

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIMT.

Artigo: Artigo 4º.

Assunto: Restituição de suprimentos através da transmissão de bens imóveis para a herança indivisa do prestador daqueles.

Processo: 2010000206 – IVE nº 479, com despacho concordante, de 24.03.2010, da Subdirectora-Geral dos Impostos da Área do Património.

Conteúdo: 1 – Em Julho de 2009 verificou-se o óbito de um cidadão português, o qual era sócio de uma determinada sociedade comercial por quotas, da qual são também sócios a viúva, os três filhos do casal e ainda uma sociedade luxemburguesa, sem representante em Portugal.

2 – O decesso havia efectuado suprimentos à sociedade, que esta agora pretende reembolsar, incluindo-se, nesse reembolso, a transmissão, para a herança do de *cujus*, de dois imóveis, com o valor de € 700.000 (cada um).

3 - A requerente, que entende que esta operação de transmissão de imóveis não está sujeita a IMT, vem solicitar a esta Direcção-Geral a prestação de informação vinculativa, que considera necessária para a outorga das escrituras, as quais alega reportarem-se a contratos de dação em espécie, tendo em vista o reembolso, pela forma descrita, dos suprimentos efectuados pelo seu falecido cônjuge.

ANÁLISE:

Dispõe o art. 2º, nº 1 do CIMT:

“1 – O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional.”

No caso presente, pretendem-se transmitir imóveis como reembolso de suprimentos.

Ou seja:

Numa primeira fase, o ex-cônjuge da requerente entregou, a título de suprimento, uma determinada quantia em dinheiro à empresa, a qual, agora, retribui com imóveis.

Temos, obviamente, aqui, uma transmissão do direito de propriedade dos imóveis que se caracteriza pela onerosidade (num momento anterior a sociedade recebeu uma determinada quantia em dinheiro).

E o facto de tal sinalagma assentar num contrato de suprimento não releva para o Código do IMT, que faz assentar a tributação no facto translativo da propriedade dos bens.

Para este compêndio, o que releva é a existência de uma transmissão de bens imóveis, em contrapartida de uma prestação monetária.

No caso em estudo, existem (ainda que em momentos diferentes) transmissão e onerosidade.

Estão, pois, preenchidas as premissas para que exista tributação em sede de IMT.

Assim, estabelecido o fundamento da incidência real, cabe perscrutar a incidência pessoal:

Dispõe o corpo do art. 4º do CIMT que “[o] IMT é devido pelas pessoas, singulares ou colectivas, para quem se transmitam os bens imóveis (...)”

Cabe, então, definir quem são essas pessoas.

“Pessoas”, para o art. 4º do CIMT terão de ser os sujeitos passivos do imposto (ou não seja a epígrafe do artigo “[i]ncidência subjectiva”).

E, definindo quem é o sujeito passivo da relação jurídica tributária surge-nos o art. 18º, nº 3 da LGT, para o qual “[o] sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária (...)”.

Temos, assim, que patrimónios de facto serão sujeitos passivos de imposto se, nos termos da lei, estiverem vinculados ao cumprimento da prestação tributária.

Ora, no caso do IMT, quem está vinculado ao cumprimento da obrigação tributária, será, de acordo com a opção legal consagrada no art. 18º, nº 3 da LGT, a pessoa, património ou organização de facto ou de direito para quem se transmitem os bens.

Ora, a herança é, como consta expressamente do extracto do Acórdão mencionado pela requerente na sua petição da presente informação, “um património”.

E não só na jurisprudência, como também na doutrina, a herança é considerada como um património (cfr. José de Oliveira Ascensão, Direito Civil Sucessões, Coimbra Editora, Coimbra, 4ª edição, 1988, 237, pp. 511-514).

Deste modo, por força da aplicação conjugada dos artigos 4º do CIMT e 18º, nº 3 da LGT a herança, enquanto património, detém capacidade tributária passiva (e, por força dos art. 15º e 16º da LGT também personalidade tributária, o que a própria requerente expressamente admite no ponto 4 da sua petição).

E detém-na de forma directa, sem o recurso a qualquer analogia, referida pela requerente no ponto 13 da sua petição de informação e de *per si*, sem qualquer interferência ou intervenção do cabeça de casal, mencionado pela requerente no ponto 14 da mesma petição.

De resto, a herança nem é o único património autónomo sujeito a IMT: Atente-se nos casos dos FII (Fundos de Investimento Imobiliário).

