

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto do Selo (CIS) e Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)
- Artigo: 15.º, 21.º e 31.º do CIS e art.º 13.º do CIMT
- Assunto: Doação de participação de sociedade com reserva de usufruto; determinação do valor tributável
- Processo: 2016000113 - IVE n.º 10004, com despacho concordante de 17.03.2016, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
- Conteúdo: Nos termos do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT) foi apresentado um pedido de informação vinculativa sobre a seguinte situação:

- 1 – A pessoa que requer pretende subscrever um aumento de capital social da sociedade por quotas X, através de uma nova quota no valor de € X.
- 2 – Posteriormente, pretende doar essa quota a favor de um dos filhos, reservando para si o usufruto vitalício do mesmo.
- 3 – Em face do exposto, solicita informação vinculativa quanto às seguintes questões:
 - a) A determinação do valor tributável da referida participação social é realizada por recurso à aplicação do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 15.º do CIS, designadamente pelo último balanço da sociedade?
 - b) Aplica-se o disposto no art.º 21.º do CIS e no art.º 13.º do CIMT ao caso em apreço?

Se conjuntamente com o aumento de capital, ocorrer a transformação da sociedade por quotas numa sociedade por ações e a doação a favor do descendente ocorrer depois de dd.mm.2016 (mais de dois anos após a constituição da sociedade), pretende, ainda, a pessoa que requer informação vinculativa sobre as seguintes questões:

- c) A determinação do valor tributável da referida participação social é realizada por recurso à aplicação do disposto na al. a) do n.º 3 do art.º 15.º do CIS ou, em alternativa, por recurso à al. b) da mesma norma?
- d) Aplica-se, igualmente, o disposto no art.º 21.º do CIS e no art.º 13.º do CIMT ao caso em apreço?
- e) A menção “S” constante das fórmulas contidas no n.º 3 do art.º 15.º do CIS consiste no valor do campo A5141 – Total do Capital Próprio da IES com as correções que se mostrem devidas nos termos do n.º 2 do art.º 31.º do CIS?
- f) Na eventualidade de se aplicar a al. b) do n.º 3 do art.º 15.º do CIS, a determinação do valor “S” depende da correção prevista no n.º 2 do art.º 31.º do CIS?
- g) As menções “R1” e “R2” constantes da fórmula cima mencionada consistem no valor do campo A5023 da IES (Resultados Antes dos Impostos)?

ANÁLISE

A primeira questão colocada prende-se com a determinação do valor tributável

de uma quota que é objeto de transmissão gratuita, no caso em apreço uma doação.

O n.º 1 do art.º 15.º do CIS dispõe que *“O valor das quotas ou partes em sociedades que não sejam por ações e o dos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas com contabilidade organizada determina-se pelo último balanço, ou pelo valor atribuído em partilha ou liquidação dessas sociedades, salvo se, não continuando as sociedades com o herdeiro, legatário ou donatário do sócio falecido ou doador, o valor das quotas ou partes tiver sido fixado no contrato social”*, estabelecendo o n.º 2 da mesma norma que *“Se o último balanço referido no número anterior precisar de ser corrigido, o valor do estabelecimento ou das quotas e partes sociais determinar-se-á pelo balanço resultante das correções feitas”*.

Ou seja, na situação apresentada, o valor da quota será determinada com base no último balanço, eventualmente corrigido nos termos daquele n.º 2.

O valor tributável da quota será, então, determinado pela Direção de Finanças, em função do último balanço de encerramento de contas do exercício económico anterior à transmissão, em conformidade com o procedimento estabelecido no art.º 31.º do CIS.

Os imóveis que integrem o ativo social serão sempre considerados no balanço pelo respetivo valor patrimonial tributário (art.º 31.º, n.º 2).

Há, ainda, que atender ao disposto no art.º 18.º do CIS, o qual preconiza que o valor das sociedades comerciais, que não sejam por ações, sempre que se verifique uma das situações previstas no art.º 88.º da LGT, é determinado pela aplicação dos fatores previstos no n.º 2 do art.º 16.º do CIS, aplicáveis a um rendimento presumido para esse efeito, se ainda o não tiver sido para efeitos da tributação sobre o rendimento, com base nos elementos previstos no artigo 90.º da LGT.

A transmissão gratuita em análise tem a particularidade de ir ser efetuada com reserva de usufruto vitalício da quota a favor do doador. Questiona, assim, a pessoa que requer se é aplicável à situação em apreço o art.º 21.º do CIS e o art.º 13.º do CIMT.

Diz-nos o art.º 21.º do CIS que *“Sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 9.º e no artigo 18.º, são ainda aplicáveis à determinação do valor tributável nas transmissões gratuitas as regras constantes dos artigos 13.º e 15.º do CIMT”*.

Como resulta desta norma, para efeitos de determinação do valor tributável das transmissões gratuitas, é explícita a remissão para as regras do art.º 13.º do CIMT, pelo que a mesma será aplicável ao caso em análise.

A pessoa que requer pretende, igualmente, que lhe seja prestada informação vinculativa sobre a forma de determinação do valor tributável da referida participação se, conjuntamente com o mencionado aumento de capital, ocorrer a transformação da sociedade por quotas numa sociedade por ações e a pretendida doação a favor do seu filho ocorrer depois de dd.mm.2016, ou seja, mais de dois anos após a constituição da sociedade.

Com a transformação de sociedades não se opera a dissolução da sociedade anterior, salvo se assim for deliberado pelos sócios (n.º 3 do art.º 130.º do Código das Sociedades Comerciais – CSC), nem se procede à constituição de uma nova sociedade.

Na verdade, o CSC corporiza a tese da continuação, segundo a qual a sociedade transformada sucede automática e globalmente à anterior (art.º 130.º, n.º 5, *in fine*, do CSC).

Assim sendo, porque a doação ocorrerá dois anos após a constituição da sociedade (por quotas) e admitindo-se, ainda, que não se verifica nenhuma das situações previstas nas al. a) e c) do n.º 4 do art.º 15.º do CIS, para determinar o valor tributável das participações aqui em causa (ações), deverá recorrer-se à al. a) do n.º 3 do art.º 15.º do CIS, a qual prevê o recurso à seguinte fórmula: “ $V_a = 1/2n[S + ((R1 + R2)/2)f]$ ”.

Pelos motivos acima enunciados, também nesta segunda hipótese (doação de ações) será aplicável o art.º 13.º do CIMT *ex vi* do art.º 21.º do CIS para efeitos de determinação do valor tributável das transmissões gratuitas.

Quanto ao valor a que corresponde a menção “S”, “R1” e “R2” constante da fórmula prevista na al. a) do n.º 3 do art.º 15.º do CIS, deve referir-se que, para a determinação do valor tributável das participações sociais, a AT baseia-se, em primeira linha, na informação contida no “(...) *extrato do último balanço da sociedade participada, acompanhado de declaração emitida por esta donde constem a data da sua constituição, o número de ações em que se divide o capital e respetivo valor nominal e os resultados líquidos obtidos nos dois últimos exercícios*”, documentos estes que devem acompanhar a participação da transmissão de bens, nos termos da al. f) do n.º 6 do art.º 26.º do CIS.

À partida, a menção “S” daquela fórmula corresponderá ao valor dos capitais próprios da sociedade, considerando-se, sempre que for caso disso, a provisão para impostos sobre lucros, e as menções “R1” e “R2” ao resultado líquido do período e não ao resultado antes dos impostos como é referido pela pessoa que requer, mas sempre com a ressalva de eventuais correções dos valores constantes do balanço, de acordo com o art.º 31.º do CIS.