

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 219/2018-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de custos fiscais – Cessão de créditos – Dívidas tributárias – Resultado da partilha.

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A... SGPS, SA, NIPC..., com sede em..., ..., ...-... ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos actos tributários de liquidação adicional de IRC e de liquidação de juros compensatórios, no montante global de € 1.485.700,75, requerendo ainda a condenação em indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades que integra a B..., S.A. (B... Portugal), que detinha uma subsidiária em Espanha com a denominação C..., S.A. (C... Espanha), actualmente denominada D..., S. A.

A partir de 2010, a situação financeira da C... agravou-se, tendo atingido no ano seguinte uma dívida acumulada de € 3.616.075,10, que se ficou a dever a desvios de fundos praticados por E..., na condição de procurador da sociedade com amplos poderes de gestão e de disposição.

Para controlar e minimizar os danos a A... SGPS, SA celebrou com o advogado espanhol F..., em 30 de dezembro de 2014, pelo preço de € 1, um contrato de compra e

venda de acções, pelo qual transmitiu a totalidade das acções representativas do capital social da C... Espanha, bem como, pelo mesmo preço, um contrato de cessão de créditos relativos a um empréstimo participativo de €1.310.127,11 e um empréstimo ordinário no valor de €79.735,35. E, na mesma data, pelo mesmo preço de € 1, a B... Portugal celebrou com F... um contrato de cessão de créditos comerciais, no montante de € 3.709.380,75, e de empréstimo participativo, no montante de € 400.000,00.

Nos termos ainda do clausulado dos contratos de cessão de créditos, o cessionário dos créditos comprometeu-se a pagar um preço adicional de 90% dos créditos cedidos que venha a recuperar, na condição de liquidar prioritariamente as dívidas comerciais que a C... mantivesse com terceiros.

Por efeito da venda da participação social na C..., e nos termos do clausulado contratual, a Requerente procedeu, em 2014, ao pagamento dos impostos em dívida em Espanha, no total de € 312.501,08.

E em resultado da dissolução e liquidação da subsidiária holandesa G... B. V. sofreu uma perda fiscal de € 10.000,00, correspondente ao valor nominal da sua participação social nessa sociedade, e de € 14.600,00, com referência a um empréstimo que lhe foi concedido.

Nesse condicionalismo, a Requerente entende que suportou, no âmbito de sociedades do Grupo, perdas no montante global de € 4.109.380,70 quanto à cessão de créditos comerciais e empréstimo participativo, e de € 1.389.861,46 relativamente à cessão de créditos quanto ao empréstimo participativo e ao empréstimo ordinário, além de ter incorrido em gastos em pagamento de impostos que eram devidos pela C... Espanha (€ 312.501,08) e com a perda de um empréstimo concedido à subsidiária holandesa na sequência da sua dissolução e liquidação (€ 14.600,00).

Todavia, a Autoridade Tributária desconsiderou os gastos referentes à cessão de créditos, por ter entendido que era apenas possível contabilizar 10% do valor global da

cessão, uma vez que esse era o valor percentual que a Requerente se dispôs a prescindir, nos termos contratuais, sobre o valor dos créditos cedidos, implicando, correspondentemente, uma correcção no rendimento tributável, relativamente ao ano de 2014, no montante de € 1.250.875,31 e € 3.698.441,77.

E fez ainda acrescer ao rendimento tributável o montante de € 24.600,00, por considerar indevida a dedução dos gastos atribuídos à liquidação da subsidiária holandesa, e o montante de € 312.501,08, por entender que esta verba corresponde a dívidas fiscais ao Estado Espanhol que são da responsabilidade da subsidiária C... Espanha.

A Requerente considera que a correcção efectuada quanto à cessão de créditos viola a cláusula geral anti-abuso na medida em que assenta no entendimento de que a cessão tinha tido em vista, não a transmissão da titularidade dos créditos, mas a incumbência do cessionário em obter a cobrança dos créditos a favor da cedente.

Essa perspectiva é, no entanto, contrária à declaração contratual em que se prevê a transferência, sem reserva, da titularidade dos créditos mediante uma cláusula de preço contingente, pela qual o preço está dependente do prévio pagamento das dívidas da empresa que sejam anteriores à venda das participações sociais e de um limite temporal que se situa em 31 de dezembro de 2018, de tal modo que só quando se encontrassem satisfeitas estas duas condições é que haveria lugar ao pagamento adicional de 90% do crédito que fosse recuperado.

Quanto à desconsideração fiscal do montante de € 312.501,08, a Autoridade Tributária interpretou esse gasto como sendo correspondente ao lançamento contabilístico de um custo relativo a dívidas fiscais imputáveis à subsidiária espanhola quando o que está em causa não é o pagamento de um encargo pertencente a terceiro mas a perda resultante da alienação de um crédito de que a A... dispunha sobre a subsidiária para fazer face aos seus compromissos fiscais.

A Requerente discute ainda a não relevação fiscal da perda apurada em sede de dissolução e liquidação da subsidiária holandesa no que se refere ao empréstimo concedido a essa entidade no montante de € 14.600,00, por entender que não é aplicável ao caso o regime do artigo 81.º do CIRC que rege a tributação do resultado da partilha. Isso porque a partilha pressupõe a prévia liquidação do passivo e o que está em causa é a perda resultante de um empréstimo que não foi devolvido aquando da dissolução e liquidação da empresa subsidiária.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, reafirmando os argumentos invocados nos Relatórios de Inspeção Tributária, sustenta que os contratos de cessão de créditos não consubstanciam uma verdadeira transmissão mas a mera previsão de uma comissão de cobrança a pagar por terceiro pelos valores em dívida que viessem a ser recuperados, e a existir uma efectiva cedência ela corresponderia a uma desistência do crédito considerando o valor simbólico pelo qual foi contratualizada. Havendo de entender-se, em qualquer caso, que os gastos em causa não são fiscalmente relevantes, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC, visto que não concorrem para obter os rendimentos sujeitos a imposto.

Quanto aos gastos imputáveis ao pagamento de impostos devidos pela subsidiária espanhola, a Administração considera que se encontram abrangidos pelo disposto no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea f), do Código do IRC, que prevê a não dedutibilidade para efeitos da determinação do lucro tributável de impostos que incidam sobre terceiros e que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar.

Ainda quanto aos gastos resultantes da liquidação da subsidiária holandesa G... B. V., a Administração entende que a menos valia atribuída a investimentos financeiros e empréstimos concedidos não é dedutível, nos termos do disposto no artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRC quando a participação social, como é o caso, tenha permanecido na titularidade do sujeito passivo por período inferior a quatro anos.

Conclui pela improcedência do pedido.

2. No seguimento do processo foi realizada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, também destinada à produção da prova testemunhal requerida pelas partes.

As partes apresentaram alegações escritas, por prazo sucessivo, em que analisaram a matéria de facto e reiteraram as suas anteriores posições.

