

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 19/2014-T

Tema: IRC – Tributação de comissão de imobilização por não celebração de contrato definitivo de compra e venda de acções entre sociedades do mesmo grupo

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Paulo Lourenço e Dr. José Vieira dos Reis, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 07-03-2014, acordam no seguinte:

1. Relatório

A sociedade **A, SGPS, S.A., NIPC ...**, na qualidade de sociedade incorporante de **B, SGPS, S.A., NIPC ...**, apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

A Requerente pretende a anulação da liquidação de IRC n.º 2013 ..., de 28-08-2013, referente ao período de tributação de 2009 e respectiva demonstração de acerto de contas, que apurou um valor a pagar de € 987.710,65.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 07-01-2014, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 08-01-2014.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, o Dr. Paulo Lourenço e o Dr. José Vieira dos Reis, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 20-02-2014 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal colectivo foi constituído em 07-03-2014.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, defendendo a improcedência do pedido arbitral.

Na reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, a Requerente prescindiu da inquirição da testemunha indicada e acordou-se que o processo prosseguiria com alegações escritas sucessivas.

As Partes apresentaram alegações.

Nas alegações, a Requerente ampliou o pedido, formulando um pedido de indemnização por garantia indevida prestada depois da apresentação do pedido de pronúncia arbitral e apresentou as seguintes conclusões:

- A. *Tendo a Requerente, em data posterior à apresentação da p.i., prestado garantia para suspender a execução subjacente à liquidação sub judice, requer-se a ampliação do objeto da presente acção, peticionando-se também a indemnização por garantia indevida, nos termos do artigo 53.º da LGT.*
- B. *A Resposta da FP teve o condão de clarificar os argumentos da administração tributária... e teve também o condão de tornar mais evidente a ilegalidade da liquidação.*
- C. *Com efeito, o argumento da FP falece na medida em que viola um silogismo aristotélico, pode ser descrito da seguinte forma:*
 - 1º *A B só tem direito a receber o reembolso do preço que pagou se, e apenas se, chegando a 31-12-2009, o contrato definitivo ainda não tiver sido celebrado;*
 - 2º *A comissão de imobilização só é devida se a B tiver direito ao reembolso do preço que pagou;*
 - 3º *Logo, a comissão de imobilização só é devida se, e apenas se, chegando a 31-12-2009, o contrato definitivo ainda não tiver sido celebrado.*

- D. Uma vez que o Contrato Promessa extinguiu-se por impossibilidade objectiva em 31-10-2009, é indesmentível que o direito à comissão de imobilização não se venceu.*
- E. Desta forma, não pode ser liquidado IRC sobre um direito que nunca se venceu, devendo a liquidação sub judice ser anulada.*

A Autoridade Tributária e Aduaneira terminou as suas alegações defendendo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente por não provado e ser absolvida de todos os pedidos.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou uma questão prévia relativa à falta de procuração do Senhor Advogado da Requerente, mas ela já foi junta com ratificação do processado.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A sociedade **B**, SGPS, S.A. (“**B**”) foi constituída em 29.07.1988 (a sua denominação social foi, em 1992, alterada), tendo como objecto social exclusivo a gestão de participações sociais de outras sociedades como forma indirecta de exercício de actividades económicas, encontrando-se registada com o CAE 064202;*

- b) Entre 01-01-2009 e 31-10-2009 a totalidade do capital social da **B** era detido pela sociedade **C** (“**C** SGPS”) (Relatório de Inspeção junta ao pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 1, cujo teor se dá como reproduzido);
- c) Em 9-12-2002, foi celebrado um contrato promessa de compra e venda de acções (doravante “Contrato Promessa”) entre as sociedades **C** SGPS e **B**, nos termos do qual a **B** prometeu comprar 10.000.000 de acções representativas do capital social da sociedade **A**, SGPS, S.A (“**A**”) e respectivos suprimentos, detidas pela **C** SGPS, que prometeu vender as mencionadas acções e os respectivos suprimentos, contrato esse que constitui o anexo 6 ao Relatório de Inspeção, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

1. Objecto

*Pelo presente contrato, a **B** promete comprar à **C**, e esta promete vender ou indicar um terceiro para vender, até 31 de Dezembro de 2003, as Acções e os Suprimentos, livres de quaisquer ónus ou encargos.*

2. Preço

*2.1. A compra e venda das Acções será realizada pelo preço global de € 277.230.000 (duzentos e setenta e sete milhões e duzentos e trinta mil euros), correspondente ao valor unitário de € 27,723 (vinte e sete euros setecentos e vinte e três cêntimos) por acção, montante que é desde já entregue pela **B** à **C**, e em relação ao qual esta dá neste acto total quitação.*

