

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 47/2023-T

Tema: IVA – Fusão por incorporação - Neutralidade

SUMÁRIO:

I - É consensual ao nível da jurisprudência e da doutrina que as fusões se regem por um princípio de continuidade da atividade, assumindo a sociedade incorporante os direitos, créditos e obrigações da sociedade incorporada (inclusive, ao nível da dedução do IVA de faturas que tenham ainda sido emitidas em nome da incorporada, mas cujo exercício do direito à dedução apenas ocorre na esfera da incorporante).

II - É igualmente pacífico na jurisprudência e na doutrina (incluindo na doutrina administrativa da AT) que as transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelos art.º 3 n.º 4 e art.º 4 n.º 5 do Código do IVA estão excluídas do âmbito do IVA, i.e., não são sujeitas a IVA, incluindo-se, entre estas operações, as fusões por incorporação.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Fernando Miranda Ferreira Raquel Montes Fernandes, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., titular do número de identificação fiscal ..., residente em Rua ..., ..., ..., ..., ..., ...-... Quarteira, e B..., titular do número de identificação fiscal ..., residente em Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa (a seguir, «Requerentes»), vêm, na sequência da notificação da decisão de indeferimento do pedido de promoção de Revisão Oficiosa instruída sob n.º ...2021..., proferida em 17 de novembro de 2022 (Doc. 1 junto aos autos pelos Requerentes), requerer, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º-A, n.º 2, e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, a constituição de tribunal arbitral em matéria tributária para a obtenção da declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IVA n.º 2014..., respeitante ao quarto trimestre de 2013, com data de 2 de dezembro de 2014 e no valor de € 926.699,58, e do correspondente ato de demonstração de acerto de contas n.º 2014... (cf. Docs. 2 e 3 juntos aos autos pelos Requerentes) emitidos pela AT à sociedade C..., S.A., e em relação aos quais os Requerentes assumem a natureza de revertidos.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 24 de janeiro de 2023.

Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 14 de março de 2023, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 3 de abril de 2023, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 10 de maio de 2023, sendo que a 26 de maio de 2023 os Requerentes exerceram o contraditório.

Por despacho de 14 de julho de 2023, o TAC proferiu o seguinte despacho:

“1. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, uma vez que a Requerente já se pronunciou sobre as exceções e atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito.

2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

3. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, até a data limite da prolação da decisão final.

4. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

Em 19 de julho foi proferido um aditamento ao referido despacho:

“Em aditamento ao despacho proferido em 14-7-2023, acrescenta-se que, deve ser remetido ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

O processo administrativo foi remetido em 20 de julho de 2023.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DOS REQUERENTES

Os Requerentes fundamentam o seu pedido nos seguintes termos:

- a) Em 27-12-2011, a sociedade D..., S.A., vendeu à sociedade C..., S.A. («C...»), três frações autónomas, designadas pelas letras HG, HH e HJ, do prédio urbano

inscrito sob o artigo matricial ... da freguesia de ..., pelo preço, respetivamente, de € 36.635,00, de € 100.641,00 e de € 2.162.724,00, o que perfaz um total de € 2.300.000,00 (cf. Doc. 3 do pedido de revisão oficiosa junto ao procedimento administrativo).

- b) Em 27-12-2011, a mencionada D..., S.A., manifestou a sua intenção de sujeitar essas transmissões de imóveis a tributação efetiva em sede de IVA, tendo, para o efeito, apresentado os respetivos certificados de renúncia à isenção do IVA na transmissão de bem imóvel (cf. Docs. 4 a 6 do pedido de revisão oficiosa junto ao procedimento administrativo).
- c) Os imóveis adquiridos pela C..., pelo preço total de € 2.300.000,00, foram reavaliados em € 4.241.188,00 (cf. relatório de inspeção – RIT – junto ao procedimento administrativo).
- d) Em 30-01-2012, a E..., S.A. («E...») incorporou, por fusão, a mencionada C... (cf. Doc. 7 do pedido de revisão oficiosa e RIT, ambos juntos ao procedimento administrativo).
- e) Os imóveis adquiridos por efeito dessa fusão por incorporação foram registados na E... (na sociedade incorporante) pelo respetivo valor contabilístico, ou seja, pelo valor reavaliado de € 4.241.188,00 (cf. RIT junto ao procedimento administrativo).
- f) Em 22-04-2013, a E... celebrou, no âmbito de um Processo Especial de Revitalização, um contrato de permuta, que teve por efeito fazer reingressar os referidos imóveis na esfera da respetiva proprietária originária: a mencionada D..., S.A. (cf. RIT junto ao procedimento administrativo).
- g) Na sequência de uma ação de fiscalização respeitante aos períodos de tributação da E... de 2012 e de 2013 (cf. RIT junto ao procedimento administrativo), a Administração Tributária:

-
- a. Entendeu que a transmissão dos referidos imóveis ocorrida, em 30 de janeiro de 2012, por força da realização da fusão por incorporação da C... na E..., constitui uma operação sujeita e isenta de IVA (cf. RIT junto ao procedimento administrativo);
- b. Entendeu que a respetiva transmitente (a C...) optou, relativamente a essas transmissões de imóveis, por renunciar à respetiva isenção de IVA (cf. RIT junto ao procedimento administrativo);
- h) e, por conseguinte,
- a. Concluiu que, «Na sequência da transmissão mediante o contrato de permuta de 2013-04-23, em sede de IVA, o sujeito passivo [a E...] deveria ter procedido à regularização do imposto (respeitante às frações autónomas HG, HH e HJ do artigo matricial ...), na proporção de 19/20 (rácio dezanove vinte avos) do imposto deduzido, nos termos do art. 24.º, n.º 5 do CIVA. A referida regularização, a favor do Estado, é devida na declaração do último período do ano a que respeita (4.º trimestre de 2013), nos termos do disposto no art. 24.º, n.º 8 do CIVA e do art. 10.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro. Dado que a quantia de imposto a considerar na dedução (na ocasião da aquisição) seria de € 975.473,24, a quantia a regularizar a favor do Estado, que corresponde ao imposto em falta, será de € 926.699,58 ($€ 975.473,24 \times 19 / 20 = € 926.699,58$)» (cf. p. 12 do cit. RIT junto ao procedimento administrativo).
- i) Neste contexto, a Administração Tributária emitiu, sob o n.º 2014..., a consequente liquidação oficiosa de IVA, referente ao quarto trimestre de 2013, no valor global de € 926.699,58, e a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2014... (cf. cit. Docs. 2 e 3).

- j) Em 22.11.2021, os Requerentes apresentaram, na qualidade de revertidos, um pedido de promoção de revisão dos atos tributários sob apreciação, o qual foi indeferido por despacho datado de 17.10.2022 (cf. pedido de promoção de revisão oficiosa junto ao procedimento administrativo e cit. Doc. 1).
- k) Os atos tributários sob apreciação foram praticados em (manifesto) erro sobre os respetivos pressupostos de facto e de direito, devendo, como tal, ser anulados.
- l) Em sustentação do que se afirma, convém reter, em primeiro lugar, que as únicas operações que se encontravam sujeitas e isentas de IVA e, como tal, as únicas operações cujas isenções eram suscetíveis de serem renunciadas eram as transmissões de imóveis verificadas, em 27-12-2011, por escritura de compra e venda entre as mencionadas sociedades D..., S.A., e C..., S.A. («C...»).
- m) E, conforme resulta do exposto, assim aconteceu, tendo a mencionada D..., S.A., quanto a essas transmissões de imóveis, apresentado os respetivos certificados de renúncia à isenção do IVA (cf. Docs. 4 a 6 do pedido de revisão oficiosa junto ao procedimento administrativo).
- n) Tendo optado por renunciar à isenção de IVA prevista no n.º 30 do artigo 9.º do Código do IVA (cf. Docs. 4 a 6), a mencionada D..., S.A., impôs à adquirente desses imóveis (a C...) a obrigação de liquidar e de deduzir, nos termos, respetivamente, dos artigos 6.º, n.º 2, e 8.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, o IVA correspondente a essas transmissões (€ 529.000,00).
- o) Ora, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 24.º do Código do IVA, a transmissão de imóveis durante o respetivo período de regularização implica que esta seja «efetuada de uma só vez».
- p) Por conseguinte, tratando-se de imóveis relativamente aos quais foi exercido (em 27-12-2011) o direito à dedução do IVA que onerou a respetiva aquisição e tendo estes sido transmitidos (em 22-04-2013) no decurso do período de regularização

do imposto assim deduzido, impunha-se à E... (enquanto incorporante e, consequentemente, sucessora universal da C...) proceder, na declaração do último período do ano de 2013, à regularização de 18/20 do IVA deduzido em dezembro de 2011, ou seja, à regularização do valor de € 476.100,00 (cf. artigos 24.º, n.ºs 5 e 8, do Código do IVA, e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro).

- q) A Administração Tributária entendeu, ao invés, que a operação sujeita e isenta de IVA relativamente à qual a respetiva transmitente optou por renunciar à isenção de IVA foi a da fusão por incorporação da C... na E..., ocorrida em 30 de janeiro de 2012 (cf. antepenúltimo parágrafo da p. 11 do RIT).

POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) A empresa E... foi objeto de uma ação de inspeção tributária, levada a efeito, credenciada pelas ordens de serviço internas n.º OI2014... e OI2014..., pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Faro.
- b) No âmbito da aludida ação inspetiva, apuraram-se correções, em sede de IVA, referentes ao período de 2013-12T, no valor de €926.699,58, melhor desenvolvido no Relatório de Inspeção.
- c) Nos termos do n.º 1 do artigo 98.º do Código do IVA, “quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária”.

- d) Enquanto adquirente dos imóveis, deveria ter liquidado e deduzido o respetivo imposto, conforme determinado nos arts. 6.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.
- e) Ao transmitir (permuta com tradição) os imóveis, relativamente aos quais houve direito à dedução total do imposto, e concluindo-se que o adquirente não estava na posse dos respetivos certificados de renúncia válidos, ficava o mesmo obrigado a efetuar a regularização, de uma só vez, nos termos do art. 24.º, n.º 5 do CIVA.
- f) Através do Portal de Finanças e dos códigos de validação consultados, verifica-se que os certificados de renúncia à isenção do IVA não se reportaram à transmissão dos bens imóveis da D... SA para a C... .
- g) Se houve erro (que não se demonstra haver), tal erro partiu da sociedade E... e da sua participada (sociedades representadas, ao tempo dos factos, pela mesma pessoa singular, ora Requerente) que solicitou a emissão dos citados certificados de renúncia à isenção, com data de 26-01-2012.
- h) De harmonia com o disposto na alínea 30), do artigo 9.º do CIVA, são isentas de IVA as operações sujeitas a IMT.
- i) Mas, como se sabe, a isenção acima referida, tal como todas as outras previstas no artigo 9.º, constitui uma isenção incompleta, já que, por não se encontrar prevista no artigo 20.º do CIVA, não permite o direito à dedução do IVA suportado a montante nos diversos "inputs" necessários à sua realização.
- j) No entanto, embora aquelas disposições legais prevejam a isenção do IVA na locação e na transmissão de bens imóveis, é possível renunciar nos termos e condições previstas nos n.ºs 4 a 6 do artigo 12.º do CIVA.

- k) Assim, o exercício da opção pela tributação, em resultado da renúncia à isenção prevista nos n.ºs 4 e 5, do artigo 12.º do CIVA, obedece, em conformidade com o estipulado no n.º 6 do referido artigo, aos termos e condições estabelecidos em legislação especial, ou seja, ao estabelecido no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.
- l) Para renunciar à isenção do IVA, é necessário obter, previamente, o certificado de renúncia à isenção, para além de ter que existir comprador ou locatário conhecido, o qual vai confirmar os dados constantes do referido certificado.
- m) A verificação das condições para renunciar à isenção é da responsabilidade do transmitente ou locador, tal como se encontra mencionado no respetivo certificado, no qual declara reunir as condições estabelecidas para o efeito (objetivas, subjetivas e formais previstas no Regime da Renúncia).
- n) A renúncia à isenção só pode efetuar-se nas operações de locação de prédios urbanos ou frações autónomas e na transmissão de prédios urbanos ou frações autónomas ou terrenos para construção, por sujeitos passivos que realizem tais operações a favor de outros sujeitos passivos, que utilizem os imóveis, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução.
- o) A renúncia à isenção, tanto na locação como na transmissão, é efetuada caso a caso e, para produzir efeitos, o transmitente ou locador têm que ter na sua posse o certificado de renúncia para a transmissão ou para a locação, conforme o caso, à data da escritura de transmissão ou do respetivo contrato de locação.
- p) No caso específico de transmissão de imóvel com renúncia, cabe ao respetivo adquirente proceder à liquidação do imposto devido por essa operação, aplicando-se a regra de inversão do sujeito passivo (cf. n.º 1 do artigo 11.º do Regime da Renúncia), devendo evidenciar separadamente, na sua contabilidade,

o IVA liquidado pela aquisição do imóvel em que ocorreu a renúncia à isenção (cf. n.º 4 do artigo 11.º).