Por requerimento entrado no dia 1 de fevereiro de 2019, já após a apresentação das alegações, a Requerente veio juntar declaração de F... quanto às contas finais relativas ao preço de transmissão dos créditos, apuradas por referência ao exercício de 2018, de onde resulta que o reembolso dos créditos cedidos foi de € 4.950,00, no exercício de 2015.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, os árbitros foram designados pelas partes, tendo estes designado o árbitro presidente.

O tribunal arbitral coletivo ficou, nesses termos, constituído pelos ora signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportunamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.ºs 4 e 5, do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 10 de julho de 2018, tendo sido fixada como data para a prolação da decisão arbitral o dia 10 de março de 2019.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades nem foram suscitadas questões prévias.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

4. Os factos relevantes para a decisão da causa que poderão ser tidos como assentes são os seguintes (são designados a seguir os Relatórios individuais de Inspeção Tributária da B... e da A... como RIT B... e RIT A..., o procedimento administrativo junto por PA e o pedido de pronúncia arbitral por PI).

I. A A... SGPS, SA, anteriormente denominada H... SGPS SA, integrava, no ano de 2014, o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) previsto nos arts. 69.º e segs. do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), sendo a sociedade dominante do grupo A..., de que fazia parte, como subsidiária, a B... (RIT B..., II.3.12; RIT A..., II.3.1; PI, arts. 15.º e 16.º).

II. A sociedade de direito espanhol D..., SA (anteriormente denominada I..., SA, J..., SA, C..., SA, K..., SA, a seguir D...) foi inicialmente detida pela B... (80%) e por L... (10%) e M... (10%); por contrato de compra e venda de ações e de cessão de créditos de suprimentos, celebrado em 6.12.2013 entre a B... e a A... (então H..., SGPS), a primeira alienou à segunda a totalidade das ações que detinha na, e a totalidade dos suprimentos feitos à, D...; em 30.12.2014, a D... foi transformada em sociedade unipessoal, tendo como sócio único a A... (cfr. RIT B..., pp. 10-11, RIT A..., pp. 9; PI, arts. 17.º, 38.º).

III. Em 30.6.2014 foi celebrado um Contrato de Empréstimo Participativo entre a A... (então H..., SGPS), como mutuante, e a D..., como mutuária, no valor de €1.310.127,11, a dez anos, com reembolso do capital e juros no final do contrato, sendo os juros calculados anualmente e capitalizados com o capital em dívida, à taxa de 0% se o resultado líquido do período for até €100.000,00 e de 7% se o resultado líquido do período for superior a €100.000,00 (doc. n.º 10 à PI; cfr. igualmente RIT A..., p. 8).

IV. Em 30.12.2014, a A... celebrou com F... contrato dito de “*Cesion de Crédito*”, pelo qual, pelo valor de €1,00, foi transmitida pela primeira ao segundo os créditos da primeira sobre a D... a saber, pelo empréstimo participativo de €1.310.127,11 e pelo empréstimo ordinário no valor de €79.735,35, tendo sido estipulado na cláusula quarta que: “*Cedente e cessionária aceitam que o preço da presente cessão de crédito será ajustado em 90% do montante total que o cessionário, isto é, F..., receba da devedora D..., S.L., em virtude dos empréstimos que hoje são objeto de cessão. Este ajustamento poderá ter lugar em qualquer momento, desde a data da assinatura do presente documento, e até 31 de dezembro de 2018. Tudo isto ficando bem entendido que antes de o cessionário perceber o montante do crédito adquirido, a sociedade D..., S.L. deverá liquidar o montante das dívidas comerciais que mantenha com terceiros, que tenham surgido com anterioridade à data da assinatura do presente documento. Em qualquer caso, do montante hipotético e futuro ajustado do preço que o Cessionário, Sr. N... deverá pagar ao Cedente, H... SGPS, deverão deduzir-se os impostos que derivem deste ajustamento de preço, na tributação aplicável ao Sr.N...*” (doc. n.º 10 à PI).

V. Ainda em 30.12.2014, por contrato de “*Compraventa de Acciones*”, a A... (então H..., SGPS, SA) vendeu a F... a totalidade das ações representativas do capital social da D..., S.A.U pelo preço de €1,00, tendo ficado estabelecido neste

contrato, na cláusula terceira, a título de “Obrigações do comprador”, que (tradução nossa):

“O comprador manifesta que conhece a denúncia interposta pela sociedade, cujas ações foram objecto de compra e venda, contra E... (...) por crime de administração desleal (...), bem como um crime continuado de apropriação indevida (...), um crime societário de falsidade patrimonial (...) e crime de falsidade documental (...).

Igualmente conhece que a sociedade exige ao citado denunciado, no referido procedimento, entre outros montantes, 1.285.840 euros, 701.011 euros e 615.424,66 euros, todos eles devidos a retiradas da sociedade, presumidamente não justificadas.

Neste sentido, e como consequência disso, o comprador compromete-se a fazer as diligências necessárias para que a sociedade pague as suas dívidas comerciais com fornecedores, se existirem, e as dívidas financeiras derivadas de créditos que a sociedade apresente na qualidade de credor, com o montante que, em tal caso, se receba do citado denunciado e outras quantias que, em tal caso, sejam cobradas dos devedores da sociedade. Assim, pois, o dito pagamento aos credores comerciais e financeiros estará condicionado à cobrança efetiva pela D..., SA de alguma quantia do denunciado antes citado derivado das consequências da denúncia, ou, em tal caso, dos outros devedores da sociedade.

Neste sentido, o comprador declara que não aceita como tal nenhuma responsabilidade em caso de não receber as cobranças citadas”;

e na cláusula quarta, a título de “Obrigações do vendedor”, que:

“O vendedor compromete-se em fornecer à empresa os fundos necessários para prosseguir com o pagamento da dívida fiscal que a empresa possui à data de hoje. Anexa-se a este documento as liquidações que comprovam o valor de tais dívidas. Este compromisso não afecta a garantia bancária que o vendedor e/ou seu grupo de empresas tenha concedido ao órgão fiscal como forma de garantia do pagamento da referida dívida fiscal” (cfr. contrato a fls. 74 e segs. e 216 e segs. do PA e doc. n.º 9 à PI).

