

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1418/2024-T

Tema: IRC – variação patrimonial positiva

SUMÁRIO:

Dúvidas acerca da origem ou natureza de capitais entrados em contas bancárias de um sujeito passivo não conduzem, necessariamente, à conclusão de que o mesmo obteve uma variação patrimonial positiva não reflectida no seu resultado líquido do período de tributação que tenha de concorrer para a formação do lucro tributável.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Carla Castelo Trindade, Luís Ricardo Farinha Sequeira e Jorge Belchior de Campos Lares, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

I. RELATÓRIO

- A..., SGPS, S.A.**, com sede na ..., ..., ..., em Lisboa, com o número único de matrícula e de identificação fiscal ..., (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), e 6.º, n.º 1, e n.º 2, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) e respectivos juros compensatórios n.º 2018..., no montante de € 210.662,99, referente ao exercício de 2015.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”) em 2 de Janeiro de 2025.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram notificadas dessa designação em 14 de Fevereiro de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 5 de Março de 2025.
6. Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo em 9 de Abril de 2025, tendo-se defendido por impugnação e pugnado pela sua absolvição do pedido.
7. Em 29 de Abril de 2025, a Requerente, invocando imperativos do contraditório e da colaboração que regem o processo arbitral tributário, apresentou um requerimento a juntar aos autos informações e provas adicionais para dissipar as dúvidas que a Requerida havia suscitado aquando da apresentação da sua resposta.
8. Em 5 de Maio de 2025, foi proferido despacho no qual se admitia a junção aos autos dos documentos que a Requerente apresentou em 29 de Abril de 2025 e em que se concedia o prazo de 10 dias à Requerida para, querendo, exercer o seu direito ao contraditório quanto ao teor dos referidos documentos.

9. Em 7 de Maio de 2025, foi proferido despacho arbitral a designar o dia 30 de Maio de 2025, pelas 14 horas e 30 minutos, para a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, notificando a Requerente e a Requerida para indicarem, de forma individualizada, quanto a cada uma das testemunhas arroladas, os concretos factos do pedido arbitral e da resposta que seriam objecto daquele tipo de prova.
10. Em 19 de Maio de 2025, foi proferido despacho arbitral a notificar a Requerente para, até à data agendada para a realização da reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, juntar aos autos certidão judicial emitida pelo Tribunal Tributário de Lisboa (Unidade Orgânica 1), no âmbito do processo que aí correu termos sob o n.º 892/19.0BELRS (entretanto extinto). A junção solicitada destinava-se a comprovar que (i) a petição inicial que a Requerente entregou junto daquele tribunal – dando origem àquele processo - era coincidente com o pedido e a causa de pedir apresentados nestes autos e, nesse sentido, que (ii) a Requerente havia cumprido com os requisitos previstos no artigo 268.º, da Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro, para que a remessa de processos dos tribunais judiciais para a arbitragem fosse possível.
11. Em 20 de Maio de 2025, a Requerente apresentou requerimento a indicar os factos que pretendia ver esclarecidos por cada uma das testemunhas por si arroladas, bem como pela sua gerente.
12. Nessa mesma data, a Requerida exerceu o seu direito ao contraditório quanto ao requerimento que a Requerente havia apresentado em 29 de Abril de 2025, pronunciando-se ainda sobre o facto de os presentes autos resultarem do processo de migração para a arbitragem ao abrigo do artigo 268.º, da Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro.
13. Em 21 de Maio de 2025, foi proferido despacho no qual se concedia o prazo de 5 dias à Requerente para, querendo, exercer o seu direito ao contraditório quanto ao teor do requerimento apresentado pela Requerida em 20 de Maio de 2025.

14. Em 22 de Maio de 2025, a Requerente apresentou um requerimento com vista a (i) juntar aos autos a certidão judicial comprovativa da petição inicial (e respectivos documentos) entregues no âmbito do processo n.º 892/19.0BELRS, entretanto extinto, que correu termos no Tribunal Tributário de Lisboa (Unidade Orgânica 1), e (ii) exercer o seu direito ao contraditório relativamente ao requerimento que a Requerida havia apresentado em 20 de Maio de 2025.
15. Em 23 de Maio de 2025, a Requerida apresentou requerimento a indicar os factos que pretendia ver esclarecidos pela testemunha por si arrolada.
16. Em 27 de Maio de 2025, a Requerente apresentou requerimento a indicar que dava como reproduzida toda a argumentação vertida no requerimento apresentado em 21 de Maio de 2025.
17. A reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, teve lugar no dia 30 de Maio de 2025, pelas 14 horas e 30 minutos, para ouvir as testemunhas arroladas pela Requerente (i) B..., (ii) C..., (iii) D..., (iv) E..., (v) F..., e a testemunha arrolada pela Requerida, G... .
18. Nesse mesmo dia, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a facultar às partes o prazo de 20 dias para que as mesmas, querendo, de modo simultâneo, apresentassem alegações escritas.
19. A Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações escritas no dia 20 de Junho de 2025, tendo a primeira acompanhado as mesmas com a junção de novos documentos.
20. Em 26 de Junho de 2025, foi proferido despacho arbitral no qual se concedia o prazo de 10 dias à Requerida para, querendo, exercer o seu direito ao contraditório quanto ao teor desses documentos apresentados pela Requerente.
21. Em 14 de Julho de 2025, a Requerida veio a exercer o seu direito ao contraditório, pronunciando-se sobre o teor daqueles documentos apresentados pela Requerente.

II. POSIÇÕES DAS PARTES

§1 - Posição da Requerente

22. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:
- i. Uma variação patrimonial positiva corresponde a um crescimento do património;
 - ii. A variação patrimonial positiva (e negativa) visa fazer a ponte entre o resultado líquido do exercício e a variação dos capitais próprios positiva (ou negativa) ocorrida no mesmo exercício;
 - iii. No caso em análise, não se está perante uma variação patrimonial positiva, porquanto os referidos montantes deram entrada na conta da Requerente, a título de suprimentos da sua principal accionista (a H..., Lda., doravante “H...”), conforme decorre dos contratos apresentados em sede de inspecção tributária;
 - iv. As legítimas dúvidas da Requerida quanto à veracidade das inscrições contabilísticas e à natureza das entradas a que a Requerente se refere deveriam ter ficado dirimidas aquando das explicações e provas fornecidas por esta em sede de direito de audição;
 - v. A Requerida deveria ter aprofundado o tema em análise, à luz do circunstancialismo do grupo societário em que se insere a Requerente, antes de concluir nos termos em que o fez;
 - vi. Em face do seu objecto social e da necessidade de a Requerente se financiar para exercer a sua actividade, em que se exigem montantes substanciais disponíveis para financiar as actividades das sociedades por si participadas, a Requerente celebrou contratos de suprimentos, de forma a titular a transferência dos montantes e, bem assim, as condições do seu reembolso;
 - vii. Não obstante não ser exigido pelo artigo 243.º, n.º 6, do Código das Sociedades Comerciais (“CSC”), a Requerente entendeu ser de reduzir os contratos de

- suprimentos a escrito, por estarem envolvidas diferentes sociedades (de várias jurisdições) nestes suprimentos concedidos à Requerente;
- viii. Em função dos contratos de suprimentos celebrados entre a Requerente, a H..., a I... Unipessoal, Lda. (“I...”) e a J..., Lda. (“J...”), as entradas de dinheiro estão plenamente justificadas, quer em forma, quer em substância;
 - ix. Todos os valores analisados são provenientes de Angola (com excepção dos montantes disponibilizados pela J...), local onde a H... tem a sua sede e país onde obtém os seus rendimentos;
 - x. Esses montantes foram disponibilizados em numerário ou através de compra de moeda e correctamente inscritos na contabilidade da Requerente;
 - xi. Como é do conhecimento público (e, portanto, constitui um facto notório), em face dos problemas cambiais que existiam (e existem ainda hoje em Angola) – e que se agravaram na última década devido à descida do preço do petróleo, causando uma severa perda de receita para aquele país e de disponibilidades monetárias à luz da legislação cambial aplicável – apenas são autorizadas transferências bancárias de montantes elevados quando estejam em causa transacções comerciais que justifiquem essas transferências;
 - xii. O difícil acesso a divisas e a actuação dos bancos angolanos levaram à criação de um verdadeiro cenário de moratória, no qual os pagamentos e transferências para fora de Angola estavam impossibilitados, não de um ponto de vista legal, mas por força do estrangulamento bancário angolano e o difícil acesso a divisas nos leilões do Banco Nacional de Angola;
 - xiii. A H... estava devidamente legitimada a efectuar as transferências para o exterior, à luz do substrato societário e comercial subjacente, estando, contudo, impedida de fazer essas transferências e pagamentos face à incapacidade da banca nacional angolana de responder aos pedidos dos seus clientes, incluindo da H...;
 - xiv. A situação era de tão grave que o Banco Nacional de Angola chegou, inclusive, a enquadrar sessões extraordinárias para compra e venda de moeda estrangeira (cf. o Instrutivo 10/15, de 4 de Junho), sendo, contudo, os seus esforços

