

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 25/2021-T**

**Tema: IRC – Gastos – Perdão de dívidas. Juros compensatórios.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. André Sousa Tavares e Prof. Doutor Diogo Feio (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 21-05-2021, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

**A..., S.A.**, com sede em..., ..., ..., freguesia de ... e ... e ..., concelho de Viana do Castelo (doravante abreviadamente designada por “Requerente” ou “A...”) veio, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pede a anulação da liquidação de IRC relativa ao exercício de 2017 com o n.º 2020..., no montante de € 282.318,48 (liquidação adicional), em que se inclui o valor de € 21.946,55 de juros compensatórios liquidados pelas liquidações n.ºs 2020..., no montante de € 32,51, e 2020..., no montante de € 21.914,04, bem como da respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2020..., no montante de € 282.285,97, com data limite de pagamento de 13-10-2020. ( <sup>1</sup> )

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

---

<sup>1</sup> Os números das liquidações de juros compensatórios são os indicados no documento n.º 2020... .

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 12-01-2021.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, os Árbitros que foram designados pelo Conselho Deontológico comunicaram a aceitação do encargo, no prazo aplicável.

Em 03-05-2021, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 21-05-2021.

A Administração Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em que defendeu que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente.

Em 08-09-2021, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente, iniciou a atividade em 02 de dezembro de 1997 tendo por objeto social “Indústria de construção civil, empreitadas de obras públicas e particulares, urbanizações, concepção, edificação e exploração de empreendimentos turísticos e imobiliários, compra e venda de prédios rústicos e urbanos e a revenda dos adquiridos para esse fim”;
- B) Em Janeiro de 2017, foi decretada a insolvência da única acionista do Requerente à data, (sociedade B... SGPS, S.A., NIPC...) - Processo: .../16...T8LSB, Juízo de Comércio de Lisboa - Juiz 6), tendo a referida sociedade cessado a atividade na data de 27-07-2017, com motivo de cessação o n.º 3 artigo 65.º do CIRE, data em que transitou em julgado a sentença de encerramento por homologação do plano de revitalização da Requerente;
- C) Ainda em 2017, a A... apresentou-se a um Processo Especial de Revitalização (PER);
- D) Em 27-02-2017, foi proferido despacho admitindo o processo identificado com o n.º .../17...T8LSB, Juízo de Comércio de Lisboa – Juiz 1;
- E) Foi iniciada em 16-01-2020, uma inspeção à Requerente em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 012019...;
- F) Nessa inspeção foi elaborado o Projecto de Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- G) A Requerente exerceu o direito de audição sobre o Projecto de Relatório da Inspeção Tributária nos termos que constam do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- H) Com o exercício do direito de audição, a Requerente juntou a declaração emitida pelos administradores da Requerente e o administrador judicial da B... SGPS, S.A., cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:
- D. A Acionista constatou no entanto, após o reconhecimento do crédito, que o valor total a reclamar deveria corresponder a €31.388.044,18 (trinta e um milhões, trezentos e oitenta e oito mil, quarenta e quatro euros e dezoito cêntimos);*

*E. De facto, como é usual, e decorrente da atividade dinâmica das sociedades comerciais, a Acionista apurou então que faltava a reclamação do valor adicional de €1.000.000,00 (um milhão de euros);*

*F. A Sociedade reconhece tal facto, que como tal se encontra devidamente evidenciado nas contas da mesma;*

*G. Consequentemente, a Sociedade declara, reconhece e aceita que o crédito reclamado e reconhecido no Plano deverá passar a constar como crédito subordinado de €31.388.044,18 (trinta e um milhões, trezentos e oitenta e oito mil, quarenta e quatro euros e dezoito cêntimos*

*H. Adicionalmente, as Partes reconhecem e aceitam que o valor reconhecido e reclamado no Plano, o foi nos termos do artigo 17.ºD do CIRE, não constituindo tal um valor fixo, fechado e como tal homologado, tal como se o fosse nos termos do artigo 129.º do CIRE;*

*I. Em face do exposto no parágrafo anterior, o reconhecimento constante da presente declaração não constitui, para todos os efeitos, uma alteração ao Plano;*

*J. Sem prejuízo, os pagamentos que sejam realizados nos termos e ao abrigo do Plano, tal como se encontram definidos em sede de pagamento de créditos subordinados, serão sempre considerados como realizados para liquidação do valor total ora reconhecido de €31.388.044,18 (trinta e um milhões, trezentos e oitenta e oito mil, quarenta e quatro euros e dezoito cêntimos).*

- I)** As prestações suplementares encontravam-se reconhecidas em rubrica própria dentro do capital próprio e no âmbito do PER foi transferido para a rubrica de resultados transitados como se se tratasse de uma cobertura de prejuízos (depoimento de C...);
- J)** Posteriormente foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta das partes 8 e 9 do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

### **9) Capital:**

*Na sequência de decisão de homologação de plano de recuperação em PER - Processo Especial de Revitalização, no segundo semestre do ano em análise, foi*

concretizado um aumento de capital no montante de €13.000.000,00, mediante a emissão de 2.600.000 novas ações nominativas, no valor nominal de €5,00, passando o capital após aumento a ser de €13.050.000,00, conforme quadro seguinte:

Quadro 1 :Fonte IES/DA e Acta n.º 30 de 2017.12.15 da Assembleia Geral.

Estrutura Acionista	2016		2017	
	% Capital	N.º Ações	% Capital	N.º Ações
D... S. A. NIPC ...			49,81	1.300.000
E... LDA NIPC ...			49,81	1.300.000
B... , SGPS, S.A NIPC ...	100	10.000	0,38	10.000
<b>TOTAL</b>	<b>100</b>	<b>10.000</b>	<b>100</b>	<b>2.610.000</b>

Nota: Na IES apresentada pelo SP, relativa ao ano de 2018, são identificadas como entidades que participam diretamente no capital, as duas primeiras empresas identificadas no Quadro acima, com 50% cada.

10) A gerência da sociedade é efetuada pelo órgão da administração. B - Organização da Contabilidade / Facturação

11) O SP possui contabilidade organizada por obrigação legal, sendo o atual Contabilista Certificado F..., NIF...,

12) Conforme consta do Anexo A, da declaração anual contabilística e fiscal (Informação Empresarial Simplificada - IES/DA) do ano em análise, o SP organiza a sua contabilidade segundo o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), adotando o modelo das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF's).

13) O SP remeteu o ficheiro integrado "Standard Audit File for Tax Purposes portuguese version" SAF-T (PT) do ano de 2017.

(...)

#### **E - Análise da atividade e situação declarativa / fiscal do sujeito passivo**

16) No âmbito do procedimento inspetivo, foram consultadas as bases de dados de cadastro da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), verificando-se que o sujeito

*passivo tem cumprido, formalmente, com as suas obrigações. Na componente de Justiça Tributária não existe qualquer processo de execução fiscal pendente.*

*17) Para efeitos de tributação em Imposto sobre o rendimento de Pessoas Coletivas o SP apresenta os seguintes valores:*

Quadro 1 - Fonte: IES/DA e Modelo 22 de IRC submetidas pelo SP. X

Anexo A (IES/DA)	2017
A5001 - Vendas e serviços prestados	0,00
A5002 - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	0,00
A5007 - Fornecimentos e serviços externos	1.329.975,86
A5008 - Gastos com pessoal	0,00
A5015 - Outros rendimentos e ganhos	17.324.611,89
A5016 - Outros gastos e perdas	9.048,47
<b>A5017 - Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b>	<b>15.985.587,56</b>
A5018 - Gastos/reversões de depreciação e amortização	0,00
A5019 - Imparidade de investimentos depreciables / amortizáveis (perdas/reversões)	0,00
<b>A5020 - Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b>	<b>15.985.587,56</b>
A5021 - Juros e rendimentos similares obtidos	0,00
A5022 - Juros e gastos similares suportados	0,00
<b>A5023 - Resultado antes de impostos</b>	<b>15.985.587,56</b>
A5024 - Imposto sobre o rendimento do período	0,00
<b>A5025 - Resultado Líquido do período</b>	<b>15.985.587,56</b>

Quadro 7 – Apuramento do lucro tributável (Modelo 22) 2017	2017
<b>701 - Resultado líquido do período</b>	<b>15.985.587,56</b>
710 - Correções relativas a períodos de tributação anteriores	1.806,13
775 - Outras Deduções	17.314.525,89
<b>777- Prejuízo para efeitos fiscais</b>	<b>1.327.132,20</b>

*17.1) As rubricas A5015 - Outros Rendimentos e Ganhos, e A5007 - Fornecimentos e Serviços Externos evidenciam os montantes de €17.314.525,89 e €1.327.858,00, respetivamente, respeitantes, segundo a contabilidade, ao perdão de dívidas, e gastos com o Processo Especial de Revitalização (PER) n.º .../17...TB8LSB. Esta situação será pormenorizada e analisada no capítulo UM, deste relatório.*

Quadro 2 – Fonte: Dossier analítico do contribuinte.

ATIVO	Ano de Exercício		Variação (%)
	2016	2017	
<b>Ativo não corrente</b>			
A5113 - Inventários	30.435.221,47	9.815.505,68	-67,75
A5117 - Estado e outros entes públicos	1.000,00	1.000,00	0,00
A5125 - Caixa e depósitos bancários	0,00	42.868,38	-
A5126 - SOMA (Ativo corrente)	30.436.221,47	9.859.374,06	-67,61
<b>A5127 - TOTAL DO ATIVO</b>	<b>30.436.221,47</b>	<b>9.859.374,06</b>	<b>-67,61</b>
<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>			
<b>CAPITAL PRÓPRIO</b>			
A5128 - Capital realizado	50.000,00	13.050.000,00	26.000,00
A5130 - Outros instrumentos de capital próprio	1.000.000,00	0,00	-100,00
A5134 - Resultados transitados	-2.036.094,81	-21.665.271,44	-964,06
A5138 - SOMA	-986.094,81	-8.615.271,44	-773,68
A5139 - Resultado líquido do período	-9.460,84	15.985.587,56	169.065,84
A5140 - Dividendos antecipados	0,00	0,00	-
<b>A5141 - TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO</b>	<b>-995.555,65</b>	<b>7.370.316,12</b>	<b>840,32</b>
<b>PASSIVO</b>			
<b>Passivo não corrente</b>			
A5143 - Financiamentos obtidos	21.068.671,66	0,00	-100,00
<b>Passivo não corrente</b>			
A5152 - Financiamentos obtidos	0,00	1.150.000,00	-
A5153 - Outras contas a pagar	10.363.105,46	1.339.057,94	-87,08
<b>A5160 - TOTAL DO PASSIVO</b>	<b>31.431.777,12</b>	<b>2.489.057,94</b>	<b>-92,08</b>
<b>A5161 - TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO</b>	<b>30.436.221,47</b>	<b>9.859.374,06</b>	<b>-67,61</b>

17.2) Atendendo à variação verificada na rubrica de inventários, transcrevemos a ênfase constante da certificação legal de contas, presente na IES/DA 2017:

"Conforme descrito na Nota 5 do Anexo às Demonstrações Financeiras, no decorrer do exercício de 2017a Empresa procedeu é análise dos encargos capitalizados na rubrica de Inventários, cujo saldo, em 31 de dezembro de 2016, ascendia a 30.435.221 euros.

