

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 82/2021-T

Tema: IRC - 2015 - Autoliquidação de substituição - Transmissão de estabelecimento comercial em 2015 pelo valor contabilístico - Relevância fiscal das imparidades e provisões constituídas e contabilisticamente registadas em anos anteriores ao do trespasse - Prova discriminada de cada um dos ativos incluídos no estabelecimento trespasado.

SUMÁRIO: *I- As imparidades e provisões registadas contabilisticamente em 2011, 2012 e 2015 mas que não reuniam requisitos para relevarem, como não relevaram, para efeito de custos fiscais nesses anos (artigos 35º-2, 37º, 28º-A e 39º, do CIRC e Aviso 3/95, do Banco de Portugal), podem obter esse reconhecimento (custo fiscal) no exercício de 2015 em razão do trespasse do estabelecimento nesse ano, pelo preço equivalente ao seu valor contabilístico. II - Não se torna exigível nesta situação (trespasse pelo valor contabilístico) a demonstração discriminada de cada um dos ativos que integraram o estabelecimento trespasado.*

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dr. José Poças Falcão (árbitro-presidente), Professor Doutor António Martins e Dr. Jorge Carita (árbitros vogais), designados regulamentarmente, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (o árbitro presidente) e pelas partes (os árbitros vogais), para formarem o Tribunal Arbitral constituído em 31 de maio de 2021, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. **A...– SUCURSAL EM PORTUGAL**, entidade não residente com o número de identificação fiscal..., domicílio na ..., n.º ... – ..., ...-... Lisboa, estabelecimento estável em Portugal de B..., N.V., sociedade constituída ao abrigo do direito Holandês, com sede e direção efetiva em ... Amsterdão, na Holanda, na qualidade de representante fiscal de **C...– Sucursal em Portugal** - abreviada e futuramente designada como “Requerente” ou “C...-entidade não residente com o número de identificação fiscal (NIF) ... e que encerrou atividade em 30 de dezembro de 2015 (conforme se alcança da notificação da Autoridade Tributária e Aduaneira (**AT**) (Doc 1, com o pedido de pronúncia arbitral (PPA), veio apresentar no CAAD pedido de pronúncia arbitral nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea *a*); artigo 6.º, n.º 2, alínea *b*), e artigo 10.º, n.º 1, alínea *a*), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
2. Pede a Requerente *a anulação “dos Despachos de Indeferimento da Reclamação Graciosa e do Recurso Hierárquico e, conseqüentemente, da autoliquidação do IRC de 2015, com a necessária restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT”*.
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado oportunamente à Autoridade Tributária e Aduaneira.
4. A designação dos árbitros (indicados pelas partes e presidente nomeado pelo Conselho Deontológico do CAAD) que formam este Tribunal Coletivo foi efetuada nos termos do disposto na alínea *b*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, tendo os árbitros signatários comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. As partes, regularmente notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar 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.

6. Assim é que, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT., o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 31-5-2015.
7. A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu ao requerimento inicial apresentado, defendendo que o pedido da Requerente deve ser julgado improcedente.
8. Realizou-se, em 12-10-2021, a reunião do Tribunal com as partes nos termos do artigo 18º, do RJAT e, em ato seguido, procedeu-se à inquirição da testemunha indicada e apresentada pela Requerente, J... (*cf. ata respetiva*).
9. As partes apresentaram alegações finais escritas no prazo fixado pelo Tribunal imediatamente após a sobredita inquirição, e, em cumprimento do disposto no artigo 18º-2, do RJAT, foi designada data para a prolação e notificação da decisão arbitral final (30-11-2021).
10. Por despachos de 25-11-2021 e de 8-1-2022, o Tribunal, com os fundamentos aí invocados, decidiu prorrogar o prazo para a decisão previsto no artigo 21º, do RJAT.
11. Em consequência do óbito do co-árbitro inicialmente designado, Senhor Professor Doutor Manuel Pires e na sequência do despacho do Conselho Deontológico do CAAD de 7-12-2021, apresentou a AT, em 13-12-2021, requerimento a indicar para o substituir, o Senhor Dr. Jorge Carita.
12. Por despacho de 7-12-2021 foi decidido suspender a instância até à conclusão do processo de substituição de árbitro.

13. Em 8-1-2022, completado o procedimento de substituição de árbitro, foi declarada a cessação da suspensão da instância.

Saneamento

14. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, em face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.
15. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (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).
16. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

A - Síntese da questão ou objeto central do processo

17. Em 2011, 2012 e 2015, a Sucursal Portuguesa do B... registou (ou reconheceu) contabilisticamente perdas por imparidade em créditos concedidos à empresa D... . Tais créditos constavam do seu ativo. Também reconheceu provisões.
18. As perdas por imparidade, sendo gastos contabilizados, reduziram os resultados e os ativos líquidos contabilísticos. Porém, não foram então deduzidas fiscalmente ao lucro tributável, por não cumprirem, segundo a Requerente, os requisitos de dedutibilidade previstos no CIRC.

19. Em 1 de outubro de 2015 a Sucursal portuguesa foi alienada, por trespasse, pelo seu valor líquido contabilístico. Este valor estava diminuído dos gastos contabilísticos registados nos três referidos anos. A Requerente alega que as perdas por imparidade (que representam estimativas de desvalorizações em ativos, em 2011, 2012 e 2015) e as provisões (que constituem gastos e estimativas de passivos) se transformaram em perdas efetivas ou materializadas em 2015, aquando da venda, e que devem ser, então, admitidas como gasto fiscal, porque o não foram aquando da sua constituição ou reconhecimento.
20. A AT alega, na decisão sobre o Recurso Hierárquico, que a Requerente não prova a distribuição do valor de trespasse pelos diversos ativos, não desagregando o valor do negócio. E que não demonstra apuramento de resultados e sua contabilização nessa operação de trespasse; nem faz a demonstração de que as perdas por imparidade constituídas em 2011, 2012 e 2015, afetaram positivamente o resultado líquido contabilístico e o resultado tributável de 2015.

B - A posição das partes

(i) Da Requerente

21. A escritura pública de trespasse foi realizada na sequência do acordo denominado *Asset Purchase Agreement* (“APA”), celebrado a 1 de outubro de 2015, através do qual o B... adquiriu ao E... o estabelecimento comercial de que este último era titular em Portugal, e que consistia na unidade de negócio que compreendia o ativo e o passivo do C... PT.

22. A transmissão do estabelecimento do C... PT incluiu todos os ativos e passivos desta entidade fiscal, com exclusão dos ativos identificados no Anexo 2 do APA, correspondendo o preço de referência à soma do valor líquido contabilístico de cada um dos ativos e passivos transmitidos, tal como inscrito no balanço da vendedora à data do negócio.
23. Sublinha a Requerente que o valor de mercado, avaliado por entidade independente, não diferia do valor líquido contabilístico – mediante a aplicação do método de avaliação do fluxo de caixa descontado – e daí a consequente validação da adoção desse mesmo valor líquido contabilístico (€ 27.074.885.), que consta do balanço à data da venda, como justo valor para efeitos de realização do Trespasse.
24. Entre os ativos alienados pelo C... PT encontrava-se a carteira de créditos concedidos. Um desses créditos, face à evidência de dificuldades no respetivo reembolso, havia sido objeto do reconhecimento contabilístico de perdas por imparidade. Era o caso do financiamento concedido à sociedade D... S.A., relativamente ao qual foram reconhecidas perdas por imparidade em 2011, 2012 e 2015, de acordo com os seguintes valores:
- (i) Imparidade registada em 2011: € 3.953.848,00;
 - (ii) Imparidade registada em 2012: € 3.925.943,00;
 - (iii) Imparidade registada em 2015 € 5.185.080,00.
- Total de imparidades relacionadas com a D...€ 13.064.871,00**
Outras provisões constituídas em 2015: € 228.237,00
Total de imparidades e provisões: € 13.293.108,00
25. Nas Demonstrações de Resultados dos exercícios de 2013 e 2014 não foram reconhecidas quaisquer perdas por imparidades, nem constituídas outras provisões, nem foram efetuadas reversões ou anulações dos valores acima quantificados.
26. O valor agregado de perdas por imparidade associadas ao Crédito D... e provisões genéricas (€ 13.293.108,00) corresponde assim ao montante constante do balanço de 2015,

com referência à data da venda, na coluna “Provisões, imparidades e amortizações” relativamente ao “Crédito a clientes”.

