

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 241/2024-T**

**Tema: IVA. Fusão por incorporação. Transmissão dos créditos de natureza fiscal.**

### **SUMÁRIO:**

- 1. Por força do artigo 112º, alínea a), do Código das Sociedades Comerciais, no caso de fusão por incorporação, transmitem-se para a sociedade incorporante os direitos e obrigações titulados pela sociedade incorporada.**
- 2. Tal transmissão inclui os créditos de natureza fiscal cuja transmissibilidade a lei não excepcione expressamente.**
- 3. Em consequência, a sociedade incorporante pode continuar a reportar, em períodos posteriores à fusão, créditos de IVA de que era titular a sociedade incorporada.**

### **DECISÃO ARBITRAL**

Martins Alfaro, árbitro designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído em 02-05-2024, profere a seguinte Decisão Arbitral:

#### **A - RELATÓRIO**

**A.1 - Requerente da constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAMT): A... , Lda., com o NIF ... e sede social na ..., ..., ..., ...-... Serpa,**

1.

**A.2 - Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira.

**A.3 - Objecto do pedido de pronúncia arbitral:**

As seguintes liquidações oficiosas de IVA, efectuadas nos termos do art.º 87.º do Código do IVA:

- a) Liquidação n.º 2023..., de 2023-02-20, referente ao período 2022/12T, no valor de € 2 735,59;
- b) Liquidação n.º 2023..., de 2023-05-16, referente ao período 2023/03T, no valor de € 2 312,09;
- c) Liquidação n.º 2023..., de 2023-09-12, referente ao período 2023/06T, no valor de € 2 831,22 e
- d) Liquidação n.º 2023..., de 2023-11-21, referente ao período 2023/09T, no valor de € 5 624,04.

**A.4 - Pedido:** A Requerente formulou os seguintes pedidos:

Deve ser decretada a invalidade das invocadas liquidações oficiosas de IVA, por terem sido proferidas por erro de direito, reconhecendo-se o direito da requerente à dedução do crédito de IVA, e, conseqüentemente, anuladas com a conseqüente restituição à requerente das quantias das mesmas liquidações.

**A.5 - Fundamentação do pedido:**

A Requerente incorporou por fusão uma outra sociedade, sendo esta última titular de crédito de IVA que vinha reportando para os períodos seguintes de imposto.

A Requerente considerou que, em razão da fusão, havia passado a ser titular de tais créditos de IVA, os quais fez constar das suas declarações periódicas, apresentadas após o registo da fusão.

Não obstante, a AT desconsiderou, na sua totalidade, o crédito de IVA que se transmitiu para a Requerente, por conta da realização da operação de fusão e que estava em reporte na esfera da sociedade incorporada, pelo que a AT incorreu num evidente erro de direito.

#### **A.6 - Resposta da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira:**

A questão controvertida prende-se com a transferência do crédito de IVA apurado na esfera da sociedade incorporada, na última declaração de imposto, antes da cessação de actividade em 29-12-2022, por motivo de fusão.

Em sede tributária, actualmente, o entendimento é o de que não existe, em IVA, um conceito de fusão, pelo que as obrigações declarativas e de pagamento do imposto se mantêm para a sociedade incorporada, até ao registo definitivo da fusão. Quanto ao crédito de IVA da incorporada apurado na última declaração periódica de imposto, esta deve solicitar o respectivo reembolso na declaração periódica correspondente ao período de cessação.

Com efeito, nos casos em que existam créditos de IVA pertencentes à empresa extinta, nada permite que os mesmos possam ser utilizados na declaração periódica de imposto da sociedade incorporante, uma vez que face ao Código do IVA e legislação complementar, a situação passa por um pedido de reembolso por parte da empresa incorporada.

Conclui que deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente, absolvendo-se a Requerida de todos os pedidos, com as demais consequências legais.

## **B - SANEAMENTO:**

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos 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 RJAMT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAMT, o tribunal arbitral foi regularmente constituído em 02-05-2024.

O Tribunal decidiu dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAMT e a produção de alegações, sem que as partes se tivessem oposto.

Por despacho de 30-10-2024, o Tribunal suscitou oficiosamente a eventual exceção de caducidade do direito de requerer a constituição do tribunal arbitral, quanto às liquidações oficiosas referentes aos períodos de imposto relativos ao 4.º trimestre de 2022 e ao 1.º trimestre de 2023, determinando a notificação da Requerente para o exercício do contraditório.

Pelo mesmo despacho foi determinado à Requerida que procedesse à junção aos autos do processo administrativo em falta e a prorrogação por dois meses do prazo previsto no artigo 21.º, n.º 1, do RJAMT.

O Tribunal Arbitral é materialmente competente, atenta a conformação do objecto do processo e de acordo com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, ambos do RJAMT.