2.2 Os Suprimentos serão pagos na data da celebração ao do contrato definitivo.

*2.3. Caso o contrato definitivo não venha a ser celebrado até ao final do prazo referido na cláusula anterior, a **C** fica desde já obrigada a proceder à devolução à **B** da totalidade do montante entregue nos termos do n.º 1 supra nos cinco dias úteis seguintes ao termo do prazo mencionado, ficando o presente contrato-promessa sem efeito.*

2.4. A título de comissão de imobilização, ao montante referido no número anterior será acrescida a quantia resultante da aplicação da taxa anual equivalente à Euribor a um ano, em vigor no primeiro dia útil subsequente ao termo do prazo previsto na cláusula 1. supra, acrescido de um spread de 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento), no período que decorrer da data do presente contrato e a data da liquidação do montante referido no número anterior.

d) Em 9-12-2003, o Contrato Promessa foi objecto de um primeiro aditamento, que postergou o prazo para a celebração do contrato definitivo para 31-12-2004, nos termos referidos nas fls. 1 e 2 do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, de que consta, além do mais, o seguinte:

1. Objecto

*Pelo presente contrato, a **B** promete comprar **C**, e esta promete vender, ou indicar um terceiro para vender, até 31 de Dezembro de 2004, as Acções e os Suprimentos, livres de quaisquer ónus ou encargos.*

2. Comissão de Imobilização

*2.1. Em virtude da presente prorrogação, e em cumprimento do disposto na cláusula 2.4. do contrato, a **C** devem entregar à **B** a quantia global de € 8.739.444,73 (oito milhões setecentos e trinta e nove mil quatrocentos e quarenta e quatro euros e setenta e três cêntimos) a título de comissão de imobilização, a qual será liquidada do seguinte modo:*

a) € 4.600.000 (quatro milhões e seiscentos mil euros) na presente data;

b) € 4.139.444,73 (quatro milhões cento e trinta e nove mil quatrocentos e quarenta e quatro euros e setenta e três cêntimos), no prazo de 10 dias úteis a contar da presente data.

*2.2. Pelo presente a **B** declara ter recebido o montante referido na alínea a) do número anterior, e em relação ao qual dá neste acto total quitação.*

Em todo o remanescente mantêm-se inalteradas as restantes cláusulas constantes do Contrato.

e) Em 15-12-2004, os contraentes do dito Contrato-Promessa acordaram alterá-lo, dando-lhe a redacção que consta do anexo 7 ao Relatório da Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido, de que consta, além do mais, o seguinte:

1. Objecto

1.1. Pelo presente, as Partes acordam em reduzir o número de acções objecto da compra e venda, pelo que no considerando a) do Contrato, onde se lê “10.000.000 (dez milhões) de acções” deverá ler-se “8.500.000 (oito milhões e quinhentas mil) acções”.

1.2. Em consequência do disposto no número anterior, todas as referências que no Contrato e no Aditamento são feitas Às “Acções” referir-se-ão ao número de títulos indicado no número anterior.

2. Prazo

Pelo presente, as Partes acordam em prorrogar o prazo para a realização da compra e venda das Acções pelo que, na cláusula primeira do Contrato, na redacção que lhe foi dada pelo Aditamento, onde se lê “até 31 de Dezembro de 2004” deverá ler-se “até 31 de Dezembro de 2005”.

3. Comissão de imobilização

3.1. Em virtude da prorrogação referida no número anterior, e em cumprimento do disposto na cláusula 2.4. do Contrato, a C entrega nesta data à B a quantia global de € 8.631.371,23 (oito milhões seiscentos e trinta e um mil trezentos e setenta e um euros e vinte e três cêntimos), a título de comissão de imobilização.

3.2. Pelo presente, a B declara ter recebido o montante referido no número anterior, e em relação ao qual dá, neste acto, total quitação.

3.3. Em virtude da redução do número de acções objecto do Contrato, a C devolve à B a quantia de € 41.584.500 (quarenta milhões quinhentos e oitenta e quatro mil e quinhentos euros), correspondente ao preço das acções que deixam de ser objecto da promessa de compra e venda e que já havia sido entregue pela B à C.

Em tudo o remanescente, mantêm-se inalteradas as restantes cláusulas constantes do Contrato.

- f) Em 28-12-2005, os contraentes do dito Contrato-Promessa acordaram alterá-lo, prorrogando, além do mais, o prazo para realização do contrato de compra e venda até 31-12-2006, e dando-lhe a redacção que consta de fls. 6 e 7 do documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;*
- g) Em 28-12-2006, os contraentes do dito Contrato-Promessa acordaram alterá-lo, prorrogando, além do mais, o prazo para realização do contrato de compra e venda até 31-12-2007, dando-lhe a redacção que consta de fls. 8 e 9 do documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;*
- h) Em 28-12-2007, os contraentes do dito Contrato-Promessa acordaram alterá-lo, prorrogando, além do mais, o prazo para realização do contrato de compra e venda até 31-12-2008 e dando-lhe a redacção que consta de fls. 10 e 11 do*

documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

- i) Em 29-12-2008, os contraentes do dito Contrato-Promessa acordaram alterá-lo, prorrogando, além do mais, o prazo para realização do contrato de compra e venda até 31-12-2009 e dando-lhe a redacção que consta de fls. 10 e 11 do documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, de que consta, além do mais, o seguinte:

1. Objecto

*Pelo presente contrato e nos termos e condições nele expressos, a **B** promete comprar à **C**, e esta promete vender, ou indicar um terceiro para vender, até 31 de Dezembro de 2009, as Acções e os Suprimentos, livres de quaisquer ónus ou encargos.*

2. Comissão de Imobilização

*2.1. Em virtude da presente prorrogação e em cumprimento do disposto na cláusula 2.4. do Contrato, a **C** entrega na presente data à **B** a quantia global de € 9.343.344,08 (nove milhões trezentos e quarenta e três mil trezentos e quarenta e quatro euros e oito cêntimos) a título de comissão de imobilização.*

*2.2. Pelo presente a **B** declara ter recebido o montante referido no número interior e em relação ao qual dá, neste acto, total quitação. Em todo o remanescente mantém-se inalteradas as restantes cláusulas constantes do Contrato.*

- j) Em todos os anos, na sequência de o contrato definitivo não ter sido celebrado na data prevista, ocorrendo o respectivo adiamento, a **B** recebeu a “comissão de imobilização” estabelecida na cláusula 2.4. do Contrato Promessa, tendo sujeitado este montante a IRC, conforme se refere nas páginas 10 e 11 do Relatório da Inspeção Tributária.
- k) A Requerente entendeu que o direito da **B** à “comissão de imobilização” apenas nasceu, em cada ano, no último dia do prazo estabelecido para realização do contrato prometido e, por este motivo a **B** apenas registou contabilisticamente o proveito decorrente da “comissão de imobilização” no final de cada ano (artigos 26.º e 27.º do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 3 com ele junto, cujo teor se dá como reproduzido);
- l) Na contabilidade da **B** constou sempre, naturalmente, o crédito sobre a **C** SGPS, no montante de € 235.645.500,00, correspondente à obrigação desta de vender as acções objecto do Contrato Promessa ou, em alternativa, de devolver o preço

- pago pela **B**, neste mesmo valor (anexo 4 do Relatório da Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido);
- m) Em 31-10-2009, a **B** e a **D**, SGPS, LDA foram incorporadas por fusão na sociedade **A** (páginas 5 e 6 do Relatório da Inspeção Tributária);
 - n) Na sequência da ordem de serviço OI ..., de 31.05.2011, a Impugnante foi alvo de uma acção de inspeção tributária parcial, em sede de IRC e de IS respeitantes ao período de tributação de 2009, destinada a analisar a estrutura de custos e proveitos revelada na demonstração de resultados de 2009;
 - o) A Requerente foi notificada do projecto de relatório de inspeção tributária, tendo exercido, em 12.07.2013, o direito de audição (anexo 11 do Relatório de Inspeção junto ao pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 1, cujo teor se dá como reproduzido);
 - p) Por Ofício n.º ..., de 09.08.2013, a Impugnante foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), em que se refere, além do mais o seguinte:

III. 2.1 Em sede de IRC

III.2.1.1 Proveitos declarados no exercício 2009

(...)

III. 2.1.3. Valor dos proveitos omitidos

Já se disse e agora reafirma-se que o sujeito passivo à exceção do ano 2009 relevou sempre proveitos financeiros nas diversas demonstrações de resultados apresentadas. As circunstâncias, os motivos que presidiram à consideração de proveitos financeiros nos diversos anos manteve-se até ao dia 31 de Outubro do ano 2009, pelo que também neste ano deveria ter reconhecido valores em proveitos -Ganhos Financeiros. Nos anos anteriores o sujeito passivo considerou sempre ganhos financeiros como respeitantes a comissão devida pela imobilização de valor evidenciado na conta outros devedores - C SGPS, SA, decorrente de um pagamento estabelecido num contrato de promessa de compra e venda de acções da sociedade" A, SGPS. SA.

Para que fique a constar nesta informação, identificação concreta deste facto no ano 2008, faz-se referência à página 7 do Relatório e Contas - Exercício 2008, já constituído como anexo 3 desta informação, o qual releva o seguinte: "O montante relativo ao ano 2008, de 9.343. 344,08€ respeita a uma comissão de imobilização do montante de 235.645. 500€... ". Faz-se também referência ao anexo n.º 4, já constituído como anexo nesta

informação, para evidenciar o valor contabilizado no exercício 2007, a título de Ganhos Financeiros. De facto e no que respeita ao caso em apreço o documento anexo refere: " O montante relativo ao ano de 2007 de 13.227.983,53 € respeita basicamente a uma comissão de 13.226.520,09€ recebida pela imobilização do montante de 235.645. 500€... "..