Tendo em consideração os requisitos contabilísticos para a capitalização deste tipo de encargos, é Empresa considerou que algumas componentes desta rubrica, no qual se destacam os custos com empréstimos obtidos, não são passíveis de capitalização como parte integrante do ativo imobiliário da Empresa. Como resultado, e de acordo com os requisitos da NCFR - 4, os balanços em 1 de janeiro de 2016 e 31 de dezembro de 2016 e a demonstração das alterações no capital próprio de exercício findo em 31 de dezembro de 2016 foram reexpressos. O impacto desta reexpressão foi uma redução da rubrica de Inventários em 1 de janeiro de 2016 e em 31 de dezembro de 2016 em 20.619.716 euros e uma redução do capital próprio em 1 de janeiro de 2016

*e em 31 de dezembro de 2016 no mesmo montante (Nota 5). Não existiu qualquer impacto ao nível das demonstrações de resultados por naturezas e dos fluxos de caixa do exercício findo em 31 de dezembro de 2016. A nossa opinião não é modificativa em relação a esta matéria."*

*A rubrica "Financiamentos obtidos" no montante de €21.068.671,66, (saldo inicial 2017), respeita à conta 2531001 – B... SGPS, S.A., tendo essa verba sido desreconhecida em virtude da homologação de plano de recuperação em PER.*

*Quanto às restantes variações verificadas nas rubricas do balanço, designadamente, "outros instrumentos de capital próprio" e "Resultados transitados", serão melhor analisadas no capítulo seguinte.*

### **III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS.**

*A análise a que se procedeu, no âmbito da presente ação inspetiva, teve por base originária os valores evidenciados no Quadro 07 (Q07) da Declaração Modelo 22 (Mod.22) para o ano de 2017, com o respetivo cruzamento da informação relevada nos elementos contabilísticos solicitados ao SP e por este disponibilizados, nos demais elementos insitos na contabilidade do SP e nas bases de dados da AT.*

*Neste sentido, foram detetadas as seguintes situações, as quais despoletaram as propostas de correção ao apuramento do lucro tributável Q07 / Mod.22 que, infra, se sistematizam e legalmente se fundamentam.*

#### **III.1 - Processo Especial de Revitalização (PER) - PER .../17...TB8LSB**

*1) Conforme Acta número seis, de 14 de fevereiro de 2017, do Conselho de Administração (Anexo I, folhas 1 a 2), o SP apresentou-se a um Processo Especial de Revitalização (PER), nos termos dos artigos 17.º-A a 17.º-J do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (GIRE).*

*2) De acordo com a referida acta, foi deliberado "mandatar advogado para dar entrada da respetiva petição judicial, praticando todos os atos que se mostrem*



necessários aos indicados fins, bem como propor o Dr. G..., Administrador Judicial, titular da Cédula n.º..., com domicílio profissional na Rua ..., n.º..., Apartado ..., ...-... Barcelos, para o cargo de Administrador Judicial Provisório no âmbito do PER."

3) Foi proferido despacho, em 2017.02.27, admitindo o processo .../17...T8LSB, Juízo de Comércio de Lisboa - Juiz 1, e nomeando administrador judicial provisório, G..., (doravante referido apenas por AJP), conforme artigo n.º 17º - C, n.º 3, *ai a*), do CIRE.

4) Em 2017.03.01, é publicitado no portal CITIUS1 - Anúncio n.º..., a Lista Provisória de Credores (artigo n.º 17.º - D, n.º 2 e n.º 3, do CIRE), conforme Anexo II, folhas 1 a 6.

5) Em 2017.07.03, o AJP nomeado apresentou o Plano de Recuperação, com a relação dos votos que recaíram sobre o acordo de pagamento conforme artigo 17.º - F n.º 4 do CIRE, que passa a constar no documento Anexo III, folhas 1 a 56.

6) Em 2017.07.06 foi decretada a sentença de encerramento por homologação do plano de recuperação conducente à revitalização da empresa, tendo transitado em julgado em 2017.07.27.

7) Foi fixada na sentença de encerramento, a remuneração do AJP em €3.500,00 (três mil e quinhentos euros), constituindo um encargo compreendido nas custas do processo, conforme artigo 32.º n.º 3 do CIRE.

8) Posto isto, principiemos por analisar a lista provisória de credores referida no ponto 4) antecedente, e em conformidade com a mesma, apresentamos no quadro seguinte as entidades aludidas e os respetivos montantes:

**Quadro 3 - Lista provisória de credores – portal CITIUS.**

Reci.	CREDOR	VALOR RECLAMADO / RELACIONADO €
1	H...	17.756.904,45
2	L...	576,13
3	J... SROC S.A	6.237,00
4	K... S.A	50,00
5	B... SGPS, S.A	30.388.044,18
6	L... SGPS, S.A	190.916,40
7	M... Unipessoal, Lda	561.584,20
8	N... S.A	2.432,98
9	O... S.A	3.779,84
10	P... S.A	2.089,21
	<b>Total</b>	<b>48.912.614,39</b>

8.1) Com exceção da verba 2, todas os credores foram indicados pelo AJP.

8.2) O crédito identificado na verba 1, respeita a hipoteca sobre o único imóvel do SP, a favor da entidade credora H..., para garantia do cumprimento das obrigações decorrentes de créditos concedidos à sociedade participante (B... SGPS, S.A.).

De referir que, em janeiro de 2017, foi decretada a insolvência da única acionista do SP à data, (sociedade B... SGPS, S.A. - Processo:... /16....T8LSB, Juízo de Comércio de Lisboa - Juiz 6), tendo a referida sociedade cessado a atividade na data de 2017.07.27, com motivo de cessação, n.º 3 artigo 65.º do CIRE, data em que transitou em julgado a sentença de encerramento por homologação do plano de revitalização do SP em análise.

8.3) De acordo com a contabilidade do SP, a sociedade B... SGPS, S.A., detinha os créditos evidenciados no quadro seguinte, repartido pelas seguintes contas:

**Quadro 4 – Montantes reconhecidos no Balanço como Passivo.**

NOME DA CONTA	Conta SNC	Saldo Credor €
B... SGPS, S.A	2531001	21.068.671,66
Juros a liquidar - B...	272203	2.886.498,67
B... SGPS, S.A	27880028	6.434.634,35
<b>Total</b>		<b>30.389.804,68</b>

8.4) De onde resulta que, ao montante total em dívida para com a sociedade participante B... SGPS, S.A., e reconhecidos no passivo do SP, será diminuído do montante a pagar ao banco H..., por conta da dívida daquela.

9) O plano de recuperação aprovado, referido no ponto 5), previa aumento do capital social e realização de suprimentos nos montantes de €13.000.000,00 e €150.000,00, respetivamente, a subscrever e realizar por novo investidor, e bem assim o pagamento do montante de €14.000.000,00 à H..., (veja-se folhas 40 a 43 do Anexo III).

Com base nesse documento, evidenciamos no quadro seguinte o plano de pagamentos dos restantes credores, conforme folha 56 do Anexo III:

Quadro 5 – Relação de Credores PER.

Recl.	CREADOR	VALOR RECLAMADO PER €	VALOR A LIQUIDAR PER €
1	J... SROC SA	6.273,00	1.254,60
2	K... S.A	50,00	0,29
3	B... SGPS, S.A	16.388.044,18	95.563,26
4	L... SGPS, S.A	190.916,40	1.113,29
5	M... , Unipessoal, Lda	561.584,20	3.274,75
6	N... , S.A	2.432,98	14,19
7	O... S.A	3.779,84	22,04
8	P... S.A	2.089,21	12,18
	Total	17.155.169,81	101.254,60

9.1) Atendendo à conclusão no ponto 8.4) antecedente, considerando o valor constante da lista provisória respeitante a créditos da sociedade B... SGPS, S.A., Quadro 3), bem assim, o valor constante no plano de recuperação aprovado, a verba respeitante a essa mesma entidade, Quadro 5), obtemos o montante de €14.000.000,00 (€30.388.044,18 -€16.388.044,18), valora pagar à referida H... .

9.2) Ainda de acordo com este último quadro, (Quadro 5), o montante a liquidar (pagar) à sociedade B... SGPS, S.A., foi fixado no montante de total de €95.563,26 (conforme verba 3).

9.3) Da análise ao extrato bancário do SP, é possível confirmar transferência bancária do montante de €95.563,26, veja-se folha 2 do anexo a este relatório, (Anexo IV, folhas 1 a 2), corroborando o escriturado na contabilidade, o mesmo não acontece quanto à verba de €14.000.000,00. a pagar à H... .

9.4) Analisada a contabilidade, constata-se que, de entre os documentos que suportam o reconhecimento contabilístico na data de 2017.12.15, do aumento do capital social efetuado pelas sociedades D... S. A. NIPC..., e E... LDA, NIPC..., no montante total de €13.000.000,00, (movimento a crédito das contas 51002 – D... S. A., e 51003 ~ E..., LDA. no montante de €6.500.000,00 / cada, por contrapartida a débito da conta 2531001 -B... SGPS, SA), bem como de suprimentos no montante total de €1.000.000,00, (movimento a crédito das conta 253002 – D... S. A., e 253003 -E..., LDA, no montante de €500.000,00 / cada, por contrapartida a débito da conta 2531001 -B... SGPS, SA), efetuados pelas novas acionistas, estão fotocópias dos cheques bancários em anexo a este relatório que passam a constituir o documento (Anexo V, folhas 1 a 4), não existindo evidência da passagem dessas verbas pela conta

bancária do SP, indicando tratar-se da amortização do crédito reclamado pela H..., no montante de €14.000.000,00.

9.5) Refira-se ainda que, com base na contabilidade e nos extratos bancários, as novas acionistas, efetuaram ainda suprimentos ao SP, conforme referido no anterior ponto 9), no montante de €150.000,00, na data de 2017.12.15, veja-se folha 1 do já referido anexo IV, reconhecidos a crédito nas contas 2531002 – D... S. A. e 2531003 – E..., LDA, no montante de €75.000,00 / cada, conseqüentemente, a conta agregada 25 - Financiamentos Obtidos, apresenta saldo final credor no montante total de €1.150.000,00.

10) Decorrente da informação colhida no quadro acima (Quadro 5), restam 8 credores, cujos créditos reclamados totalizam a importância de €17.155.169,81, e valor a liquidar no montante total de €101.254,60.

11) De onde resulta, por mera operação aritmética, que o valor referente ao perdão no âmbito do processo PER é de €17.053.915,21.

12) Analisada a contabilidade, constatamos que o SP reconheceu a crédito na conta 78884 - Perdão de dívidas, e na conta 1210002 -H..., os montantes totais de €17.314.525,89 e €101.254,60, respetivamente, por contrapartida das contas e montantes evidenciados no quadro seguinte:

Quadro 6 - Montantes desreconhecidos na contabilidade (valores em €).

NOME DA CONTA	Conta SNC	LANÇAMENTO CONTABILISTICO	
		2017-12-15	2017-12-15 5
J... , SROC S.A.	27880038	5.018,40	1.254,60
K... S.A.	27880034	49,71	0,29
B... SGFS, S.A	27880028	6.339.071,09	95.563,26
L... SGFS, S.A	27880037	189.803,11	1.113,29
M... , Unipessoal, Lda	27880036	558.309,45	3.274,75
N... , S.A.	27880042	2.418,79	14,19
O... , S.A.	27880047	3.757,80	22,04
P... , S.A.	27880054	2.077,03	12,18
B... , SGFS, S.A	2531001	7.068.671,66	
Juros a liquidar - B...	272203	2.886.498,67	
Débito de Custos de Estrutura - Holding	272207	258.850,18	
<b>Total</b>		<b>17.314.525,89</b>	<b>101.254,60</b>

12.1) A semelhança do referido na primeira parte do ponto 9.4) antecedente, o extrato bancário facultado pelo SP, comprova os movimentos financeiros dos montantes evidenciados no lançamento contabilístico n.º 2017-12-15 ... .