VI. Em 30.12.2014, a B... celebrou com F... contrato dito de “*Cesion de Crédito*”, pelo qual, pelo valor de €1,00, foi transmitida pela primeira ao segundo os créditos que detinha sobre a D..., a saber, crédito por dívidas comerciais de €3.709.380,75 e crédito correspondente a empréstimo participativo no montante de €400.000, tendo sido estipulado na cláusula quarta que: “*Cedente e cessionária aceitam que o preço da presente cessão de crédito será ajustado em 90% do montante total que o cessionário, isto é, F..., receba da devedora D..., S.L., em virtude do empréstimo e da dívida comercial que hoje são objeto de cessão. Este ajustamento poderá ter lugar em qualquer momento, desde a data da assinatura do presente documento, e até 31 de dezembro de 2018. Tudo isto ficando bem entendido que antes de o cessionário perceber o montante do crédito adquirido, a sociedade D..., S.L. deverá liquidar o montante das dívidas comerciais que mantenha com terceiros, que tenham surgido com anterioridade à data da assinatura do presente documento. Em qualquer caso, do montante hipotético e futuro ajustado do preço que o Cessionário, Sr. N... deverá pagar ao Cedente, B..., SA, deverão deduzir-se os impostos que derivem deste ajustamento de preço, na tributação aplicável ao Sr. N...*” (doc. n.º 11 à PI, fls. 38 e segs. do PA).

VII. Em consequência das transações indicadas, na sociedade B... procedeu-se em 30.12.2014 à contabilização do documento interno 12000106, do diário DIVERSOS, com o descritivo “*Observações: Pela alienação da dívida comercial do cliente D...*”, movimentando as seguintes contas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) – cfr. RIT B..., pp. 9-10:

Quadro - Documento Interno 12000106, do diário DIVERSOS, de 2014-12-30				
Conta	Descrição	Plano de Contas B...	Valor	Valor
21112000005	D...	Clientes c/c - Clientes gerais • Clientes comunitários	0,00	2 883 491,46
21181000005	D...	Clientes cobrança duvidosa • Débitos de mora	0,00	825 889,29
27019901	F...	Outros Devedores - Gerais - Outros	1,00	0,00

414205	D...	Investimentos noutras empresas - Empréstimos concedidos	0,00	400 000,00
6862	Alienações	Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros	400 000,00	0,00
688893	Alienações	Outros gastos e perdas - Outros não especificados	3 709 379,75	0,00
Totais »			4.109.380,76	4.109.380,76
Perda do Período de 2014 »			4.109.379,75	

tendo-se, pois, reconhecido no período de 2014 uma perda no valor de €4.109.379,75.

VIII. Pelo seu lado, na sociedade A... procedeu-se em 30.12.2014 à contabilização do documento interno 12000010, do diário DIVERSOS, referente à alienação de empréstimos participativos e empréstimos concedidos à participada D..., SA, movimentando as seguintes contas SNC – cfr. RIT A..., pp. 7-8:

Quadro - Alienação de empréstimos participativos e empréstimos ordinários					
Conta	Descrição da Conta A...	Piano de Contas SNC	Descritivo A...	Valor Debitado	Valor Creditado
27819901	F...	Outros devedores e credores	Cessão de empréstimos	1,00	0,00
411305	D...	Investimentos financeiros; Investimentos em subsidiárias; Empréstimos concedidos	Cessão de empréstimos	0,00	1.390.206,02
6853	Alienações	Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	Cessão de empréstimos	1.389.861,46	0,00
68889	Outros	Outros gastos e perdas - Outros não especificados	Cessão de empréstimos	343,56	0,00
Totais »				1.390.206,	1.390.206,

IX. A sociedade A... contabilizou em 2014-12-30 o documento interno 12000011, do diário DIVERSOS, com o descritivo "D... - Dívidas Tributárias", integrando o respectivo lançamento um débito da Conta SNC 6853 - Alienações (Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos) por crédito da Conta SNC 278919 - Agencia Tributária (Outros devedores e credores) no valor de € 312.501,08, assim tendo sido reconhecido um gasto no valor de € 312,501,08 que respeita a dívidas tributárias (impostos), juros, encargos e coimas devidos ao Estado Espanhol, da responsabilidade da D... (RIT A..., pp. 6-7).

X. No período de 2014, a A... registou contabilisticamente a liquidação da sociedade G... B.V., conforme documento interno 7000004, do diário DIVERSOS, nos seguintes termos (RIT A..., p. 6):

Quadro III - Liquidação da subsidiária G...B.V.				
Conta	Descrição da Conta A...	Plano de Contas SNC	Valor Debitado (Gasto)	Valor Creditado
4111401	Valor nominal	Investimentos financeiros; Investimentos em subsidiárias; Participações de capital - método da equivalência patrimonial	0,00	10.000,00
411340	G... B. V.	Investimentos financeiros; Investimentos em subsidiárias; Empréstimos concedidos	0,00	14.600,00
6854	Liquidações	Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	24.600,00	0,00
Totais »			24.600,00	24.600,00

XI. A participação social na sociedade G... B.V. manteve-se na titularidade da A... por menos de quatro anos.

XII. A Requerente, em face de suspeitas de irregularidades cometidas na D..., contratou à O... uma análise contabilístico-financeira da qual resultou o relatório executivo dito de “Investigação Financeira” de 28.5.2012, que se mostra junto como doc. n.º 7 à PI (conforme citado documento e declarações de parte de P...).

XIII. A D... apresentou em 5.10.2012 em Espanha contra E... denúncia criminal por administração desleal, apropriação indevida, falsidade patrimonial e falsidade documental, nos termos previstos no Código Penal espanhol, invocando graves irregularidades, para enriquecimento pessoal, na sua conduta como administrador de facto da sociedade, dada a sua condição de procurador da sociedade com amplos poderes de gestão e de disposição (conforme procurações juntas como docs. n.ºs 5 e 6 à PI, posteriormente revogadas conforme doc. n.º 8 à PI), tendo promovido os procedimentos processuais-criminais subsequentes (cfr. doc. .º 3 à PI e docs. a fls. 41 a 73 verso e 183 a 215 do PA).

XIV. E... foi absolvido dos crimes de que era acusado no processo referido no ponto antecedente (facto objecto de reconhecimento pelo Administrador P...).

XV. O Grupo A... foi sujeito a procedimentos inspectivos relativos ao período de 2014, de que resultaram os RIT individuais da B..., referente à Ordem de serviço n.º OI2015..., e da A..., referente à Ordem de Serviço OI2017..., e o RIT do Grupo, que se mostram juntos a fls. 145 e segs., a fls. 21 e segs., repetido a fls. 152 e segs., e a fls. 109 e segs., repetido a fls. 251 e segs. do PA, pelos quais se promoveram, no que importa ao objecto dos presentes autos, as seguintes correções ao lucro tributável nas sociedades B... e A...:

- correcções na B... e na A... no que concerne às perdas relacionadas com créditos sobre a D... SA, no montante respectivamente de €3.698.441,77 e de €1.250.875,31;

- correcção na A... relativa à dedução de duas perdas suportadas na sequência de dissolução e liquidação de uma subsidiária holandesa, a saber, perda correspondente à participação social no valor nominal de € 10.000 e perda correspondente a empréstimo concedido à subsidiária, no valor nominal de € 14.600;

- correcção na A... no montante de € 312.501,08, relativa ao pagamento de dívidas tributárias (impostos), juros, encargos e coimas da D... .

