

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 255/2014-T

Tema: IRC – Correção da matéria coletável

Processo n.º 255/2014-T

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. António Alberto Franco e Prof. Doutor Jorge Júlio Landeiro de Vaz (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 16-05-2014, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., sociedade comercial por acções com sede no, ..., pessoa colectiva n.º ... (doravante Requerente), na qualidade de sociedade cessionária e incorporante da sociedade B... -..., S.A., (doravante designada por B...), pessoa colectiva n.º ..., formulou pedido de pronúncia arbitral, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea b), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT).

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

A Requerente apresentou o seguinte pedido:

- a) declaração de ilegalidade do acto de correcção da matéria colectável em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (doravante IRC), relativo a 2009, no montante de € 250.372,00 (duzentos e cinquenta mil, trezentos e setenta e dois euros, que não acarretou a obrigação de pagar qualquer montante em face do prejuízo fiscal apurado naquele exercício

(liquidação de IRC n.º 2013... , de 02-12-2013, demonstração de liquidação de juros n.º 2013... e demonstração de acerto de contas n.º 2013 ...);

b) a anulação das referidas liquidações.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral colectivo, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

As Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 16-05-2014.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, defendendo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 19-06-2014, decidiu-se pela dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por consubstanciar um acto inútil, em virtude das Partes não terem indicado quaisquer provas a produzir nem ter sido invocada qualquer excepção.

Foi ainda fixado prazo de 10 dias para alegações escritas da Requerente, seguidas de prazo para alegações escritas da Autoridade Tributária e Aduaneira.

As partes não apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março). No que toca à REQUERENTE, importa realçar que a sua legitimidade resulta de um processo de fusão por incorporação — fusão por incorporação da B... (incorporada) na REQUERENTE (incorporante) —, que implicou *ope legis* a extinção daquela e a transmissão da totalidade do seu activo e do seu passivo para esta última.

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas excepções.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Em 2009-07-15, C..., D..., E...e F..., os futuros accionistas da sociedade B..., S.A., assinaram um contrato promessa de venda da totalidade das acções desta nova sociedade, com o outro futuro acionista, A..., SA., por um preço global dividido em parcelas fixas (1.333.000,00 €) e variáveis (2,50% do valor anual das vendas da sociedade B..., SA, caso este seja inferior a 2.250.000,00 € e 5,00 % se o valor anual das vendas seja igual ou superior a 2.250.000,00 €, nos exercícios de 2010, 2011 e 2012) (cfr. Anexo 4 do RIT);
- b) Em 17-07-2009, foi efectuado o registo do projecto de cisão da M..., LDA e da constituição da nova sociedade, B..., SA (datado de 29-06-2009-), na Conservatória do Registo Comercial de ... (cfr. Anexos 1 e 2 do RIT);
- c) Em 16-09-2009, foi constituída a sociedade B..., S.A. no âmbito de um processo de cisão simples, no âmbito do qual foi transferido para a sua esfera um ramo de actividade da sociedade M..., LDA. (anteriormente B..., LDA);
- d) A operação de cisão correspondeu ao destaque do património (activos e passivos) da M..., LDA (anterior B..., LDA), associado ao ramo de actividade afecto à importação, exportação, fabrico, comercialização e montagem de equipamentos de produção e poupança de energia, (com excepção do bem imóvel registado na contas de Edifícios e Outras Construções e de algum equipamento básico), para o incorporar no património da nova sociedade, a B..., SA, constituída para desenvolver essa mesma actividade (RIT);

- e) A operação de cisão realizou-se de acordo com o «*Projecto de cisão simples*» cuja cópia consta do anexo II ao Relatório da Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido e teve, além do mais, as seguintes consequências:
- Implicou a transmissão dos activos e passivos associados à actividade de importação, exportação, fabrico, comercialização e montagem de equipamentos de produção e poupança de energia, nomeadamente, imobilizado incorpóreo (despesas de investigação e outras) e corpóreo (como equipamento básico, equipamento de transporte, ferramentas e utensílios, equipamento administrativo e outros); inventários; disponibilidades; dívidas de terceiros e diferimentos. No total, o valor patrimonial transferido corresponde à diferença entre o valor global dos activos transmitidos (1.340.918,00 €) e o correspondente aos passivos incorporados na nova sociedade (beneficiária) (307.243,00 €), o que perfaz um valor patrimonial líquido de 1.033.675,00 €;
 - Foram igualmente transferidos 32 trabalhadores da sociedade cindida para a nova sociedade constituída após a cisão;
 - Foram atribuídas aos sócios da sociedade a cindida acções da sociedade beneficiária; (RIT e seu Anexo II)
- f) A M..., LDA (anteriormente B..., LDA) não exercia e desenvolvia antes da operação de reestruturação, a actividade de promoção e desenvolvimento de empreendimentos imobiliários e urbanísticos, gestão e administração de prédios urbanos e rústicos, próprios e alheios, compra, transformação e venda de imóveis e a revenda dos anteriormente adquiridos para esse fim, tendo esta actividade sido adicionada ao objecto social da sociedade no dia do registo da cisão, só passando a ser exercida após a operação de cisão; (RIT)
- g) O objecto social da B..., S.A. correspondia à importação, fabrico, comercialização e montagem de equipamentos de produção e poupança de energia e pela prestação de serviços de engenharia;
- h) Em 09-08-2010, a B..., S.A. foi objecto de fusão por incorporação na esfera da Requerente A..., SA.;

