

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 839/2025-T**

**Tema: IRC - Variações patrimoniais positivas: ónus da prova; erro sobre os pressupostos de facto e de direito; fundamentação a posteriori – Art. 21.º do CIRC**

## SUMÁRIO:

1. *Os incrementos patrimoniais que não se encontrem refletidos no resultado do exercício e cuja sustentação não se enquadre em nenhuma das exceções do artigo 21.º, n.º 1, do CIRC são tributados como variações patrimoniais positivas.*
2. *Por força do artigo 74.º da LGT, é a AT que tem o ónus de demonstrar que o juízo que esteve subjacente à sua atuação corretiva é bem fundado, provando os indícios que o sustentam, demonstrando a factualidade suscetível de abalar a presunção da veracidade das operações registadas na contabilidade do contribuinte e dos respetivos documentos de suporte.*
3. *A apresentação de argumentos conclusivos sobre o “valor do negócio”, sem assentar em fatos consistentes que possam pôr em causa os contratos e a contabilidade do sujeito passivo, não são prova suficiente para efeitos de promoção da correção efetuada.*

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (presidente), Cristiana Maria Leitão Campos e Cidália Conceição (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 2 de dezembro de 2025, acordam no seguinte:

### I. RELATÓRIO

A **A...**, **S.A.**, doravante “Requerente”, pessoa coletiva nº ..., com sede em ..., ...-....., , veio, a 24 de setembro de 2025, nos termos e para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do RJAT, requerer a constituição de tribunal coletivo com designação de árbitros pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º e na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, para apreciação imediata do indeferimento expresso do recurso hierárquico, com o nº ...2020..., proferido a 5 de junho de 2025, o qual manteve na ordem jurídica o indeferimento da reclamação graciosa, com o nº ...2019..., a qual foi deduzida contra a liquidação adicional de IRC de 12 de julho de 2019 com o nº 2019..., e respetiva

1.

liquidação de juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2016, das quais resultou um total a pagar de 396.228,17€ (imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas no montante de 366.468,89€ e juros compensatórios no montante de 29.759,28€), conforme demonstração de acerto de contas nº 2019... .

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 26 de setembro de 2025, e automaticamente notificado à Requerida.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, 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, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os três árbitros do tribunal arbitral coletivo, no dia 11 de novembro de 2025.

As partes foram devidamente notificadas dessa nomeação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico e, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º, do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 2 de dezembro de 2025.

A AT, tendo para o efeito sido devidamente notificada, ao abrigo do disposto no artigo 17.º do RJAT, apresentou a sua resposta, em 19 de janeiro de 2026, onde, por impugnação, sustentou a improcedência do pedido, por não provado.

A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, teve lugar em 5 de março de 2026, na qual foram ouvidas as testemunhas, concedendo-se às partes o prazo simultâneo de 15 dias para alegações finais. A Requerente apresentou as suas alegações escritas em 19 de março de 2026 e a Requerida em 20 de março de 2026.

## **1. POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente alega que não ocorreu nenhuma variação patrimonial positiva no ano fiscal de 2016.

Considera que o acordo de assunção e regularização da dívida celebrado em 28 de dezembro de 2016 entre si, a B..., S.A. (“B...”), pessoa coletiva nº ..., e a sociedade C..., S.A. (“C...”), pessoa coletiva nº ... (que à data dos factos detinha a totalidade das participações sociais da Requerente), teve como consequência a C... passar a dever o montante de € 2.161.604,91 (dois milhões cento e sessenta e um mil seiscentos e quatro euros e noventa e um cêntimos) à B..., tendo a Requerente passado a ser devedora do mesmo montante ao novo credor, a C... .

E sustenta, por isso, que na esfera da Requerente o que ocorreu foi uma simples alteração do credor, que deixou de ser a B... e passou a ser a C..., pelo que a obrigação de pagamento do valor de € 2.161.604,91 pela Requerente manteve-se tendo somente alterado o seu credor.

2.

Reforça que todas as operações estão devidamente registadas e espelhadas na contabilidade de todas as entidades envolvidas, e que demonstram que a C... passou a ser devedora da B... e simultaneamente credora da Requerente pela mesma quantia, e que na esfera da Requerente ocorreu uma simples alteração do credor, que deixou de ser a B... e passou a ser a C... .

Por isso, argumenta, não ocorreu qualquer perdão de dívida, pagamento, ou qualquer outra forma de extinção da obrigação de pagamento da dívida no montante de € 2.161.604,91, reforçando que na sequência do aludido acordo, o montante devido pela Requerente à C... aumentou para €2.677.916,91 tal como evidencia o saldo credor da conta 253114 – C... S.A, que mais não é do que o somatório de €2.161.604,91 com o saldo anterior de €516.312,00.

E conclui que não houve qualquer declaração expressa da C... a exonerar a Requerente da obrigação de liquidação da dívida que assumiu.

Mais alega, quanto ao contrato de compra e venda da marca "...", celebrado entre a Requerente e a C..., em que as partes declararam expressamente no nº 1 da cláusula terceira que o preço de venda seria de €1.700.000,00 acrescido de IVA à taxa em vigor (ou seja €2.091.000,00), que o preço é aquele e não outro, ainda que indique que o montante do preço será liquidado mediante a) conversão dos empréstimos realizados à Primeira pela Segunda Outorgante, no montante de 1.648.423,16€; e b) assunção pela Segunda da dívida por esta contraída junto da sociedade B..., S.A.

Argumenta que as alíneas a) e b) apenas preveem o método de liquidação do preço pela C..., o que não altera o preço fixado no nº 1, e jamais foi essa a vontade das partes. Razão pela qual fazem expressa menção a "*O montante acima mencionado será liquidado...*".

Acresce que na contabilidade da Requerente e da C... está evidenciado que foi esse o preço pago e não outro.

Sustenta, assim, a Requerente que o valor apurado pela AT no montante de €1.719.028,07 como variação patrimonial positiva, por entender que o valor do negócio corresponde a €3.810.028,07, correspondendo à soma dos valores das alíneas a) e b) do nº 2 da cláusula terceira do contrato é conclusiva, e que não foram alegados factos demonstrativos de tal, pelo que ocorre violação do ónus da prova por parte da AT e existe erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

Também refere que na decisão de indeferimento da reclamação graciosa a AT acrescenta fundamentação não mencionada no RIT, ao adicionar a menção ao incumprimento de registo cronológico das operações no que ao pagamento efetuado no âmbito do Contrato de Compra e Venda da marca respeita nos termos do disposto na alínea b) do nº 2 do artigo 123º do CIRC.

