

Processo C-241/23

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

18 de abril de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo,
Polónia)

Data da decisão de reenvio:

24 de fevereiro de 2023

Recorrente:

P. sp. z o.o.

Parte contrária:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie
(Diretor da Administração Fiscal de Varsóvia)

DESPACHO

de **24 de fevereiro de 2023**

O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo)
[omissis]

[omissis] [composição do tribunal],

após apreciação, em **24 de fevereiro de 2023**,

numa audiência na **Izba Finansowa** (Secção do Contencioso Tributário),

do recurso de cassação interposto por **P. sp. z o.o. em W.**

contra a decisão do **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**
(Tribunal Administrativo do Voivodato de Varsóvia),

de **29 de maio de 2018** [omissis],

no processo relativo ao recurso interposto por **P. sp. z o.o. em W.**

contra a decisão do **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** (Diretor da Administração Fiscal de Varsóvia),

de **30 de junho de 2017** [omissis],

relativa ao **imposto sobre bens e serviços para o quarto trimestre de 2014 e o primeiro trimestre de 2015**

decide:

1. nos termos do artigo 267.º [omissis] [TFUE] submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão prejudicial: «Deve entender-se por contraprestação que o fornecedor tenha recebido ou deva receber em relação às entregas de bens, a que se refere o artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1 conforme alterada), o valor nominal das ações subscritas ou o valor de emissão, se as partes tiverem estipulado que o valor de emissão das ações constitui a contraprestação?»

[Omissis] [suspensão da instância]

FUNDAMENTAÇÃO

I. Quadro jurídico

Direito da União

Disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, posição 1, conforme alterada; a seguir «Diretiva [2006/112]»):

Artigo 73.º

Nas entregas de bens e [...] prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.

Direito nacional

Disposições da ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Lei de 11 de março de 2004, relativa ao imposto sobre bens e serviços]

(Dz. U. 2011, n.º 177, posição 1054, conforme alterada, a seguir «Lei do IVA»:
[omissis]:

Artigo 29a.º

1. «Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2, 3 e 5, e nos artigos 30a.º a 30c.º, 32.º, 119.º e 120.º, n.ºs 4 e 5, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deva receber, pela venda de bens ou pela prestação de serviços, do adquirente dos bens, do beneficiário dos serviços ou de terceiros, incluindo subvenções, subsídios e outros auxílios da mesma natureza que influenciem diretamente o preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo.»

Artigo 88.º, n.º 3a, ponto 4, alínea b)

As faturas e documentos aduaneiros não constituem uma base para a redução do imposto a jusante nem para o reembolso da diferença do imposto ou o reembolso do imposto a montante quando as faturas, as notas de correção ou os documentos aduaneiros emitidos declaram montantes que não correspondem à realidade - na parte relativa às posições em que são indicados montantes que não correspondem à realidade.

II. Matéria de facto

1. Na sua liquidação referente ao quarto trimestre de 2014 e ao primeiro trimestre de 2015, P. [...] (a seguir «sociedade» ou «recorrente») incluiu os montantes do imposto sobre o valor acrescentado e os montantes líquidos indicados nas faturas que lhe foram emitidas por W. [...] (W. [...]) n.º [...] de 6 de outubro de 2014, n.º [...] de 28 de outubro de 2014 e n.º [...] de 31 de dezembro de 2014 e B. [...], que se tornou B. [...] (B.) n.º [...] de 7 de outubro de 2014 e de [...] 28 de novembro de 2014, que documentam a realização de uma contribuição em espécie à recorrente em troca de ações emitidas no âmbito de um aumento do capital social desta última. Nos contratos de transferência de bens imóveis a título de contribuição em espécie (a seguir «contrato de entrada em espécie»), as partes estipularam que a contraprestação será o valor de emissão das ações. Por conseguinte, a sociedade considerou como montante da contraprestação o valor de emissão das ações (ou seja, o valor das contribuições em espécie realizadas) e não o seu valor nominal (muitas vezes inferior).