- i) A B..., S.A. registou o património recebido por via da cisão pelo mesmo valor líquido contabilístico que tal património se encontrava reconhecido ao nível da sociedade cindida;
- j) Em 31-05-2010, a B..., S.A. entregou a Declaração Modelo 22 de IRC, relativa ao exercício de 2009 (período de tributação compreendido entre 16-09-2009 a 31-12-2009), apurou um prejuízo fiscal de € 341.469,79 (cfr. doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral cujo teor se dá como reproduzido) que resultou do preenchimento dos seguintes campos:
- resultado líquido do exercício negativo no montante de € 505.510,01 (campo 201);
 - provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais no montante de € 36.639,77 (campo 208);
 - multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções no montante de € 219,67 (campo 212);
 - menos-valias contabilísticas no montante de € 74.227,59 (campo 215);
 - correcções relativas a exercícios anteriores no montante de € 52.953,19 (campo 224);
 - totalizando um montante negativo de € 341.469,79 que consubstancia um prejuízo fiscal (campos 226 e 239);
- k) Foi dado início a um procedimento de inspecção tributária por parte dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de ..., Ordem de Serviço n.º ...2013..., que incidiu sobre o exercício de IRC de 2009 da B..., S.A., com a seguinte motivação: «*A operação de cisão simples entre a M..., Lda. e a B..., SA, não goza de neutralidade fiscal, por não cumprir o disposto no n.º 4 artigo 73.º do CIRC. Como as sociedades intervenientes trataram esta operação como beneficiando do regime da neutralidade fiscal, previsto no artigo 73.º e seguintes do CIRC, houve necessidade de proceder às devidas correcções na esfera da B..., SA.*» (página 2 do processo administrativo);

- l) A Requerente foi notificada do Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, para exercício do direito de audição, através do ofício n.º ..., de 18-10-2013 (Páginas 122 e seguintes do processo administrativo);
- m) A Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) através do ofício n.º ..., de 19-11-2013 (páginas 2-121 do processo administrativo e documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), que concluiu, em síntese, que «*a operação de cisão simples que deu origem à constituição da B... não reunia os requisitos para beneficiar do regime de neutralidade fiscal previsto no artigo 68.º do Código do IRC (atual artigo 74.º daquele Código)*»;
- n) No Relatório da Inspeção Tributária refere-se, além do mais o seguinte:

Desta forma, ao não cumprir este requisito, a presente operação de cisão não é passível de enquadramento nas previsões constantes do artigo 67.º (atualmente corresponde ao artigo 73.º) do Código do IRC, pois não se subsume, por esta razão, a nenhuma das específicas caracterizações legais aí constantes, designadamente, ao escopo tipificado na alínea a) do n.º 2 do artigo 67.º (atualmente corresponde à alínea a) do n.º 2 do artigo 73.º) do Código do IRC e ao conceito de ramo de atividade estabelecido no n.º 4 do mesmo artigo.

Não se aplicando o regime de neutralidade fiscal é necessário apurarem-se os resultados, quer na sociedade cindida quer na sociedade beneficiária, pelo que, relativamente à presente operação de cisão, segue a mesma a respetiva subsunção ao regime geral de tributação, com a aplicação, designadamente do disposto no n.º 3, da alínea d) do artigo 46.º do CIRC (anterior 43.º do CIRC), apurando-se as mais e menos-valias correspondentes na esfera da sociedade cindida ou transmitente a M..., Lda (anteriormente B..., Lda.). Na esfera da sociedade beneficiária, B..., SA, dá origem a uma variação patrimonial positiva efectiva, que concorre para a formação do lucro tributável uma vez que não se encontra excluída no artigo 21.º do CIRC;

Quanto ao valor de aquisição dos elementos que foram transferidos, na esfera da B..., SA. deverá ser considerado como custo de aquisição, o respetivo valor de mercado, equiparando assim o valor de aquisição ao valor de realização da sociedade cindida.

