

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 97/2020-T**

**Tema: IRC – Inutilidade superveniente da lide; Direito de audição; Dever de fundamentação; Dedutibilidade dos gastos; Ónus da prova; Juros.**

**Sumário:**

- I. A obrigatoriedade de a AT considerar os elementos novos aduzidos em sede de direito de audição, na fundamentação da decisão, que decorre do n.º 7 do artigo 60.º da LGT, traduz-se em eles deverem ser mencionados e apreciados, não implicando, portanto, que a AT tenha, obrigatoriamente, de com eles concordar.*
- II. A fundamentação vertida pela AT mostra-se suficiente desde que sujeito passivo mostre compreender os concretos fundamentos usados pela AT.*
- III. Não beneficiando a dedutibilidade dos gastos da presunção legal de veracidade que decorre do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, sempre serão de aplicar as regras gerais do ónus da prova.*
- IV. No caso dos juros compensatórios, a factualidade em que há-de radicar o juízo de culpa, não pode ser outra que não aquela que subjaz ao apuramento de imposto entendido em falta, na exacta medida em que se integram neste, nos termos do n.º 8, do art.º 35.º da LGT.*

**DECISÃO ARBITRAL**

**I – RELATÓRIO**

1. No dia 17 de Fevereiro de 2020, A..., SGPS, S.A., NIPC..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., sala..., ...-... Porto, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2018... e da demonstração de acerto de contas n.º 2018..., referente ao ano de 2014, no valor de €107.658,62, assim como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019... que teve o referido acto de liquidação como objecto.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:
  - i. violação do princípio constitucional da participação pelo facto da AT não ter considerado os argumentos invocados pela Requerente, em sede de direito de audição, antes de ser emitido o relatório final de inspecção tributária;
  - ii. violação do dever de fundamentação por a AT não ter fundamentado algum dos aspectos essenciais para que ocorresse a tributação nos termos expostos;
  - iii. erro na aplicação do direito;
  - iv. ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios.
3. No dia 18-02-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5. Em 06-07-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 05-08-2020.
7. No dia 30-09-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, abstiveram-se as partes de o fazer.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.  
O processo não enferma de nulidades.  
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

## A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades, constituído no exercício de 1998, tendo optado, nos termos do disposto nos art.ºs 69.º e seguintes do CIRC, pela aplicação do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades.
- 2- No período de tributação de 2014, o grupo sujeito a tributação pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, era composto pelas seguintes sociedades:

Composição Grupo - Período de Tributação 2014	
NIF	Designação
...	A... , SGPS, SA
	B... SGPS SA
	C... SA
	D... SA
	E... SA.
	F... SA.
	G... SA
	H... , LIMITADA
	I... SA
	J... LDA
	K... LDA
	L... LDA
	M... LDA
	N... SA
	O... SA
	P... SA
	Q... LDA

- 3- A B... SGPS, SA é uma sociedade gestora de participações sociais, cuja actividade é especialmente regulada pelo regime instituído pelo Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro e que por definição tem “(...) por único objecto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indirecta de exercício de actividade económica”, obtendo rendimentos pelo exercício dessa actividade a título de dividendos e mais-valias.
- 4- Em 01-01-2014, a conta SNC “27219 – Devedores por Acréscimos de Rendimentos/Outros acréscimos de rendimentos” apresentava um saldo devedor no montante de €48.476,00.

- 5- Este saldo foi anulado por contrapartida da conta SNC “688089 – Outros Gastos e Perdas-Outros”, através de cinco registos a débito: quatro no montante de €5.180,00, nos meses de Setembro a Dezembro de 2014 e um no mês de Dezembro de €27.756,00.
- 6- A B..., SGPS, SA considerou o montante de €48.476,00 como componente negativa do lucro tributável, no período de tributação de 2014.
- 7- A Requerente na qualidade de sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado pelo RETGS, do qual faz parte a sociedade B..., SGPS, S.A., foi objecto de um procedimento de inspecção ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2018..., com o objectivo de repercutir as correcções efectuadas aos lucros tributáveis individuais das sociedades dominadas, no lucro tributável do grupo.
- 8- Nesse âmbito, foram concretizadas as correcções efectuadas nas seguintes sociedades do grupo:
- E..., S.A (-11.589,79€);
  - B..., SGPS, S.A. (353.205,73€);
  - Q..., Lda (64.465,62€).
- 9- As correcções efectuadas na E..., S.A, B..., SGPS, S.A. (353.205,73€) e Q..., Lda, traduziram-se nas seguintes correcções à matéria tributável do grupo:

Apuramento da Matéria Coletável Grupo	Valores
Lucro Tributável Declarado	3.263.164,53
<b>Correcções nas Sociedades Dominadas</b>	
S... , SA	-11.589,79
B... SGPS	353.205,73
Q... LDA	64.465,62
<b>Total das Correcções</b>	<b>406.081,56</b>
Lucro Tributável Corrigido	3.669.246,09
Dedução de Prejuízos	4.725,34
<b>Matéria Coletável do Grupo Corrigida</b>	<b>3.664.520,75</b>

- 10- Na sequência disso, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2018... e da demonstração de acerto de contas n.º 2018..., relativas ao ano de 2014, e respetivos juros compensatórios no valor global de €107.658,62.

- 11- A Requerente aceitou as correcções efectuadas na parte referente à E..., S.A e Q..., Lda, motivo pelo qual procedeu ao pagamento voluntário do imposto relativo a essas correcções.
- 12- A Requerente não procedeu ao pagamento do imposto relativo às correcções efectuadas na esfera da sociedade B..., SGPS, S.A., pelo que foi instaurado o processo de execução fiscal.
- 13- Em sede de inspecção tributária à sociedade B..., SGPS, S.A., efectuada a coberto da Ordem de Serviço n.º OI 2016... foram efectuadas as seguintes correcções em sede de IRC:

Campo QUADRO 7 - APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	Referência Relatório	Valor Declarado	Correcção	Valor Corregido
		18.661,63		18.661,63
752 Campo em Branco	III.3		260.815,19	260.815,19
	III.4		43.914,54	43.914,54
	III.6		48.476,00	48.476,00
	Soma		353.205,73	371.867,36
"701 - Resultado Líquido do Período"		374.562,78	25.153,73	399.716,51
"712 - Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial"	III.7	499.557,17	-42.098,17	457.459,00
"758 - Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial"		1.211.456,44	16.944,44	1.194.512,00
	Soma		0,00	
Soma Valor da correcção a acrescentar			353.205,73	

- 14- A sociedade B..., SGPS, S.A. foi notificada para, querendo, exercer direito de audição prévia sobre o projecto de relatório de inspecção.
- 15- Em 15-06-2018, via correio eletrónico, através do seu mandatário, a Requerente remeteu um documento onde concretiza o exercício do direito de audição prévia, não tendo remetido quaisquer outros documentos que menciona juntar no requerimento.
- 16- Posteriormente, a Requerente foi notificada do relatório de inspecção, onde consta, quanto às correcções efectuadas em sede de IRC, além do mais, o seguinte:

### III. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas

#### III.1. Introdução

O sujeito passivo estava obrigado a possuir, e possui, contabilidade regularmente organizada, nos termos do disposto no artigo 123.º do CIRC, tendo exibido no decurso da ação inspetiva os registos informatizados e respetivos documentos de suporte, relacionados com a atividade exercida no ano em análise.