---

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Relativamente à tempestividade do pedido de constituição do Tribunal Arbitral - e porque considera verificar-se a excepção de caducidade do direito de requerer a constituição do Tribunal Arbitral, quanto às liquidações oficiosas referentes aos períodos de imposto relativos aos 4.º trimestre de 2022 e 1.º trimestre de 2023 -, o Tribunal irá conhecer desta previamente à apreciação de mérito.

## **C - FUNDAMENTAÇÃO:**

**C.1 - Matéria de facto - Factos provados:** Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que, além de outros, inclui no seu objecto social o exercício da actividade agrícola, pecuária, serviços relacionados com a agricultura, o desenvolvimento e gestão agrícola - Doc. n.º 5, junto à p.i. e não impugnado.

A Requerente incorporou, por fusão, uma outra sociedade, que teve a denominação B..., Lda. e sede na ..., n.º..., Serpa e o NIPC ... - Doc. n.º 6, junto à p.i. e não impugnado.

O projecto de fusão foi registado sob o domínio da matrícula da Requerente, sociedade incorporante, sob a Menção Dep .../2022-11-25 e a fusão foi registada, pela insc. 5, AP. .../...- Doc.º 5, junto à p.i. e não impugnado.

No domínio da sociedade incorporada, o projecto de fusão foi registado pela Menção Dep. .../2022-11-25 e a fusão pela Insc. 4 OF. ... - Doc n.º 6, junto à p.i. e não impugnado.

O cancelamento da matrícula da B..., Lda., como sociedade incorporada/fundida foi inscrito sob o n.º ..., OF. ... - Doc. n.º 6, junto à p.i. e não impugnado.

E na mesma data - 29-12-2022 - a incorporada cessou perante a AT a actividade em regime de tributação geral, designadamente IVA e IRC, por motivo de fusão - Doc. n.º 7, junto à p.i. e não impugnado.

As contas do exercício de 2023 da Requerente já reflectiram a fusão operada mediante passagem contabilística do activo e do passivo da sociedade incorporada, B..., Lda. - para a Requerente, como sociedade incorporante - Docs. n.ºs 8 e 9, juntos à p.i. e não impugnados.

A B..., Lda., exerceu actividade agrícola desde 23-01-1997, data em que se constituiu. até 22-09-2022, data em que se extinguiu por fusão, tendo nesta data um crédito de IVA de € 99 262,57 - Doc n.º 8, junto à p.i. e não impugnado.

A Requerente apresentou as seguintes declarações periódicas de IVA:

Referente ao 4.º trimestre de 2022 (20022/12T), que reflectia o crédito de IVA recebido da sociedade incorporada, reportando no campo 94 da declaração o valor de € 96.526,98 - Doc n.º 10, junto à p.i. e não impugnado.

Referente ao 1.º trimestre de 2023 (2023/03T), com procedimento igual ao que adoptou na declaração periódica referente ao 4.º trimestre de 2022: no campo 94 de declaração reportou o valor de IVA de € 94.214,89 - Doc n.º 11, junto à p.i. e não impugnado.

Referente ao 2.º trimestre de 2023 (2023/06T), com procedimento igual ao das anteriores declarações periódicas, apresentando no campo 94 o valor de IVA reportado de € 91.383,67 - Doc n.º 12, junto à p.i. e não impugnado.

---

Referente ao 3.º trimestre de 2023 (2023/09T), com procedimento igual ao das anteriores declarações periódicas, apresentando no campo 94 o valor de IVA reportado de € 85.759,63 - Doc. n.º 14, junto à p.i. e não impugnado.

A AT desconsiderou o crédito de IVA que se transmitiu para a Requerente, por conta da realização da operação de fusão e que estava em reporte na esfera da sociedade incorporada - Resposta da Requerida.

Em 31-08-2023 - data da efectivação do registo postal -, a Requerente apresentou requerimento dirigido à Senhora Directora de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, no qual terminou com o seguinte pedido:

*[...] que se digne autorizar a regularização daquele referido imposto (dedução) nas declarações periódicas trimestrais submetidas pela requerente, como incorporante, proveniente da transferência global do património, no processo de fusão.*

No que interessa, a AT pronunciou-se sobre o referido pedido, nos seguintes termos:

*[...] 2. Tendo cessado a atividade vem a sociedade incorporante solicitar autorização para transferir o crédito de IVA, no montante de € 99 262,57, apurado pela sociedade incorporada.*

*3. Não existe, em sede do IVA, um conceito de fusão, pelo que as obrigações declarativas e de pagamento do imposto se mantêm para a sociedade incorporada, até ao registo definitivo da fusão.*

*4. Quanto ao crédito de IVA apurado na última Declaração periódica da entidade incorporada, o respetivo reembolso deve ser solicitado na Declaração periódica correspondente ao período de cessação.*

*[...]- Processo administrativo.*

A AT emitiu as liquidações oficiosas objecto do pedido de pronúncia arbitral, as quais tiveram todas a seguinte (e igual) fundamentação:

*Liquidação efetuada nos termos do artº 87º do Código do IVA, em resultado da correção automática da declaração periódica enviada para o período indicado, de que resultou falta de entrega de imposto ao Estado - Processo administrativo.*

Os prazos para pagamento voluntário das liquidações objecto do presente pedido de pronúncia arbitral foram os seguintes:

Liquidação de 2022 12 - 27-04-2023;

Liquidação de 2023 03- 31-08-2023;

Liquidação de 2023 06 - 27-11-2023 e

Liquidação de 2023 09 - 31-01-2024 - Processo administrativo.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 20-02-2024 - Sistema Informático de Gestão Processual (SGP) do CAAD.

