



Artigo - Fiscalidade

# A transmissão de partes sociais de sociedades detentoras de imóveis

**Susana Cristina Rodrigues Aldeia** |

Membro Estagiária da OROC

Professora auxiliar da Universidade Portucalense



## Introdução

O Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações introduziu no ordenamento jurídico português uma norma que determinava a sujeição a imposto das operações decorrentes da aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades, quando detentoras de bens imóveis (urbanos ou rústicos). Esta imposição decorria dos casos em que algum dos sócios ficasse a dispor de, pelo menos, 75% do capital social da sociedade. A referida disposição procurava precaver situações de evasão e fraude fiscais, uma vez que o resultado económico dessas operações seria semelhante à aquisição direta dos imóveis.

O Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e o Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT). O CIMT mantém a sujeição a imposto a transmissão de partes sociais de sociedades que detenham imóveis no seu património. Com as alterações recentes à norma,

promovidas pelo Orçamento de Estado para 2021 - Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, a disposição é ampliada trazendo alguns desafios na sua interpretação. Procura-se, por isso, apresentar um contributo na interpretação da lei, particularmente, no que se refere às operações que envolvem a transmissão de partes sociais ou quotas.



**O CIMT mantém a sujeição a imposto a transmissão de partes sociais de sociedades que detenham imóveis no seu património...**



**O aspeto espacial do imposto impõe que apenas os imóveis integrados no território nacional fiquem abrangidos pela incidência objetiva do IMT...**



## A transmissão de partes sociais ou quotas

O princípio geral de incidência do IMT encontra-se definido no artigo 1.º do CIMT. Esta disposição determina que o imposto incide sobre as transmissões a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. O aspeto espacial do imposto impõe que apenas os imóveis integrados no território nacional fiquem abrangidos pela incidência objetiva do IMT (Pires & Pires, 2010). O artigo 2.º do mesmo código determina a incidência real deste imposto. Em particular, apresenta exaustivamente todos os tipos de contratos abrangidos pelo imposto. A disposição legal enumera uma série de situações que integram o conceito de transmissão de bens, nos termos do artigo 1.º do CIMT.

Portanto, o legislador considera determinadas realidades abrangidas pelas regras de incidência deste imposto. Esse reconhecimento ocorre, também, so-

bre factos que não configuram como uma aquisição direta de bem imóvel, propriamente dita (Pires & Pires, 2010). Por exemplo, encontram-se nesta situação, as operações previstas no n.º 2 do artigo 2.º do CIMT. Em concreto, esta norma prevê a sujeição em IMT da aquisição de partes sociais ou de quotas de sociedades que detenham imóveis na sua posse. Este conceito de tributação é originário da extinta SISA (Martínez, 2003).

O IMT procura promover a tributação da riqueza, ou seja, a presunção de riqueza criada pela aquisição de direitos reais (Sanches, 2007). Em particular, tem como finalidade sujeitar a imposto a capacidade tributária revelada pelos adquirentes de imóveis (Pires, 2013). A transação de prédios impõem a mobilização de fundos financeiros, normalmente de montante elevado, que envolve a utilização de riqueza acumulada para suportar a respetiva compra (Pires, 2013). Neste contexto, compreende-se porque o legislador determina o adquirente como devedor do imposto.

A alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º refere que integram o conceito de transmissão de bens imóveis, a aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas ou anónimas. Essa aquisição, para efeitos de incidência objetiva do IMT, é classificada como transmissão fiscal de bens imóveis<sup>1</sup>. Com efeito, o conceito fiscal de transmissão de imóveis, no âmbito do IMT, é mais amplo que o conceito do direito privado (Mateus & De Freitas, 2005). No entanto, esta previsão legal faz depender a tributação em sede de IMT da verificação cumulativa dos critérios apresentados nas subalíneas i) a iii).

A doutrina identifica a disposição prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º como uma norma anti abuso.