Verificou-se a conformidade entre os valores contabilizados e os valores declarados na declaração de rendimentos Modelo 22 e na IES assim como nas Declarações Periódicas de IVA (DPIVA) do período de tributação de 2014, não se tendo identificado incongruências, com exceção das sinalizadas no ponto III.7 do presente documento.

Da análise efetuada aos elementos que integram a contabilidade do sujeito passivo, bem como às declarações fiscais por este entregues, referente ao período de tributação em análise, detetaram-se os factos identificados abaixo que originam correções meramente aritméticas.

#### III.2. Atividade efetivamente exercida pela B...

A B... como sociedade gestora de participações sociais (SGPS), exerceu, no período em análise, a título principal, a atividade de gestão de participações sociais. Acessoriamente celebrou contratos de prestação de serviços às suas participadas, contudo, como adiante veremos, apenas se refletiram no mero redêbito de gastos.

A atividade principal das B... gestão das participações sociais detidas, não é considerada como atividade económica, razão pela qual, o próprio regime jurídico das SGPS qualifica como "forma indireta de exercício de atividades económicas".

No período de tributação em análise, realizou simultaneamente, operações enquadradas numa atividade económica: prestações de serviços às suas participadas, mais propriamente o redêbito às suas participadas de gastos suportados - operações tributadas em sede de IRC e IVA; e a concessão de empréstimos, pelos quais recebeu um juro - operações também sujeitas a IRC e IVA, mas neste caso isentas para efeitos de IVA; e operações qualificadas como "forma indireta de exercício de atividades económicas". - operações excluídas de tributação de IRC e não sujeitas

Quadro 12 – Rendimentos e Ganhos 2014 (Valor em Euros)

Campo IES	Montante
Rendimentos sujeitos e não isentos de IRC e IVA	192.164,50
Rendimentos sujeitos a IRC e IVA mas isentos deste último	57.055,09
Operações qualificadas como "forma indireta de exercício de atividades económicas"	737.053,00
Total Rendimentos	986.272,59

a) Atividade geradora de rendimentos sujeitos e não isentos de IRC e IVA

O redébito às participadas foi reconhecido contabilisticamente na conta SNC 781 – Rendimentos Suplementares”.

Analisados os documentos subjacentes a estes registos verifica-se que se trata de faturas emitidas a algumas das participadas de B... sendo que os serviços neles mencionados foram adquiridos às entidades W... SA (doravante designado apenas por W...), NIPC e A..., ou seja, o total dos serviços adquiridos à W... e à A... foram refaturados integralmente às participadas de B... .

Verificando-se assim, que este redébito efetuou-se pelo exato valor do gasto reconhecido, pelo que a B... não realizou qualquer ganho.

b) Atividade geradora de rendimentos sujeitos a IRC e sujeitos a IVA mas isentos

No período em análise, a atividade geradora de rendimentos sujeitos mas isentos de IVA, teve a sua origem num financiamento concedido a uma das participadas e no reconhecimento contabilístico de correções de períodos anteriores:

Quadro 13 – Rendimentos e Ganhos 2014 (Demonstração dos Resultados por Naturezas) (Valor em Euros)

Campo IES	Conta SNC	Designação	Montante
A5015 - Outros rendimentos e ganhos	78802	Excesso da estimativa para impostos	8.110,70
	788013	Corr. exorc. anterior - Isento IVA	21.285,15
A5015 - Outros rendimentos e ganhos Total			29.395,85
A5021 - Juros e rendimentos similares obtidos	78108	De outros financiamentos concedidos	27.659,24
A5021 - Juros e rendimentos similares obtidos			27.659,24
Total Rendimentos			57.055,09

15 / 47

**c) Rendimentos com origem na não atividade económica**

Os rendimentos com origem na não atividade económica manifestam-se no reconhecimento contabilístico dos movimentos ocorridos nas participações financeiras por aplicação do método da equivalência patrimonial:

Quadro 14 – Rendimentos e Ganhos 2014 (Demonstração dos Resultados por Naturezas) (Valor em euros)

Campo IES	Conta SNC	Designação	Montante
A5003 - Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	78501	Aplicação do método da equivalência patrimonial	1.194.512,00
	68502	Aplicação do método da equivalência patrimonial	-457.459,00
A5003 - Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos Total			737.053,00

**III.3. Gastos e perdas de natureza financeira fiscalmente não dedutíveis**

**1 - De Facto**

Apurou-se que, no período de tributação de 2014, a B... registou encargos financeiros decorrentes de financiamentos contraídos e que não acresceu qualquer montante ao resultado líquido daquele período, a título de desconsideração de encargos financeiros.

Os Financiamentos obtidos foram reconhecidos nas rubricas do Balanço e contabilisticamente nas constas SNC identificadas no quadro seguinte:

Quadro 15 – Financiamentos obtidos remunerados (Valor em Euros)

Conta SNC	Campo IES	Conta SNC	Descrição	Soma de Saldo
12	A5152 - Financiamentos obtidos	12000716	3MC2.5640.0106.0005	-6.165,43
		12001005	IOG.2-3771635	-64.079,46
12 Total				-70.244,89
25	A5143 - Financiamentos obtidos	251111812	Papel Comercial	-700.000,00
	A5152 - Financiamentos obtidos	251111812	Papel Comercial	-200.000,00
		251111821	J.CCC- 318249522097	-10.000,00
		251113506	.MLP. 2509.000621.5.9	-138.579,58
		251124601	BP.CCC.B	-100.000,00
	A5153 - Outras contas a pagar	2531101	Emp. MSe - A...	-1.670.000,00
		2531103	Emp. MSe	-16.000,00
		2532106	Outros Partic. K...	-2.153.087,11
		2532108	Outros Partic.	-697.170,81
		2532115	Outros Partic.	-640.670,21
25 Total				-6.325.507,71
26	A5143 - Financiamentos obtidos	2680197	Y... 5GFS 5.A	-3.217.000,00
26 Total				-3.217.000,00
Total Geral				-9.612.752,60

Por outro lado, os financiamentos concedidos foram reconhecidos nas rubricas do Balanço e contabilisticamente nas contas SNC, a seguir identificadas:

Quadro 16 – Financiamentos Concedidos (Valor em Euros)

Campo IES	Razão	Conta	Descrição	Soma de Saldo	Remunerados	Não Remunerados
		2680104	Out Oper - Activo Corr	829.553,37	829.553,37	
		2680114	Out Oper - Activo Corr	139.076,87		139.076,87
		2680125	GRUPO X...	166.788,97		166.788,97
A5119 - Outras contas a receber Total				1.135.419,21	829.553,37	305.865,84

Os Juros e Rendimentos Similares Obtidos e os Juros e Gastos Similares Suportados foram reconhecidos nas rubricas da Demonstração de Resultados e contabilisticamente nas constas SNC:

Quadro 17 -- Juros e rendimentos similares obtidos Juros e gastos similares suportados (Valor em Euros)

Campos IES	Conta SNC	Designação	2014
A5021 - Juros e rendimentos similares obtidos	79108	De outras financiamentos concedidos	27.659,24
A5022 - Juros e gastos similares suportados	69111	Juros de financ. Bancários	71.690,12
	69181	Juros de suprimentos	216.784,31
	Soma		288.474,43
Diferença entre os Gastos e os Ganhos Financeiros			260.815,19

No período de 2014, a diferença entre as importâncias devidas ou associadas à remuneração de capitais alheos e os rendimentos de idêntica natureza é negativa, no montante de €260.815,19.