## **C.2 - Factos dados como não provados:**

Por falta de prova, não se considera provado que o imposto resultante das liquidações impugnadas tenha sido pago.

Não existem outros factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

## **C.3 - Motivação quanto à matéria de facto:**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados em função da sua relevância jurídica, face às soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação

conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAMT.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente, especificamente referidos facto a facto e que não foram impugnados e ainda no teor do processo administrativo e da Resposta da Requerida.

A convicção do Tribunal fundou-se igualmente nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não se entende posta em causa, e no acervo probatório carreado para os autos, o qual foi objecto de uma análise crítica e de adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e de razoabilidade.

#### **D.4 - MATÉRIA DE DIREITO:**

##### **D.4.1 - Questões a decidir:**

**Questão prévia a decidir:** Verifica-se a excepção de caducidade do direito de requerer a constituição do Tribunal Arbitral, quanto às liquidações officiosas de IVA, referentes aos períodos de imposto relativos ao 4.º trimestre de 2022 e 1.º trimestre de 2023, porque ultrapassado o prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAMT?

**Questão a decidir:** Devem as liquidações objecto do pedido de pronúncia arbitral ser anuladas?

**D.4.2 - Questão prévia a decidir:** Verifica-se a excepção de caducidade do direito de requerer a constituição do Tribunal Arbitral, quanto às liquidações officiosas de IVA, referentes aos períodos de imposto relativos ao 4.º trimestre de 2022 e 1.º trimestre de 2023, porque ultrapassado o prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAMT?

Tal como o Tribunal fez constar, em despacho arbitral de 30-10-2024, devidamente notificado às partes, suscita-se nos presentes autos uma questão prévia, de conhecimento oficioso, a qual, a proceder, constituirá excepção dilatória que obstará a que se conheça de mérito quanto a parte do pedido, pelo que haverá, antes de mais, que apreciar tal questão.

Com efeito, o artigo 124.º, do CPPT, não faz alusão às questões processuais, diversamente do que sucede no CPC, no artigo 608.º, n.º 1, o qual estabelece um critério de precedência lógica, que impõe ao tribunal a apreciação prioritária das questões que possam obstar ao conhecimento do mérito da causa.

Nos termos do artigo 608, n.º 1, do CPC, *«sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 278.º, a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica»*.

Considera-se aplicável ao processo arbitral o estabelecido no artigo 608, n.º 1, do CPC, *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAMT.

E o artigo 18.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAMT, refere-se expressamente às *«excepções que seja necessário apreciar e decidir antes de conhecer do pedido»*.

Pelo que o Tribunal irá, em consequência, começar por conhecer oficiosamente da referida excepção - intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral -, a qual, a ocorrer, determinará a caducidade do direito de acção e determinará, conseqüentemente, a absolvição da instância, da Requerida, quanto a duas das quatro liquidações oficiosas de IVA impugnadas.

A Requerente foi notificada por este Tribunal para exercer o contraditório nos seguintes termos:

---

*Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, do RJAMT, o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nrs. 1 e 2, do artigo 102.º, do CPPT.*

*Não existe nos autos notícia de que, previamente ao pedido de constituição do tribunal arbitral, a Requerente tenha requerido a abertura de procedimento de reclamação graciosa ou de procedimento de revisão oficiosa, tendo por objecto as liquidações atrás referidas.*

*Não existindo nos autos informação de que tenha ocorrido facto interruptivo do prazo para apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral, entende o Tribunal que, em tais condições, se deverá dar por verificada a caducidade daquele pedido, quanto às liquidações oficiosas referentes aos períodos de imposto relativos aos 4.º trimestre de 2022 e 1.º trimestre de 2023.*

*Com efeito, tendo a Requerente apresentado o pedido por via electrónica, junto do CAAD, em 20-02-2024 - cfr. o Sistema Informático de Gestão Processual (SGP) do CAAD -, verifica-se que, naquela data, o prazo de 90 dias, constante do artigo 10.º, n.º 1, do RJAMT, já decorrera quanto às liquidações oficiosas referentes aos períodos de imposto relativos ao 4.º trimestre de 2022 (data do prazo para pagamento voluntário, 27-04-2023) e ao 1.º trimestre de 2023 (data do prazo para pagamento voluntário, 31-08-2023), pelo que constitui intenção deste Tribunal dar por verificada a excepção de caducidade do direito da Requerente a requerer pronúncia arbitral quanto aos referidos períodos de imposto.*