27. À data da celebração do trespasse, o C... PT reconhecera perdas por imparidade do Crédito D... e provisões genéricas no valor global de € 13.293.108 e apenas tais perdas por imparidades e provisões genéricas neste montante de € 13.293.108 subsistiam “vivas” ou inscritas no balanço à data da venda.
28. Em função destes, e dos demais, elementos do balanço, alega o Requete que se apurou um ativo líquido de € 809.202.983 e um passivo total de € 782.128.098, conduzindo a um “capital próprio” (ou “capital afeto”, tratando-se de uma sucursal) de € 27.074.885.
29. Em 2015, aquando da realização do trespasse, as perdas por imparidade relativas ao Crédito D..., e as provisões genéricas constituídas no mesmo ano, tornaram-se finais e efetivas, pois o preço do conjunto dos ativos (menos os passivos) do C... PT transferidos para o Requerente correspondeu à soma do valor líquido contabilístico de cada um dos ativos e passivos transmitidos.
30. O C... PT não apurou qualquer perda em resultado do Trespasse, pelo que o resultado contabilístico de 2015 não refletiu as sobreditas perdas por imparidade e provisões genéricas.
31. Uma vez que o Trespasse concretizou ou materializou estas perdas – pois o C... PT apenas recebeu como contrapartida da transmissão do seu património o valor equivalente ao seu "capital próprio", já diminuído de tais perdas por imparidade e provisões genéricas – seria necessário efetuar um ajustamento para efeitos fiscais ao resultado contabilístico apurado pelo C... PT no ano em que se realizou o Trespasse, de modo a que o resultado fiscal contemplasse o efeito de tais perdas e provisões.
32. A transmissão integral do património do C... PT significa que o Crédito D... foi desreconhecido, assim como foram desreconhecidas as respetivas perdas por imparidade (e raciocínio análogo se aplica às provisões genéricas e aos respetivos créditos).
33. Tendo a transmissão do Crédito D... sido efetuada por um valor substancialmente inferior ao respetivo valor nominal – ou seja, ao valor nominal menos o valor das perdas por imparidade que haviam sido cumulativamente reconhecidas, e portanto pelo valor remanescente de € 6.704.401,75 ao invés do valor “bruto” de € 19.769.272,75 –, a diferença

- não se encontra relevada no resultado contabilístico, porque já o havia sido aquando do reconhecimento inicial das perdas por imparidade, não podendo sê-lo em duplicado.
34. Verificou o Requerente, segundo alega, que já após a submissão da declaração modelo 22 relativa ao IRC de 2015, que não havia deduzido fiscalmente o montante das perdas por imparidade efetivamente incorridas mas tributadas, no valor de € 13.064.871,00; nem o valor da provisão constituída em 2015, no valor de € 228.237,00, e sujeita a tributação nesse exato montante.
35. Em consequência, apresentou a declaração modelo 22 de IRC (de substituição) através da qual procurou deduzir o montante de € 13.064.871,00 na linha 781 do Quadro 07; bem como o valor de € 228.237,00, por via da sua inscrição na linha 764 do Quadro 07 dessa mesma declaração modelo 22 de IRC de substituição.
36. E apresentou Reclamação Graciosa, que foi indeferida pela AT. Bem como Recurso Hierárquico, cuja decisão que sobre ele recaiu também negou a dedutibilidade das perdas por imparidade e das ditas provisões.
37. O Requete entende que as perdas não podiam ser deduzidas fiscalmente quando foram reconhecidas na contabilidade – pois eram apenas potenciais e não cumpriam os respetivos critérios de dedutibilidade –, mas devem ser deduzidas fiscalmente quando se materializam e concretizam através da venda do ativo por um preço inferior ao do respetivo valor de base, i.e., quando a perda meramente potencial se torna efetiva.
38. Por fim, entende o Requerente que tendo o preço do Trespasse correspondido ao valor da situação líquida do balanço do C... PT, elaborado com referência à data da venda, e afirmando-se inequivocamente que as partes baseavam tal preço no respetivo valor líquido contabilístico, é irrelevante que não se tenha feito constar do APA uma decomposição unitária do preço devido por cada ativo e cada passivo que integravam o respetivo património, como aliás não se verifica no comércio jurídico em qualquer operação similar de transmissão global de um negócio.
39. Estando, no entender da Requerente, provado que em 2015 apenas subsistiam como inscritas, ou reconhecidas, no balanço as ditas perdas por imparidade associadas ao Crédito D... e as referidas provisões genéricas, e estando também demonstrado que o Trespasse foi realizado por um preço exatamente idêntico ao valor líquido contabilístico dos ativos e

passivos do C... PT, e encontrando-se documentado que o valor recebido pela transmissão de tal património foi esse mesmo valor líquido contabilístico, não há necessidade de desagregação de ativos e passivos como elementos geradores de resultados, porquanto relativamente a nenhum de tais ativos e passivos se geraram quaisquer ganhos ou perdas.

40. Conclui, pois, pela não relevância das objeções da Requerida na decisão de Recurso Hierárquico.

(ii) Da Requerida

41. Para a Requerida (ou AT) em causa nos presentes autos está a decisão que indeferiu o pedido da Requerente que, alegadamente, por lapso, não deduziu no quadro 07 da declaração fiscal modelo 22 de 2015 o montante de €13.293.108,00 respeitante à utilização de perdas por imparidade e provisões fiscalmente não dedutíveis.

42. Fiscalmente, as sucursais localizadas em território português, são tributadas em imposto sobre o rendimento e têm de determinar o seu lucro tributável, calculado com base no resultado líquido apurado à luz da contabilidade organizada segundo as regras em vigor em Portugal e com observância das regras contabilísticas e fiscais nele vigentes, que estão obrigadas a cumprir, podendo deduzir todas as despesas que a legislação em vigor aceite como dedutíveis para o apuramento do lucro tributável.

43. Alega ainda a AT que, pelos elementos carreados pela Requerente, e muito embora não tenha sido remetido o plano de contas utilizado pela Sucursal C..., pôde a Requerida verificar que foram reconhecidas contabilisticamente perdas por imparidade relativamente a empréstimos bancários concedidos à entidade D..., S.A nos montantes €3.953.848,00 em 2011, €3.925.943,00 em 2012 e € 5.185.080,00 em 2015.

44. Em 2015, foram ainda reconhecidas provisões adicionais no montante de € 228.240,31.

45. Pelo cruzamento e consulta de elementos ao dispor da Requerida, refere esta que se verificou que estes montantes foram desconsiderados para efeitos de apuramento do resultado tributável daqueles períodos de tributação tendo sido acrescidos ao resultado líquido nos respetivos campos da declaração periódica de rendimentos por, alegadamente,

não cumprirem os requisitos exigidos pela legislação fiscal (art.º s 35.º, 28.º-A, 39.º do CIRC).

46. Relativamente ao peticionado pela Requerente, refere a Requerida que não existe qualquer comprovação sobre a distribuição do valor acordado no trespasse €27.000.000,00, pelos diversos elementos patrimoniais ativos e responsabilidades transmitidos.
47. Ou seja, que não se imputou a cada crédito específico, a cada ativo tangível, a cada aplicação financeira, ou a outros concretos ativos e passivos o seu valor de venda, aquando do trespasse.
48. Não existe, alega a AT, informação sobre a desagregação do montante do negócio, identificando o valor atribuído a cada um dos itens transmitidos, nem demonstração do apuramento de resultados dos ativos e passivos transmitidos que terá sido efetuado e registado contabilisticamente pela Sucursal C... na sequência desta transferência onerosa e definitiva dos elementos patrimoniais que constituíam o estabelecimento comercial, do registo contabilístico dos rendimentos e ganhos, e de perdas e gastos, apurados relativamente a cada item transmitido tanto para efeitos de apuramento do resultado líquido contabilístico como do resultado tributável relativo ao período de tributação de 2015.
49. Ou seja, afirma a AT, e contrariamente ao alegado pela Requerente, não há como verificar se, e em que medida, as perdas por imparidade e provisões anteriormente referidas constituídas nos períodos de 2011, 2012 e 2015 e que foram consideradas para efeitos de tributação naqueles períodos de tributação, afetaram positivamente o resultado líquido contabilístico e o resultado tributável relativos ao período de tributação de 2015.
50. Isto é, os elementos aportados pela Requerente não facultariam a demonstração segundo a qual o lucro contabilístico e fiscal de 2015 foi influenciado, e em que quantia, pela operação de trespasse.
51. Assim, sublinha a Requerida, atendendo também ao disposto pelo n.º 1 do artigo 74.º da LGT, segundo o qual o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, e não tendo a recorrente apresentado elementos comprovativos de que as perdas por imparidade e as provisões constituídas em 2011, 2012 e 2015 que foram desconsideradas para efeitos de apuramento do resultado tributável, afetaram positivamente o resultado líquido contabilístico e o

resultado tributável relativos ao período de tributação de 2015, foi correta a decisão de indeferir a pretensão da Requerente.

52. Não tendo a Requerida comprovado os factos que sustentam o seu pedido, e sendo apenas a si imputável este incumprimento, inexistente qualquer violação de princípios constitucionais.

C - Conclusões das partes nas alegações finais apresentadas

Foram as seguintes as conclusões das partes formulados em sede de alegações finais:

Conclusões da Requerente

53. *O Requerente contesta a legalidade do despacho de indeferimento do recurso hierárquico e, mediatamente, a legalidade da Autoliquidação do IRC de 2015, em virtude de a mesma não relevar a dedução fiscal do valor correspondente às perdas por imparidade e provisões comprovadamente registadas contabilisticamente e que haviam sido acrescidas, para efeitos fiscais, nos exercícios de 2011, 2012 e 2015, pelo C... PT;*
54. *A relevação fiscal na declaração modelo 22 de IRC de 2015 do C... PT constitui a única forma legítima de assegurar a dedução fiscal de tais perdas – reais e efetivamente incorridas por esta entidade no desenvolvimento da sua atividade –, uma vez que o Trespasse, ao ser realizado pelo valor líquido contabilístico dos elementos constantes do balanço, tal como avalizado por uma entidade independente, produziu necessariamente um resultado contabilístico nulo;*
55. *Ora, se as perdas por imparidade e provisões genéricas não puderam ser deduzidas fiscalmente quando foram reconhecidas e constituídas na contabilidade – uma vez que, em 2011, 2012 e 2015, eram apenas potenciais e não cumpriam os respetivos critérios de dedutibilidade – têm de poder ser deduzidas fiscalmente quando se materializam e concretizam através do Trespasse;*
56. *Os requisitos que a RFP impõe para que a dedução fiscal fosse admissível envolveriam a ficção de uma reversão instantânea das perdas por imparidade e uma redução das provisões genéricas – sem uma alteração do juízo sobre as perspetivas de cobrabilidade que*

o justificassem – para dessa forma, depois de “repor” os elementos patrimoniais integrantes do balanço ao respetivo valor nominal ou bruto, apurar-se então uma menos-valia consubstanciada na diferença entre tal valor nominal ou bruto e o preço recebido;

