

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 552/2017-T

**Tema: IVA - Transmissão de estabelecimento comercial – Art. 3.º, n.º 4 do CIVA –
Directiva IVA.**

O Árbitro Marisa Almeida Araújo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar este Tribunal Arbitral Singular, toma a seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório:

- 1.1.** A...– **SUCURSAL EM PORTUGAL**, NIF ..., (doravante designado por “Requerente”), com estabelecimento no ..., ...-... ..., apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de tribunal arbitral singular, no dia 13 de outubro de 2017, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por “Requerida” ou “AT”).
- 1.1.** A Requerente pretende, no referido pedido de pronúncia arbitral, que sejam declaradas ilegais e anuladas as liquidações adicionais de IVA relativas a 2014 e os respectivos juros no valor global de € 29.786,93.
- 1.2.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Requerida, em 16 de outubro de 2017.
- 1.3.** A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação

do encargo no prazo aplicável e as partes não manifestaram recusar a designação, nos termos do artigo 11.º, n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e do art. 7.º do Código Deontológico.

- 1.4.** A 28 de dezembro de 2017 foi constituído o tribunal arbitral.
- 1.5.** Notificada para o efeito a 29 de dezembro de 2017, a Requerida apresentou, em 2 de fevereiro de 2018, a sua Resposta, tendo remetido cópia do processo administrativo no dia 6 de fevereiro.
- 1.6.** A 7 de fevereiro de 2018, foi dispensada a reunião arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo-se convidado a Requerente e Requerida a alegar por escrito.
- 1.7.** Após ter sido suscitado esclarecimento, contraditado pela AT, por despacho de 11 de maio de 2018 foi fixado o prazo limite para publicação da decisão final até 11 de junho de 2018.
- 1.8.** A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:
- (i) As liquidações – juntas aos autos com o pedido inicial – têm como fundamento o disposto no relatório de inspeção de 26/04/2017 emitido sob a ordem de serviço n.º OI2016... .
 - (ii) A Requerente é sucursal em Portugal da sociedade B... com sede na República da Irlanda e a sua actividade consiste essencialmente no aluguer de equipamentos para a prática do golfe que é reservado e pago pelos clientes no site <https://www...com>, sendo por estes recolhidos aquando da sua chegada a Portugal.
 - (iii) A actividade descrita era já exercida em Portugal pela C..., NIF
 - (iv) Em 2014, por contrato de transmissão de estabelecimento celebrado em Dublin em 28 de janeiro de 2014, a actividade da C... transitou, na totalidade, para a B... que, nos termos daquele negócio, segundo a Requerente, transmitiu a globalidade dos activos e passivos que integravam o negócio descrito.
 - (v) Segundo a Requerente, entre os activos e passivos que a B... adquiriu à D... está o negócio que esta detinha em Portugal através da sucursal portuguesa C...e, face a esta transmissão, aquela instituiu uma representação em Portugal, a aqui

Requerente, que manteve a mesma actividade, iniciada em março de 2014, com os mesmos meios técnicos e humanos, sem qualquer interrupção ou alteração.

- (vi) A Requerente, que tomou a seu cargo o estabelecimento conforme descrito, incluindo os activos e passivos, como sufraga, deparou-se com saldo credor de € 116.645,46 referente a adiantamentos de IVA recebidos até fevereiro de 2014, à taxa de 23%, anteriormente liquidado e entregue ao Estado pela C... considerando que adoptava o seguinte procedimento:

Contabilizava como adiantamento o pagamento feito pelo cliente no momento da reserva no site e de imediato liquidava e entregava o IVA e, com a emissão da factura ao cliente, no momento de recolha do equipamento na loja, liquidava novamente o IVA e regularizava o IVA anteriormente liquidado no adiantamento recebido, saldando-o por conta do lançamento da prestação efectiva do serviço de aluguer.

- (vii) Por esse motivo, o IVA já liquidado por ocasião do adiantamento foi regularizado pela Requerente entre março e novembro de 2014 à medida da concretização efectiva dos alugueres a que os equipamentos diziam respeito e da concomitante emissão da factura com IVA de 23% por si novamente liquidado, sob pena de repetição de IVA, segundo a Requerente, sobre os alugueres reservados e pagos até fina de fevereiro de 2014, mas somente prestados a partir de março, decorrente da sua liquidação cumulativa no adiantamento do preço e concretização do serviço.
- (viii) Segundo a Requerente a AT entende que só a transmissão de activos tangíveis da C... para a A... beneficia do regime do art. 3.º, n.º 4 do CIVA.
- (ix) A Requerente alega ter dado início às operações activas em março de 2014 e que os adiantamentos de € 116.645,49 fora recebidos pela C... até fevereiro de 2014, que liquidou e entregou o respectivo IVA de € 26.828,47 e que todos os activos e passivos – incluindo o saldo da conta de adiantamentos de clientes – transitou para a A... .
- (x) Mas a AT entendeu corrigir as regularizações dos mesmos € 26.828,47 pela Requerente considerando que respeitam a IVA a favor de sujeito passivo,

decorrente de IVA liquidado relativos aos adiantamentos, recebido e contabilizado pela anterior sucursal, i.e. de outro sujeito passivo.