O referido contrato Promessa de Compra e Venda de Ações outorgado entre **C**, Nipc ...e a **B** (SGPS), SA, Nipc ..., foi celebrado em 9 de Dezembro de 2002.

Nos termos deste contrato a **C**, Nipc ...prometia vender à **B** (SGPS). SA, Nipc ... um lote de 10 000 000 (dez milhões) de acções representativas do capital social de **A**, SGPS, SA, pelo preço de € 277 230000,00, montante este já entregue pela **B** à **C**.

O contrato estabelecia o dia 31 de Dezembro de 2003, como data limite para a ocorrência da compra e venda, e referia no seu ponto 2.4 o seguinte:" A título de comissão de imobilização, ao montante referido no número será acrescida a quantia resultante da aplicação da taxa anual equivalente à Euribor a um ano, em vigor no primeiro dia útil subsequente ao termo do prazo previsto na cláusula 1 supra, acrescido de um spread de 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento), no período que decorrer da data do presente contrato e da data da liquidação do montante referido no número anterior".

Este contrato foi objeto de uma alteração e aditamento em 15 de Dezembro de 2004, no qual foi acordada a redução das ações objeto de compra e venda e conseqüentemente do valor estabelecido anteriormente. Em resultado deste aditamento o número de acções de 10 000 000 foi reduzido para 8 500 000, tendo a **B** recebido pela redução o valor € 41 584 500,00, conforme consta nos pontos 1. 1 e 3.3 do contrato de Alteração e Aditamento, anexo 7.

Em resultado desta alteração passou a **C** - Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA, Nipc ...a ser devedora da **B** no valor € 235 645 500,00 = (277 230 000,00 (valor entregue no contrato) - 41 584 500,00 (valor recebido no contrato Alteração e Aditamento), valor este que se manteve nos anos posteriores.

O contrato de Alteração e Aditamento manteve as restantes cláusulas inalteradas, o que quer dizer manteve a clausula que refere: "A título de comissão de imobilização, ao montante referido no número será acrescida a quantia resultante da aplicação da taxa anual equivalente à Euribor a um ano, em vigor no primeiro dia útil subsequente ao termo do prazo previsto na cláusula 1 supra, acrescido de um spread de 0.75% (zero vírgula setenta e cinco por cento), no período que decorrer da data do presente contrato e da data da liquidação do montante referido no número anterior".

Se se atender ao conteúdo desta cláusula a percentagem dela resultante é exatamente igual foi determinada pelo sujeito passivo, 3,775%, utilizada para efeitos da determinação dos juros por ela suportados, no entanto sempre se refere que a taxa 3,775% resulta da primeira taxa Euribor à data

2 de Janeiro de 2009, 3,025%, acrescida de spread de 0,75%, (ver anexo 5, 1 fls).

Constituem-se como anexos a esta informação, a cópia do Contrato Promessa de Compra e Venda de Ações, anexo 6 (3fls) e cópia da Alteração e Aditamento, anexo 7, 3 (fls).

Também já se disse que a **B** foi incorporada na **A**, SGPS, SA, ou seja o contrato promessa não surtiu o efeito para o qual foi outorgado. Na verdade o seu principal e único accionista **C** -Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA. Nipc ..., não procedeu conforme o que havia estabelecido -Não alienou as acções da **A**, SGPS, SA, pelo valor que havia sido acordado.

Não se tendo concretizado o contrato de promessa de Compra e Venda de Ações eram devidos no ano 2009 valores a título de comissão de imobilização, conforme preceituado no número 2.4, já transcrito nesta informação.

Em todos os meses do ano 2009 (1 de Janeiro a 31 de Outubro), o valor contabilizado na conta outros devedores manteve-se inalterado -teve sempre o valor € 235 645 500,00, conforme consta na conta 268410023 - Outros devedores C SGPS, SA, ver balancete analítico, anexo 8 de 2 fls.

O valor a título de comissão de imobilização totaliza € 7 511 854,88, e resulta dos cálculos que se seguem:

Valor 1	Mês	Dias 2	Taxa 3	Comissão de imobilização 4=(1*2*3/100/360)
235.645.500,00	Janº	31	3,775	766.011,52
235.645.500,00	Fevº	28	3,775	691.881,37
235.645.500,00	Março	31	3,775	766.011,52
235.645.500,00	Abril	30	3,775	741.301,47
235.645.500,00	Maio	31	3,775	766.011,52
235.645.500,00	Junho	30	3,775	741.301,47
235.645.500,00	Julho	31	3,775	766.011,52
235.645.500,00	Agost	31	3,775	766.011,52
235.645.500,00	Set	30	3,775	741.301,47
235.645.500,00	Out	31	3,775	766.011,52
Total				7.511.854,88