- q) Inversamente, se a nova transmissão for efetuada fora da renúncia, ou seja, isenta nos termos da alínea 30), do artigo 9.º do CIVA, a dedução do IVA suportado, por força do Regime da Renúncia à isenção do IVA, origina as demais regularizações nos termos do n.º 3 do artigo 24.º do CIVA, que alude ao cálculo das regularizações anuais das deduções efetuadas relativamente a bens de ativo imobilizado, bem como aos n.ºs 5 e 8 do referido artigo 24.º do CIVA.
- r) Só é permitido aplicar o Regime da Renúncia à isenção do IVA em transmissão subsequente a uma operação efetuada também com renúncia à isenção se estiver a decorrer o prazo de regularização de 20 anos, conforme previsto na alínea c), do n.º 2, do artigo 2.º do Regime da Renúncia, não existindo nesta situação regularizações a efetuar.
- s) Pelo contrário, se a transmissão for isenta nos termos da alínea 30), do artigo 9.º do CIVA terão de ser efetuadas as devidas regularizações do período ainda não decorrido (período que falta para os 20 anos), em conformidade com o disposto no n.º 5, do artigo 24.º do CIVA.
- t) Quando a subsequente transmissão tem enquadramento na alínea c), do n.º 2, do artigo 2.º do Regime da Renúncia, também esta operação, no que respeita à dedução do IVA suportado, por força desta última nova renúncia à isenção, origina, nos termos gerais, e quando for caso disso, as demais regularizações a que se referem os artigos 24.º a 26.º do CIVA, correspondente ao período de regularização de 20 anos definido no n.º 2, do artigo 24.º do CIVA e que se inicia no momento da celebração do novo contrato de venda ou de locação do imóvel.

- u) A operação conforme foi descrita pelo Requerente é enquadrável no regime de exclusão preconizado no n.º 4, do artigo 3.º e no n.º 5, do artigo 4.º, ambos do CIVA, não existindo regularizações de imposto a realizar.
- v) Nesta situação, sendo a operação não sujeita a IVA (fora do campo de incidência do imposto), não existe a obrigação de emitir a fatura, no entanto, caso a mesma seja emitida, deve mencionar o motivo justificativo da não aplicação do imposto, conforme previsto na alínea e), do n.º 5, do artigo 36.º do CIVA, que é "transmissão ao abrigo do n.º 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 4.º, ambos do CIVA".
- w) Se a transmissão do imóvel for efetuada nos termos do n.º 4, do artigo 3.º e no n.º 5, do artigo 4.º, ambos do CIVA, ou seja, se o que estiver em causa for apenas simples transmissão de um imóvel, compete ao Requerente fazer o seguinte enquadramento:
- i. caso a transmissão seja efetuada com nova renúncia à isenção nos termos estabelecidos na alínea c), do n.º 2, do artigo 2.º do Regime da Renúncia, não existem regularizações a efetuar nos termos do artigo 24.º do CIVA;
 - ii. se pelo contrário, a transmissão for efetuada fora da renúncia, sendo uma operação isenta nos termos da alínea 30), do artigo 9.º do CIVA, terá de proceder à regularização, de uma só vez, do período ainda não decorrido (período que falta para os 20 anos), em conformidade com o disposto no n.º 5, do artigo 24.º do CIVA.
- x) Na escritura de fusão por incorporação, de 30-01-2012, fez-se constar que “Os elementos que constituem o património da Sociedade incorporada, transferidos, por força da fusão, para a sociedade incorporante, são os constantes dos balanços elaborados em trinta e um de outubro de dois mil e onze vinte e sete de dezembro de dois mil e onze” e que “A sociedade incorporada é proprietária dos imóveis incluídos nos balanços e no anexo IV ao projecto de fusão”.

- y) Salvo o devido respeito, daquela redação não pode concluir-se que a operação deve ser considerada não sujeita a IVA, ao abrigo do artigo 3.º, n.º 4, e artigo 4.º, n.º 5, do Código do IVA.
- z) É que os certificados de renúncia à isenção têm data anterior à dita escritura – datam de 26-01-2012 –, pelo que produziram os devidos efeitos.
- aa) Atendendo à referida renúncia à isenção, o adquirente dos imóveis, deveria ter liquidado e deduzido o respetivo imposto, conforme determinado nos arts. 6.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 21/2007.
- bb) Se a empresa E..., na aquisição dos imóveis em causa, em vez de efetuar a transmissão de bens sujeita e não isenta - que se fez constar dos certificados suprarreferidos -, realizou efetivamente uma operação que agora intitulam de não sujeita, teria tal facto, em tempo oportuno, de ter sido informado à administração tributária.
- cc) O que não sucedeu.
- dd) A existir efetivamente um erro - o que o Requerente não demonstrou -, sempre teria de ser imputável à empresa E..., dado que foi declarada uma operação sujeita e não isenta de IVA (por renúncia à isenção), sem que tal operação tenha sido sujeita a efetiva tributação ou comunicada qualquer alteração aos elementos que haviam sido declarados junto da administração tributária.
- ee) E não se diga que a empresa E... desconhecia tal facto, porque ambas as sociedades intervenientes foram representadas, no ato em causa, pela mesma pessoa singular (ora Requerente).
- ff) Estando na origem da liquidação um alegado erro que resultou, antes de mais, de comportamento negligente por parte da empresa E... e o seu representante (ora Requerente), na medida em que, para além de estar declarado um

enquadramento distinto do que agora defendem, também não prestaram quaisquer esclarecimentos em sentido contrário no procedimento de inspeção tributária.