57. *Tal exigência de um comportamento do sujeito passivo desfasado da realidade material subjacente e em flagrante contravenção às normas contabilísticas aplicáveis como única forma de lograr a dedução fiscal de perdas cuja existência e dedutibilidade geral não são sequer colocadas em causa não é tolerável pelo sistema fiscal português;*
58. *A denegação da dedução fiscal em 2015, em virtude do Trespasse, do valor das perdas por imparidade e provisões genéricas em causa, seja em resultado de uma errónea interpretação e aplicação dos artigos 28.º-B e 39.º do Código do IRC, seja pela invocação de critérios e requisitos sem qualquer fundamento legal (como o da distribuição do preço do Trespasse pelos elementos patrimoniais transmitidos), traduz uma dimensão normativa dos preceitos em causa que ocasiona a tributação do C... PT por lucros inexistentes,*
59. *Consubstanciado uma grosseira violação dos princípios da legalidade e da tributação do rendimento das empresas tendencialmente em função do lucro real, de acordo com a sua capacidade contributiva, enquanto manifestação dos princípios da igualdade e justiça tributárias, ínsitos nos artigos 103.º e 104.º da Constituição, determinando a respetiva inconstitucionalidade e, por conseguinte, a ilegalidade da Autoliquidação do IRC de 2015.*

Conclusões da Requerida AT

60. *O que está em causa no presente litígio é a dedução fiscal, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC, das perdas por imparidades/provisões dos créditos sobre a D..., S.A., cuja utilização teve lugar aquando da realização da operação de trespasse, em 2015.*
61. *Sendo certo que a Requerente não procedeu ao desdobramento do valor do trespasse pelas diferentes rubricas do ativo e do passivo que integravam o estabelecimento transmitido, o facto é que como é afirmado e verificável pelo balanço, o preço acordado corresponde ao somatório dos valores líquidos contabilísticos daquelas rubricas (€27.074.884,46), o que permite concluir que os créditos sobre a D... foram transmitidos com um desconto igual ao montante das perdas por imparidade contabilizadas.*

62. *Ora, as referidas perdas por imparidade/imparidade e as provisões genéricas foram reconhecidas contabilisticamente nos períodos de 2011, 2012 e 2015, no valor global de € 13.293.108,00 não foram aceites fiscalmente, por não se encontrarem preenchidos os requisitos enunciados nos artigos 35.º, n.º 2 e 37.º (2011 e 2012) e nos artigos 28.º-A, n.º 2, 28.º-C e 39.º, do Código do IRC (2015) que, remetiam para o Aviso do Banco de Portugal n.º 3/95, de 30 de junho, sem que, todavia, tenham sido identificados os requisitos incumpridos.*
63. *Assim, a avaliação do efeito fiscal da utilização da perdas por imparidades/provisões, tal como evidenciado no Mapa Modelo 30 – Provisões, Perdas por imparidade dos Créditos e Ajustamentos em Inventários, de 2015, que fiscalmente não eram reconhecidas como tal, reconduz-se a indagar se as reduções operadas nos créditos da D... transmitidos no âmbito da operação de trespasse, pelo respetivos valores contabilísticos, devem ser consideradas perdas dedutíveis ao abrigo do disposto no artigo 23.º do Código do IRC.*
64. *Não estando reunidas as condições para a dedutibilidade das perdas por imparidade nos anos do seu reconhecimento contabilístico (2011, 2012 e 2015) e não tendo sido dada qualquer indicação objetiva de que tal tivesse sucedido à data do trespasse, não se vislumbra qual o fundamento que pode sustentar a dedução das perdas decorrentes da transmissão dos créditos sobre a D... pelo valor líquido contabilístico.*
65. *Para mais, as perdas por imparidade, no montante de € 5.185.080,00, foram reconhecidas contabilisticamente no próprio ano do trespasse (em 2015).*
66. *Nenhum evento relacionado com a entidade devedora (D..., SA) é apontado como indiciador da confirmação da incobabilidade parcial dos créditos, tendo, aliás sido em 2015 que o tribunal arbitral reconheceu à D... – que explora a A17 através da D..., S.A. – o direito a uma compensação pela redução de tráfego na A17 pela introdução de portagens na A29, pese embora o recurso interposto pelo Estado, em 2016.*
67. *Acresce que a avaliação independente reporta a 30 de junho de 2014 e resultou num valor do trespasse indicativo compreendido entre 26,6 e 31,2 milhões.*
68. *Por outro lado, como a Requerente bem recorda, tratou-se de uma operação de trespasse entre entidades relacionadas, o que aliás terá certamente influenciado a decisão*

de fazer coincidir o valor do trespasse com o valor líquido contabilístico do estabelecimento transmitido.

69. *Nenhuma avaliação é referida, realizada à data do trespasse, que tivesse conduzido à confirmação da existência de um risco real de incobrabilidade parcial dos créditos sobre a D..., S.A., nomeadamente aludindo às garantias associadas aos mesmos.*
70. *Refuta-se assim a alegação de que o trespasse “gerou indubitavelmente uma perda fiscal, consistente na materialização ou confirmação da perda contabilística que já se havia antecipado”.*
71. *Ou seja, a operação de trespasse não confirmou a realização das perdas que tinham sido relevadas como “perdas por imparidade”, pois, a incobrabilidade parcial dos créditos não foi declarada, ao contrário, até haveria a expectativa de recebimento integral.*
72. *A Requerente, na fixação do preço do trespasse concordou com a assunção de perdas que, à data, eram meramente potenciais, cujo cálculo era baseado em pressupostos não previstos nas disposições do Código do IRC.*
73. *Assim sendo, a pretensão da Requerente no sentido de que as perdas potenciais foram “convertidas” em perdas efetivas porque na operação de trespasse, os créditos sobre a D... foram transferidos ao valor líquido contabilístico, carece de adequado suporte legal no artigo 23.º do Código do IRC.*
74. *Indica a Requerente que, aquando do trespasse, os créditos sobre a D... consistiam em créditos ainda não vencidos, no montante de € 8.171.778,48, e em créditos já vencidos, no montante de € 11.597.494,27, perfazendo o total € 19.769.272,75, tendo sido transmitidos por apenas € 6.704.401,75, o que vale por dizer que o “desconto” praticado é superior aos dos créditos vencidos, adiantando apenas como justificação o reconhecimento antecipado (no que respeita aos exercícios de 2011 e de 2012) das perdas por imparidade.*
75. *Tal como acima referido, se as perdas por imparidade (potenciais) não reuniam as condições para a dedutibilidade fiscal, nos exercícios do seu reconhecimento, por força da conjugação do artigo 23.º, n.º 2, alínea h), e dos artigos 35.º, 37.º (2011 e 2012) e artigos 28.º-A e 28.º-C (2015), do Código do IRC, e sem que nenhum facto, para além da operação de trespasse realizada entre entidades relacionadas, tenha alterado de forma significativa*

a perspetiva de reembolso dos créditos sobre a D..., não existe suporte legal para a dedução agora peticionada.

76. *Relativamente às provisões genéricas, reconhecidas no exercício de 2015, no montante de €228.237,00, desconhece-se qual o tipo de riscos a que se destinava a fazer face e, portanto, a dedução fiscal dessas potenciais perdas não pode ser aceite fiscalmente, na medida em que também não são evidenciados os factos que as “converteram” em efetivas.*
77. *Tendo em conta o acima exposto, o pretendido ajustamento para efeitos fiscais ao resultado contabilístico apurado pelo C... PT no ano em que se realizou o trespasse, pelo montante correspondente às perdas por imparidade e às provisões genéricas, anteriormente contabilizadas, não tem suporte no artigo 23.º por não se consubstanciarem perdas efetivamente realizadas.*
78. *Como já foi reiterado, para efeitos fiscais, esses créditos não eram ainda qualificados como sendo de cobrança duvidosa.*
79. *Consequentemente, não ocorre qualquer violação dos princípios constitucionais da tributação das empresas pelo lucro real e da capacidade contributiva, porquanto, a transmissão dos créditos sobre a D... por um valor deduzido das perdas por imparidade (meramente potenciais) resultou de um acordo entre a trespasante e a trespasário, que resultou na assunção pela primeira de perdas ainda não efetivadas de reembolso dos créditos.*
80. *Por conseguinte, esta posição, diferentemente, do que afirma a Requerente não redundava na tributação “por lucros que não teve”, mas sim no não reconhecimento de perdas efetivas que não suportou.*
81. *Esta conclusão não implica qualquer juízo sobre o mérito das decisões de gestão do Grupo F..., mas resulta pura e simplesmente da impossibilidade de esse tipo de perda ser considerada como gasto ou perda dedutível.*
82. *Em razão do exposto é manifesta a correta aplicação da lei à situação concreta, pelo que bem andaram os serviços da Requerida.*

II - FUNDAMENTAÇÃO

De facto

Com a fundamentação sumária que se assinalará infra, considera o Tribunal como provados os seguintes factos:

