 287.º do CSC, as prestações acessórias são efetuadas para além das entradas de capital, e na medida em que sejam estabelecidas no âmbito do contrato de sociedade, pelo que, atendendo ao cariz acessório das mesmas, não podem ser interpretadas como prestações de capital.

14.º Acresce ainda o facto de estas poderem recair apenas sobre alguns sócios, o que, uma vez mais, é um fator distintivo face às prestações de capital, que se assumem como prestações principais.

15.º No que refere à norma constante da alínea e) do n.º 5 do artigo 2º do CIMT, a jurisprudência tem vindo a defender que esta integra tão somente as entradas dos sócios com bens imóveis que se concretizem na realização do capital social da sociedade, o que, como se explicou, não é o caso.

ANÁLISE DO PEDIDO

A Requerente pretende que lhe seja prestada uma informação vinculativa sobre a seguinte questão:

Confirma-se ou não a sujeição a IMT das prestações acessórias atribuídas a título gratuito, materializadas na entrega de um imóvel, por se entender que as mesmas não integram a base de incidência deste imposto?

Vejamos,

As prestações acessórias são instrumentos de reforço do poder económico ou financeiro das empresas mediante a entrega, pelos acionistas, de bens, direitos ou serviços para serem afetos ao desenvolvimento da sua atividade.

Trata-se de uma forma de financiamento da atividade das sociedades com recurso a capitais ou recursos dos respetivos sócios, sendo uma importante alternativa às vias mais tradicionais de financiamento com recurso ao crédito e à contração de dívida.

O Código das Sociedades Comerciais configura as prestações acessórias como obrigações dos sócios, com as seguintes características:

1. São estabelecidos no contrato de sociedade e constituem obrigações de todos, ou de alguns acionistas;
2. Consiste no dever de entrega de bens ou direitos dos acionistas à sociedade, para além das entradas para o capital social;
3. Podem ser onerosas ou gratuitas;
4. Podem ser pecuniárias ou não pecuniárias;
5. Podem materializar-se mediante a realização de um contrato tipificado na lei, ou não;
6. A lei estabelece um conjunto de requisitos de validade da estipulação de prestações acessórias no contrato de sociedade, que são as seguintes:
 - 6.1. Que nele se fixem os elementos essenciais da obrigação;
 - 6.2. Que especifique se devem ser efetuadas a título oneroso ou gratuito.

Daqui se retira que as prestações têm sempre natureza contratual, uma vez que dependem de convenção contratual. As entradas de capital, enquanto obrigação principal, são sempre obrigatórias e têm natureza legal, porque resultam da própria lei. Por outro lado, as prestações acessórias, cuja acessoriedade se reporta à obrigação principal, que é a das entradas, são voluntárias, porque dependem da vontade dos acionistas e não da lei. Contudo, uma vez estabelecidas, passam a ser igualmente obrigatórias para os titulares do capital social a quem se aplicam.

Em ambos os casos estamos perante mecanismos que os acionistas utilizam para aumentar os recursos de que as empresas dispõem no desenvolvimento da sua atividade e na prossecução da sua finalidade, que é a de gerar lucros.

Assim, embora em termos financeiros, as prestações acessórias possam aumentar os capitais próprios da empresa, bem como o seu ativo, em termos jurídicos, estas prestações distinguem-se das entradas de capital por não integrarem o capital nominal, nem a composição e a matriz do capital social.

O carácter oneroso ou gratuito das prestações acessórias pode derivar de uma multiplicidade de formas, em que cada caso concreto se pode materializar, pelo que cada caso deve ser avaliado de forma pontual. Porém, alguns autores têm vindo a avaliar a gratuitidade ou onerosidade das prestações acessórias, em função da obrigação da sociedade de restituir ou não as prestações realizadas. Aliás, a AT tem vindo a ter o mesmo entendimento.