E ainda que a fundamentação usada pela AT no RIT é diferente da fundamentação usada na decisão de indeferimento do recurso hierárquico, já que no RIT o fundamento da correção é baseado no entendimento de que o valor da contrapartida do negócio corresponde aos dois montantes referidos nas alíneas a) e b) do número 2 da cláusula terceira do Contrato de Compra e Venda da Marca pelo que a diferença que se manteve na contabilidade é uma variação patrimonial positiva, e na decisão de indeferimento do recurso hierárquico a AT sustenta que a variação patrimonial positiva

---

surge pela eliminação da obrigação de pagamento da dívida à B..., o que consubstancia fundamentação à posteriori, sendo esta inadmissível.

A Requerente requer a anulação do ato tributário, por incumprimento do ónus da prova que recai sobre a AT e por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de fato e de direito.

## **2. POSIÇÃO DA REQUERIDA**

A Requerida considera que no ano fiscal de 2026 ocorreu uma variação patrimonial positiva na esfera da Requerente correspondente a um incremento patrimonial quantificado pela diferença entre a contrapartida total obtida pela Requerente de €3.810.028,07, e o valor total faturado de €2.091.000,00, no âmbito do acordo de assunção e regularização de dívida celebrado em 28 de dezembro de 2016 e no Contrato de Compra e Venda da Marca celebrado em 29 de dezembro de 2016, passando o resultado tributável declarado pela Requerente de um prejuízo fiscal declarado de 102.059,88€ para a matéria coletável de 1.612.882,56€, e remete para a fundamentação expressa no Relatório de Inspeção Tributária.

A Requerida entende que o Contrato de Compra e Venda da Marca implica a liquidação do negócio com o montante da assunção da dívida, não fazendo menção a qualquer verba, mas antes ao valor que resulta do contrato em anexo. E, o contrato em anexo não é mais de que o acordo de assunção e regularização da dívida, no montante de €2.161.604,91. Pelo que só pode concluir que uma das contrapartidas do negócio é o valor de €2.161.604,91, sendo o outro a conversão dos empréstimos de €1.648.423,16 (referido no ponto a) e b) do nº 2 da terceira cláusula do contrato de compra e venda de marca). Neste sentido, o negócio realizado teve como contrapartida o valor total de €3.810.028,07 (sendo €1.648.423,16+€2.161.604,91), correspondente ao crédito total da C... S.A. sobre a A... SA e que é a contrapartida da venda da marca.

A A..., S.A obteve assim um ganho de €1.719.028,07 sujeito e não isento de IRC. Esse ganho mais não é do que a diferença entre o valor do negócio de €3.810.028,07 e o valor total faturado, IVA incluído, de €2.019.000,00. O ganho obtido deveria estar refletido no resultado fiscal declarado pela A..., S.A., o que não ocorreu. Face ao exposto, não estando o negócio refletido na sua totalidade na contabilidade do sujeito passivo, o valor de €1.719.028,07 permaneceu indevidamente como crédito da C... SA sobre A..., S.A.

A Requerida refere, ainda, que a corroborar a sua conclusão da inspeção tributária encontram-se as informações que serviram de fundamento ao indeferimento da reclamação graciosa e posteriormente ao indeferimento do recurso hierárquico, para cujos teores remete, e que fazem parte integrante da sua resposta, juntamente com o RIT.

Em sede de indeferimento do recurso hierárquico a Requerida invoca que da eliminação das obrigações patrimoniais – passivo de €2.161.604,91 – assumidas pela C..., e que deixaram de estar na esfera patrimonial da A..., decorre inevitavelmente, uma variação patrimonial positiva na medida em que aquele passivo, até então evidenciado no balanço, deixou de existir.

E acrescenta que houve incumprimento do registo cronológico da contabilidade, conforme determina a alínea b) do nº 2 do artigo 123º do Código do IRC na medida em que a contraprestação pela venda da marca foi realizada de modo inverso ao alegado pela Requerente uma vez que em primeiro lugar a Requerente reconheceu na conta 253114 a assunção da dívida pela C..., da dívida da B... a (documento nº 12039) e à posteriori, usando o saldo que ficou na 253114, é que reconheceu o movimento da conta corrente de cliente da C... .

Concluindo que, atenta a natureza e objetivos do Acordo de Assunção e Regularização de Dívida, verifica-se imediatamente, uma variação patrimonial positiva, quantificada em €2.161.604,91, e que por isso os factos subjacentes às correções que motivaram a liquidação adicional de IRC respeitante ao período de 2016 decorrem da violação, por parte da Requerente, do disposto em diversos normativos contabilístico-fiscais, mormente o artigo 21º do CIRC, e o que reporta às regras vertidas na alínea b) do 49 da Estrutura Concetual (EC) do SNC aprovado pelo Aviso nº 8254/2025 de 29/07.

Invoca também que o ónus da prova é da recorrente e que a contabilidade deixou de beneficiar de presunção de veracidade nos termos do artigo 75º nº 2 da LGT.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação imediata dos atos de indeferimento expresso do recurso hierárquico, com o nº ...2020..., proferido a 5 de junho de 2025 e à consequente anulação mediata dos atos de liquidação (adicional) de IRC e juros compensatórios acessórios (v. artigos 2º, nº 1, alínea a) e 5º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado dentro do prazo de 90 dias, previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102º, nº 1, alínea e) do CPPT, contados da data de notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, ocorrida em 26 de junho de 2025, remetida por correio registado, tendo a ação arbitral dado entrada em 24 de setembro de 2025.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, tem legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. artigo 4º e 10º, nº 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março).

