

Fusão de sociedades por incorporação - anotação ao Acórdão do STA, de 13 de Abril 2005

Numa operação de fusão por incorporação, em que se verifica a transmissão do património global da sociedade incorporada para a incorporante, e apesar da extinção jurídica da primeira, o que fazer quanto aos incentivos fiscais?

Por **Paula de Carvalho***

As operações de fusão assentam numa perspectiva de crescimento económico, através da concentração numa empresa, do património (bens, pessoas, conhecimentos, recursos...), de outras. Na fusão por incorporação, a incorporante absorve tudo o que existe nas incorporadas e, com esses patrimónios reunidos pretende alcançar novos patamares de desenvolvimento e crescimento.

Verificou-se uma fusão entre as sociedades “B” e “A”, fusão por incorporação, através da qual a sociedade “B” foi (juntamente com outras sociedades) incorporada na “A”, transmitindo-se da primeira para a segunda, por efeito da fusão, todos os direitos e obrigações, a partir do registo dessa.

A sociedade “B” era, por altura da fusão, titular de um incentivo fiscal que consistia na isenção do imposto do selo sobre os juros do empréstimo bancário, ao abrigo da conjugação do DL n.º 161/87, de 6 de Abril e do DL n.º 197-C/86, de 18 de Julho.

De acordo com os mencionados diplomas, os bens objecto do investimento devem ser mantidos na empresa durante um período mínimo de três anos, sob pena de não se observar a condição da manutenção do benefício, verificando-se, consequentemente a extinção desse.

A administração fiscal considerando ter havido extinção da sociedade titular do benefício (por efeito da incorporação noutra sociedade), e não se verificando a transmissibilidade do benefício fiscal, entendeu ter havido uma utilização indevida do benefício e procedeu à liquidação do imposto do selo.

Colocou-se a questão de saber se, com a fusão por incorporação da sociedade “B” na “A”, a sociedade “B”, pura e simplesmente, desapareceu não se verificando a condição de manutenção do benefício e devendo a administração liquidar, como fez (com fundamento numa utilização abusiva do benefício) ou se, por outro lado, verificando-se a continuidade da actividade empresarial da sociedade beneficiária na “A”, seria correcto considerar que «os bens objecto do investimento» se mantinham pelo que, verificando-se a condição de manutenção do benefício, não deveria a administração fiscal proceder à liquidação do imposto do selo.

Esta verificação da condição, que justifica a manutenção do benefício, resulta da interpretação que é ou deve ser feita dos diplomas conjugados DL 161/87, de 6 de Abril, DL 197-C/86, de 18 de Junho, DL121/95, de 31 de Maio e artigo 62.º (actual 68.º) do CIRC, interpretação que foi objecto deste recurso per saltum.

A fusão no Código (CSC)

O instituto da fusão de sociedades foi regulado no nosso CSC obedecendo aos princípios consagrados na III Directiva do Conselho, de 9 de Outubro de 1978 (78/855/CEE) alterada pela Directiva do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Novembro de 2007 (2007/63/CE).

A fusão de sociedades comerciais surge prevista e regulada nos artigos 97.º e seguintes do CSC.

O n.º 1 do artigo 97.º do CSC refere que «duas ou mais sociedades, ainda que de tipo diverso, podem

fundir-se mediante a sua reunião numa só» referindo o n.º 2 que «as sociedades dissolvidas podem fundir-se com outras sociedades, dissolvidas ou não, ainda que a liquidação seja feita judicialmente, se preencherem os requisitos de que depende o regresso ao exercício da actividade social.»

O n.º 4 do mesmo artigo prevê que a fusão possa realizar-se:

«a) Mediante a transferência global do património de uma ou mais sociedades para outra e a atribuição aos sócios daquelas de partes, acções ou quotas desta; Mediante a constituição de uma nova sociedade para a qual se transferem globalmente os patrimónios das sociedades fundidas, sendo aos sócios destas atribuídas partes, acções ou quotas da nova sociedade.»

As administrações das sociedades que pretendem participar numa fusão, por uma das modalidades supra referidas, devem elaborar em conjunto um projecto, submetendo-o a aprovação das respectivas assembleias.