O artigo 46.º, n.º 3, alínea d) do CIRC refere que, em caso de cisão, considera-se valor de realização "o valor de mercado dos elementos do activo imobilizado transmitidos em consequência daqueles actos", à data a que se referem aquelas operações.

Embora esta regra apenas se aplique diretamente ao valor de realização, ao considerar-se que existe "alienação", forçoso será que se conclua que existe uma "aquisição", afigurando-se-nos que o legislador fiscal terá pretendido que, os elementos patrimoniais transmitidos no âmbito das operações de fusão ou de cisão sejam, salvo quando se trate de operações abrangidas pelo regime de neutralidade, equiparadas a operações de compra e venda daqueles elementos. Pelo que se deverá considerar como valor de aquisição, pela sociedade beneficiária (B..., SA), dos elementos patrimoniais destacado da sociedade cindida, o respetivo valor de mercado à data da operação.

III.1.3. Correções propostas

O regime de neutralidade fiscal, previsto no artigo 67.º e seguintes (atualmente corresponde ao artigo 73.º e seguintes) do Código do IRC, só é aplicável às operações, aí descritas.

Tal como foi descrito nos pontos anteriores., no que respeita à operação de cisão em análise, não obstante se poder considerar que a atividade de importação, exportação, fabrico, comercialização e montagem de equipamentos de produção e poupança de energia, consubstanciada nos elementos patrimoniais e outros recursos transferidos, é enquadrável no conceito de ramo de atividade previsto no n.º 4 do artigo 67.º (atualmente corresponde ao artigo 73.º) do Código do IRC e ainda que se verifique a atribuição de partes de capital aos sócios da sociedade cindida, a mesma

não é enquadrável no regime de neutralidade fiscal, uma vez que não se verifica um dos outros requisitos previstos na alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo, que exige, no caso de cisão parcial, que a sociedade cindida mantenha pelo menos um dos ramos de atividade anteriormente exercido. Ora isso, não se verificou, pois a atividade adicionada no objeto social da sociedade cindida, apenas passa a ser exercida após a operação de cisão, ficando demonstrado que, antes da operação de reestruturação, a referida sociedade não desenvolvia tal atividade, em conformidade com o exigido na supracitada norma.

Ao não cumprir este requisito, a presente operação de cisão não é passível de enquadramento nas previsões constantes do artigo 67.º (atualmente corresponde ao artigo 73.º) do Código do IRC, pois não se subsume, por esta razão, a nenhuma das específicas caracterizações aí constantes, designadamente, ao escopo tipificado na alínea a) do n.º 2 do artigo 67.º (atualmente corresponde ao artigo 73.º) do Código do IRC e nem mesmo ao conceito de ramo de atividade estabelecido no n.º 4 do mesmo artigo.

Assim, não reunindo os requisitos para beneficiar do regime de neutralidade fiscal, previsto no artigo 68.º (atualmente corresponde ao artigo 74.º) do IRC e não obstante do ponto de vista comercial ser considerada uma operação de cisão, esta operação deverá ser submetida ao regime geral de tributação.

III.1.3.1. Determinação do resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da cisão

Estabelece a alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º (atualmente corresponde ao artigo 46.º), refere que "Considera-se valor de realização: (...) Nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos do ativo imobilizado transmitidos em consequência daqueles atos."

a1) Valor de realização

Em 15 de Julho de 2009 (dois dias antes de registo do projeto de cisão na Conservatória do Registo Comercial de ...), C.... D..., E...e F..., os futuros accionistas da nova sociedade a constituir, assinam um contrato promessa de venda da totalidade das ações desta nova sociedade, com o outro acionista, A..., SA., por um preço global dividido em parcelas fixas (1.333.000,00 €) e variáveis (2,50% do valor anual das vendas da sociedade B..., SA, caso este seja inferior a 2.250.000,00 € e 5,00 % se o valor anual das vendas seja igual ou superior a 2.250.000,00 €, nos exercidos de 2010, 2011 e 2012).