- (xi) Ou seja, entende a AT, segundo a Requerente, só os activos fixos tangíveis podem beneficiar do regime do n.º 4 do art. 3.º do CIVA sendo, portanto as regularizações de IVA indevidas porquanto o IVA que se pretende reajustar foi liquidado por outro sujeito passivo.
- (xii) Segundo a Requerente estão verificados, não obstante, todos os requisitos do art. 3.º, n.º 4 do CIVA: uma cessão a título definitivo, de uma universalidade de bens susceptível de permitir ao adquirente prosseguir a sua actividade económica a que até então se achavam adstritos na esfera do transmitente e cujo respectivo adquirente veio a ser, por força da aquisição, um sujeito passivo do imposto em Portugal.
- (xiii) Sendo que a AT conclui que o âmbito de aplicação desse n.º 4 do art. 3.º se esgota na não sujeição de IVA da transmissão de activos fixos tangíveis o que, segundo a Requerente ultrapassa a letra e o espírito do n.º 4 do art. 3.º e subverte o espírito e a letra da Directiva IVA no seu art. 19.º, deixando de fora, nessa interpretação, todos os activos e passivos correntes, outros activos não correntes e todos os activos intangíveis.
- (xiv) Negando a AT, segundo a Requerente, a sua qualidade, como transmissária do estabelecimento, ser tratada como sucessora de pleno direito da anterior sucursal, designadamente para efeitos de dedução do imposto, interpretação ferida, irremediavelmente, com a última parte do § primeiro do art. 19.º da DIVA.
- (xv) O que segundo, segundo a Requerente, sendo uma imposição directa da Directiva a todos os Estados que optaram por transpor o art. 19.º, como é o caso do Estado Português o que, portanto, “o beneficiário sucede ao transmitente” o que tem que ser assegurado pela aplicação do n.º 4 do art. 3.º do CIVA.
- (xvi) Posição que a AT não sufraga concluindo que estamos perante regularizações de IVA resultante de IVA liquidado por sujeito passivo diferente já que a Requerente tem nome e NIF distinto da sucursal transmitente.

- (xvii) Para fundamentar a sua posição a Requerente transcreve as diferentes redacções dadas, em línguas distintas, mormente inglês, francês, espanhol e alemão.
- (xviii) Bem como recorre à posição do Advogado-Geral Jacobs, no caso Zita Modes (das suas conclusões apresentadas no processo C-497/01) e conforme Comissão Europeia sinaliza, bem como ao caso Faxworld (nas conclusões apresentadas no processo C-137/02), socorrendo-se da versão em língua alemã que utiliza a expressão “sucessor legal” (Rechtsnachfolger).
- (xix) Assim, ainda que o art. 3.º n.º 4 do CIVA seja omissivo relativamente a tratar o beneficiário da transmissão como sucessor do transmitente impõe-se, desde logo pelo princípio da neutralidade inerente ao sistema comum do IVA o que, segundo a Requerente, isso mesmo afirma o TJUE no caso Faxworld.
- (xx) Posição, que segundo a Requerente, tem eco na doutrina portuguesa.
- (xxi) Pela omissão da transposição do último segmento do art. 19.º da DIVA, § primeiro, a AT rejeita admitir a regularização do IVA a favor de um sujeito passivo, o que doutra forma admitiria, como no caso da sociedade incorporante por IVA liquidado pela sociedade incorporada e extinta pela aplicação da alínea a) do art. 112.º do CSC.
- (xxii) Para além disso, segundo a Requerente, uma interpretação como a AT faz parece admitir que os efeitos do sucesso do art. 19.º da DIVA quis, só se porventura a empresa transmitida se achar organizada sob a forma de uma sociedade portuguesa e a sua transmissão proceder de uma alteração na estrutura do respectivo capital.
- (xxiii) A limitação, defende a Requerente, seria incompatível com as liberdades de estabelecimento e circulação de capitais, tornando a transmissão de uma sucursal residente noutro Estado membro potencialmente mais onerosa do que a transmissão de uma filial portuguesa, em igualdade de circunstâncias.
- (xxiv) Pelo exposto, conclui a Requerente que as normas de direito interno que fundamentam as liquidações de IVA são incompatíveis com o direito comunitário e, portanto, devem ser declaradas ilegais e anuladas.