### III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

#### 1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A. A Requerente, é titular do NIPC..., com sede em Rua.... Nº ..., ..., em Coimbra, com o CAE 058130, com início a 20 de junho de 2008, e tem como objeto social a atividade de jornais, rádio e televisão; edição de conteúdos para suportes em papel, áudio, imagem e ainda, edição, impressão e gestão de jornais, revistas, emissoras de rádios e canais de televisão, canais e portais de internet, plataformas digitais diversas; produção e edição de conteúdos jornalísticos para venda para outras publicações e para consumidores finais – cfr. RIT junto como Documento nº 5 do Processo Administrativo, doravante PA
- B. Em sede de IVA, o sujeito passivo enquadra-se no regime normal de periodicidade mensal e em sede de IRC, está enquadrado no regime geral de tributação. O sujeito passivo está a entregar as declarações periódicas em sede de IRC e em sede de IVA – cfr. RIT.
- C. A Requerente é detida a 100% pela sociedade C... S.A., e esta última tem os mesmos sócios - pessoas singulares - que a sociedade A..., S.A. – cfr. RIT.
- D. Em 29 de dezembro de 2016 foi celebrado o Contrato de Compra e Venda, entre a Requerente, sociedade A..., SA, NIPC ...(primeiro outorgante) e a sociedade C..., SA, NIPC ... (segundo outorgante), referente à venda da marca "...", pelo preço de €1.700.000,00, ao qual acresce IVA à taxa legal. - cfr. Documento nº 9 junto ao Pedido de Pronuncia Arbitral, doravante PPA.
- E. Em anexo ao Contrato de Compra e Venda de Marca, identificado, consta o Acordo de Assunção e Regularização de Dívida, celebrado em 28 de dezembro de 2016, entre as sociedades B..., S.A., NIPC ... (primeira outorgante) a A... S.A. (segunda outorgante) e a C..., S.A. (terceira outorgante), que estabelece o seguinte (cfr. Documento nº 9 junto ao PPA):
- A B..., S.A. efetuou diversos empréstimos à sociedade A... S.A, que ascendem a €2.161.604,91, conforme extrato da conta 28721110 em anexo ao referido acordo;
  - A C..., S.A. detentora da totalidade das participações sociais da sociedade A..., S.A. assume todas as responsabilidades desta perante a B... S.A. e no âmbito da assunção da dívida fica responsável pelo integral e efetivo pagamento da dívida, de €2.161.604,91.
  - Conforme referido no considerando D) do acordo, todas as intervenientes desejam a anulação/liquidação de tais lançamentos.
  - Por nisso ter interesse, a C..., S.A. assume todas as obrigações da A..., S.A. resultantes dos empréstimos efetuados pela B... S.A., assumindo-se como devedora dos montantes dos mesmos, conforme estabelece a cláusula primeira do acordo de assunção e regularização de dívida.

- F. Foi efetuada uma inspeção interna à Requerente, ao período de 2016, levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra, no âmbito da ordem de serviço nº OI2019... .
- G. Na sequência dessa ação inspetiva foi efetuada uma correção à matéria coletável de IRC, no montante de €1.612.882,56.
- H. No Relatório da Inspeção Tributária elaborado nessa ação inspetiva, que consta do processo administrativo, cujo teor se dá por reproduzido consta que a A... S.A. declarou uma mais-valia contabilística de € 360.000,00 e que resultou da consideração do valor de € 1.700.000,00, no valor de venda da marca “...” e do valor de € 1.340.000,00, no valor de aquisição – em fls.6 e 17 do anexo III, extrato conta 78884 e mapa de mais-valias e menos-valias. No apuramento do lucro tributável do período de tributação de 2016, a A... S.A. deduziu o valor da mais-valia contabilística no Q07 da declaração de rendimentos Mod.22 – cfr. RIT
- I. E, apurou uma mais-valia realizada (ou fiscal) no valor de € 266.200,00, considerando os seguintes montantes no valor de realização e no valor de aquisição:
- Mais-valia realizada = Valor de realização – Valor de Aquisição \* coeficiente de correção monetária;  
Mais-valia realizada = 1.700.000,00 – 1.340.000,00 \* 1,07 = 266.200,00
- J. Para além desta mais-valia fiscal, a A... S.A. apurou uma mais-valia fiscal com a alienação de uma viatura Renault Clio, no valor de € 3.363,80 – cfr. RIT.
- K. O saldo positivo das mais-valias e menos-valias fiscais, de € 269.563,80 (sendo € 266.200,00+ € 3.363,80), foi acrescido, na sua totalidade, no Q07 da declaração de rendimentos mod.22 (campo 739- diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento) – cfr. RIT.
- L. A fim de analisar a situação da operação transmissão onerosa do ativo intangível a marca “...” a AT, por Ofício n.º..., datado de 2019/03/20 e Ofício n.º..., 2019/04/04 solicitou elementos adicionais, nomeadamente os extratos de conta corrente, referente à contabilização das operações referidas – cfr. RIT.
- M. Em 25 de março de 2019, por e-mail, foi enviado à AT o extrato da conta 2433113- taxa normal, da conta de clientes 7919056- C... -S.A., da conta 532-prestações acessórias C... S.A., da conta 44401-titulo..., universalidade negócio, da conta 78884- alienação propriedade industrial, da conta 253114- C..., S.A., da conta 2782111- B... SA, da conta de clientes 14693-B... SA e listagem de integração à contabilidade. Ainda, em 4 de abril de 2019, foi também enviado, por e-mail, uma cópia do Contrato de Compra e Venda de Marca, cópia do Acordo de Assunção e Regularização de Dívida e seus anexos, cópia do contrato de cedência de uso de marca e os extratos da conta 532-prestações acessórias C... S.A e 253114- C... S.A – cfr. RIT.
- N. A A..., SA registou na sua contabilidade as seguintes operações:

✓ A conta 253114- C... apresenta um saldo credor de € 516.312,00, em 2019/10/26 e a conta 532-prest acessórias C... apresenta um saldo credor de € 1.132.111,16, em 1-01-2016, o que perfaz o valor de € 1.648.423,16, em dívida à C... à data da celebração do contrato de compra e venda de marca;

✓ Assunção da dívida perante a B..., S.A. pela C...,S.A, no valor de € 2.161.604,91, em 28-12-2016;

o O valor em dívida à B..., de € 2.195.234,91, em 22-12-2016, evidenciado na conta 2782111- B... SA foi transferido:

▪ Uma parte, no valor de € 2.161.604,91 para a conta 253114- C..., S.A - doc.interno n.º...;

▪ E uma parte, no valor de € 33.630,00, para a conta clientes 14693-B... S.A – doc.interno n.º...;

o Com os movimentos descritos, a conta 2782111- B... SA fica com saldo €0,00, a 31-12-2016.

✓ Fatura n.º201600003, de 30-12-2016, no valor de € 1.700.000,00 e IVA liquidado de € 391.000,00,no total de € 2.091.000,00 (débito da conta de clientes 791919056- C..., S.A. por crédito da conta 2433113-taxa normal e da conta 44401-título..., universalidade negócio) – cfr. RIT;

✓ Ganho de mais-valia (contabilística) de € 360.000,00, contabilizado a crédito da conta 78884- alienação propriedade industrial, por débito da conta 44401-título..., universalidade negócio, que a 31-12 fica com saldo € 0,00;

✓ Liquidação do valor de € 2.091.000,00, por débito da conta de financiamentos obtidos 253114- C..., S.A (e crédito da conta cliente 791919056- C..., S.A) – doc. Interno n.º...– cfr. RIT;

Ainda,

✓ A 2016/12/31, a conta 253114-C..., S.A. ficou com um saldo credor de € 586.916,91 – cfr. RIT;

✓ A 2016/12/31, a conta 532- prestações acessórias C... continua com o saldo inicial credor de € 1.132.111,16 – cfr. RIT;

✓ Em resultado dos registos contabilísticos efetuados, em 31-12-2016, a contabilidade reflete que a C..., S.A. fica com um crédito total de € 1.719.028,07. Este valor corresponde ao somatório de – cfr. RIT:

o € 1.132.111,16, saldo credor da conta 532-prestações acessórias C... S.A a 1-01-2016;  
o € 516.312,00, saldo credor da conta 253114 a 26-10-2016;  
o € 70.604,91, diferença entre o valor de € 2.161.604,91 e de € 2.091.000,00, que ficou a crédito da conta 253114- C..., S.A.

