

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.3º - Conceito de transmissão de bens .
- Assunto: Cisão - Transmissão de universalidade
- Processo: 26801, com despacho de 2024-10-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal, desde 2007.01.01, tendo iniciado a atividade em 2002.05.21. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Fabricação de Máquinas para as Indústrias Alimentares, das Bebidas e do Tabaco." - CAE 28930, declarando praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.
 2. A Requerente, juntamente com a sociedade "C[...] Lda.", NIF [...], fazem parte de um grupo societário controlado pela sociedade "S[...]Lda.", NIF [...].
 3. A C[...] é uma sociedade comercial por quotas que tem como objeto social a "Aquisição, incluindo a aquisição para revenda, desenvolvimento, comercialização, promoção, e arrendamento, de forma direta ou indireta, de quaisquer bens, empreendimentos e/ou projetos imobiliários, presentes ou futuros, situados em Portugal ou no estrangeiro", encontrando-se registada pelo CAE principal 68100-R3 - Compra e venda de bens imobiliários.
 4. Já a S[...] é uma sociedade gestora de participações sociais, ao abrigo do regime Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de dezembro, tendo por objeto social a "Gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas" e encontrando-se registada pelo CAE principal 64202-R3 - Atividades das sociedades gestoras de participações sociais não financeiras.
 5. A primeira atividade, de carácter industrial, é desenvolvida pela Requerente, especialista em lavagem e higienização industrial, designadamente para as áreas da indústria alimentar, mediante a produção de máquinas de lavagem industrial no inovador formato de cabinet wash, sob a marca M...®, bem como pela construção de projetos à medida das necessidades dos clientes, através da marca E...®.
 6. Por forma a diversificar as áreas de atuação do grupo, a Cottage dedica-se ao investimento no setor imobiliário, seja pela promoção e desenvolvimento de projetos imobiliários próprios, seja pelo investimento para revenda de ativos imobiliários ou exploração económica de imóveis adquiridos para o efeito.
 7. A definição de uma lógica de grupo, consubstanciada na atuação concertada da Requerente, C... e S..., constitui responsabilidade desta última, cujo propósito compreende a supervisão da atividade das diversas sociedades e unidades de negócio do grupo, nomeadamente, nos domínios do planeamento estratégico e organizativo, bem como na tomada de decisões. No seio da relação de grupo, a Requerente passou a desenvolver, além da sua atividade industrial principal, uma atividade de serviços de gestão e administração, numa vertente de "back office", nomeadamente serviços de logística e recursos humanos, e, ainda, uma atividade de gestão ativa de imóveis, através da disponibilização de espaços equipados para escritórios e outras atividades

empresariais, incluindo instalações industriais e de serviços.

8. Tais serviços têm sido prestados pela Requerente a título de gestão operacional e cedência de espaço à C... e à S... conforme contratos de prestação de serviços que se juntam agregadamente como Documento 4.

9. Estes serviços prestados pela Requerente têm-se vislumbrado como essenciais para o auxílio das atividades desenvolvidas pelas demais empresas do grupo, dado que a Requerente assegura, no âmbito de contrato de prestação de serviços, que estas tenham os recursos necessários para colmatar quaisquer necessidades administrativas e de gestão empresarial.

10. Tais serviços incluem, designadamente: receção e atendimento ao público, tanto presencial como telefonicamente; tratamento de correio e organização do arquivo; controlo de tesouraria e pagamentos; contabilidade e gestão fiscal; recursos humanos; disponibilização de salas de escritório mobiladas e equipadas com ar condicionado; acesso a sala de reunião, zona de espera, WC, copa, zona de fotocópias, estacionamento e demais áreas comuns; serviços de limpeza do escritório e zonas comuns, consumos de água, eletricidade, economato, fotocópias e impressões e ainda acesso a internet.

11. Pelos serviços elencados e no âmbito dos contratos assinados, a Requerente tem vindo a emitir as correspondentes faturas à C... e à S..., liquidando o IVA respetivo à taxa de 23% - conforme faturas que se anexam como Documento 5.