No dia 17 de Setembro de 2009, um dia depois do registo definitivo da cisão simples, é assinado o contrato de venda das referidas ações (anexo n.º 4 de 11 fls). Foi confirmado por C..., que o valor de venda que consta no contrato de compra e venda das ações é o mesmo que consta no contrato promessa de compra e venda das ações (anexo n.º 6 de 1 fl).

O total das ações vendidas pelos acionistas C..., D..., E.... e F...representa 99,80 % do capital social de B..., SA e foi vendido por 1.333.000,00 €. O restante capital (0,2%) da B..., SA pertence a A..., SA.

Face ao exposto, vamos considerar que o valor de realização dos ativos e passivos que foram transferidos para a B..., SA foi de 1.335.671,00 € (1.333.000,00 € / 99,80%).

Depois de apurado o valor de realização (transmissão) do negócio transmitido temos que apurar o valor de aquisição dos ativos e dos passivos transmitidos.

De acordo com os dados recolhidos no decurso do procedimento inspetivo, o valor líquido do património transmitido foi de 1.033.675,00 €, valor que corresponde à diferença entre os activos e os passivos, conforme se descreve no quadro que passamos a apresentar:

| DESCRIÇÃO | VALOR |
|---|-----------------------|
| 1. VALOR TOTAL DOS ATIVOS TRANSMITIDOS | 1.340.918,00 € |
| 2. VALOR TOTAL DOS PASSIVOS TRANSMITIDOS | 307.243,00 € |
| 3. VALOR TOTAL DO PATRIMÓNIO TRANSMITIDO (1-2) | 1.033.675,00 € |

a) O valor dos ativos inclui o valor das duas máquinas adquiridas em 2009

Atendendo a que dos ativos transmitidos fazem parte bens do ativo imobilizado incorpóreo e corpóreo, o valor de aquisição a considerar deverá ser corrigido nos termos do n.º 2 do artigo 44.º (atualmente corresponde ao artigo 47.º) do Código do IRC. No quadro, que se junta como anexo n.º 6 de 2 fls, apresentam-se os cálculos efetuados para a determinação do valor atualizado líquido do ativo imobilizado incorpóreo e corpóreo transmitido.

Desta forma, o valor do património transmitido será de 1.035.299,00 €, conforme cálculos que se apresentam no quadro a seguir:

| DESCRIÇÃO | VALOR |
|---|-----------------------|
| 1. VALOR TOTAL DOS ATIVOS TRANSMITIDOS | 1.340.918,00 € |
| 2. VALOR LÍQUIDO DO IMOBILIZADO TRANSMITIDO | 150.438,00 € |
| 3. VALOR LÍQUIDO ATUALIZADO DO IMOBILIZADO TRANSMITIDO | 152.062,00 € |
| 4. VALOR TOTAL DOS PASSIVOS TRANSMITIDOS | 307.243,00 € |
| 5. VALOR DO PATRIMÓNIO TRANSMITIDO (1-2+3-4) | 1.035.299,00 € |

ao exposto o resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da cisão é de 300.372,00 €, conforme se passa a expor no quadro seguinte:

| DESCRIÇÃO | VALOR |
|---|-----------------------|
| 1. VALOR DE REALIZAÇÃO | 1.335.671,00 € |
| 2. VALOR DO PATRIMÓNIO TRANSMITIDO | 1.035.299,00 € |
| 3. RESULT. DERIVADO DA TRANSFERÊNCIA DO PATRIMÓNIO PARA A NOVA SOCIEDADE (1-2) | 300.372,00 € |

Resultado apurado

Como ficou demonstrado, a presente operação de cisão simples não reúne os requisitos para beneficiar do regime de neutralidade fiscal, previsto no artigo 73.º e seguintes do Código do IRC, nomeadamente, o tipificado na alínea a) do n.º 2 do artigo 73.º do Código do IRC e ao conceito de ramo de atividade estabelecido no n.º 4 do mesmo artigo, pelo que esta operação deverá ser submetida ao regime geral de tributação.

Na esfera da sociedade beneficiária, o valor dos elementos patrimoniais deverá ser o respetivo valor de mercado à data da cisão, para que haja

correspondência entre o valor considerado na sociedade cindida e na sociedade beneficiária.

Como não se verifica, por parte da beneficiária de um dispêndio financeiro efetivo com a aquisição daqueles elementos patrimoniais, estamos perante uma situação que configura uma variação patrimonial positiva não refletida no resultado líquido do período, no montante de 300.372.00 €.

As variações patrimoniais assumem particular relevo em sede do Código do IRC, precisamente devido ao conceito de "rendimento acréscimo", em que o lucro abrange todo e qualquer incremento (variação) patrimonial. Daí que o n.º 2 do artigo 3.º do Código do IRC se reporte à "diferença" entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas no Código.