- O. Da análise efetuada, a AT constata que os registos contabilísticos “*não são o reflexo do contrato de compra e venda de marca e do acordo de assunção e de regularização de dívida. Neste sentido, foi novamente notificado o sujeito passivo, através do ofício n.º..., de 2019/04/04, para esclarecer a cláusula terceira do contrato e a sua concretização, o registo contabilístico em que se traduz a conversão dos empréstimos realizados, no montante de € 1.648.423,16 e a justificação da divergência de valores entre o ponto 1 (€ 1.700.000,00+iva de € 391.000,00, no total de € 2.091.000,00) e o ponto 2 (al.a. € 1.648.423,16 e al. b, € 2.161.604,91) da cláusula terceira do referido contrato*”.
- P. Em resposta ao ofício, através de e-mail, de 12 de abril de 2019, a contabilista certificada, D..., refere que “*Existiram duas operações distintas a aquisição da marca e a assunção da dívida, sendo que o pagamento foi feito com o valor que estava em empréstimos e com uma parte da assunção da dívida, tendo o remanescente ficado em saldo na conta de investimentos financeiros – empréstimos concedidos. O pagamento é feito com a utilização de parte e não com a totalidade da assunção da dívida, que é o que está na clausula 3, onde se diz quais as verbas utilizadas para liquidar o valor de 2.091.000,00 (valor da marca)*”. Junta em anexo ao e-mail, um mapa resumo da contabilização e mapa resumo do extrato 411301-A... SA. Ainda, foi esclarecido que não existe nenhum contrato de cessão de crédito outorgado em 26-12-2016.-Cfr. RIT fls. 3 a 5 do anexo IV.

Q. A AT, em face dos elementos recebidos propõe a seguinte correção (cfr. RIT):

#### **“III.4 Correção meramente aritmética proposta - período de tributação de 2016**

*De acordo com o descrito nos pontos anteriores, o negócio venda da marca “...” estabelece como contrapartida a liquidação dos montantes totais em dívida à C..., S.A. Ou seja, a liquidação do valor dos empréstimos de € 1.648.423,16 e a liquidação do valor da assunção da dívida de 2.161.604,91, o que totaliza então o valor de € 3.810.028,07.*

*Neste sentido a A..., S.A. obteve um ganho de € 1.719.028,07, sujeito a imposto e não isento de IRC, constituindo uma variação patrimonial positiva não refletida no resultado líquido, nos termos do art.21.º do CIRC. O valor corresponde à diferença entre a contrapartida total obtida de € 3.810.028,07 e o valor total faturado de € 2.091.000,00.*

*Como referido no ponto anterior, o valor de € 1.719.028,07 permanece indevidamente refletido nas contas da empresa A... SA. Como já foi referido, o contrato de compra e venda não foi refletido na sua totalidade na contabilidade do sujeito passivo.*

*Em sede de IRC, é assim proposta a seguinte correção meramente aritmética, no valor de € 1.719.028,07, ao lucro tributável declarado:*

<b>Ganho não declarado</b>	<b>2016</b>
1. <i>Contrapartida do negócio</i>	3.810.028,07
2. <i>Valor total faturado</i>	2.091.000,00
<b>3. Correção proposta (1-2)</b>	<b>1.719.028,07</b>

*Temos em sede de IRC:*

	<b>2016</b>
1. <i>Prejuízo fiscal declarado -102.059,88</i>	-102.059,88
<b>2. Correção meramente aritmética proposta</b> <b>1.719.028,07</b>	<b>1.719.028,07</b>
<b>3. Lucro tributável corrigido (1+2)</b>	<b>1.616.968,19</b>

*É assim apurado um lucro tributável de € 1.616.968,19, para o período de tributação de 2016.”*

- R. Em 10 de maio de 2019, o sujeito passivo é notificado, através do ofício n.º..., de 10 de maio de 2019 (registo RH ...PT e entrada nos CTT de 2019/05/10), para o domicílio fiscal sito na Rua ..., ...-... Coimbra, para no prazo de 15 dias, querendo, exercer o direito de audição, por escrito ou oralmente, sobre o Projeto de Relatório da Inspeção Tributária –. O projeto de relatório da inspeção tributária foi recebido pelo sujeito passivo. - cfr. RIT.
- S. O sujeito passivo exerceu, por escrito, o direito de audição, entregue na direção de finanças de Coimbra em 30 de maio de 2019. (Cfr. RIT anexo VI - fls. 1 a 17). Ainda, na sequência da notificação ofício ..., de 14 de junho de 2019, foi informado que se mantém o direito de audição que foi anteriormente exercido, portanto o que deu entrada naqueles serviços a 30 de maio de 2019.- cfr. RIT.
- T. No direito de audição vem o sujeito passivo alegar que a A... não teve qualquer variação patrimonial positiva não declarada, concluindo que “...*não deverão proceder as conclusões do Projeto de Correções, nenhuma outra solução adequada havendo que o arquivamento das liquidações projectadas, a que se deve seguir o arquivamento dos correspondentes projectos de contra-ordenação*”. O sujeito passivo alegou o seguinte:
1. *Que discorda da correção apurada pela AT, considerando que não existe divergência nos pontos do contrato (pontos 1.º a 7.º);*
  2. *Que “nos termos do art.º75.º n.º1 da LGT presumem-se como verdadeiras e de boa fé, as declarações bem como os dados e apuramentos inscritos na contabilidade ou escrita do contribuinte, cessando a presunção de veracidade, nomeadamente, perante a existência de indícios fundados de que tais elementos da contabilidade ou escrita não refletem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo” e que a A... sempre prestou todos*

*os esclarecimentos e explicações solicitadas, no sentido de informar da real vontade das partes, aliás devidamente espelhada nos seus registos contabilísticos” (pontos 8.º e 9.º);*

3. *Que a A... celebrou um contrato de compra e venda de marca...pelo preço de € 1.700.000, devidamente acrescido de IVA, consubstanciando um valor global de € 2.091.000,00. Este valor será liquidado mediante: a) conversão dos empréstimos realizados à Primeira pela Segunda Outorgante no montante de € 1.648.423,16; b) assunção pela Segunda da dívida por esta contraída junto da sociedade B..., SA, mediante Contrato de Cessão de Créditos, outorgado em 26.12.2016 (pontos 11.º e 12.º);*