- 1.9.** Por sua vez, a Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e alegando, em síntese, que:
- (i) A correcção de IVA em apreço foi apurada na sequência do procedimento de inspecção com origem na OI2016..., e referente ao ano de 2014 e, de acordo com a AT, o pedido da Requerente tem subjacente o facto desta considerar que, em virtude da aquisição de uma universalidade de bens, passou também a ter o direito de corrigir a seu favor, imposto anteriormente liquidado e entregue pelo cedente, o que a AT não concorda pugnando pela manutenção das liquidações.
 - (ii) Enfatizando a AT o facto de o cedente da universalidade de bens, ter mantido actividade (tal como consta do R.I.T.), até ao ano de 2016, como a Requerente refere, a factualidade subjacente aos presentes auto e constante do R.I.T. não é posta em causa, não se encontrando, por via disso, controvertida.
 - (iii) A AT não sufraga a posição da Requerente quanto a ser sucessora da Cedente e, por isso, ter direito, entre outros, de proceder a regularizações de imposto por aquela liquidado, a seu favor.
 - (iv) Suscitando que o Advogado-Geral formula no parágrafo 46, no Processo C-497/01 profere afirmações como comentário à posição da administração fiscal do Luxemburgo naqueles autos mas que os mesmos nada tinham a ver com os presentes autos, pois a questão ali controvertida era se o adquirente da universalidade dos bens teria de prosseguir a mesma actividade que o cedente para beneficiar daquela previsão legal.
 - (v) Por seu turno a AT alega que a relação controvertida em apreço nos autos foi directamente afluída no processo C-408/98 - Abbey National plc do qual, segundo a AT resulta claro que o efeito pretendido com a expressão “sucessão”, é que a transmissão não seja considerada nem uma transmissão de bens, nem uma prestação de serviços e, assim, não originar uma quebra na cadeia, ou seja, que a transmissão não seja considerada uma operação.
 - (vi) Suscita também o processo C-137/02 - Faxworld, também referido pela Requerente, que segundo a AT resulta que, por um lado, o Advogado-Geral, nas conclusões que são mais recentes que as do processo Abbey atrás referido, concretiza que nunca (senão em condições inimagináveis), poderia um SP

deduzir o imposto suportado por outro, deixando assim, cair por terra a teoria da Requerente, de que a sucessão, tal como é aqui empregue, tem um sentido próximo ao de uma fusão, por exemplo e que seria a sucessão em todos os direitos e deveres, tal como a transcrição da hipótese formulada pelo mesmo Advogado-Geral no processo Abbey, poderia fazer crer.

- (vii) Resulta do Acórdão, segundo a AT, que o que se pretende alcançar com tal expressão, é que o adquirente de uma universalidade de bens, não tenha que suportar um imposto, que pode de seguida deduzir integralmente.
- (viii) As regularizações que a Requerente efectuou a seu favor, segundo a AT, extravasam notoriamente o âmbito do imposto que lhe seria liquidado por via da transmissão e que posteriormente poderia deduzir.
- (ix) A mesma ideia é reforçada no processo C-497/01 - Zita Modes Sàrl, também referido pela Requerente que, segundo a Requerida, da leitura atenta dos 3 processos referidos, não deixa quaisquer dúvidas, de que o sentido e alcance da norma é só um: Evitar que um SP suporte um imposto avultado, liquidado pelo transmitente na transmissão da universalidade de bens, que seguidamente iria recuperar por via do exercício do direito à dedução.
- (x) Pretender atribuir a esta norma, o direito do adquirente a regularizar a seu favor imposto que outro SP liquidou e entregou ao Estado, seria como permitir que um SP deduzisse o imposto suportado por outro, o que, nas conclusões mais recentes do mesmo Advogado-Geral que formulou as conclusões no processo Abbey, só em condições inimagináveis poderia ocorrer.
- (xi) Para além disso, segundo a AT, tendo a Cedente mantido actividade, por mais de dois anos após a transmissão aqui em apreço, levaria que, a vingar a tese da Requerente, poderia ocorrer, que ambos procedessem às mesmas regularizações, ficando o Estado, e o superior interesse público depauperados de tal montante sendo, por isso, segundo a AT descabido procurar inspiração nas situações em que a actividade de um SP passa para um outro SP, extinguindo-se no entanto o primeiro, como por exemplo numa fusão.

- (xii) Pelo exposto, a Requerida mantém posição e fundamentação que deu causa às liquidações adicionais de IVA, pugnando pela improcedência do pedido arbitral.

2. Saneador:

- 2.1.** As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (*ex vi* art.13.º do CPC).
- 2.2.** Não se verificam nulidades nem outras questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

3. Questões decidendas:

Nos presentes autos, e da posição das partes importa saber qual o âmbito de aplicação do art. 3.º, n.º 4 do CIVA e se a Requerente sucede, ou não, na posição de sujeito passivo do IVA liquidado e pago pela anterior sucursal nos adiantamentos recebidos até fevereiro de 2014.