13) Analisado o quadro extra contabilístico da declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC (Q07/Mod.22), o SP deduziu (linha 775) o montante de €17.314.525,89.

14) Por determinação do disposto no n.º 2 do artigo 268º do CIRE, não relevam para a formação da matéria coletável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de recuperação.

15) Resulta conseqüentemente, que no apuramento do Lucro Tributável (Q07 da Mod.22 (linha 775)), ao valor deduzido pelo SP há a retirar o montante de €260.610,68, respeitante a (€17.314.525,89 (perdão reconhecido na contabilidade) - €17.053.915,21 (perdão evidenciado no Plano de Recuperação homologado), por se tratar de rendimento sujeito a IRC e não isento, não tendo enquadramento no referido n.º 2 do artigo 268º do CIRE. Esta diferença obtida, no montante de € 260.610,68, corresponde ao somatório do valor de €258.850,18, não considerado na relação de credores do PER e reconhecido na conta 272207, conforme (Quadro 6), com o valor de €1.760,50, obtido pela diferença entre o crédito da sociedade B... SGPS constante da contabilidade do SP, €30.389.804,68 (Quadro 4), e o valor considerado no PER, 30.388.044,18, conforme (Quadro 3).

### **III.2 - Variação Patrimonial não Refletida no Resultado Líquido**

16) Através do lançamento contabilístico n.º 2017-12-15 ..., o SP debitou a conta SNC 53001 - Prestações Suplementares – B..., SGPS, S.A., por contrapartida da conta SNC 56014 - Resultados Transitados 2017, no montante de €1.000.000,00. A documentar este lançamento constam os documentos anexos a este relatório que passam a constituir o documento Anexo VI, folhas 1 a 21.

17) Transcrevendo o teor do ponto 10) **OUTRAS RUBRICAS DO CAPITAL PRÓPRIO** do relatório de contas, temos:

"Outros instrumentos de capital:

*Em 31 de dezembro de 2016, esta rubrica refere-se a prestações suplementares, as quais não vencem juros e só poderão ser reembolsadas de acordo com a legislação em vigor, quando o valor do capital próprio após o seu reembolso não se/a inferior à soma do capital e da reserva legal.*

*No exercício de 2017, verificou-se o perdão das prestações suplementares por parte do anterior acionista, tendo as mesmas sido reclassificadas para a rubrica de "Resultados Transitados"."*

*18) No ponto 26) da declaração do órgão de gestão, datada de 2018.04.20, à J... SROC S.A., temos:*

*"No exercício findo em 31 de dezembro de 2017 foram desreconhecidas prestações suplementares do anterior acionista no montante de 1.000.000 euros por contrapartida de resultados transitados. Confirmamos que, de acordo com a nossa análise efetuada ao enquadramento fiscal da referida transação, é nosso melhor entendimento que a mesma não é sujeita a tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas na medida em que aquele saldo se enquadra no processo Especial de Revitalização, o qual foi homologado em julho de 2017.º"*

*19) Quanto à Certificação Legal de Contas, efetuada pela J..., SROC S A., não foi colocada qualquer ênfase e/ou reserva sobre este facto.*

*20) Atento às regras plasmadas na NCRF nº 27 - Instrumentos Financeiros, as prestações suplementares não são reconhecidas como um passivo da entidade em quem foram realizadas, constituindo antes uma forma de aumentar o capital próprio sem recorrer ao aumento de capital social, sempre que não cumpram os requisitos da definição de passivo.*

*21) Claro que, quer no aumento do capital social, quer no aumento dos capitais próprios da participada, (SP em análise), através de prestações suplementares, estamos perante investimentos financeiros feitos pelas entidades participantes (no caso concreto, pela acionista B... SGPS, S.A), aumentando o valor do património ou capital próprio da empresa (variações quantitativas ou modificativas).*

22) *Assumindo as prestações suplementares, a figura de capital próprio, não é expectável, num prazo definido, a sua restituição aos titulares o que, a acontecer implica o seu reconhecimento como passivo.*

23) *Ainda assim, a possibilidade de restituição das quantias desembolsadas pela acionista existe, mas está sujeita a condições, previstas no Código das Sociedades Comerciais (CSC), na medida em que as prestações suplementares devem ser utilizadas em conformidade com este normativo legal.*

24) *Quer isto dizer que, por força do disposto no artigo 213.º, n.º 2 em conjugação com o artigo 246.º, n.º 1, alínea a), ambos do CSC, a restituição de prestações suplementares, para além de outros requisitos, fica ainda dependente de deliberação que a determine. Ou seja, a restituição das prestações suplementares não ocorre, automaticamente, quando se encontrem reunidos os requisitos previstos no n.º 1, do artigo 213.º do CSC, conforme é referido no ponto 10) do relatório de contas do SP e ponto 16 deste capítulo), sendo sempre necessário que a sociedade beneficiária exteriorize, através de uma deliberação, a intenção de restituir esses créditos a quem os realizou.*

25) *Analisadas as atas dos órgãos sociais da empresa, (Conselho de Administração e Assembleia Geral), respeitantes ao ano em análise, não se constata qualquer deliberação quanto à restituição das prestações suplementares no montante de €1.000.000,00.*

26) *Importa averiguar se este valor deve ou não, no espírito do código do IRC concorrer para efeitos fiscais. Relembremos que o código do IRC acolhe o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, como resulta do seu artigo 17.º (na redação em vigor à data), o que significa, nomeadamente, que concorrem para a formação do lucro tributável; os efeitos quantitativos inscritos no balanço, neste sentido, a coberto do disposto no artigo 20.º na sua concatenação com o n.º 1 e n.º 2, do artigo 18.º, ambos do código do IRC.*

27) *Atentos ao regime legal das variações patrimoniais positivas previsto no artigo 21.º do código do IRC, e ao enquadramento das prestações suplementares antes*

*apresentado, na situação em concreto (diminuição de direitos da sociedade participante), estamos perante uma variação patrimonial positiva que concorre positivamente para a formação do lucro tributável, na medida em que, a partir do desreconhecimento das prestações suplementares, em dezembro de 2017, por contrapartida de resultados transitados, o SP deixa de ter uma obrigação de restituição/pagamento para com o seu acionista, sendo aquela obrigação convertida em património/ganho efetivo.*

*28) Tratando-se de um acontecimento verificado no final do período de 2017, deveria ter sido refletido numa conta de Resultados (classe 7) no período 2017, e não diretamente no Capital Próprio, como se respeitasse a outros períodos, tratando-se de um ganho sujeito a IRC e não isento uma vez que não se enquadra no disposto no n.º 2 do artigo 268º do GIRE, atendendo a que tal movimento não se encontra previsto no PER.*

*29) Consequentemente em 2017.12.31, a conta resultados transitados encontra-se sobreavaliada no montante de €1.000.000,00, e o resultado líquido do período findo naquela data encontra-se subavaliado no mesmo montante.*

*30) Logo, repetindo a conclusão já retirada, os efeitos quantitativos inscritos no balanço, decorrentes de variações patrimoniais positivas, como é a presente situação, concorrem enquanto ganho para a determinação do resultado tributável, devendo concomitante mente ser acrescido nos cálculos a realizar no Q07 da DRM22, Linha 702, o montante de €1.000.000,00.*

### **III.3 - Gastos não aceites fiscalmente:**

*31) O sujeito passivo reconheceu gastos com responsabilidades perante terceiros relacionados com a concretização do PER, no montante total de €1.327.858,00 (movimento a débito na conta 622113001 - Conclusão PER, por contrapartida a crédito na conta 272210 - Acréscimo de gastos\_ Conclusão PER). A documentar este lançamento, (n.º 2017-12-31 ...), constam os documentos anexos a este relatório que passam a constituir o documento Anexo VII, folhas 1 a 2.*



32) Tendo-se solicitado a documentação vinculativa deste registo, o SP endereçou-nos via e.mail (...pt) a documentação constante no Anexo VIII, folhas 1 a 32.

De entre os documentos facultados pelo SP, consta o extrato da conta 272210 - Acréscimo de gastos Conclusão PER, de 2017.01.01 a 2019.12.05, conforme print seguinte:

C104_		Extratos de conferência						Pág. 1 de 1		
Da Conta	272210	à	272210	Status	Efetivos	Nº Contribuinte	...			
Da Data	01-01-2017	até	05-12-2019				A...			
Data	Doc.	Número	Just	Diário	No Diário	Referência	Descrição	Débito	Crédito	Saldo
<b>272210 Conclusão PER</b>										
31-12-2017	NLB	1/22		DIV	120011	Operações Diversas	Operações Diversas		1.327.858,00	1.327.858,00 C
02-02-2018	FST	1/1		DIV	20001	52/2018	52/2018	119.762,86		1.208.095,14 C
02-02-2018	FST	1/2		DIV	20002	132157993	132157993	79.999,20		1.128.095,94 C
02-02-2018	FST	1/3		DIV	20003	20820180/00377	20820180/00377	29.520,00		1.098.575,94 C
02-02-2018	FST	1/4		DIV	20004	2018/3	2018/3	861.000,00		237.575,94 C
02-02-2018	FST	1/5		DIV	20005	2018.00009	2018.00009	31.980,00		205.595,94 C
02-02-2018	FST	1/6		DIV	20006	51/2018	51/2018	4.305,00		201.290,94 C
02-02-2018	MBN	1/6		BN	20006	Gratificação	Gratificação	60.000,00		141.290,94 C
02-02-2018	MBN	1/7		BN	20007	Gratificação	Gratificação	60.000,00		81.290,94 C
31-12-2018	RGD	1/2		DIV	120004	Regularização PER	Regularização PER 2017	1.290,94		80.000,00 C
<b>Total Período</b>								<b>1.247.858,00</b>	<b>1.327.858,00</b>	<b>80.000,00 C</b>
<b>Total Conta</b>								<b>1.247.858,00</b>	<b>1.327.858,00</b>	<b>80.000,00 C</b>

33) Com a exceção do montante de €80.000,00, que permanece em saldo à data de 2018.12.31, não existindo outros movimentos até 2019.12.05, (o extrato apresentado refere-se a movimentos realizados entre as datas de 2017.01.01 a 2019.12.05), bem como do montante de €1.290,94, para a qual o SP não apresentou documentação vinculativa do vencimento ou pagamento do respetivo gasto, este ponto é dedicado à análise aos documentos que suportam estes gastos imputados ao período de 2017:

• **Faturas 51/2018 e 52/2018, emitidas na data de 2018.01.10, nos montantes de €4.305,00 e €119.762,86, respetivamente - Folhas 4 a 13 do Anexo VIII:**

