

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código de Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE)

Artigo: 269.º e 270.º

Assunto: Fusão por incorporação; PER

Processo: 2014002880 - IVE n.º 7790, com despacho concordante de 19.12.2014, da Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária – Património, por delegação do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária foi apresentado um pedido de informação vinculativa sobre os seguintes factos:

1. Em 27-10-2014, a requerente (XXX, S.A.), afirma ser detida diretamente pela RRR, que terá proposto Processo Especial de Revitalização (PER), na modalidade de Acordo Especial de Recuperação (AER), ao abrigo do disposto no artigo 17.º-I do CIRE, na redação que lhe conferiu a Lei n.º 16/2012, de 20/04;
2. Segundo a requerente, no âmbito do PER, encontra-se previsto o processo de extinção das sociedades afiliadas detentoras dos parques industriais e da cessação da empresa que diretamente as detém (a ora requerente);
3. Mais adianta que este processo compreende a reestruturação dos parques industriais e pretende fazer-se uma fusão por incorporação das sociedades detentoras dos parques industriais na ora requerente, em que serão incorporados prédios rústicos e urbanos que constituem ativos daquelas, o que configura facto tributável nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 5, al. g) do CIMT e 1.º, n.º 3, al. a) do CIS;
4. A requerente entende que as disposições dos artigos 269.º e 270.º do CIRE se aplicam aos factos descritos, pelo que as transmissões de imóveis por fusão em apreço beneficiariam de isenção de IMT e IS;
5. Entendendo ainda que os benefícios em questão também se aplicam, ao PER, figura prevista no próprio CIRE;
6. Salaria que os bens em apreço integram o ativo das sociedades e que a extinção das entidades detentoras dos parques industriais, com a inerente transmissão dos imóveis e da respetiva "sociedade mãe" encontram-se previstas no plano do PER da sociedade que detém indiretamente as sociedades afiliadas (que a requerente designa como "sociedade-avó");
7. Questiona se deverá entender-se, como perfilha, se os benefícios fiscais constantes dos artigos 269.º e 270.º do CIRE se aplicam às transmissões dos imóveis que integram o ativo das sociedades detentoras dos parques industriais por fusão por incorporação na "sociedade mãe" (ela própria, a pessoa que requer) e que estão também integrados no âmbito do PER da "sociedade avó", homologado pelo tribunal.

I - QUESTÃO PRÉVIA

Enquanto questão prévia, cumpre esclarecer se, conforme a requerente sustenta, a figura do PER se deve considerar passível de ser abrangida pelas previsões contidas nos artigos 269.º e 270.º do CIRE.

A figura do PER (iniciais de "Plano Especial de Revitalização") foi introduzida no CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20/04, através da divisão do Título I daquele compêndio em dois capítulos, vindo a nova figura a ser objeto do segundo desses capítulos.

Por sua vez, a Lei n.º 66-B/2012, de 31/12 (Lei do OE para 2013), veio introduzir uma pequena alteração ao corpo do artigo 269.º e do n.º 1 e 2 do artigo 270.º do CIRE, passando a considerar abrangidos pelas isenções neles previstas também os atos ou transmissões de bens imóveis previstos em planos de recuperação.

Até então, apenas estavam consagradas isenções para os atos (artigo 269.º) ou transmissões de bens imóveis (artigo 270.º) previstos em planos de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Nesta circunstância, conclui-se ter ficado consagrada em letra de lei a intenção do legislador de estender aos planos especiais de revitalização (no âmbito do qual terá de existir um plano de recuperação aprovado pela maioria dos credores e judicialmente homologado) as isenções plasmadas nos artigos 269.º e 270.º do CIRE.

II – INFORMAÇÃO

Observando quer o requerimento em que é proposto o processo especial de revitalização (doravante designado "PER"), que a requerente juntou como "comprobativo ou justificativo da legitimidade", quer a certidão de sentença, da qual consta novo requerimento, dirigido a processo já a correr termos sob o n.º ... no ...º Juízo do Tribunal de Comércio de YYY, junto àquele pedido e no qual, em cumprimento de despacho anteriormente exarado, se junta versão final do acordo extrajudicial de recuperação (doravante designado "AER") e se confirma àquele Tribunal que o dito acordo se encontra assinado pelo devedor e por credores que representam a maioria dos votos prevista no n.º 1 do artigo 212.º do CIRE, o que o órgão judicial em causa homologou, constata-se que, em ambas as peças, é a RRR que surge como proponente (do PER, na primeira das peças) e como devedora, na segunda.