4. *Que “pese embora estar mencionado “ Contrato de Cessão de Créditos, outorgado em 26.12.2016” na supra transcrita cláusula, o documento para que as partes quiseram remeter aquele preceito é o “Acordo de Assunção e Regularização de Dívida”, celebrado a 28 de Dezembro de 2016”. Anexo ao contrato e esclarecido por D..., contabilista certificada, “e ainda, como os registos contabilísticos o comprovam” (ponto 13.º a 16.º)*

5. *Que o preço devido e, por conseguinte, a liquidar naquele negócio seria o montante global de € 2.091.000,00. Pagamento liquidado e devidamente sujeito a registo contabilístico... mediante a conversão dos empréstimos realizados pela C... à A... no montante global de e 1.648.423,16 e, no montante remanescente de € 442.576,84 (resultante da seguinte operação: € 2.091.000,00 (custo global da marca) - € 1.648.423,16 (montante da conversão dos empréstimos) (ponto 17.º a 21.º);*

6. *Com recurso à assunção pela C... da dívida da A... para com a B..., formalizada em acordo de assunção e regularização de dívida, a 28 de dezembro de 2016, onde a C... se obrigou à responsabilidade pelo integral e efetivo pagamento à B... do montante global de € 2.161.604,91... “sendo tal valor, nesta sede, apenas relevante na estrita medida do necessário para pagamento dos remanescentes € 442.576,84 do custo da Compra e Venda da Marca”...pese embora se conceda que possa não estar suficientemente concretizado...nenhuma outra conclusão é de aceitar...que a contrapartida do negócio é o pagamento do acima mencionado, isto é, € 2.091.000,00” (pontos 22.º a 28.º);*

7. *Que as alíneas do n.º2 da Cláusula Terceira surgem apresentadas deliberadamente por aquela ordem e não na ordem inversa... apenas se recorrendo à al. b) após esgotada a al.a),até cumprido o integral e efetivo pagamento do preço acordado. “Falece, portanto, razão à Autoridade Tributária, uma vez que no âmbito da contabilização dos valores do Contrato em apreço não ficou por declarar qualquer variação patrimonial, quer positiva, quer negativa”... para pagamento do valor global de € 2.091.000, 00 foram usados... o valor convertido de € 1.648.423,16, acrescido do montante de € 442.576,84...o que encontra tradução directa nos registos contabilísticos de forma claríssima” (pontos 29.º a 34.º);*

8. *Que “o valor de € 1.648.423,16, respeitante aos empréstimos convertidos (resulta do somatório de € 1.132.111,16 com € 516.312,00 (saldo credor da conta 253114 antes de ocorrer a Assunção de Dívida) está espalhado nas contas da A... n.ºs 532 e 253114... assim como está espelhado no conta 411301 da C..., que contempla o referido saldo credor a 26.12.2016” (pontos 35.º a 36.º);*

9. *Com o Acordo de Assunção e Regularização de Dívida, a C... assumiu a posição de devedora de € 2.161.604,91 à B... . Posição ocupada pela A... que, assim, assumiu a veste de devedora da C... ... não tendo ocorrido, assim, para a A... qualquer variação patrimonial, uma vez que esta deixou unicamente de ser devedora da B... e passou a ser devedora da C..." (pontos 37.º a 39.º);*
10. *"Ao valor em causa (€2.161.604,91) é necessário subsumir os € 442.576,84, valor remanescente usado para pagamento do preço acordado...sobrando um valor credor da C... em relação à A... de € 1.719.028,07" (pontos 40.º e 41.º);*
11. *Após a liquidação do valor de € 2.091.000,00, o preço acordado, a conta 253114 passou a apresentar um saldo devedor da A... face à C... de € 586.916,91...apresentando a conta 532 um saldo devedor da A... para com a C...de € 1.132.111,16... o que perfaz um saldo devedor total da A... em relação à C... de € 1.719.028,07... o que mais não é do que o resultado de € 2.161.604,91 (valor de dívida da A... para com a B... assumida pela C... menos € 442.576,84 (a parte dessa assunção de dívida assumida utilizada como contrapartida da venda da marca" (pontos 42.º a 45.º);*
12. *"A A... não teve qualquer variação patrimonial positiva não declarada, atente-se a como os € 1.719.028,07 (parcela de dívida assumida pela C...não usado para pagamento da marca por exceder o valor do Contrato) constam dos registos contabilísticos como saldo devedor nos registos da C... em relação à A... e não o inverso" (pontos 46.º);*
13. *"Com o Acordo da Assunção e Regularização de Dívida: a) a A... nada ficou a dever à B... , nem esta última à primeira; b) a C... tornou-se devedora de € 2.161.604,91 à B... por força do Acordo; c) a A..., após liquidação do contrato de venda da marca, tornou-se devedora de € 1.719.028,07 à C..."(ponto 47.º);{...}"*
- U. Após o exercício do direito de audição a AT concluiu que as correções propostas são de manter e que o sujeito passivo obteve um ganho de € 1.719.028,07, que consubstancia uma variação patrimonial positiva sujeita a imposto e não isenta, nos termos do artigo 21.º do CIRC.- cfr. RIT.
- V. Em resultado dos atos supra elencados, a Requerente foi notificada da liquidação de IRC por referência ao período 2016 com o nº 2019..., no valor de 396.228,17€ (imposto no montante de 366.468,89€ e juros compensatórios de 29.759,28€) conforme demonstração de acerto de contas nº 2019... .
- W. A Requerente apresentou reclamação graciosa, contestando a liquidação, a qual foi indeferida, tendo tal indeferimento sido notificado à Requerente por Ofício nº ..., com data de 30 de janeiro de 2020 (Documentos nº 4 e nº 6 juntos ao PPA, que se dão como reproduzidos para todos os efeitos legais).
- X. A Requerente apresentou recurso hierárquico, contestando o indeferimento da reclamação graciosa, o qual foi também indeferido, por Ofício DSJT ... de 2025-06-17 (Documentos nº 7 e nº 8 do PPA, que se dá como reproduzido para todos os efeitos legais).

Y. Em 24 de setembro de 2025 a Requerente apresentou o PPA.

## 2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO E FACTOS NÃO PROVADOS

Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos e nos documentos juntos ao PPA e ao PA.

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, 2, do CPPT e artigos 596.º, 1 e 607.º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. artigos 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e artigos 5.º, 2 e 411.º do CPC).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, e) do RJAT, e artigo 607.º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, 5 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, 1, e) do RJAT).

Os factos dados como provados e não provados resultaram 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) D... e ii) E... . Em relação à prova testemunhal, ambas as testemunhas afirmaram que não houve qualquer perdão de dívida à Requerente. A contabilista D... referiu, embora contrariando declarações anteriores produzidas na fase administrativa, que o pagamento do preço não foi concretizado com o montante das prestações acessórias para não descapitalizar a empresa e confirmou que as prestações acessórias se mantêm inscritas na contabilidade até hoje, e que tem havido movimentação, apesar de não esclarecer se houve alterações ao seu valor.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, não se deu como provado que no ano de 2016, a Requerente incrementou o seu património líquido, não refletido no seu resultado líquido deste período de tributação, no montante de €1.719.028,07.