- infrutíferos em limpar *o backlog* ou em permitir o acesso em tempo útil a moeda estrangeira às empresas nacionais;
- xv. Os montantes eram declarados e trazidos de Angola pelos funcionários ou pelos administradores da H... – cumprindo os limites legalmente admitidos – que, por sua vez, os depositavam nas contas da Requerente ou da I..., consoante as necessidades de cada empresa;
- xvi. Quanto aos montantes disponibilizados à e pela J..., os mesmos tratavam-se de suprimentos intragrupo efectuados entre esta sociedade e a Requerente, através do qual ambas as sociedades estabeleceram um crédito sinalagmático de suprimentos, em regime de conta corrente;
- xvii. A Requerente provou a origem do dinheiro – Angola, a título de suprimentos da sua principal accionista, a H... – e os motivos subjacentes à necessidade de se financiar (em particular e mais relevante, a necessidade de financiar a sua participada, a I...);
- xviii. A Requerida não fundamentou – e sustentou em prova – as suas conclusões;
- xix. Perante uma fundada dúvida sobre a origem do dinheiro, a Requerida deveria ter-se absterido de corrigir a matéria colectável da Requerente e, em consequência, tributar;
- xx. No ordenamento jurídico-tributário português vigora o princípio *in dubio contra fiscum*, previsto no artigo 100.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), pelo que, em caso de dúvida quanto ao facto tributário, deveria ter prevalecido uma decisão favorável ao sujeito passivo e jamais contrária ao mesmo;
- xxi. Estando justificada quer a origem do dinheiro, quer a sua finalidade (suprimentos), não há lugar à consideração de qualquer variação patrimonial positiva no caso em apreço;
- xxii. Tratando-se de suprimentos da sócia única, estes constituem empréstimos à Requerente que, como tal, implicam para esta a obrigação de restituir;
- xxiii. Os suprimentos distinguem-se das prestações suplementares de capital (que podem configurar variações patrimoniais positivas), na medida em que,

enquanto estas visam o reforço do património social podendo ou não ser restituídas, os suprimentos constituem meros empréstimos efectuados pelos sócios à sociedade;

- xxiv. Os suprimentos são um mero mútuo à sociedade;
- xxv. Os suprimentos não são inscritos, em sede de Balanço, em Capitais Próprios, mas sim em Passivo/Activo;
- xxvi. Não se está perante uma variação patrimonial positiva na esfera da Requerente, uma vez que não se verifica um incremento dos capitais próprios da Requerente, já que os montantes emprestados pela sua principal accionista constituem uma dívida na sua esfera, que terá de ser devolvida nos termos do contrato de suprimento; e
- xxvii. A correcção efectuada à matéria colectável do exercício de 2015 é manifestamente ilegal e consubstancia uma errónea quantificação e qualificação dos factos tributários, pelo que deverá ser anulada.

§2 - Posição da Requerida

23. Por seu turno, a Requerida contestou a posição da Requerente, defendendo-se, em síntese, com os fundamentos seguintes:
- i. Os suprimentos, enquanto parcelas do passivo de uma sociedade encontram-se regulados nos artigos 243.º a 245.º, do CSC;
 - ii. Nos termos do n.º 1 do artigo 243.º do CSC considera-se contrato de suprimento o “(...) contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pelo qual o sócio convenciona com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer dos casos, o crédito fique tendo carácter de permanência”;
 - iii. A validade do contrato de suprimento não depende de qualquer forma especial, pelo que não terá que ser reduzido a escrito;

- iv. O contrato de suprimento, porque definido e regulado como figura negocial autónoma em relação ao contrato de mútuo, só existe se o crédito do sócio tiver carácter de permanência;
- v. Para facilitar o reconhecimento do contrato de suprimento e distingui-lo do contrato de mútuo, o legislador fixou como índices de permanência do crédito a estipulação de um prazo de reembolso superior a 1 (um) ano e à não utilização da faculdade de exigir o reembolso devido pela sociedade durante 1 (um) ano, contado da constituição do crédito, quer não tenha sido estipulado o prazo, quer tenha sido convencionado prazo inferior;
- vi. Documentalmente, para que se possa reconhecer a existência de um contrato de suprimentos, terão de ser evidenciadas e demonstradas claramente duas fases: o fluxo de saída proveniente do sócio e o fluxo de entrada na conta bancária da sociedade;
- vii. O conhecimento das operações que os originaram exige acuidade especial ao seu reconhecimento;
- viii. A existência de suprimentos tem que estar devidamente documentada e registada na contabilidade;
- ix. As contas bancárias da Requerente *“não refletem qualquer transferência com origem na sociedade angolana “H... Angola”;*
- x. Na contabilidade da Requerente, *“nos anos de 2014 e de 2015 não se verificou qualquer referência a contratos de suprimentos com a sociedade “H... Angola”;*
- xi. A Requerente não provou, de forma inequívoca, a origem do dinheiro depositado na sua conta bancária (pode ter qualquer origem), para que se conseguisse confirmar documentalmente a razão de tais depósitos, não logrando tal fim a junção dos contratos de suprimento;
- xii. Não é possível, com base numa simples declaração proferida pelo administrador da Requerente e em meros documentos de natureza interna, desacompanhados de documentação contabilística de suporte, apurar que tais entradas de dinheiro na conta bancária da Requerente, cuja origem do dinheiro não é identificada,

- configuram suprimentos, uma vez que não resultam demonstradas as características que lhe são inerentes e definidas por lei;
- xiii. A Requerente estava obrigada, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 123.º do Código do IRC, a dispor de contabilidade organizada e, por isso, deverá dispor dos documentos necessários para demonstrar a veracidade das operações praticadas;
- xiv. Na contabilidade da Requerente, como suporte aos lançamentos contabilísticos nas contas analisadas, apenas constam meros documentos internos que discriminam, apenas e tão só, os movimentos a débito e crédito aí efectuados;
- xv. É incompreensível que os contratos de suprimentos não constassem da contabilidade da Requerente;
- xvi. A Requerida logrou comprovar as suas conclusões de que *“o montante de € 861.389,38 corresponde a uma variação patrimonial positiva não refletida no resultado da sociedade pelo que nos termos do art.º 21.º do CIRC, este valor concorre para a formação do resultado tributável e, como tal, deve ser acrescido ao resultado fiscal apurado pela sociedade”*;
- xvii. Feita essa prova, recaía sobre a Requerente o ónus de provar a origem do dinheiro, com documentos idóneos de natureza contabilística, para que, assim, a Requerida validasse que *“a entrada de dinheiro de origem e natureza desconhecida nas contas bancárias da sociedade “A...”* respeita aos alegados suprimentos da sua principal accionista H...;
- xviii. Quanto à determinação da matéria colectável, dispõe o Código do IRC, logo no artigo 16.º, que a mesma, pese embora apurada pelos contribuintes, será objecto de controlo pela Requerida;
- xix. O artigo 59.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”) dita uma obrigação recíproca do dever de colaboração nas relações entre a Requerida e os contribuintes, presumindo, ainda, que a actuação de ambos será desenvolvida à luz do princípio da boa-fé;
- xx. Nos termos do n.º 3 e do n.º 4 do artigo 59.º da LGT, incumbe à Requerida notificar o sujeito passivo para o esclarecimento das dúvidas sobre as suas

declarações ou documentos e cabe a este último prestar à Requerida os esclarecimentos necessários à clarificação das mesmas;