No caso concreto, as prestações a efetuar, salvo melhor opinião, são gratuitas, porque serão realizadas sem qualquer contrapartida ou obrigação decorrente das mesmas, e, por conseguinte, para entrada no capital próprio da sociedade a constituir a título de PRESTAÇÕES ACESSÓRIAS GRATUITAS, com os correspondentes imóveis a fazerem parte integrante do objeto social da sociedade beneficiária (entidade responsável pela gestão do património imobiliário do grupo localizado em Portugal), pelo que a cedência dos mesmos terá de ser feita a título definitivo, não sendo permitido ao contrato de sociedade prever qualquer tipo de devolução dos imóveis. Assim, recebendo a sociedade beneficiária os imóveis sem que haja uma qualquer contrapartida, a aquisição não é onerosa em si mesma e na sua essencialidade.

Estabelece o n.º 1 do artigo 2.º do Código do IMT que “[o] IMT incide sobre transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional”.

A referida norma de sujeição constante do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IMT consubstancia uma enunciação genérica, aplica-se a casos em que o efeito translativo do direito de propriedade e a sua onerosidade resultam de forma direta e imediata do contrato estabelecido, o que ocorrerá normalmente com o contrato de compra e venda, bem como com os negócios constitutivos

ou translativos dos chamados direitos reais menores, que não se aplica diretamente ao caso em apreço.

Mas existem negócios ou atos jurídicos em que a eficácia translativa ou a sua onerosidade não resultam diretamente do seu conteúdo, pelo que o legislador do IMT teve o cuidado de deixar expreso quais as situações em que, apesar disso, sujeitou ao regime imposto.

A enunciação, nos n.ºs 2, 3 e 5 do artigo 2.º, de um conjunto de negócios jurídicos sujeitos a IMT, não é meramente exemplificativa de um conjunto de espécies tributárias que já estariam contempladas na norma genérica do n.º 1 do artigo 2.º. Trata-se antes da tipificação de negócios ou factos jurídicos, em que a sua eficácia translativa ou a sua onerosidade não é manifesta ou não existe mesmo, pelo que, não se enquadrando de forma típica na previsão do n.º 1, só são sujeitos ao IMT porque o legislador assim o deixou expreso de forma específica e expressa.

Desta forma, não podemos interpretar o sentido do artigo 1.º do CIMT como uma norma genérica de sujeição a imposto de todas as formas de transmissão, mas antes como um enunciado de princípio que depois é densificado pelas normas de incidência dos artigos 2.º e 3.º, que tipificam o conjunto dos factos tributários sujeitos a IMT. O facto de o artigo 1.º especificar que o imposto incide sobre as transmissões onerosas de imóveis, “qualquer que seja o título por que se operem”, não significa qualquer desprezo pelas formas de transmissão que o CIMT de seguida tipifica, nem pelo princípio da tipicidade. Significa, isso sim, que o legislador pretende enunciar apenas que não é o título que determina a sujeição, mas a transmissão. Não é o formalismo jurídico utilizado, mas a riqueza manifestada pela transmissão da propriedade ou do domínio sobre o bem imóvel que relevam.

Aqui chegados, analisemos se a transmissão em apreço se enquadra em alguma das normas especiais de sujeição do CIMT.

Com relevância para o caso concreto chamamos à colação a alteração da alínea e) do n.º 5 do art.º 2.º do CIMT pela Lei n.º 12/2022, de 27-06-2022 (LOE de 2022), passando a ter o seguinte teor: *“As entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital e para a realização de prestações acessórias à obrigação de entrada de capital das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial ou das sociedades civis a que tenha sido legalmente reconhecida personalidade jurídica, as entregas de bens imóveis dos participantes no ato de subscrição de unidades de participação de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular;”*

Com a referida alteração, o alcance da citada norma deixou de ser apenas o da obrigação das entradas dos sócios com bens imóveis que se concretizem na

realização do capital social da sociedade, passando também a abranger a obrigação de prestações acessórias.

Assim sendo, as prestações acessórias em causa, materializadas na entrega de imóveis, estão previstas na norma de sujeição objetiva do CIMT, constante da alínea e) do n.º 5 do artigo 2.º do mesmo código, na redação dada pela Lei n.º 12/2022, de 27-06-2022 (LOE de 2022).

CONCLUSÃO

Face ao exposto, *in casu*, a entrega da titularidade de imóveis em cumprimento da obrigação de prestações acessórias gratuitas, mediante escritura pública de entrega de prestações acessórias, está especificamente prevista nas normas de sujeição do Código do IMT, conforme alínea e) do n.º 5 do seu artigo 2.º.