Tem como pretensão evitar que, por via da compra de partes sociais em sociedades detentoras de imóveis, se possa adquirir indiretamente o domínio desses prédios registados no ativo da empresa. Evitando, por isso, a respetiva tributação no âmbito deste imposto. Esta disposição legal tem como objetivo sujeitar situações que oferecem ao “comprador” direitos equivalentes, na perspetiva económica, ao direito de propriedade (Mateus & De Freitas, 2005).

Até 31 de dezembro de 2020, a norma prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 2 do CIMT apresentava a seguinte disposição: “A aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples ou por quotas, quando tais sociedades possuam bens imóveis, e quando por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto”.

Esta disposição foi alterada pela redação dada na Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para 2021), a qual passou a integrar a seguinte redação:

“A aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas ou anónimas, quando cumulativamente:

i) O valor do ativo da sociedade resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50% por bens imóveis situados em território nacional, atendendo ao valor de balanço ou, se superior, ao valor patrimonial tributário;

ii) Tais imóveis não se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis;

iii) Por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto, devendo em qualquer dos casos as partes sociais ou quotas próprias detidas pela sociedade ser proporcionalmente imputadas aos sócios na proporção da respetiva participação no capital social”.

Esta norma legal caracteriza-se com sendo mais desenvolvida face à redação anterior. Nomeadamente, a redação atual (1) estende a sua aplicação às sociedades anónimas, (2) reduz a sua amplitude às situações em que os prédios representem mais de 50% do ativo da empresa, e (3) inclui um critério de utilização do bem na esfera da sociedade.

Com a nova redação, integra-se no conceito de transmissão de bens imóveis, por isso sujeita a IMT, a aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas ou anónimas. Por conseguinte, a Lei do Orçamento de Estado para 2021 veio incluir as sociedades anónimas na incidência subjetiva do regime das transmissões de participações sociais, no âmbito do IMT.

Além disso, as condições previstas nas alíneas i) a iii) são cumulativas, o que significa que é bastante a inobservância de um dos critérios para que a sujeição em IMT prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º não se aplique.

## As condições previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º

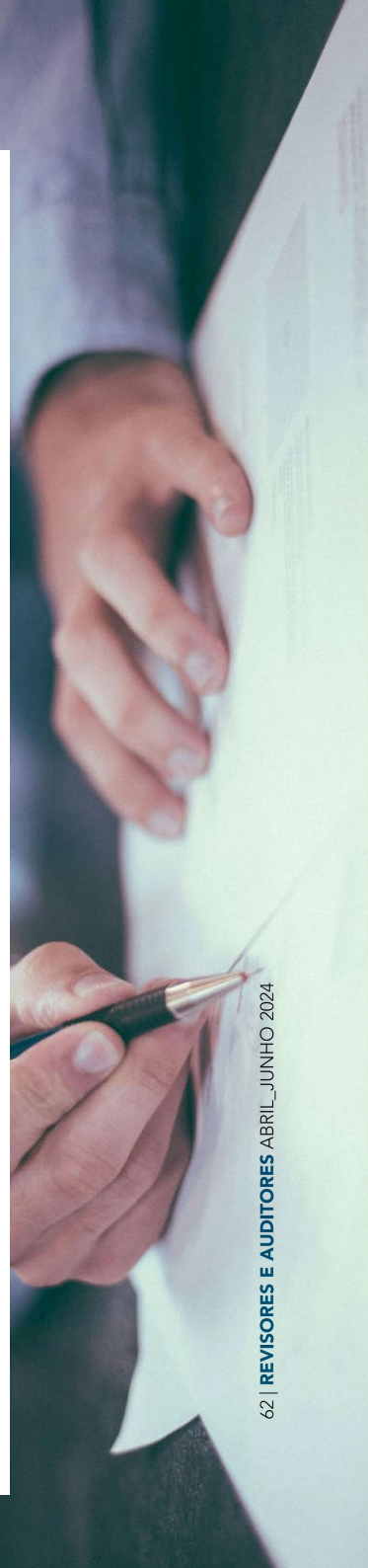
A subalínea i) da norma em questão impõe que o valor do ativo da sociedade da qual se estão a adquirir as participações sociais, resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50% por bens imóveis situados em território nacional, atendendo ao valor de balanço ou, se superior, ao valor patrimonial tributário. A norma refere-se ao valor do ativo da sociedade, o que compreende o seu valor contabilístico incluindo todos os valores que fazem parte do balanço.