Além disso, o n.º 1 do artigo 17.º do Código do IRC determina que o lucro tributável abrange não só as operações refletidas no resultado líquido mas também as variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas no resultado e as correções fiscais positivas e negativas estabelecidas no Código,

No entanto, aquela variação patrimonial positiva compreende a realização do capital social da sociedade beneficiária, no montante de 50.000,00 €, que, não concorre para formação do lucro tributável, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 21º do Código do IRC, pelo que o valor a tributar será de:

$$250.372,00 \text{ €} = (300.372,00 \text{ €} - 50.000,00 \text{ €})$$

↓

Valor de realização

↪

Capital social

por se tratar da variação patrimonial positiva que não se encontra excecionada no n.º 1 do artigo 21.º do Código do IRC.

III.1.4. Correção ao Resultado Fiscal de 2009

| Descrição | SA |
|-------------------------------------|---------------|
| 1. Resultado fiscal declarado | -341.469,79 € |
| 2. Variações patrimoniais positivas | 250.372,00 € |
| 3. Resultado fiscal corrigido (1+2) | -91.097,79 € |

Considerando a inexistência de neutralidade fiscal, na transferência dos elementos patrimoniais da M..., Lda. para B..., SA, obtemos uma correcção ao resultado fiscal da B..., SA de -91,097,79 €. No quadro seguinte, descrevemos os cálculos efectuados:

| Descrição | SA |
|-------------------------------------|---------------|
| 1. Resultado fiscal declarado | -341.469,79 € |
| 2. Variações patrimoniais positivas | 250.372,00 € |
| 3. Resultado fiscal corrigido (1+2) | -91.097,79 € |

..)

O sujeito passivo afirma que a cisão é uma operação onerosa. Todavia, não comprovou que efectivamente adquiriu esses elementos a título oneroso, mediante prova dos pagamentos efectuados ou da existência de dívida assumida em contrapartida dos elementos recebidos.

Por outro lado, na alínea d) do n.º 3 do artigo 46º do Código do IRC (anterior 43.º do CIRC) não é feita qualquer referência à existência de contraprestação por parte dos adquirentes, concluindo-se que, independentemente da qualificação da transmissão como onerosa ou gratuita, o legislador pretendeu tributar as realidades em causa, assimilando, meramente para o efeito daquela norma, aquelas operações, a transmissões a título oneroso.

Invoca o disposto da alínea P) Comissão para a Reforma do IRC de 2013 (Revisão do regime das concentrações neutras e desenvolvimento das regras aplicáveis a reorganizações não neutras), para demonstrar, que nas

sociedades beneficiárias, as entradas dos ativos envolvidos nas operações de concentração, se realizam por conta dos correspondentes sócios. Como se sabe, trata-se de uma proposta que se encontra em discussão, não colhendo o IRC na atual redação aquele conceito e forma de proceder em termos de tributação.

Assim, consideramos que a variação patrimonial obtida pela sociedade beneficiária, B..., SA, em resultado da operação em apreço deve concorrer para a determinação do lucro tributável, devendo considerar-se como o valor de aquisição, o seu valor de mercado, para que haja correspondência entre os valores de saída da sociedade cindida e os valores à entrada na sociedade beneficiária.

Pelo que ficou referido, não tendo sido apontado qualquer facto ou situação atual que alterem/modifiquem os pressupostos, critérios e cálculos sobre os valores propostos, propõe-se a manutenção dos montantes apurados no projecto de relatório.

- o) Por despacho de 18-11-2013, proferido pela Senhora Chefe de Divisão, em regime de substituição, dos Serviços da Inspeção Tributária de ..., por subdelegação, foi manifestada concordância com a proposta formulada no Relatório da Inspeção Tributária;
- p) A Requerente foi notificada da demonstração de liquidação IRC, relativa ao exercício de 2009, liquidação n.º 2013..., de 02/12/2013, compensação n.º 2013..., de 04-12-2013, na qual foi apurado um prejuízo fiscal de € 91.097,79 e um valor a pagar de € 34,94, resultante da correcção dos juros de mora devidos (cfr. Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- q) A Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de juros, liquidação de juros n.º 2013..., de 02/12/2013, compensação n.º 2013..., de 04-12-2013, com o montante total de € 34,94, tendo como documento base a liquidação de IRC n.º 2013... (cfr. Documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

- r) A Requerente foi notificada da demonstração de acerto de contas n.º 2013 ..., da qual resultou um saldo final de € 0,00, não havendo lugar a uma obrigação de pagamento ou a um direito de reembolso (cfr. Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- s) Em 11-03-2014, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não há factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se no Relatório da Inspeção Tributária e documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, não havendo controvérsia sobre eles.