XVI. A Requerente, como sociedade dominante do Grupo A... sujeito ao RETGS, foi objecto da liquidação adicional de IRC n.º 2017..., respeitante ao exercício de 2014, que determinou o montante a pagar, com juros compensatórios, de €1.485.700,75 (cfr. demonstração de liquidação de IRC, demonstração de liquidação de juros e demonstração de acerto de contas juntas como doc. n.º 1 à PI), em atenção, designadamente, à correcção à matéria coletável da Requerente A..., SGPS, SA no valor de €1.587.976,39 e da sociedade do Grupo, B..., SA, no valor de €3.698.441,77.

Sobre os factos acima indicados, com exceção do constante em XIV, não existe qualquer divergência entre as partes, não tendo sido objecto de impugnação os documentos juntos aos autos e as informações fácticas reportadas nos RIT (art. 76.º, n.º 1 da LGT).

A factualidade referida no XIV deve dar-se como provada, em conformidade com o disposto no art. 466.º, n.º 3 do CPC, porquanto representa confissão resultante do depoimento de P..., que, na sua condição de Administrador da A... SGPS SA e da B..., deve ser enquadrado como declarações de parte.

Matéria de direito

5. As questões que vêm colocadas prendem-se com a desconsideração para efeitos fiscais de perdas que a Requerente entende ter suportado, no âmbito das sociedades do Grupo fiscal, com a cessão de créditos detidos sobre a empresa subsidiária espanhola, no montante global de € 4.109.379,75 quanto à B... e de 1.390.206,02 quanto à própria A..., e das perdas incorridas em gastos com pagamento de impostos que eram devidos pela subsidiária em Espanha, no montante de € 312.501,08, bem como com o crédito sobre subsidiária holandesa, no montante de € 14.600,00, na sequência da sua dissolução e liquidação.

Relativamente aos contratos de cessão de créditos, a Requerente sustenta, em tese geral, que a correção efectuada pela Administração Tributária viola a cláusula geral anti-abuso na medida em que assenta no entendimento de que a cessão tinha tido em vista, não a transmissão da titularidade dos créditos, mas a incumbência do cessionário em obter a cobrança dos créditos a favor da cedente. Uma tal perspectiva, segundo a Requerente, é contrária à declaração contratual que prevê a transferência, sem reserva, da titularidade dos créditos, verificando-se apenas que os contratos contêm uma cláusula de preço contingente, pela qual o preço está dependente do prévio pagamento das dívidas da empresa que sejam anteriores à venda das participações sociais e de um limite temporal que se situa em 31 de dezembro de 2018. De tal modo que só quando se encontrassem satisfeitas estas duas condições é que haveria lugar ao pagamento adicional de 90% do crédito que viesse a ser recuperado.

Quanto à desconsideração fiscal do montante de € 312.501,08, a Autoridade Tributária interpretou esse gasto como sendo correspondente ao lançamento contabilístico de um custo relativo a dívidas fiscais imputáveis à subsidiária espanhola que se encontrariam cobertas pela regra de não dedutibilidade do artigo 23.º-A, n.º 1, alíneas e) e f), do Código do IRC, ao passo que a Requerente entende que o que está em causa não é o pagamento de um encargo pertencente a terceiro que o sujeito passivo não estivesse legalmente obrigado a suportar, mas antes a perda resultante da alienação de um crédito de que dispunha sobre a subsidiária para fazer face aos seus compromissos fiscais.

Discute-se ainda a não relevação fiscal da perda apurada em sede de dissolução e liquidação da empresa subsidiária holandesa no que se refere ao empréstimo concedido a essa entidade. A Autoridade Tributária, partindo da circunstância de a participação social ter permanecido menos de quatro anos na titularidade do sujeito passivo, considerou essa perda como não dedutível, em aplicação do disposto no artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRC. A Requerente defende, em contraposição, que o preceito se limita a regular a tributação do resultado da partilha, o que pressupõe a prévia liquidação do passivo por efeito da partilha, e o que está em causa, no caso, é a perda resultante de um empréstimo que não foi devolvido aquando da dissolução e liquidação da empresa subsidiária.

São estas as questões a dilucidar.

Cessão de créditos

6. De acordo com a matéria de facto dada como assente, a Requerente e a sua subsidiária B... Portugal celebraram, em 30 de dezembro de 2014, contratos individuais de cessão de créditos, pelo preço de €1,00, pelos quais transmitiram a favor de F... determinados créditos de que dispunham sobre a subsidiária espanhola C.../D..., S.L. Em cada um desses contratos, foi estipulado que o preço da cessão de crédito seria ajustado em 90% do montante total que o cessionário receba da devedora e esse ajustamento poderia ter lugar em qualquer momento, desde a data da assinatura do contrato até 31 de dezembro de 2018. Ficando ainda consignado que, com precedência à percepção dos créditos adquiridos, o cessionário, na qualidade de titular do capital social da subsidiária espanhola, deveria liquidar as dívidas comerciais que essa entidade mantenha em relação a terceiros que sejam anteriores à data da assinatura do contrato.

É dado também como provado que, na mesma data, a Requerente vendeu a F... a totalidade das ações representativas do capital social da C... Espanha/D..., S.A., pelo preço de €1,00, tendo ficado estabelecido que o comprador se compromete a fazer as diligências necessárias para que a sociedade pague as suas dívidas comerciais com fornecedores e

forneça à empresa os fundos necessários para proceder ao pagamento da dívida fiscal que a empresa possui à data do contrato.

Deve começar por fazer-se notar que os Relatórios de Inspeção Tributária, com base no teor da cláusula 4.^a, põem em causa a qualificação dos contratos como correspondendo a uma cessão de créditos, entendendo-se estar apenas em causa uma comissão de cobrança.

Essa ilação retira-se do seguinte excerto constante dos Relatórios de Inspeção Tributária referentes à A... e B...:

O contrato em causa não consubstancia uma efetiva cessão de crédito, porquanto, até 2018-12-31, A... [B...] reaverá 90% do valor recebido por F..., o que não configura uma verdadeira cedência de crédito, mas tão só o estabelecimento de uma comissão de cobrança a pagar a terceiro pelo montante do crédito que conseguir reaver, pois fora essa comissão o direito ao crédito permanece por via deste mesmo contrato na B...”.

A descaracterização dos contratos em causa como típicos contratos de cessão de créditos pode encontrar também algum fundamento no regime jurídico aplicável.

Face ao disposto no artigo 577.º, n.º 1, do Código Civil, verifica-se a cessão de um crédito quando o credor, por negócio jurídico, transfere para outrem o seu direito. Consiste, portanto, esta figura na substituição do credor originário por uma outra pessoa, mantendo-se inalterados os restantes elementos da relação obrigacional, o que significa que não se produz a substituição da relação obrigacional por uma outra, mas a simples transferência pelo lado activo da relação existente (ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12.^a edição, Coimbra, pág. 557).