*Faturas emitidas pela sociedade Q... Unipessoal Lda, NIPC.... com a descrição: "Prestação de Serviços referentes ao Proc .../17...TLSB"; junto a estes documentos consta o contrato de prestação de serviços datado de 2017.03.08, celebrado entre esta entidade e o SP. Conforme cláusula primeira do referido contrato, (vide folha 12), a prestação de serviços consistia, nomeadamente, na elaboração do plano de revitalização; tramitação do plano de recuperação nas várias fases do processo negocial; acompanhamento da devedora na preparação e revitalização das reuniões de negociação e discussão das medidas de reestruturação do passivo a propor aos credores e análise de todo o processo e intermediação ativa em toda a fase negocial. De acordo com as aplicações informáticas da AT, designadamente, aplicação visão integrada do contribuinte - VIC, constata-se que o gerente desta sociedade é G..., NIF... Este último é o AJP, nomeado no processo PER referido no ponto 3) do subcapítulo III.1).*

*Como se referiu nos pontos 6) e 7) do subcapítulo III.1), a nomeação do AJP ocorreu na data de 2017.02.27, tendo sido fixada na sentença de encerramento a remuneração do mesmo no montante de €3.500,00 + IVA. A corroborar esta informação, juntamos a informação prestada pelo Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa - Juiz 1, em resposta ao N/ Ofício..., que passa a constituir o Anexo IX, folhas 1 a 12*

*Resulta ainda deste último documento que, a remuneração do AJP constitui um encargo compreendido nas custas do processo.*

*Bem assim, consultada a contabilidade, temos que, em 2018.01.26, o SP reconheceu esse gasto (custas do processo) no período de 2017, (lançamento contabilístico n.º 2017-12-15 5 ...), movimentando a débito a conta 688711 - Custas o montante de €5.120,00, (correspondente a €3.500,00 (honorários) + €805,00 (IVA) + €475 (Emolumentos Conservatória) + €340 (Taxa de Justiça Cível), veja-se, Anexo X, folhas 1 a 6. Sendo ainda possível confirmar o pagamento desta verba, pela consulta ao extrato bancário constante do já referido Anexo IV, na data de 2017.12.29, com a descrição do movimento "PAG. DUC-TRANSF.". Daqui se concluindo que, com o reconhecimento da Fatura 51/2018, emitida na data de 2018.01.10, no montante de*

€4.305,00 (€3.500,00+IVA), estamos perante duplicação do mesmo gasto, como referido "Custas do Processo".

Quanto à fatura 52/2018, emitida na data de 2018.01.10, no montante de €119.762,86, caso efetivamente dissesse respeito a remuneração do AJP, tal valor estaria incluído nas custas do processo, o que não se verifica conforme atrás referido, já que o valor dos honorários do AJP incluídos nas custas é de €3.500,00 + IVA, acrescendo ainda o facto da Portaria n.º 51/2005, de 20 de janeiro, que serviu de base para o apuramento do valor constante desta fatura, não ser aplicável por analogia à fixação da remuneração variável do Administrador Judicial Provisório no processo especial de revitalização. Salienta-se ainda o facto da fatura em causa ser emitida pela sociedade Q... Unipessoal Lda, NIPC..., pessoa juridicamente distinta do interveniente no processo judicial de revitalização, o AJP, já que este é uma pessoa singular, NIF ... .

Por tudo o exposto, este gasto não poderá estar relacionado com os honorários do AJP interveniente no processo judicial de revitalização, não provando o SP tratar-se de tal.

**• Documento emitido eletronicamente no Portal das Finanças Fatura 1000001 de 2018.01.25, montante total de €79.999,20 - Folhas 14 a 20 do Anexo VIII:**

Documento emitido por R..., NIF..., respeitante a "Serviços de Advocacia", mencionando ainda que a prestação de serviço foi efetuada em 2018.01.25.

Junto a este registo temos ainda fotocópia de contrato de prestação de serviços jurídicos em causa, datado de 2018.01.22, respeitante à implementação das medidas descritas no plano de recuperação aprovado e homologado no âmbito do processo judicial de revitalização que correu termos sob o n.º .../17...T8LSB no Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa - Juízo de Comércio de Lisboa – Juiz 1.

Recorde-se que em 2017.07.06 foi decretada a sentença de encerramento por homologação do plano de recuperação conducente à revitalização da empresa, tendo transitado em julgado em 2017.07.27, pelo que atendendo à data de celebração do

*contrato e à data de prestação de serviço constante da fatura emitida, este gasto não poderá estar relacionado com o processo judicial de revitalização.*

- ***Fatura n.º FT2018/2 emitida a 2018.01.26, no montante total de €861.000,00 - Folhas 21 a 27 do Anexo VIII:***

*Este documento foi emitido pela sociedade S... Unipessoal, Lda, NIF..., com a descrição "Comissão decorrente da outorga do CONTRATO DE ANGARIAÇÃO celebrado com a sociedade A... S.A. em 29-12-2017".*

*Conforme cláusula primeira do referido contrato, (vide folha 25), o negócio obrigava a S... Unipessoal, Lda, no âmbito do PER .../17...T8LSB, a conseguir investidores, para o aumento do capital social de €13.000.000,00, mediante a emissão de 2.600.000 novas ações (valor nominal de €5,00 / cada), e ainda para a realização de um suprimento no montante de €1.000.000,00.*

*Consultadas as aplicações disponíveis da AT, designadamente: aplicação Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), temos que esta sociedade foi constituída em 2017.11.30, tendo sido iniciada atividade na data de 2018.01.01, para o exercício da atividade de mediação imobiliária, a que corresponde a CAE 68311.*

*Ainda de acordo com a informação publicada no portal do Ministério da Justiça, o objeto é mais amplo, designadamente: "Atividades de mediação e angariação imobiliária; avaliação de bens móveis e imóveis, compra, venda e revenda de bens imóveis; arrendamento, gestão de administração de imóveis próprios ou de terceiros, designadamente para armazenagem de todo tipo de produto ou bens, bem como a prestação de demais serviços conexos com esta atividade; compra e venda de veículos automóveis", contudo, sem qualquer referência a atividades de mediação mobiliária. Conforme referido anteriormente, o aumento do capital deu-se na sequência da decisão de homologação de plano de recuperação em PER, (ponto 9, do subcapítulo II.3), tendo sido registado na Conservatória do Registo Predial em 2017.08.29, pela apresentação AP. 1/2017..., referente à inscrição 14, informação visível na página da*

*internet (https://...). Embora na contabilidade só tenha sido reconhecido na data de 2017.12.15, conforme referimos no ponto 9.4).*

*Posto isto, podemos afirmar que, atendendo à data do aumento de capital, bem assim ao referido neste ponto, na data em que seria prestado o serviço aludido na fatura, esta entidade era inexistente para efeitos de IVA e IRC, encontrando-se, à data do contrato celebrado/apresentado, numa fase embrionária de constituição de sociedade.*

**• Gratificações no montante de €120.000,00, Folhas 28 a 30 do Anexo VIII:**

*Consta como documento suporte a estas verbas, dois recibos datados de 2018.01.31 que identificam, T..., e U..., ambos identificados no ponto 8) do capítulo II, deste relatório, como entidades beneficiárias de gratificações no montante de €60.000,00, cada, não existindo qualquer referência ao período de 2017, bem como ao PER.*

**• Fatura N.º FAC 20820180/00377, emitida a 2018.02.06, no montante total de €29.520,00, Folha 31 do Anexo VIII:**

*Trata-se de um documento emitido pela sociedade V... SA, NIPC..., apenas com a descrição "Honorários".*

**• Fatura N.º FACC. 2018.00009, emitida a 2018.01.12, no montante total de €31.980,00, Folha 32 do Anexo VIII:**

*Documento emitido pela sociedade W..., SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP, RL, NIPC..., com a descrição a "serviços de consulta jurídica prestados à sociedade; preparação e acompanhamento das operações jurídicas ligadas às alterações verificadas no respetivo capital social e à nova estrutura dele resultante; conferência de contratos e acordos celebrados com terceiros".*

*Analisados todos estes pontos, e além de tudo o que já foi referido, resulta que:*

- ✓ *Para todos estes documentos, a respeitarem a serviços prestados em 2017, encontrar-se-ia ultrapassado o prazo previsto para a emissão de faturas determinado no código do IVA, afastando a atribuição destes gastos ao período de 2017;*
- ✓ *Na data em que o gasto é imputado ao período de 2017, já se encontrava encerrado o processo de recuperação, uma vez que, com a homologação do acordo terminou o processo de recuperação, conforme corrobora a informação constante na folha 3 do Anexo IX;*
- ✓ *Não nos foi demonstrado e confirmado inequivocamente que estes gastos, constantes das faturas e recibos emitidos em 2018, tendo, algumas, por base contratos celebrados também em 2018, à exceção do contrato celebrado com a sociedade Q... Unipessoal Lda, respeitam efetivamente a gastos do período de 2017 e estão relacionados com o Processo Especial de Revitalização.*

*34) Em conformidade com as regras plasmadas no SNC, a conta 2722 - Credores Por Acréscimo de Gastos, regista-se a crédito por contrapartida de uma conta de gastos, no montante de gastos ou perdas atribuíveis ao período em curso, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja despesa ocorra em períodos subsequentes. Disposição aceite e harmonizada pelo regime de periodização económica, previsto no artigo 18.º do código do IRC, (segundo o mesmo, os gastos são imputáveis ao período de tributação em que são suportados, independentemente do seu pagamento).*

*35) Seguindo o pressuposto, regime de acréscimo, os rendimentos e gastos, (bem assim os ativos, passivos e capital próprio), são reconhecidos quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na estrutura conceptual (parágrafo 22).*

*36) Conforme já referimos, na escrituração das suas operações, o SP aplica as normas contabilísticas de relato financeiro (NCRF's), e segundo a estrutura conceptual (parágrafos 92 a 96), prevê que os gastos apenas são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios*

*económicos futuros relacionados com uma diminuição num ativo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade.*

*37) Conclui-se assim que não foi demonstrado que a diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com o aumento do passivo (dívidas a credores diversos) ocorreu, efetivamente no ano de 2017, na medida que não foi comprovado que aquela despesa está relacionada com gastos suportados naquele ano e muito menos relacionados com o PER.*

*38) Nesta medida verifica-se que o movimento a débito na conta 622113001 - Conclusão PER, não se encontra efetuado em conformidade com a normalização contabilística, pelo que nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º, e n.º 1 do artigo 18.º ambos do código IRC, atentos ainda ao disposto no artigo 23.º do mesmo diploma legal, o lucro tributável encontra-se indevidamente influenciado negativamente do montante de €1.327.858,00.*

#### **III.4 - Resumo das Correções:**

*39) Atendendo ao exposto nos pontos antecedentes, apresentamos de seguida o quadro correções propostas nos pontos 15), 30) e 38):*

Quadro 07 - Correções ao apuramento do lucro tributável.

Quadro 7 – Apuramento do lucro tributável (Modelo 22) 2017	Declarado SP	Correções Técnicas	Corrigido
<b>701 - Resultado líquido do período</b>	15.985.587,56		15.985.587,56
702 - Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio		1.000.000,00	1.000.000,00
710 - Correções relativas a períodos de tributação anteriores	1.806,13		1.806,13
752 - Outros acréscimos		1.327.858,00	1.327.858,00
775 - Outras Deduções	17.314.525,89	260.610,68	17.053.915,21
<b>777- Prejuízo para efeitos fiscais</b>	1.327.132,20		
<b>777- Lucro Tributável</b>			<b>1.261.336,48</b>

(...)