- xxi. Quando sejam suscitadas quaisquer dúvidas por parte da Requerida relativamente aos registos evidenciados na contabilidade, impende sobre os sujeitos passivos o dever de prestação dos esclarecimentos necessários ao aclaramento dessas dúvidas, mormente disponibilizando todos os documentos de suporte aos registos contabilísticos;
- xxii. Atenta a dependência parcial dos resultados fiscais face aos contabilísticos, reconhecida no n.º 1 do artigo 17.º do Código do IRC, só com um conhecimento perfeito de todas as operações – conhecimento material e quantitativo – que influenciam os resultados contabilísticos é possível alcançar o controlo do lucro tributável;
- xxiii. Impende sobre a Requerida o dever constitucional de actuar com observância pelo princípio da legalidade tributária, entre outros;
- xxiv. Perante um total e absoluto incumprimento de todos os deveres que cabem à Requerente, a Requerida não podia agir noutra sentido que não fosse a sujeição a tributação de uma variação patrimonial cuja natureza e origem das operações que lhe subjazem são desconhecidas;
- xxv. Dispõe o n.º 1 do artigo 74.º da LGT que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Requerida ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque;
- xxvi. Perante o incumprimento pela Requerente do regime do ónus da prova, constante dos artigos 342.º do Código Civil e 74.º, n.º 1 da LGT, o artigo 100.º, do CPPT não tem aplicação;
- xxvii. Não há qualquer dúvida que deva ser processualmente valorada a favor da Requerida;
- xxviii. A Requerida conseguiu abalar a presunção de veracidade dos valores contabilizados pela Requerente, pela enunciação de indícios sérios da sua não aderência à realidade;
- xxix. Passou a competir à Requerente o ónus da prova da veracidade destes valores;

- xxx. A Requerente não logrou provar, como lhe incumbia, com base nos documentos particulares apresentados, que existe um nexo de causalidade entre a relação subjectiva que se estabelece com base nos contratos de suprimento e as entradas de dinheiro que ocorreram, no exercício de 2015, na conta bancária por si titulada;
- xxxi. Não se pode aceitar a justificação da Requerente, com base unicamente nas declarações prestadas em sede de procedimento inspectivo pelo seu administrador, sem mais documentos contabilísticos de suporte, por tal corresponder ao desconsiderar do regime do ónus da prova, das normas atinentes à determinação da matéria colectável e das obrigações contabilísticas consagradas no Código do IRC;
- xxxii. A noção de variação patrimonial liga-se necessariamente à ideia de balanço, principalmente na sua estrutura, composição e reflexos no valor do património, entendendo-se este na mesma acepção da situação líquida, ou seja, consistindo genericamente na diferença entre o activo e o passivo;
- xxxiii. O património de uma empresa não é uma realidade estática, mas sim dinâmica e susceptível de implicar permanentes alterações, em consequência da sua actividade económica;
- xxxiv. Estas alterações podem assumir duas variantes: variações qualitativas (as que alteram a sua composição) e variações quantitativas (as que alteram o seu valor);
- xxxv. Relativamente a estas últimas, podem ser negativas ou positivas, consoante diminuam ou aumentem o valor do património ou situação líquida;
- xxxvi. Sendo o resultado líquido apenas uma das componentes da situação líquida, nem todas as variações patrimoniais quantitativas estão reflectidas nesta conta, pelo que se torna necessário ajustar as restantes ao lucro tributável;
- xxxvii. O regime fiscal aplicado a essas variações patrimoniais não reflectidas no resultado líquido do período encontra-se previsto nos artigos 21.º e 24.º, ambos do Código do IRC;
- xxxviii. Nestas disposições legais, o legislador optou por contemplar as situações não susceptíveis de influenciar o resultado fiscal, sendo, portanto, a regra geral a de

que concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto as expressamente previstas no n.º 1 do artigo 21.º do Código do IRC;

- xxxix. Na conta bancária titulada pela Requerente, são evidenciadas entradas de dinheiro, cuja origem e natureza não foi provada;
- xl. A Requerente teve um aumento da sua força económica real, ou seja, melhorou a sua situação líquida, e, de acordo com a teoria do acréscimo patrimonial consagrada no artigo 3.º, n.º 2 do Código do IRC, aumentou o seu lucro;
- xli. Não estando reflectido nos resultados líquidos apurados pela Requerente no exercício em apreço, tem de se traduzir numa variação patrimonial positiva, devendo ser tributada em sede de IRC, conforme disposto no artigo 21.º do Código do IRC;
- xlii. Não se descortina na liquidação adicional de IRC impugnada qualquer vício susceptível de conduzir à sua anulação, devem a mesma manter-se na ordem jurídica, improcedendo a argumentação invocada pela Requerente.

III. SANEAMENTO

- 24. O presente pedido foi apresentado ao abrigo do artigo 268.º, da Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro, nos termos do qual era admissível à Requerente proceder à remessa para a arbitragem tributária de processos de impugnação judicial que tivessem dado entrada nos tribunais tributários até 31 de Dezembro de 2021 e que ainda se encontrassem pendentes de decisão em primeira instância.
- 25. Uma vez que a submissão à arbitragem tributária teria de ser efectuada até ao dia 31 de Dezembro de 2024 e o pedido foi apresentado em 30 de Dezembro de 2024, o mesmo foi tempestivamente apresentado, nos termos do n.º 1 do artigo 268.º, da Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro.

26. O pedido e a causa de pedir apresentados pela Requerente nestes autos são coincidentes com o pedido e a causa de pedir do processo que correu termos no Tribunal Tributário de Lisboa (Unidade Orgânica 1) sob o n.º 892/19.0BELRS (entretanto extinto), estando assim cumprido o disposto no n.º 2 do artigo 268.º, da Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro. Para efeitos dessa comprovação, a Requerente apresentou aos autos as competentes e necessárias certidões judiciais.
27. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.
28. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
29. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não enferma de nulidades, nem existem excepções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1 Fundamentação da fixação da matéria de facto

30. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
31. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas

partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

32. Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente a prova documental junta aos autos pela Requerente, do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, e dos depoimentos das testemunhas arroladas pela Requerente (i) B..., (ii) C..., (iii) D..., (iv) E..., (v) F..., e da testemunha arrolada pela Requerida G..., feitos no âmbito da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT. Tais depoimentos foram analisados e valorados pelo Tribunal Arbitral à luz dos critérios da experiência e da normalidade e em linha com o princípio da livre apreciação dos factos, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
33. Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

§2 - Factos provados

34. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:
- i. A Requerente é uma sociedade de direito português que tem por objecto a gestão de participações sociais de outras sociedades como forma indirecta do exercício de actividades económicas;
 - ii. A Requerente encontra-se cadastrada junto da Requerida, desde 01.01.2011, com o código de actividade empresarial n.º ...;

- iii. A Requerente está enquadrada sob o regime geral de tributação, em sede de IRC, e no regime de isenção previsto no artigo 9.º, do Código do IVA, em sede de IVA;
- iv. A Requerente tem um capital social de € 50.000,00, sendo que o mesmo era detido, à data dos factos, nos seguintes termos:
 - a. 60% pela sociedade H...;
 - b. 15% pela sociedade J...;
 - c. 15% pela sociedade I...;
 - d. 10% por K...;
- v. A H... é uma sociedade de direito angolano que apresenta as suas declarações fiscais neste país e aí paga os impostos que são por si devidos;
- vi. A H... é acompanhada em Angola pela Repartição dos Grandes Contribuintes da Administração Geral Tributária;
- vii. A Requerente tem participações sociais no capital das sociedades I... e J...;
- viii. A I... é uma sociedade de direito português que tem por objecto a compra, venda e revenda de bens imóveis, arrendamento e exploração de estabelecimentos;
- ix. A Requerente é titular da conta n.º..., junto do Banco Santander Totta, S.A.;
- x. No âmbito do exercício da sua actividade, para financiar as sociedades I... e J..., a Requerente tem a necessidade de recorrer a outras formas de financiamento;
- xi. Em 31.01.2014, a Requerente e a I... celebraram um contrato de suprimentos;
- xii. O contrato de suprimentos referido no ponto anterior prevê que a H... pode, em nome e por conta da Requerente, realizar o pagamento do montante respeitante a suprimentos à I...;
- xiii. Em 09.07.2014, a Requerente e a J... celebraram um contrato de suprimentos, em regime de conta-corrente;
- xiv. Em 2014, a Requerente registou, na sua contabilidade, um passivo para com a H... no montante de € 3.121.744,24;
- xv. Em 10.01.2015, a Requerente e a H... celebraram um contrato de suprimentos;