Para decisão das questões enunciadas importa ainda, aferir se a interpretação dos normativos aplicáveis viola ou não o disposto na Sexta Directiva e se haverá necessidade de promover o reenvio prejudicial ao TJUE, nos termos sugeridos pela Requerente.

Esta questão, por razões de economia na exposição e fundamentação da presente decisão arbitral o Tribunal, tratará por último e não a título prévio, seguindo a mesma ordem de exposição que a Requerente no seu pedido arbitral.

4. Matéria de Facto:

4.1. Factos Provados:

Cabe ao tribunal seleccionar os factos que importam para a decisão da causa e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e os elementos constantes do Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados.

- A.** A Requerente, constituída em 22/10/2013, com natureza jurídica de “não residente com estabelecimento estável”, tratando-se de sucursal em Portugal da empresa irlandesa “B...”, e encontra-se colectada pela actividade de “aluguer de bens recreativos e desportivos”, enquadrada no regime normal de IVA desde 06/11/2013, com periodicidade mensal (desde 01/01/2016) sendo que, anteriormente encontrou-se na periodicidade trimestral.
- B.** A actividade descrita era já exercida em Portugal pela A..., NIF
- C.** Em 2014, por contrato de transmissão de estabelecimento celebrado em Dublin em 28 de janeiro de 2014, a actividade da A... transitou, na totalidade, para a B... que, nos termos acordados, transmitiu a globalidade dos activos e passivos que integravam o negócio descrito.
- D.** Os clientes, no momento da reserva através da internet (<https://www ... com>), ocorrem através da empresa irlandesa e são tratados pela sucursal em Portugal como adiantamentos que são registados a crédito da conta 276 – adiantamento por conta de vendas (repartidos pelas subcontas relativas às lojas de ..., ... e ...), com base em relação/ mapas internos discriminando essas reservas, procedendo à liquidação do respectivo IVA;
- E.** A contrapartida (a débito) do registo contabilístico é reflectida na conta 25 – financiamentos obtidos (“empresa-mãe” – suprimentos e outros mútuos”;B...”);
- F.** Pela utilização/ prestação do serviço em Portugal, as contas dos adiantamentos são debitadas (tendo como contrapartida a conta 25), procedendo à regularização do IVA a favor do sujeito passivo;

- G.** Os rendimentos obtidos relativos às reservas, são contabilizados na conta 72 – prestações serviços, após o cliente se dirigir às lojas nos aeroportos (tendo com contrapartida a conta 25), procedendo à competente liquidação de IVA à taxa de 23%.
- H.** Do IVA Regularizações, a favor da Requerente, entre março e dezembro de 2014, foi regularizado IVA a favor do sujeito passivo, decorrente de IVA liquidado relativos a adiantamentos, recebido e contabilizado pela anterior sucursal “A...”, NIPC ..., outro sujeito passivo.
- I.** Nos valores contabilizados constam os valores de 3 contas de adiantamentos por conta das vendas:
- 276101 – Loja ...- € 106.849,20
 - 276102 – Loja ... - € 9.564,42
 - 276103 – Loja ...- € 231,87
- J.** Tendo a Requerente regularizado IVA a seu favor nos 3 trimestres de 2014, de imposto liquidado pela anterior sucursal, de € 26.828,47.
- K.** A correcção de IVA foi apurada na sequência do procedimento de inspecção com origem na OI2016... de 13 de maio de 2016 tendo a acção inspectiva sido iniciada a 23/01/2017 e findou a 17/03/2017, tendo sido emitidas as liquidações adicionais de IVA relativas a 2014 e os respectivos juros no valor global de € 29.786,93:
- Liquidação n.º 2017 ... de 2017-05-16 no valor de € 10.074,65;
 - Liquidação n.º 2017 ... de 2017-05-16 no valor de € 14.402,69;
 - Liquidação n.º 2017 ... de 2017-05-16 no valor de € 1.448,69;
 - Liquidação n.º 2017... de 2017-05-16 no valor de € 902,44;
 - Liquidação n.º 2017 ... de 2017-05-16 no valor de € 1.187,98;
 - Liquidação n.º 2017 ... de 2017-05-16 no valor de € 1.549,96;
 - Liquidação n.º 2017 ... de 2017-05-16 no valor de € 141,41;
 - Liquidação n.º 2017 ... de 2017-05-16 no valor de € 79,11;

4.2. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada:

A convicção sobre a matéria de facto resultou das alegações das partes, e ausência de matéria de facto controvertida, e respectivo suporte documental junto ao processo.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa, considerando as possíveis soluções de direito.

5. Matéria de Direito:

Fixada a matéria de facto, importa conhecer das questões decididas supra enunciadas, correspondendo, em síntese, à questão da ilegalidade suscitada pela Requerente no presente pedido arbitral, por alegado vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito que conduziram às liquidações adicionais de IVA e juros em apreço nos autos.