O projecto de fusão deve ser registado devendo, posteriormente, ser submetido a deliberação dos sócios, de cada uma das sociedades intervenientes, em assembleia-geral devidamente convocada, com pelo menos um mês de antecedência em relação à reunião.

Deliberada, por todas as sociedades participantes, deve a fusão ser inscrita no registo comercial, a requerimento de qualquer dos administradores das sociedades participantes ou da nova sociedade, se a fusão a ela tiver dado lugar (artigo 111.º CSC).

O artigo 112.º do CSC refere que, com a inscrição da fusão no registo comercial:

«a) Extinguem-se as sociedades incorporadas, ou no caso de constituição de nova sociedade, todas as sociedades fundidas, transmitindo-se os seus direitos e obrigações para a sociedade incorporante ou para a nova sociedade;

Os sócios das sociedades extintas tornam-se sócios da sociedade incorporante ou da nova sociedade.»

Daqui resulta que a inscrição da fusão no registo comercial tem efeito constitutivo, transmitindo-se para a sociedade incorporante ou nova sociedade (não só os sócios mas) todos os direitos e obrigações da sociedade incorporada ou fundida, passando a existir um património único e um único conjunto de sócios.⁽¹⁾

A transmissão do património da incorporada para a incorporante «é automática e universal.»

A lei pretende, com a transmissão «automática e universal», evitar que surjam «obstáculos insuperáveis à concretização dos negócios de fusão», negócios cada vez mais frequentes num contexto de desenvolvimento económico sustentado, verificando-se, para as sociedades participantes na fusão, uma partilha de conhecimentos, aproveitamento de recursos, concentração de custos e redução de riscos.

A fusão no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)

A subsecção IV do CIRC estabelece nos artigos 67.º a 72.º um regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais.

O artigo 67.º sob a epígrafe «Definições e âmbito de aplicação» dá-nos, no seu n.º 1, a noção de fusão, para efeitos de aplicação deste regime especial instituído pelo presente código.

Nos termos do n.º 1 do artigo 67.º do CIRC «considera-se fusão a operação pela qual se realiza:

A transferência global do património de uma ou mais sociedades (sociedades fundidas) para outra sociedade já existente (sociedade beneficiária) e a atribuição aos sócios daquelas de partes representativas do capital social da beneficiária e, eventualmente, de quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao valor das participações que lhe foram atribuídas;

A constituição de uma nova sociedade (sociedade beneficiária) para a qual se transferem globalmente os patrimónios de duas ou mais sociedades (sociedades fundidas) sendo aos sócios destas atribuídas partes representativas do capital social da nova sociedade e, eventualmente, de quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhe forem atribuídas;

A operação pela qual uma sociedade (sociedade fundida) transfere o conjunto do activo e do passivo que integra o seu património para a sociedade (sociedade beneficiária) detentora da totalidade das partes representativas do seu capital.»

Daqui resulta que o conceito de fusão constante do CIRC, e para efeitos de aplicação do presente regime especial, é mais abrangente do que o conceito presente no CSC.

Se no CSC estão previstas a fusão por incorporação e a fusão por constituição de nova sociedade, como modalidades da fusão, no CIRC, além destas, en-

contra-se ainda prevista a operação pela qual uma sociedade transfere o seu património para a sociedade que a detém na totalidade, ou seja, situações de domínio total, quando a sociedade (totalmente) dominada transfere o conjunto do seu activo e passivo para a (totalmente) dominante.

Neste último caso, no entendimento do CIRC, estamos igualmente perante uma operação de fusão, sendo de aplicar o regime especialmente previsto neste código.

O n.º 7 do artigo 67.º do CIRC trata do âmbito de aplicação do regime especial presente na referida subsecção.

Refere o n.º 7 que o regime especial estatuído na presente subsecção se aplica às operações de fusão (...) em que intervenham:

Sociedades com sede ou direcção efectiva em território português sujeitas e não isentas de IRC, cujo lucro tributável não seja determinado pelo regime simplificado;

Sociedade ou sociedades de outros Estados membros da União Europeia desde que todas as sociedades se encontrem nas condições estabelecidas no artigo 3.º da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho.