#### **IV. DO DIREITO**

Passando-se à apreciação do mérito da causa a analisar nos presentes autos, entende-se que a matéria controvertida que foi sujeita à apreciação desde Tribunal se resume a apreciar a legalidade da liquidação oficiosa de IRC e juros compensatórios, tendo por referência uma variação patrimonial positiva alegadamente não refletida no resultado líquido da Requerente que a Requerida acresceu ao resultado fiscal apurado no período de 2016.

##### **1. DA QUESTÃO DA FUNDAMENTAÇÃO À POSTERIORI**

A Requerida na fase administrativa, i.e., no RIT, fundamentou a sua correção no facto de o contrato de compra e venda da marca implicar a liquidação do negócio com o montante da assunção da dívida (no valor de €2.161.604,91) e com €1.648.423,16 referente à conversão de empréstimos, em conformidade com o estabelecido nas alíneas a) e b) do nº 2 da Cláusula Terceira do Contrato de Compra e Venda da Marca celebrado entre A..., S.A. e C..., S.A.

Na decisão de indeferimento do recurso hierárquico, a AT, vem invocar, contrariamente ao expressado no RIT, que a fundamentação da correção incide sobre o valor do negócio de compra e venda da marca, que a variação patrimonial positiva resulta *diretamente* da eliminação do passivo.

Essa ideia é aliás reforçada nas conclusões da Resposta da AT que refere “*a) Que o acordo celebrado em 2016-12-28 não é um contrato de cedência de créditos, mas outrossim, como o próprio documento refere trata-se de um acordo de assunção de dívida; b) Que atenta a natureza e objetivos do referido acordo, nesse momento verifica-se, imediatamente, uma variação patrimonial positiva, quantificada em EUR 2.161.604,91;*”.

O processo arbitral tributário, é um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por atos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência (artigos 2º do RJAT e 99º e 124º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29º nº 1, alínea a), daquele).

A validade do ato tributário – liquidação adicional de IRC – tem de ser necessariamente apreciada em função dos fundamentos de fato e de direito que presidiram à sua prática, sendo irrelevante para este efeito a fundamentação à posteriori.

Vide neste contexto os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 22-03-2018, processo 0208/17; de 26-03-2014, processo nº 01674/13; de 23-04-2014, processo nº 01690/13; de 28-10-2020, processo 02887/13.8BEPRT; e a decisão arbitral de 2024-07-08, processo nº480/2024-T.

Atente-se, por exemplo, na jurisprudência reafirmada pelo STA de 28-10-2020, processo 02887/13.8BEPRT (<http://www.dgsi.pt/jsta>) no qual se decidiu que:

*“I - No contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial previsto no art. 99.º e segs. do CPPT, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori. II - Assim, não pode a AT, em sede de recurso jurisdicional, pretender que se aprecie a legalidade da correcção que esteve na base da liquidação impugnada à luz de outros fundamentos senão aqueles que constam da declaração fundamentadora que oportunamente externou.”*

Ou ainda no mesmo sentido o processo nº 621/2024 -T de 2024-12-12 que refere que:

*“ Já no tocante à questão da prova, resulta que, por um lado, na reclamação o Requerente já indicava a documentação que vem agora ser contestada pela AT, por outro lado, da consulta ao Processo constata-se que a Requerida na fase administrativa se fundamentou exclusivamente em matéria de direito, pelo que é esta a fundamentação a considerar, uma vez que o que a AT vem alegar em matéria de prova na sua Resposta se configura como fundamentação a posteriori . Ora, como é jurisprudência pacífica dos nossos tribunais, não é admissível legalmente a fundamentação a posteriori, considerando-se como fundamentação do ato impugnado a que foi contemporânea da sua prática e como tal notificada ao contribuinte. “*

Ora, o mesmo se passa em sede de recurso hierárquico, e resposta da AT em sede deste tribunal arbitral, pois todas se inserem no processo de impugnação da liquidação adicional, o qual foi iniciado com a reclamação graciosa, que, nos termos do artigo 68º., nº. 1 do CPPT, visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte.

Assim, não pode o Tribunal Arbitral, perante a constatação da invocação de fundamentos inovatórios como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos e deixar de declarar a ilegalidade do concreto ato praticado por, eventualmente, existir a possibilidade abstrata um hipotético ato com conteúdo decisório total ou parcialmente idêntico, com outra fundamentação, que seria legal, mas não foi praticado.

Trata-se de um afloramento de uma exigência mais geral, de “lealdade” nos procedimentos e processos judiciais, de “*due process of law*”, a requerer que haja uma fundamentação completa, independente do mérito substantivo dos atos impugnados – mérito que não pode presumir-se que seja “evidente” ou “claro” a ponto de prescindir dessa fundamentação completa –, e que deverá preceder, como etapa instrutória, o próprio ato fundamentado.

E é pela mesma razão, a aditar ao princípio da separação de poderes, que não cabe a um tribunal suprir lacunas de fundamentação, ou decidir com base em fundamentação diferente daquela que tenha sustentado os atos a impugnar: o que, pela adição de novos fundamentos, materialmente equivaleria a uma invasão do núcleo essencial da função administrativa-tributária (Acórdãos do STA

de 1/6/2011, Proc. n.º 058/11, e de 31/1/2018, Proc. n.º 1157/17). Ressalvadas, evidentemente, as consequências do conhecimento e da atuação oficiosos que legalmente estejam cometidos ao Tribunal.

Por um outro prisma, o contencioso de mera legalidade deve apreciar o ato impugnado *tal como ele ocorreu*, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a *outros atos*, ainda quando eles pudessem ter conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o do ato praticado – porque só assim se preservam e respeitam os direitos de defesa ínsitos no princípio constitucional da tutela judicial efetiva (arts. 20.º, 1 e 268.º, 4 da CRP), pois, se a AT tivesse invocado outros fundamentos nos atos e decisões impugnados, a fundamentação do pedido de pronúncia arbitral poderia ser diferente (ou, antes dele, poderiam ser outros os meios de defesa administrativos e contenciosos), tal como poderiam ser outras as provas trazidas ao processo.

Assim, a legalidade do ato de liquidação tem de ser aferida à face da fundamentação do RIT devidamente desenvolvida em sede de reclamação graciosa e recurso hierárquico, para que remete o ato de liquidação e o despacho que determinou a notificação do referido Relatório.