2. Por Decisão de 28 de março de 2017, o Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego W. [chefe da Primeira Repartição de Finanças de W.] [...] (autoridade de primeira instância) fixou a dívida de IVA da parte referente ao quarto trimestre de 2014 no montante de 54 291.674,00 PLN, o montante do excedente do imposto a montante sobre o imposto a jusante a transitar para o período de tributação seguinte no montante de 0,00 PLN, e a dívida de IVA referente ao primeiro trimestre de 2015 no montante de 34 352.011,00 PLN. Na opinião desta

autoridade, no caso das transações descritas, o valor tributável deve ser o valor nominal das ações, e não o seu valor de emissão, que é muitas vezes superior.

3. Após apreciação do recurso, o Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. [Diretor da Administração Fiscal de W.] (autoridade de recurso), por Decisão de 30 de junho de 2017, manteve a decisão da autoridade de primeira instância.

3.1. O órgão de recurso considerou que, por força da Resolução n.º 1/2014, de 3 de outubro de 2014, P. [...] (que se tornou recorrente) aumentou o capital social através da emissão de novas ações, a subscrever em troca de contribuições em espécie e contribuições suplementares em dinheiro.

Para documentar a entrega, *supra*, dos bens mencionados no contrato de 3 de outubro de 2014, W. [...] emitiu a P. [...], em 6 de outubro de 2014, a fatura n.º [...]. O órgão de recurso partiu do princípio de que constituíam a contraprestação efetivamente recebida por W. [...], a título da entrega dos bens enunciados no contrato de 3 de outubro de 2014, as 4 767 ações da série «E» emitidas por P.[...] com um valor nominal de 50,00 PLN cada. O valor desta contraprestação, mensurável em dinheiro no momento em que W. [...] adquiriu as ações, perfazia 238 350,00 PLN (4 767 x 50,00). O montante acima é o montante bruto, o que significa que o valor tributável da operação tributável documentada pela fatura n.º [...] perfazia 201 664,00 PLN e o montante do imposto 36 686,00 PLN.

Na opinião do órgão de recurso, os montantes indicados na fatura n.º [...] que constituem os valores de emissão das ações, não correspondiam inteiramente à realidade e não podiam constituir uma base para a parte exercer o seu direito à dedução nos termos do artigo 86.º, n.º 1, da Lei do IVA.

Além disso, como resultado do contrato celebrado em 3 de outubro de 2014 com a recorrente, B. subscreveu 2 100 ações, com um valor nominal de 50,00 PLN cada, ao preço de emissão de 35 287,19 PLN por ação. Para documentar a entrega dos bens enunciados nesse contrato de 3 de outubro de 2014, B. emitiu a P. [...]. a fatura n.º [...] de 7 de outubro de 2014. O órgão de recurso partiu do princípio de que a contraprestação efetivamente recebida por B. a título da entrega dos bens enunciados no contrato de 3 de outubro de 2014 eram as 2 100 ações da série «E» emitidas por P. com um valor nominal de 50,00 PLN cada. O valor dessa contraprestação, mensurável em dinheiro no momento em que B. adquiriu as ações, perfazia 105 000,00 PLN (2100 x 50,00). O montante em questão (i.e. 105 000,00 PLN) era um montante bruto, o que significa que o valor tributável da operação tributável mencionada na fatura n.º [...] foi de 90 804,32 PLN e o montante do imposto 14 195,68 PLN.

Na opinião do órgão de recurso, os montantes indicados na fatura n.º [...], que constituem os valores de emissão das ações, não correspondiam inteiramente à realidade e não podiam constituir uma base para a parte exercer o seu direito à dedução nos termos do artigo 86.º, n.º 1, da Lei do IVA.

3.2. Além disso, o órgão de recurso considerou também que a recorrente, pela Resolução n.º 1/2014, de 28 de novembro de 2014, aumentou o capital social através da emissão de novas ações, a subscrever em troca de contribuições em espécie (entradas em espécie). Mais uma vez, tal como no caso da Resolução n.º 1/2014 de 3 de outubro de 2014, as ações foram subscritas por W. [...] e B. em troca de contribuições em espécie (e contribuições suplementares em dinheiro).

W. [...] subscreveu 1164 ações, com um valor nominal de 50,00 PLN cada, por um preço de emissão de 35 287,19 PLN por ação. B. [...] subscreveu 133 ações com um valor nominal de 50,00 PLN cada, por um preço de emissão de 35 287,19 PLN por ação.