- a) A Sucursal portuguesa do E... (abreviada e futuramente “Sucursal”) era, em 2015, uma instituição financeira que tinha iniciado a atividade em 1998 como sucursal do G... (atualmente H... SA, detida em 100% pelo E...), realizando operações financeiras no território nacional, nos termos do disposto no Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro.
- b) A sua principal atividade consistia no que se designa por “*corporate banking*”, servindo algumas das maiores empresas nacionais e...
- c) ... encontrava-se especializada em três áreas, nomeadamente, *Project finance*, *Titularização* e *Syndicated loans*.
- d) Conforme escritura celebrada em 01 de outubro de 2015, entre a sociedade com a firma E.../ NV, registada no Registo de Pessoas Coletivas de Bruxelas sob o número..., com sede na ... Bruxelas, Bélgica, com sucursal em Portugal com o NIPC..., na qualidade de transmitente e a sociedade com a firma B... N.V., registada no Registo Comercial Holandês da Câmara do Comércio sob o número ..., com sede na ..., Países Baixos, com sucursal em Portugal, com o NIPC..., na qualidade de transmissário, foi declarado que a E... celebrou nessa data um “contrato de trespasse, denominado “Asset Purchase Agreement”, (abreviadamente “APA”).
- e) Mediante este trespasse, o B... adquiriu, e o E... vendeu, o estabelecimento comercial de que este último era titular em Portugal, e que consistia na unidade de negócio que compreendia o ativo e passivo do “C... Sucursal em Portugal.
- f) A Sucursal vendida desenvolvia, designadamente, atividades bancárias, visando-se ou tendo-se por objeto na sobredita transmissão para o B..., o conjunto de ativos e passivos integrantes do respetivo estabelecimento comercial sendo de vinte e sete milhões de euros (€ 27 000 000) o preço de referência, passível de ajustamento em função dos resultados apurados em 2015 (cf. cláusula 3.1.2 do APA), e que viria efetivamente a determinar a fixação desse preço em € 27.074.884,46;

- g) Nos termos do número um da cláusula segunda do APA, a transmissão do estabelecimento incluiu todos os ativos e passivos, excluindo os ativos indicados no Anexo 2 do referido contrato...
- h) ... sendo o preço de referência [*mencionado no facto a que alude supra, em f)*] no valor líquido contabilístico de cada um dos ativos e passivos transmitidos, tal como inscritos no balanço da SUCURSAL, inexistindo qualquer valor acrescentado a essa soma do valor contabilístico dos elementos patrimoniais do estabelecimento.
- i) Com referência ao exercício de 2015, a Sucursal portuguesa do E... apresentou, em 28 de janeiro de 2016, a sua declaração de rendimentos modelo 22 de IRC.
- j) E, posteriormente, em 25 de janeiro de 2018, foi submetida uma declaração de rendimentos modelo 22 de IRC de substituição (Doc 2, com o PPA).
- k) Adicionalmente, através de petição que deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa –..., em 26 de janeiro de 2018, B... N. V., entidade não residente mas com estabelecimento estável em Portugal, atuando na qualidade de representante fiscal de C... - Sucursal em Portugal, com estabelecimento estável em Portugal (entretanto encerrado), apresentou reclamação graciosa, invocando nessa sede, erro na autoliquidação decorrente de alegado lapso decorrente da não dedução do montante de € 13.293.108,00, no Quadro 07 da Declaração Fiscal (modelo 22) de 2015 respeitante à utilização de perdas por imparidade e provisões.
- l) A citada Reclamação Graciosa foi objeto de despacho de indeferimento datado de 28 de junho de 2018, proferido pelo Diretor Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa.
- m) Em face do teor do Despacho de Indeferimento da Reclamação Graciosa, a Requerente apresentou recurso hierárquico.
- n) AT manteve a sua posição no sentido do indeferimento da sua pretensão, tendo, para o efeito, sido emitido pelo Subdiretor-Geral dos Impostos o despacho de indeferimento do recurso hierárquico, de 30 de outubro de 2020, considerando designadamente, como fundamentos:

“(...) Não existe informação sobre a desagregação do montante do negócio, identificando o valor atribuído a cada um dos itens transmitidos, nem demonstração do apuramento de resultados dos ativos e passivos transmitidos

que terá sido efetuado e registada contabilisticamente pela SUCURSAL C... na sequência desta transferência onerosa e definitiva dos elementos patrimoniais que constituíam o estabelecimento comercial, do registo contabilístico dos rendimentos ou ganhos, perdas ou gastos, apurados relativamente a cada item transmitido tanto para efeitos de apuramento do resultado líquido contabilístico como do resultado tributável relativo ao período de tributação de 2015.

Contrariamente ao alegado pela Requerente não há como verificar se e em que medida as perdas por imparidade e provisões anteriormente referidas constituídas nos períodos de 2011, 2012 e 2015 e que foram consideradas para efeitos de tributação naqueles períodos de tributação, afetaram positivamente o resultado líquido contabilístico e resultado tributável relativo ao período de tributação de 2015 (...)”.

- o) Em 2011, 2012 e 2015 a Requerente constituiu perdas por imparidade em créditos sobre a sociedade comercial D... S.A. - abreviadamente designada por “D...” - no valor de:

2011: €3.953.848,00

2012: €3.925.943,00

2015: € 5.185.080,00

Total imparidades relacionadas com a D...: € 13.064.871,00

[Outras provisões genéricas constituídas em 2015: € 228.237,00

Total de imparidades e provisões: € 13.293.108,0]

(cf. doc. 2, 3, 11, docs. 12 a 15, e doc. 16, anexos ao Pedido de Pronúncia Arbitral-PPA, e também declarações da testemunha)

- p) Em 2015 foram constituídas provisões genéricas no valor de € 228.237,00 (cf. doc. 1 e 12).
- q) As citadas perdas por imparidade e provisões não foram deduzidas ao lucro tributável nos anos da sua constituição (cf. doc. 2 e 16).

-
- r) O preço acordado para a venda da Sucursal nos termos mencionados supra em d) e e), foi de € 27.074.885, correspondente ao seu valor contabilístico líquido (ou "situação líquida") apurado em balanço relativo à data de referência (Cf. doc. 8 - contrato de trespasse), doc. 9 (*asset purchase agreement*), e doc. 15. (Cfr balanço para apuramento do valor líquido contabilístico do negócio, em conjugação com o depoimento prestado em audiência pela testemunha J...).
- s) A entidade vendedora recebeu a importância de € 27.074.885, correspondente ao preço de venda, em 7 de outubro de 2015 (cf. doc. 17).
- t) Este valor corresponde ao somatório dos valores líquidos contabilísticos das diferentes rubricas do ativo e passivo que então integravam o sobredito estabelecimento, incluindo designadamente os créditos sobre a empresa as perdas por imparidade contabilizadas, designadamente as sobreditas sobre a D...
- u) O valor de avaliação de referência (27 milhões de euro, sujeito a ajustamento) baseou-se em estudo de avaliação elaborado pela I..., em Janeiro de 2015 (cf. doc. 10).
- v) O balanço que serviu de referência ao apuramento do valor da situação líquida que ditou o preço de alienação do negócio, evidencia um ativo de 809.202.983 euro, um passivo de 782.128.098 euro e uma situação líquida de 27.074.885 euro (cf. doc. 15).
- w) O valor do crédito sobre a D... foi transmitido com um valor bruto de € 19.769.272,75, a que corresponde € 8.171.778,48 euro de crédito "normal" ou não vencido (doc. 18, pág. 2) e de € 11.597.494,27 de crédito vencido (cf. doc 18, pág. 4).
- x) O valor das imparidades do crédito à D..., e das provisões genéricas, contribuiu para a quantia do valor de alienação pelo seu montante líquido, ou seja o valor inicial menos as perdas por imparidade...
- y) ... ou seja, o crédito D... foi transmitido por um valor de venda (igual ao valor contabilístico líquido) de € 19.769.272,75 - € 13.064.871,00 = € 6.704.401,75 (cf. docs. 8, 10, 15, e declarações da testemunha)
- z) Em 2013 e 2014 não existiu registo contabilístico de outras imparidades ou provisões e...

- aa) Na data do trespassse não havia perdas por imparidade nem provisões relacionadas com outros créditos concedidos pela sucursal portuguesa do E... (cf. docs. 12 a 15, docs. 2 e 16, e declarações da testemunha) e...
- bb) nessa data, as perdas potenciais (imparidades e provisões, até aí não deduzidas fiscalmente) tornaram-se efetivas (cf. docs. 8, 9 e 18).
- cc) A declaração modelo 22 originariamente relativa a 2015 não tomou em conta em conta o desreconhecimento (ou anulação contabilística) das perdas que entretanto se materializaram aquando do trespassse e não espelhou a sua dedução ao lucro tributável (cf. doc. 2).
- dd) Razão porque foi apresentada declaração de substituição e em que se deduziu ao lucro tributável a importância de (€ 13.064.871,00 + € 228.237,00) = € 13.293.108,00, fazendo refletir as perdas por imparidade e as provisões, entretanto materializadas ou tornadas efetivas (cf. doc. 3 e declarações da testemunha)
- ee) A AT recusou a dedução desta importância em 2015 (cf. documentos 5 e 7).

Factos não provados

Não se evidenciam factos essenciais não provados.

Motivação da decisão de facto

À guisa de nota preliminar deverá lembrar-se o que há muito a Jurisprudência consagrou sobre esta matéria, ou seja, que o juiz (ou, na arbitragem, o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor (cfr., atualmente, artºs.596º-1, , nº.1 e 607º-2 e 4, do CPC) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr ainda artigo 123º, do CPPT aplicável à arbitragem ex vi artigo artigo 29º, do RJAT).

Por outro lado e segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência

de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº. 607º-5, do CPC). E somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei [v. g., a fixação da força probatória plena dos documentos autênticos (cfr. artº.371º, do Código Civil)], é que não domina na apreciação das provas produzidas o sobredito princípio da livre apreciação.