Nos termos do art. 3.º, sob a epígrafe “conceito de transmissão de bens”, do CIVA:

1 - Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

2 - Para esse efeito, a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares são considerados bens corpóreos.

3 - Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo:

a) A entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade;

b) A entrega material de bens móveis decorrente da execução de um contrato de compra e venda em que se preveja a reserva de propriedade até ao momento do pagamento total ou parcial do preço;

c) As transferências de bens entre comitente e comissário, efectuadas em execução de um contrato de comissão definido no Código Comercial, incluindo as transferências entre consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação. Na comissão de venda considera-se comprador o comissário; na comissão de compra é considerado comprador o comitente;

d) A não devolução, no prazo de um ano a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação;

e) A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou;

f) Ressalvado o disposto no artigo 26.º, a afectação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto;

g) A afectação de bens por um sujeito passivo a um sector de actividade isento e, bem assim, a afectação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do artigo 21.º, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

4 – Não são consideradas transmissões as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º (sublinhado nosso).

5 - Para os efeitos do número anterior, a administração fiscal adopta as medidas regulamentares adequadas, nomeadamente a limitação do direito à dedução, quando o adquirente não seja um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações tributadas.

6 - Não são também consideradas transmissões as cedências devidamente documentadas feitas por cooperativas agrícolas aos seus sócios, de bens, não embalados para fins comerciais, resultantes da primeira transformação de matérias-primas por eles entregues, na medida em que não excedam as necessidades do seu consumo familiar, segundo limites e condições a definir por portaria do Ministro das Finanças.

7 - Excluem-se do regime estabelecido na alínea f) do n.º 3, nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças, os bens não destinados a posterior comercialização que, pelas suas características, ou pelo tamanho ou formato diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem, sob a forma de amostra, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo, assim como as ofertas de valor unitário igual ou inferior a (euro) 50 e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais.

8 - No caso de início de actividade, a permissão referida no número anterior aplica-se aos valores esperados, sem prejuízo de rectificação a efectuar na última declaração

periódica a apresentar no ano de início de actividade, se os valores definitivos forem inferiores aos valores esperados.

Nos termos do art. 19.º da Directiva do IVA prevê-se que:

“Os Estados-Membros podem considerar que a transmissão, a título oneroso ou gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade, de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário sucede ao transmitente”
(sublinhado nosso).

(...)

A Requerente propugna que, nos termos da directiva, sendo “sucessora” da transmitente tem direito – fazendo o crédito de IVA parte dos direitos transmitidos nos termos do contrato celebrado – a regularizar o imposto, liquidado e pago pela transmitente.

Ora, não é isso que resulta do preceito.

O art. 19.º da DIVA inclui, de facto, a expressão “(...) *que o beneficiário sucede ao transmitente (...)*” mas, quer da expressão, quer da análise da situação de facto, não permite concluir que, por um lado a Requerida não tenha tratado a Requerente como “sucessora” da transmitente (na interpretação que resulta do aludido preceito e que infra se descreve) nem, por outro lado, daquela expressão se pode concluir que de uma relação contratual – como a que se encontra em apreço nos autos – e de acordo com a vontade das partes, se faça incluir no objecto do negócio, com o escopo de beneficiar do regime de IVA previsto, saldos de adiantamentos de clientes da transmitente que permita à beneficiária tornar-se sujeito passivo daquela relação jurídica fiscal, regularizando o imposto a seu favor.

A transmissão do estabelecimento comercial beneficiou, *in casu*, da exclusão de tributação estabelecida no n.º 4 do art. 3.º do CIVA, o que a Requerida não negou, nem nega, admitindo a qualidade de “sucessora” da cessionária ainda que não o faça nos termos da interpretação que a Requerida quer dar a essa expressão.

Ainda que se possa admitir que as partes no negócio de transmissão dos estabelecimentos até tenham querido incluir o crédito de IVA tal facto, no âmbito da relatividade dos negócios jurídicos, é inoponível a terceiros, mormente à Autoridade

Tributária, não a vinculando por qualquer forma nessa alteração subjectiva da relação jurídico-fiscal que a Requerente sufraga (ainda que a tenha estabelecido contratualmente) e que não tem qualquer acolhimento na Directiva.

Entendemos que é esta a posição que vem sendo sufragada pelo TJUE.