Desse modo, para que uma operação comercial possa ser caracterizada como uma cessão de crédito torna-se necessário que, por acordo entre cedente e cessionário, se verifique a transferência definitiva e absoluta de todas as posições jurídicas, ativas ou

passivas, que se encontram cobertas pela situação creditória, de tal forma que é o cessionário que passa a deter a titularidade substancial e processual do direito de crédito, não podendo essa posição jurídica reconduzir-se à mera atribuição da faculdade de exigir o crédito.

Como explica ANTUNES VARELA (*Das obrigações em geral*, vol. II, 5.^a edição, Coimbra, pág. 317 e nota 2), o efeito principal do contrato de cessão é a transferência do cedente para o cessionário do direito à prestação devida, em que o “cessionário não se limita a adquirir o poder (formal) de exigir a prestação, nisso se distinguindo do mero procurador que o credor incumbisse da cobrança do crédito”, pois o “cessionário, além do poder de exigir a prestação, tem o de reter o objecto da prestação como coisa (lato sensu) sua, para satisfação de um interesse próprio (e não do cedente)”.

Nestes termos, exige-se, para se consubstanciarem os efeitos do contrato de cessão de créditos, isto é, a transmissão do crédito, que o adquirente possa reter, em definitivo, no seu património, a prestação ou somas devidas pelo *debitur cessus*, nos termos de uma aquisição final dos resultados da cobrança do crédito. Só em tal circunstancialismo jurídico-negocial se pode efectivamente reconhecer o efeito translativo definitivo da cessão do crédito.

Tendo em conta que, na situação do caso, há uma expressa vinculação de que o preço deverá ser ajustado em 90% do montante total que o cessionário receba da devedora C... Espanha/D..., S.L., dificilmente se poderia configurar essa relação contratual como um típico contrato de cessão de créditos.

E a qualificação jurídica que melhor poderá adequar-se às operações negociais em presença é a cessão dita de “cessão para cobrança” ou “cessão em caixa”, a qual corresponde “à necessidade de alguém transferir a cobrança de créditos para outrem, para que este a faça em nome próprio, ainda que por conta do mandante”, sendo que para esse efeito “as partes efetuam uma cessão nominal do crédito, comprometendo-se depois o cessionário a entregar o resultado da cobrança ao cedente”, caso em que surge “um

negócio fiduciário, no âmbito do qual a cessão de créditos vem associada a um mandato para cobrança, sem representação” (LUÍS MENEZES LEITÃO, *Cessão de Créditos*, pág. 470).

Acresce que esta qualificação é ainda inteiramente consonante com a explicação que a B... transmitiu à Autoridade Tributária, que se mostra reproduzido no RIT B..., pág. 15:

“Na perspetiva do Dr. F..., o negócio em causa representou a possibilidade de um ganho potencial de 10% sobre cada uma das dívidas que conseguisse recuperar, sendo que, na perspetiva da B..., o referido negócio representou uma possibilidade de recuperação dos mesmos mediante “a concessão de um desconto comercial” de 10%. Desta forma, procurou-se aumentar a probabilidade de sucesso na recuperação dos créditos da D... sobre os seus clientes e, conseqüentemente, de recuperação dos créditos detidos pela B... sobre a D... .

A B... não tem (e, na verdade, não vislumbra a razão pela qual deveria ter) as evidências das diligências efetuadas pelo Dr. F... para efeitos da recuperação destes créditos. Não obstante, sempre que um desses eventos se verifica, e no âmbito do contrato celebrado entre as partes, o Dr. F... informa a B..., sendo efetuada a repartição dos montantes (na proporção 90%/10%) entre as partes”.

7. Para além disso, independentemente da sua caracterização jurídica, os negócios em causa não podem ter como efeito prático a dedução como custo fiscal, relativamente ao ano de 2014, do valor total dos créditos que tenham sido cedidos.

A cessão de créditos começa por constituir uma liberalidade, na medida em que a transmissão é efectuada pelo preço simbólico de €1,00, e só se torna onerosa por efeito das outras condições que são contratualmente estipuladas: o preço é ajustado em 90% do montante que o concessionário consiga recuperar da devedora quanto exceda o total das dívidas comerciais que essa entidade mantenha em relação a terceiros que sejam anteriores à data da assinatura do contrato; a recuperação dos créditos pode ocorrer até 31 de dezembro de 2018. Esse é, pois, o preço que o cessionário teria de pagar, como contrapartida, relativamente aos créditos que, nesse período de tempo, tivessem sido

recuperados se as dívidas comerciais da subsidiária se encontrassem, entretanto, liquidadas.

Sendo esta a especificidade da cessão de créditos, no caso vertente, não é possível considerar que, no ano de 2014, com a celebração dos contratos em causa, as sociedades cedentes transmitiram *em definitivo* o direito às prestações pecuniárias implicadas nos créditos cedidos, de tal modo que possa dizer-se que, *por força da celebração do contrato de cessão*, o sujeito passivo tenha suportado, no exercício em que ocorreu a celebração desse contrato, uma perda em relação ao valor *total* do crédito cedido.

8. O artigo 18.º, n.º 1, do Código de IRC consigna o princípio contabilístico da *especialização económica dos exercícios*, que consiste em incluir nos resultados fiscais os proveitos e custos (hoje, rendimentos e ganhos) correspondentes a cada ano económico, independentemente do seu efectivo recebimento ou pagamento. Trata-se de um critério contabilístico que reflecte o princípio da periodização anual do imposto e que significa que o custo ou proveito está tendencialmente associado ao momento da emissão do documento de suporte.

Como tem sido reconhecido pela jurisprudência, nem sempre se justifica interpretar o princípio da periodização a que se refere o falado artigo 18.º do Código de IRC em sentido estritamente literal, especialmente quando da imputação do proveito ou custo a um exercício diverso daquele a que respeitava não resultar prejuízo para a Fazenda Nacional e a correcção poder vir a traduzir-se num agravamento fiscal do contribuinte (cfr. acórdão do STA de 13 de outubro de 1996, Processo n.º 20404).

Não parece, contudo, que este entendimento jurisprudencial - que permite articular o princípio da especialização de exercícios com o princípio da justiça - tenha relevância para o caso.

Em 2014, quando foi celebrado o contrato de cessão de créditos, não estava excluído que o cedente, nos termos do próprio clausulado contratual, viesse a obter, no

futuro, uma vantagem patrimonial, na percentagem de 90%, associada às prestações que foram objecto de cessão. Nesse ano, por conseguinte, as perdas cingiram-se a 10%, correspondente ao valor dos créditos de que o cedente efectivamente prescindiu, por efeito da cessão. Por sua vez, os montantes correspondentes aos créditos não recuperados apenas poderiam ser levados a custos no ano económico em que sujeito passivo perdeu a vantagem patrimonial, de acordo com o princípio de que os rendimentos e os custos são imputados aos anos económicos em que contabilisticamente foram obtidos ou suportados. E, por conseguinte, as perdas que excedessem o valor percentual de 10% dos créditos cedidos apenas poderiam ser consideradas no exercício de 2018 por ser até ao último dia desse período de tributação, que, nos termos contratuais, poderia ser efectuado o ajustamento do preço.