- gg) Não se vislumbra que a operação de fusão possua o carácter neutro que o Requerente lhe pretende atribuir.
- hh) Por este prisma, também se teria, uma vez mais, de concluir que, as normas do artigo 3.º, n.º 4 e artigo 4.º, n.º 5 do Código do IVA não têm aqui aplicação.
- ii) Não fosse a ação eficaz dos serviços de inspeção, os imóveis *sub judice* teriam voltado à esfera patrimonial da empresa D... completamente desonerados de IVA, sem que qualquer das sociedades envolvidas tivesse procedido à dita liquidação.
- jj) A sociedade C..., S.A. promoveu, a 27-12-2011, uma reavaliação daqueles bens imóveis.
- kk) O documento de suporte contabilístico subjacente à mensuração e contabilização dos imóveis reavaliados foi um relatório de avaliação efetuado por um avaliador independente.
- ll) De acordo com o relatório em causa, os pressupostos da avaliação consistiram na atribuição de um valor médio por m² de € 4.763,00.
- mm) Atendendo às áreas dos prédios, o produto do valor médio pela área total (890,4 m²) resultou na quantia € 4.241.188,00.
- nn) Assim, a fusão por incorporação da C... na E... implicou um aumento de capital da Sociedade Incorporante para um milhão cento e oitenta e sete mil e quinhentos euros, com a consequente distribuição pelos acionistas da sociedade Incorporante das ações representativas do capital social aumentado na exacta

proporção das suas participações no capital social da sociedade incorporante.
(cfr. consta da escritura de fusão por incorporação).

oo) Posteriormente, a E... cedeu os imóveis em apreço, no âmbito do contrato de permuta acima identificado, a 22-04-2013, pelo valor global de € 2.047.569,28, voltando os mesmos bens imóveis à esfera patrimonial da proprietária originária (a D...), que os havia vendido, há menos de dois anos, por € 2.300.000,00.

pp) Os imóveis haviam sido adquiridos, em 2011, pela C... à D..., pelo valor global de 2.300.000,00, acrescidos de IVA à taxa legal em vigor.

qq) A que acresce o facto de que as empresas D..., E... e a C... tinham, à data dos factos, a sede no mesmo local e o mesmo representante legal – o ora Requerente.

rr) Não se vislumbra, atendendo a todos estes factos, que a operação de fusão tivesse possuído o carácter neutro com que o Requerente pretende convencer esse Tribunal.

ss) Tudo visto e ponderado, não merecem censura os atos tributários que vêm contestados, devendo manter-se intactos na ordem jurídica.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) Em 27-12-2011, a sociedade D..., S.A., vendeu à sociedade C..., S.A. («C...»), três frações autónomas, designadas pelas letras HG, HH e HJ, do prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ... da freguesia de ..., pelo preço, respetivamente, de € 36.635,00, de € 100.641,00 e de € 2.162.724,00, o que perfaz um total de € 2.300.000,00 (cf. Doc. 3 do pedido de revisão oficiosa junto ao procedimento administrativo).
- b) Em 27-12-2011, a mencionada D..., S.A., manifestou a sua intenção de sujeitar essas transmissões de imóveis a tributação efetiva em sede de IVA, tendo, para o efeito, apresentado os respetivos certificados de renúncia à isenção do IVA na transmissão de bem imóvel (cf. Docs. 4 a 6 do pedido de revisão oficiosa junto ao procedimento administrativo).
- c) Os imóveis adquiridos pela C..., pelo preço total de € 2.300.000,00, foram reavaliados em € 4.241.188,00 (cf. relatório de inspeção – RIT - junto ao procedimento administrativo).
- d) Em 30-01-2012, a E..., S.A. («E...») incorporou, por fusão, a mencionada C... (cf. Doc. 7 do pedido de revisão oficiosa e RIT, ambos juntos ao procedimento administrativo).
- e) Os imóveis adquiridos por efeito dessa fusão por incorporação foram registados na E... (na sociedade incorporante) pelo respetivo valor contabilístico, ou seja, pelo valor reavaliado de € 4.241.188,00 (cf. RIT junto ao procedimento administrativo).