Estes, não obstante o DL nº 60/2002, de 20/3 (republicado pelo DL nº 13/2005, de 7/1), que estabelece o regime jurídicos dos fundos de investimento imobiliário, os definir como “patrimónios autónomos” (regime jurídico dos fundos de investimento imobiliário, art. 2º, nº 2), ficam, segundo o nº 1 do art. 49º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), isentos de IMT na aquisição os FII que se constituem e operem segundo a legislação nacional.

Se, porém, essa aquisição for efectuada por FII mistos ou de subscrição particular aplica-se a taxa de IMT pela metade (EBF, art. 49º, nº 2).

Ora, é regra pacificamente aceite, em termos de ciência e técnica fiscal, que só pode estar isento de imposto aquilo que a ele está sujeito – sendo que, no caso dos FII mistos e de subscrição particular, nem estamos perante uma isenção, mas sim perante uma sujeição a taxa mais favorável (reduzida a metade).

Os FII, legalmente definidos como patrimónios autónomos, surgem assim como sujeitos passivos de IMT, que, podem, todavia, dele estar isentos ou não; surgindo como àquele sujeitos sob um regime de taxa mais favorável.

Conclui-se, assim, que patrimónios autónomos, como os fundos de investimento imobiliário, estão sujeitos a IMT, não obstante a redacção da al. a) do art. 4º do CIMT.

E, constituindo as heranças, nos termos *supra* explanados, patrimónios autónomos, diferente não pode ser a conclusão quanto à sujeição destas, se adquirirem onerosamente bens imóveis, àquele tributo.

E nem cabe invocar a situação de facto subjacente à previsão do art. 8º, nº 2 do CIMT para concluir, como faz a requerente, que as entidades bancárias são sujeito passivo do imposto (e dele isentas) e as heranças não o são, por ali não as ter referido.

Não; a conclusão da requerente não se pode inferir da análise daquela norma do CIMT.

Ao invés, o art. 8º do CIMT reporta-se a uma isenção deste tributo.

Ora, uma *isenção* é, nos termos do nº 2 do art. 2º do EBF, um benefício fiscal.

E, sendo-o, cabe atentar quer no preâmbulo do DL nº 215/89, que aprovou o EBF, quer no próprio articulado deste diploma (nº 1 do art. 2º), os quais consagram expressamente a excepcionalidade dos benefícios fiscais.

Deste modo, se os benefícios são excepcionais, de duas, uma: Ou estão consagrados expressamente pelo legislador, ou não existem; cabe, então, aplicar o regime-regra - que é o da tributação.

Efectivamente, o art. 2º, nº 1 do EBF, a que atrás se aludiu, dispõe:

“1 – Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”

Assim sendo, é o Estado, enquanto detentor da *potestas* tributária, quem, em cada caso, pondera entre o interesse público que subjaz à tributação e outros interesses públicos que, em cada situação concreta e individualizada, se lhe possam deparar, e, face às conclusões que dessa ponderação resultem, decide ou não pela criação de um benefício fiscal que a tal situação se aplique e que tipo de benefício há-de ser criado, pois não são as isenções o único género de benefício fiscal que a lei permite criar.

No caso de dações em cumprimento através das quais as instituições bancárias adquirem imóveis cuja entrega se destine à realização de créditos resultantes de empréstimos anteriormente concedidos, ou penhoras anteriormente prestadas, em que se verifica uma situação de incumprimento por parte do devedor, o legislador veio isentar essas transmissões de IMT caso se verifiquem certas condições.

E é só isto que se pode concluir da leitura do nº 2 do art. 8º do CIMT.

Ou seja: Que existem certas aquisições onerosas (por dação em cumprimento) que o legislador, no âmbito dos seus poderes, decidiu isentar de imposto.

Mas, se isentou é porque - conforme *supra* se refere - estavam, logicamente, sujeitas ao tributo.

Efectivamente, a sujeição é um pressuposto da isenção, pois aquilo que nem sequer está sujeito ao imposto não carece de ser dele isento.

O que o art. 8º, nº 2 do CIMT nos permite concluir é que há um certo tipo de aquisições que está sujeito a IMT e dele isento.

Não nos permite concluir que as dações em cumprimento nele não previstas não foram abrangidas por essa previsão por não estarem sujeitas ao tributo.

Não; sendo os benefícios fiscais medidas de carácter excepcional, o que se pode concluir do art. 8º, nº 2 do CIMT é:

- Aquisições onerosas de bens imóveis por dação em cumprimento são tributadas;
- As que satisfaçam os requisitos previstos na norma de isenção continuam sujeitas, mas são susceptíveis de estarem isentas.
- Todas as outras aquisições onerosas de imóveis continuam a, pura e simplesmente, estar sujeitas e não isentas de imposto.