## **IX - DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO**

1) O SP foi notificado, através de carta registada, ofício n.º..., cujo registo data de 2020.07.06, (registo CTT RH ... PT), para no prazo de vinte e cinco dias exercer o Direito de Audição (DA), por escrito ou oralmente, sobre o PRIT, nos termos previstos no artigo 60.º da LGT e no artigo 60.º do RCPITA.

2) Em 2020.08.05, foi apresentado pelo mandatário do SP, com procuração junta, documento para o exercício do DA (Anexo XI), o qual se considera, aqui, integralmente reproduzido.

3) No que se refere à correção explicitada no subcapítulo III.1 - Processo Especial de Revitalização (PER) - PER .../17...TB8LSB, Capítulo III do exercício do DA, o SP aceita que o montante de €260.610,68 não é parte do montante desconhecido pelo PER, (veja-se ponto 21º do DA), conseqüentemente não beneficia do determinado no n. 2.º do artigo 268.º do CIRE, conforme ponto 15) do referido subcapítulo, corroborando o mesmo.

Refira-se ainda que, atendendo aos argumentos trazidos nos pontos 22º a 26º do DA, e considerando que contabilisticamente estamos perante o desreconhecimento da dívida a terceiros no montante de €260.610,68, sem documentação comprovativa dos referidos argumentos e sem menção de qualquer demonstração técnica, não afastam a tributação deste facto tributário como variação patrimonial não refletida no resultado líquido, situação exposta no subcapítulo III.2.

4) Quanto às correções do subcapítulo III.2 - Variação Patrimonial não Refletida no Resultado Líquido, o mandatário do SP, alega que "33º. Só após o reconhecimento do crédito no âmbito do processo, a então acionista percebeu que o valor total a reclamar deveria corresponder a €31.388.044,18, (trinta e um milhões, duzentos e oitenta e oito mil, quarenta e quatro euros e dezoito cêntimos).

34º. Ou seja, apurou então que faltava à reclamação o valor adicional de €1.000.000,00 Junta ainda Doc.1 e Doc.2, datados de 2017.12.15, que fazem parte do Anexo VI do PRIT, folhas 8 a 10, e 18 a 21, respetivamente, documentos estes que suportam o lançamento contabilístico n.º 2017-12-15 ... (referido no ponto 16).



*Conforme já foi referido, pontos 4) e 5) do subcapítulo III.1, e bem assim aos documentos anexos referidos nos mesmos, os documentos trazidos pelo SP em DA, Doc.1 e Doc.2 não fazem parte do PER, conforme comprova certidão (código de acesso :...) de 2017.08.22 do Tribunal do Comércio de Lisboa-Juiz 1, (veja-se Anexo III, deste relatório). Antes sim, são documentos elaborado após a data do transito em julgado*

*Atendendo ao disposto no n.º 4 do artigo n.º 17º-D, do CIRE, não existindo qualquer referência a que tenha existido impugnação, o valor reclamado da dívida à sociedade B..., SGPS, S.A, insito quer na lista provisória (Anexo II), quer na lista definitiva (Anexo III) foi de €30.388.044,18, e não €31.388.044,18, (mais um milhão de euros). Conforme já referimos anteriormente (ponto 33 deste relatório), em 2017.11.29 foi proferido despacho no processo .../17...T8LSB, (veja-se folhas 2 a 4 do anexo X), mencionando que com a homologação do acordo terminou o processo de recuperação.*

*Mais ainda, considerando o alegado pelo SP, certo é que o reconhecimento destas duas verbas (referimo-nos aos montantes de €30.388.044,18 e €1.000.000,00) tiveram tratamentos contabilístico e fiscal distintos.*

*5) Quanto aos argumentos trazidos no capítulo V do DA (pontos 41º a 55º), constituem, salvo melhor opinião, argumentações genéricas, não logrando rebater os factos constantes do subcapítulo III.3 deste relatório, as correções são contestadas de um modo abstraiu, como se de uma única correção se tratasse, embora estas incidam sobre realidades distintas e devidamente fundamentadas, nomeadamente:*

- Gasto imputado ao processo de recuperação, relacionado com a prestação de serviços de uma entidade que não foi interveniente no processo .../17...T8LSB (referimo-nos à sociedade Q... Unipessoal Lda, NIPC...);*
- Gasto suportado com base num documento de uma entidade que, no momento em que eventualmente poderiam ter sido prestados os serviços, não existia (referimo-nos à sociedade S... Unipessoal, Lda, NIF...).*

*E tal como é referido no ponto 55.º do DA, no âmbito do presente procedimento inspetivo, o SP não se opõe a que a AT considere que estes gastos não sejam dedutíveis no período de tributação de 2017.*

*Voltamos a reiterar o referido no último parágrafo do ponto 33) deste relatório, sendo que, nem no decurso do procedimento inspetivo, nem em sede de direito de audição, o SP comprovou que este acréscimo de gastos, respeita efetivamente ao período de 2017 e que estão relacionados com o Processo Especial de Revitalização, salientando novamente a informação constante na folha 3 do Anexo IX, "..., com a homologação do acordo terminou o processo de recuperação, ...".*

### **CONCLUSÃO**

*6) Os argumentos trazidos em DA, sem qualquer articulação, sem menção de qualquer demonstração técnica, e sem documentação comprovativa, não trazem ao procedimento qualquer facto, prova ou parecer técnico novo, que ponha em crise as correções insitas do PRIT.*

*Pelo exposto, propõe-se que as correções constantes do Capítulo III, se mantenham.*

- K)** Na sequência das correcções efectuadas na inspecção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IRC relativa ao exercício de 2017 com o n.º 2020..., no montante de € 282.318,48 (liquidação adicional), em que se inclui o valor de € 21.946,55 de juros compensatórios liquidados pela liquidações n.ºs 2020..., no montante de € 32,51, e 2020..., no montante de € 21.914,04, bem como da respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2020..., no montante de € 282.285,97, com data limite de pagamento de 13-10-2020 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- L)** Em 25-11-2020, a Requerente pagou as quantias liquidadas (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- M)** O valor de €258.850,18 referido no RIT corresponde a uma estimativa de custos de estrutura da holding e de serviços centrais do GRUPO X..., relativas a serviços partilhados referentes aos anos de 2013 e 2014 (nos valores de € 92.893,52 e €

- 117.553,78 respectivamente) prestados pela M... (documentos n.ºs 6, 7 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos), mas que nunca chegaram a ser facturados por esta;
- N)** Na relação de credores não foi indicado o valor destes serviços da holding porque foi apenas indicado o que estava facturado (depoimento de parte de U...);
- O)** Os referidos custos de estrutura eram considerados pela Requerente acréscimos de custo, aguardando a facturação pelo M... e mantiveram-se registados até 2017, ano em que foram anulados por decisão do Conselho de Administração, por não estarem facturados, dando origem a um ganho na demonstração de resultados (depoimento de C..);
- P)** A subscrição do aumento de capital decorrente do Plano de Recuperação da Requerente ocorreu em 15-12-2017 (documento que consta da parte 5 do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido);
- Q)** As facturas emitidas por Q... Unipessoal Lda, R..., S... Unipessoal, Lda, V... SA, e W..., Sociedade de Advogados, SP, RL, bem como as gratificações pagas a T..., e U... (depoimento de C... e depoimento de parte de U...);
- R)** É comum haver dilação entre a data em que são e prestados os serviços e aquela em que eles são facturados (depoimento de C...);
- S)** A V... SA, que exerce as funções de revisão oficial de contas da Requerente apurou que os serviços tinham sido prestados em 2017 pelo que não fez qualquer reparo quanto à imputação das facturas e gratificações referidas ao exercício de 2017 (depoimento de C...);
- T)** Em 25-01-2021, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto**

Os factos provados baseiam-se no processo administrativo e nos documentos juntos pela Requerente, bem como na prova testemunhal e por depoimento de parte.

O depoente U... foi administrador da Requerente entre 2017 e 2020.

A testemunha C... é revisor oficial de contas e fiscal único da Requerente.

Ambos aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que foram dados com provados com base nos seus depoimentos.

### 3. Matéria de direito

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção á Requerente em que fez várias correcções à matéria tributável de IRC, que a Requerente não aceita parcialmente.

#### 3.1. Perdão de dívidas do Processo Especial de Revitalização (PER) - €258.850,18

A Requerente apresentou-se a PER em que veio a ser proferida sentença de encerramento por homologação do plano de recuperação conducente à revitalização da empresa, tendo transitado em julgado em 27-07-2017, em que a Requerente beneficiou de perdão de dívidas, no valor de €17.053.915,21.

Há acordo das Partes quanto a tal valor não relevar para a formação da matéria coletável da Requerente, por força do artigo 268.º do CIRE, por se tratar de variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de recuperação.

No entanto, a Requerente reconheceu a crédito na conta 78884 - Perdão de dívidas, e na conta 1210002 – H..., os montantes totais de €17.314.525,89 e €101.254,60, a título de perdão de dividas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que *«ao valor deduzido pelo SP há a retirar o montante de €260.610,68, respeitante a (€17.314.525,89 (perdão reconhecido na contabilidade) - €17.053.915,21 (perdão evidenciado no Plano de Recuperação homologado), por se tratar de rendimento sujeito a IRC e não isento, não tendo enquadramento no referido n.º 2 do artigo 268º do CIRE. Esta diferença obtida, no montante de € 260.610,68, corresponde ao somatório do valor de €258.850,18, não considerado na relação de credores do PER e reconhecido na conta 272207, conforme (Quadro 6), com o valor de €1.760,50, obtido pela*

diferença entre o crédito da sociedade B... SGPS constante da contabilidade do SP, €30.389.804,68 (Quadro 4), e o valor considerado no PER, 30.388.044,18, conforme (Quadro 3)».

A Requerente reconhece que não devia ter considerado o crédito referido perdoado ao abrigo do PER (artigos 28.º 29.º do pedido de pronúncia arbitral), pelo que não beneficia do regime do artigo 268.º, n.º 2, do CIRE.

Mas, no direito de audição sobre o Relatório da Inspeção Tributária e, depois, no presente processo, a Requerente defende que o referido valor não deve acrescer ao lucro tributável, por se tratar de um custo da Requerente de 2013-2014, por serviços partilhados que foi considerado proveito por uma empresa do grupo, a M..., Unipessoal, Lda. (doravante "M...").

O documento n.º 6 (extractos de conta de 2013 e 2014 da M...) refere os valores de € 92.893,52 (em 2013) e € 117.553,78 (2014) como custos gerais imputados à Requerente, e o documento n.º 7 (extracto de contas) mostra que foram imputados à Requerente custos gerais que foram incluídos nos balancetes de 2013 e 2014, sendo registados na conta 78.1.6.2.1.01.

É crível, assim, que o valor dos referidos custos gerais tenha sido considerado nas declarações modelo 22 do grupo referentes a 2013 e 2014, que presumivelmente se terão baseado na contabilidade.

De qualquer modo, resulta da prova produzida que tais custos gerais não facturados foram anulados em 2017, por não estarem facturados, não sendo objeto de qualquer perdão.

Por isso, não ocorreu uma variação patrimonial positiva em 2017, pelo que não há fundamento para o acréscimo de tal valor de €258.850,18 ao lucro tributável de 2017.

Pelo exposto, conclui-se que relativamente a este valor ocorreu em 2017 um desreconhecimento de um gasto e não um perdão de dívida, pelo que a correcção efectuada enferma de vício por erro sobre os pressupostos de facto.