- xvi. Dadas as dificuldades cambiais existentes em Angola, a H... estava legalmente impedida de efectuar transferências bancárias para o exterior, de montante superior a 10.000 dólares norte-americanos;
- xvii. Para a H... financiar a Requerente e a I..., aquela entidade teve necessidade de realizar diversas operações de:
 - a. Levantamento de dinheiro (em Kwanzas ou em Dólares Norte-Americanos) em Angola;
 - b. Compra de Dólares Norte-Americanos no mercado informal em Angola (nos casos em que havia levantado dinheiro em Kwanzas),
 - c. Transporte do dinheiro de Angola para Portugal, pelos seus funcionários ou administradores;
 - d. Depósito em numerário do dinheiro trazido de Angola nas contas bancárias da Requerente ou da I...;
- xviii. Os fundos em numerário provenientes da H... saíram de Angola, com destino a Portugal, suportados por documentos específicos, que permitem a identificação das pessoas responsáveis pelo respectivo transporte e o montante transportado para Portugal;
- xix. Os fundos em numerário provenientes da H... saídos de Angola foram depositados na conta bancária da Requerente;
- xx. No ano de 2015, foram efectuados depósitos em numerário nas contas bancárias da Requerente que ascenderam ao montante de € 861.389,38;
- xxi. A Requerente utilizou os fundos provenientes da H... para os emprestar à I..., que deles necessitava para adquirir bens imóveis em Portugal, ou à J...;
- xxii. No ano de 2015, a Requerente registou na sua contabilidade um passivo no montante de € 4.045.400,87, na rubrica “*Financiamentos obtidos*”;
- xxiii. Em 2018, a Requerente foi objecto de uma acção de inspecção tributária parcial aos exercícios de 2014 e 2015, em sede de IRC, ao abrigo das ordens de serviço n.ºs OI2018... e OI2018...;
- xxiv. Essas ordens de serviço foram abertas na sequência de a Requerente se encontrar indicada como a entidade que financiou a compra de imóveis efectuada pela I...,

sem que a Requerente tenha declarado rendimentos compatíveis com os suprimentos efectuados;

- xxv. No decorrer dessa acção de inspecção tributária, a Requerente autorizou a Requerida a aceder aos seus documentos bancários;
- xxvi. Na sequência dessa acção de inspecção tributária, a Requerente foi notificada do projecto de relatório de inspecção tributária, do qual resultou:
 - a. A ausência de propostas de correcção, em relação ao exercício de 2014; e
 - b. A realização de uma proposta de correcção, em relação ao exercício de 2015, no montante de € 861.389,38, referente a uma variação patrimonial positiva;
- xxvii. Em resultado deste projecto de relatório de inspecção tributária, a correcção proposta pela Requerida determinou, para a Requerente, um resultado tributável corrigido de € 859.673,53;
- xxviii. Em 21.11.2018, a Requerente exerceu o seu direito de audição, no qual invocou, em suma, o seguinte:
 - a. No caso em análise não se está perante uma variação patrimonial positiva, porquanto os referidos montantes deram entrada na conta da Requerente, a título de suprimentos, da sua principal accionista (a H...);
 - b. Todos os valores em análise no projecto de relatório de inspecção são provenientes de remessas financeiras oriundas de Angola – país onde a H... tem a sua sede –, sendo que, atendendo à dificuldade em retirar os montantes de Angola, os mesmos foram disponibilizados em numerário ou através de compra de moeda; e
 - c. Tratando-se de suprimentos da principal accionista, estes constituem empréstimos à Requerente que, como tal, implicam para a Requerente a obrigação de os restituir, pelo que não se está perante uma variação patrimonial positiva;
- xxix. Através de requerimento apresentado em 03.12.2018, a Requerente apresentou à Requerida a documentação que havia protestado juntar aquando da submissão do requerimento de audição prévia, a saber.

- a. A cópia do contrato de suprimentos entre a Requerente e a H...; e
- b. A cópia do contrato de suprimentos entre a Requerente e a J...;
- xxx. A Requerida manteve, aquando da emissão do relatório final de inspecção tributária, a correcção proposta para o exercício de 2015, enunciando que:
 - a. Verificou movimentos contabilísticos “na conta 2685902 - Accionistas/Sócios – I... a crédito no montante € 2.622.948,67 (documento interno 120003) por contrapartida da conta 411301 - Investimentos Financeiros e a débito da conta 2685902 - Accionistas/Sócios I..., no montante de € 1.836.784,78, por contrapartida da conta 2685903 - Accionistas/Sócios – H... Angola (documento interno 120004). No entanto da contabilidade não constavam os documentos de suporte respeitantes a estas operações”;
 - b. A Requerente foi notificada para “apresentar os seguintes elementos (...) Documento interno n.º... – Operações Diversas, no valor de € 2.622.948,67; (...) Documento interno n.º 120004 – Operações Diversas, no valor de € 1.836.784,78”;
 - c. A Requerente apresentou “como documentos de suporte, documentos internos (...) respeitantes apenas aos lançamentos efetuados, constatando-se que os referidos lançamentos não se traduziram na movimentação de valores monetários”;
 - d. “Da análise do balanço apresentado pela sociedade na IES de 2015 (...) consta o montante de € 4.014.088,11, como “outros ativos financeiros”, e o valor de € 4.045.400,87, como “financiamentos obtidos”;
 - e. “No ano de 2015, a sociedade apresenta na sua contabilidade movimentos na sua conta bancária n.º ... no Banco Santander Totta, (...)” tendo sido detectadas “entradas de dinheiro respeitantes a depósitos de numerário e a compras de moeda cuja origem do dinheiro não é identificada”;
 - f. “Não existe qualquer documento que demonstre de forma inequívoca a origem do dinheiro depositado na conta da “A...” (pode ter qualquer

- origem) nem se consegue confirmar documentalmente a razão de tais depósitos”;*
- g. “A maior parte do dinheiro foi transferido para a sociedade “I...”, verificando-se também transferências de e para a sociedade do grupo “J...””;*
 - h. “As entradas em dinheiro na conta bancária da sociedade cuja origem e natureza não se encontra documentalmente comprovada constituem variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido da “A...””;*
 - i. “as variações patrimoniais positivas (...) devem ser acrescidas (...) para efeitos de determinação do lucro tributável em IRC (...) dada a natureza extensiva do conceito de rendimento para efeitos de tributação em sede de IRC, o mesmo compreende as variações efetivas de riqueza dos sujeitos passivos”;*
 - j. “as entradas em dinheiro nas condições anteriormente descritas totalizaram € 861.389,38” sendo que “este valor concorre para a formação do resultado tributável, e como tal, deve ser acrescido ao resultado fiscal apurado pela sociedade”;*
 - k. “Da análise das contas bancárias constantes do anexo 13 (...) verifica-se que as operações bancárias que se enquadram como variações patrimoniais positivas, dizem respeito a depósitos de numerário e à compra de moeda”;*
 - l. “o Sujeito Passivo não logrou comprovar até à presente data qual a origem do dinheiro depositado”;*
 - m. “O dinheiro que entrou nas contas bancárias da “A...” cuja proveniência estava comprovada não foi considerado como variação patrimonial positiva. Estão nestas circunstâncias, a título de exemplo, transferência da sociedade “J...” e cuja descrição era de prestações suplementares de capital”;*

- n. *“De salientar que no ano de 2014 a sociedade “A...” praticamente não teve actividade e que os lançamentos contabilísticos efectuados nas contas 2685902 –I..., SA, que apresentava um saldo devedor € 5.744.692,91 e 2685903 – H... Angola, que apresentava um saldo credor de € 3.121.744,24, tiveram como documento de suporte, documentos internos (...). Estes valores não se encontravam reflectidos no balanço da “A...” constante da IES de 2014”;*
- o. *“De referir que no ano de 2015 voltou a movimentar as contas 2685902 – I..., SA, e 2685903 – H... Angola, tendo por base documentos internos (...) apresentando no balanço que consta da IES o montante de € 4.014.088,01 na rubrica “Outros activos financeiros” e o montante de € 4.045.400,87 na rubrica “Financiamentos obtidos”, não apresentando valores nas rubricas de “Accionistas/Sócios”;*
- p. *“As contas bancárias da sociedade “A...” não reflectem qualquer transferência com origem na sociedade angolana “H... Angola”. Da contabilidade da “A...” nos anos de 2014 e de 2015 não se verificou qualquer referência a contratos de suprimentos com a sociedade “H... Angola””;*
- q. *“os valores enquadrados pela AT como variações patrimoniais positivas tiveram por base depósitos de dinheiro e compra de moeda cuja origem do dinheiro e a natureza das operações que lhe deram origem o Sujeito Passivo não demonstrou de forma inequívoca, até à presente data”;*
- r. *“Os valores depositados na conta da sociedade “A...” no ano de 2015 tiveram maioritariamente como destino transferências bancárias para a sociedade “I...”;*
- s. *“No ano de 2015 verificou-se a entrada de dinheiro de origem e natureza desconhecidas nas contas bancárias da sociedade “A...” e a sua transferência bancária para sociedade “I...”, o que se traduz num crédito a receber desta sociedade”;*