Descendo ao caso *sub judicio*:

O tribunal fundou a sua convicção quanto ao quadro factual fixado, analisando criticamente os documentos juntos aos autos pelas partes, a cópia do processo administrativo instrutor e a prova testemunhal produzida em audiência - depoimento prestado por J..., responsável financeira do Requerente B..., N. V., representante fiscal do H..., SA, desde 1998 e que esteve envolvida pessoal e diretamente no processo que levou ao litígio em causa nos autos, conhecendo os detalhes de toda a matéria em discussão, designadamente a ocorrência da transmissão de todos os ativos e passivos do H..., SA, para o B..., N V, incluindo a Sucursal em Portugal. Assegurou que as perdas por imparidades alegadas nos autos existindo contabilisticamente desde 2011, não reuniam no entanto os requisitos exigidos para obterem relevância fiscal até 2015; só houve a perceção, através de consultores, da necessidade de relevar fiscalmente essas imparidades em 2018, e daí a necessidade de entrega de Modelo 22 de substituição nessa altura. Assegurou haver registo de outras provisões genéricas, mas a perda por imparidade só pode ser da D... porque não tinham sido constituídas quaisquer outras provisões por imparidades, para além do crédito D... .

II - FUNDAMENTAÇÃO (cont.)

De direito

É o presente pedido de pronúncia arbitral apresentado contra a decisão de indeferimento do recurso hierárquico interposto contra o ato de indeferimento da reclamação graciosa nº ...2018... no seguimento da autoliquidação de IRC, relativa ao exercício de 2015, pedindo-se, a final, a anulação dos despachos de indeferimento do recurso hierárquico e da reclamação e, conseqüentemente, da autoliquidação do IRC de 2015, com a necessária restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos do disposto no artigo 43º, nº 1, da LGT, nos termos expressos no pedido de pronúncia arbitral

(doravante, PPA).

Em síntese muito geral, está em causa apurar se tem fundamento válido a declaração de substituição de rendimentos para efeitos de IRC (vulgo modelo 22) relativa ao ano de 2015, apresentada pela Sucursal em 25-1-2018 (Doc 2, com o PPA) ou se, pelo contrário, os atos de indeferimento da reclamação graciosa apresentada nos termos do artigo 131º-1, do CPPT e do recurso hierárquico subsequente, enfermam de ilegalidade por violação dos pressupostos de facto e de direito, quando consideram que a (i) requerente cessou fiscalmente a sua atividade e, consequentemente, segundo alega *ipsis verbis* a Requerente, “(...)a situação não tem enquadramento no disposto no artigo 67º, do CIRC¹ (...)”, na medida em que não se revela assegurado o princípio da continuidade da atividade que subjaz ao regime da neutralidade fiscal a que aludem os artigos 73º e segs., do CIRC e, para além disso, (ii) o Requerente não demonstrou que os valores constantes das linhas 721 das declarações (Mod 22) dos períodos de 2011, 2012 e 2015, correspondem aos valores que pretende ver deduzidos.

A arquitetura do litígio pelas partes revela que no cerne do mesmo estará uma divergência probatória traduzida em saber se a Requerente comprovou ou deveria comprovar, para lhe ser aceite a declaração de substituição relativa a rendimentos para efeitos de IRC (modelo 22) do ano de 2015, a distribuição do valor acordado no trespasse do estabelecimento pelos diversos elementos patrimoniais ativos e responsabilidades transmitidos.

Concretamente: tivesse a Requerente feito essa prova e não teria a AT indeferido a reclamação graciosa apresentada.

Assinale-se, recordando, que, constituindo a arbitragem tributária um contencioso de anulação, o que está em causa para decidir é, nesta perspetiva, a questão de saber se serão ou não de manter os atos tributários de indeferimento mencionados e, não o sendo, se deve ser anulada a autoliquidação inicial de IRC, com restituição, com juros, do imposto pago pelo Requerente.

¹ Não se antevê o fundamento para a invocação do artigo 67º, do CIRC.

Concretizando melhor o caso a esta luz: está essencialmente em causa saber se a sobredita substituição da declaração inicial de rendimentos relativa ao período de 2015, apresentada pelo C... - Sucursal em Portugal, tem ou não fundamento válido e, conseqüentemente, se enferma de ilegalidade por erro nos seus pressupostos de facto e de direito a autoliquidação de IRC do ano de 2015 apresentada pelo Requerente.

A Requerida (AT) entendeu, em resultado da apreciação da Reclamação Graciosa e do Recurso Hierárquico, que não tinha fundamento a declaração de substituição na medida em que, citando *“(...) não existe informação sobre a desagregação do montante do negócio, identificando o valor atribuído a cada um dos itens transmitidos, nem demonstração do apuramento de resultados dos ativos e passivos transmitidos que terá sido efetuado e registada contabilisticamente pela SUCURSAL C... na sequência desta transferência onerosa e definitiva dos elementos patrimoniais que constituíam o estabelecimento comercial, do registo contabilístico dos rendimentos ou ganhos, perdas ou gastos, apurados relativamente a cada item transmitido tanto para efeitos de apuramento do resultado líquido contabilístico como do resultado tributável relativo ao período de tributação de 2015.*

Contrariamente ao alegado pela Requerente não há como verificar se e em que medida as perdas por imparidade e provisões anteriormente referidas constituídas nos períodos de 2011, 2012 e 2015 e que foram consideradas para efeitos de tributação naqueles períodos de tributação, afetaram positivamente o resultado líquido contabilístico e resultado tributável relativo ao período de tributação de 2015 (...).”

Adiante-se que o quadro factual que foi fixado, revela-se, como se verá, essencial para a decisão.

Vejamos então mais de perto as questões suscitadas.

A - A questão da “(...)distribuição do valor de trespasse pelos diversos ativos, não desagregando valor do negócio (...).”

Alega a Requerida que “(...) não existe informação sobre a desagregação do montante do negócio, identificando o valor atribuído a cada um dos itens transmitidos, nem demonstração do apuramento de resultados dos ativos e passivos transmitidos que terá sido efetuado e registada contabilisticamente pela SUCURSAL C... na sequência desta transferência onerosa e definitiva dos elementos patrimoniais que constituíam o estabelecimento comercial, do registo contabilístico dos rendimentos ou ganhos, perdas ou gastos, apurados relativamente a cada item transmitido tanto para efeitos de apuramento do resultado líquido contabilístico como do resultado tributável relativo ao período de tributação de 2015.

Está demonstrado que ocorreu o trespasse de estabelecimento comercial e que a venda (porque é disso que se trata quando o objeto do negócio é um estabelecimento comercial) foi realizada pelo valor contabilístico líquido (27M de euro, ajustado para € 27 074 884,46 com os resultados finais de 2015) dos ativos e passivos (isto é, pelo valor do capital do balanço que corresponde à diferença entre ativos e passivos líquidos, já deduzidos de imparidades e provisões).

Consequentemente, as perdas por imparidade e as provisões contabilizadas em 2011, 2012 e 2015, reduziram o valor contabilístico líquido da requerente e logo, abateram na mesma proporção seu valor de venda.

Pois bem – e tal como ficou demonstrado -, o valor líquido (deduzido das imparidades) do denominado “*crédito D...*”, integrou a quantia de 27 M de euro, que correspondeu ao valor de venda e tendo a venda (trespasse) por objeto todos e cada um dos ativos e passivos pelo seu valor contabilizado, não há, por definição, qualquer resultado a apurar em nenhum dos respetivos elementos patrimoniais.

Assim é que, v. g., se um ativo contabilisticamente registado por 100 é vendido por 100, então o resultado contabilístico dessa venda é nulo.

Parece deste modo de cristalina evidência que a desagregação, que a AT considera essencial, não só não é usual, como, no caso, é absolutamente inútil de um ponto de vista de apuramento de resultados, pois que, numa venda com estas características, o resultado global e o resultado derivado de cada elemento patrimonial é zero.

Por outro lado, sempre o quadro factual que foi fixado pelo Tribunal demonstra que o valor de venda foi negativamente afetado em 13,29 milhões de euro, pois que se trata do valor de imparidades e provisões que, reduzindo o valor contabilístico líquido do capital da requerente, minoram, *ipso facto*, por via contratual, o valor de venda. E tal valor abatido corresponde aos gastos registados em 2011, 2012 e 2015 e que não foram (e/ou não poderiam ter sido) fiscalmente aceites, como ficou demonstrado pela Requerente.

Revela-se, deste modo ou por este motivo, irrelevante a exigência da AT de desagregação do montante da transmissão do estabelecimento comercial, na medida em que, estando demonstrado que as imparidades e as provisões, causais da diminuição do valor de venda, não tinham de ser registadas individualmente na operação de venda para que se provasse o seu efeito negativo na quantia recebida de 27M de euro, tanto mais que a venda ou transmissão em causa foi efetuada pelo valor contabilístico líquido de cada ativo gerando, em todo e qualquer um dos ativos, um resultado contabilístico nulo.

Concluindo nesta parte: as perdas que em 2011, 2012 e 2015 foram acrescidas ao lucro tributável e que não puderam então ser deduzidas, devem agora sê-lo, como foram, à luz do disposto no art. 23º, do CIRC, da materialização de uma perda patrimonial num ativo financeiro e do princípio da tributação pelo lucro real. Só assim a operação, vista no seu todo, será fiscalmente neutra, considerando que a Fazenda Pública arrecadou (justa e legalmente) imposto em 2011, 2012 e 2015 e, como tal, agora, na data da venda, deve aceitar a dedução das perdas que se efetivaram ou passaram de potenciais a realizadas.