No âmbito do Processo C-408/98 *Abbey National plc* contra *Commissioners of Customs & Excise* (in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61998CJ0408>) o TJUE decidiu que “*Quando um Estado-Membro fez uso da faculdade concedida pelo artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, de modo que se considera que a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não é uma entrega de bens, as despesas efectuadas pelo transmitente com os serviços adquiridos a fim de realizar esta transmissão fazem parte das despesas gerais desse sujeito passivo e, portanto, mantêm em princípio uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do referido sujeito passivo. Assim, se o transmitente efectua simultaneamente operações com direito a dedução e operações sem direito a dedução, resulta do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva 77/388 que este pode unicamente deduzir a parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. Todavia, se os diversos serviços adquiridos pelo transmitente a fim de realizar a transmissão apresentam uma relação directa e imediata com uma parte claramente delimitada das suas actividades económicas, de modo que os custos dos referidos serviços fazem parte das despesas gerais inerentes à referida parte da empresa, e que todas as operações incluídas nessa parte da empresa estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, este sujeito passivo pode deduzir a totalidade do imposto sobre o valor acrescentado que onerou as despesas que efectuou para adquirir os referidos serviços”.*

Com a expressão “sucessão” o que se entende é que a transmissão não pode originar uma quebra na cadeia da continuidade do exercício directo da actividade por parte do adquirente da universalidade o que só se verificando é que se verifica a “sucessão” para

que a transmissão não seja considerada uma operação de prestação de serviços ou de mera transmissão de bens.

Mas isto é em tudo diferente da utilização do preceito como a Requerente lhe quer dar, ou seja, socorrendo-se da expressão “sucessão” que resulta da Directiva – que já deu causa à exclusão de tributação que a Requerente beneficiou aquando da aquisição do estabelecimento comercial – querer com isso beneficiar de dedução de imposto, liquidado e pago por outro sujeito passivo.

Daquela decisão o Tribunal aprecia que o regime “(...) das *deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA* (v., neste sentido, *acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19; de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 15, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 44, assim como de 8 de Junho de 2000, Midlank Bank, C-98/98, Colect., p. I-4177, n.º 19)*”.

Acrescentando que “(...) o artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva prevê que os Estados-Membros podem considerar que a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário é equiparado a um sucessor do transmitente. Daqui resulta que, quando um Estado-Membro fez uso desta faculdade, a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não é considerada uma entrega de bens para efeitos da Sexta Directiva. Em conformidade com o artigo 2.º da Sexta Directiva, tal transmissão não está portanto sujeita a IVA e, assim, não poderá constituir uma operação tributada na acepção do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva”.

Por sua vez, no Processo C-137/02 Finanzamt Offenbach am Main-Land contra Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hüninghausen und Wolfgang Klein GbR (in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0137>) o tribunal conclui que “*Uma sociedade civil, criada com o único objectivo de constituir uma sociedade de capitais, tem direito à dedução do imposto suportado a montante em relação*

a serviços que lhe tenham sido prestados e a bens que tenha adquirido, se, em conformidade com o seu objecto social, a sua única operação a jusante tiver sido a transferência, a título oneroso e por acto formal, para a referida sociedade de capitais, após a sua constituição, das prestações anteriormente adquiridas e se, por o Estado-Membro em causa ter utilizado as opções previstas nos artigos 5.º, n.º 8, e 6.º, n.º 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, na redacção dada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, não se verificar nenhuma entrega de bens ou prestação de serviços quando da transferência de uma universalidade de bens.

Efectivamente, mesmo que esta sociedade civil não tivesse a intenção de realizar ela própria operações tributáveis, pois o seu objecto social era apenas o de preparar a actividade da sociedade de capitais, não é menos verdade que o imposto que pretende deduzir se reporta às prestações que adquiriu com vista à realização de operações tributáveis, embora estas sejam apenas operações projectadas da sociedade de capitais”.

Por outro lado ainda, no processo C-497/01, que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburgo), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre Zita Modes Sàrl (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:62001CJ0497>) pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, por decisão de 19 de Dezembro de 2001, declara: *O artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, na sua versão resultante da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado - Âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação, deve ser interpretado no sentido de que, quando um Estado-Membro usou da faculdade, conferida pela primeira frase deste número, de considerar que, para fins do*

IVA, a transmissão de uma universalidade de bens não implica uma entrega de bens, esta regra de não entrega se aplica - sem prejuízo de uma eventual utilização da possibilidade de limitar a sua aplicação nas condições previstas na segunda frase do mesmo número - a qualquer transmissão de um estabelecimento comercial ou de uma parte autónoma de uma empresa, que inclui elementos corpóreos e, eventualmente, incorpóreos que, em conjunto, constituem uma empresa ou parte de uma empresa que pode prosseguir uma actividade económica autónoma. O beneficiário da transmissão deve, no entanto, ter intenção de explorar o estabelecimento comercial ou a parte da empresa dessa forma transmitida e não simplesmente liquidar imediatamente a actividade em causa bem como, eventualmente, vender o stock.

2) Quando um Estado-Membro faz uso da faculdade conferida pelo artigo 5.º, n.º 8, primeira frase, da Sexta Directiva 77/388, na versão que resulta da Directiva 95/7, de considerar que, para fins do imposto sobre o valor acrescentado, não existe nenhuma entrega de bens por efeito da transmissão de uma universalidade de bens, a referida disposição opõe-se a que o Estado-Membro limite a aplicação desta regra de não entrega unicamente às transmissões de uma universalidade de bens em que o beneficiário possui uma autorização de estabelecimento para a actividade económica que essa universalidade permite exercer”.