\*\*\*

## **2. DA VARIAÇÃO PATRIMONIAL POSITIVA E DO ÓNUS DA PROVA E ERRO SOBRE OS PRESSUPOSTOS DE FACTO**

Passando-se à apreciação da questão referente à variação patrimonial positiva, em particular analisar-se-á em que medida é que as questões suscitadas pela Requerida quando ao valor do negócio e à assunção da dívida são ou não adequadas a suportar a legalidade da liquidação oficiosa promovida pela Requerida.

Vejamos,

Para apreciar a legalidade da correção promovida pela Requerida, é preciso considerar os moldes como as variações patrimoniais positivas se encontram enunciadas no Código do IRC, o que tem relevância 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.

No contexto destes autos, é relevante para efeitos da apreciação da legalidade da correção e, subsequente, liquidação oficiosa de IRC promovida pela Requerida, que fique demonstrado que a Requerente, durante o exercício de 2016, viu o seu património líquido aumentar no montante de €1.719.028,07, e que tal importância não constava do resultado líquido do exercício da Requerente naquele período.

A propósito das variações patrimoniais positivas refere 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 ainda 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”.*

Num acórdão recente do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCAS”) de 05-12-2024, proferido no processo n.º 582/05BELRS, refere-se 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, todas as variações patrimoniais positivas que não sejam refletidas no resultado líquido do período de tributação, são consideradas para efeitos de determinação do lucro tributável, salvo se se encontrarem excluídas, à data, pelo supratranscrito artigo 21º alíneas a) a d), do CIRC, tendo em conta, desde logo, o princípio da tributação pelo lucro real (artigo 104º da CRP).”***

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. 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.

Havendo esse incremento patrimonial e não estando o mesmo refletido na conta de “Resultados Líquidos” apurada por um sujeito passivo, então aquele deverá ser considerado para efeitos da determinação do lucro tributável desse sujeito passivo.

Nestas condições, e no caso dos autos, para efeitos de apreciação da legalidade da correção, e da liquidação oficiosa promovida pela AT, teria de ter ficado demonstrado que Requerente, durante o exercício de 2016, viu o seu património líquido aumentar no montante de € 1.719.028,07, e que tal importância não constava do resultado líquido do exercício da Requerente naquele período.

Analisemos, pois, se nos autos houve demonstração da ocorrência do referido acréscimo patrimonial.

A Requerida considera que no ano fiscal de 2026 ocorreu uma variação patrimonial positiva na esfera da Requerente correspondente a um incremento patrimonial quantificado pela diferença entre a contrapartida total obtida pela Requerente de €3.810.028,07, e o valor total faturado de €2.091.000,00, no âmbito do Acordo de Assunção e Regularização de Dívida celebrado em 28 de dezembro de 2016 e no Contrato de Compra e Venda da Marca celebrado em 29 de dezembro de 2016, passando o resultado tributável declarado pela Requerente de um prejuízo fiscal declarado de 102.059,88€ para a matéria coletável de 1.612.882,56€, e remete para a fundamentação expressa no Relatório de Inspeção Tributária.

A Requerida começa por questionar a Requerente quanto à ordem pela qual os pagamentos foram efetuados, na medida em que entende os registos contabilísticos efetuados não refletem o que se encontra referido no Contrato de Compra e Venda da Marca do jornal "...", celebrado em 29-12-2016 entre a sociedade A... SA e sociedade C... SA e do seu anexo, o Acordo de Assunção e de Regularização de Dívida celebrado em 28-12-2016 entre as sociedades B... SA. (primeira outorgante), a A... SA. (segunda outorgante) e a C... SA (terceira outorgante).

E refere que o Contrato de Compra e Venda da marca implica a liquidação do negócio com o montante da assunção da dívida, não fazendo menção a qualquer verba, mas antes ao valor que resulta do contrato em anexo. E, o contrato em anexo não é mais de que o Acordo de Assunção e Regularização da Dívida, no montante de €2.161.604,91. Pelo que só pode concluir que uma das contrapartidas do negócio é o valor de €2.161.604,91, sendo o outro a conversão dos empréstimos de €1.648.423,16 (referido no ponto a) e b) do nº 2 da terceira cláusula do Contrato de Compra e Venda de marca). Neste sentido, o negócio realizado teve como contrapartida o valor total de €3.810.028,07 (sendo €1.648.423,16+€2.161.604,91), correspondente ao crédito total da C... S.A. sobre a A... SA e que é a contrapartida da venda da marca.

Concluindo que a A..., S.A obteve assim um ganho de €1.719.028,07 sujeito e não isento de IRC. Esse ganho mais não é do que a diferença entre o valor do negócio de €3.810.028,07 e o valor total faturado, IVA incluído, de €2.091.000,00. O ganho obtido deveria estar refletido no resultado fiscal declarado pela A..., S.A., o que não ocorreu. Face ao exposto, não estando o negócio refletido na sua totalidade na contabilidade do sujeito passivo, o valor de €1.719.028,07 permaneceu indevidamente como crédito da C... SA sobre a A..., S.A.

Chegados aqui, é necessário convocar as regras do ónus da prova, cabendo à Requerida demonstrar que ocorreu uma variação patrimonial positiva de €1.719.028,07, e que o valor que permanece registado na contabilidade é indevido.

A Requerente, nos termos do disposto no artigo 75º nº 1, da LGT, beneficia da presunção de veracidade e de boa-fé no que respeita às suas declarações fiscais, bem como à sua contabilidade cuja responsabilidade lhe cabe produzir, organizar e apresentar.

A presunção de veracidade cessa, e inverte-se o ónus da prova, nos termos da alínea a) do nº 2 do referido artigo 75º da LGT quando as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões,

erros, inexatidões ou haja indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

Por força do artigo 74.º da LGT, é a Requerida que tem o ónus de demonstrar que o juízo que esteve subjacente à sua atuação corretiva é bem fundado, provando os indícios que o sustentam, demonstrando a factualidade suscetível de abalar a presunção da veracidade das operações registadas na contabilidade do contribuinte e dos respetivos documentos de suporte. É pacificamente aceite quer na doutrina, quer na jurisprudência, que compete à Administração Fiscal o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua atuação, cabendo, em contrapartida, ao contribuinte apresentar prova bastante da ilegitimidade do ato, entendimento que corresponde à regra geral do artigo 342.º do Código Civil, de que quem invoca um direito tem o ónus da prova dos factos constitutivos, cabendo à contraparte a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos, regra essa que foi acolhida no artigo 74.º, n.º 1 da LGT.

E tais pressupostos têm, conforme se pode ver no acórdão de 7-12-2021 no processo nº 1096/04.1BTDNT:

*“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 reflete a realidade tributária.”*

Tendo a Requerida alegado que havia um incremento patrimonial na esfera da Requerida cumpria-lhe provar os pressupostos legitimadores da correção que se propôs promover e que concretizou.