3. Matéria de direito

3.1. Questão controvertida

A Requerente A..., S.A., é sociedade cessionária e incorporante da sociedade B..., S.A..

A sociedade B..., S.A. foi criada em 16-09-2009 por um processo de cisão simples, no âmbito do qual foi transferido para a sua esfera um ramo de atividade da sociedade M..., LDA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que ao processo de cisão não é aplicável o regime de neutralidade fiscal ao tempo previsto nos artigos 67.º e seguintes do CIRC, a que correspondem actualmente os artigos 73.º e seguintes, e que *«a variação patrimonial obtida pela sociedade beneficiária, B..., SA, em resultado da operação em*

apreço deve concorrer para a determinação do lucro tributável, devendo considerar-se como o valor de aquisição, o seu valor de mercado, para que haja correspondência entre os valores de saída da sociedade cindida e os valores à entrada na sociedade beneficiária».

A Requerente, no presente processo arbitral, apesar de afirmar que discorda do entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que não é aplicável o regime de neutralidade fiscal diz o seguinte: *«numa lógica de economia processual, opta a Requerente por não contestar o entendimento preconizado pela Autoridade Tributária segundo o qual o conceito de "manutenção de ramo de atividade" - referido na alínea a) do n.º 2 do artigo 67.º do Código do IRC como condição para que uma cisão possa ser fiscalmente neutra - exige que o ramo de atividade fosse efetivamente exercido anteriormente à operação de cisão»* (artigo 20.º do pedido de pronúncia arbitral).

Por isso, há uma tomada de posição explícita no sentido de não imputar ao acto impugnado qualquer vício de erro no que concerne à não aplicação do regime de neutralidade fiscal.

Sendo gerador de mera anulabilidade o eventual vício que poderia derivar de erro na não aplicação do regime de neutralidade fiscal, está na disponibilidade da Requerente não invocar qualquer vício a esse título, pelo que, para efeitos do presente processo, deve considerar-se processualmente assente que não é aplicável o regime de neutralidade fiscal.

Assim, a discordância da Requerente com o decidido pela Autoridade Tributária e Aduaneira reduz-se ao que decidiu sobre a relevância para efeitos da determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária da variação patrimonial correspondente à diferença entre o valor de mercado do património transferido e o valor líquido contabilístico pelo qual o mesmo foi reconhecido pela mesma sociedade no processo de cisão.

3.2. Natureza onerosa da cisão

O primeiro ponto de discordância ente a a Requerente e a Autoridade Tributária e Aduaneira é o da natureza onerosa ou não da operação de cisão.

A questão não tem importância decisiva para a apreciação da questão essencial que é objecto do presente processo, podendo a sua solução apenas esclarecer uma das diferenças práticas entre a cisão com regime de neutralidade fiscal e sem ele.

O artigo 67.º, n.º 2, alínea a), do CIRC, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, a que corresponde o artigo 73.º, n.º 2, alínea a), na redacção deste diploma, estabelece o seguinte:

2 - Considera-se cisão a operação pela qual:

- a) Uma sociedade (sociedade cindida) destaca uma ou mais partes do seu património para com elas constituir outras sociedades (sociedades beneficiárias) ou para as fundir com sociedades já existentes, mediante a atribuição aos seus sócios de partes representativas do capital social destas últimas sociedades e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro que não exceda 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes forem atribuídas;*
- b) Uma sociedade (sociedade cindida) é dissolvida e dividido o seu património em duas ou mais partes, sendo cada uma delas destinada a constituir um nova sociedade (sociedade beneficiária) ou a ser fundida com sociedades já existentes ou com partes do património de outras sociedades, separadas por idênticos processos e com igual finalidade, mediante a atribuição aos seus sócios de partes representativas do capital social destas últimas sociedades e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro que não exceda 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes forem atribuídas.*

Como se vê, em qualquer das situações, a cessão tem uma contrapartida para os sócios da sociedade cindida o que inevitavelmente conduz à conclusão de que, pela própria definição legal, se está perante uma operação onerosa.