A B... reconheceu contabilisticamente, por um lado, encargos financeiros que suportou, referentes a financiamentos obtidos junto da banca comercial, da sua titular de capital (a A...) e de entidades suas participadas e, por outro lado, juros recebidos com o financiamento concedido a uma sua participada (Q... que anteriormente se denominava Z...).

Os contratos de financiamento apresentados permitem apurar as seguintes informações:

Quadro 18 – Conta SNC 25 – Financiamento - Dados recolhidos dos contratos e esclarecimentos prestados

Conta SNC	Descrição Conta	Apresentação de contrato	Data início do contrato	Objeto Contrato
2531101	Emp. Mãe - / A...	Sim	2012/06/22	Suprimentos Acta do Conselho de Administração financiamento para aquisição das participações ...
2531103	Emp. Mãe -			Não foi celebrado contrato escrito
2532106	Outros Partic. K...			Não foi celebrado contrato escrito
2532108	Outros Partic.	Não		Não foi celebrado contrato escrito
2532115	Outros Partic.	Não		Não foi celebrado contrato escrito
25111812	Papel Comercial JOG-	Sim	2011/11/09	Financiamento Plano de Investimento
25111821	.CCC 318249522097			Apoio à Tesouraria
251113506	D.Factor JOG-2509.000621.5.91	Sim	2007/11/06	Restruturação de Operação de crédito
251113512	.Grup. 2509000202892	Sim	2006/05/17	Apoio à Tesouraria
251113607	.CCC.BI. 175.30.100046-9			Apoio à Tesouraria
251124601	.CC.851.00500029830	Sim	2013/11/27	?

Nos contratos de financiamento celebrados com as entidades bancárias não é discriminado o destino do financiamento, sendo apenas mencionado a expressão "apoio à tesouraria"

Dos financiamentos celebrados com entidades relacionadas apenas foi apresentado o contrato celebrado com a A...

Na análise documental, nomeadamente, das faturas de liquidação de juros, é possível concluir que em 2014 o financiamento obtido junto da A... venceu juros à taxa de 6,7% e os obtidos junto das participadas venceram juntos à taxa de 3,18%. Esta taxa foi também a praticada no financiamento concedido à participada Z... Contudo, nos empréstimos bancários, a taxa média de juro suportado foi cerca de 2,3%.

O contrato de financiamento celebrado em 2012/06/22, entre a B... e a A... g (Empresa Mãe) refere-se à obtenção de suprimentos no montante de €1.300.000,00, o qual foi em 2013/05/21, reforçado por €500.000,00 e apresenta em 2014/12/31 um valor em dívida de €1.670.000,00.

19 / 47

De acordo com a ata da reunião do Conselho de Administração da B... realizada em 2012/06/19, que antecedeu a celebração daquele contrato, e que tinha como ordem de trabalhos a discussão e deliberação da celebração de um contrato de penhor das quotas das sociedades AA...

M... e N... detidas pela B... para garantia de um empréstimo a conceder pelo BB... SA à A... consta que:

...  
Foi explicado e justificada a necessidade de financiamento no valor de €2.000.000,00 a obter pela sociedade dominante A... SGPC. NIPC ... dotando-a de meios financeiros que lhe permitam proceder, por sua vez ao financiamento desta sociedade designadamente para pagamento do preço por ela a pagar pela aquisição de 80% do capital das sociedades AA... Lda., M... Lda. e N... SA.

Assim, a B... suportou encargos financeiros no montante de €102.579,98, referentes a este financiamento no período de tributação em análise, o qual foi contraído especificamente para a aquisição de participações financeiras.

Em conclusão, os gastos de financiamento líquidos que se encontram abrangidos quer pelo n.º 12 do art.º 67.º do CJRC quer pela Circular n.º 7/2013, totalizam €260.815,19 (= €288.474,43 – €27.659,24).

Importa referir que o resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos (EBITDA para efeitos fiscais) apresenta um valor negativo (-€125.503,43), conforme cálculos apresentados no quadro seguinte:

Quadro 19 – EBITA para efeitos fiscais 2014 (Valores em Euros)

Campos IES	Montante
A5007 - Fornecimentos e serviços externos	-288.586,89
A5008 - Gastos com o pessoal	-4.259,84
A5010 - Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	-5.402,98
A5015 - Outros rendimentos e ganhos	221.560,35
A5016 - Outros gastos e perdas	-48.814,07
A5017 - Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos fiscal	-125.503,43

## 2 - De direito

A dedução dos gastos e perdas de natureza financeira rege-se, fundamentalmente, pelas mesmas regras que são aplicáveis aos outros gastos e perdas suportados pelas entidades para a obtenção dos rendimentos e ganhos, isto é, a dedutibilidade destes encargos segue em sede de IRC, a regra do artigo 23.º CIRC:

### Artigo 23.º - Gastos e Perdas (CIRC)

1. Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

2. Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente os seguintes gastos e perdas:

[...]

c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágio, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado

[..]

Não devendo a análise da dedução dos gastos e perdas de natureza financeira descurar os conceitos do artigo 17.º (n.º 3, alínea a) e artigo 18.º (n.º 1), ambos do CIRC, que a seguir reproduzimos:

### Artigo 17.º Determinação do lucro tributável (CIRC)

[..]

3 — De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) Refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

### Artigo 18.º Periodização do lucro tributável

1 — Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados,

2

independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

[...]

O crivo de aceitação da dedução dos gastos e perdas de natureza financeira inclui ainda o artigo 67.º do CIRC, como se transcreve:

*Artigo 67.º Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento (CIRC)*

*1 - Os gastos de financiamento líquidos concorrem para a determinação do lucro tributável até ao maior dos seguintes limites:*

*a) € 1 000 000,00; ou*

*b) 30 % do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos*

[...]

*13 - Para efeitos do presente artigo, o resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos é o apurado na contabilidade, corrigido de:*

*a) Ganhos e perdas resultantes de alterações de justo valor que não concorram para a determinação do lucro tributável.*

*b) Imparidades e reversões de investimentos não depreciáveis ou amortizáveis;*

*c) Ganhos e perdas resultantes da aplicação do método da equivalência patrimonial ou, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional;*

*d) Rendimentos ou gastos relativos a partes de capital às quais seja aplicável o regime previsto nos artigos 51.º e 51.º-C;*

*e) Rendimentos ou gastos imputáveis a estabelecimento estável situado no fora do território português relativamente ao qual seja exercida a opção prevista no n.º 1 do artigo 54.º-A.*

A redação atual do artigo 23.º do CIRC pressupõe a existência de uma relação dos gastos com a atividade empresarial associada à obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a imposto.

Decorre ainda do CIRC, em particular dos artigos 18.º e 23.º que o tratamento fiscal de uma operação deve ser homogêneo, ou seja, não pode atribuir-se um tratamento à causa (gastos ou encargos) e outro diferente ao respetivo efeito (rendimentos ou ganhos obtidos) e, daí, o imperativo legal constante do art.º 17.º de apuramento em separado dos resultados das operações.

Ainda, tendo por referência o artigo 18.º do CIRC, é necessário atender ao momento em que o gasto é reconhecido e deve existir uma correlação direta entre os gastos incorridos e a obtenção de elementos específicos do rendimento, princípio do balanceamento.