- t. *“relativamente à referência realizada pelo Sujeito Passivo (...) quanto aos contratos de suprimentos para justificar os depósitos em dinheiro nas contas bancárias da sociedade, por si só, não são suficientes para comprovar a origem dos referidos montantes, devendo ser acompanhados de documentos idóneos comprovativos da saída dos referidos montantes nas contas bancárias das sociedades intervenientes”;*
- xxxii. Na sequência do relatório final de inspecção tributária, a Requerente foi notificada do acto de liquidação adicional IRC n.º 2018..., a qual deu origem à demonstração de acerto de contas n.º 2018..., e à liquidação de juros compensatórios n.º 2018..., referente ao exercício de 2015, do qual resultou o montante a pagar de € 210.662,99;
- xxxiii. A Requerente não procedeu ao pagamento voluntário da liquidação adicional de IRC;
- xxxiv. A Requerida instaurou o processo de execução fiscal n.º ...2019... dirigido à Requerente;
- xxxv. A Requerente apresentou a impugnação judicial em 02.05.2019, tendo originado o processo n.º 892/19.0BELRS que correu termos no Juízo Tributário Comum, do Tribunal Tributário de Lisboa;
- xxxvi. Por sentença datada de 10.02.2025, o Tribunal Tributário de Lisboa declarou a extinção da instância, com fundamento no pedido de desistência da instância apresentado pela Requerente com vista à submissão da causa ao tribunal arbitral, ao abrigo do n.º 1 do artigo 268.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro;
- xxxvii. Em 27.12.2024, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

§3 - Factos não provados

35. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, não se deram como provados os seguintes factos:

- i. No ano de 2015, a Requerente incrementou o seu património líquido, não reflectido no seu resultado líquido deste período de tributação, no montante de € 861.389,38;
- ii. No ano de 2015, a H... registou na sua contabilidade o montante de € 4.045.400,87, como um activo, correspondente ao crédito sob a forma de suprimentos que a mesma tinha sobre a Requerente; e
- iii. A Requerente utilizou os fundos provenientes da H... para pagar, em Portugal, salários de trabalhadores da H... .

V. MATÉRIA DE DIREITO

- 36.** Passando-se à apreciação do mérito da causa a analisar nos presentes autos, entende-se que a matéria controvertida que foi sujeita à apreciação deste Tribunal se resume a apreciar a legalidade da liquidação oficiosa de IRC e juros compensatórios, tendo por referência uma variação patrimonial positiva não reflectida no resultado líquido da Requerente que a Requerida acresceu ao resultado fiscal apurado por aquela no período de tributação de 2015.
- 37.** Em particular, analisar-se-á em que medida é que as dúvidas que a Requerida arguiu em sede de inspecção tributária sobre as necessidades de financiamento da Requerente e demais entidades do grupo e, sobretudo, sobre a origem e a natureza dos diferentes fluxos monetários que foram dando entrada e/ou saída na esfera da Requerente serão adequadas a suportar a legalidade daquela liquidação oficiosa promovida pela Requerida.

Vejamos,

§1 - Normas legais relevantes

- 38.** Para apreciar a questão central a analisar nos presentes autos, importa fixar, desde já, a base legal relevante que se encontrava em vigor à data dos factos ora em apreciação:

i. **Artigo 17.º, n.ºs 1 e 3, alíneas a) e b), do Código do IRC:**

“1 — O lucro tributável das pessoas colectivas 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 reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”;

(...)

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 respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

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

ii. **Artigo 21.º, n.º 1, do Código do IRC:**

“1 — Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto:

a) As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de ações ou quotas, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;

b) As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;

c) As contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;

d) As relativas a impostos sobre o rendimento.

e) O aumento do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas”.

iii. **Artigo 123.º, n.ºs 1 e 2, do Código do IRC:**

“1 — As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direcção efectiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direcção efectiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável.

2 — Na execução da contabilidade deve observar-se em especial o seguinte:

- a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário;*
- b) As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos”.*

iv. **Artigo 243.º, n.ºs 1 a 3 e 6, do CSC:**

“1 - Considera-se contrato de suprimento o contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pelo qual o sócio convencionou com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer dos casos, o crédito fique tendo carácter de permanência.

(...)

3 - É igualmente índice do carácter de permanência a não utilização da faculdade de exigir o reembolso devido pela sociedade durante um ano, contado da constituição do crédito, quer não tenha sido estipulado prazo, quer tenha sido convencionado prazo inferior; tratando-se de lucros distribuídos e não levantados, o prazo de um ano conta-se da data da deliberação que aprovou a distribuição.

(...)

6 - Não depende de forma especial a validade do contrato de suprimento ou de negócio sobre adiantamento de fundos pelo sócio à sociedade ou de convenção de diferimento de créditos de sócios”.

v. **Artigo 38.º, n.º 2, da LGT:**

“2 - As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”.

vi. **Artigo 74.º, n.º 1, da LGT:**

“1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

vii. **Artigo 75.º, n.º 1, da LGT:**

“1- Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”.

viii. **Artigo 100.º, n.º 1, do CPPT:**

“1 - Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado”.

§2 - Da incidência objectiva do IRC e da sua relação com a contabilidade

39. Conforme é sabido, enquanto decorrência do princípio constitucional de tributação das empresas ser fundamentalmente incidente sobre o seu rendimento real (cfr. artigo 104.º,

n.º 2, da Constituição da República Portuguesa), o IRC incide, no caso das sociedades comerciais, sobre o seu lucro, i.e., sobre a *“diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código”* (cfr. artigo 3.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2 do Código do IRC).

40. Para se apurar o lucro relevante que, de acordo com o Código do IRC, será dado a tributar pelo sujeito passivo em sede deste imposto, determina o seu artigo 17.º, n.º 1, acima citado que o mesmo resulta do somatório de duas componentes, a saber:
- “o resultado líquido do período”*; e
 - as *“variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado”*.
41. Mais refere aquela norma que ambas as componentes terão de ser determinadas ou, se se preferir, apuradas com base na contabilidade e, eventualmente, corrigidas nos termos do Código do IRC.
42. Em face desta relação umbilical existente entre a fiscalidade e o normativo contabilístico, não surpreende, portanto, que o Código do IRC (e.g. alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 17.º e n.ºs 1 e 2 do artigo 123.º) seja claro ao expressar os moldes como a contabilidade de um sujeito passivo deverá estar organizada para que seja possível:
- Por um lado, o sujeito passivo dar a tributar o lucro tributável devidamente apurado; e
 - Por outro, a Requerida fazer o adequado e devido controlo sobre os cálculos efectuados pelo sujeito passivo.
43. Em todo o caso, decorre das normas anteriormente citadas que a relação de dependência existente entre o IRC e a contabilidade não é total ou absoluta.
44. Com efeito, o legislador tributário previu a possibilidade de os resultados alcançados por força da aplicação das regras de normalização contabilística serem corrigidos ou

ajustados devido à aplicação, prevalecente, de determinadas normas previstas no Código do IRC, atendendo à prossecução de determinados objectivos fiscais.

45. É, pois, à luz deste racional que se procederá à análise da questão em crise nos presentes autos, a qual, conforme decorre do acima exposto, centrar-se-á na apreciação da legalidade da correcção – sob a forma de uma variação patrimonial positiva – que a Requerida efectuou ao lucro tributável da Requerente.