O valor € 7 511 854,88 é considerado rendimento nos termos da alínea c) do n.º 1 do artº 20º do CIRC e conseqüentemente deve fazer parte da determinação do lucro tributável nos termos do artº 17º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Da correcção agora proposta resulta alteração ao resultado fiscal declarado pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos Mod. 22 de prejuízo fiscal de € 4218699, 03, para lucro tributável no valor de € 3 293 155,85, conforme cálculos a seguir efetuados:

Descrição	Ano 2009	Correcção proposta	Valor após correcção
PROVEITOS E GANHOS FIN.	0,00	7.511.854,88	7.511.854,88
PROVEITOS E GANHOS EXT.	0,00		
TOTAL DOS PROVEITOS	0,00	7.511.854,88	7.511.854,88
CUSTOS MERC. E MAT.	0,00		0,00
FORNECIMENTO SER. EXT.	16.432,16		16.432,16
IMPOSTOS	3,93		3,93
CUSTOS/PERDAS FINANC.	4.202.262,94		4.202.262,94
CUSTOS/PERDAS EXTRAOR.	3.271,92		3.271,92
TOTAL CUSTOS	4.221.970,95		4.221.970,95
IMPOSTO S/ REND. EXERC.	0,00		0,00
RESULTADO LIQ. EXERC.	-4.221.970,95	7.511.854,88	3.289.883,93
Descrição			
Resultado liquido do exercicio	-4.221.970,95	7.511.854,88	3.289.883,93
Acréscimos efetuados no quadro 7			
Campo 225 (sem descrição)	3.271,92		3.271,92
Prejuízo / lucro para efeitos fiscais	4.218.699,03	7.511.854,88	3.293.155,85

- q) Em 04.09.2013, a Administração Tributária expediu a notificação da liquidação de IRC n.º 2013 ..., referente ao período de tributação de 2009, e respectiva demonstração de acerto de contas, na qual se apura um valor a pagar de € 987.710,65 com data limite de pagamento de 09-10-2013 (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- r) Em 07-01-2014, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou que a Requerente tivesse prestado garantia para suspender uma execução fiscal destinada a cobrar a quantia liquidada.

2.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos indicados para cada um dos pontos, cuja correspondência à realidade não é controvertida.

Quanto ao facto não provado, o juízo probatório baseia-se no facto de não ser apresentada qualquer prova e nem sequer ser identificada a execução fiscal a que se alude.

3. Matéria de direito

3.1. Objecto do litígio

Em 9-12-2002, foi celebrado um contrato promessa de compra e venda de acções (doravante “Contrato Promessa”) entre as sociedades **C** SGPS e **B**, nos termos do qual a **B** prometeu comprar 10.000.000 de acções representativas do capital social da sociedade **A**, SGPS, S.A (“**A**”) e respectivos suprimentos, detidas pela **C** SGPS.

No momento da celebração do contrato-promessa, foi entregue à promitente vendedora pela promitente compradora a quantia de € 277.230.000.

No contrato-promessa, foi acordado que, caso o contrato definitivo não viesse a ser celebrado até ao final do prazo convencionado, que foi 31-12-2003, a **C** ficava obrigada a proceder à devolução à **B** da totalidade do montante entregue, nos cinco dias úteis seguintes ao termo do prazo mencionado, ficando o contrato-promessa sem efeito.

Acordou-se ainda na cláusula 2.4. do contrato-promessa que, «*a título de comissão de imobilização*», ao montante a devolver seria acrescida a quantia resultante da aplicação da taxa anual equivalente à Euribor a um ano, em vigor no primeiro dia útil subsequente ao termo do prazo previsto para a realização do contrato definitivo, acrescido de um *spread* de 0,75%, no período que decorresse entre a data do contrato-promessa e a data da liquidação do montante a devolver.

Antes da data convencionada para celebração do contrato definitivo, foi celebrado um novo acordo, passando a data limite da celebração do contrato definitivo a ser 31-12-2004. Neste novo acordo, foi convencionado que seria paga «*em virtude da prorrogação*» e «*em cumprimento do disposto na cláusula 2.4. do contrato*», a promitente vendedora pagaria uma quantia a título de «*comissão de imobilização*», mantendo-se inalteradas as restantes cláusulas do contrato-promessa.

Em 15-12-2004, foi celebrado um novo acordo, reduzindo o número de acções a adquirir e passando a data limite da celebração do contrato definitivo a ser 31-12-2005. Foi

ainda acordado que a promitente-vendedora devolveria o montante correspondente à redução do número de acções e seria paga «em virtude da prorrogação» e «em cumprimento do disposto na cláusula 2.4. do contrato», a promitente vendedora pagaria uma quantia a título de «comissão de imobilização», mantendo-se inalteradas as restantes cláusulas do contrato-promessa.