De resto, logo no início do cabeçalho do AER se pode ler "ACORDO EXTRAJUDICIAL DE RECUPERAÇÃO" relativo à RRR. São, depois, descritas as partes do AER - fls. 1 a 3 do segundo requerimento - das quais nunca consta o nome da ora requerente.

É ainda mencionada a EEE - associação constituída pela requerente e, no mais, apenas entidades bancárias, estas - a que se junta a própria EEE - na qualidade de credores da RRR, entidade proponente do PER. À ora requerente são efectuadas muito esparsas referências.

Na versão final do AER é referida, tão só e apenas, como uma das sociedades comerciais participada pela RRR.

Tal referência, contudo, limita-se a consagrar a cessação da ora requerente e a dispensa dos seus trabalhadores excedentários.

Finalmente, na parte final (destinada às assinaturas dos representantes das partes) do AER, em que, logicamente, todas estas constam de modo discriminado, nenhuma referência se obriga à ora requerente.

Não se vislumbra, assim, nem no requerimento de proposição do PER, nem na versão final do AER, referência a operações naqueles integradas envolvendo a sociedade requerente da presente informação vinculativa.

Ora, a integração das transmissões de imóveis em PER's - ou em planos de insolvência ou de pagamentos, ou a sua prática no âmbito da liquidação de uma massa insolvente (o que não é, manifestamente, o caso) - é uma condição sine qua non da eventual operabilidade das isenções de IS e IMT previstas nos artigos 269.º e 270.º do CIRE.

Não se verificando essa integração, nem cabe ponderar a possibilidade de as operações em causa poderem beneficiar das isenções consagradas naqueles preceitos legais.

Acresce que, no caso em apreço, existe a indicação de que os ativos fixos da EEE serão vendidos a um Fundo Imobiliário sob a forma de sociedade denominada FFF, S. A. (doravante designada FFF), a qual, com o montante da venda liquidará as suas dívidas bancárias correspondentes à subscrição feita por dois dos bancos credores (identificados), na parte que lhe diz respeito, liquidando, quando legalmente possível, as dívidas vencidas para com credores comuns.

Seguidamente emprestará a cada participada da RRR cujas dívidas foram acordadas integrar as subscrições dos bancos credores, a parte que a cada uma cabe, para liquidarem aos ditos bancos as mesmas dívidas, sendo a parte restante entregue à RRR, que a depositará em cada um dos bancos credores na medida das subscrições que estes hajam efetuado na EEE, permitindo tais depósitos a posterior liquidação das dívidas da RRR àqueles bancos.

Por sua vez, as sociedades detentoras dos parques industriais deverão ser extintas, cessando também a atividade da sua empresa-mãe - a ora requerente - estabelecendo-se a progressiva regularização da situação de fornecedores e outros credores dever, sempre que possível, ser efetuada através de acordos que impliquem o mínimo esforço financeiro (dação em pagamento ou venda de parcelas em pagamento dos créditos). Os ativos restantes deverão ser integrados na RRR.

Temos, assim, que a transação de imóveis a efetuar diz respeito aos ativos patrimoniais da EEE e se processa entre esta e a FFF, sendo a ora requerente entidade alheia em relação ao contrato que titula essa mesma transação.

Por outro lado - e embora a redação não seja absolutamente clara - poderão existir contratos de dação em pagamento ou compra e venda de parcelas dos parques industriais a credores do grupo RRR, devendo os restantes ativos destes ser integrados na RRR.

Em parte alguma se prevê a aquisição de bens imóveis por parte da agora requerente e também se não obriga quer no requerimento proponente do PER, quer no AER, a mínima alusão a qualquer operação de fusão por

incorporação das sociedades detentoras daqueles parques na ora requerente. Prevê-se, isso sim, a extinção daquelas e a cessação de atividade da requerente.

Por sua vez, os empréstimos efetuados pela EEE às sociedades participadas da RRR em função da perceção do montante recebido pela venda dos seus ativos fixos, traduzem-se em dinheiro e não em bens imóveis, pelo que estão fora do objeto da presente informação vinculativa, nos exatos termos em que este foi definido pela respetiva requerente no derradeiro parágrafo do requerimento em que a solicita, a saber:

Se os benefícios constantes dos artigos 269.º e 270.º do CIRE se aplicam às transmissões dos imóveis que integram o ativo das sociedades detentoras dos parques industriais por fusão por incorporação na "sociedade mãe" XXX, que estão integrados no âmbito do PER da "sociedade avó", homologado pelo Tribunal.