A não ser assim, seria a requerente tributada por um rendimento que não obteve. E isto por que na declaração original (modelo 22) de 2015, surge um resultado (derivado da atividade

operacional, que não da venda/trespasse) inflacionado em mais 13,29 milhões de euro (mais exatamente € 13 293 108,00) que corresponde a perdas efetivas e antes acrescidas.

B - A objeção da AT segundo a qual a Requerente "não demonstra apuramento de resultados e sua contabilização; nem faz a demonstração de que perdas por imparidade constituídas em 2011, 2012 e 2015, afetaram positivamente o resultado líquido contabilístico e o resultado tributável de 2015".

A esta questão/objeção já foi dada resposta anteriormente.

De todo o modo e para melhor ilustração da análise deste ponto considere-se o seguinte exemplo:

- No “*momento 1*”, a carteira de créditos de um banco X apresenta apenas três créditos: A, B e C, pelos valores respetivos de 100, 50 e 30 (Cf. quadro seguinte). O total do ativo será de 180.

Momento 1

Crédito concedido	Valor contabilístico
A	100
B	50
C	30
Total	180

- No *momento 2* (cf. quadro seguinte) o crédito A sofre uma perda por imparidade de 40. O valor contabilístico líquido do ativo passa, tudo o resto igual, para 140.

Momento 2

Crédito concedido	Valor contabilístico	Perda imparidade	Valor contab. líquido
A	100	40	60

B	50	0	50
C	30	0	30
Total	180	40	140

Admita-se a perda de 40 não aceite fiscalmente. Qual o resultado fiscal no *momento 2*? O resultado apurado na contabilidade, acrescido de 40 (gasto não aceite) - cf. art 17º, nº 1, do CIRC.

- Suponha-se que no momento 3 se vende o banco por 140 e, por simplificação, ignorem-se eventuais passivos. Assim, os resultados apurados virão:

Momento 3:

Venda por 140

Resultado contabilístico: Valor de venda (140) - Valor contabilístico líquido (140) = 0

O resultado fiscal é alcançado por uma das duas seguintes formas:

a) Valor de venda (140) - valor fiscal dos ativos (180), porque a perda de 40 não foi deduzida fiscalmente no momento 2, então o valor *fiscal* dos créditos será ainda em 180. Assim, $140 - 180 = - 40$

b) Resultado fiscal = resultado contabilístico +/- correções nos termos do CIRC = 0 (resultado contabilístico) - 40 (dedução da perda potencial registada no momento 2 que agora se efetiva e deve ser deduzida ao abrigo do CIRC) = - 40

O exemplo mostra que a perda influenciou o resultado contabilístico e fiscal no momento da sua constituição e que, ao alienar-se o total dos créditos, pelo valor contabilístico líquido, há uma importância de 40 que abate ao preço de venda. E que o resultado fiscal do ano da venda deve reduzir-se em 40 no momento 3, porque a perda não foi deduzida no *momento 2*.

Transpondo esta exemplificação para o caso concreto dos autos, de transmissão onerosa de estabelecimento comercial:

Verifica-se, como se viu, que ocorreu a venda de um acervo patrimonial ao valor contabilístico líquido e, conseqüentemente, sem apuramento de resultados contabilísticos.

Ora não havendo, por razões óbvias, apuramento de resultados contabilísticos, como justificar a exigência da AT? Obviamente que não faz sentido.

Por outro lado, só haverá apuramento de resultados fiscais (ou de conseqüências tributárias) se, no momento da venda, existirem ganhos ou perdas, até então fiscalmente "suspensos", como é aqui o caso, e que agora terão de ser deduzidos ou acrescidos.

Ora é precisamente essa dedução, explicitada e calculada pela Requerente, que a Requerida AT recusou, mas que, face ao quadro factual que foi apurado e que acima se descreveu, não se pode convalidar ou sufragar.

Dito doutro modo e sinteticamente: foram registadas, e não deduzidas, perdas em 2011, 2012 e 2015; ocorrendo a venda em 2015, essas perdas concretizaram-se ou tornam-se definitivas e já não, como anteriormente, potenciais.

Sendo certo que o valor das perdas não afetou o resultado contabilístico da venda (esse resultado contabilístico já estava espelhado nos anos anteriores), a verdade é que não podem tais perdas deixar de influenciar, como se viu, o resultado fiscal de 2015.

E isto por que, ao diminuírem o valor de venda, penalizam duplamente a Requerente: antes, aquando do acréscimo de 13,29 milhões ao lucro fiscal entre 2011 e 2015; depois, pela redução do valor de venda por via de esta ter isso realizada ao valor contabilístico líquido de imparidades e provisões.

Daí que a posição da AT, em face do descrito quadro factual apurado e da lógica contabilístico-fiscal das operações, não é aceitável.

Naturalmente que diversa conclusão ocorreria no caso da prova trazida pela Requerente não mostrasse que em 2015 as perdas por imparidade e as provisões não se associavam ao *crédito D...*, que não tinham sido acrescidas ao lucro tributável quando se registaram, que estas perdas não foram incluídas na transação, e que haveria ganhos e perdas noutros ativos e passivos alienados que tornariam difícil a destrição do contributo de cada elemento para o resultado da venda.

Todavia, não é essa a situação que ocorre, conforme ficou demonstrado.

Revela-se assim notória a ausência de fundamento para a recusa da dedução fiscal de perdas que realmente existiram e que são fiscalmente dedutíveis nos termos do artigo 23º, do CIRC.

Acrescente-se ainda, a este propósito, que a contabilidade não deve pôr em causa a realidade económica, documentada, das operações e a verdade material da situação da Requerente, na linha do que tem sido afirmado pela Jurisprudência [na interpretação de normas contabilísticas com relevância jurídico fiscal não pode o intérprete “*deixar de atender à substância económica dos factos tributários, isto porque, como frequentemente se acentua, o que efectivamente importa ao direito fiscal são as realidades económicas, as situações reais que expressam a percepção de rendimento ou a capacidade contributiva e não as meras roupagens com que, por vezes, se apresentam exteriormente*” (cfr. Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul – Proc. n.º 07918/14 - , de 19.02.2015)].

Juros indemnizatórios

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pelo Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, ocorre este tipo de erro, quando, sem suporte legal, a AT indefere a reclamação

graciosa e o recurso hierárquico, afetando assim a liquidação de IRC de substituição que a Requerente apresentou para substituir a inicial e que não foi aceite.

À luz do disposto nos artigos 100.º, da LGT e 24.º-1, do RJAT, tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força dos atos de liquidação de IRC ora parcialmente anulados e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data daquele pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:
- b) Anular os sobreditos despachos de indeferimento da reclamação graciosa e recurso hierárquico e, em consequência destas anulações,
- c) Anular parcialmente a sobredita autoliquidação de IRC do ano de 2015;
- d) Condenar a Requerida na restituição à Requerente do valor de imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos expostos supra e
- e) Julgar prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pela Requerente.

Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 839 447,46, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

- **Notifique-se.**

Lisboa, 18-2-2022

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Presidente)

António Martins
(Vogal)

Jorge Carita
(Vogal)
(Vota vencido conforme declaração anexa)

DECLARAÇÃO DE VOTO

De acordo com a análise efetuada no contexto do presente processo, uma das questões para a qual este Tribunal tem que encontrar a resposta, é, no nosso entender, a seguinte:

Podem imparidades reconhecidas/contabilizadas nos exercícios de 2011, 2012 e 2015, que não reuniam os requisitos legais para serem reconhecidas como custo fiscal (Vd. art.º 35º., n.º 2 e 37º. relativamente a 2011 e 2012 e artigos 28º-A, n.º 2 e art.º 39º., todos do CIRC, relativamente a 2015, que remetem para o Aviso n.º 3/95 de 30 de junho), no âmbito de uma entidade trespassante, vir a ser reconhecidas e aceites fiscalmente no âmbito dessa mesma entidade, única e exclusivamente por via desse trespasso, sem que a natureza dos créditos em causa se tenha alterado?

Pensamos que não.

A Requerente e a maioria que se formou neste Tribunal, entende que sim, invocando a seu favor alguns argumentos que tento sintetizar:

- a). O preço do trespasso, calculado com base no valor líquido contabilístico da quase totalidade dos ativos e passivos do banco transmitente, já reflete a desvalorização do valor do crédito, resultante do reconhecimento da imparidade (embora se trate de perdas potenciais), porque esse preço em si produz um resultado contabilístico nulo.
- b). Com a realização do trespasso o valor das imparidades torna-se definitivo e têm forçosamente que ser reconhecidas, utilizando a Requerente as expressões que as imparidades se “materializam e concretizam através do trespasso”;

E assim sendo, numa segunda questão a resolver, importa saber se basta fixar um valor global de trespasso ou se é necessário apresentar prova discriminada dos ativos em causa, acompanhada, nomeadamente, das respetivas imparidades e provisões individualmente consideradas.

Ora vejamos.

As partes aceitam que os créditos da D... foram transmitidos, por via do trespasse, com um desconto igual ao valor das perdas por imparidade contabilizadas.

Esse desconto foi assim calculado:

Créditos vencidos: € 11.597.494,27;

Créditos não vencidos: € 8.171.778,48;

Total dos créditos: € 19.769.272,75;

Valor líquido dos créditos transmitidos: € 6.704.401,75;

Valor do desconto: € 13.064.871,00

Ou seja, o valor do desconto é superior ao valor dos créditos vencidos, abrangendo, por isso, créditos que nem vencidos estavam, facto para o qual não é apontada qualquer explicação pela Requerente e que o Tribunal nesta decisão também não releva.