Para documentar a entrega dos bens mencionados no contrato de 28 de novembro de 2014, W. [...] emitiu a P. [...] a fatura n.º [...] de 28 de novembro de 2014. O órgão de recurso partiu do princípio que constituíam a contraprestação efetivamente recebida por W. [...], a título da entrega dos bens enunciados no contrato de 28 de novembro de 2014 e na fatura n.º [...], as 1 164 ações da série «F» emitidas por P.[...] com um valor nominal de 50,00 PLN cada. O valor desta contraprestação, mensurável em dinheiro no momento em que W. [...] adquiriu as ações, perfazia 58 200,00 PLN (1164 x 50,00). O montante em questão (isto é, 58 200,00 PLN) é um montante bruto, o que significa que o valor tributável da atividade tributável constante da fatura n.º [...] perfazia 28 250,57 PLN e o montante do imposto 6 497,63 PLN.

O órgão de recurso considerou que os montantes indicados na fatura n.º [...], não correspondendo inteiramente à realidade, não constituem uma base para a parte exercer o seu direito à dedução nos termos do artigo 86.º, n.º 1, da Lei do IVA.

Para documentar a entrega dos bens mencionados no contrato de 28 de novembro de 2014, B. [...] emitiu a P. [...] a fatura n.º [...] de 28 de novembro de 2014. O órgão de recurso partiu do princípio de que constituíam a contraprestação efetivamente recebida por B. [...], a título da entrega dos bens enunciados no contrato de 28 de novembro de 2014 e na fatura n.º [...], as 133 ações da série «F» emitidas por P. [...] com um valor nominal de 50,00 PLN cada. O valor desta contraprestação, mensurável em dinheiro no momento em que B. [...] adquiriu as ações, perfazia 6 650,00 PLN (133 x 50,00). O montante em questão (isto é, 6 650,00 PLN) é um montante bruto, o que significa que o valor tributável da atividade tributável constante da fatura n.º [...] perfazia 5 411,34 PLN e o montante do imposto 1 238,66 PLN.

O órgão de recurso considerou que os montantes indicados na fatura n.º [...], não correspondendo inteiramente à realidade, não constituem uma base para a parte exercer o seu direito à dedução nos termos do artigo 86.º, n.º 1, da Lei do IVA.

3.3. Com a Resolução n.º 1/2014 de 29 de dezembro de 2014 P. [...] aumentou o capital social através da emissão de novas ações, a subscrever em troca de contribuições em espécie (entradas em espécie).

Para documentar a entrega dos bens mencionados no contrato de 29 de dezembro de 2014, W. [...] emitiu a P. [...] a fatura n.º [...] de 31 de dezembro de 2014. O órgão de recurso partiu do princípio de que constituíam a contraprestação efetivamente recebida por W. [...], a título da entrega dos bens enunciados no contrato de 29 de dezembro de 2014 e na fatura n.º [...], as 7 745 ações da série «G» emitidas por P. [...] com um valor nominal de 50,00 PLN cada. O valor desta contraprestação, mensurável em dinheiro no momento em que W. [...] adquiriu as ações, perfazia 387 250,00 PLN (7745 x 50,00). O montante em questão (isto é, 387 250,00 PLN) é um montante bruto, o que significa que o valor tributável da atividade tributável constante da fatura n.º [...] perfazia 320 362,48 PLN, e o montante do imposto 66 887,52 PLN.

Na opinião do Diretor da Administração Fiscal os montantes indicados na fatura n.º [...], não correspondendo inteiramente à realidade, não constituem uma base para a parte exercer o seu direito à dedução nos termos do artigo 86.º, n.º 1, da Lei do IVA.

3.4. Segundo o órgão de recurso os bens visados nos contratos celebrados entre W. [...] e B. e a sociedade correspondem à definição legal de bens, e a sua entrega pelas entidades acima referidas constitui uma entrega de bens a título oneroso na aceção da Lei do IVA. A contraprestação recebida por W. [...] e B. (como contrapartida da prestação sob a forma de uma contribuição em espécie e de contribuições suplementares em dinheiro) foram ações emitidas por P. [...]. A remuneração recebida por W. [...] e B. em troca de uma prestação sob a forma de uma contribuição em espécie realizada a P. [...] tem um valor concreto que pode ser expresso em termos equivalentes a unidades monetárias. De acordo com o órgão de recurso, a contraprestação recebida por W. [...] e B. como contrapartida pela prestação sob a forma de uma contribuição em espécie equivale ao valor (bruto) da ação nominal.