- f) Em 22-04-2013, a E... celebrou, no âmbito de um Processo Especial de Revitalização, um contrato de permuta, que teve por efeito fazer reingressar os referidos imóveis na esfera da respetiva proprietária originária: a mencionada D..., S.A. (cf. RIT junto ao procedimento administrativo).
- g) Na sequência de uma ação de fiscalização respeitante aos períodos de tributação da E... de 2012 e de 2013 (cf. RIT junto ao procedimento administrativo), a Administração Tributária:
- a. Entendeu que a transmissão dos referidos imóveis ocorrida, em 30 de janeiro de 2012, por força da realização da fusão por incorporação da C... na E..., constitui uma operação sujeita e isenta de IVA (cf. RIT junto ao procedimento administrativo);
 - b. Entendeu que a respetiva transmitente (aC...) optou, relativamente a essas transmissões de imóveis, por renunciar à respetiva isenção de IVA (cf. RIT junto ao procedimento administrativo);
 - c. Concluiu que, «Na sequência da transmissão mediante o contrato de permuta 2013-04-23, em sede de IVA, o sujeito passivo [a E...] deveria ter procedido à regularização do imposto (respeitante às frações autónomas HG, HH e HJ do artigo matricial...), na proporção de 19/20 (rácio dezanove vinte avos) do imposto deduzido, nos termos do art. 24.º, n.º 5 do CIVA. A referida regularização, a favor do Estado, é devida na declaração do último período do ano a que respeita (4.º trimestre de 2013), nos termos do disposto no art. 24.º, n.º 8 do CIVA e do art. 10.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro. Dado que a quantia de imposto a considerar na dedução (na ocasião da aquisição) seria de € 975.473,24, a quantia a regularizar a favor do Estado, que corresponde ao imposto em falta, será de € 926.699,58 ($€ 975.473,24 \times 19 / 20 = €$

926.699,58)» (cf. p. 12 do cit. RIT junto ao procedimento administrativo; o destacado é dos Requerentes).

- h) Neste contexto, a Administração Tributária emitiu, sob o n.º 2014..., a consequente liquidação oficiosa de IVA, referente ao quarto trimestre de 2013, no valor global de € 926.699,58, e a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2014 ... (cf. cit. Docs. 2 e 3).
- i) Em 22.11.2021, os Requerentes apresentaram, na qualidade de revertidos, um pedido de promoção de revisão dos atos tributários sob apreciação, o qual foi indeferido por despacho datado de 17.10.2022 (cf. pedido de promoção de revisão oficiosa junto ao procedimento administrativo e cit. Doc. 1).

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC),

aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, *“o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”*.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

Nos presentes autos estão em causa as seguintes situações:

- Determinar se a ilegalidade que se alega configura um erro imputável aos serviços ou ao sujeito passivo (caso em que o pedido de revisão oficiosa seria intempestivo);
- Determinar se a operação de fusão por incorporação da C... na E... e respetiva transmissão de imóveis é sujeita a IVA mas isenta (conforme entendimento da AT) ou não sujeita a IVA (como defendem os Requerentes).

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

IV.2.A. QUANTO À EXCEÇÃO DE INTEMPESTIVIDADE

No que respeita a esta questão, é entendimento deste Tribunal não estar em causa uma situação de intempestividade do pedido de revisão oficiosa nem estar verificada a exceção invocada, porquanto o ato tributário contestado é uma liquidação oficiosa promovida pela AT, na sequência de uma inspeção tributária, não sendo relevante, para o efeito, a circunstância de, segundo a AT, tal ato tributário ter (também) tido por base certificados de renúncia à isenção de IVA solicitados pelo sujeito passivo.

Por seu lado, o instituto da revisão constitui uma concretização do dever de revogar atos ilegais e, como tal, a AT deve proceder dessa forma nas hipóteses em que ocorram erros nas liquidações que se corporizem na arrecadação de tributos em valor superior ao legalmente previsto. Os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que enformam a atividade da AT impõem essa correção oficiosa.

Assim, se por um lado é admissível a revisão do ato por iniciativa do contribuinte no prazo da impugnação administrativa, por outro, a AT, por impulso do contribuinte, também pode promover a denominada «revisão oficiosa».

Neste sentido afirma a jurisprudência[1] que: *«Decorre da lei e constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que a revisão oficiosa de actos tributários a que alude a parte final do n.º 1, do art. 78.º da LGT “por iniciativa de administração tributária” pode realizar-se a pedido do contribuinte (art. 78.º, n.º 7 da LGT), sendo o indeferimento, expresso ou tácito, desse pedido de revisão susceptível de impugnação contenciosa, nos termos do art. 95.º, n.º 1 e 2, al. d) da LGT e art. 97.º, n.º 1, al. d) do CPPT, quando estiver em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação e não prejudicando essa possibilidade a circunstância do pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado muito depois de esgotados os prazos de impugnação administrativa, mas dentro do prazo dos 4 anos para a revisão do acto de liquidação “por iniciativa de administração tributária”».*

O pedido de revisão também tem de se alicerçar em «erro imputável aos serviços» e ser apresentado no prazo de quatro anos. Ora, esse erro engloba o lapso, o erro material ou de facto,

como também o erro de direito. E aqui, como já se disse, há uma liquidação oficiosa da AT na sequência da inspeção tributária.