Por outro lado, e observando a letra dos artigos 269.º e 270.º do CIRE (na parte relevante para a questão colocada, a qual, nos termos acabados de expor, se cinge à matéria atinente à transmissão de imóveis dos quais a ora requerente fosse adquirente), temos que:

Desde logo, se afasta a possibilidade de "constituição de nova sociedade", posto a ora requerente, segundo os registos informáticos desta Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) ter comunicado o início da sua atividade já em 1998.

Aliás, quer do requerimento de proposição do PER, quer do AER o que consta é, precisamente, o oposto, ou seja, a cessação da sua atividade.

Também em ponto algum dos elementos fornecidos pela requerente se refere a possibilidade do aumento do seu capital.

Estão, assim, afastadas as previsões constantes das alíneas b) e c) do art. 269.º e a) e b) do n.º 1 do artigo 270.º do CIRE.

A requerente também não surge, em ponto algum do PER ou do AER, como credora da entidade que naqueles surge identificada como devedora, nem tão pouco consta daquelas peças como destinatária de bens - a título de cessão ou dação em cumprimento - anteriormente pertencentes à mesma entidade devedora (a RRR), pelo que ficam, assim, também excluídas as previsões contidas nas alíneas d) do artigo 269.º e c) do n.º 1 do artigo 270.º do CIRE.

Também se não lobra em naqueles instrumentos qualquer referência à requerente como destinatária de qualquer trespasse, cessão de exploração de estabelecimentos da devedora, ou de atos de venda, permuta ou cessão desta ou de estabelecimentos a esta pertencentes.

Aliás, no PER ou no AER, as referências a transmissões de ativos fixos são apenas a relativa à transmissão dos ativos da EEE para a FFF e a possibilidade de existirem acordos a celebrar com fornecedores ou outros credores relativos a ativos dos parques industriais que, a título de dação em pagamento ou venda de parcelas, venham a aceitar, por estas vias, o pagamento dos seus créditos.

Estando, deste modo, afastadas quer a *facti specie* da al. e) do artigo 269.º do CIRE, quer a do n.º 2 do art. 270º do mesmo código.

De resto, em parte alguma dos elementos entregues pela requerente se vislumbram elementos dos quais seja possível retirar a conclusão de se reportarem a universalidades, suscetíveis de integrarem a noção de "estabelecimento", a adquirir pela XXX, ou - ainda menos - a qualquer "organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer atividade económica", passível de coincidir com a noção de "empresa" constante do artigo 5.º do CIRE, as quais constituem as únicas realidades subsumíveis à letra do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

Pelo contrário, no requerimento de prestação da presente informação vinculativa a sua subscritora reporta-se, inclusivamente, a prédios rústicos, que não se vê como possam ser entendidos como "estabelecimentos" de uma empresa, ou, mais difícil ainda, constituírem, eles próprios, a realidade organizacional cuja verificação é necessária para que possamos afirmar estarmos perante uma "empresa".

Este benefício fiscal - pois, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do EBF, as isenções são uma espécie do género "benefícios fiscais" - tem um escopo (e teria sempre de o ter, nos termos do disposto no n.º 1 do mesmo preceito, que os define como *"medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores ao da própria tributação que impedem."*). Esse escopo é, naturalmente, a manutenção da atividade da empresa ou - pelo menos - dos seus, ou de alguns dos seus estabelecimentos.

Ora, se no caso vertente, consta expressamente do PER, quer do AER, que a ora requerente deveria cessar a sua atividade durante o ano de 2013 - e, se tal cessação ainda não ocorreu, não deixará de ocorrer, atento o teor do 3º parágrafo do requerimento em que é solicitada a prestação da presente informação vinculativa, cabe perguntar, como pode considerar-se satisfeito o escopo de continuação da atividade da empresa ou do(s) seu(s) estabelecimento(s), se a sua adquirente é uma entidade que vai cessar a respetiva atividade?

III – CONCLUSÃO

Face ao exposto, afigura-se-nos que os benefícios fiscais previstos nos artigos 269.º e 270.º do CIRE não são aplicáveis às aquisições de bens imóveis pela requerente.