4. Após a recorrente ter interposto recurso no órgão jurisdicional de primeira instância, este órgão negou provimento ao recurso. O órgão jurisdicional de primeira instância, referindo-se em particular ao artigo 29a.º, n.º 1, e ao artigo 88.º, n.º 3a, ponto 4, alínea b), da Lei do IVA, considerou que a contraprestação devida à entidade que realiza uma entrada em espécie numa sociedade com uma forma diferente da de uma sociedade ou parte organizada de uma sociedade é o valor nominal das ações recebidas como contrapartida pela empresa em que é feita essa entrada em espécie.

5. A recorrente não concordou com a posição do órgão jurisdicional tendo interposto um recurso de cassação, suscitando, nomeadamente, alegações de violação:

– do artigo 29a.º da Lei do IVA incorretamente interpretado no sentido de que o valor tributável da operação de entrada em espécie documentada nas faturas deve ser determinado com base no valor nominal das ações, quando, segundo a interpretação correta dessa disposição, o valor tributável da entrada em espécie

deve ser determinado com base no preço de emissão das ações, deduzindo o valor da contribuição em numerário feita à sociedade por B. e W;

– do artigo 88.º, n.º 3a, ponto 4, alínea b), da Lei do IVA, pela sua incorreta interpretação de que o valor do imposto a montante indicado nas faturas que documentam a entrada em espécie constitui em parte um montante que não corresponde à realidade, ao passo que, segundo a interpretação correta dessa disposição, o montante indicado nessa fatura era um montante que correspondia inteiramente à realidade, pelo que não havia fundamento para considerar que a sociedade não tinha direito a deduzir do imposto a jusante o imposto a montante resultante das faturas, num montante que excede 125 505 PLN.

III. Fundamentos do reenvio prejudicial

1. A essência do litígio neste processo prende-se com saber se, na situação de facto estabelecida, o valor tributável é o valor nominal das ações subscritas como contrapartida da entrada em espécie na sociedade ou o valor de emissão dessas ações.

Na opinião das autoridades e do órgão jurisdicional de primeira instância, o valor tributável da operação de entrada em espécie deve ser determinado com base no valor nominal das ações. Na opinião da recorrente, o valor tributável da operação de entrada em espécie deveria, por outro lado, ser determinado com base no valor de emissão das ações, deduzindo o valor da contribuição em numerário feita à sociedade.

2. De acordo com o primeiro dos pontos de vista apresentados, o valor tributável a título da contribuição em espécie à sociedade (entrada em espécie) é a soma do valor nominal das ações que constituem o montante devido (Despacho do Supremo Tribunal Administrativo (a seguir «NSA») de 31 de março de 2014 no processo n.º I FPS 6/13).

A segunda posição baseia-se na convicção de que em caso de entrada em espécie realizada como contrapartida de ações, a contraprestação serão as ações da referida sociedade. O número de ações e o seu valor vai depender da vontade das partes a este respeito. O número de ações, podendo ser ações não apenas com um valor nominal mas também com um preço de emissão, pode depender do acordo entre as partes a esse respeito. Assim, pode ser o valor nominal ou de emissão (Acórdão do NSA de 22 de março de 2017 no processo com a referência 1322/15).

Não há dúvida, pois, de que no caso de uma contribuição em espécie sob a forma de uma entrada em espécie a uma sociedade, o valor tributável na aceção do artigo 29a.º, n.º 1, da Lei do IVA é «tudo o que constitui a contraprestação», não sendo o valor de mercado da entrada em espécie, mas antes a totalidade dos direitos e obrigações recebidos em troca da contribuição, correspondentes ao valor dessa contribuição. Isto porque nas disposições do direito da União e do direito

nacional não há nenhuma referência ao valor de mercado dos bens e serviços (Acórdão do NSA de 27 de agosto de 2017 no processo n.º I FSK 2326/15 e Acórdão do NSA de 3 de julho de 2014 no processo n.º I FSK 225/13).