Em abono da última conclusão refere igualmente a jurisprudência[2] que: «...*tem desde há muito entendido este Supremo Tribunal de forma pacífica que existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do art. 266º da Constituição como o artigo 55.º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, ...*».

Pelo que improcede a mencionada exceção.

IV.2.B. QUANTO AO MÉRITO DO PEDIDO

Em nosso entendimento, estamos no caso concreto perante uma complexa operação de financiamento e reestruturação que deve ser vista como um todo, sendo um ato de gestão conducente a uma acrescida racionalidade económica, a saber:

- a) Em 27-12-2011, a sociedade D..., S.A., vendeu à sociedade C..., três frações autónomas, designadas pelas letras HG, HH e HJ, do prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ... da freguesia de ..., pelo preço, respetivamente, de € 36.635,00, de € 100.641,00 e de € 2.162.724,00, o que perfaz um total de € 2.300.000,00.
- b) Em 27-12-2011, a mencionada D..., S.A., manifestou a sua intenção de sujeitar essas transmissões de imóveis a tributação efetiva em sede de IVA, tendo, para o efeito, apresentado os respetivos certificados de renúncia à isenção do IVA na transmissão de bem imóvel.

- c) Os imóveis adquiridos pela C..., pelo preço total de € 2.300.000,00, foram reavaliados em € 4.241.188,00.
- d) Em 30-01-2012, a E... incorporou, por fusão, a mencionada C... ..
- e) Os imóveis adquiridos por efeito dessa fusão por incorporação foram registados na E... (na sociedade incorporante) pelo respetivo valor contabilístico, ou seja, pelo valor reavaliado de € 4.241.188,00.
- f) Em 22-04-2013, a E... celebrou, no âmbito de um Processo Especial de Revitalização, um contrato de permuta, que teve por efeito fazer reingressar os referidos imóveis na esfera da respetiva proprietária originária: a mencionada D..., S.A..

O direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA, sendo garante de uma correta aplicação do princípio basilar da neutralidade do imposto e não pode, em princípio, ser limitado, de onde decorre que qualquer limitação ao mesmo deve ser interpretada restritivamente.

Regra geral, para serem passíveis de dedução, os bens ou serviços adquiridos a montante devem apresentar uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem direito à dedução, sendo indiferente o objetivo final prosseguido pelo sujeito passivo.

De acordo com o Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), a mera aquisição e a simples detenção de participações sociais não devem ser consideradas atividades económicas.

Contudo, a interferência de uma sociedade na gestão de sociedades afiliadas é considerada uma atividade económica, na medida em que implique a realização de transações sujeitas a IVA, tais como o fornecimento de serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos.

Nesta medida, sendo a aquisição uma operação, por natureza, passiva, a dedutibilidade do IVA das despesas associadas, no todo ou em parte, à mesma, estaria, em rigor, condicionada à forma como a titularidade da mesma será exercida no futuro, ou seja, de forma meramente

passiva, limitando-se ao recebimento dos lucros a ela associados ou, alternativamente, de forma ativa, com interferência direta ou indireta na gestão da mesma, dela resultando um prolongamento de uma atividade tributada.

Por sua vez, como se salienta no Caso SKF, “(...) admite-se igualmente o direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo.” (cfr. §§ 57 e 58)

A que acresce, tal como o TJUE veio considerar no Caso *Abbey National* (proc. C-408/98), os custos incorridos para efeitos da transmissão de uma universalidade de bens ou parte dela “fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e, como tais, são elementos constitutivos do preço dos produtos de uma empresa. Com efeito, mesmo no caso de transferência de uma universalidade de bens, quando o sujeito passivo não realiza mais operações após a utilização dos referidos serviços, os custos destes últimos devem ser considerados inerentes ao conjunto da atividade económica da empresa antes da transmissão.”

Decorre deste Acórdão que, muito embora a aquisição ou transmissão da totalidade das ações representativas de um património possa configurar uma operação não sujeita a IVA nos termos do artigo 19.º da DIVA, tal operação mantém uma relação direta e imediata com a atividade económica do sujeito passivo, assistindo-lhe o direito de deduzir o IVA incluído nas despesas suportadas para efeitos daquela operação.

Isto é, no contexto da transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela, v.g., uma fusão por incorporação, os serviços utilizados com esse fim mantêm uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do respetivo sujeito passivo, fazendo parte das suas despesas gerais, sendo componente do preço dos seus produtos / serviços, pelo que conferem nessa medida direito à dedução.