Então, o que passou relativamente aos créditos em causa foi que a sua transmissão foi feita pelo valor líquido de imparidades, sem que lhes fossem reconhecidos outros atributos fiscais, nomeadamente algum facto relevante que tivesse atingido os créditos, para que os mesmos tivessem as virtualidades que lhes permitissem a pretendida relevância fiscal.

E terá sido assim que a Requerente pensou e a levou à entrega da primeira Declaração Modelo 22. Só os consultores fiscais em 2018 pensaram de modo diverso (Vd. depoimento da testemunha arrolada, que embora com poderes de vinculação da sociedade - vd. Poderes utilizados para conferir Procuração Forense nos presentes autos – demonstrou ter conhecimento direto dos factos), o que conduziu a Requerente à entrega de uma Declaração de substituição, contraditando o seu anterior entendimento.

Por seu turno, a AT, nomeadamente nas suas alegações, sintetiza a sua posição do seguinte modo:

Se estas perdas por imparidade não preenchem, ao tempo em que tiveram o seu reconhecimento contabilístico (2011, 2012 e 2015, não tendo a Requerente, nem a testemunha inquirida conseguido explicar a razão pela qual as mesmas saltaram por cima do ano de 2013 e 2014, situação esta que o Tribunal nesta Acórdão também não releva), nem as reuniam à data do trespasse “... não se vislumbra qual o fundamento que pode sustentar a dedução das perdas decorrentes da transmissão dos créditos sobre a D... pelo valor líquido contabilístico” e ainda para mais quando uma parte delas foram reconhecidas contabilisticamente, mas não consideradas fiscalmente no ano do trespasse (€ 5.185.080,00).

Então, nesse ano, teríamos a convergência de dois regimes diferenciados.

Perdas por imparidade não reconhecidas fiscalmente nesse ano e a totalidade dessas e as de anos anteriores reconhecidas pela totalidade nesse mesmo ano, pela simples via do trespasse. Não parece lógico.

Importa referenciar outros aspetos relevantes quanto à posição da Requerida, nomeadamente os que constam de algumas alíneas das suas conclusões em sede de alegações.

A saber:

83. *Por outro lado, como a Requerente bem recorda, tratou-se de uma operação de trespasse **entre entidades relacionadas**, o que aliás terá certamente influenciado a decisão de fazer coincidir o valor do trespasse com o valor líquido contabilístico do estabelecimento transmitido.*
84. ***Nenhuma avaliação** é referida, realizada à data do trespasse, que tivesse conduzido à **confirmação da existência de um risco real de incobrabilidade parcial dos créditos sobre a D..., S.A.**, nomeadamente aludindo às garantias associadas aos mesmos.*
85. *Refuta-se assim a alegação de que o trespasse “gerou indubitavelmente uma perda fiscal, consistente na materialização ou confirmação da perda contabilística que já se havia antecipado”.*

86. *Ou seja, a operação de trespasse não confirmou a realização das perdas que tinham sido relevadas como “perdas por imparidade”, pois, **a incobrabilidade parcial dos créditos não foi declarada, ao contrário, até haveria a expectativa de recebimento integral.***
87. *A Requerente, na fixação do preço do trespasse concordou com a assunção de perdas que, à data, eram meramente potenciais, cujo cálculo era baseado em pressupostos não previstos nas disposições do Código do IRC.*
88. *Assim sendo, a pretensão da Requerente no sentido de que as perdas potenciais foram “convertidas” em perdas efetivas porque na operação de trespasse, os créditos sobre a D... foram transferidos ao valor líquido contabilístico, **carece de adequado suporte legal no artigo 23.º do Código do IRC.** (numeração e sublinhado nosso)*

Um parenteses para dizer que mal se percebe que o “Asset Purchase Agreement”, não tenha sido desde logo junto pela Requerente aquando da apresentação da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, mas apenas agora em sede arbitral, como também nada consta do processo sobre as razões pelas quais as imparidades/provisões não reuniam na Requerente os requisitos legais para terem o seu reconhecimento fiscal, de acordo com as normas legais aplicáveis.

Se não tiveram nessa altura, como pretende a Requerente que agora o tenham. ???

Aconteceu alguma coisa em relação ao crédito?

As suas expectativas de cobrança foram alteradas?

É que se foram até parece que terão sido em sentido inverso, ou seja, na melhoria das suas possibilidades de cobrança, face ao acordo efetuado entre a D... e o Estado em sede arbitral.

Aliás, é habitual quando os contribuintes querem sensibilizar ou a AT ou os próprios Tribunais da sua perda efetiva, que revelem o estado de incobrabilidade atual do crédito, o que não acontece neste processo, já que nada se sabe sobre o que aconteceu ao crédito a partir do momento do trespasse, sabendo-se que passou a estar agora na esfera jurídica de entidade terceira, mas sempre no domínio de entidades relacionadas.

O que teria acontecido com a natureza dos créditos, que tenha permitido que os mesmos se tivessem convertido de perdas potenciais em perdas efetivas, para que possam ser reconhecidos como custo ao abrigo do art.º 23º. do CIRC, se eles passaram por via do trespasse, pelo seu valor contabilístico líquido?

Aparentemente nada.

A Requerente depois de defender ao longo dos seus articuladas, nomeadamente que os artigos 28º-A, n.º 2 e art.º 39º., todos do CIRC não são aplicáveis ao caso concreto, defende que a sua interpretação, concretizada num determinado sentido, se revela manifestamente inconstitucional.

Esta hesitação da Requerente entre os art.ºs 28º. e 39º, por um lado e o art.º 23º., todos do IRC, por outro, tem pelo menos a virtualidade de colocar a este Tribunal uma outra questão.

Qual a norma jurídica, ao abrigo da qual, por não ter sido respeitada, a AT procedeu à liquidação aqui em causa e cuja legalidade a Requerente impugna?

Se olharmos ao modo como a Requerente coloca a questão no seu Requerimento Inicial invocando o erro na autoliquidação (Vd. art.º 131º. do CPPT) começa por confirmar que à data do reconhecimento das perdas por imparidade, não se encontravam reunidos os pressupostos constantes do Aviso 3/95 do Banco de Portugal, tendo igualmente em consideração o que constava do n.º 1 do art.º 37º. e do art.º 28-C do CIRC (art.º 33 a 35 do RI) para o seu reconhecimento fiscal.

Mas não diz que estes artigos foram incorretamente aplicados pela AT nos anos em causa (2011, 2012 e 2015).

Ocorrido o trespasse, a Requerente defende que as perdas por imparidades já devem ser reconhecidas como custo fiscal, mas não parece invocar especificamente a disposição legal que possa conduzir a tal conclusão, referindo sempre que no seu entender, o problema da AT é de prova ou melhor da sua falta, nomeadamente no que ao detalhe dos valores do trespasse diz respeito.

É curioso referir que, quando a Requerente entra na apreciação na matéria de Direito, divide a sua análise nos seguintes pontos:

- i).** A ilegalidade da autoliquidação original do IRC de 2015.
- ii).** Do resultado contabilístico necessariamente “neutro” do trespasse (nada aqui se refere sobre normas jurídicas violadas).
- iii).** Da imperatividade do ajustamento fiscal (ao abrigo de que disposições fiscais este ajustamento pode ser feito e de que modo esse ajustamento é mesmo imperativo, a Requerente nada diz).

Mas, finalmente, surge a referência a uma norma legal para apreciação da questão que divide AT e Requerente.

Diz a Requerente que as tais perdas “...têm de ser deduzidas fiscalmente quando se materializam e concretizam através da venda do ativo por um preço inferior ao do respetivo valor base, i.e. quando a perda meramente potencial se torna efetiva” (art.º 94 do RI)

Para depois esclarecer que “é isto e apenas isto que está em causa no presente litígio: a recusa da dedução fiscal de uma perda que realmente existiu, que é fiscalmente dedutível nos termos gerais do art.º 23º. do Código do IRC, ...”

Finalmente, podemos concluir que a Requerente termina por justificar o seu direito, por aplicação do art.º 23º. do CIRC.

Qual a interpretação que faz desse artigo, para que assim seja, não sabemos....-

Mas não deixamos, também neste caso concreto, de pedir ajuda à Constituição.

A saber:

Violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da tributação das empresas pelo lucro real, defende a Requerente.

E aqui a Requerente defende que a “... flagrante inconstitucionalidade de tal leitura normativa do disposto nos artigos 28º-A e 39º., do Código do IR, ...” (Vd. Artº. 130 do RI), para concluir: “... que o disposto nos artigos 28º-A e 39º. do Código do IRC será inconstitucional se e quando assim puderem ser interpretados (o que apenas a benefício do raciocínio se coloca, sem condescender), determinando, em consequência, a ilegalidade da autoliquidação do IRC de 2015.”, ou seja, interpretada no sentido de não permitir o reconhecimento da perda fiscal.

Mas não tinha a Requerente defendido antes que o artigo ao abrigo do qual invocava o seu direito era o art.º 23º. do CIRC?

Disposição legal manifestamente ignorada pela Requerente ao longo da sua argumentação, tanto mais que nas suas alegações, volta a remeter a apreciação desta questão para a “...errónea interpretação e aplicação dos artigos 28º.-B e 39º do Código do IRC, ...”.

Ora, no final, talvez possamos concluir que as partes convergem no sentido da não verificação dos pressupostos de reconhecimento fiscal das imparidades de crédito ao abrigo dos artigos 28º-A e 39º. do Código do IRC e Aviso do Banco de Portugal e já não convergem, em momento posterior, quanto ao reconhecimento dessas perdas ao abrigo do art.º 23 do CIRC.