Essa contrapartida existiu efectivamente no caso em apreço, como resulta do ponto 6. do «*Projecto de cisão simples*» cuja cópia consta do anexo II ao Relatório da Inspeção

Tributária, em que se refere o regime das *«Acções da Sociedade a Constituir que serão atribuídas aos sócios da Sociedade a Cindir, especificando-se a relação de troca das participações sociais e as bases desta relação»*.

De qualquer modo, sendo a cisão, à face da própria definição legal que consta do CIRC uma operação onerosa, ela sempre se terá de assim considerar para efeitos deste Código.

A esta luz, a alínea c) do n.º 5 do artigo 46.º do CIRC, aditada pela Lei n. 2/2014, de 16 de Janeiro, ao estabelecer expressamente que se consideram *«transmissões onerosas» «a transferência de elementos patrimoniais no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, realizadas pelas sociedades fundidas, cindidas ou contribuidoras»*, é apenas uma confirmação expressa do que já resultava necessariamente da definição legal de cisão.

3.3. Consequências da não aplicação do regime de neutralidade fiscal relativamente às variações patrimoniais positivas

Sendo a cisão uma operação onerosa e a não se aplicar o regime de neutralidade fiscal, aquela poderá gerar variações patrimoniais positivas (isto é, mais-valias, na terminologia adoptada relativamente a elementos do activo immobilizado), para a sociedade cindida (e eventualmente para os seus sócios), pois elas consideram-se *«realizadas»* com a cisão, como se infere da alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º do CIRC na redacção anterior ao DL n.º 159/2009 [a que corresponde a alínea d) do n.º 3 do artigo 46.º na redacção deste diploma], ao estabelecer que se considera *«valor de realização» «nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos do activo immobilizado transmitidos em consequência daqueles actos»*.

Mas, como bem diz a Requerente, à face da legislação vigente em 2009, apenas a *«realização»* de mais-valias, concretizada pela *transmissão de activos*, podia gerar mais valias relevantes para determinação do lucro tributável.

Na verdade, desde logo, o artigo 21.º, n.º 1, alínea b), do CIRC, na redacção anterior ao DL n.º 159/2009, expressamente afastava a relevância para a formação do lucro tributável da *«mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade»* e

o artigo 43.º do mesmo Código (artigo 46.º na redacção do Decreto-Lei n.º 159/2009) apenas estabelecia regras para a relevância das mais-valias *realizadas*.

Por outro lado, a referida alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º (artigo 46.º na redacção do Decreto-Lei n.º 159/2009), ao referir que se considera «*valor de realização*» «*nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos do activo imobilizado transmitidos em consequência daqueles actos*», não deixa margem para dúvidas razoáveis de que, no que concerne a elementos do activo imobilizado, apenas a *transmissão* (e não também a sua aquisição) pode gerar mais-valias relevantes para a determinação do lucro tributável.

E, relativamente à transmissão de elementos do activo imobilizado, não existia, à face da legislação vigente em 2009, qualquer outra forma de relevância de variações patrimoniais positivas para a determinação do lucro tributável que não fosse a nível de mais-valias realizadas.

Ora, sendo certo que a não aplicação do regime de neutralidade fiscal à operação conduz à conclusão que o valor da transmissão dos elementos do activo imobilizado deveria ser o valor de mercado, por força do disposto na referida alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º do CIRC (artigo 46.º na redacção do Decreto-Lei n.º 159/2009), e que este valor deveria ser inscrito na contabilidade tanto pela sociedade cindida como pela sociedade beneficiária, não pode encontrar-se na diferença entre a errada contabilização por esta e o valor de mercado uma variação patrimonial positiva para efeitos de determinação do lucro tributável, pois o valor de transmissão a atender não pode deixar de ser exclusivamente o valor de mercado.

Na verdade, a regra básica da determinação do lucro tributável é enunciada no artigo 17.º, n.º 1, , do CIRC, que estabelece que «*o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código*». Como se conclui desta última parte desta norma, a relevância dos elementos contabilísticos para determinação do lucro tributável é secundária, pois, em primeira linha, aplicam-se as correcções à contabilidade previstas no CIRC, para efeitos fiscais.

Isto é, se existir alguma regra do CIRC que preveja que para determinado bem ou acto deve ser considerado um certo valor para efeitos de determinação do lucro tributável, é indiferente o que constar da contabilidade, pois o que releva, para efeitos fiscais, é apenas o que resultar da correcção a efectuar aos valores contabilísticos.

Ora, no caso em apreço, existe efectivamente uma regra especial do CIRC sobre a valorização dos elementos do activo immobilizado, nos casos de cisão de sociedades, que é a referida alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º (artigo 46.º na redacção do Decreto-Lei n.º 159/2009).