12. A este propósito cumpre referir que, apesar da Requerente e as restantes sociedades do grupo terem a sua sede social na Avenida [...], as atividades industriais e a prestação de serviços de gestão operacional e de cedência de espaço ocorrem e são prestados nas instalações que a Requerente detém na zona industrial do concelho de V[...], distrito de Aveiro.

13. Estas instalações localizam-se no imóvel, prédio urbano, sito na Zona Industrial de V[...], em ..., freguesia de [...], concelho de [...], descrito na Conservatória Registo Predial de [...], sob os números [...] da dita freguesia e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo [...] da referida freguesia (cf. caderneta predial em anexo - Documento 6).

14. Este imóvel é utilizado pela Requerente no âmbito do contrato de locação financeira imobiliária nº [...] celebrado com o Banco [...], SA. - Sociedade Aberta (cf. contrato de locação financeira imobiliária em anexo como Documento 7).

15. Por efeito do referido contrato, a Requerente paga ao Banco [...], S.A., uma renda mensal a que acresce IVA por aplicação do regime da renúncia à isenção do IVA, ao abrigo do n.º 4 do artigo 12.º do Código do IVA (CIVA).

16. À data da aquisição e da celebração do contrato de locação financeira, o imóvel era um terreno para construção, onde a Requerente veio a construir um pavilhão industrial e escritórios, com um total de 1.747 m² de área de construção.

17. Os escritórios estão dotados de receção, gabinetes individuais e partilhados, casas de banho, sala de reuniões, sala de exposição, arquivo, copa, sala de espera, estacionamento de viaturas e outros equipamentos, que são utilizados na prestação de serviços de gestão operacional e de cedência de espaço à C... e S....

18. Por projetar a expansão da sua atividade e a necessidade de aumento das suas instalações, hoje localizadas no Lote ..., a Requerente veio ainda a adquirir o terreno

para construção contíguo ao das atuais instalações, i.e. o Lote ... - terreno para construção sito na Zona Industrial de [...], em [...] Lote ..., freguesia de [...], concelho de Vagos, descrito na Conservatória Registo Predial de Vagos, sob os números 1343 da dita freguesia e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 8 da referida freguesia - imóvel melhor identificado nas cadernetas prediais juntas como Documento 6.

19. A Requerente também veio a adquirir outros dois terrenos para construção, com o mesmo objetivo de expandir a sua atividade, mas agora na Zona Industrial de S..., a aproximadamente 10 quilómetros dos lotes identificados supra, em concreto o lote ... - prédio urbano sito na Rua [...], [...] [...], descrito na Conservatória do Registo Predial de [...], e inscrito na matriz predial urbana sobre o artigo [...] da referida freguesia, e o lote ... - prédio urbano sito na Rua [...], descrito na Conservatória do Registo Predial de [...], e inscrito na matriz predial urbana sobre o artigo [...] da referida freguesia - imóveis melhor identificados nas cadernetas prediais juntas como Documento 6.

20. Acresce ainda que como política de controlo de gestão das suas diferentes atividades, a Requerente procede à contabilidade analítica por centros de custos: (i) Atividade Industrial (AI); (ii) Atividade de gestão operacional (AGO); e (iii) Atividade de cedência de espaço (ACE) - tudo conforme Documento 8 junto.

21. Ao centro de custos AI, a Requerente aloca a sua atividade principal de produção, comercialização e manutenção de máquinas e equipamentos industriais.

22. Ao centro de custos AGO, a Requerente aloca a sua atividade de gestão operacional prestada à Cottage e SMG.

23. Ao centro de custos ACE, a Requerente aloca a sua atividade de gestão ativa do imóvel constituído pelo pavilhão e escritórios, que explora e são utilizados na sua atividade industrial e na sua atividade de gestão operacional.