Afastada fica a necessidade deste tribunal analisar as questões relacionadas com eventuais inconstitucionalidades do normativo fiscal atacado pela Requerente, porquanto o mesmo, de acordo com a sua própria opinião, afinal não é aplicável.

Mas sobre o art.º 23º. do CIRC, aquele que se aplica ao caso concreto, a Requerente nada diz, para que de algum modo consiga fundamentar a sua posição e defender a ilegalidade que a autoliquidação revela.

E como é que o presente Tribunal responde às questões que se colocam no Processo, que são, no nosso entender, as que acima foram fixadas.

A Primeira questão colocada.

Podem imparidades reconhecidas/contabilizadas nos exercícios de 2011, 2012 e 2015, que não reuniam os requisitos legais para serem reconhecidas como custo fiscal (Vd. artº. 35º., nº. 2 e 37º. relativamente a 2011 e 2012 e artigos 28º-A, nº. 2 e art.º 39º., todos do CIRC, relativamente a 2015, que remetem para o Aviso nº. 3/95 de 30 de junho), no âmbito de uma entidade trespassante, vir a ser reconhecidas e aceites fiscalmente no âmbito dessa mesma entidade, única e exclusivamente por via desse trespasse, sem que a natureza dos créditos em causa se tenha alterado?

O Tribunal reconhece assistir razão à Requerente, não atribuindo qualquer valoração ao facto de, entre 2011 e 2015, nada se ter alterado relativamente às perspetivas de recuperabilidade dos créditos em causa, referindo que o trespasse tem a virtualidade de reconhecer fiscalmente as imparidades e provisões até aí apenas registadas/reconhecidas contabilisticamente.

Na minha opinião, e com o devido respeito, devo assinalar que não entendo desse modo e que acompanhando a posição da Requerida, defendendo que o desconto efetuado no valor de transmissão dos créditos, acordado livremente entre as partes, não tem a virtualidade necessária para ser considerado como custo/perda ao abrigo do art.º 23º. do CIRC.

Tanto mais que, anteriormente, também o não foram ao abrigo do art.º 35º., nº. 2 e 37º. relativamente a 2011 e 2012 e artigos 28º-A, nº. 2 e art.º 39º., todos do CIRC, relativamente a 2015, que remetem para o Aviso nº. 3/95 de 30 de junho do Banco de Portugal.

Ora, num particular aspeto divergem Requerente e Requerida.

A Requerente entende que à data do trespasse as suas perdas se tornam efetivas, ou seja, ela não vai mais recuperar o valor dos créditos concedidos, porque os transmitiu a terceiros.

É verdade, porque tudo o que acontece na relação entre credor e devedor, transitou para a entidade tomadora do trespasse.

Mas a Requerida entende que o trespasse, só por si, não tem a virtualidade de transformar a imparidade do crédito, apenas reconhecida anteriormente no contexto da contabilidade, que não da fiscalidade. Ou seja, que por esse facto, venha a imparidade a ser reconhecida fiscalmente, sem que nada de novo tenha acontecido quanto à natureza e cobrabilidade ou não dos créditos.

Ou seja, sem que se possam dar por verificados os requisitos impostos para o reconhecimento fiscal dos valores registados contabilisticamente (art.º 35º., n.º 2 e 37º. relativamente a 2011 e 2012 e artigos 28º-A, n.º 2 e art.º 39º., todos do CIRC, relativamente a 2015 e Aviso n.º 3/95 do BP).

A Requerente fez, no negócio que celebrou, um desconto relativamente ao valor dos créditos em causa, o que cabe em absoluto no âmbito dos seus poderes de gestão, e quer agora que tal desconto seja reconhecido para efeitos fiscais.

A Requerente pretende equiparar o valor de um desconto efetuado no âmbito das negociações do trespasse, ao valor das imparidades de crédito, como se elas tivessem as características necessárias para serem consideradas fiscalmente dedutíveis.

O valor das imparidades, coincide com o valor do desconto, mas o seu regime fiscal não.

Porventura se tem valorizado os créditos sem imparidades e tivesse feito um “trespasse”/transmissão por um valor abaixo do valor nominal do crédito, já a perda pudesse vir a ser reconhecida.

Mas não o fez.

E agora é tarde para esse reconhecimento fiscal de um crédito, que nunca reuniu as características para ser reconhecido fiscalmente, mas tão só contabilisticamente, como o foi.

Podemos concluir, como o diz a Requerida nas conclusões das suas alegações:

“... esta posição, diferentemente do que afirma a Requerente não redundava na tributação “por lucros que não teve”, mas sim no reconhecimento de perdas efetivas que não suportou”.

E quanto à segunda questão colocada.

Para reconhecimento fiscal do custo basta fixar um valor global de trespasse ou é necessário apresentar prova discriminada dos ativos em causa e respetivas imparidades e provisões individualmente consideradas?

O Tribunal, seguindo também quanto a este aspeto a posição da Requerente entende que sim e a Requerida entende que não.

Mesmo que entendêssemos que, face à natureza do contrato em causa em causa – contrato de trespasse – transmissão, regra geral, da totalidade de ativos e passivo de um estabelecimento comercial, não fosse exigível, que não se registasse cada ativo ou crédito isolado ou individualmente, não se compreende a razão pela qual a Requerente não procedeu, pelos menos em relação aos ativos/créditos, à discriminação daqueles que, até pela sua relevância fiscal, mereceriam um especial tratamento.

E nesse caso, acho que faz algum sentido a exigência da AT, no contexto do presente processo, teimando a Requerente por alegar com base no valor líquido do trespasse, nesse se englobando o valor líquido do crédito.

Só que não há uma completa identidade entre ambas as valorizações líquidas aqui referenciadas (se assim podemos falar), porquanto a do crédito pressupõe o reconhecimento fiscal da imparidade e a referente à totalidade do valor do trespasse pretende ser neutra quer contabilística, quer fiscalmente. (Atendendo também ao facto de estarmos perante entidades relacionadas).

E, nesse caso, apesar das divergências quanto à questão de fundo (não aplicação do art.º 23º. do CIRC), talvez a Autoridade Tributária já fosse mais benevolente na análise da Declaração Modelo 22 de substituição em causa, acompanhada complementarmente pelos documentos exigidos pela AT, constituindo a prova em falta.

A posição que aqui defendo, em sintonia com a posição defendida pela entidade Requerida, teria conduzido no contexto deste processo à alteração da matéria de facto que dele acabou por ser dada como provada e que me merecem os seguintes respeitosos comentários:

“**t**) Este valor corresponde ao somatório dos valores líquidos contabilísticos das diferentes rubricas do ativo e passivo que então integravam o sobredito estabelecimento, incluindo designadamente os créditos sobre a empresa as perdas por imparidade contabilizadas, designadamente as sobreditas sobre a D... .”

A Requerida entende que esta prova não foi efetuada e o ónus de a apresentar cabia à Requerente.

“**u**) O valor de avaliação de referência (27 milhões de euro, sujeito a ajustamento) baseou-se em estudo de avaliação elaborado pela consultora I..., em Janeiro de 2015 (cf. doc. 10).”

É verdade e está documentalmente provado, embora nessa avaliação fosse dado uma banda de oscilação de valores e nada se diga, em concreto, quanto ao destino das imparidades e das provisões.

“v) O balanço que serviu de referência ao apuramento do valor da situação líquida que ditou o preço de alienação do negócio, evidencia um ativo de 809.202.983 euro, um passivo de 782.128.098 euro e uma situação líquida de 27.074.885 euro (cf. doc. 15).”

É verdade e está documentalmente provado, embora a Requerida entenda que outros elementos complementares deveriam ter sido juntos com o Balanço para demonstrar o valor específico dos créditos e respetivas imparidades assim como das provisões, nenhuma delas reconhecidas fiscalmente.

“x) O valor das imparidades do crédito à D..., e das provisões genéricas, contribuiu para a quantia do valor de alienação pelo seu montante líquido, ou seja o valor inicial menos as perdas por imparidade...”

Entendemos, com todo o respeito, que ficou por demonstrar.

“y) ... ou seja, o crédito D...foi transmitido por um valor de venda (igual ao valor contabilístico líquido) de € 19.769.272,75 - € 13.064.871,00 = € 6.704.401,75 (cf. docs. 8, 10, 15, e declarações da testemunha)”

Entendemos que está por demonstrar.

bb) nessa data, as perdas potenciais (imparidades e provisões, até aí não deduzidas fiscalmente) tornaram-se efetivas (cf. docs. 8, 9 e 18).

Entendemos que está por demonstrar, assumindo esta alínea do Probatório características conclusivas que impõem a aplicação de normativos legais e não meramente factuais.

cc) A declaração modelo 22 originariamente relativa a 2015 não tomou em conta o “desreconhecimento” (ou anulação contabilística) das perdas que entretanto se materializaram aquando do trespasse e não espelhou a sua dedução ao lucro tributável (cf. doc. 2).

É verdade, mas está por demonstrar quais as perdas que efetivamente se materializaram, assumindo esta alínea do Probatório características conclusivas que impõem a aplicação de normativos legais e não meramente factuais.

Finalmente, o que aqui se escreve aplica-se, com as necessárias adaptações factuais e normativas, ao reconhecimento fiscal das provisões genéricas no montante de € 228.237,00.

Por tudo o que aqui fica expresso, sou de opinião que o ato de autoliquidação em causa referente ao IRC de 2015 se deve manter, não tendo a Requerente logrado demonstrar a sua ilegalidade.

Razão pela qual não posso concordar, com todo o respeito, com o sentido decisório do presente Acórdão.

Lisboa, 18 de janeiro de 2022

(Jorge Carita)