A neutralidade fiscal

Importa, agora, revelar em que consiste o regime especial, regime da neutralidade fiscal, que o CIRC prevê para as fusões.

O Código consagra este regime da neutralidade fiscal (n.º 1 do artigo 68.º do CIRC) porque, num contexto de fusão, está implícita a continuidade do exercício da actividade pela sociedade (beneficiária/nova), que resulta da transmissão dos direitos e obrigações das sociedades fundidas.

O n.º 1 do artigo 68.º do CIRC refere que «na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas (...) não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão (...) nem são considerados como proveitos ou ganhos, nos termos do n.º 2 do artigo 34.º, as provisões constituídas e aceites para efeitos fiscais que respeitem aos créditos, existências e obrigações e encargos objecto de transferência.»

A aplicação do regime especial, previsto para as fusões, está subordinada à observância de condições por parte da sociedade beneficiária.

Verificando-se a transferência de activos imobilizados, não há lugar a tributação em sede de IRC, desde que a sociedade beneficiária/nova observe as

seguintes condições:

- Os elementos patrimoniais, objecto de transferência, sejam inscritos na contabilidade da sociedade resultante da fusão pelos mesmos valores que tinham nas sociedades fundidas⁽²⁾;
- As reintegrações ou amortizações, sobre os elementos do activo imobilizado transferido, sejam efectuadas de acordo com o regime que vinha a ser seguido nas sociedades fundidas;
- O apuramento dos resultados, respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos, seja efectuado como se não tivesse havido fusão;
- Os valores relativos aos elementos patrimoniais transferidos (activos, amortizações, reintegrações e reavaliações) respeitem as disposições da legislação de carácter fiscal;

Verificadas estas condições, não há lugar a tributação em sede de IRC, na sociedade beneficiária/nova, relativamente ao activo imobilizado transferido, por efeito da fusão.

Tendo esses elementos sido tributados na sociedade incorporada, não devem, desde que observados os condicionalismos referidos, sê-lo novamente agora na incorporante, precisamente tendo por base a continuidade da actividade, que se verifica na sociedade incorporante.

Apontamento dos benefícios fiscais

Os benefícios fiscais encontram-se previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aprovado pelo DL 108/2008, de 26 de Junho.

O artigo 2.º, do presente diploma, fornece o conceito de benefícios fiscais.

Refere o n.º 1 que «consistem em medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.»

Do n.º 2 resulta que «são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedçam às características enunciadas no número anterior.»

Não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária (n.º 1 do artigo 4.º do EBF).

Os benefícios fiscais podem ser automáticos ou estar dependentes de reconhecimento (n.º 1 do artigo 5.º do EBF).

São automáticos os benefícios que resultam directa e imediatamente da Lei. São dependentes de reco-

nhecimento aqueles que pressupõem ou dependem de actos posteriores de reconhecimento (acto administrativo ou acordo entre a administração e os interessados).

Salvo raras excepções, na lei expressamente consagradas, o benefício fiscal é intransmissível (n.º 1 do artigo 15.º do EBF).

O artigo 14.º do EBF trata da extinção dos benefícios fiscais.

O n.º 1 refere que «a existência dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação-regra.» O n.º 2 consagra a caducidade dos benefícios fiscais temporariamente concedidos, caducidade que se verifica pelo decurso do prazo de concessão e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutive ou pela inobservância, imputável ao beneficiário, das obrigações impostas.

Após descrição sumária do regime da fusão, quer no CSC quer no CIRC, do regime da neutralidade fiscal que lhe é aplicável e breve referência aos benefícios fiscais, passemos à análise do caso do Acórdão.