Este "Princípio do Balanceamento" é um princípio contabilístico a que faz referência a Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística.

*Ponto 93- Reconhecimento de gastos (Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística)*

*Os gastos são reconhecidos na demonstração de resultados com base numa associação direta entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo, geralmente referido como balanceamento de custos com réditos envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem direta ou conjuntamente das mesmas transações ou de outros acontecimentos;*

Acresce que o do artigo 67.º, n.º 13, passou a prever o conceito de EBITDA para efeitos fiscais, dizendo que o resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e imposto apurado na contabilidade (EBITDA contabilístico) é corrigido de várias realidades, nomeadamente:

- ganhos e perdas resultantes da aplicação do método da equivalência patrimonial [alínea c)]
- rendimentos ou gastos relativos a partes de capital às quais seja aplicável o regime previsto nos artigos 51.º (Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos) e 51.º-C (Mais-valias e menos-valias realizadas com a transmissão de instrumentos de capital próprio) [alínea d)].

A exclusão destas realidades pretende fazer com que o EBITDA para efeitos fiscais apurado não encerre realidades que venham a empolar o EBITDA contabilístico e permitir a dedutibilidade de mais encargos do que aqueles que encontram reflexo na tributação dos rendimentos, isto é, de realidades que por via da não aceitação em termos fiscais, realizada anualmente na declaração de rendimento Modelo 22, não são sujeitas a tributação, ficando, desta forma, garantida a ligação entre a não dedutibilidade dos encargos financeiros e o rendimento operacional não tributado.

Assim, os juros relativos a empréstimos canalizados para a realização de operações excluídas de tributação não poderão ser dedutíveis no cômputo do lucro tributável, tendo por apolo a condição introduzida pelo legislador de os rendimentos ou ganhos serem sujeitos a imposto.

Nessa base, quando a lei fiscal atribui um regime especial de tributação aos rendimentos de determinadas operações ou de certas atividades, naturalmente terão de se extrair daí as necessárias consequências em termos de conferir um tratamento em conformidade aos gastos e perdas inerentes a tais operações ou atividades, salvo indicação expressa da lei em sentido contrário.

Tal interpretação adquire consistência pela razão de que não faria sentido que os juros relacionados com a obtenção de rendimentos excluídos de tributação fossem deduzidos aos rendimentos efetivamente tributados, contribuindo para a redução da base tributável do imposto.

Neste sentido, torna-se indispensável aferir se se encontram preenchidos os requisitos legais previstos no n.º 1 do artigo 23º do CIRC para aceitação dos gastos reconhecidos na contabilidade como gasto fiscalmente dedutível, aliado ao facto de estarmos perante uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS), sujeita a um regime jurídico específico. Esta avaliação assume particular relevância no que diz respeito aos gastos de financiamento suportados pela empresa designadamente, juros e outros encargos financeiros associados aos empréstimos contraídos e que serviram de fonte de financiamento do sujeito passivo, que no caso em análise, destinaram-se à aquisição e participações sociais.

Importa agora fazer uma breve referência à regulamentação em vigor sobre as SGPS, dado que estas empresas estão sujeitas a um regulamento específico, como já referido que, de acordo com o seu artigo 1.º: *“as SGPS ... têm por único objeto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas”*... *“Para efeitos do presente diploma, a participação numa sociedade é considerada forma indireta de exercício da atividade económica desta quando não tenha carácter ocasional e atinja, pelo menos, 10% do capital com direito de voto da sociedade participada, quer por si só quer através de participações de outras sociedades em que a SGPS seja dominante”* (negrito nosso)

Daqui podemos concluir que a atividade das SGPS concretiza-se na gestão das participações sociais que detêm, gestão essa que pode incluir a concessão de empréstimos às suas participadas, conforme se encontra previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 5º do referido regime jurídico sendo, ainda, permitido, como atividade acessória da gestão de participações sociais, a prestação de serviços técnicos de administração e gestão às sociedades em que detenham participações que cumpram os critérios estabelecidos no referido diploma, mediante contrato de prestação de serviços, reduzido a escrito, que deve indicar a correspondente remuneração (artigo 4.º do regime jurídico).

241

Assim, torna-se determinante verificar a existência de uma relação de dependência entre a dedutibilidade fiscal do gasto com uma relação justificada adstrita à atividade efetivamente exercida pela empresa, ou seja, se os encargos incorridos garantem rendimentos sujeitos a imposto. A limitação prevista no artigo 23º do CIRC versa a dedutibilidade apenas dos gastos incorridos de forma a obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC. Se na antiga redação estava presente o conceito de "indispensabilidade", subsiste (e é dado ênfase) à necessidade (por parte do sujeito passivo) e obrigação (por parte da AT) de verificar se existe uma ligação de causalidade entre os gastos incorridos (a despesa) e a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC.

Caso os gastos suportados se destinem à obtenção de rendimentos tributáveis na esfera da SGPS, designadamente decorrentes da prestação de serviços às participadas ou juros da concessão de crédito, atividades prevista no regime jurídico das SGPS, estaríamos perante a obtenção e rendimentos sujeitos a IRC.

No entanto, a análise efetuada à atividade exercida pela empresa permitiu-nos concluir que a B... não prestou quaisquer serviços às suas participadas, pois, como se referiu no ponto III.2, apenas efetuou o redêbitos de gastos, isto é, a totalidade dos serviços adquiridos à sua titular do capital (a A... e à entidade relacionada (a W...)) foram integralmente redebitados a participadas da B...

Os únicos ganhos registados foram os decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial (artigo 18.º, n.º 8 e 9 do CIRC), que não concorrem para a determinação do lucro tributável e rendimentos financeiros (juros) respeitantes a financiamentos concedidos cujo capital é claramente identificável.

Os gastos de financiamento incorridos com a aquisição das participações sociais (entre eles os referentes aos empréstimos contraídos para a aquisição das participações AA... M... e N... como se detalhou no ponto III.3 do presente relatório) não originou a obtenção de qualquer rendimento, pelo que não são dedutíveis para efeitos fiscais, nos termos do n.º 1 do artigo 23º do CIRC.

E mesmo que fosse invocado que tais gastos financeiros poderiam vir a garantir a obtenção de rendimentos a IRC, como é o caso de mais-valias, quando da venda das participações, ou de dividendos, quando da sua distribuição, tais rendimentos, por via do regime previsto nos artigos 51.º e 51.º - C do CIRC, não concorreriam para o lucro tributável (não sendo por isso sujeitos a qualquer tributação).

### 3 - Conclusão

Em conclusão, a contabilidade da B... não demonstra inequivocamente a conexão dos gastos financeiros aos rendimentos gerados e excluídos de tributação e efetivamente sempre que esta conexão puder ser prosseguida, deve ser privilegiada por ser o método que melhor revela a capacidade contributiva das entidades e assim respeitando o princípio da tributação pelo rendimento real.

Com base na informação recolhida, é possível afirmar, inequivocamente, que os encargos suportados com o financiamento concedido pela A... correspondem a gastos associados a um financiamento contratado para a aquisição de partes de capital.

Finalmente, acresce que face à ausência de atividade económica geradora de rendimentos efetivamente tributados, uma vez que para além da sua atividade principal a B... se limita a refaturar às suas participadas os serviços adquiridos à A... e à W...