Veio a Requerente aos autos responder que entende que tal caducidade não se verifica, porquanto:

*Em requerimento, datado de 25-08-2023 (doc.º 13, junto com o requerimento inicial), a requerente, depois de mencionar que incorporou por fusão a B..., Lda., referiu que na “ ... transmissão global do património da sociedade incorporada ... foram*

*contabilizados 99 262,57 euros ... verba que não tem sido reconhecida pelos vossos serviços, nas DP trimestrais de IVA submetidas pela requerente, como incorporante...”*

*Na sequência, requereu: “ ... a regularização daquele referido imposto (dedução) nas declarações periódicas trimestrais submetidas pela requerente, como incorporante, proveniente da transferência global do património, no processo de fusão.”*

*Tal requerimento consubstancia um pedido de revisão dada a informalidade que caracteriza os meios gratuitos de impugnação tributária, tendo merecido, em 06-11-2023, decisão desfavorável da AT, notificada à requerente em 11-12-2023.*

*O pedido de constituição do Tribunal Arbitral em 20-02-2024 não foi extemporâneo, tratando-se de liquidação oficiosa de IVA em que é possível a revisão oficiosa ainda que sob impulso do contribuinte, no prazo de 4 anos, nos termos do art.º 78.º, n.º 1 e 7 da LGT [...]*

A Requerente entende, em suma, que o requerimento que apresentou em 31-08-2023 consubstancia um pedido de abertura de procedimento de revisão oficiosa, que a AT proferiu uma decisão expressa de indeferimento e que, como tal, o pedido de constituição do tribunal arbitral é tempestivo.

Porém, o referido requerimento consubstanciou um pedido de abertura de procedimento de revisão oficiosa?

Objecto do procedimento de revisão oficiosa, instaurado nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, é o *acto tributário*.

Sendo que tal procedimento se dirige à anulação, total ou parcial, do acto que constitui seu objecto.

---

Tal como refere o STA, acórdão de 03-07-2013, processo n.º 0120/11:<sup>1</sup>

*A LGT quando se refere a actos tributários, está a referir-se a actos tributários stritu sensu. Ou seja, o acto de liquidação do imposto, que é praticado após a conclusão de diversos actos preparatórios (actos tributários lato sensu), como por exemplo o apuramento da matéria tributável. Também o n.º 1 do art.º 78º faz referência à liquidação.*

Resulta dos factos provados que o requerimento apresentado pela aqui Requerente, perante a AT, consistiu em pedir à Directora de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado autorização para a regularização do crédito de imposto, que se encontrava na esfera jurídica da sociedade incorporada, «nas declarações periódicas trimestrais submetidas pela requerente, como incorporante».

Tal requerimento constituiu claramente um pedido de autorização prévia dirigido à AT, para que esta permitisse ou autorizasse a utilização do crédito de imposto na esfera jurídica da aqui Requerente,

E não foi dirigido à anulação das liquidações oficiosas, entretanto já notificadas à data e ora impugnadas.

Independentemente dos considerandos então tecidos pela aqui Requerente, a verdade é que esta pretendeu, visou especificamente obter autorização da AT para a regularização do crédito de imposto que era da titularidade da sociedade incorporada nas declarações periódicas apresentadas por aquela,

Sem beliscar a legalidade das liquidações oficiosas já notificadas.

---

<sup>1</sup> Disponível em:

[http://www.gde.mj.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3a156301eb463cd680257be30050cc9e?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.gde.mj.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3a156301eb463cd680257be30050cc9e?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

Em consequência, não é possível a este Tribunal surpreender, no referido requerimento, um pedido de abertura de procedimento de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

Assim sendo, inexistindo facto interruptivo do prazo para apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral - designadamente abertura de procedimento de revisão oficiosa -, este Tribunal entende que, em tais condições, deverá dar-se por verificada a caducidade do direito a requerer a constituição de tribunal arbitral, quanto às liquidações oficiais referentes aos períodos de imposto relativos aos 4.º trimestre de 2022 e 1.º trimestre de 2023.

Com efeito, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, do RJAMT, o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nrs. 1 e 2, do artigo 102.º, do CPPT.

Ora, tendo a Requerente apresentado o pedido por via electrónica, junto do CAAD, em 20-02-2024, verifica-se que, naquela data, o prazo de 90 dias, constante do artigo 10.º, n.º 1, do RJAMT, já decorrera quanto às liquidações oficiais referentes aos períodos de imposto relativos ao 4.º trimestre de 2022 (data do prazo para pagamento voluntário, 27-04-2023) e ao 1.º trimestre de 2023 (data do prazo para pagamento voluntário, 31-08-2023).

O prazo fixado no artigo 10.º, n.º 1, do RJAMT, para a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, é um prazo de caducidade.

A caducidade do direito de acção é de conhecimento oficioso e encontra-se excluída da disponibilidade das partes.

A intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral determina a caducidade do direito de acção, ou seja, do direito de requerer a constituição do tribunal arbitral, é uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e determina a absolvição da

---

instância da Requerida - artigos 278.º, n.º 1, al. e), 576.º, n.º 2 e 577.º, todos do CPC, e 89.º, n.º 4, alínea k), do CPTA, aplicáveis *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, do RJAMT.

Nestes termos, o Tribunal entende que se verifica a excepção dilatória de intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral, determinadora da caducidade do direito de acção e, em consequência, decide não conhecer do pedido de pronúncia arbitral e absolver a Requerida, da instância, quanto aos dois referidos períodos de imposto.

**D.4.3 - Questão a decidir:** Devem as liquidações objecto do pedido de pronúncia arbitral ser anuladas?

No que se refere aos períodos de imposto relativos ao 4.º trimestre de 2022 e ao 1.º trimestre de 2023, a solução conferida pelo Tribunal à questão prévia prejudica a apreciação das demais questões suscitadas pela Requerente, nos termos do disposto no artigo 660.º, n.º 2, primeiro segmento, do CPC, aplicável *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT.<sup>2</sup>

Já quanto às liquidações oficiosas de IVA, relativas aos períodos de imposto do 2.º trimestre de 2023 e do 3.º trimestre de 2023, considera o Tribunal que o pedido de constituição do tribunal arbitral foi tempestivamente apresentado e, em consequência, entrar-se-á na apreciação de mérito apenas quanto a estes períodos.

Vimos já que a Requerente incorporou por fusão uma outra sociedade, sendo esta última titular de crédito de IVA que vinha reportando para os períodos seguintes de imposto.

E que a Requerente considerou que, em razão da fusão, havia passado a ser titular de tal crédito de IVA, o qual fez constar das suas declarações periódicas, apresentadas após o registo da fusão.

---

<sup>2</sup> Neste sentido, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 07-12-2011, proferido no processo n.º 0241/11, onde se concluiu que «a intempestividade do meio impugnatório implica a não pronúncia do tribunal sobre as questões suscitadas na petição inicial, ainda que de conhecimento oficioso, na medida em que a lide impugnatória não chega a ter o seu início». Disponível em: <https://blook.pt/caselaw/PT/STA/372187/>

Não obstante, a AT desconsiderou o crédito de IVA que se transmitiu para a Requerente, por conta da realização da operação de fusão e que estava em reporte na esfera da sociedade incorporada.

Entende a Requerida que nada permite que o referido crédito possa ser utilizado na declaração periódica de imposto da sociedade incorporante, uma vez que face ao Código do IVA e legislação complementar, a situação passa por um pedido de reembolso por parte da empresa incorporada - que se extinguiu na data da incorporação -, a solicitar na declaração periódica correspondente ao período de cessação.

Este Tribunal entende que a razão se encontra do lado da Requerente, seguindo, no essencial a fundamentação que consta, quanto a esta temática, da Decisão Arbitral, de 15-07-2024, processo n.º 833/2023-T.<sup>3</sup>

As fusões encontram-se abrangidas pela regra de não sujeição constante do n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA (cuja base jurídica é o artigo 19.º, da Directiva IVA), que prescreve que não são consideradas transmissões de bens 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.

Considerando-se que a transmissão do estabelecimento constitui em si mesma uma actividade económica, mantém-se o direito à dedução do IVA suportado a montante.

Com efeito, embora a aquisição ou a transmissão da totalidade de um património por efeito da fusão configure uma operação não sujeita a IVA, nos termos do artigo 19.º da Directiva IVA, considera-se que tal operação mantém uma relação directa e imediata com a actividade

---

<sup>3</sup> Disponível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyNDUxMDUxMDMzMjYwLjA4MzNmMjAyMy1UIC0gMjAyNC0wNy0xNSAtIEpVUkItUFJvREVOQ0IBLnBkZg%3D%3D>

---

económica do sujeito passivo, assistindo-lhe, nomeadamente, o direito de deduzir o IVA incluído nas despesas suportadas para efeitos daquela operação, ainda que não haja lugar a liquidação de imposto ao abrigo daquele normativo.

Assim, desde que as sociedades envolvidas numa fusão não tenham limitações no seu direito à dedução e que a sociedade incorporante não seja um sujeito passivo misto, realizando apenas operações tributadas que conferem direito à dedução, o facto de não se liquidar IVA na transmissão não prejudica nem produz qualquer impacto no direito à dedução do IVA suportado a montante para efeitos dessa operação de transmissão de património.<sup>4</sup>

Como nota CIDÁLIA LANÇA a este propósito:

*A não sujeição da transmissão da universalidade de bens não invalida que as despesas efetuadas pelo transmitente para permitir a realização dessa operação confirmam direito à dedução, uma vez que fazem parte das despesas gerais desse sujeito passivo, mantendo uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica por si desenvolvida (cf. acórdão do TJUE de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National, C-408/98, Colect., p. I-1361, n.ºs 35 e 36).*

Do princípio de continuidade subjacente à operação de fusão decorre assim que a sociedade incorporante assume os direitos e obrigações da sociedade incorporada, incluindo, como reconhecido pela doutrina e acolhido genericamente na jurisprudência, os respeitantes a matérias fiscais.