No entanto, tal erro não pode ser imputado a Autoridade Tributária e Aduaneira, pois o que consta da sua contabilidade é «PerdãoDívidaPER» (documento n.º 9) e a prova que permite concluir que não se tratou de um perdão de dívida, mas sim do desreconhecimento indevido de gastos relativo aos exercícios de 2013 e 2014, não foi apresentada à Autoridade Tributária e Aduaneira durante o procedimento de inspeção. Na verdade, no exercício do direito de audição

a Requerente explicou o que se passou em relação àquele valor, mas não apresentou documentos comprovativos, designadamente os que apresentou neste processo arbitral.

Assim, justifica-se a anulação desta correcção e da liquidação de IRC na parte que a tem subjacente, por erro sobre os pressupostos de facto imputável à Requerente.

### **3.2. Perdão de dívida, no âmbito do PER da Requerente, de prestações suplementares no valor de €1.000.000,00**

No exercício de 2017, verificou-se o perdão das prestações suplementares por parte da B... SGPS, S.A, sociedade que era anterior accionista da Requerente.

A empresa de revisão oficial de contas entendeu que o desreconhecimento das prestações suplementares não estava sujeita a tributação «*na medida em que aquele saldo se enquadra no processo Especial de Revitalização, o qual foi homologado em julho de 2017*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que

*20) Atento às regras plasmadas na NCRF n.º 27 - Instrumentos Financeiros, as prestações suplementares não são reconhecidas como um passivo da entidade em quem foram realizadas, constituindo antes uma forma de aumentar o capital próprio sem recorrer ao aumento de capital social, sempre que não cumpram os requisitos da definição de passivo.*

*24) Quer isto dizer que, por força do disposto no artigo 213.º, n.º 2 em conjugação com o artigo 246.º, n.º 1, alínea a), ambos do CSC, a restituição de prestações suplementares, para além de outros requisitos, fica ainda dependente de deliberação que a determine. Ou seja, a restituição das prestações suplementares não ocorre, automaticamente, quando se encontrem reunidos os requisitos previstos no n.º 1, do artigo 213.º do CSC, conforme é referido no ponto 10) do relatório de contas do SP e ponto 16 deste capítulo), sendo sempre necessário que a sociedade beneficiária exteriorize, através de uma deliberação, a intenção de restituir esses créditos a quem os realizou.*

27) *Atentos ao regime legal das variações patrimoniais positivas previsto no artigo 21.º do código do IRC, e ao enquadramento das prestações suplementares antes apresentado, na situação em concreto (diminuição de direitos da sociedade participante), estamos perante uma variação patrimonial positiva que concorre positivamente para a formação do lucro tributável, na medida em que, a partir do desreconhecimento das prestações suplementares, em dezembro de 2017, por contrapartida de resultados transitados, o SP deixa de ter uma obrigação de restituição/pagamento para com o seu acionista, sendo aquela obrigação convertida em património/ganho efetivo.*

28) *Tratando-se de um acontecimento verificado no final do período de 2017, deveria ter sido refletido numa conta de Resultados (classe 7) no período 2017, e não diretamente no Capital Próprio, como se respeitasse a outros períodos, tratando-se de um ganho sujeito a IRC e não isento uma vez que não se enquadra no disposto no n.º 2 do artigo 268º do GIRE, atendendo a que tal movimento não se encontra previsto no PER.*

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- houve lapso ao não incluir o valor de € 1.000.000,00 de prestações suplementares no valor reclamado pela B... SGPS, S.A. no PER, o que foi reconhecido pela Requerente e pelo anterior accionista;
- como se refere no acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 27-11-2019 «*O PER não tem como finalidade precípua dirimir definitivamente e com força de caso julgado material litígios sobre a existência dos créditos, e daqui que a decisão que recaia sobre as reclamações de créditos é meramente incidental, não constituindo caso julgado fora do respetivo processo.*  
*O objeto da sentença homologatória do plano é o próprio plano de recuperação, e não o reconhecimento de créditos, pelo que não faz caso julgado quanto à existência destes.*”
- As prestações suplementares em termos contabilísticos correspondem a um instrumento de capital próprio e não a um passivo na medida em que não representam

- um direito incondicional de entregar dinheiro ou outros activos financeiros por parte da sociedade, razão pela qual são inscritas em capital próprio e não em passivo.
- a operação em causa, tem, do ponto de vista substantivo, um resultado similar a uma –operação de restituição de prestações suplementares ao sócio e subsequente entrada do sócio para cobertura de prejuízos da sociedade.

Como refere a Requerente, no acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 27-11-2019, proferido no processo n.º 3266/17.3T8BRG.E1.S1, decidiu-se que *«o PER não tem como finalidade precípua dirimir definitivamente e com força de caso julgado material litígios sobre a existência dos créditos, e daqui que a decisão que recaia sobre as reclamações de créditos é meramente incidental, não constituindo caso julgado fora do respetivo processo»* e *«o objeto da sentença homologatória do plano é o próprio plano de recuperação, e não o reconhecimento de créditos, pelo que não faz caso julgado quanto à existência destes»*.

Afigura-se, assim, que não há obstáculo a que a empresa que é objecto do PER e os seus credores rectifiquem posteriormente o montante dos créditos, designadamente em caso de lapso, como sucedeu no caso em apreço, pois o valor do crédito correspondente às prestações suplementares em causa estava reconhecido na contabilidade, como crédito da anterior accionista da Requerente.

A relevância fiscal desta rectificação é seguramente admitida em direito tributário, em que releva primacialmente a substância económica dos factos tributários, como decorre do n.º 3 do artigo 11.º da LGT.

Por isso, a entender-se, como entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira, que o desreconhecimento das prestações suplementares implica uma variação patrimonial positiva porque *«o SP deixa de ter uma obrigação de restituição/pagamento para com o seu acionista, sendo aquela obrigação convertida em património/ganho efetivo»*, ela estará abrangida pelo artigo 268.º, n.º 2 do CIRE, que estabelece que *«não entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação»*.



De qualquer modo, as prestações suplementares são um instrumento de capital próprio e só hipoteticamente poderiam vir a ser restituídas, se houvesse uma deliberação dos sócios nesse sentido e «*desde que a situação líquida não fique inferior à soma do capital e da reserva legal e o respectivo sócio já tenha liberado a sua quota*» [artigos 213.º, n.ºs 1 e 2 e 246.º, n.º 1, alínea a), do Código das Sociedades Comerciais], pelo que não existe uma obrigação actual de as restituir,

Por isso, não tem perfeita correspondência com a realidade actual o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que a Requerente «*deixa de ter uma obrigação de restituição/pagamento para com o seu acionista, sendo aquela obrigação convertida em património/ganho efetivo*», pois o accionista não tinha direito a esses meios na situação fáctica existente.

Na verdade, as prestações suplementares constituem capital próprio da sociedade e a sua ablação tem efeitos apenas na esfera patrimonial do accionista, não dando lugar a nenhum ganho patrimonial na demonstração de resultados, constituindo uma reafecção de valores dentro dos instrumentos de capital próprio e não uma variação patrimonial, pois o património da sociedade antes e depois da operação é idêntico.

Para além disso, visando a ablação das prestações suplementares a cobertura de prejuízos, se dela derivasse uma variação patrimonial positiva, ela sempre estaria afastada da tributação em IRC, por força da excepção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC, em que se excluem da tributação «*as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital*».

Pelo exposto, procede o pedido de pronúncia arbitral, quanto a esta questão.

### **3.3. Gastos não fiscalmente aceites**

Como se refere no Relatório da Inspecção Tributária «*o sujeito passivo reconheceu gastos com responsabilidades perante terceiros relacionados com a concretização do PER, no montante total de €1.327.858,00*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância fiscal de gastos por várias razões, designadamente falta de requisitos das facturas ou sua não imputação como gastos do exercício de 2017.

Para além de fundamentação específica quanto a cada um dos documentos a Autoridade Tributária e Aduaneira acrescenta uma fundamentação comum que é a seguinte, em suma;

*Analizados todos estes pontos, e além de tudo o que já foi referido, resulta que:*

- ✓ *Para todos estes documentos, a respeitarem a serviços prestados em 2017, encontrar-se-ia ultrapassado o prazo previsto para a emissão de faturas determinado no código do IVA, afastando a atribuição destes gastos ao período de 2017;*
- ✓ *Na data em que o gasto é imputado ao período de 2017, já se encontrava encerrado o processo de recuperação, uma vez que, com a homologação do acordo terminou o processo de recuperação, conforme corrobora a informação constante na folha 3 do Anexo IX;*
- ✓ *Não nos foi demonstrado e confirmado inequivocamente que estes gastos, constantes das faturas e recibos emitidos em 2018, tendo, algumas, por base contratos celebrados também em 2018, à exceção do contrato celebrado com a sociedade Q... Unipessoal Lda, respeitam efetivamente a gastos do período de 2017 e estão relacionados com o Processo Especial de Revitalização.*

*34) Em conformidade com as regras plasmadas no SNC, a conta 2722 - Credores Por Acréscimo de Gastos, regista-se a crédito por contrapartida de uma conta de gastos, no montante de gastos ou perdas atribuíveis ao período em curso, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja despesa ocorra em períodos subsequentes. Disposição aceite e harmonizada pelo regime de periodização económica, previsto no artigo 18.º do código do IRC, (segundo o mesmo, os gastos são imputáveis ao período de tributação em que são suportados, independentemente do seu pagamento).*

*35) Seguindo o pressuposto, regime de acréscimo, os rendimentos e gastos, (bem assim os ativos, passivos e capital próprio), são reconhecidos quando satisfaçam as*

*definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na estrutura conceptual (parágrafo 22).*

*36) Conforme já referimos, na escrituração das suas operações, o SP aplica as normas contabilísticas de relato financeiro (NCRF's), e segundo a estrutura conceptual (parágrafos 92 a 96), prevê que os gastos apenas são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num ativo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade.*

*37) Conclui-se assim que não foi demonstrado que a diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com o aumento do passivo (dívidas a credores diversos) ocorreu, efetivamente no ano de 2017, na medida que não foi comprovado que aquela despesa está relacionada com gastos suportados naquele ano e muito menos relacionados com o PER.*

*38) Nesta medida verifica-se que o movimento a débito na conta 622113001 - Conclusão PER, não se encontra efetuado em conformidade com a normalização contabilística, pelo que nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º, e n.º 1 do artigo 18.º ambos do código IRC, atentos ainda ao disposto no artigo 23.º do mesmo diploma legal, o lucro tributável encontra-se indevidamente influenciado negativamente do montante de €1.327.858,00.*

Os artigos 17.º, 18.º e 23.º do CIRC estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

### ***Artigo 17.º***

#### ***Determinação do lucro tributável***

*1 - O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo*

*período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.*

*2 - Para efeitos do disposto no número anterior, os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do período.*

*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 setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;*

*(...)*

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

*2 - As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.*

*Artigo 23.º*

*Gastos e perdas*

*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.*

**3.3.1. Facturas 51/2018 e 52/2018, emitidas na data de 2018.01.10, nos montantes de €4.305,00 e €119.762,86, respetivamente - Folhas 4 a 13 do Anexo VIII:**

**3.3.1.1 Factura 51/2018 - € 4.305,00**

Quanto à factura 51/2018, emitida pela sociedade Q... Unipessoal Lda, NIPC..., no montante de € 4.305,00 (€ 3.500,00 + IVA) a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou o gasto referente a «*Prestação de Serviços referentes ao Proc .../17...TLSB*», trata-se de uma duplicação, pois tal gasto já havia sido contabilizado em 15-12-2017.