24. A atividade primordial da Requerente é a produção, comercialização e manutenção de máquinas e equipamentos industriais, tendo as atividades secundárias de gestão operacional e de exploração de imóveis vindo a ser desenvolvidas pela Requerente no âmbito do apoio às restantes sociedades do grupo.

25. Ora, a Requerente entende que a perceção exterior do seu negócio por parte de clientes, fornecedores, potenciais investidores ou outros stakeholders não deve ser influenciada, positiva ou negativamente, por atividades laterais que não são essenciais ao seu core business (industrial) e que, precisamente por isso, podem ser objeto de internalização ou de externalização, conforme seja mais adequado de um ponto de vista de gestão.

26. Termos em que, a Requerente pretende agora promover a separação das suas três atividades com o intuito de recentrar a sua atuação na atividade industrial, transmitindo a sua atividade não industrial para uma nova sociedade - "Nova Sociedade".

27. Para o efeito, a Requerente projeta realizar uma operação de cisão simples, nos termos da alínea a) do artigo 118.º, do Código das Sociedades Comerciais (CSC), destacando para a Nova Sociedade o conjunto patrimonial correspondente às duas atividades não industriais.

28. Assim, a Nova Sociedade passará a desenvolver as atividades correspondentes à gestão operacional e exploração de imóveis.

29. Deste modo, a Requerente pretende passar para a Nova Sociedade os seguintes

elementos patrimoniais, que melhor se identificam através da lista anexa como Documento 9 e que aqui se reproduz para todos os efeitos.

30. Será igualmente transmitido, pelo menos, 1 trabalhador através da celebração de um contrato de trabalho com a pluralidade de empregadores correspondente às três identificadas sociedades, nos termos do artigo 101.º do Código do Trabalho (CT).

31. De facto, a Requerente tem vindo a alocar o custo com trabalhadores afetos às atividades não industriais através do mecanismo de full time equivalent (FTE), considerando as horas que os seus trabalhadores dispensam na prestação dos serviços às restantes sociedades do grupo e na gestão do imóvel.

32. Porquanto, os trabalhadores que se encontram nos quadros da Requerente e que realizam as atividades a transmitir no âmbito dos CAE Secundários 68100 - Compra e venda de bens imobiliários; 82110 - Atividades Combinadas de Serviços Administrativos; 68200 - Arrendamento de bens imobiliários; 71110-R3 - Atividades de arquitetura; estão também afetos às atividades desenvolvidas no âmbito do CAE principal 28930-R3 - Fabricação de máquinas para as indústrias alimentares, das bebidas e do tabaco; e pelos CAE secundários: 33120-R3 - Reparação e manutenção de máquinas e equipamentos; 33200-R3 - Instalação de máquinas e de equipamentos industriais; 46690-R3 - Comércio por Grosso de outras máquinas e equipamentos; 28992-R3 - Fabricação de outras máquinas diversas para uso específico, estas últimas atividades que continuarão a ser desenvolvidas no âmbito da atividade da Requerente após a cisão.

33. Assim, nos termos daquele contrato de trabalho com pluralidade de empregadores, o(s) trabalhador(es) a passar poder(ão) continuar a trabalhar com a Requerente e assegurar as atividades a transmitir para a Nova Sociedade, mantendo um vínculo laboral autónomo com cada uma das sociedades participantes.

34. Concomitantemente com a operação de cisão, a Nova Sociedade assumirá as obrigações decorrentes dos contratos de gestão operacional e cedência de espaço à Cottage e à SMG (conforme Documento 4) e será ainda celebrado um novo contrato de gestão operacional e de cedência de estabelecimento industrial entre a Nova Sociedade e a Requerente, correspondente aos serviços de gestão operacional e de disponibilidade de espaço que são hoje prestados para a própria empresa (a Requerente).

Assim e por efeito daquele novo contrato de gestão operacional com cedência de estabelecimento industrial, a Nova Sociedade passará a prestar à Requerente os serviços que esta última internalizava (conforme os centros de custo AGO e ACE acima referidos) e que se consubstanciam em serviços integrados de natureza administrativa e de back-office com disponibilização de escritórios e instalação industrial equipada.