É, pois, abusiva a interpretação segundo a qual uma dada realidade não prevista numa regra que consagra uma isenção não foi, sequer, susceptível de ser abrangida pela norma de incidência.

Isto porque a situação a que iríamos chegar roçaria o absurdo; vejamos porquê:

É que, se assim fosse, nunca se pagava imposto – ou porque a situação estava prevista pela regra de isenção, ou porque, se assim não sucedesse, era porque não tinha sido prevista na norma de incidência.

Ora, não pode efectuar-se esta interpretação do art. 8º, nº 2 do CIMT, pois há que extrair o sentido desta norma de acordo com a presunção, contida no art. 9º, nº 3 do C. Civil (aplicável às relações tributárias *ex vi* art. 2º, al. d) da LGT), de *“que o legislador consagrou as soluções mais acertadas”*.

Assim, a conclusão final a extrair é que a dação em cumprimento que a requerente pretende efectuar está sujeita (e não isenta) a IMT.

Neste sentido, aliás, se pronunciam J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas, *in* Os Impostos Sobre o Património Imobiliário O Imposto do Selo, Engifisco, Lisboa, p. 335, quando defendem: *“Se o devedor entregar um imóvel ao credor, como forma de extinguir a dívida (dação em pagamento), o credor, como adquirente efectivo desse bem, fica desde logo sujeito ao imposto:”*

Acresce que, face ao teor do art. 243º, nº 1 do Código das Sociedades Comerciais é (no mínimo) altamente discutível que a figura da dação em cumprimento possa ser utilizada na restituição de suprimentos, uma vez que aquela norma estipula que tal restituição há-de ser de *“outro tanto do mesmo género e qualidade”*.

Todavia, ainda que a restituição dos suprimentos não seja efectuada segundo

o “mesmo género e qualidade”, os efeitos fiscais acima mencionados não deixariam de se produzir, face ao teor do art. 10º da LGT, que estatui:

“O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preenchem os pressupostos das normas de incidência aplicáveis.”

Deste modo, mesmo que a transmissão onerosa de bens imóveis constitua um ilícito (*in casu*, comercial, ou seja, de natureza privatística), sempre essa transmissão teria de ser tributada por estarem, nos termos *supra* descritos, preenchidos os pressupostos das normas de incidência aplicáveis.

Na sua petição, a requerente efectua ainda alusão à al. a) do art. 4º do Código do CIMT.

Esta norma não se aplica, todavia, à operação de transmissão de imóveis caracterizada na mesma petição.

Efectivamente, conforme acima se deixou escrito, esta é tributada pela regra geral constante da parte inicial do dito artigo 4º do CIMT.

A al. a) aplicar-se-á à requerente (e demais co-herdeiros do seu falecido marido) apenas e no momento em que estes procederem à partilha da referida herança e tão só na medida em que algum (ou alguns) deles receba(m) imóveis cujo valor exceda a respectiva quota hereditária relativamente a bens dessa natureza.

Isto porque a tributação radica em factos tributários diferentes:

Na situação apresentada na petição, o facto tributário consiste na transmissão onerosa dos imóveis da sociedade para a herança.

Nos casos previstos na al. a) do art. 4º do CIMT, o facto tributário consiste na partilha que atribui a alguém bens imóveis cujo valor excede a sua quota (ideal) relativamente a esse tipo de bens.

São, pois, situações de facto distintas – mas que podem, perfeitamente, suceder-se no tempo – que dão origem a dois diferentes momentos de tributação (que são autónomos entre si).

CONCLUSÕES:

- O reembolso dos suprimentos efectuados pelo *de cuius* à sociedade através da entrega à respectiva herança de bens imóveis constitui facto tributário sujeito a IMT.

- O sujeito passivo é a herança, enquanto património para quem os bens se transmitem.

- Este tipo de situações não está abrangido pela isenção constante do art.8º, nº 2 do CIMT, que, enquanto benefício fiscal, apenas se aplica às situações em que se verifique estarem reunidos todos os pressupostos constantes da *litera* da referida norma.

- Que, por estabelecer uma isenção, só pode ter aplicação sobre situações sujeitas a tributação (*in casu*, em sede de IMT).

- A situação descrita na petição de informação constitui facto tributário distinto do plasmado na al. a) do art. 4º do CIMT.