Não altera os dados do problema a declaração de F... sobre o resultado das contas finais relativas ao preço de transmissão dos créditos, apuradas por referência ao exercício de 2018, que a Requerente veio juntar já após a apresentação das alegações. A admitir-se que o reembolso foi de € 4.950,00, no exercício de 2015, isso revela que o sujeito passivo não suportou naquele período de tributação uma perda correspondente à totalidade dos créditos cedidos e que não está impedido de declarar como perda, no período de tributação respeitante a 2018, o remanescente até 90 % do montante total dos créditos.

9. Defende ainda a Requerente que a cláusula estabelecida nos contratos de cessão constitui uma cláusula de *preço contingente* que não pode considerar-se aplicável por não subsistirem as condições financeiras, por parte da subsidiária espanhola, que permitam obter os benefícios económicos futuros que pudessem satisfazer o pagamento desse preço. Daí a Requerente vem a concluir que estamos perante um activo contingente que, nos termos do § 30 da Norma Contabilística de Relato Financeiro 21 (NCRF 21), não deve ser contabilisticamente reconhecido. Em reforço desse entendimento, invoca a regra do § 32, que explicita quando devem ou não ser reconhecidos os activos contingentes: “Os activos contingentes não são reconhecidos desde que isto possa resultar no reconhecimento de rendimentos que possam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos

esteja virtualmente certa, então o activo relacionado não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado”.

A ideia central que, por esta linha de argumentação se pretende expor, é que a realização da parcela de preço adicional é eventual e incerta porque depende da alteração da situação patrimonial negativa da subsidiária espanhola.

Parece dever entender-se, porém, que na relevação contabilística e fiscal de cessão de créditos o que está em causa não é um *ativo contingente*, entendido como “um possível ativo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade” (§ 8 da NCRF 21), mas mais precisamente um *ativo financeiro* enquanto “direito contratual de receber dinheiro ou outro activo financeiro de outra entidade” (§ 5 da NCRF 27). E de acordo com o § 31 desta norma contabilística, uma entidade deve desreconhecer um ativo financeiro apenas quando se verifiquem as situações que se encontram aí descritas e, de entre estas, quando “a entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o ativo financeiro” (§ 31, alínea b). O que está em plena consonância com o subsequente § 33, que consigna: “Se a transferência não resultar num desreconhecimento, uma vez que a entidade reteve significativamente os riscos e benefícios de posse do ativo transferido, a entidade deve continuar a reconhecer o ativo transferido de forma integral e deverá reconhecer um passivo financeiro pela retribuição recebida”.

No caso vertente, a mera celebração de contrato de cessão de crédito não determina a efetiva e substancial passagem dos riscos e dos benefícios para o adquirente, pelo que não implica o desreconhecimento do activo financeiro, mas antes a sua manutenção no balanço contabilístico do cedente em atenção à possibilidade de vir a recuperar parte dos créditos que foram objecto de cessão.

Por outro lado, a entender-se que, com a cessão de créditos pelo preço simbólico de €1, a Requerente pretendia alienar todos os seus interesses na empresa, na perspectiva de

que o ajustamento do preço seria remoto ou nunca viria a realizar-se, então a cessão poderia ser enquadrada na categoria da cessão a título gratuito, que, em si mesmo, a tornaria insusceptível de ser considerada como gasto ou perda para a determinação do lucro tributável, em função do disposto no artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, regra que também é corroborada pelo artigo 24.º, alínea a), cumprindo ainda atentar que o artigo 24.º, alínea b), exclui da formação do lucro tributável as menos valias potenciais ou latentes. E, nesse sentido, só o ajustamento do preço em 90% do montante dos créditos que o cessionário venha a cobrar, e que reverterão para o cedente, é que justifica que a cessão de créditos possa ser qualificada como um contrato oneroso.

O que, em todo o caso, afasta o pressuposto de que depende o desreconhecimento de um activo contingente ao abrigo do que dispõe o § 31, alínea b), do NCRF 27.

Não há, por isso, motivo para declarar a ilegalidade das liquidações na parte em operam a desconsideração fiscal dos valores imputados à cessão de créditos.

10. A Requerente sustenta ainda que a Administração Tributária viola as regras da cláusula anti-abuso ao não fundamentar a requalificação do contrato com base no regime do artigo 38.º, n.º 2, da LGT e ao não seguir o procedimento tributário específico para a aplicação de disposição anti-abuso a que se refere o artigo 63.º do CPPT.

Como é sabido, o sentido geral da norma do artigo 38.º, n.º 2, da LGT é o de permitir a desqualificação para efeitos fiscais de um qualquer acto ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte com o único ou principal objectivo de obtenção de uma vantagem fiscal, que possa consubstanciar uma fraude à lei fiscal. O efeito jurídico que resulta do funcionamento da cláusula anti-abuso é o de considerar os actos como praticados de acordo com o padrão normal do comércio jurídico para obter o mesmo resultado económico, determinando-se a obrigação tributária em função dos actos equivalentes que pudessem ser praticados.

Exige-se, por conseguinte, que tenha sido praticado um acto ou negócio artificialioso ou fraudulento que represente um abuso das formas jurídicas e que tenha tido como objectivo único ou principal a obtenção de uma vantagem fiscal.

O ponto é que, no caso vertente, a Administração limitou-se a efectuar o enquadramento fiscal dos negócios jurídicos realizados pela Requerente em vista ao apuramento do lucro tributável e em nenhum momento declarou a ineficácia desses negócios ou teve como assente que eles se destinavam à obtenção de uma vantagem fiscal por meio fraudulento.

Não está em causa, por conseguinte, a desconsideração fiscal de uma forma jurídica de negócio tida como artificialiosa, para efeito de a tributação ser efectuada de acordo com uma outra prática jurídica que se entenda ser a mais comum, mas antes a fixação do sentido e o alcance decisivo do negócio, tal como foi celebrado pelas partes, em função da interpretação e qualificação das declarações integradoras, de modo a determinar os efeitos fiscais que o negócio poderá produzir.

Não tendo sido aplicada a cláusula anti-abuso, não tem cabimento a invocação dos vícios de procedimento ou de falta de fundamentação que respeitam ao respectivo regime legal.

Gastos referentes a dívidas tributárias

11. A Autoridade Tributária desconsiderou ainda o montante de € 312.501,08 correspondente a dívidas fiscais imputáveis à subsidiária espanhola por entender que se trata de gastos não dedutíveis nos termos do disposto no artigo 23.º-A, n.º 1, alíneas e) e f), do Código do IRC, que prevê a não dedutibilidade para efeitos da determinação do lucro tributável de impostos que incidam sobre terceiros e que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar e de multas e coimas.