Pelo exposto, deve ser acrescido no Q07 da declaração periódica Modelo 22, no Campo 752, o montante € 260.815,19, que corresponde à parte dos encargos financeiros que serviram para a aquisição de partes de capital, sem que tenham gerado rendimentos sujeitos a tributação.

### III.4. Gastos de Depreciações/Amortizações fiscais não aceites

#### 1 - De Facto

O sujeito passivo calculou e registou depreciações e amortizações que constam no respetivo mapa de Modelo 32, relativamente a bens do ativo tangível e intangível no período de tributação de 2014, no montante de €50.027,47.

A generalidade destes elementos ativos foi incorporada na B... via da fusão da R... conforme se identifica no quadro seguinte:

Quadro 21 – Depreciações/Amortizações acrescidas no Q07 da Modelo 22 em 2014 (Valor em Euros)

Código	Descrição dos Elementos do Ativo	Início de Utilização	Valor Contabilístico Registrado	Depreciação/Amortização	Acréscimo Q07
2005	OBRAS Em Edifícios comerciais Instalações R...	2004	61.129,00	6.112,90	6.112,90

Assim, o montante das depreciações/amortizações que efetivamente concorreram para o apuramento do Resultado fiscal é de € 43.914,54 (= € 50.027,44 - € 6.112,90).

Quadro 22 – Montante das Depreciação/Amortização que efetivamente concorreram para o apuramento do Resultado fiscal (Valor em Euros)

Descrição	Montante
Total das Depreciação/Amortização reconhecidas contabilisticamente	50.027,44
Valor Acrescido no Q07	-6.112,90
Total	43.914,54

Atente-se, que na sua generalidade, trata-se de elementos do Ativo Tangível integrados na B... via processo de fusão de R... sendo que os elementos de maior valor contabilístico são instalações da R... software específico (Telerradiologia), obras em Edifícios Comerciais e Industriais e diverso equipamento Informático.

Estando-se na presença de uma SGPS que no período em análise desenvolveu e obteve rendimentos exclusivamente de: redêbito de gastos às participadas (adquiridos à titular e capital e a entidade relacionada); juros de financiamento às participadas; e detenção/aquisição de participações sociais, não se vislumbra em que atividades por si desenvolvidas possam ter sido utilizados tais elementos do ativo.

## 2 - De Direito

Nos termos do artigo 23.º do CIRC, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo SP para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

## 3 - Conclusão

20 / 47

Considera-se dedutíveis os gastos que sejam incorridos no interesse da entidade e na prossecução da sua respetiva atividade, critério explicado em termos de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica.

Os custos previstos no artigo 23º têm de respeitar ao próprio SP, pelo que para que determinada encargo seja considerado gasto fiscalmente é necessário que a atividade respetiva seja por ele próprio desenvolvida e não por outras sociedades ainda que em relação de domínio.

Noutra vertente, encontra-se igualmente devidamente explicitado que é pressuposto na aplicação do artigo 23.º do CIRC "a consideração individualizada de cada empresa ou instituição pelo que não podem interferir aqui raciocínios daqueles em que se faz apelo a critérios de gestão do "grupo".

Em face do exposto, conclui-se que os gastos em causa, no valor total de €43.914,54, não se destinaram a obter ou garantir rendimentos sujeitos a imposto (IRC), mas sim para fins alheios, pelo que esses gastos não são aceites em termos fiscais nos termos do artigo 23º do CIRC, devendo este valor ser acrescido no Q07 da declaração periódica Modelo 22, no Campo 752.

### III.6. Anulação de acréscimos de rendimentos não documentados

#### 1 - De Facto

A conta SNC \*27219 – Devedores por Acréscimos de Rendimento/Outros acréscimos de rendimentos\* apresentava em 2014/01/01 um saldo devedor no montante de €48.476,00.

Este saldo (€48.476,00) foi anulado por contrapartida da conta SNC \*688089 – Outros Gastos e Perdas -Outros\*, através de cinco registos a débito, quatro no montante de €5.180,00, nos meses de setembro a dezembro de 2014 e um no mês de dezembro de €27.756,00.

Os registos contabilísticos estão suportados por documentos internos que através da sua análise não é possível identificar a origem e as características do encargo subjacente.

Solicitou-se a apresentação de documentos de suporte e justificação os registos efetuados, tendo sido dada a seguinte resposta:

*O grupo T... conseguiu negociar com o fornecedor U... um desconto adicional nas suas chamadas/equipamentos móveis no valor aproximado de 48 000€, a ser creditado nas faturas de comunicações. Inicialmente o proveito foi apenas reconhecido na empresa R... (empresa fusionada na B...*

*No entanto, esse proveito não respeitava apenas à B... mas a outras empresas do grupo. Assim o proveito foi anulado na B... e reconhecido nas empresas beneficiárias*

O esclarecimento apresentado não comprova o redébito do gasto às outras empresas invocadas na resposta dada, não especifica qual o período de tributação em que o correspondente rendimento foi reconhecido na B..., nem comprova documentalmente, qual a natureza, origem e valor do gasto em questão, pelo que o mesmo não é dedutível nos termos dos artigos 23.º e 18.º do CIRC.

#### 2 - De Direito

Face ao pressuposto contabilístico do regime do acréscimo, também previsto fiscalmente no nº 1 do artigo 18.º do CIRC, estamos na presença de um gasto eventualmente referente a um contrato celebrado com a entidade U... num período anterior a 2013, uma vez que no período de tributação de 2012, a B... incorporou em processo de fusão a R...

### 3 - Conclusão

Pelo exposto, propõe-se que, o montante de €48.476,00 seja desconsiderado como componente negativo do lucro tributável no período de tributação de 2014, devendo ser acrescido no Q07 da declaração periódica Modelo 22, no Campo 752.

#### III.7. Erros e Inexatidões praticados no Q07 da Declaração Periódica Modelo 22

Verificou-se que os valores inscritos no Quadro 07 da Declaração Periódica Modelo 22, nos campos "701 - Resultado Líquido do Período", "712 - Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional..." e "758 - Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial..." não são iguais aos valores declarados na DAVIES e constantes dos Balancetes apresentados.

Confrontado a B... com esta situação respondeu que "A auditoria da B... recomendou uma alteração ao lançamento do MEP, este foi corrigido, e por lapso o modelo 22 não foi substituído, sendo que na IES - o valor o RL já foi corretamente preenchido".

Perante o identificado propõe-se a correção dos referidos campos da Modelo 22.

- 17- A Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC n.º 2018..., relativa ao ano de 2014, na parte relativa às correcções efectuadas no âmbito da sociedade B..., SGPS, SA.
- 18- A Requerente foi notificada para, querendo, exercer direito de audição sobre o projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- 19- A Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- 20- Da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.
- 21- Por despacho da Exma. Sra. Subdiretora-Geral com competências delegadas na área do IRC, proferido a 08-04-2020, foi parcialmente revogado o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2018..., tendo a AT anulado as correcções relativas a gastos financeiros não aceites fiscalmente, no valor de €260.815,19 e a correcção relativa a gastos com depreciações e amortizações no valor de €43.914,54, bem como os correspondentes juros.

## A.2. Factos dados como não provados

---

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13<sup>1</sup>, o “*relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **B. DO DIREITO**

### **Questão prévia: da inutilidade superveniente da lide**

Conforme resulta dos factos dados como provados, por despacho da Sra. Subdiretora-Geral com competências delegadas na área do IRC, proferido a 08-04-2020, a liquidação sindicada nos presentes autos foi parcialmente anulada, na parte relativa à correcção referente a gastos financeiros não aceites fiscalmente, no valor de €260.815,19, e a gastos com depreciações e amortizações no valor de €43.914,54, bem como aos respectivos juros.