35. À semelhança do enquadramento já aplicado aos contratos celebrados com a C... e S... e que transitarão para a Nova Sociedade, também este novo contrato de gestão operacional com cedência de estabelecimento industrial deverá ficar sujeito a IVA à taxa de 23%.

36. Em suma, pela operação acima descrita, pretende-se que o objeto social da Requerente passe incluir a "Consultoria nas áreas de engenharia mecânica, civil e económico-financeira; prestação de serviços de apoio à indústria; elaboração, coordenação e acompanhamento de estudos e projetos no âmbito da sua atividade; comércio, importação e exportação de motores, componentes metálicos e informáticos e outros relacionados com a sua atividade; embalagem e comercialização de produtos de higiene e limpeza; fabrico, comércio, importação, exportação, instalação, reparação e

manutenção de máquinas e equipamentos industriais, bem como de equipamentos de frio".

37. Por sua vez, o objeto social da Nova Sociedade deverá incluir "atividades de mediação imobiliária, intervindo como intermediário da compra, venda e arrendamento, assim como na avaliação com vista à venda, compra ou arrendamento, incluindo as atividades de angariação; Atividades de promoção imobiliária. Construção de edifícios residenciais e não residenciais; Compra e venda, arrendamento e exploração de bens imobiliários; Fornecimento de serviços de gestão e administração, bem assim como serviços administrativos de "back-office", nomeadamente serviços correntes como de receção, arquivo, correio, logística, planeamento, serviços de pessoal e recursos humanos, como também a disponibilização de espaços equipados para escritórios e outras atividades empresariais, incluindo instalações industriais e de serviços."

38. Face ao exposto, a Requerente pretende realizar a presente operação, através da transferência da parte da sua atividade afeta a serviços administrativos e de gestão de imóveis para a Nova Sociedade através de uma cisão parcial nos termos e para os efeitos da alínea a) do artigo 118.º do CSC.

39. A cisão justifica-se como a via jurídica e economicamente mais adequada de assegurar uma gestão eficaz das unidades de negócio distintas, cujas naturezas e dimensão comerciais parcelarmente consideradas não se coadunam com a sua manutenção numa única entidade jurídica.

40. A operação de cisão será materializada pela transmissão para a Nova Sociedade das atividades da Requerente desenvolvidas no âmbito dos CAE secundários da Requerente.

41. Deste modo, face à operação projetada, a Requerente pretende ver confirmado o entendimento de que a operação de destaque por cisão simples dos elementos acima enunciados encontra-se excluída da sujeição a IVA por se tratar da transmissão da totalidade de um património (ou de parte) que constitui um ramo de atividade independente, nos termos e para os efeitos do n.º 4 do artigo 3.º do CIVA.

42. Esta norma estipula a exclusão de incidência de IVA sobre as operações de transferência da "totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade 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".

Enquadramento em sede de IVA:

43. Em primeiro lugar há que aludir de forma breve ao regime da cisão simples.

44. A cisão, regulamentada no CSC, é o processo pelo qual uma sociedade se transforma em duas ou mais sociedades, podendo este implicar, ou não, a dissolução da primeira.

45. O projeto de cisão a elaborar pela administração da sociedade a cindir, nos termos do artigo 119.º do CSC, deve conter todos os elementos necessários ao conhecimento adequado desta operação, nomeadamente a descrição detalhada de como se irá desenvolver todo o processo, tanto do ponto de vista jurídico como económico, bem como a enumeração de todos os elementos a transferir para as novas sociedades.

46. Entre os elementos a colocar nesse projeto de cisão, deve constar a data a partir da

qual as operações da sociedade cindida são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efetuadas por conta da sociedade (ou sociedades) resultantes da cisão, assim como a participação que alguma das sociedades tenha no capital de outra, e a enumeração completa dos bens a transmitir para a sociedade incorporante ou para a nova sociedade e os valores que lhes são atribuídos.