Vejamos,

§3 - Das variações patrimoniais positivas e do ónus da prova

46. Para apreciar a legalidade daquela correcção promovida pela Requerida, é preciso atentar aos moldes como as variações patrimoniais positivas se encontram enunciadas no Código do IRC.
47. Essa análise é essencial para se compreender os casos em que as mesmas podem e devem ser consideradas para efeitos de determinação do lucro tributável de um sujeito passivo.
48. A este propósito, enuncia GUSTAVO COURINHA que “[as variações patrimoniais] *ultrapassam os meros resultados contabilisticamente registados pela empresa e relevados fiscalmente e abarcam quaisquer outras oscilações de património (acréscimos ou decréscimos) apurados no decurso do período de tributação*” (in “Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas”, Almedina, 2019, pp. 93-94).
49. Acrescenta este AUTOR que “*É esta conceção que se extrai, além dos supra referidos artigos 3º/nº 2 e 17º/nº 1 do Código do IRC, também dos artigos 21º e 24º do Código do IRC: as variações patrimoniais positivas (VPP), assim como as variações patrimoniais negativas (VPN), mais não são do que manifestações de uma capacidade contributiva muito alargada e que, assim, surge chamada à tributação. Tais variações patrimoniais representam, neste sentido, as extremas da base tributável do IRC*”, constatando ainda

que “(...) ambos os artigos (artigo 21.º e artigo 24.º do Código do IRC) possuem uma formulação residual e muito abrangente, que assume sempre a relevância fiscal destas oscilações patrimoniais, salvo no caso das (importantes) exceções legais de seguida elencadas”.

- 50.** Seguindo esta linha de pensamento, o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), no seu acórdão de 16.10.2013, proferido no processo n.º 01314/12, refere que *“Como se sabe, o património de uma empresa está sujeito a variações em consequência das operações realizadas. Se algumas dessas operações alteram a composição do património -variações qualitativas, outras existem que, para além da composição, alteram o seu valor - variações quantitativas, que serão positivas ou negativas consoante impliquem o aumento ou diminuição do valor do património, ou situação líquida. Acrescente-se, porém, que sendo o resultado líquido do exercício apenas uma das componentes da situação líquida, nem todas as variações patrimoniais quantitativas são relevadas contabilisticamente nesta conta. São precisamente estas variações que caem no âmbito do presente artigo, em particular as variações positivas. Assim, de acordo com esta disposição, as variações patrimoniais que aumentem a situação líquida e que não se encontrem reflectidas na conta “Resultados Líquidos” são incluídas no lucro tributável - adicionadas ao resultado contabilístico no quadro 17 da declaração de rendimentos, modelo 22”.*
- 51.** Num acórdão mais recente (de 05.12.2024), proferido no processo n.º 582/05BELRS, o Tribunal Central Administrativo Sul (“TCAS”) reforça ideia de que *“uma variação patrimonial positiva corresponde aos acontecimentos que fazem aumentar o património líquido da empresa sem que esse aumento tenha passado a integrar os capitais próprios por via dos resultados líquidos do período. Por assim ser, toda a variação patrimonial que não seja refletida no resultado líquido do período de tributação, são considerados para efeitos de determinação do lucro tributável, salvo se se encontrarem excluídas, à data, pelo supra transcrito artigo 21º alíneas a) a d), do CIRC, tendo em conta, desde logo, o princípio da tributação pelo lucro real (art 104º da CRP)”.*

52. Este entendimento acerca do preenchimento do conceito “*variações patrimoniais positivas*” previsto no artigo 21.º, do Código do IRC, é passível de ser encontrado ao longo da jurisprudência arbitral, nomeadamente nas decisões arbitrais de 18.07.2023, proferida no processo n.º 316/2022-T; de 16.09.2024, proferida no processo n.º 67/2024-T; e de 14.04.2025; no processo n.º 939/2024-T.
53. Resulta, em suma, destas orientações doutrinárias e jurisprudenciais que só é possível o apuramento de uma variação patrimonial positiva nos casos em que um determinado sujeito passivo veja incrementado o seu património líquido, ou, se se preferir, a sua situação líquida.
54. Havendo esse incremento patrimonial e não estando o mesmo reflectido na conta “*Resultados Líquidos*” apurada por um sujeito passivo, então aquele deverá ser considerado para efeitos da determinação do lucro tributável desse sujeito passivo.
55. Nesse sentido, no contexto destes autos, é crucial para efeitos da apreciação da legalidade da correcção e, subsequente, liquidação oficiosa de IRC promovida pela Requerida, que ficasse, inequivocamente, demonstrado que a Requerente, durante o exercício de 2015, viu o seu património líquido aumentar no montante de € 861.389,38 e que tal importância não constava do resultado líquido do exercício da Requerente naquele período.
56. De resto, essa ideia é subscrita pela própria Requerida ao enunciar, no relatório de inspecção tributária, que as variações patrimoniais positivas compreendem “*variações efetivas* [e não, apenas, virtuais ou hipotéticas] *de riqueza*”.
57. Vejamos se tal demonstração ocorreu nestes autos.
58. Tendo presente o disposto no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, a Requerente goza de uma presunção de veracidade e de boa-fé no que tange às declarações fiscais que apresenta, bem como da contabilidade cuja responsabilidade lhe cabe produzir, organizar e apresentar (designadamente, perante a Requerida).

-
- 59.** Cessa, porém, aquela presunção de veracidade e inverte-se o ónus da prova, nos termos da alínea a) do n.º 2 do mesmo preceito, caso:
- Aquelas declarações ou a contabilidade de um sujeito passivo contenham omissões, erros, inexactidões; ou
 - Haja indícios fundados de que os mesmos não correspondem à realidade ou não permitem um conhecimento cabal da matéria tributável daquele sujeito passivo.
- 60.** No caso ora em análise, a Requerida enunciou, ao longo do procedimento inspectivo, e também no decorrer dos presentes autos (mormente através do depoimento da testemunha por si arrolada, o Sr. G...) que a contabilidade da Requerente era inconsistente no que tange aos moldes como os fluxos monetários que davam entrada, em numerário, nas suas contas bancárias eram aí registados, bem como à documentação de suporte utilizada para efectuar tais registos.
- 61.** Em função dessa inconsistência nos registos contabilísticos da Requerente, concluiu a Requerida que essa contabilidade não lhe merecia confiança, por não permitir a esta apurar a origem e a natureza dos fluxos monetários que eram depositados em numerário nas contas bancárias da Requerente.
- 62.** Por outras palavras, a presunção de veracidade de que a contabilidade da Requerente gozava ao abrigo do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, não teria razão para se manter, na opinião da Requerida.
- 63.** Em todo o caso, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, caberia à Requerida o ónus de provar os pressupostos legitimadores da correcção que se propôs promover e que efectivamente veio a concretizar.
- 64.** Ora, tais pressupostos têm, conforme enuncia o TCAS, no acórdão de 07.12.2021, proferido no processo n.º 1096/04.1BTSNT, *“de assentar em factos sólidos, credíveis e consistentes, dos quais se possa extrair um juízo fundado de que a declaração e contabilidade ou escrita do sujeito passivo não reflecte a sua realidade tributária”*.

-
65. Não é, porém, isso que resulta destes autos.
66. Independentemente daquela que possa ser a convicção do tribunal acerca do cumprimento ou não, pela Requerente, das regras relevantes respeitantes à produção, organização e apresentação da contabilidade e respectiva documentação de suporte...
67. ... a verdade é que a Requerida não cumpriu com o ónus probatório que sobre si impendia, de demonstrar – sem sombra de dúvidas – de que os fluxos monetários que foram depositados em numerário, nas contas bancárias da Requerente, aumentaram o seu património líquido, ou, se se preferir, a sua situação líquida, e que tal variação patrimonial não se encontrava reflectida na conta “*Resultados Líquidos*” da Requerente.
68. Com efeito, decorre de tudo o que a Requerida teve ocasião de expor, em sede de procedimento tributário e ao longo deste processo arbitral, que a (única) razão subjacente à correcção, a título de “*variação patrimonial positiva*”, que promoveu assentou nas já aludidas dúvidas acerca da origem e natureza dos fluxos monetários entrados nas contas bancárias da Requerente.
69. Ora, tais dúvidas – independentemente dos juízos de valor que se façam sobre os seus méritos – não constituem a justificação legal para que a Requerida pudesse recorrer à figura da “*variação patrimonial positiva*” para efectuar aquela correcção.
70. Para suportar a legalidade da correcção que efectuou, a Requerida teria de ter alegado e provado, por exemplo, que a Requerente, a 31 de Dezembro de 2014, apresentava um património líquido de um dado montante e que, a 31 de Dezembro de 2015, apresentava um património líquido correspondente ao somatório daquele montante com a importância de € 861.389,38.
71. Aliás, no que tange à razão efectiva que decorre do artigo 21.º, do Código do IRC, para que haja uma “*variação patrimonial positiva*” – o acréscimo do património líquido da Requerente – a Requerida deixou claro nestes autos (quer no relatório de inspecção tributária, quer no depoimento da testemunha por si arrolada, o Sr. G...) que o mesmo, muito provavelmente, nem sequer existiu...