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Face ao ocorrido, torna-se inútil, nessa parte, o prosseguimento da presente lide, quanto às correcções já objecto de anulação por parte da Requerida, na medida em que, do prosseguimento daquela, não resultará qualquer efeito sobre a relação jurídica material controvertida, no que as partes estão, de resto, de acordo.

Como se sabe, verifica-se a inutilidade superveniente da lide quando, por facto ocorrido na pendência da causa, a solução do litígio deixe de ter interesse e utilidade, o que justifica a extinção da instância (cfr. artigo 277.º, al. e), do Código de Processo Civil). Como referem LEBRE DE FREITAS, JOÃO REDINHA, RUI PINTO, a inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide *“dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou se encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio”*.

Assim, se, por virtude de factos novos ocorridos na pendência do processo, parte do escopo visado com a pretensão deduzida em juízo já foi atingido por outro meio, pelo que a decisão a proferir não envolve efeito útil, ocorre, nesse âmbito, inutilidade superveniente da lide.

Decorre da actuação administrativa dada como provada que a pretensão formulada pela Requerente, que tinha como finalidade a declaração de ilegalidade e anulação por este Tribunal do acto sindicado, ficou, em parte, prejudicada porquanto a anulação das correcções e dos seus efeitos foi conseguida por outra via, depois de iniciada a instância. Na verdade, a revogação parcial da liquidação impugnada, implica que a instância atinente à apreciação da legalidade dessa liquidação na parte respeitante às correcções relativas aos gastos financeiros não aceites fiscalmente e gastos com depreciações e amortizações, se extinga por inutilidade superveniente parcial da lide, dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos, perde utilidade a apreciação, em relação a tais liquidações, dos vícios alegados em ordem à sua invalidade, ficando sem objecto a pretensão impugnatória contra elas deduzida.

Permanecendo, porém, parcialmente na ordem jurídica o acto de liquidação, não tendo a Requerente encontrado totalmente na via administrativa a satisfação da sua pretensão, sempre

se deverá manter a instância para apreciação da liquidação na parte relativa à correcção da anulação de acréscimos de rendimentos não documentada, no valor de €48.476,00.

Nestes termos, este Tribunal julga verificar-se a inutilidade superveniente parcial da lide no que concerne ao pedido de anulação do acto tributário relativamente à correcção de €260.815,19, referente a gastos financeiros não aceites fiscalmente e à correcção de €43.914,54 relativa a gastos com depreciações e amortizações, objecto do presente processo, o que implica a extinção parcial da correspondente instância nos termos do disposto no artigo 277.º, al. e) do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

\*

## **Das questões de fundo**

### **a. Da violação do princípio constitucional da participação**

Começa a Requerente por invocar a violação do princípio da participação já que, em seu entender, *“a AT não considerou os argumentos e as justificações dadas pela A... no exercício do direito de audição, ainda em procedimento de inspeção”* e que *“em sede de projecto de decisão relativamente à reclamação graciosa aqui deduzida pela Requerente, a AT limitou-se a reproduzir, sem mais, os fundamentos, que já constavam do Relatório de Inspeção Tributária, sem ter tido o cuidado de responder aos argumentos suscitados ex novo pela Requerente”*.

De facto, o direito à participação é um direito constitucional que decorre do artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, que consagra o direito de os cidadãos participarem na formação das decisões que lhes disserem respeito e encontra expressão no artigo 60.º da LGT, que prescreve o seguinte:

*“A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:*

- a) Direito de audição antes da liquidação;*
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;*

c) *Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*

d) *Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;*

e) *Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária”*

Por outro lado, de harmonia com o preceituado no artigo 60.º, n.º 7 da LGT, se o titular do direito de audiência, no exercício deste direito, suscitar elementos novos, eles deverão ser considerados na fundamentação da decisão.

A Requerente não contesta que foi notificada para o exercício de audição prévia sobre o projecto de relatório de inspecção tributária, o que argui é que a AT não considerou os argumentos e as justificações apresentadas na elaboração do relatório final de inspecção. Desde já se adianta que não assiste razão à Requerente.

Senão vejamos:

Assim, conforme resulta do relatório final de inspecção tributária – e a Requerente não contesta, nem faz prova em contrário -, embora até à data da elaboração do relatório final não tivesse sido recepcionado pela AT o original da petição do exercício de direito de audição, remetida via e-mail em 15-06-2018 e os respectivos documentos (que a Requerente mencionou juntar na petição, mas que não foram remetidos à AT), a AT apreciou os argumentos expostos na petição de direito de audição, nos seguintes termos:

*“Nos pontos 5.º e 7.º da petição, o sujeito passivo contesta as correções propostas, não tecendo considerações de facto e de direito sobre as mesmas, remetendo a sua posição para a fase do contencioso, contudo considera que não pode, nesta sede, deixar de evidenciar e de salientar as correções enunciadas no ponto III.6 – “Anulação de acréscimos de rendimentos não documentados” do presente relatório, uma vez que expôs e esclareceu a AT, de forma devidamente pormenorizada e documentada, a evidencia de que os aludidos proveitos foram considerados nas respetivas sociedades do grupo a que diziam efetivamente respeito, motivo pelo qual foram desconsiderados na sua contabilidade.*

*Saliente-se que relativamente a este ponto, o primeiro esclarecimento foi dado no decurso do procedimento inspetivo, em 2018/04/11, no qual foi dito “O grupo T... conseguiu negociar com o fornecedor U... um desconto adicional nas suas chamadas/equipamentos*

*móveis no valor aproximado de 48.000€, a ser creditado nas faturas de comunicações. Inicialmente o proveito foi apenas reconhecido na R... (empresa fusionada na B...). No entanto, esse proveito não respeitava apenas à B..., mas a outras empresas do grupo. Assim o proveito foi anulado na B..., e reconhecido nas empresas beneficiárias”, posteriormente foram apresentados (via e-mail, em 2018/05/16), alguns documentos, faturas da ... e extratos contabilísticos das participadas da B..., já em data posterior à notificação do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, contudo os referidos documentos apenas evidenciam que a operadora de telecomunicações U... concedeu descontos às entidades K... LDA e S..., S.A. e as entidades K..., E... e Q... reconheceram contabilisticamente, em 2014, acréscimos de rendimentos nos montantes de €3.850,00, €14.000,00 e €7.890,00. No entanto, não foi comprovado documentalmente existir um nexo causal entre os descontos concedidos pela U..., o reconhecimento de acréscimos de rendimentos por estas entidades e o reconhecimento contabilístico pela R... do respetivo acréscimo de rendimento em período de tributação não identificado razão pela qual a anulação não pode ser aceite fiscalmente, uma vez que os esclarecimentos apresentados não especificam qual o período de tributação em que o correspondente rendimento foi reconhecido na R..., nem comprova documentalmente, qual a natureza, origem e valor do gasto em questão, pelo que o mesmo não é dedutível nos termos dos artigos 23.º e 18.º, na B... .”*

A obrigatoriedade de a AT considerar os elementos novos aduzidos em sede de direito de audição, na fundamentação da decisão, que decorre do n.º 7 do artigo 60.º da LGT, traduz-se em eles deverem ser mencionados e apreciados, não implicando, portanto, que a AT tenha, obrigatoriamente, de com eles concordar.