Posteriormente, antes do final de cada ano, até ao ano de 2008, foi celebrado um novo acordo, adiando por um ano a data convencionada para a realização do contrato definitivo, sendo 31-12-2009 a última data convencionada.

O contrato definitivo não chegou a celebrar-se por, em 31-10-2009, a promitente-compradora ter sido incorporada, por fusão, na Requerente, que não poderia adquirir acções próprias, à face do artigo 317.º do Código das Sociedades Comerciais.

Em todos os anos, na sequência de o contrato definitivo não ter sido celebrado na data prevista, ocorrendo o respectivo adiamento, a **B** recebeu a “comissão de imobilização” estabelecida na cláusula 2.4. do Contrato Promessa, tendo sujeitado este montante a IRC.

A Requerente entendeu que o direito da **B** à “comissão de imobilização” apenas nasceu, em cada ano, no último dia do prazo estabelecido para realização do contrato prometido e, por este motivo a **B** apenas registou contabilisticamente o proveito decorrente da “comissão de imobilização” no final de cada ano.

Por essa razão, a Requerente não registou qualquer proveito relativamente ao ano de 2009, em que, antes do fim do ano, se extinguiu o contrato-promessa, por impossibilidade superveniente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que «*não se tendo concretizado o contrato de promessa de Compra e Venda de Acções eram devidos no ano 2009 valores a título de comissão de imobilização, conforme preceituado no número 2.4.*» (página 12 do Relatório da Inspeção Tributária) e calculou o valor da comissão relativa ao ano de 2009 dizendo o seguinte:

O valor a título de comissão de imobilização totaliza € 7 511 854,88, e resulta dos cálculos que se seguem:

O valor € 7 511 854,88 é considerado rendimento nos termos da alínea c) do n.º 1 do artº 20º do CIRC e conseqüentemente deve fazer parte da determinação

do lucro tributável nos termos do artº 17º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas».

Assim, a divergência entre a posição da Requerente e o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira emana da interpretação do contrato, designadamente no que concerne a saber se com base nele devia ser atribuída à Requerente qualquer quantia a título de “Comissão de Imobilização” relativa ao ano de 2009.

3.2. Interpretação do contrato no que concerne à “Comissão de Imobilização”

3.2.1. Versão inicial do contrato-promessa

Através da análise do contrato-promessa inicial, é manifesto que não haveria lugar ao pagamento de qualquer quantia a título de “Comissão de Imobilização” se o contrato definitivo viesse a ser celebrado até à data inicialmente prevista, que era 31-12-2003.

Na verdade, na cláusula 2.4. refere-se que *«a título de comissão de imobilização, ao montante referido no número anterior será acrescida a quantia resultante da aplicação da taxa anual equivalente à Euribor a um ano...»*, o que evidencia que se trata de um acréscimo à quantia prevista na cláusula 2.3..

Esta cláusula 2.3. estabelecia que *«caso o contrato definitivo não venha a ser celebrado até ao final do prazo referido na cláusula anterior, a C fica desde já obrigada a proceder à devolução à B da totalidade do montante entregue nos termos do n.º 1 supra nos cinco dias úteis seguintes ao termo do prazo mencionado, ficando o presente contrato-promessa sem efeito»*.

Como resulta linearmente do texto desta cláusula, o dever de devolução da quantia aqui referida estava subordinado a uma condição que era o de o contrato definitivo não vir a ser celebrado até ao final do prazo previsto na cláusula anterior, que terminava em 31-12-2003, nos termos da cláusula 1.

Assim, é de concluir que, à face da redacção inicial, não se previa qualquer pagamento a título de *«comissão de imobilização»* antes do momento da eventual

verificação da condição, isto é, o direito a esta apenas se gerava na esfera jurídica da Requerente em 31-12-2003, se a condição se verificasse.

3.2.2. Alterações ao contrato-promessa acordadas em 09-12-2003

No primeiro aditamento do contrato-promessa, celebrado em 09-12-2003, foram alterados os seus termos, designadamente quanto ao dever de pagamento de «comissão de imobilização».

Na verdade, apesar de não se ter ainda verificado a condição, pois o prazo só terminava em 31-12-2003, os contraentes acordaram uma prorrogação até 31-12-2004 e, em virtude dessa prorrogação «*em cumprimento do disposto na cláusula 2.4.*» acordaram no pagamento imediato da quantia de € 4.600.000 e, no prazo de 10 dias úteis, da quantia de € 4.139.444,73.

Como é óbvio, o pagamento destas quantias «*em cumprimento do disposto na cláusula 2.4.*» (isto é, a título de «*comissão de imobilização*») não tem como fundamento o contrato-promessa inicial, pois não se verificou a condição nele prevista, nem se podia saber nesse momento, em 09-12-2003, qual seria o valor da Euribor a um ano, em vigor no primeiro dia útil subsequente a 31-12-2003.