---

<sup>4</sup> Tenha-se presente que, no caso dos autos, não é controvertido que qualquer das sociedades - incorporada e incorporante - tenha limitações no direito à dedução de IVA.

Como vem afirmando o STA:

*Independentemente da posição que se assuma acerca da natureza jurídica da fusão [...], a extinção da personalidade jurídica própria da sociedade incorporada por fusão não tem por efeito a extinção dos seus direitos e deveres, antes, por expressa disposição legal estes se “transmitem” para a sociedade incorporante, seja porque esta sucede aquela, em conformidade com a teoria da sucessão universal, seja porque as situações jurídicas de que era titular a sociedade incorporada permanecem inalteradas ao longo do processo de fusão para se reunirem numa nova entidade, em conformidade com a teoria do ato modificativo.<sup>5</sup>*

Neste sentido, por força do artigo 112.º, n.º 1, alínea a), do Código das Sociedades Comerciais, transmitem-se para a sociedade incorporante, como efeito necessário da inscrição da fusão no registo comercial, os direitos e obrigações da sociedade incorporada, aqui se incluindo os direitos e as obrigações fiscais.<sup>6</sup>

No que respeita especificamente ao IVA, a assunção pela sociedade incorporante dos direitos e obrigações da sociedade incorporada por fusão implica passar a incumbir àquela dar cumprimento às obrigações impostas pela legislação deste imposto pela actividade que desenvolve, ainda que tais obrigações respeitem a factos tributários ocorridos na esfera da sociedade incorporada antes da fusão, bem como responder pelas dívidas fiscais desta.

Como salienta CIDÁLIA LANÇA:<sup>7</sup>

*Na mesma ordem de ideias, entende-se que a sociedade resultante da fusão pode, nos termos previstos nos artigos 19.º e seguintes do CIVA, exercer o direito à dedução do*

<sup>5</sup> Acórdão do STA, de 16-09-2009, processo n.º 0372/09, disponível em:

<https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/217549bfbfd5bc0808025763a00486d84?OpenDocument&ExpandSection=1>

<sup>6</sup> Só não sendo assim se existir norma que impeça, limite ou condicione a transmissibilidade, v.g., o artigo 15.º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

<sup>7</sup> *O Tratamento em IVA da Fusão de Sociedades*, disponível em:

[https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/46\\_5\\_cidalial\\_iva-fusao\\_f46.pdf](https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/46_5_cidalial_iva-fusao_f46.pdf)

*imposto suportado para a realização de operações efetuadas pelas sociedades fundidas em data anterior à fusão, desde que tal direito não tenha já sido exercido na esfera destas últimas. Estarão nestas circunstâncias faturas cuja emissão possa ocorrer já após a fusão, mas também faturas com data anterior mas que sejam rececionadas pela sociedade fundida após aquela data. O direito à dedução do IVA inserido em tais faturas deve ser exercido em declaração periódica apresentada pela sociedade resultante da fusão relativa ao período em que ocorreu a sua receção ou a período posterior àquele. Importa referir que a circunstância de a fatura estar emitida em nome de uma sociedade fundida não deve obstar ao exercício do direito à dedução pela sociedade resultante da fusão; tal é uma decorrência de nela terem sido incorporados os direitos das sociedades fundidas, mas também do efeito de neutralidade que está inerente à aplicação da regra de não sujeição a tais tipos de reestruturações empresariais.*

Assim, prossegue aquela Autora, o princípio da intransmissibilidade dos créditos de IVA não pode ter aplicação de forma absoluta no caso de fusão de sociedades, dado esta implicar necessariamente a transmissão dos direitos e obrigações das sociedades fundidas para a sociedade resultante da fusão (cfr. artigos 97.º e 112.º do Código das Sociedades Comerciais/CSC).

Nestes termos, conclui:

*Considera-se, assim, que, na sequência de uma fusão, é transmitido para a sociedade resultante da fusão o direito à dedução do IVA suportado em aquisições de bens e serviços adquiridos ainda pelas sociedades fundidas, relativamente a todas as faturas emitidas em data posterior à do registo da fusão, mas também as emitidas em data anterior cujo imposto não tenha sido deduzido, desde que observados os requisitos dos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA e o prazo para o exercício do direito à dedução previsto no artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA.*

E de facto, o regime jurídico da fusão caracteriza-se por um princípio de **continuidade da actividade**, assumindo a sociedade incorporante os direitos, créditos e obrigações da sociedade incorporada.

Deste princípio de continuidade decorre que a sociedade incorporante assume os direitos e obrigações da sociedade incorporada, aqui se incluindo os direitos e as obrigações respeitantes a matérias fiscais desta última.