A AT tomou, conforme se transcreveu, posição expressa sobre os argumentos expendidos pela Requerente. Foi neste preciso contexto que a inspeção tributária decidiu que “*não foi comprovado documentalmente existir um nexo causal entre os descontos concedidos pela U..., o reconhecimento de acréscimos de rendimentos por estas entidades e o reconhecimento contabilístico pela R... do respetivo acréscimo de rendimento em período de tributação não identificado*” .

De facto, na fundamentação do relatório de inspeção a AT pronunciou-se sobre os concretos elementos trazidos pela Requerente, em sede de direito de audição ao projecto de

relatório de inspeção, quanto à correcção relativa a anulação de acréscimos de rendimentos não documentados, pelo que, com estes pressupostos, não se vislumbra qualquer violação do direito da participação/audição prévia constante do artigo 60.º da LGT, improcedendo o alegado vício.

#### **b. Do vício de falta de fundamentação**

Alega a Requerente que o acto de liquidação objecto da presente acção arbitral padece de vício de falta de fundamentação, uma vez que, em seu entender, *“não foram carreados para o procedimento quaisquer elementos ou factos clara e inequivocamente demonstrativos da inexistência das operações tituladas nas facturas”* e que *“a AT não observou o dever de fundamentação a que estava adstrita, mormente por não fundamentar devidamente as razões pelas quais não assistia razão à Requerente relativamente aos fundamentos de facto e de direito aduzidos em sede de audiência aquando da notificação do Projecto de Relatório”*.

Como é sabido, a fundamentação é uma exigência dos actos tributários em geral, sendo uma imposição constitucional (268.º da CRP) e legal (art.º 77º da LGT).

Resumidamente, pode dizer-se que é hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais que a fundamentação exigível tem de reunir as seguintes características:

1. **Oficiosidade:** deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido;
2. **Contemporaneidade:** deve ser coeva da prática do ato, não podendo haver fundamentações diferidas;
3. **Clareza:** deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos;
4. **Plenitude:** deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada. Esta característica desdobra-se em duas exigências, a saber: o dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).

Ora, se a fundamentação é, nos termos referidos, necessária e obrigatória, tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstracta e/ou absoluta, ou seja, a fundamentação exigível a um acto tributário, deve ser aquela que funcionalmente é em concreto necessária para

que aquele não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio. Esta será – julga-se – a pedra de toque do cumprimento do dever de fundamentação: quanto, perante um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, o acto tributário se apresente, sob um ponto de vista de razoabilidade, como um produto do puro arbítrio da Administração, por não serem discerníveis os motivos de facto e/ou de direito em que assenta, o acto padecerá de falta de fundamentação.

Neste mesmo sentido, se orienta a jurisprudência do STA que considera que *“Apesar da não indicação expressa do preceito legal aplicável, a exigível fundamentação de direito do acto tributário será suficiente com a referência aos princípios jurídicos pertinentes, ao regime legal aplicável ou a um quadro normativo determinado, desde que, em qualquer caso, se possa concluir que aqueles eram conhecidos ou cognoscíveis por um destinatário normal colocado na posição em concreto do real destinatário.”*<sup>2</sup>, e que *“A exigência legal e constitucional de fundamentação do acto tributário, decorrente dos arts. 268º da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA, visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.”*<sup>3</sup>.

O artigo 77.º/1 da LGT refere, assim, que: *“A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.”*

Descendo ao caso concreto, e conforme já se apontou atrás, está em causa uma correcção à matéria tributável da Requerente, assente na anulação de acréscimos de rendimentos não documentados, no valor de €48.746,00.

Como igualmente resulta do ponto 14 dos factos provados, a AT fundamentou a correcção efectuada do seguinte modo:

*“A conta SNC “27219 – Devedores por Acréscimos de Rendimentos/Outros acréscimos de rendimentos” apresentava em 2014/01/01 um saldo devedor no montante de €48.476,00.*

<sup>2</sup> Cfr., p. ex., Ac. do STA de 08-06-2011, proferido no processo 068/11.

<sup>3</sup> Ac. do STA de 21-06-2017, proferido no processo 068/17.

*Este saldo (€48.476,00) foi anulado por contrapartida da conta SNC “688089 – Outros Gastos e Perdas – Outros”, através de cinco registos a débito, quatro no montante de €5.180,00, nos meses de setembro a dezembro de 2014 e um no mês de dezembro de €27.756,00.*

*Os registos contabilísticos estão suportados por documentos internos que através da sua análise não é possível identificar a origem e as características do encargo subjacente.*

*Solicitou-se a apresentação de documentos de suporte e justificação os registos efetuados, tendo sido dada a seguinte resposta:*

*O grupo T... conseguiu negociar com o fornecedor U... um desconto adicional nas suas chamadas/equipamentos móveis no valor aproximado de 48.000€, a ser creditado nas faturas de comunicações. Inicialmente o proveito foi apenas reconhecido na empresa R... (empresa fusionada na B...).*

*No entanto, esse proveito não respeitava apenas à B..., mas a outras empresas do grupo. Assim o proveito foi anulado na B..., e reconhecido nas empresas beneficiárias.*

*O esclarecimento apresentado não comprova o redébito do gasto às outras empresas invocadas na resposta dada, não especifica qual o período de tributação em que o correspondente rendimento foi reconhecido na B..., nem comprova documentalmente, qual a natureza, origem e valor do gasto em questão, pelo que o mesmo não é dedutível nos termos dos artigos 23.º e 18.º do CIRC.*

*Face ao pressuposto contabilístico do regime do acréscimo, também previsto fiscalmente no n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, estamos na presença de um gasto eventualmente referente a um contrato celebrado com a entidade U..., num período anterior a 2013, uma vez que no período de tributação de 2012, a B... incorporou em processo de fusão a R... .”*

Conforme se expôs, no ponto III.6 do relatório de inspeção, a AT explicou os motivos pelos quais procedeu à anulação de acréscimos de rendimentos não documentados, expondo que não foi apresentada prova, em seu entender suficiente, do redébito do gasto às outras empresas do grupo.

A fundamentação vertida pela AT mostra-se suficiente já que a Requerente mostrou compreender, quer em sede de reclamação graciosa, quer no âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral, os concretos fundamentos usados pela AT tendo colocado em crise, especificamente, essa correção.

Deste modo, entende-se que, considerado o contexto concreto em que foram produzidos os actos de liquidação em questão nos presentes autos, será perceptível, para um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, que os fundamentos daqueles são os constantes do relatório de inspecção que os precedeu, sendo certo que mais se afigura evidente que a Requerente compreendeu isso mesmo.

Face ao exposto, nada haverá a censurar, na perspectiva do dever de fundamentação, aos actos tributários objecto do presente processo, não se mostrando violados qualquer dos normativos indicados pela Requerente, motivo pelo qual improcede o alegado vício de falta de fundamentação.

### **c. Do erro na aplicação do direito**

Coloca a Requerente em crise, a correcção no valor de €48.476,00 relativa a anulação de acréscimos de rendimentos não documentados.