A Requerente aceita esta correcção, como refere nos artigos 90.º e 91.º do pedido de pronúncia arbitral, pelo é de manter a liquidação na parte respectiva.

**3.3.1.2 Factura 52/2018 - € 119.762,86**

Esta factura, no valor de €€ 119.762,86 (€ 97.368,18 + IVA) consta do anexo VIII ao Relatório da Inspecção Tributária (parte 5 do processo administrativo, página 29) tem a descrição «*Prestação de serviços referente a remuneração variável do proc. .../17...TBLB*» e

é acompanhada de uma «NOTA DE DESPESAS» e uma minuta de contrato de prestação de serviços, que não é assinada por qualquer dos representantes da Requerente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou como gasto esta factura pelo seguinte:

*Quanto à fatura 52/2018, emitida na data de 2018 01.10, no montante de €119.762,86, caso efetivamente dissesse respeito a remuneração do AJP, tal valor estaria incluído nas custas do processo, o que não se verifica conforme atrás referido, já que o valor dos honorários do AJP incluídos nas custas é de €3.500,00 + IVA, acrescendo ainda o facto da Portaria n.º 51/2005, de 20 de janeiro, que serviu de base para o apuramento do valor constante desta fatura, não ser aplicável por analogia à fixação da remuneração variável do Administrador Judicial Provisório no processo especial de revitalização. Salienta-se ainda o facto da fatura em causa ser emitida pela sociedade Q... Unipessoal Lda, NIPC..., pessoa juridicamente distinta do interveniente no processo judicial de revitalização, o AJP, já que este é uma pessoa singular, NIF... .*

*Por tudo o exposto, este gasto não poderá estar relacionado com os honorários do AJP interveniente no processo judicial de revitalização, não provando o SP tratar-se de tal.*

A Portaria n.º 51/2005, de 20-01-2005 aprovou o montante fixo de remuneração do administrador da insolvência nomeado pelo juiz, bem como as tabelas relativas ao montante variável de tal remuneração, em função dos resultados obtidos.

Não se insere nas competências da Autoridade Tributária e Aduaneira impor a interpretação de um diploma legal que não tem natureza tributária, para mais quanto a uma questão sobre que há controvérsia dos Tribunais Superiores especializados em matéria cível, mas, com aplicação ou não da Portaria referida, o certo é que o administrador judicial provisório tem direito a uma remuneração variável, por força do disposto no artigo 23.º, n.º 2, da Lei n.º 22/2013, de 26 de Fevereiro. ( <sup>2</sup> )

---

<sup>2</sup> Eventualmente fixada com base na equidade, com decidiu o Tribunal da Relação de Coimbra nos acórdãos de 09-2017, proferido no processo n.º 1118-13.5TYLSB.L1-6, e de 22-06-2020, proferido no processo n.º 1525/19.0T8LRA.C1, e o Tribunal da Relação do Porto nos acórdãos de 27-06-2018, proferido no processo n.º 3128/17.4T8AVR.P1 e de 30-04-2020, proferido no processo n.º 4306/19.7T8VNG.P1, ou com aplicação

A factura referida, acompanhada do contrato de prestação de serviços, gera a convicção que os serviços referidos terão sido prestados, no interesse da Requerente, no âmbito do PER, pela pessoa do administrador, através da sua sociedade unipessoal, pelo não se justifica a conclusão a que chegou a Autoridade Tributária e Aduaneira de que Autoridade Tributária e Aduaneira «*este gasto não poderá estar relacionado com os honorários do AJP interveniente no processo judicial de revitalização, não provando o SP tratar-se de tal*».

A eventual não observância do regime legal da fixação desta remuneração variável, designadamente a não fixação pelo Tribunal e a facturação por uma empresa unipessoal do administrador nomeado no PER, não afasta a realidade económica de ela ter sido paga por serviços prestados à Requerente no âmbito do PER e é isso que releva para aferir a sua dedutibilidade, em consonância com n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, interpretado em sintonia com o artigo 11.º, n.º 3, da LGT, pois está-se perante serviços suportados pelo sujeito passivo para assegurar a recuperação da empresa e, com ela, garantir a possibilidade de obter rendimentos sujeitos a IRC.

Também resulta da prova produzida que estes serviços foram prestados em 2017, no âmbito do PER.

Pelo exposto, esta correcção no montante de € 119.762,86 enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

**3.3.2. Documento emitido eletronicamente no Portal das Finanças Fatura 1000001 de 2018.01.25, montante total de € 79.999,20 - Folhas 14 a 20 do Anexo VIII:**

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou um gasto baseado no «*documento emitido por R..., NIF..., respeitante a "Serviços de Advocacia", mencionando ainda que a prestação de serviço foi efetuada em 2018.01.25*».

---

análogica da Portaria n.º 51/2005, de 20 de Janeiro, como entendeu o Tribunal da Relação de Guimarães no acórdão de 15-03-2018, proferido no processo n.º 3764/17.9T8VNF.G1.

Foi junto a este documento um contrato de prestação de serviços jurídicos, datado de 11-01-2018, «*respeitante à implementação das medidas descritas no plano de recuperação aprovado e homologado no âmbito do processo judicial de revitalização que correu termos sob o n.º .../17...T8LSB no Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa - Juízo de Comércio de Lisboa – Juiz I.*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou o valor de € 79.999,20 como gasto, porque «*em 2017.07.06 foi decretada a sentença de encerramento por homologação do plano de recuperação conducente à revitalização da empresa, tendo transitado em julgado em 2017.07.27, pelo que atendendo à data de celebração do contrato e à data de prestação de serviço constante da fatura emitida, este gasto não poderá estar relacionado com o processo judicial de revitalização*».

A Requerente defende que ocorreu a substância da operação e que, a não ser considerado gasto de 2017, deverá sê-lo de 2018.

No entanto, não foi fundamento específico desta correcção a imputação do gasto ao exercício de 2017, mas sim a falta de relação dos serviços prestados com o processo judicial.

Como resulta do contrato, os serviços terão sido prestados antes da sua celebração referindo-se que foram prestados entre Janeiro de 2017 e 15 de Dezembro de 2017, pelo que abrangerão serviços prestados antes e depois do trânsito em julgado da homologação do Plano de Recuperação.

Por isso, a conclusão da Autoridade Tributária e Aduaneira de que «*este gasto não poderá estar relacionado com o processo judicial de revitalização*» não tem fundamento, pois poderão estar relacionados os anteriores à data do trânsito em julgado da homologação do Pleno e mesmo os posteriores que visem a sua implementação.

Assim, esta correcção enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

**3.3.3. Fatura n.º FT2018/2 emitida a 2018.01.26, no montante total de €861.000,00  
- Folhas 21 a 27 do Anexo VIII:**



A factura referida *foi emitida pela sociedade S... Unipessoal, Lda, NIF..., com a descrição "Comissão decorrente da outorga do CONTRATO DE ANGARIAÇÃO celebrado com a sociedade A... S.A. em 29-12-2017".*

Nos termos do contrato, a S... Unipessoal, Lda, obrigou-se, a conseguir investidores, para o aumento do capital social de €13.000.000,00, mediante a emissão de 2.600.000 novas ações (valor nominal de €5,00 / cada), e ainda para a realização de um suprimento no montante de €1.000.000,00.

Como se refere no Relatório da Inspeção Tributária esta sociedade foi constituída em 30-11-2017, tendo sido iniciada actividade na data de em 01-01-2018, não se inserindo no seu objecto actividades de mediação mobiliária.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou o gasto em causa porque *«esta entidade era inexistente para efeitos de IVA e IRC, encontrando-se, à data do contrato celebrado/apresentado, numa fase embrionária de constituição de sociedade».*

Após o exercício do direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira referiu que *«nem no decurso do procedimento inspetivo, nem em sede de direito de audição, o SP comprovou que este acréscimo de gastos, respeita efetivamente ao período de 2017 e que estão relacionados com o Processo Especial de Revitalização, salientando novamente a informação constante na folha 3 do Anexo IX, "..., com a homologação do acordo terminou o processo de recuperação, ...".*

A Requerente defende, em suma, que *«o facto de a sociedade angariadora ter iniciado "de forma substantiva" a sua atividade e apenas em 2018 ter formalizado a mesma perante a AT, em nada pode prejudicar a Requerente»* e que *«o gasto em causa deve ser imputado em 2017 dado que as sociedades foram angariadas em 2017 para efetivar o aumento de capital».* Acrescenta ainda Requerente que, se o gasto não for imputado ao exercício de 2017 deverá sê-lo ao de 2018.

O contrato foi celebrado em 29-12-2017, com *«a duração de seis meses contados a partir da sua celebração»*, mas a subscrição do aumento de capital decorrente do Plano de Recuperação ocorreu em 15-12-2017.

Os factos de o prazo da duração do contrato se contar a partir de 29-12-2017 e de a S... Unipessoal, Lda, ter declarado para efeitos fiscais início de actividade em 01-01-2018 sugerem,

sem mais, a conclusão da Autoridade Tributária e Aduaneira de os serviços não teriam sido prestados em 2017.

Mas, a realidade de o acordo de aumento de capital ter sido contabilisticamente reconhecido em 15-12-2017 ( <sup>3</sup> ), impõe que se conclua que a actividade de angariação foi realizada antes desta data, aparentemente com prestação de serviços pela S... Unipessoal, Lda, em situação irregular perante a Administração Tributária.

Essa irregularidade e a emissão de factura para além do prazo legal poderão ser eventual fundamento para aplicação de sanções contra-ordenacionais, mas não retiram relevância fiscal aos gastos para a determinação do lucro tributável de 2017, à face dos artigos 18.º, n.ºs 1 de 2, e 23.º, n.º 1, do CIRC.

Na verdade, como se refere no Relatório da Inspeção Tributária, «*esta sociedade foi constituída em 2017.11.30*», pelo que já existia à data em que foi celebrado o acordo de aumento de capital e, por isso, não há impossibilidade prática de ter levado a cabo a actividade de angariação que foi efectuada no interesse da Requerente para prosseguimento da sua própria actividade.

Por outro lado, como diz a Requerente, o facto de S... Unipessoal, Lda só ter declarado início de actividade em 01-01-2018, não pode prejudicar a Requerente quanto à dedutibilidade de gastos referentes a uma actividade desenvolvida em 2017.

Pelo exposto, esta correcção enferma de erro sobre os pressupostos de facto.

### **3.3.4. Gastos com gratificações no montante de € 120.000,00**

A Autoridade Tributária e Aduaneira referiu no Relatório da Inspeção Tributária o seguinte:

---

<sup>3</sup> A própria Autoridade Tributária e Aduaneira refere no Relatório da Inspeção Tributária, no ponto «9) Capital» da Parte I, que «*na sequência de decisão de homologação de plano de recuperação em PER - Processo Especial de Revitalização, no segundo semestre do ano em análise, foi concretizado um aumento de capital*» e no ponto 9.4. da parte III.1. refere que «*analisada a contabilidade, constata-se que, de entre os documentos que suportam o reconhecimento contabilístico na data de 2017.12.15, do aumento do capital social efectuado...*».