De facto, da leitura das decisões referidas, seguimos o entendimento sufragado pela Requerida, ou seja, o alcance da norma é evitar que um sujeito passivo suporte um imposto avultado, liquidado na transmissão da universalidade de bens, que seguidamente iria recuperar por via do exercício do direito à dedução.

Sendo a Requerente sucessora da Cedente, nos termos da directiva, quando, como requisito para beneficiar da exclusão de imposto, mantém a actividade económica que dessa universalidade se permite, como resulta desta última decisão transcrita “o beneficiário da transmissão deve (...) ter intenção de explorar o estabelecimento comercial ou a parte da empresa dessa forma transmitida e não simplesmente liquidar imediatamente a actividade em causa bem como, eventualmente, vender o stock”, ou seja, nos termos da Directiva o beneficiário tem de suceder ao transmitente, neste sentido interpretativo.

Não havendo qualquer elemento interpretativo, seja ele qual for, que permita equiparar a transmissão com situações de exercícios societários de fusão em que um sujeito passivo se extingue por incorporação noutra que, pela natureza da relação jurídica não se permite, sequer, qualquer exercício de analogia para este processo sucessório (da fusão).

Esta é a interpretação que resulta do acórdão do STA de 05/05/2010 (in www.dgsi.pt) e que aqui seguimos:

1 - *“A exclusão do conceito de “transmissão de bens” para efeitos de IVA das “cessões a título oneroso ou gratuito de estabelecimento comercial, da totalidade do património ou de parte dele, que seja susceptível de constituir uma ramo de actividade independente, constante do n.º 4 do art. 3.º do CIVA, correspondente à utilização por parte do legislador nacional da faculdade que lhe foi conferida pelo n.º 8 do art. 5.º da Sexta directiva do Conselho e 17 de maio de 1977 (Directiva 77/388/CEE), nos termos da qual «os Estados-membros podem considerar que a transferência a título oneroso ou a título gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente (...)”.*

2 - *A norma comunitária pretendeu conferir aos Estados-membros a possibilidade de estabelecerem “uma simplificação de procedimentos” e bem assim a de lhes permitir “evitar sobrecarregar as tesourarias das empresas”, estando este objectivo relacionado “com a intenção de não agravar o esforço financeiro das empresas que pretendem iniciar uma actividade comercial ou industrial, ou expandir ou renovar a que vêm exercendo, obrigando-as nesse momento ao dispêndio de um montante avultado de IVA, o qual, em princípio, iria posteriormente ser objecto de dedução a seu favor”.*

3 - *Daí que a norma comunitária refira expressamente nesses casos, o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente, alocação que, não implicando necessariamente a identidade de ramos de actividade exercidas por este e por aquele (como o Tribunal de Justiça já teve ocasião de esclarecer no Acórdão de 27 de novembro de 2003, processo n.º C-497/01), parece ter implícito o entendimento sob pena de frustração da ratio da norma em causa (e a daquelas que nos ordenamentos dos Estados-Membros concretizam aquela faculdade), de que a exclusão só se verifica se o adquirente for ou vier a ser, de facto pela aquisição, um sujeito passivo de imposto, sendo necessário que o adquirente continue a*

exercer mesma actividade económica que vinha sendo exercida pelo transmitente, numa relação de sequência contínua e sem interrupções”.

Foi exactamente este o entendimento da Requerida para a situação *sub judice*, ou seja, a transmissão do estabelecimento beneficiou, nos termos da lei, incluindo do art. 19.º da DIVA, da exclusão de tributação, estabelecido no n.º 4 do art. 3.º do CIVA.

Na senda da decisão do STA, a expressão a que a Requerente se socorre, suscitando equiparação ao regime comercial da “fusão” de sociedades comerciais, tem um sentido próprio e distinto daquele que a Requerente lhe quer dar e que está patente nas diversas decisões referidas, ou seja, o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente, sendo-o quando, pela aquisição for ou vier a ser sujeito passivo de imposto, continuando a exercer mesma actividade económica que vinha sendo exercida pelo transmitente, numa relação de sequência contínua e sem interrupções.

Este é o sentido da “sucessão” que resulta da directiva da qual não permite extrair qualquer outra interpretação, mormente aquela que a Requerente lhe quer dar levando-a a uma alteração subjectiva da relação jurídica fiscal, que lhe permita beneficiar de um crédito de IVA de outro sujeito passivo.

Por tudo isto conclui-se que não assiste razão à Requerente mantendo-se as liquidações adicionais, não padecendo as mesmas de qualquer tipo de ilegalidade.