Sustenta a Requerente que *“o afastamento da dedutibilidade dos gastos efetivamente incorridos pela Requerente e pela R... apenas poderia materializar-se perante indícios muitíssimo contundentes e amplamente circunstanciados pela AT; algo que esta claramente não logrou alcançar, uma vez que se limita a sustentar que aqueles [gastos] não observam o disposto no artigo 23.º do CIRC”*.

Por sua vez, a Requerida procedeu à anulação de acréscimos de rendimentos não documentados, no montante de €48.476,00 por entender que *“os registos contabilísticos estão suportados por documentos internos que através da sua análise não é possível identificar a origem e as características do encargo subjacente”* e que *“não foi comprovado documentalmente existir um nexo causal entre os descontos concedidos pela U..., o reconhecimento de acréscimos de rendimentos por estas entidades e o reconhecimento contabilístico pela R... do respetivo acréscimo de rendimento em período de tributação não identificado razão pela qual a anulação não pode ser aceite fiscalmente”*.

No que concerne ao ónus da prova dos requisitos da dedutibilidade dos gastos para efeitos fiscais, determina o artigo 75.º, n.º 1 da LGT aplicável, o seguinte:

*“Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade*

---

*ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízos dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”*

Os requisitos de dedutibilidade dos gastos não beneficiam, portanto, da presunção de veracidade que decorre do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, tal como resulta expressamente do teor do referido normativo. Atente-se, neste aspecto, à ressalva feita pelo legislador – “*sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos*”.

Esta conclusão tem vindo, inclusive, a ser defendida pelos tribunais superiores, como decorre da jurisprudência que se extrai do Acórdão do TCA-Sul de 28 de Março de 2019, proferida no processo n.º 69/17.9BCLSB<sup>4</sup>, nos termos da qual se refere que, “*A questão do ónus da prova da indispensabilidade do custo passa ao lado da presunção de veracidade da escrita correctamente organizada (cfr.artº.75, nº.1, da L.G.T.) pois não se questiona a veracidade (existência e montante) da despesa contabilizada mas a sua relevância, face à lei, para efeitos fiscais, no caso, da sua qualificação como custo dedutível, em sede do citado artº.23, do C.I.R.C*”. Conclui aquele aresto que “*no que respeita à qualificação das verbas contabilizadas como custos dedutíveis, **cabe ao contribuinte o ónus da prova da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da força produtora, se a Fazenda Pública questionar essa indispensabilidade (cfr.artºs.74, nº.1, e 75, nº.1, da L.G.T.)***”.

Com efeito, não beneficiando a questão em análise – dedutibilidade dos gastos – da presunção legal de veracidade que decorre do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, sempre serão de aplicar as regras gerais do ónus da prova.

A este respeito, refere o n.º 1 do artigo 74.º da LGT que “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”, cabendo, pois, à Requerente, que pretende fazer valer o seu direito à dedutibilidade dos gastos, o ónus de demonstrar e comprovar o redébito do gasto às outras empresas beneficiárias.

No caso, não foi apresentada documentação que comprovasse que o proveito anulado foi reconhecido nas empresas beneficiárias e que foram, efectivamente, as outras empresas as

---

<sup>4</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

beneficiárias do desconto adicional. Não se encontram juntos aos autos documentos que permitam demonstrar, para lá de qualquer dúvida razoável, onexo causal entre os descontos concedidos pela U..., o reconhecimento de acréscimo de rendimentos pelas empresas beneficiárias e o reconhecimento contabilístico pela R... do respectivo acréscimo de rendimento em período de tributação não identificado.

Face ao exposto, cabendo à Requerente o ónus da prova da demonstração do redébito do gasto às outras empresas do grupo, e não tendo esta logrado demonstrar que o proveito se consolidou e foi reconhecido nas outras empresas de grupo, sempre será de improceder esta parte do pedido, mantendo-se a correcção relativa a anulação de acréscimos de rendimentos não documentados, no valor de €48.476,00.

#### **d. Da ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios**

Sustenta, por fim, a Requerente a ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios, alegando que *“a existência de facto imputável ao sujeito passivo é um elemento essencial para a constituição da obrigação da obrigação ao pagamento dos aludidos juros”*, concluindo que *“neste caso, tal pressuposto não está verificado”*.

Na matéria em questão entendeu já o TCA-Sul<sup>5</sup> que *“Os juros compensatórios funcionam como uma cláusula penal pelo retardamento da liquidação do imposto, imputável ao contribuinte, integrando-se na liquidação deste, onde vão buscar parte da sua fundamentação, para além de também exigirem um segmento de fundamentação própria, mas sobre a sua liquidação, não exige a lei que a AT proceda à audição prévia do contribuinte de forma autónoma e distinta da audição relativamente ao imposto donde provém.”*

No que concretamente diz respeito à fundamentação da liquidação de juros compensatórios, tem entendido de forma unânime o STA que *“A fundamentação de uma liquidação de juros compensatórios deve dar a conhecer, no plano factual, o montante do imposto sobre o qual incidem os juros, a taxa ou taxas aplicáveis e o período da sua contagem.”*<sup>6/7</sup>.

<sup>5</sup> Cfr. Ac. do TCA-Sul de 21-10-2008, proferido no processo 02018/07.

<sup>6</sup> Ac. de 04-12-2013, proferido no processo 01111/13.

<sup>7</sup> No mesmo sentido, Ac. TCA-Sul de 25-06-2020, proferido no processo 1080/07.3BELRS.

---

No que respeita ao apuramento da culpa no retardamento da liquidação, entendeu o TCA-Sul, (Ac. do TCA-Sul de 11-11-2008, proferido no processo 02020/07), *“no caso dos juros compensatórios e na sequência do acima referido, a factualidade em que há-de radicar o juízo de culpa, não pode ser outra que não aquela que subjaz ao apuramento de imposto entendido em falta, na exacta medida em que se integram neste, nos termos do n.º 8, do art.º 35.º da LGT.”*

Compreendidas as coisas desta forma, facilmente se conclui que, conjugadas com as correcções efectuadas pela AT que conduziram à liquidação adicional de imposto, as liquidações de juros compensatórios notificadas à Requerente contêm todos os elementos obrigatórios por lei, incluindo a respectiva fundamentação, devendo, por isso, improceder a arguida falta de fundamentação.

\*

A Requerente formula, ainda, o pedido acessório de restituição das quantias indevidamente pagas por si.

Não obstante, a própria Requerente confessa, no artigo 5.º do requerimento inicial, que não procedeu ao pagamento voluntário do montante associado à correcção que contesta.

Deste modo, não pode proceder o pedido em causa.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Declarar a inutilidade superveniente da lide, relativamente ao pedido de anulação do acto tributário respeitante à correcção de €260.815,19, referente a gastos financeiros não aceites fiscalmente e à correcção de €43.914,54 relativa a gastos com depreciações e amortizações, e, conseqüentemente, a extinção parcial da correspondente instância nos termos do disposto no artigo 277.º, al. e) do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT
- b) Julgar improcedente a restante parte do pedido arbitral e, conseqüentemente, absolver a Requerida do correspondente pedido;

- c) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 420,00, a cargo da Requerente, e de € 2.640,00, a cargo da Requerida.

#### **D. Valor do processo**

Tendo sido peticionado pela Requerente a anulação total da liquidação impugnada, corrige-se, 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, o valor do processo para €107.658,62, por ser este o valor da liquidação sindicada.

#### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes, na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de Outubro de 2021

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Maria do Rosário Anjos)

O Árbitro Vogal

(Nina Aguiar)