72. ...já que os fluxos monetários que deram entrada nas contas bancárias da Requerente foram posteriormente reencaminhados por esta para conceder empréstimos (sob a forma de suprimentos) à I..., com vista a que esta pudesse adquirir bens imóveis, e/ou para a J...
.
73. Nesse sentido, havendo lugar a entradas e saídas de capital na esfera da Requerente, é possível afirmar-se que as diferentes rubricas de balanço terão ficado incrementadas (com as entradas de capital a corresponderem a um aumento da sua dívida perante terceiros e as saídas de capital a corresponderem a um aumento dos seus créditos sobre terceiros) ...
74. ... mas não é possível concluir, sem mais informação, que o património líquido da Requerente (o qual, é aferido pelos seus capitais próprios) tenha sofrido qualquer incremento ou, mesmo que tal incremento tenha ocorrido, que o mesmo ascenda a € 861.389,38.
75. Fica, pois, posta em causa a tese de que os fluxos monetários que deram entrada na Requerente (independentemente da sua origem ou natureza) efectivamente aumentaram a sua situação líquida.
76. Em face disto, traz-se aqui à colação o entendimento veiculado decisão arbitral de 14.04.2025; no processo n.º 939/2024-T, acima mencionada, na qual se conclui que:
“Conjugando todos os argumentos, conclui-se que:
- a Requerida deveria ter ido mais longe na verificação das condições estarem reunidas para se considerar que se estava perante uma variação patrimonial positiva, em face das repostas obtidas plasmadas no RIT;
- ao abrigo do princípio do inquisitório, a Requerida podia (e devia) ter ido mais longe, ao abrigo da cooperação administrativa que tem ao seu dispor;
(...)

- o que consta dos autos, é a existência de um passivo, e, nada mais, não se podendo retirar a ilação de que estão reunidas as condições para o reconhecimento de uma variação patrimonial positiva pelo desreconhecimento do passivo relevado nas contas”.

77. Deste modo é forçoso concluir, desde já, que a argumentação apresentada pela Requerida para suportar a existência de uma variação patrimonial positiva na esfera da Requerente, para promover a respectiva correcção ao resultado fiscal desta entidade e para emitir liquidação ora posta em crise, não é apta a suportar a respectiva legalidade, não tendo ficados demonstrados nestes autos os pressupostos exigidos pelo artigo 21.º, n.º 1, do Código do IRC, para que tal liquidação possa subsistir na ordem jurídica.

§4 - Dos contratos de suprimentos

78. É possível analisar-se este caso ainda sob uma outra perspectiva e que se prende com a contratualização de empréstimos, sob a forma de suprimentos, entre a Requerente e as demais sociedades do grupo empresarial a que pertence e com os moldes como os fluxos financeiros subjacentes a essa contratualização terão ocorrido entre as diferentes entidades.
79. Em função das normas do CSC anteriormente citadas e tendo em conta a matéria de facto dada como provada, é ponto assente que a Requerente celebrou, de facto e *de jure*, contratos de suprimento com, respectivamente, a H..., a J... e a I... .
80. Nesta matéria, julga-se relevante dar destaque à posição constante do acórdão do STA, de 30.11.2021, no processo n.º 1000/19.2T8CTB-A.C1.S1, no qual é expresso que “[n]o presente caso, a **denominação utilizada pelas partes no texto escrito em que o acionista Exequente e a sociedade Executada formalizaram os contratos de empréstimo, para classificarem os contratos outorgados revela-se decisiva**. Na verdade, não obstante o *nomen juris* utilizado pelas partes na redação dada a um contrato não seja decisivo quanto à sua qualificação e muito menos, no tocante à determinação da correspondente

disciplina jurídica, certo é que constitui um dos elementos auxiliares a ter em consideração no esforço interpretativo para alcançar o real sentido das declarações de vontade, sobretudo quando os contraentes são sociedades comerciais e no contrato figuram cláusulas características do correspondente tipo negocial. Ora no texto inicial dos contratos outorgados entre a Exequente e a Executada, não só as partes adotaram o título “Contrato de Suprimento”, como na declaração preambular referiram que “é ajustado e reciprocamente aceite o presente “contrato de suprimento”, na definição do objeto do contrato na cláusula 1.^a mencionaram expressamente que o empréstimo concedido era efetuado “a título de suprimentos” e referiram-se sempre aos valores emprestados nas demais cláusulas como “suprimentos”. (...) Perante a evidência da redação supra referida e tendo em consideração a qualidade dos outorgantes, seguramente dotados de assessoria jurídica, não oferece dúvidas que foi vontade das partes subordinarem os empréstimos efetuados ao regime dos suprimentos” (com negritos nossos).

81. Nesta mesma linha de orientação, o Supremo Tribunal de Justiça (“STJ”), em acórdão de 26.09.2017, proferido no processo n.º 1008/14.4YRLSB.L1.S1, expressa que “[o] princípio da autonomia privada reconduz-se a uma permissão genérica de conduta a todos os sujeitos da ordem jurídica, possibilitando-lhes estabelecer os efeitos jurídicos que se irão repercutir na sua esfera jurídica, através da liberdade de celebração do contrato e de fixação de conteúdo do mesmo.
82. Ora, tendo em conta este princípio e a prova documental constante dos autos, não restarão dúvidas quanto à intenção de umas entidades – a H..., a J... e a Requerente - emprestarem dinheiro, por um lado, e a vontade de outras – a Requerente, a J... e a I...- de aceitarem tais empréstimos, por outro.
83. Não se ignora – em face do acima enunciado e da matéria de facto dada como provada – que a movimentação financeira ocorrida entre estas entidades, após a celebração desses contratos de suprimentos, não terá seguido os moldes tidos como mais usuais ou convencionais.

84. Conforme a Requerida deixou expresso nestes autos, teria sido preferível que os fluxos financeiros – particularmente, os realizados entre a H... (em Angola) e a Requerente (em Portugal) – tivessem sido efectuadas através de transferências bancárias, por tal permitir – à Requerente e à Requerida – melhor identificar a origem e a natureza de tais capitais.
85. Mas também não se podem ignorar as circunstâncias associadas às restrições existentes em Angola, à data dos factos, quanto à circulação de capitais para o exterior deste território, designadamente através de transferências bancárias.
86. Por conseguinte, independentemente do juízo que se possa fazer quanto aos moldes como a H... actuou para ultrapassar essas restrições, pode-se – ainda assim – compreender que as iniciativas que aquela adoptou visavam dar cumprimento às suas diferentes obrigações – nomeadamente enquanto accionista da Requerente – noutras jurisdições (que não em Angola).
87. Acresce que, mesmo considerando as circunstâncias inusuais como os fluxos financeiros provenientes da H... deram entrada em Portugal, decorre da matéria de facto dada como provada que os fundos monetários provenientes de Angola deram entrada nas contas bancárias da Requerente (tendo, posteriormente, sido reencaminhados para a I... e, numa menor parte, para a J...).
88. Em complemento, ainda que a Requerida tenha reportado, em sede de inspecção tributária, deficiências quanto aos moldes como a Requerente registou e/ou suportou contabilisticamente os fluxos financeiros provenientes da H... e que eram depositados nas suas contas bancárias...
89. ...ainda assim, decorre do relatório de inspecção tributária que a Requerente registou, na sua contabilidade, um passivo no montante de € 4.045.400,87, respeitante a financiamentos obtidos, que a própria Requerida acaba por associar – ainda que de forma mediata – a movimentos contabilísticos que envolveriam a H... (cfr. pp 10 e 11 do relatório de inspecção tributária).