É consensual ao nível da jurisprudência e da doutrina (incluindo da doutrina administrativa da AT) que as fusões se regem por um princípio de continuidade da atividade, assumindo a sociedade incorporante os direitos, créditos e obrigações da sociedade incorporada

(inclusive, ao nível da dedução do IVA de faturas que tenham ainda sido emitidas em nome da incorporada, mas cujo exercício do direito à dedução ocorre apenas, em momento posterior, na esfera da incorporante).

É igualmente pacífico na jurisprudência² e na doutrina (incluindo na doutrina administrativa da AT³) que as transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelos art.º 3 n.º 4 e art.º 4 n.º 5 do Código do IVA são operações fora do âmbito do IVA, i.e., não sujeitas a IVA. Entre estas operações, incluem-se as operações de fusão por incorporação.

Como se refere *supra*, a principal divergência existente entre as Partes respeita ao tratamento jurídico-fiscal a conferir à operação de fusão por incorporação da C... na E... e respetiva transmissão de imóveis que a mesma originou:

- a) No entender da Requerida, a transmissão dos referidos imóveis ocorrida em 30 de janeiro de 2012 por força da realização da fusão por incorporação da C... na E... constituiu uma operação isenta de IVA em relação à qual a transmitente (C...) optou (válida e eficazmente) pela respetiva renúncia à isenção, sujeitando-a, deste modo, a IVA;
- b) No entender dos Requerentes, a referida transmissão de imóveis configurou uma operação não sujeita a IVA ao abrigo do art.º 3 n.º 4 do Código do IVA, não tendo existido qualquer sujeição a IVA (por via de renúncia à isenção de imposto) nessa operação.

Entendemos assistir razão aos Requerentes no caso *sub judice*.

Não obstante terem sido solicitados (e emitidos), em 26 de janeiro de 2012, certificados de renúncia à isenção de IVA para a transmissão dos imóveis acima identificados pela C... à E...— os quais pretendiam reportar-se à operação de fusão por incorporação que ocorreu em 30 de janeiro de 2012 —, não existem ulteriores evidências que os mesmos tenham sido efetivamente usados pelas entidades em causa, i.e., que a operação de transmissão de imóveis

² Decisão arbitral proferida no processo n.º 18/2013-T (quanto à natureza da fusão e suas consequências ao nível do IVA).

³ Vide Ficha Doutrinária n.º 18086, por despacho de 2020-08-31, da Diretora de Serviços do IVA (quanto ao caso concreto da transmissão de imóveis em operação de fusão e desnecessidade de emissão de novos certificados de renúncia à isenção dada a lógica de continuidade da atividade na sociedade incorporante).

tenha sido efetivamente sujeita a IVA por renúncia à isenção, ao arrepio do disposto no n.º 4 do art.º 3 do Código do IVA. Pelo contrário, tanto a ausência de declaração fiscal e contabilística da alegada renúncia à isenção de IVA na esfera da E... na qualidade de adquirente (que não procedeu à autoliquidação do imposto que, em caso de renúncia à isenção de IVA, seria devido), como a explicação dos Requerentes em sede de revisão oficiosa e nestes autos, como a regra consagrada pelo legislador no art.º 3 n.º 4 do Código do IVA permitem concluir que a operação de transmissão de património imobiliário ocorrida em 30 de janeiro de 2012 por via de fusão por incorporação da C... na E... não assumiu relevância fiscal em sede de IVA.

Como tal, no pressuposto de que a transmissão dos imóveis da C... para a E... ocorreu no âmbito de uma fusão por incorporação (facto não controvertido entre as partes), deve ser reconhecido que tal transmissão configura uma operação fora do âmbito de aplicação do IVA (ou seja, uma operação não sujeita a IVA), como defendem os Requerentes, com enquadramento no n.º 4 do art.º 3 do Código do IVA, a qual não foi sujeita a IVA, devendo, por isso, concluir-se, por maioria de razão, pela inexistência de renúncia à isenção de IVA nessa operação

E, como tal, este Tribunal conclui pela desnecessidade de regularização de IVA na data da operação de fusão e, conseqüentemente, pela ilegalidade da liquidação oficiosa emitida. Assim sendo, não pode o ato tributário deixar de ser anulado por erro nos seus pressupostos de facto e de direito.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de intempestividade suscitada pela Requerida;
- b) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral de anulação do ato de liquidação de IVA n.º 2014..., respeitante ao quarto trimestre de 2013, e do correspondente ato de demonstração de acerto de contas n.º 2014... .

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **926.699,58**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **13.158,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi procedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de setembro de 2023.

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Fernando Miranda Ferreira)

(Raquel Montes Fernandes)