O valor nominal das ações determina o âmbito dos direitos e obrigações patrimoniais e não patrimoniais dos sócios (acionistas) da sociedade. Isto porque em troca de contribuições feitas à sociedade, os sócios recebem ações (participações) no capital social. O capital social em sentido estrito é um número registado no lado do passivo (passivos) do balanço de uma sociedade, ou seja, representa o valor formal, sendo a soma das ações da sociedade.

O valor de emissão das ações é o valor que se assume ao emitir ações e este valor pode ser igual ao valor nominal, mas pode excedê-lo. O valor nominal das ações pode ser diferente do valor de mercado e do balanço. Isto porque o valor de mercado corresponde ao valor que pode ser alcançado no mercado quando as ações são alienadas. Tal é determinado pelos ativos da sociedade, mas também por outros elementos, tais como a clientela da sociedade, localização, *goodwill*, ou seja a situação de facto.

Em resumo, podem ser tiradas as conclusões que se seguem. Em primeiro lugar, em caso de uma entrada em espécie, o valor de mercado do objeto da entrada em espécie não pode constituir o valor tributável. Em segundo lugar, no caso de uma entrada em espécie em troca de ações, as ações dessa sociedade constituirão a contraprestação. Contudo, a dúvida diz respeito a saber se o valor destas ações e, ao mesmo tempo, o valor tributável, deve ser determinado com base no valor nominal das ações ou no valor de emissão das ações, caso as partes no contrato tenham determinado a contraprestação desta forma.

3. O Tribunal de Justiça da União Europeia (Tribunal de Justiça) não abordou diretamente a questão que suscitou dúvidas. O órgão jurisdicional não tem conhecimento de quaisquer acórdãos que tratem da questão de saber se, no caso de uma entrada em espécie a uma sociedade, o valor tributável é o valor nominal ou o valor de emissão das ações subscritas como contrapartida da entrada em espécie, se as partes no contrato que tem por objeto a entrada em espécie determinaram o montante da contraprestação desta forma. Na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça considerou que o valor tributável não pode ser o valor de mercado dos bens ou serviços (Acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de dezembro de 2012, O. B. E., C-549/11, EU:C:2012:832).

4. Aplicando estas considerações ao processo aqui em apreço, é de notar que embora a decisão impugnada e os fundamentos da decisão do órgão jurisdicional de primeira instância descrevam extensivamente as relações entre as sociedades que realizam a entrada em espécie e a recorrente, nem as autoridades nem o órgão jurisdicional de primeira instância questionaram o valor nominal e de emissão das ações indicado e transferido pela recorrente como contrapartida da entrada em espécie.

Tendo em conta as considerações apresentadas, o órgão jurisdicional conclui que a jurisprudência do Tribunal de Justiça não dá resposta à questão de saber se, no caso da subscrição de ações como contrapartida por uma entrada em espécie feita por essa sociedade, o valor tributável dessa transação deve ser determinado com base no valor nominal das ações ou no valor de emissão dessas ações, se as partes no contrato tiverem determinado o montante da contraprestação dessa forma. Decorre inequivocamente do acórdão referido do Tribunal de Justiça que o valor de mercado do objeto da entrada em espécie não pode constituir o valor tributável, o que não diz, porém, diretamente respeito à questão controvertida no processo em apreço.

Há que sublinhar também que as dúvidas do órgão jurisdicional quanto ao modo como o valor tributável foi fixado resultam do facto de o valor nominal das ações considerado pelas autoridades que decidem neste processo como valor tributável na aquisição pela sociedade da entrada em espécie não ser de todo equivalente ao valor do objeto da entrada em espécie (bens imóveis). Reconhecendo este desequilíbrio, as partes acordaram no contrato de entrada em espécie que a contraprestação dessa entrada em espécie seriam as ações da sociedade segundo o seu valor de emissão, tornando a transação equivalente.

IV. Fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Tendo em conta as dúvidas que surgiram com base nas disposições da Diretiva [2006/112] suprarreferidas relativas à determinação do montante do valor tributável em caso de subscrição de ações da sociedade como contrapartida da entrada em espécie em condições como as do litígio pendente no órgão jurisdicional nacional, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) considerou que está obrigado a submeter uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 2[67].º, terceiro parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

V. Suspensão da instância

[Omissis]

[assinaturas]