-
90. Em face do exposto, cumpre questionar se as circunstâncias em torno dos fluxos financeiros que deram entrada na Requerente – mormente as dúvidas sobre se os mesmos provêm da H... – constituirão motivo bastante para se concluir que tais fluxos não poderiam ser justificados enquanto empréstimos (sob a forma de suprimentos) prestados por esta àquela?
91. Por outras palavras, será que as dúvidas suscitadas pela Requerida quanto à origem e à natureza dos fundos que deram entrada na Requerente serão razão bastante para que aquela concluísse – sem mais – que tais financiamentos não chegaram a existir e que, a final, tudo se resumiria a “*variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação*” da Requerente?
92. Com o devido respeito, não se acompanha essa visão adoptada pela Requerida nesta matéria.
93. Desde logo, porque não há nada que decorra expressamente das normas anteriormente citadas do CSC que institua ou regule os moldes como os movimentos financeiros deverão ser efectuados, do ponto de vista prático, para operacionalizar um contrato de suprimentos celebrado entre um sócio e uma sociedade.
94. Por outro lado, entende o presente Tribunal que, face a toda a documentação carreada para os autos e ao regime do contrato de suprimentos previsto no CSC, não é possível rejeitar *tout court* a existência de suprimentos entre as diferentes sociedades do grupo empresarial em que a Requerente se insere e, em particular, dos suprimentos prestados pela H... à Requerente.
95. Sem prejuízo do acima exposto, mesmo que admitisse a hipótese de, face às diferentes incidências que rodearam a entrada dos fluxos financeiros na esfera da Requerente e a respectiva contabilização, os montantes questionados pela Requerida não serem considerados, do ponto de vista legal, como um crédito sob a forma de suprimentos...

96. ...tal hipótese não conduz – automaticamente e sem mais – à conclusão de que:
- Por um lado, a Requerente não tinha um passivo financeiro (um empréstimo), num determinado montante, assumido contratual e primeiramente junto da H...; e
 - Por outro, teria de ter registado uma variação patrimonial positiva não reflectida no seu resultado líquido do período de tributação, em igual montante.
97. Tal passivo financeiro é algo que – independentemente da interpretação que se faça das normas societárias relevantes e da qualidade (ou falta dela) da contabilidade produzida pela Requerente – não podia, simplesmente, ser ignorado, pela Requerida e não pode ser ignorado por este Tribunal.

§5 - Da cláusula geral anti-abuso

98. Aqui chegados é ainda possível observar-se o caso presente nestes autos sob uma perspectiva distinta.
99. Fica claro da leitura do processo administrativo e dos articulados apresentados pela Requerida nestes autos que a mesma apresenta uma desconfiança séria quanto aos moldes como a contratualização dos suprimentos realizada entre a Requerente e as demais entidades do grupo empresarial a que pertence ocorreu.
100. Em particular, a Requerida suscita suspeitas quanto à forma como os fluxos financeiros associados a esses mesmos suprimentos foram sendo movimentados entre as várias partes intervenientes, dado que uns foram efectuados através de transferências bancárias (que a Requerida não questiona) e outros através de transporte de determinadas quantias em numerário, seguido do correspondente depósito bancário (que a Requerida questiona).
101. Por outras palavras (e recorrendo-se, aqui, às empregues no acórdão do STJ atrás mencionado), dir-se-á que a Requerida terá considerado que houve “*um abuso ou um aproveitamento excessivo da autonomia privada*” por parte das partes intervenientes naquela operação, mormente a Requerente.

-
102. Em face desta constatação, a Requerida – dentro das sua esfera e margem de actuação – poderia ter concluído que haveria uma ou mais “*construções*” anómalas, envolvendo a Requerente, que visavam alguma finalidade fiscalmente intolerável e inaceitável.
103. Caso tivesse sido essa a conclusão alcançada pela Requerida, poderia (deveria?) ter recorrido à cláusula geral anti-abuso, prevista no artigo 38.º, da LGT, para promover a ineficácia dos negócios jurídicos tidos por não “*genuínos*”, nomeadamente os contratos de suprimentos celebrados entre a Requerente e as demais entidades que fazem parte do mesmo grupo empresarial.
104. Não tendo sido essa a opção seguida pela Requerida, este é um argumento adicional pela qual este tribunal não pode (sem o adequado suporte legal para o efeito) ignorar a existência desses contratos de suprimentos e do respectivo montante e dar suporte à correcção ao resultado tributável da Requerente, através da “criação” de uma variação patrimonial positiva não reflectida no resultado líquido desta entidade, ao abrigo do artigo 21.º, do Código do IRC.

§6 - Da fundada dúvida

105. Para finalizar, poder-se-á analisar este processo à luz do disposto no artigo 100.º, do CPPT, do qual resulta um princípio essencial no Direito Fiscal nos termos do qual, a fundada dúvida alicerçada na prova produzida, terá de reverter a favor do sujeito passivo.
106. Nas palavras de ALBERTO XAVIER, a Requerida só deve praticar um acto tributário de liquidação, quando “*formar convicção da existência e conteúdo do facto tributável*”, pelo que, em caso de subsistência de dúvida “*acerca do objeto do processo* [deve a Requerida] *abster-se de praticar o ato tributário, dando assim cumprimento ao princípio in dubio contra fiscum*” (in “*Conceito e natureza do acto tributário*”, Almedina, 1972, pp. 150, 158 e 169).

107. Ora, no caso dos autos, a Requerida – sem prejuízo da legitimidade das suas dúvidas acerca da origem ou natureza dos fundos que deram entrada na esfera da Requerente – não evidenciou, na verdade, que tinha uma forte e clara convicção de que existiria, na esfera daquela, um efectivo e real incremento do seu património líquido susceptível de ser legalmente enquadrado como uma “*variação patrimonial positiva não reflectida no resultado líquido*” da Requerente.
108. Conforme já assinalado anteriormente, ao longo do procedimento inspectivo (e também no decorrer destes autos), a Requerida não juntou nem apresentou elementos de prova que lhe permitissem, legalmente, promover uma correcção na esfera da Requerente com base naquela figura prevista no artigo 21.º, do Código do IRC.
109. Pelo que, em caso de dúvida, deveria a Requerida, no limite, ter-se absterido de promover qualquer correcção ao lucro tributável da Requerida e, por conseguinte, de emitir uma liquidação oficiosa de IRC.
110. Não tendo sido esse o entendimento da Requerida, subscrevem-se, aqui, seguintes as palavras enunciadas pelo TCAS, no já citado acórdão de 07.12.2021, proferido no processo n.º 1096/04.1BTSNT:
- “Se do procedimento constam elementos de prova conflituantes (que a AT não tratou de esclarecer) que não permitem ao julgador formar um juízo fundado de falta de credibilidade dos dados declarativos ou da contabilidade do sujeito passivo inspeccionado, o acto de liquidação originado em correcções à declaração e/ou contabilidade deve ser anulado, nos termos do art.º 100.º, n.º 1, do Cód. de Procedimento e de Processo Tributário”.*
111. Em face do exposto, julga-se procedente o pedido formulado pela Requerente de requerer a declaração de ilegalidade da liquidação adicional de IRC, que é objecto do presente pedido, devendo a mesma ser anulada nos termos peticionados pela Requerente.

112. Veio, ainda, a Requerente pedir que, com essa declaração de ilegalidade e consequente anulação daquela liquidação adicional houvesse lugar à produção de todas “*as legais consequências*”, o que se traduzirá, nos presentes autos, em restabelecer a situação que existiria se a ilegalidade em causa não tivesse sido praticada, em conformidade com os artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e 100.º, da LGT.
113. Acresce que a alínea c) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT prescreve que caberá, em função da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, à Requerida “[r]ever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente”.
114. Apesar de a Requerente arguir que não procedeu ao pagamento voluntário da liquidação adicional de IRC e que, por conseguinte, a Requerida instaurou o processo de execução fiscal n.º 3336201901018493 dirigido àquela, não foi alegado (e, consequentemente, provado) nos autos que a Requerente tenha tido quaisquer encargos decorrentes da instauração daquele processo, pelo que fica prejudicada uma eventual condenação da Requerida ao pagamento de uma potencial indemnização por eventual prestação indevida de garantia, sem prejuízo de tal prova vir a ser feita em sede de execução de julgados.

VI. DECISÃO

115. Termos em que se decide:
- a) Julgar o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, declarar a ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2018..., e respectivos juros compensatórios, no montante de € 210.662,99, referente ao exercício de 2015;
 - b) Condenar a Requerida a, em conformidade com o disposto no artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, a praticar os actos consequentes à condenação do pedido anterior;
 - c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

- 116.** Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 210.662,99.

VIII. CUSTAS

- 117.** Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 4.284,00, a suportar pela Requerida, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de Agosto de 2025

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Presidente e relatora)

Luís Ricardo Farinha Sequeira

Jorge Belchior de Campos Lares