A Requerente contrapõe que o que está em causa não é o pagamento de um encargo pertencente a terceiro mas a perda resultante da alienação de um crédito de que a A... dispunha sobre a subsidiária para fazer face aos seus compromissos fiscais.

Conforme resulta da matéria de facto dada como assente a sociedade A... contabilizou em 30 de dezembro de 2014, em documento interno, com o descritivo "D... - Dívidas Tributárias", o valor de € 312.501,08 que foi lançado a crédito da Conta SNC 278919 - Agência Tributária, assim tendo sido reconhecido um gasto que respeita a dívidas tributárias, juros, encargos e coimas devidos ao Estado Espanhol e que eram da responsabilidade da D... (ponto IX).

Face a esta descrição, resultante de documento interno elaborado pela própria Requerente, parece claro que a situação em causa configura o pagamento de impostos, juros, encargos e coimas devidos ao Estado Espanhol pela C... Espanha/D... por parte da A..., que, independentemente de se não enquadrar no critério geral de dedutibilidade a que se refere o n.º 1 do artigo 23.º do Código de IRC, se encontra abrangida pelas limitações específicas à dedutibilidade fiscal de encargos constantes do artigo 23.º-A do Código do IRC, que, no seu n.º 1, alíneas e) e f), dispõe o seguinte:

Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

(...)

e) As multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações de qualquer natureza que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade;

f) Os impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar;

(...).

A Requerente sustenta que não se trata, no caso, de um encargo tributário de terceiro contabilizado como custo, mas de um crédito sobre a subsidiária que foi objecto de cessão conjuntamente com outras dívidas comerciais.

Se fosse esse o caso, não havia motivo para adoptar solução diversa da que foi considerada, pelas razões precedentemente expostas, quanto à cessão de créditos. Não tendo havido uma transmissão *definitiva* dos créditos e estando ainda em aberto a possibilidade de o concedente reaver em parte as prestações pecuniárias, não pode o sujeito passivo contabilizar como gasto os valores totais dos créditos cedidos, incluindo o que se destinou a suprir o pagamento de dívidas fiscais da subsidiária.

E, em qualquer caso, tratando-se de um gasto, contabilizado autonomamente, que se reporta a encargos fiscais de terceiro, a sua não dedutibilidade resulta directamente da referida norma do artigo 23.º-A, n.º 1, alíneas e) e f), do Código do IRC, sendo irrelevante que o custo incorrido possa ter gerado um direito de crédito a favor da Requerente.

O pedido arbitral mostra-se, também nesta parte, improcedente.

Perda com crédito apurada com a dissolução e liquidação da subsidiária holandesa

12. A Administração Tributária rejeitou a dedução fiscal de perdas suportadas pela Requerente na sequência da dissolução e liquidação da subsidiária holandesa G... B. V., resultantes da participação no capital (€ 10.000) e de créditos sobre a subsidiária (€ 14.600), por considerar, em aplicação do disposto no artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRC, que a menos valia atribuída a investimentos financeiros e empréstimos concedidos não é dedutível quando a participação social tenha permanecido na titularidade do sujeito passivo por período inferior a quatro anos.

A Requerente sustenta que o artigo 81.º se reporta ao resultado da partilha e, por isso, ao resultado que se obtenha depois das operações de liquidação, incluindo as referentes à

liquidação do passivo, pelo que a rejeição da relevação fiscal apenas poderia ocorrer relativamente à participação social, e não aos créditos que detinha sobre a subsidiária.

Relativamente à tributação dos sócios em resultado da partilha, o n.º 1 do artigo 81.º do Código do IRC estabelece que o valor atribuído a cada sócio, abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio, será englobado para efeitos de tributação em sede de IRC (quando o sócio seja pessoa colectiva). Quando o valor atribuído na partilha seja inferior ao custo de aquisição das partes sociais, essa diferença é considerada uma menos valia que é dedutível ao rendimento da sociedade dominante (n.º 2, alínea b)), desde que “as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo por período inferior a quatro anos” (n.º 4, *in fine*).

No entanto, esta limitação temporal só se aplica às partes sociais e não aos créditos sobre a sociedade dissolvida e em liquidação. Com efeito, o resultado da partilha a que se refere o artigo 81.º do CIRC é o saldo final depois de liquidado todo o ativo e passivo da sociedade extinta (e pagos ou não os seus créditos) e a menos valia que se encontra condicionada, quanto à sua dedutibilidade, pelo disposto no n.º 4 desse artigo é aquela que vier a ser apurada em resultado da partilha.

Nestes termos, a não aceitação da dedução fiscal da perda referente a créditos detidos pela Requerente sobre a subsidiária mostra-se ser ilegal.

Indemnização por prestação indevida de garantia

13. A Requerente veio ainda requerer o pagamento da correspondente indemnização por prestação de garantia indevida, invocando o disposto no artigo 53.º da LGT, tendo para o efeito alegado e demonstrado que procedeu à constituição de hipoteca a favor da Autoridade Tributária sobre 10 imóveis, para efeito de obter a suspensão do processo de execução fiscal em vista à impugnação dos actos tributários de liquidação do imposto.

O artigo 171.º do CPPT garante a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada, que poderá ser requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, havendo de entender-se que o processo arbitral é também o meio processual próprio para deduzir esse pedido visto que poderá ter por objecto a apreciação de pretensões relativas à declaração de legalidade de actos de liquidação de tributos (artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

O artigo 53.º da LGT admite ainda que o devedor que ofereça garantia bancária ou equivalente para suspender a execução fiscal será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos, salvo quando se verifique na impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, caso em que a indemnização não está dependente do prazo pelo qual vigorou a garantia.

Ainda em aplicação do disposto no artigo 53.º, n.º 1, da LGT, em caso de procedência parcial do pedido arbitral, a indemnização será devida na proporção do vencimento.

No entanto, como se decidiu nos acórdãos do STA de 24 de outubro de 2012 (Processo n.º 0528/12) e de 10 de outubro de 2018 (Processo n.º 0469/14), só pode entender-se como garantia para os pretendidos efeitos indemnizatórios a garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer outro meio susceptível de justificar a existência de despesas que possam ocorrer por efeito do decurso do tempo, a que se refere o artigo 199.º, n.º 1, do CPPT, e que têm como limite máximo o valor garantido da taxa dos juros indemnizatórios (artigo 53.º, n.º 3, da LGT).

Não é esse o caso da hipoteca voluntária, que se encontra sujeita, em princípio, apenas a custos emolumentares de constituição e registo, e que não pode ser entendida como garantia equivalente a qualquer das formas de garantia reconhecidas no falado artigo 199.º do CPPT.

Não há assim lugar, nestes autos, a indemnização ainda que parcial pela prestação de garantia.