Factos para apreciação do caso concreto

- A sociedade “B” foi constituída em 1990, tendo por objecto uma actividade industrial;
- No mesmo ano (com vista à criação de uma nova unidade de fabrico), a sociedade, organizou um projecto de investimento que previa um crédito bancário e formalizou a candidatura ao «Programa de Correção Estrutural do Défice Externo e do Desemprego» (PCEDED), junto de uma Instituição de Crédito, para ter acesso aos benefícios fiscais previstos no DL n.º 161/87, de 6 de Abril, benefícios que consistiam, nomeadamente, na isenção do imposto do selo nos juros do financiamento bancário;
- O projecto de investimento foi aprovado pela instituição de crédito, em 1991, tendo a sociedade “B” passado a beneficiar, desde então, do referido incentivo;
- O DL n.º 161/87, de 6 de Abril, impunha como condição, da (atribuição e) manutenção do benefício fiscal, que os bens objecto do investimento fossem mantidos na empresa durante um período mínimo de três anos;
- Em 1992, verificou-se uma fusão entre as sociedades “B” e “A”, tendo a “B” sido incorporada na “A”, com efeitos jurídicos a partir de 1 de Abril de 1992 (data do registo comercial da operação) e efeitos contabilísticos a partir de 1 de Janeiro do mesmo ano;

• A administração tributária entendeu que, em resultado da referida operação, «desapareceu o titular do incentivo» (extinguindo-se a pessoa jurídica “B”), deixando de cumprir-se a referida condição de manutenção do benefício e, por outro lado, se se admitisse que o dito benefício se mantinha na “A” isso consubstanciar-se-ia numa transmissão do benefício fiscal, proibido por Lei;

• Com base nesse entendimento, em 1995, a administração tributária considerou extinto o benefício fiscal e procedeu à liquidação do imposto do selo.

O procedimento e processo tributário

No caso em apreço, estamos perante um acto de liquidação da administração tributária.

Esse acto pode ser atacado dentro da administração ou directamente em Tribunal.

Dentro da administração tributária poderá ser atacado através do procedimento de reclamação graciosa.

Este procedimento ou “expediente administrativo” pode ser utilizado quando o contribuinte tenha diante de si um acto tributário – acto de liquidação

• que considere ilegal, no sentido lato de desconformidade com o ordenamento jurídico⁽³⁾, tendo em vista a anulação total ou parcial desse acto (artigo 68.º do CPPT).

«A reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo de 120 dias contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º» (artigo 70.º do CPPT).

Atendendo a essa remissão, este expediente deve ter por fundamento qualquer ilegalidade da administração, nomeadamente (e, de acordo com algumas pistas fornecidas pelo próprio legislador⁽⁴⁾): errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários (art.º 99.º a)); incompetência (art.º 99.º b)); ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida (art.º 99.º c)); preterição de outras formalidades legais (art.º 99.º b)); duplicação da colecta; inexistência do facto tributário (art.70.º, n.º 3).

O impulso processual cabe ao contribuinte, incluindo nos termos da lei, substitutos e responsáveis, devendo a reclamação graciosa ser apresentada junto do serviço periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, sendo dirigida ao órgão periférico regional (artigo 73.º, n.º 1 do CPPT) cujo dirigente é, em princípio, competente para decidir.

Em caso de indeferimento da reclamação graciosa, o prazo da impugnação judicial será de 15 dias após a notificação do indeferimento (art.º 102.º, n.º 2 do CPPT).

Verificando-se o silêncio da administração considera-se, em regra, que a reclamação é indeferida.

O artigo 57.º, n.º 1 da LGT refere que o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de seis meses. Assim, para efeitos de impugnação judicial, considera-se indeferida a reclamação se não houver resposta da administração no prazo em que o procedimento tributário deve ser concluído.

No caso de indeferimento tácito, o contribuinte dispõe de 90 dias, a contar da formação da presunção de indeferimento tácito, para impugnar judicialmente (art.º 102.º, n.º 1, alínea d)).

A reclamação graciosa não tem efeito suspensivo da liquidação o que significa que, ainda que o contribuinte lance mão deste mecanismo, deve proceder ao pagamento em causa, sob pena de contra si poder vir a ser instaurado um processo de execução fiscal⁽⁵⁾.

A impugnação judicial

A reclamação graciosa tem natureza facultativa.⁽⁶⁾

O contribuinte pode lançar mão deste meio ou, em alternativa e com o mesmo fim, utilizar a impugnação judicial.

O processo de impugnação judicial é um meio processual que tem por objectivo a anulação total ou parcial de actos tributários.