A subalínea ii) determina que tais imóveis não se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis. Portanto, consideram-se relevantes para efeitos de cálculo da percentagem da representatividade, face ao ativo, os imóveis sitos em território português que (1) não estejam diretamente afetos a uma atividade agrícola, industrial ou comercial e (2) os que se encontrem afetos à atividade de compra e venda. Considerando-se, portanto, excluídos do cálculo em questão apenas os imóveis utilizados pela própria empresa.

Assim, a incidência no âmbito do IMT, em sede da subalínea ii), está dependente de que tais imóveis não estejam diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis. Consequentemente, se os imóveis estiverem afetos à atividade de compra e venda, haverá sujeição a IMT, desde que observados os critérios enunciados nas restantes subalíneas.



**Portanto, o legislador considera determinadas realidades abrangidas pelas regras de incidência deste imposto. Esse reconhecimento ocorre, também, sobre factos que não configuram como uma aquisição direta de bem imóvel..**



A Autoridade Tributária, no pedido de informação vinculativa (PIV) 23404 de junho de 2023, esclarece que não dispõe o CIMT de um conceito de atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, devendo, numa interpretação sistemática, recorrer ao n.º 4 do art.º 3.º do CIRC. Aplicando o conceito à situação em concreto, pelo que, considera-se “de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”.

A Autoridade Tributária esclarece ainda que “quando para as mais diversas finalidades em sede de IMT se utiliza a expressão atividade, seja esta na aceção de atividade económica específica, como no caso do artigo 7.º do respetivo Código, reportado à atividade de comprador de prédios para revenda, seja na perspetiva do modo como é exercida (atividade “principal” no artigo 60.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais), tem-se, inequivocamente, em vista atividades para as quais o agente económico esteja legalmente habilitado”. No caso das sociedades, essa habilitação é determinada (1) pelo conjunto de atividades que constituem o seu objeto social, e (2) pelas atividades que indica pretender exercer de facto e, em função das quais lhe irão ser conferidos os correlativos CAEs<sup>2</sup>.

O objeto social identifica a atividade ou atividades que a sociedade se propõe ou espera poder vir a exercer. Considerando a sua relevância, n.º 1 do artigo 11.º do Código das Sociedades Comerciais preocupa-se em determinar que a “indicação do objeto da sociedade deve ser corretamente redigida em língua portuguesa”. A ausência desta imposição constitui causa de nulidade do contrato de sociedade. A determinação do objeto social pode comportar um extenso elenco de atividades, entre diversos ramos de atividade. Contudo, não significa necessariamente, que todas as atividades previstas venham a ser efetivamente desenvolvidas pela sociedade. A sociedade deve identificar quais são as áreas económicas que de facto serão desenvolvidas na sua atividade<sup>3</sup>.

Porquanto, no cumprimento do disposto da subalínea ii) da norma em análise, a atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, aí indicada, é necessariamente a atividade que referenciada no pacto social, exercida de acordo com os requisitos e pressupostos legalmente estabelecidos<sup>4</sup>.

A subalínea iii) esclarece que no caso de resultar da aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto, devendo em qualquer dos casos as partes sociais ou quotas próprias detidas pela sociedade ser proporcionalmente imputadas aos sócios na proporção da respetiva participação no capital social.

O critério previsto no ponto iii) prevê que a transação pode resultar de aquisição, amortização ou quaisquer

outros factos. Relativamente ao conceito de “quaisquer outros factos”, a Autoridade Tributária tem vindo a considerá-lo com um conceito aberto, o qual permite uma interpretação mais abrangente da norma relativamente aos factos jurídicos nela previstos. Neste contexto, a alteração da representatividade do sócio no capital da sociedade para uma percentagem igual ou superior a 75% do mesmo, observa os critérios de incidência objetiva de IMT<sup>5</sup>.