De tal modo que, no que respeita a IVA, da assunção imperativa, pela sociedade incorporante, dos direitos e obrigações da sociedade incorporada, resulta que passa a incumbir àquela dar cumprimento às obrigações impostas pela legislação deste imposto, ainda que tais obrigações respeitem a factos tributários ocorridos na esfera da sociedade incorporada, bem como responder pelas dívidas fiscais daquela,

Sendo sabido que o direito à dedução constitui um dos pilares do sistema do IVA e a garantia da aplicação do princípio da neutralidade do imposto, qualquer limitação ao mesmo deve ser interpretada restritivamente.

Esta interpretação é a que, face ao quadro legal em vigor, é acolhida, por exemplo, no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-06-2004, processo n.º 01162/03:<sup>8</sup>

*Logo, para efeitos de IVA, uma vez que as sociedades não deixam de existir passando a ser uma só, de acordo com os princípios que regem a liquidação deste imposto, tudo aconselha que a sociedade incorporante processe e contabilize os créditos e débitos de imposto como se de uma única sociedade se tratasse, entregando ou ficando com crédito de imposto consoante o que dos saldos resultar.*

---

<sup>8</sup> Disponível em:

<http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/b0709f2eb1f5faf380256ebb00526d58?OpenDocument>

*Aliás, este procedimento é de alguma forma aceite pela Administração fiscal que não procede à liquidação do imposto, entendendo apenas que houve uma dedução indevida. Ora, passando as sociedades após a fusão a comportarem-se como se de um só se tratasse bem andou a impugnante ao ter considerado em conjunto os créditos e débitos de imposto, pelo que, não só não há imposto a pagar, como também, não são devidos os juros compensatórios liquidados uma vez que, tendo em consideração a figura da fusão por incorporação a sociedade incorporante deduziu créditos que eram seus*

No mesmo sentido, relativamente aos direitos e obrigações fiscais, se pronunciou o Acórdão do TCA-Sul de 13-10-2017, processo n.º 09525/16,<sup>9</sup> onde se sumariou:

*Tal como sucede com todos os direitos e obrigações da sociedade incorporada também as obrigações tributárias são transmitidas para a esfera jurídica da sociedade incorporante, passando esta a ser titular de todos os direitos e obrigações existentes de que era titular a sociedade incorporada passando esta a deter a personalidade judiciária relativamente a tais direitos e obrigações.*

Por fim, refira-se, no mesmo sentido, a jurisprudência arbitral tributária:

Decisão arbitral de 23-05-2023, processo n.º 375/2022-T:<sup>10</sup>

*Para efeitos de regularização de IVA, não se considera que tenha cessado a actividade, a pessoa colectiva que foi extinta devido à sua fusão por incorporação, pois a respectiva actividade foi prosseguida pela entidade incorporante.*

<sup>9</sup> Disponível em:

<https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/4b14a3dd8cc98fee80258a8d005b5971?OpenDocument&Highlight=0,2081%2F22.3BELRS>

<sup>10</sup> Disponível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyMzA4MDgxMDU1NDcwLlAzNzVfMjAyMi1UIC0gMjAyMy0wNS0yMyAtIEpVUk1TUFJRVREVOQ01BLnBkZg%3D%3D>

Decisão arbitral de 03-06-2023, processo n.º 554/2023-T:<sup>11</sup>

3. *É de admitir a transferência dos créditos de IVA das sociedades cindidas/fundidas para a sociedade resultante da fusão/cisão (sociedade incorporante) quando a operação ocorrer ao abrigo do regime da neutralidade fiscal, não exigindo a lei a comunicação prévia da operação de fusão-cisão à AT e a intervenção da AT através de uma inspeção prévia para controlo das deduções efetuadas pelas sociedades envolvidas, sem prejuízo de a AT poder levar a cabo as inspeções e solicitar os esclarecimentos que entenda necessários e proceder a posteriori às correções que se mostrem devidas.*

4. *É ilegal o ato de liquidação adicional de IVA que corrigiu automaticamente o montante reportado de crédito de IVA pela sociedade incorporante relativo aos créditos transferidos das sociedades cindidas/incorporadas, por a AT entender que não lhe foi comunicada previamente a operação de fusão-cisão, o que não lhe permitiu efetuar uma inspeção prévia para controlo das deduções efetuadas pelas sociedades envolvidas, por falta de fundamentação e violação da lei e dos princípios da continuidade e da neutralidade inerentes às operações de fusão-cisão e do princípio do inquisitório.*

Decisão arbitral de 03-09-2023, processo n.º 47/2023-T:<sup>12</sup>

*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).*

<sup>11</sup> Disponível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoos/view.php?l=MjAyNDA5MTgxNjQwMjMwLlA1NTRfMjAyMjY1UIC0gMjAyNC0wNi0wMyAtIEpVUkltUUFJVREVOQ01BLnBkZg%3D%3D>

<sup>12</sup> Disponível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoos/view.php?l=MjAyMzExMDYxMDQzNTMwLlA0N18yMDIzLVQgLSAyMDIzLTASLTAzIC0gSIVSSVNQUIVERU5DSUEucGRm>