Quanto à natureza desta impugnação (e não obstante a tendência do legislador para considerar a impugnação judicial como um recurso) deverá considerar-se que se trata de uma acção declarativa de simples apreciação, com a qual se pretende «obter a declaração de inexistência do direito da administração fiscal, de exigir a importância em causa, tal como foi exigida ao contribuinte.»⁽⁷⁾

O objecto da impugnação judicial é o acto de liquidação, uma vez que o objectivo do referido mecanismo é a anulação total ou parcial de actos tributários.

Quanto aos prazos, no tocante à utilização deste meio processual (e como resulta do exposto), diferem consoante este seja o primeiro meio utilizado pelo contribuinte (sendo de 90 dias a partir do termo do prazo para pagamento das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte) ou o segundo, vindo o contribuinte lançar mão dele no seguimento do indeferimento de

uma reclamação graciosa (sendo de 15 dias após a notificação do indeferimento expresso e de 90 dias após a formação da presunção de indeferimento tácito – que ocorre decorridos seis meses sem que a administração se pronuncie).

A iniciativa processual compete ao sujeito com legitimidade – sujeito passivo de imposto, que se dirige ao tribunal, através de uma petição, com vista à obtenção de uma decisão que anule o acto lesivo em causa, com fundamento na ilegalidade.

Essa petição (a petição inicial), deve ser apresentada no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local, onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto (art.º 103.º, n.º 1 do CPPT).

Para efeitos de apresentação da petição «os actos tributários consideram-se sempre praticados na área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação» (art.º 103.º, n.º 2 do CPPT).

Juntamente com a petição, deve o impugnante indicar os respectivos elementos de prova (art.º 108.º, n.º 3 do CPPT).

Se pretender que a impugnação tenha efeito suspensivo, deverá requerer a prestação de garantia adequada, que deverá ser prestada no prazo de 10 dias após a notificação, para o efeito, pelo tribunal (art.º 103.º, n.º 4 do CPPT).

Procedimento e processo tributário

As partes – No caso concreto temos, de um lado, a sociedade “A” (na qual a “B” se incorporou) e, do outro, a administração tributária.

A sociedade “A” é o sujeito passivo tributário, com legitimidade para intervir no processo, sendo, neste caso, o sujeito passivo originário, «a pessoa ou entidade relativamente à qual o legislador fiscal presume capacidade contributiva.»⁽⁸⁾

Refere o n.º 1 do artigo 3.º do CPPT que «a personalidade judiciária tributária resulta da personalidade tributária.» No entanto, a personalidade tributária e, por conseguinte, a personalidade judiciária tributária, não dependem da personalidade jurídica.

No caso em análise estamos perante uma sociedade comercial, uma entidade com personalidade jurídica, personalidade tributária e personalidade judiciária tributária.

Do lado oposto (deste sujeito tributário), encontra-se a administração tributária – o representante da Fazenda Pública.

O artigo 53.º do ETAF refere que «a Fazenda Pública defende os seus interesses nos tribunais tributários

através de representantes seus.»

Do artigo 15.º, n.º 1 alínea a) do CPPT resulta que «compete ao representante da Fazenda Pública, nos tribunais tributários, representar a administração tributária.»

No exercício das suas competências, o representante da Fazenda Pública, pode contestar a petição inicial, no âmbito do processo de impugnação, podendo fazê-lo no prazo de 90 dias, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 110.º do CPPT.

Nos termos do artigo 54.º, n.º 1 do ETAF, a representação da Fazenda Pública, na secção de contencioso tributário do STA, compete ao director-geral dos Impostos e ao director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo que, nas suas ausências, faltas ou impedimentos, podem fazer-se substituir pelos respectivos subdirectores gerais ou por funcionários superiores das respectivas direcções gerais, licenciados em Direito.

Relativamente à competência do Tribunal, concretamente em razão da hierarquia – Estamos perante um recurso do tribunal tributário de primeira instância (de Viseu) para o Supremo Tribunal Administrativo (STA).

O STA funciona por secções, sendo uma secção de contencioso administrativo e outra de contencioso tributário, e em plenário (art.º 12.º, n.º 1 do ETAF).

A secção de contencioso tributário pode funcionar em pleno ou em formação de três juízes.