47. O projeto de cisão deve ser objeto de registo na conservatória, conforme previsto na alínea p) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do Registo Comercial, no prazo de dois meses após a deliberação de aprovação em sede de assembleia-geral de sócios das várias sociedades intervenientes na cisão.

48. A cisão é também objeto de registo, no mesmo prazo de dois meses, após a decisão favorável dos sócios das várias sociedades, conforme previsto no artigo 111.º do CSC (por remissão do artigo 120.º do CSC) e alínea r) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do Registo Comercial.

49. Com o registo da cisão, a conservatória informa oficiosamente a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) das alterações verificadas no sujeito passivo em resultado da cisão, nomeadamente a identificação das sociedades beneficiárias do património cindido, estando a entidade cindida dispensada de entregar a declaração de alterações, conforme previsto no n.º 7 do artigo 118.º do CIRCI.

50. Em termos de IVA, há que referir que não existe o conceito de cisão, ou seja, na prática, cada sociedade (beneficiária e cindida) deve cumprir as obrigações pertencentes a elas próprias, seja de liquidação e dedução de imposto ou de entrega das declarações periódicas.

50. Quanto ao regime em sede de IVA aplicável à transmissão de património, dir-se-á o seguinte:

51. De acordo com o n.º 1 do artigo 3.º do CIVA "considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".

52. Existe, contudo, um regime neutralidade fiscal previsto n.º 4 do artigo 3.º do CIVA que prevê a exclusão do conceito de transmissão e consequentemente da aplicação do imposto "as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade 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".

53. O conceito de "transferência de uma universalidade de bens ou parte dela" já foi interpretado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente no Acórdão proferido, em 27 de novembro de 2003, no Processo C-497/01 (caso Zita Modes Sàrl contra Administration de Lenregistrement et des domaines) no sentido de que abrange "a transmissão do estabelecimento comercial ou de uma parte autónoma de uma empresa que inclui elementos corpóreos e, se for o caso, incorpóreos que, em conjunto, constituem uma empresa ou parte de uma empresa que pode prosseguir uma atividade económica autónoma, mas que não abrange a simples cessão de bens como a venda de um stock de produtos".

54. Como resulta das conclusões do Advogado-Geral do citado acórdão, o conceito de «parte de uma universalidade de bens» não se refere a um ou mais elementos singulares que compõem o estabelecimento como um todo, mas sim a uma combinação deles que seja suficiente para permitir o exercício de uma actividade económica, mesmo

que esta atividade seja apenas um ramo de atividade mais ampla de que esta tenha sido destacada."

55. Este dispositivo de simplificação visa permitir aos Estados-membros facilitar as transmissões de empresas ou de partes de empresas, evitando sobrecarregar a tesouraria do adquirente através de um encargo fiscal excessivo que, de qualquer forma, ele viria a recuperar através da dedução do IVA pago a montante.

56. Conforme referiu, ainda, o Advogado-geral nas suas conclusões, este tratamento especial justifica-se especialmente "porque o montante do IVA a ser adiantado por efeito da transmissão pode ser particularmente importante relativamente aos recursos do estabelecimento em questão".

57. Este preceito legal traduz-se numa norma de delimitação negativa da incidência do imposto, que abrange as cessões a título definitivo de um estabelecimento comercial, que poderão englobar quer a cedência de elementos corpóreos quer de incorpóreos, recorrendo, para estes, à aplicação em simultâneo do disposto no n.º 5 do artigo 4.º, que manda aplicar às prestações de serviços o disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 3.º "em idênticas condições", já que a cedência de direitos consubstancia uma prestação de serviços, nos termos do Código, por força do conceito de "transmissão de bens" prevista no artigo 3º do CIVA.