6. Questão do Reenvio Prejudicial

A Requerente suscitou o reenvio prejudicial ao TJUE que o tribunal arbitral entendeu não ser necessário.

Analisada a matéria em apreço nos autos e tendo à disposição todos os elementos necessários para proferir a presente decisão, em relação à qual não se ofereceram dúvidas de interpretação nos termos e pressupostos de aplicação da Sexta Directiva e do seu cumprimento por parte dos Estados membros quanto à matéria em discussão nos presentes autos.

Sinteticamente, como resulta da decisão n.º 682/2016-T (in www.caad.pt), (i) *os tribunais arbitrais integram o conjunto dos tribunais nacionais como decorre do artigo 209º da Constituição da República Portuguesa (CRP)*, (ii) *o preâmbulo do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, deixou expresso que “ (...) nos casos em que o tribunal arbitral*

seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do artigo 267 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”, (iii) em caso de dúvida interpretativa de normas de direito europeu o tribunal arbitral pode recorrer ao reenvio prejudicial, (...)”

Adicionalmente e de forma conclusiva, o quanto vem dito no acórdão 315/2015-T, reiterado no acórdão 782/2015- T do CAAD (in www.caad.pt):

“Como se refere no ponto 7 das recomendações aos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais (2012/C 338/ 01), do TJUE:

“O papel do Tribunal no âmbito de um processo prejudicial consiste em interpretar o direito da União ou pronunciar-se sobre a sua validade, e não em aplicar este direito à situação de facto subjacente ao processo principal. Esse papel incumbe ao juiz nacional e por isso, não compete ao Tribuna pronunciar-se sobre questões de facto suscitadas no âmbito do litígio no processo principal nem sobre eventuais divergências de opinião quanto à interpretação ou à aplicação das regras de direito nacional”

No ponto 12 daquelas mesmas recomendações que o reenvio prejudicial para o referido Tribunal, não se deverá dar quando:

- i. já exista jurisprudência na matéria (e quando o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicar essa jurisprudência ao caso concreto); ou*
- ii. quando o modo correcto de interpretar a regra jurídica em causa seja inequívoco.*

Consequentemente, continua-se no ponto 13., “um órgão jurisdicional nacional pode, designadamente quando se considere suficientemente esclarecido pela jurisprudência do Tribunal, decidir ele própria da interpretação correcta do direito da União e da sua aplicação à situação factual de que conhece.

Por fim, conforme consta do ponto 18, das mesmas recomendações, “O órgão jurisdicional nacional pode apresentar ao Tribunal um pedido de decisão prejudicial, a partir do momento em que considera que uma decisão sobre a interpretação ou a validade é necessária para proferir a sua decisão”

No caso, não se considera que uma decisão sobre a interpretação das normas comunitárias seja necessária.

Entende-se que a jurisprudência disponível do TJUE esclarece suficientemente, em termos de se poder decidir da interpretação correta do direito da União e da sua aplicação à situação fatural de que se conhece.

Por outro lado, e na senda da decisão 169/2017-T (in www.caad.pt) “(...) *a consulta ao TJUE, obrigatória em determinados casos, não o é naqueles em que o tribunal nacional não tenha dúvidas sobre a interpretação das normas de direito comunitário aplicáveis, seja porque as entende inequívocas, seja porque considera que anteriores pronúncias do tribunal da União as clarificaram já, e não necessariamente em casos concretos semelhantes.*

Não deve esquecer-se que o aplicador do direito da União e, conseqüentemente, o seu intérprete, é em primeira linha, o juiz nacional, que não pode desobrigar-se da sua tarefa apelando ao TJUE em casos em que tal se não justifica”.

Assim, para se recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, para interpretação de uma ou mais normas jurídicas de direito comunitário, originário ou derivado, é necessário que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa.

Por isto, entende este tribunal que não subsistindo dúvidas de interpretação sobre qualquer uma das normas em presença e, nessa medida, o que se impõe a este tribunal é decidir em conformidade com a lei aplicável, nacional e comunitária, dando plena aplicação a ambas, bem assim como aos princípios enformadores em presença, tendo em linha de conta a jurisprudência do TJUE, relevante no tratamento das matérias em presença.

Desta forma, decide este tribunal não promover o reenvio ao TJUE para interpretação de qualquer questão prejudicial.

7. Da responsabilidade pelo pagamento de custas arbitrais:

Nos termos do artigo 527.º, n.º 1 do Código de Processo Civil, *ex vi* 29.º, n.º 1, e) do RJAT, estabelece que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

Em face do exposto deve a Requerente ser condenada em custas.

8. Decisão:

Nestes termos e com a fundamentação *supra*, o tribunal decide,

- a. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral.
- b. Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

9. Valor do processo:

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.º-A, n.º 1 do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 29.786,93.

10. Taxa de Arbitragem:

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.530,00 nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de junho de 2018

O Árbitro

(Marisa Almeida Araújo)