Em formação “normal” de três juízes, o STA é competente, nos termos do artigo 26.º, alínea b), do ETAF, para conhecer em segundo grau de jurisdição, dos recursos das decisões dos tribunais tributários, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

São os designados recursos *per saltum*, como o do caso em apreço.

O recurso *per saltum*

No presente caso, o fundamento do recurso para o STA consistiu na interpretação da alínea b) do art.º 3.º do DL n.º 197-C/86, de 18 de Julho, conjugada com o DL n.º 161/87, de 6 de Abril e DL n.º 121/95, de 31 de Maio (art.º 3.º, n.º 2) e artigo 62.º (actual art.º 68.º) do CIRC.

A alínea b) do artigo 3.º do DL n.º 197-C/86 refere que «do crédito fiscal por investimento poderão beneficiar as empresas que (...) mantenham (...) durante um período mínimo de três anos, os bens objecto do investimento.»

O n.º 1 do artigo 3.º do DL n.º 161/87 dispõe que «os juros do crédito a prazo igual ou superior a três anos respeitantes aos projectos de investimento que satisfaçam todas as condições enunciadas no n.º 1 do artigo 2.º (que remete para o artigo 3.º do DL n.º 197-C/86) beneficiarão de isenção do imposto do selo.»

A sociedade “B” (incorporada na “A”), preenchendo os requisitos enunciados, teve acesso, em 1991, ao crédito fiscal e beneficiou do dito incentivo.

A manutenção do referido benefício fiscal estava dependente da verificação dos requisitos do artigo 3.º do DL 197-C/86, concretamente do requisito (que aqui releva) de «manutenção, na empresa, durante um período mínimo de três anos, dos bens objecto do investimento.»

Significa que a não verificação desse requisito importaria a extinção do benefício.

Entendendo a administração fiscal, em 1995, que a incorporação de “B” na “A”, em resultado da fusão (ocorrida em 1992) determinou a extinção da “B”, considerou ter deixado, nesse momento, de verificar-se a mencionada condição de (atribuição e) manutenção do incentivo, tendo como consequência a sua extinção e o retorno à situação regra – a tributação.

A liquidação efectuada pela administração, com base nesse entendimento, originou uma impugnação judicial por parte da “A”.

O tribunal deu razão à administração.

A decisão do tribunal tributário de primeira instância foi objecto do recurso, para o STA, que originou o presente acórdão.

Tratou-se de um recurso *per saltum* que teve por base uma questão de direito.

O artigo 47.º do CPPT consagra o princípio do duplo grau de decisão.

No âmbito do processo tributário, a mesma questão não pode ser apreciada, em tribunal, mais do que duas vezes.

Assim, sendo objecto de decisão da primeira instância, a questão só pode ser apreciada uma vez mais. Será analisada (por via de recurso jurisdicional) pelo TCA se estiver em causa uma questão de facto ou, simultaneamente, de facto e de direito, ou pelo STA, quando esteja em causa, unicamente, uma questão de direito.

A decisão do STA – apreciação crítica

Submetida à apreciação do STA, a referida questão interpretativa de normas fiscais (questão exclusiva-

mente de direito), este tribunal teve entendimento diferente do tribunal de primeira instância.

Na verdade, entendeu o STA que, se dúvidas existissem relativamente à interpretação dos mencionados preceitos (do DL n.º 197-C/86 e DL n.º 162/87), no contexto da fusão por incorporação, essas ter-se-iam, «inevitavelmente», dissipado com o DL n.º 121/95, concretamente o n.º 2 do artigo 3.º do diploma.

Esse n.º 2 refere que «não se verifica a inobservância do disposto na alínea b) do número anterior (nomeadamente a condição de manutenção dos bens) quando os bens objecto do investimento sejam transmitidos para outra empresa em virtude de operações de fusão, cisão ou entrada de activos, a que seja aplicável o disposto no art.º 62.º (actual 68.º) e seguintes do CIRC.»

Segundo o STA, deveria ser esse o entendimento a fazer, mesmo antes do DL de 1995.