58. As disposições do n.º 4 do artigo 3.º e n.º 5 do artigo 4.º supra identificadas consagram, deste modo, um regime excecional dentro da mecânica do imposto, justificando-se como medidas de simplificação, cujo objetivo é não criar obstáculos (mediante pré-financiamentos avultados) à transmissão de empresas no seu todo ou pelo menos dos seus elementos destacáveis como unidades independentes.

59. Conforme já referido, a existência desta norma é legitimada quer pela continuidade do exercício da atividade transferida quer pela total irrelevância ao nível da economia do imposto, isto é, sendo o adquirente um "sucessor" do transmitente o imposto que viesse a ser liquidado seria de imediato deduzido pelo adquirente.

60. Para que uma operação seja enquadrável no âmbito da norma de delimitação negativa da incidência do imposto torna-se necessário a verificação cumulativa dos pressupostos a saber:

- Transmissão a título oneroso ou gratuito dum património global, integrando bens e direitos, ou de uma parte dele suscetível de constituir um ramo de atividade independente;
- O adquirente seja ou venha a ser pelo facto da aquisição, um sujeito passivo de imposto dos referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 2º (i.e., exclui-se os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações enquadradas na isenção do artigo 9.º do CIVA ou sujeitos passivos enquadrados no regime especial de isenção do artigo 53.º do mesmo diploma legal).

61. Ora, no caso concreto, refere a Requerente que o objeto social da Nova Sociedade (beneficiária) deverá incluir atividades de mediação imobiliária, intervindo como intermediário da compra, venda e arrendamento, assim como na avaliação com vista à venda, compra ou arrendamento, incluindo as atividades de angariação; Atividades de promoção imobiliária. Construção de edifícios residenciais e não residenciais; Compra e venda, arrendamento e exploração de bens imobiliários; Fornecimento de serviços de gestão e administração, bem assim como serviços administrativos de "back-office", nomeadamente serviços correntes como de receção, arquivo, correio, logística, planeamento, serviços de pessoal e recursos humanos, como também a disponibilização de espaços equipados para escritórios e outras atividades

empresariais, incluindo instalações industriais e de serviços.

62. Nestes termos, conclui-se que a sociedade a constituir será um sujeito passivo misto, ou seja, um sujeito passivo que praticará simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução.

63. Assim, importa invocar a doutrina administrativa ínsita no ofício-circulado n.º 134850/1989, de 21 de novembro, da Direção de Serviços de Conceção e Administração (DSCA), atual Direção de Serviços do IVA que dispõe, no seu ponto 6.2, o seguinte:

"6.2 Quando o adquirente for, nos termos do art.º 23.º, do CIVA, um sujeito passivo misto, isto é, quando pratique operações que conferem o direito à dedução, simultaneamente com operações que não conferem esse direito, deverá observar-se o seguinte:

6.2.1 Se o regime seguido pelo adquirente, para efeitos do exercício do direito à dedução (art.º 23.º), for o de percentagem de dedução ("prorata"), manter-se-á a aplicação do n.º 4 do artigo 3.º, mas o referido adquirente deverá proceder a uma regularização a favor do Estado, correspondente à diferença entre o montante do IVA que lhe teria sido liquidado se a transmissão fosse tributada e o que resulta da aplicação do prorata ao mesmo montante.

6.2.2 Se o regime for o da afectação real, haverá ou não haverá liquidação de IVA, conforme o estabelecimento transmitido for afecto, respectivamente, ao(s) sector(es) que não confere(m) o direito à dedução ou ao sector(es) que confere(m) esse direito".

64. Em face do exposto, dir-se-á que, estando verificados os requisitos referidos nos pontos supra, isto é, estando nós perante uma transferência da uma unidade económica complexa - universalidade de facto e de direito - englobando a cedência dos elementos corpóreos e dos elementos incorpóreos, suscetível de, por si só, constituir um ramo de atividade independente, aplicar-se-á a referida norma legal, a transferência não estará sujeita a imposto, sem prejuízo do cumprimento do disposto no ponto 6.2 do ofício-circulado n.º 134850/1989, de 21 de novembro, da DSCA.