Com efeito, esta norma, ao estabelecer que se considera valor de realização «*nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos do activo immobilizado transmitidos em consequência daqueles actos*», impõe que, a não ser aplicável o regime de neutralidade fiscal, o valor a considerar para efeitos de determinação do lucro tributável a título de mais-valias seja o valor de mercado, independentemente do valor, maior ou menor, que estiver inscrito na contabilidade da sociedade cindida.

Por outro lado, esta imposição legal de que o valor de mercado dos bens do activo immobilizado transmitidos seja o valor a considerar para efeitos de determinação do lucro tributável nos casos de cisão de sociedades tem como corolário que seja também este o valor a considerar a utilizar determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária, pois seria incongruente que uma mesma transmissão fosse valorizada de formas diferentes para quem transmite e para quem recebe os bens transmitidos. (¹)

Assim, no pressuposto de que não é aplicável o regime de neutralidade fiscal, tem de se concluir que o valor contabilístico correspondente ao custo histórico dos bens do activo immobilizado transmitidos que foi inscrito na contabilidade da sociedade beneficiária não pode ter qualquer relevo para determinação do seu lucro tributável, pois se está perante uma situação em que ***o CIRC impõe que não se atenda a esse valor***, mas sim ao valor de mercado e os valores corrigidos por força de norma do código prevalecem sobre os valores contabilísticos, por força do disposto na parte final do n.º 1 do artigo 17.º do CIRC.

¹ Aliás, esta correspondência é aceite pela Autoridade Tributária e Aduaneira, como se vê pelo Relatório da Inspeção Tributária, em que se refere que «*na esfera da sociedade beneficiária, o valor aos elementos patrimoniais deverá ser o respetivo valor de mercado à data da cisão, para que haja correspondência entre o valor considerado na sociedade cindida e na sociedade beneficiária*» (página 19 do Relatório, cujo teor é reafirmado no artigo 89.º da Resposta apresentada no presente processo arbitral).

Se nas condições em que ocorreu a cisão, o valor a considerar, para efeitos de determinação do lucro tributável, é o valor de mercado dos bens transmitidos, esse tem de ser o único valor a considerar para esse efeito, sendo *irrelevante o que o contribuinte erradamente inscreveu na contabilidade*.

De resto, levado às suas últimas consequências, o entendimento subjacente à posição adoptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que o valor de transmissão inscrito pelo contribuinte na contabilidade seria relevante para a determinação das variações patrimoniais, mesmo que erradamente inscrito, implicaria que também se devesse atender a esse valor errado em situação inversa em que o contribuinte inscrevesse na contabilidade um valor da transmissão muito superior ao do mercado, o que se consubstanciaria em colocar na disponibilidade dos contribuintes a faculdade de gerarem artificialmente variações patrimoniais negativas, diminuindo artificialmente o lucro tributável, o que seria incompatível com os princípios constitucionais da legalidade e da igualdade na repartição dos encargos públicos.

Conclui-se, assim, que a correcção efectuada à matéria tributável da sociedade beneficiária, B..., S.A., enferma de vício de violação de lei, por ser incompatível com o regime que resulta dos artigos 17.º, n.º 1, 21.º, n.º 1, alínea b), e 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea d), do CIRC, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, a que correspondem na redacção deste diploma os artigos 17.º, n.º 1, 21.º, n.º 1, alínea b), e 46.º, n.ºs 1 e 3, alínea d).

Este vício justifica a anulação do despacho de 18-11-2013, proferido pela Senhora Chefe de Divisão dos Serviços da Inspeção Tributária de ..., em regime de substituição, que decidiu efectuar a correcção à matéria tributável da B... , S.A. [artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo. aplicável por força do disposto no artigo 2.º, alínea c) da LGT], bem como do actos que assentaram naquela correcção, designadamente a liquidação n.º 2013..., de 02-12-2013, a demonstração de liquidação de juros n.º 2013... e a demonstração de acerto de contas n.º 2013....

4. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar a ilegalidade da correcção efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao resultado tributável em IRC apurado pela B..., S.A. no exercício de 2009;
- c) Anular a liquidação n.º 2013..., de 02-12-2013, a demonstração de liquidação de juros n.º 2013... e a demonstração de acerto de contas n.º 2013

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 250.372,00.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 4.896,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 04-09-2014

Os Árbitros



(Jorge Lopes de Sousa)

(António Alberto Franco)

(Jorge Júlio Landeiro de Vaz)