A norma determina que qualquer ato ou negócio jurídico que tenha como resultado a disponibilização a um sócio de, no mínimo, 75% das participações sociais de uma sociedade com bens imóveis no seu ativo, insere-se dentro do âmbito de incidência do imposto. O facto ou negócio jurídico constitui o facto tributário, no entanto, a condição indispensável para a sua sujeição ao imposto é que do mesmo resulte que um só sócio passe a deter pelo menos 75% do capital social<sup>6</sup>.

Trata-se de factos em que a predominância da titularidade das participações sociais tem como consequência um resultado económico próximo da titularidade sobre os bens imóveis detidos pela sociedade e que justifica a sujeição a imposto o titular maioritário do capital social (Mateus & De Freitas, 2005)

Em suma, não basta que uma entidade fique com mais de 75%, para se considerar sujeita a IMT, é preciso que o valor do ativo da sociedade resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50% por bens imóveis situados em território nacional e tais imóveis não se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis.

## O valor tributável

O momento em que ocorre a transmissão constitui o nascimento da obrigação tributária, nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do CIMT. O n.º 1 do artigo 18 impõem a aplicação das taxas em vigor, no momento da ocorrência do facto tributário, para efeitos de liquidação de imposto.

Conforme o artigo 4.º, o imposto é devido pelo detentor das participações sociais (sócio ou acionista), uma vez que o legislador fisionou a aquisição de bens imóveis a seu favor. O IMT é devido, por isso, pelos adquirentes dos bens imóveis. Configurando-se uma operação sujeita nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do CIMT, o valor tributável observa os critérios previstos na regra 19.º do n.º 4 do artigo 12.º do mesmo código. Para o cálculo do valor tributável podem concorrer: (1) os inventários, (2) propriedades de investimento, (3) os ativos não correntes detidos para venda, (4) as imobilizações em curso (Chotas & Vítor, 2024).

## Conclusão

Desde a introdução desta norma na jurisdição portuguesa que a mesma manteve a sua redação original, tornando-se, conseqüentemente, desajustada da atual realidade económica. A Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (OE2021) estabeleceu um conjunto de alterações à alínea d), do n.º 2, do art. 2.º do CIMT, conferindo-lhe uma reforma efetiva. Passou a integrar as sociedades anónimas no âmbito da incidência do imposto, por isso, a aquisição ou compra de ações de

sociedades anónimas com bens imóveis no seu ativo, verificados os requisitos previstos nas subalíneas i) a iii) da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do CIMT, impõem a sujeição a IMT. Esta configuração assemelha-se ao que já decorria aos demais tipos societários previstos na lei. Adicionalmente, a norma passou a integrar um conjunto de critérios que devem ser atendidos para que possa ocorrer a incidência em sede de IMT.

## Notas

<sup>1</sup> Pedido de Informação Vinculativa (PIV) n.º 23404 de junho de 2023.

<sup>2</sup> PIV 25483

<sup>3</sup> PIV 25483

<sup>4</sup> PIV 25483

<sup>5</sup> Ponto 30 e 31 do PIV 23404 junho de 2023.

<sup>6</sup> Ponto 34 do PIV 23404 junho de 2023.

## Referências bibliográficas

Chotas, B., & Vítor, C. (2024). *Tributação do património - IMI, IMT e Imposto do Selo*. Ordem dos Contabilistas Certificados.

Martínez, P. S. (2003). *Direito Fiscal* (10.ª ed.). Almedina.

Mateus, J. S., & De Freitas, L. C. (2005). *Os Impostos sobre o Património Imobiliário* (1.ª ed.). Engifisco.

Pires, J. M. F. (2013). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo* (2.ª ed.). Almedina.

Pires, M., & Pires, R. C. (2010). *Direito Fiscal* (4.ª ed.). Almedina

Sanchez, J. L. S. (2007). *Manual de direito fiscal [Manual of tax law]* (3.ª ed.). Coimbra Editora.