Numa operação de fusão por incorporação, como esta, em que se verifica a transmissão do património global da titular do incentivo para a sociedade incorporante, deveria entender-se, não obstante a extinção jurídica da sociedade incorporada, que os bens objecto do investimento se mantêm na empresa à qual foram atribuídos, mas agora sob a “veste” de uma outra realidade.

Assim, deve entender-se, verificado o requisito da manutenção dos bens objecto do investimento nas situações em que esses bens são transferidos de uma empresa para outra, num contexto de fusão.

Com a fusão, dá-se a transmissão global do património da incorporada e admite-se que se verifique a continuidade da sua actividade económica sob uma veste jurídica diferente – a veste da incorporante.

É com base nessa ideia de continuidade da actividade, da incorporada na incorporante, que o CIRC consagra um regime especial aplicável às fusões e outras operações de concentração – o regime da neutralidade fiscal.

Bem decidiu o STA ao contrariar o entendimento efectuado pela administração e primeira instância tributária, concedendo provimento ao recurso jurisdicional.

Ao conceder provimento, o STA julgou procedente a impugnação judicial, revogando a sentença recorrida e anulando, consequentemente, a liquidação impugnada.

Perante tal decisão, a administração deve tomar as providências adequadas à produção dos efeitos dessa, fazendo, nomeadamente, com que o acto im-

pugnado desapareça do ordenamento normativo, sendo a situação reposta no estado em que se encontraria se o acto não houvesse sido praticado.

(Artigo recebido em Novembro de 2009)

*Jurista (Especialização em Direito dos Contratos e da Empresa)

Notas

⁽¹⁾ Henrique Mesquita («Revista de legislação e Jurisprudência», n.º 3 890, ano 131, Setembro de 1998, em anotação ao Ac. da Relação de Coimbra de 24/06/1997) refere que «(...) precisamente porque as sociedades incorporadas ou fundidas se extinguem em consequência da fusão, todos os seus direitos e obrigações se transmitem para a sociedade incorporante ou absorvente. Trata-se, inquestionavelmente, de uma transmissão universal, que abrange todas as posições jurídicas, activas ou passivas, de que cada sociedade incorporada ou fundida seja titular à data em que se produzem os efeitos da fusão.»

⁽²⁾ O regime da neutralidade fiscal, previsto para as fusões, “força” à utilização do método contabilístico da comunhão de interesses (método de aplicação excepcional, nas operações de concentração, face ao método de compra).

Resulta da directriz contabilística n.º 1, da Comissão de Normalização Contabilística, de 1 de Agosto de 1991 (DR II, n.º 13, de 16 de Janeiro de 1992 com Rectificação no DR II, n.º 56, de 7 Março de 1992) que o método da comunhão de interesses tem por objectivo «tratar as empresas unificadas como se as actividades (...) continuassem como dantes, se bem que agora estejam conjuntamente possuídas e geridas.» Este método consiste na junção de activos, passivos, reservas e resultados, das empresas da unificação, pelas quantias escrituradas em cada uma delas.

⁽³⁾ Joaquim Freitas da Rocha, «Lições de Procedimento e Processo Tributário», Coimbra Editora, 2008.

⁽⁴⁾ Joaquim Freitas da Rocha, obra citada.

⁽⁵⁾ Sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, nos termos do artigo 76.º do CPPT, do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico no prazo previsto no artigo 66.º, n.º 2, com os efeitos previstos no artigo 67.º, n.º 1.

A decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto.

O recurso hierárquico, salvo disposição em contrário das leis tributárias, tem efeito devolutivo e natureza meramente facultativa. Significa que o “contribuinte” tem este meio à disposição para submeter a questão a uma segunda audição administrativa, obtendo um acto do mais elevado superior hierárquico do autor do acto. Não é, contudo, obrigado a utilizar este expediente, podendo o interessado atingir a via contenciosa, mesmo que não recorra hierarquicamente.

⁽⁶⁾ Nas situações, excepcionais, de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, a lei obriga a esgotar a via administrativa antes de lançar mão dos mecanismos do contencioso – são as designadas reclamações necessárias ou reclamações prévias.

⁽⁷⁾ Joaquim Freitas da Rocha, obra citada.

⁽⁸⁾ Joaquim Freitas da Rocha, obra citada.