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral no que se refere à perda de um crédito concedido à subsidiária holandesa G... B.V, na sequência da sua dissolução e liquidação, no montante de € 14.600,00, e anular o correspondente acto tributário;
- b) Julgar improcedente o pedido arbitral no que se refere às correcções do rendimento tributável, nos montantes de € 1.250.875,31, € 3.698.441,77 e € 312.501,08;
- c) Julgar improcedente o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 1.485.700,75, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Notifique.

Lisboa, 15 de fevereiro de 2019

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Tomás Cantista Tavares (vencido de acordo com a declaração de voto que junta)

O Árbitro vogal

João Menezes Leitão

Voto de vencido

1. Votei vencido em duas questões: a) Não-aceitação fiscal (nos termos do art. 23.º do CIRC) de perdas com cessão de créditos (diferença entre valor nominal dos créditos e valor de venda de 1€ - 1€) efetuadas por sociedades do grupo A... SGPS: b) Não-aceitação fiscal da perda resultante do facto de a requerente ter pago os impostos em dívida da participada espanhola e qualificada como um empréstimo cedido nas operações descritas em a).

2. O objecto do processo centra-se apenas na análise jurídico-fiscal dos contratos de cessão de créditos (e mecanismo de ajuste de preço). Se for uma verdadeira e própria cessão de créditos — as perdas contabilísticas e fiscais são aceites fiscalmente: ao invés, se pela análise dos efeitos do contrato se concluir que não se está em presença de uma cessão de créditos, mas de um mandato sem representação “cessão para cobrança” -então o cedente não teve (ainda em 2014) qualquer perda contabilística e fiscal.

3. Entendo que as partes realizaram uma verdadeira e própria cessão de créditos (com ajuste de preço) - “venda” por preço simbólico (mas real e de mercado — e por isso, nunca há qualquer tema de liberalidade com revisão de preço, verificadas certas condições - pelas seguintes razões cumulativas:

i) **Letra** do contrato: refere, em vários pontos que se trata de uma cessão de créditos com a remissão, inclusive para os artigos da lei espanhola que regulam este instituto:

ii) Envolvência **sistemática**: é normal no mundo dos negócios que a venda das partes sociais de uma empresa seja acompanhada pela cessão dos créditos que o vendedor (e demais entidades do grupo) possui na sociedade transacionada a favor do comprador das partes sociais (cessionário). O vendedor-cedente afasta-se, por completo, da atividade da sociedade alienando todos os seus interesses (capital e créditos) nessa empresa: e o comprador-cessionário toma o negócio da empresa adquirindo todos os interesses (capital e créditos) na empresa. Foi isso o que ocorreu no caso dos autos: a venda das partes sociais é acompanhada da venda dos créditos: e os contratos não

permitem a revogação ou anulação dos acordos (de venda das partes sociais e da cessão dos créditos).

iii) Ponderação **económica** do negócio em duas perspetivas. Primeira: a probabilidade de ajustamento do preço era remota atentas às circunstâncias económicas do devedor (para mim trata-se, portanto de uma cessão de créditos com cláusula de melhor fortuna): ao passo que no mandato espera-se, por regra, uma atividade do mandatário com resultados, pelo menos parciais, pelo seu trabalho de cobrança dos créditos. Segunda: este ajustamento de preço explica-se pela justa repartição económica do risco do contrato: faria sentido que alguém comprasse um ativo por 1 euro e, na hipótese remota, mas possível, de conseguir cobrar todos os valores da D... Espanha contra os devedores (o E... Filho).

Faria sentido, dizia, que ficasse com todo o ganho? Não era mais equilibrado que houvesse, como se previu, um ajustamento do preço, para equilíbrio do risco e harmonia do contrato? Claro que era — e, nesse sentido, as partes firmaram uma real cessão de créditos com revisão de preço, sob condições (algo usual no mundo dos negócios).

iv) Análise do **jurídica** do acordo:

a) Não da incompatibilidade jurídica entre a cessão de créditos e cláusulas de revisão de preço, com condições. A revisão de preço da cessão, por eleito de condições futuras não degrada a natureza jurídica da cessão de créditos acordada entre as partes. No caso concreto, existe revisão de preço da cessão de créditos, sujeitas a condições temporais e de cobrança — algo normal na dinâmica negocial de cessão de créditos e no primado da liberdade contratual que rege as partes

b) Na “cessão para cobrança” o mandato é sempre livremente revogável, porque conferido no interesse do mandante, gerando-se a obrigação de retransmissão do crédito para o mandante (Luis Menezes Leitão, cessão de créditos. p. 472) Esse é, por assim dizer, o *quid specificum* desta figura. Porém, nada disso sucede nos contratos dos autos, perante a letra dos acordos é prova testemunhal. A cessão de créditos nunca

poderia ser revogada, por vontade do mandante (requerente) A cessão é própria e definitiva, apenas com correção de preço, em certas condições.

4. Além disso, entendo que a (i) complexidade da questão jurídica (o acordo é uma cessão de créditos própria ou uma “cessão para cobrança” que requer elevados conhecimentos jurídicos, na linha de fronteira de institutos) (ii) com a necessidade do sujeito tomar uma decisão fiscal em 2014 - na sua autoliquidação, sem intervenção anterior do Fisco. (iii) que a opção seguida não é descabida mas plausível (é uma cessão de créditos com perda fiscal associada) e (iv) que em 2018, perante o lettering da cláusula de ajuste de preço — e perda se torna real e efetiva, mesmo partilhando a tese do mandato (e os cedentes receberam valores irrisórios entre 2014 e 2018 então, no fundo, estamos em presença de uma questão de especialização de exercícios (registar a perda em 2014 ou 2018) Nesse contexto, seguiria a jurisprudência dos Tribunais superiores que consente a violação formal da especialização dos exercícios por força do princípio material da justiça e da proteção da confiança (Ac. STA de 2/4.2008. proc. 080707, Ac. arbitral no proc. 22/2018-T, e ver também Tomás Cantista Tavares, IRC e Contabilidade: da realização ao justo valor. Almedina, 2011, p.62 e ss).

5. Por fim, se caso se reconfigurasse o negócio entre as partes (não seria uma cessão de créditos mas uma “cessão para cobrança”), a veste jurídico-tributária nunca se estribaria no art. 23º do CIRC (o preceito mobilizado pela fundamentação), mas no art. 36.º da IGT (que não foi levado à fundamentação). Isso envolve, na minha opinião, um vício de fundamentação e violação de lei. Um intérprete médio, da polémica da indispensabilidade dos gastos do art. 23º do CIRC (mobilizada na fundamentação também para a oportunidade do registo do gasto, tema irrelevante para a sentença) não consegue retirar ou inferir a retórica de saber se as partes acordaram uma cessão de créditos ou uma “cessão para cobrança” (pois este arsenal argumentativo estriba-se no art. 36º da LGT, que indica, *expressis verbis*, que a qualificação do negócio jurídico efetuado pelas partes não vincula a administração tributária, nem tão pouco os tribunais).

15 de fevereiro de 2019

Tomás Cantista Tavares