Assim, este pagamento de quantias a título de «*comissão de imobilização*» tem com suporte jurídico apenas o novo contrato celebrado naquela data de 09-12-2003, e tem como justificação a prorrogação do prazo, como resulta dos próprios termos da cláusula 2.1. em que se refere «*Em virtude da presente prorrogação, e em cumprimento do disposto na cláusula 2.4. do contrato, a C devem entregar à B a quantia global de € 8.739.44.4,73...*».

Resta interpretar a frase final deste novo contrato em que se diz que «*em todo o remanescente mantêm-se inalteradas as restantes cláusulas constantes do Contrato*».

Tendo sido celebrado este novo contrato em 09-12-2003 e estando compensado, com o pagamento das quantias nele acordadas, o prejuízo que para a **B** resultava da privação da quantia paga no momento inicial da celebração do contrato-promessa, as restantes cláusulas mantêm-se inalteradas, mas reportadas ao momento da celebração deste novo contrato.

Na verdade, sendo o acordo de pagamento das quantias efectuado «*em virtude da presente prorrogação, e em cumprimento do disposto na cláusula 2.4. do contrato*», é de concluir com segurança que, para o passado, nada mais havia a pagar em cumprimento desta cláusula. E, por isso, a «*comissão de imobilização*» que poderia ter de vir a ser paga no futuro, teria como momento inicial a data deste novo acordo relativo ao seu pagamento.

Assim, na sequência das alterações efectuadas neste novo contrato de 09-12-2003, as cláusulas 2.3. e 2.4. iniciais mantiveram-se inalteradas, com excepção da data prevista para termo do prazo da celebração do contrato, que passou a ser 31-12-2004, e a data do próprio contrato, que constitui o termo inicial da «*comissão de imobilização*», que passou a ser a data de 09-12-2003 e não a data do contrato-promessa inicial.

Mas, mantendo-se inalteradas as cláusulas iniciais no restante, o pagamento de comissão de imobilização relativo a este período de prorrogação ficou, como inicialmente, subordinado à condição de o contrato definitivo não vir a ser celebrado até àquela data de 31-12-2004.

Isto é, à semelhança do que sucedia à face do contrato inicial, também na sequência desta alteração do contrato, o direito à «*comissão de imobilização*» apenas existiria se se verificasse a condição a que estava subordinado que era a de em 31-12-2004 a condição se verificar, que era a não celebração do contrato definitivo. E, também com base neste acordo, a quantia relativa à comissão de imobilização acrescia à quantia a devolver, por o contrato-promessa ficar sem efeito, nos termos da parte final da cláusula 2.3.

3.2.3. Alterações ao contrato-promessa efectuadas em 15-12-2004, 28-12-2005, 28-12-2006 e 28-12-2007

As alterações posteriores ao contrato, efectuadas em 15-12-2004, 28-12-2005, 28-12-2006 e 28-12-2007, são substancialmente idênticas à efectuada em 09-12-2003, quanto ao ponto que aqui interessa, relativo à «*comissão de imobilização*»¹.

Na verdade, em cada uma destas datas, foi celebrado um novo acordo, nos termos do qual foi fixada a quantia a pagar em virtude da prorrogação e «*em cumprimento do*

¹ No acordo celebrado em 15-12-2004, foi reduzido também o número de acções objecto do contrato-promessa e devolvida a correspondente quantia paga pela promitente-compradora, mas tal alteração não tem relevo para a apreciação da questão que é objecto do presente processo.

disposto na cláusula 2.4. do Contrato», e tem de entender-se que o termo inicial do período relativamente ao qual seria devida «comissão de imobilização» passou a ser a data de cada um dos novos acordos.

Também pelas razões que se referiram a propósito da primeira prorrogação, em todos estes casos se tem de entender que o direito a receber a quantia relativa à «comissão de imobilização» estava subordinado à condição de o contrato definitivo não ser celebrado até à data prevista para tal em cada um destes novos acordos.

3.2.4. Alteração ao contrato-promessa efectuada em 29-12-2008

A alteração efectuada em 29-12-2008, que se autonomiza por ser a que directamente releva para efeitos da resolução da questão de saber se em 2009 era devida «comissão de imobilização», foi, no que a esta respeita, substancialmente idêntica às anteriores alterações.

Com esta última alteração, a data limite para celebração do contrato definitivo passou a ser 31-12-2009 e o pagamento da comissão de imobilização ficou subordinado à condição de o contrato definitivo não se celebrar até essa data, só sendo devida acrescentando à quantia a devolver relativa ao pagamento das acções inicialmente efectuado ².

3.2.5. Conclusão

Como resulta da interpretação que se fez do contrato-promessa e suas alterações só havia lugar a pagamento da quantia prevista a título de «comissão de imobilização» (juntamente com a devolução da quantia paga relativa às acções) se até à data prevista como limite para celebração do contrato definitivo este não viesse a ser celebrado.