Decisão arbitral de 10-07-2024, processo n.º 77/2024-T:<sup>13</sup>

*- Por força da al. a) do art. 111º do CSC, transmitem-se para a sociedade incorporante os direitos e obrigações titulados pelas sociedades incorporadas. Tal transmissão inclui os créditos de natureza fiscal.*

*- Não existe norma legal que sujeite a comunicação prévia à AT a intenção da sociedade incorporante de continuar a reportar, em períodos posteriores à fusão, créditos de IVA de que eram titulares sociedades incorporadas.*

Decisão arbitral de 15-07-2024, processo n.º 833/2023-T:<sup>14</sup>

*No que respeita especificamente ao IVA, a assunção pela sociedade resultante da fusão dos direitos e obrigações das sociedades fundidas implica passar a incumbir-lhe dar cumprimento às obrigações impostas pela legislação deste imposto pela atividade que desenvolve, ainda que tais obrigações respeitem a factos tributários ocorridos na esfera das sociedades fundidas antes da fusão, bem como responder pelas dívidas fiscais daquelas.*

Decisão arbitral de 24-10-2024, processo n.º 217/2024-T:<sup>15</sup>

*1. Na sequência da concretização de uma operação de fusão-cisão realizada ao abrigo do regime da neutralidade fiscal, é reconhecido à sociedade incorporante o direito de dedução do IVA suportado pelas sociedades fundidas/cindidas que não tenha por estas sido previamente deduzido.*

<sup>13</sup> Disponível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyNDA4MTYxMTM3MzgwLlA3N18yMDI0LVQgLSAyMDI0LTA3LTEwIC0gSIVSSVNQUIVERU5DSUEucGRm>

<sup>14</sup> Disponível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyNDA5MDUxMDMzMjYwLlA4MzNmMjAyMy1UIC0gMjAyNC0wNy0xNSAtIEpVUk1TUFJvREVOQ01BLnBkZg%3D%3D>

<sup>15</sup> Disponível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyNDExMjYxMjYwLlA4MzNmMjAyMy1UIC0gMjAyNC0wNy0xNSAtIEpVUk1TUFJvREVOQ01BLnBkZg%3D%3D>

2. *Nos mesmos termos, é de admitir a transferência de créditos de IVA das sociedades cindidas/fundidas para a sociedade incorporante, não exigindo a lei a comunicação prévia da operação de fusão-cisão à AT, sem prejuízo de esta poder inspecionar e solicitar os esclarecimentos que entenda necessários e proceder a posteriori às correções que se mostrem devidas.*

Em consequência, o Tribunal irá decidir no sentido da anulação das duas impugnadas liquidações de IVA a que respeita a presente parte da decisão arbitral.

## **E - DECISÃO:**

De harmonia com o exposto, este Tribunal Arbitral:

a) Julga verificada a exceção dilatória de intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral, determinadora da caducidade do direito de acção, relativamente às seguintes liquidações impugnadas:

- 1) Liquidação n.º 2023 ..., de 2023-02-20, referente a IVA e ao período 2022/12T, no valor de € 2 735,59;
- 2) Liquidação n.º 2023..., de 2023-05-16, referente a IVA e ao período 2023/03T, no valor de € 2 312,09

e, em consequência, decide não conhecer do pedido de pronúncia arbitral nesta parte e absolver a Requerida, da instância, assim se extinguindo esta.

b) Julga procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, decide anular na totalidade as seguintes liquidações impugnadas:

- 1) Liquidação n.º 2023..., de 2023-09-12, referente a IVA e ao período 2023/06T, no valor de € 2 831,22 e
- 2) Liquidação n.º 2023..., de 2023-11-21, referente a IVA e ao período 2023/09T, no valor de € 5 624,04.

c) Não se determina a restituição à Requerente dos valores relativos às liquidações impugnadas e ora anuladas, uma vez que inexistente prova, nos autos, de que tenha ocorrido o respectivo pagamento nem, de resto, tal facto consta alegado na p.i.<sup>16</sup>

#### **F - VALOR DA CAUSA:**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 13.512,94, correspondente à soma das liquidações impugnadas, objecto do pedido de pronúncia arbitral.

Na verdade, o valor correspondente à soma das liquidações impugnadas é de € 13.502,94, entendendo o Tribunal ter ocorrido um *lapsus calami* na indicação do valor da causa.

Deste modo, o Tribunal fixa à presente causa o valor de € 13.502,94.

#### **G - CUSTAS:**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAMT, e da Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 918,00, indo ambas as partes condenadas nas custas do processo na proporção do respectivo decaimento, o qual se fixa em 37% para a Requerente e em 63% para a Requerida.

Notifique.

Lisboa, em 29 de Dezembro de 2024.

O Árbitro,

( Martins Alfaro )

*Assinado digitalmente*

---

<sup>16</sup> Com efeito, a questão do pagamento, natural pressuposto do direito à restituição, apenas é suscitada no pedido.