*«Consta como documento suporte a estas verbas, dois recibos datados de 2018.01.31 que identificam, T..., e U..., ambos identificados no ponto 8) do capítulo II, deste relatório, como entidades beneficiárias de gratificações no montante de €60.000,00, cada, não existindo qualquer referência ao período de 2017, bem como ao PER.»*

Esta correcção não está especificamente fundamentada de direito, pelo que a sua fundamentação será a referida para todos os gastos não aceites no ponto 38) do Relatório da Inspeção Tributária: *«alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º, e n.º 1 do artigo 18.º ambos do código IRC, atentos ainda ao disposto no artigo 23.º do mesmo diploma legal».*

A prova testemunhal e por depoimento de parte permitem concluir que as despesas se reportam a gratificações por serviços prestados pelos beneficiários no ano de 2017, durante o PER.

O artigo 18.º do CIRC estabelece que *«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, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica»* e que *«as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas».*

No caso em apreço não se provou que estas gratificações por serviços prestados em 2017 fossem na data de encerramento das contas de 2017 fossem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Por isso, o facto de os recibos serem datados de 31-01-2018, não justifica que as despesas não sejam consideradas gastos do período de 2017.

Assim, esta correcção enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

**3.3.5. Fatura N° FAC 20820180/00377, emitida a 2018.02.06, no montante total de €29.520,00, Folha 31 do Anexo VIII:**

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere apenas o seguinte:

*Trata-se de um documento emitido pela sociedade V... SA, NIPC..., apenas com a descrição "Honorários".*

A fundamentação geral para estas correcções relativas a facturas é a seguinte:

- ✓ *Para todos estes documentos, a respeitarem a serviços prestados em 2017, encontrar-se-ia ultrapassado o prazo previsto para a emissão de faturas determinado no código do IVA, afastando a atribuição destes gastos ao período de 2017;*
- ✓ *Na data em que o gasto é imputado ao período de 2017, já se encontrava encerrado o processo de recuperação, uma vez que, com a homologação do acordo terminou o processo de recuperação, conforme corrobora a informação constante na folha 3 do Anexo IX;*
- ✓ *Não nos foi demonstrado e confirmado inequivocamente que estes gastos, constantes das faturas e recibos emitidos em 2018, tendo, algumas, por base contratos celebrados também em 2018, à exceção do contrato celebrado com a sociedade Q... Unipessoal Lda, respeitam efetivamente a gastos do período de 2017 e estão relacionados com o Processo Especial de Revitalização.*

Não foi fundamento desta correcção a eventual deficiência de descrição dos serviços prestados, pelo que não pode ser desconsiderada a sua relevância fiscal com esse fundamento, em face da irrelevância de fundamentação *a posteriori*.

Ora, como resulta da prova produzida, os serviços que foram prestados em 2017, no âmbito do processo de revitalização.

A não emissão de factura no prazo legal, a que alude a Autoridade Tributária e Aduaneira, pode ser fundamento para aplicação de sanções contra-ordenacionais, mas não retira relevo às despesas, para efeito de determinação do lucro tributável da Requerente, à face do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

---

Assim, também neste caso, a prova produzida leva considerar provado que os serviços foram prestados em 2017, no interesse da Requerente.

**3.3.6. Fatura N.º FACC. 2018.00009, emitida a 2018.01.12, no montante total de €31.980,00, Folha 32 do Anexo VIII:**

Como se refere no Relatório da Inspeção Tributária, trata-se de

*«documento emitido pela sociedade W..., SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP, RL, NIPC..., com a descrição a "serviços de consulta jurídica prestados à sociedade; preparação e acompanhamento das operações jurídicas ligadas às alterações verificadas no respetivo capital social e à nova estrutura dele resultante; conferência de contratos e acordos celebrados com terceiros".*

Como já se referiu, o aumento de capital foi reconhecido contabilisticamente em 15-12-2017, pelo que os serviços referidos terão sido prestados, pelo menos em grande parte em 2017.

Como já se referiu, a não emissão de factura no prazo legal não constitui fundamento para retirar relevo às despesas, para efeito de determinação do lucro tributável da Requerente, à face do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

Por isso, também neste caso, a correcção enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

**3.4. Ilegalidade da liquidação de juros compensatórios**

A Requerente defende, em suma, que a imputação de responsabilidade por juros compensatórios depende de um juízo de censura, que se consubstancia na culpa, e que as liquidações de juros compensatórios não contém qualquer fundamentação, substantiva e formal, quanto à culpa para além de enfermar de vicio de falta de audição prévia.

No que concerne às liquidações de juros compensatórios constata-se que a única fundamentação é a que consta das demonstrações das liquidações de juros compensatórios, pois no Relatório da Inspeção Tributária não se faz qualquer referência a juros compensatórios.

Pelo contrário, no Relatório da Inspeção Tributária até há omissão explícita de que se infere que se terá entendido que não havia lugar a juros compensatórios. Na verdade, na página 3 do Relatório da Inspeção Tributária indicam-se as «*Conclusões da Ação de Inspeção*» relativamente a cada um dos períodos abrangidos pela inspeção e no ponto I.1.3, relativo a indicação dos «*Montantes sujeitos a juros*», não se indica qualquer montante.

O artigo 35.º, n.º 1, da LGT estabelece que «*são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária*».

A responsabilidade objectiva é excepcional, só ocorrendo nos casos especificados na lei (art. 483.º, n.º 2, do Código Civil) e, por isso, deverá entender-se que, para efeitos de responsabilidade por juros compensatórios, só se está perante um «*facto imputável ao sujeito passivo*» quando puder formular-se um juízo de censura em relação à sua conduta.

Nesta linha, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que a imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte.(<sup>4</sup>)

---

<sup>4</sup> Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 20-3-1996, processo n.º 20042, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-3-1998, página 1067;
- de 2-10-1996, processo n.º 20605, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-1998, página 2707;
- de 18-2-1998, processo n.º 22325, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 8-11-2001, página 553;
- de 3-10-2001, processo n.º 25034, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 492, página 1615, e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2080;
- de 29-1-2003, processo n.º 1647/02, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 164;
- de 12-3-2003, processo n.º 26800, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 506, 219 e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 545;
- de 19-11-2008, processos n.ºs 325/08 e 576/08;
- de 11-3-2009, processo n.º 961/08.

No caso em apreço, não sendo invocado como fundamento das liquidações de juros compensatórios culpa do contribuinte, verifica-se, desde logo, falta de fundamentação substantiva, equivalente a erro sobre os pressupostos de facto.

Por outro lado, o direito de participação do contribuinte na formação das decisões tem de ser assegurado antes de qualquer liquidação, salvo casos de dispensa, nos termos do artigo 60.º n.º 1, alínea a), da LGT. Neste caso não, se verifica qualquer das situações de dispensa prevista no n.º 3 do mesmo artigo, pelo que a falta de notificação da Requerente para se pronunciar sobre a imputação de responsabilidade por juros compensatórios enferma de vício de violação do direito de audiência prévia.

A exigência de fundamentação dos actos administrativos lesivos é feita no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece, que *«carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos»*.

Concretizando o conteúdo da fundamentação no procedimento tributário, o artigo 77.º, n.º 1, da LGT que estabelece a regra geral de 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»*.

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. ( <sup>5</sup> )

Assim, para a fundamentação ser considerada suficiente é necessário que sejam perceptíveis as razões por que se decidiu no sentido em que se decidiu.

---

<sup>5</sup> Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

Neste caso, não são indicadas as razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu existia culpa da Requerente relacionada com atraso na liquidação, pelo que, é de concluir que a fundamentação das liquidações de juros compensatórios é insuficiente.

Pelo exposto, as liquidações de juros compensatórios enfermam de vícios de falta de fundamentação substantiva, violação do direito de audiência prévia e de falta de fundamentação formal que justificam a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

#### **4. Juros indemnizatórios**

Em 25-11-2020, a Requerente pagou a quantia liquidada e formula pedido de juros indemnizatórios.

No que concerne a juros indemnizatórios, de harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas



competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do art. 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Na sequência da anulação da liquidação de IRC na parte impugnada e da liquidação de juros compensatórios a Requerente tem direito a ser reembolsada do que pagou a mais, o que é efeito da própria anulação, por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT.

Neste caso, o pedido de pronúncia arbitral apenas não procede quanto à correcção no valor de € 4.305,00, referida no ponto 3.3.1.1. deste acórdão, pelo que a Requerente tem direito a ser reembolsada do que pagou quanto a juros compensatórios (em que é anulada a totalidade da liquidação) e quanto à parte da liquidação de IRC que se baseia nas restantes correcções.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

### **Artigo 43.º**

#### **Pagamento indevido da prestação tributária**

*1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

*2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

A ilegalidade da liquidação é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira quanto à correcção relativa a perdão de dívidas do PER referida no ponto 3.2. deste acórdão e à questão das liquidações de juros compensatórios (ponto 3.4. deste acórdão), pois a Autoridade Tributária e Aduaneira detinha toda a informação necessária para se ter apercebido das ilegalidades que afectam estas correcções.

Quanto à correcção respeitante a dívidas do PER referida no ponto 3.1. deste acórdão, no valor de €258.850,18, o erro não é imputável a Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que a Requerente não tem direito a juros indemnizatórios relativamente e ao IRC que pagou que tem subjacente esta correcção.

Quanto aos gastos não aceites, o pedido de pronúncia arbitral não procede quanto à correcção no valor de € 4.305,00, referida no ponto 3.3.1.1., pelo que não há direito a reembolso nem a juros indemnizatórios relativamente ao valor da liquidação de IRC que tem com pressuposto esta correcção. Quanto às restantes correcções relativas a gastos não aceites os erros são imputáveis a Autoridade Tributária e Aduaneira pois tinha toda a informação necessária.

Os juros indemnizatórios são devidos, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril,

à taxa legal supletiva, e contados 25-11-2020 até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

## **5. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação de IRC n.º 2020..., na parte em que tem como pressupostos as correcções referidas nos pontos 3.1., 3.2., 3.3.1.2., 3.3.2., 3.3.3., 3.3.4., 3.3.5., 3.3.6.;
- c) Anular as liquidações de juros compensatórios n.º 2020..., no montante de € 32,51, e n.º 2020..., no montante de € 21.914,04;
- d) Julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente, de harmonia com o referido no ponto 4 deste acórdão.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **283.963,71**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## 7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 5.202,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

O pedido de pronúncia arbitral procede quanto a erros imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira quanto a correcções nos valores de € 1.000.000,00 (ponto 3.2), € 119.762,86 (ponto 3.3.1.2.), € 79.999,20 (ponto 3.3.2), € 861.000,00 (ponto 3.3.3.), € 120.000,00 (ponto 3.3.4.), € 29.520,00 (ponto 3.3.5), e € 31.980,00 (ponto 3.3.6) (valor total de € 2.241.902,06), pelo que a responsabilidade pelas custas do processo recai sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira, na parte correspondente das custas.

Para além disso, o pedido de pronúncia arbitral procede quanto a erros imputáveis à Requerente quanto ao valor de € 258.850,18 (ponto 3.1.) e improcede quanto à correcção no valor de € 4.305,00 (ponto 3.3.1.1.) (valor total de € 263.125,18).

Para além disso, o pedido de pronúncia arbitral procede quanto ao valor de € 21.914,04 de juros compensatórios.

Não sendo possível determinar com exactidão as percentagens de decaimento, fixam-se as percentagens aproximadas de 10% a cargo da Requerente e de 90% a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 19-10-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(André Sousa Tavares)

(Diogo Feio)