Por isso, no ano de 2009, se o contrato definitivo viesse a ser celebrado até 31-12-2009, nenhuma quantia havia a pagar a título de «comissão de imobilização» (e nenhuma quantia havia a devolver).

² Deduzido do montante pago em 15-12-2004, na sequência do acordo sobre a redução da quantidade de acções objecto do contrato-promessa.

Com a incorporação da **B** na Requerente, extinguiram-se, por confusão patrimonial, as suas recíprocas obrigações (artigo 868.º do Código Civil), inclusivamente as dependentes de condição suspensiva.³

E, por isso, não chegando a verificar-se a condição a que estava subordinada a existência de um crédito da **B** sobre a Requerente a título de «*comissão de imobilização*», o rédito que poderia vir a obter se a condição se verificasse nunca chegou a existir na sua esfera jurídica.

Na verdade, não se encontra no contrato inicial nem nas versões resultantes dos acordos posteriores que o alteraram, inclusivamente na vigente em 2009, qualquer suporte para afirmar a existência de um direito da **B** a pagamento de qualquer quantia a título de «*comissão de imobilização*» antes das datas acordadas para celebração do contrato definitivo ou que se fosse vencendo um direito a qualquer quantia proporcional aos dias que decorreram desde a data de cada um dos acordos celebrados.

E, como se conclui dos vários acordos sobre alteração do contrato inicial, só houve lugar a vários pagamentos de quantias a título de comissão de imobilização porque foram celebrados esses acordos, que especialmente previram pagamentos em quantitativos determinados, à margem do acordado no contrato inicial.

Mas, em relação à última versão, resultante do acordado em 29-12-2008, não houve, para o futuro, qualquer acordo de pagamento de comissão de imobilização em condições diferentes das previstas no contrato e, por isso, ela só deveria ser paga depois de 31-12-2009, se se verificasse a condição a que estava subordinado o pagamento.

Assim, se é certo que, como realça a Autoridade Tributária e Aduaneira, a «*comissão de imobilização*» devia ser paga desde a data do contrato (ou suas alterações) e a data da devolução da quantia paga para pagamento das acções, também o é que esta devolução e a respectiva comissão de imobilização, a não haver novo acordo em sentido diferente (como ocorreu nos anos anteriores), só teriam lugar se se verificasse a condição de não celebração do contrato definitivo até 31-12-2009.

Por isso, não se tendo verificado a condição e tendo sido extintas, por confusão patrimonial, as obrigações decorrentes do contrato-promessa, a **B** não obteve qualquer

³ A fusão de sociedades é mesmo um dos exemplos de extinção de obrigações por confusão, indicados por ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, volume II, 7.ª edição, página 258.

rendimento no ano de 2009 a título de «*comissão de imobilização*» nem se consolidou na sua esfera jurídica o direito a obtê-lo.

Não existiu assim, o facto tributário pressuposto da correcção à matéria tributável da Requerente, pelo que o acto de liquidação que com base nela foi praticado enferma de vício de violação, por erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável por força do disposto no artigo 2.º, alínea c), da LGT ⁴

Tanto basta para concluir que o acto de liquidação tem de ser anulado, pelo que fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento dos outros vícios imputados pela Requerente ao acto de liquidação cuja declaração de ilegalidade é pedida.

4. Indemnização por garantia indevida

Nas suas alegações a Requerente vem dizer que «*em 22-01-2014, ou seja, já depois da apresentação da p.i., foi a Requerente citada do processo executivo instaurado pela dívida subjacente à liquidação aqui em causa*» e que «*para suspender esta execução, a Requerente prestou garantia, nos termos do n.º 5 do artigo 13.º da LAT, conjugado com o n.º 1 do artigo 169.º e do n.º 4 do artigo 199.º do CPPT*».

Com base neste facto, a Requerente ampliou o pedido, peticionando uma indemnização por garantia indevida, nos termos do artigo 53.º da LGT.

No entanto, a Requerente não apresentou qualquer documento comprovativo de que tenha prestado a garantia que refere, nem sequer identifica a execução fiscal a que alude, nem indica o que despendeu coma alegada prestação.

Por isso, não se provando os pressupostos em que assenta este pedido, ele tem de improceder.

5. Decisão

⁴ Diga-se ainda que há manifesto lapso da AT ao calcular o valor proporcional da «*comissão de imobilização*» com base no número de 360 dias por ano, que, como é óbvio, não corresponde à realidade e cuja utilização não tem qualquer fundamento legal nem contratual neste contexto de determinação da matéria tributável e não de determinação de juros de um empréstimo bancário.

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação de IRC n.º 2013 ..., de 28-08-2013, referente ao período de tributação de 2009 e respectiva demonstração de acerto de contas, que apurou um valor a pagar de € 987.710,65.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **987.710,65**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **13,770.00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 19 de Junho de 2014

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Paulo Lourenço)

(José Vieira dos Reis)