No caso dos autos é patente que a Requerida não cumpriu com o ónus probatório que sobre si impedia de demonstrar que ocorreu uma variação patrimonial positiva.

Compulsados os registos contabilísticos da Requerente subjacentes à execução do Acordo de Assunção e de Regularização de Dívida, inexistem lançamentos contabilísticos que configurem uma variação patrimonial positiva ou que consubstanciem a obtenção de incrementos patrimoniais sujeitos a tributação.

Na sequência da assinatura do supra referido Acordo foram efetuados os seguintes lançamentos na contabilidade da Requerente (todos constam como provados no anexo VI do RIT): i) Lançamento na conta 253114 – C... do montante de €2.161.604,91 e lançamento a débito na conta 2872111 –B... no montante de €2.161.604,91. Na contabilidade da C... foram efetuados os seguintes lançamentos contabilísticos: i) Lançamento a débito na conta 411301 – A... no montante de €2.161.604,91; ii) Lançamento a crédito na conta 278001 – B... do montante de €2.161.604,91.

Dos referidos registos contabilísticos resulta que a B... passou a dever €2.161.604,91 à C... .

A Requerida não questionou e não pôs em causa os registos contabilísticos acima descritos.

Na sequência da celebração e execução do Contrato de Compra e Venda da Marca foram efetuados os seguintes registos contabilísticos, todos com data de 31 de dezembro de 2016: i) Na contabilidade da A..., foi efetuado um lançamento a débito na conta 253114-C..., no valor de €2.091.000,00 (preço acrescido de IVA); ii) na contabilidade da C... foi efetuado o lançamento a crédito na conta 411301 – A... no valor de €2.091.000,00.

No dia 31 de dezembro de 2016 a A... passou a evidenciar: i) Conta 532 – Prestações acessória da C... apresenta um saldo credor de €1.132.111,16 a favor da sócia C..., que se manteve inalterável no período de 2016; ii) Conta 253114 –C... apresenta saldo credor de € 586.916,91, a favor da sócia C... (resultado da subtração do valor do negócio de €2.091.000,00 ao saldo inicial de €2.677.916,91; iii) O saldo das duas contas perfazem o crédito global de €1.719.028,07 a favor da sócia C... (saldo inicial das contas 532 e 253114, de €3.810.028,07 subtraído do valor do negócio de €2.091.000). Na mesma data a contabilidade da C... evidenciava na conta 411301 – A... apresenta um saldo devedor no montante de €1.719.028,07. E na mesma data a contabilidade das duas sociedades evidenciava que a A... devia à C... o montante de €1.719.028,07.

A Requerida, como já referido, corrigiu o montante suprarreferido de €1.719.028,07 com fundamento no valor do valor do negócio, assentando a sua fundamentação essencialmente na análise do número dois da cláusula terceira do Contrato de Compra e Venda da Marca.

No entanto a sua fundamentação é conclusiva não permitindo inferir, a partir dela, a ocorrência de uma variação patrimonial positiva.

Analisemos os dois contratos que foram celebrados, e que estão na origem das correções, com maior detalhe no sentido de apurar se o valor do negócio corresponde ao valor considerado pela Requerida:

**a) ACORDO DE ASSUNÇÃO E REGULARIZAÇÃO DE DÍVIDA**

Como consequência da celebração a 28-12-2016 do Acordo de Assunção e de Regularização de Dívida entre a B... SA, a Requerente e a C..., S.A., a C... assumiu a obrigação de pagamento dos empréstimos concedidos pela B... à Requerente.

Na Cláusula Segunda do referido Acordo de Assunção e Regularização de Dívida é estabelecido o seguinte: *“A Primeira Outorgante aceita o conteúdo do presente Acordo, considerando assim, a partir da data do mesmo, como responsável pela liquidação do montante referido no considerando E, e melhor especificado no Anexo I, a Terceira Outorgante **como principal e única pagadora.**”*

A AT, apesar de no RIT nunca referir de forma expressa o perdão da dívida objeto deste Acordo de Assunção e Regularização de Dívida, implicitamente ao corrigir o “valor do negócio” no âmbito do contrato de compra e venda da marca está a considerar que aquela dívida foi perdoadada. Este raciocínio torna-se mais evidente em resultado na forma como posteriormente desenvolve a sua fundamentação na fase administrativa, em sede de recurso hierárquico ou resposta no PPA, sendo que nestas duas últimas fases já altera a própria fundamentação da correção efetuada no RIT, factos que este Tribunal Arbitral não apreciará.

Cumpra, pois, analisar o regime legal da assunção de dívida e a situação concreta.

Nos termos do disposto no nº 2 do artigo 595º do Código Civil estabelece-se que *“Em qualquer dos casos a transmissão só exonera o antigo devedor havendo declaração expressa do credor; de contrário, o antigo devedor responde solidariamente com o novo obrigado”*.

Do disposto resulta que a assunção de dívida pode ser liberatória para o devedor inicial, ou cumulativa, ou seja o devedor inicial deixa de responder por aquela dívida ou continua a ser responsável cumulativamente pela dívida com o novo devedor.

No caso em apreço, da análise à cláusula segunda do acordo de assunção e regularização de dívida resulta ter havido renúncia quanto à obrigação de pagamento (cumulativo) pelo devedor inicial, já que na mesma se encontra expresso que a terceira outorgante é a principal e única pagadora, ou seja, o devedor original não é chamado solidariamente a efetuar esse pagamento.

Vide neste sentido o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (“STJ”) de 31-01-2023 com o nº 1571/20.078LSB.L1.S1:

*“ Refira-se que podendo a assunção de dívida ser liberatória ou cumulativa, consonante o novo devedor se substitua ao primitivo devedor ou se adicione à posição deste, não se coloca em dívida que no caso dos autos a assunção foi liberatória uma vez que, no contrato, foi consignado: «P CREDOR reconhece a legalidade do presente Contrato, que é celebrado com carácter irrevogável e irretroatável, obrigando as partes, e expressamente desonera o antigo devedor, ora CEDENTE nos termos e para os efeitos previstos no nº 2 do artº 595º do Código Civil.” Efetivamente, consoante resulta do nº 2 do art. 595 do CC a transmissão da dívida só exonerará o antigo devedor havendo declaração expressa do credor, nesse sentido; se assim não for o primitivo devedor responde solidariamente com o novo obrigado”*.

**A assunção liberatória ou cumulativa da dívida não se pode confundir, com a sua remissão, ou seja gratuidade.**

A assunção de dívida pode ter natureza gratuita ou onerosa. E apenas no caso de a assunção da dívida ser gratuita, ou seja, existir remissão é que ocorre um acréscimo da situação líquida consentâneo com uma variação patrimonial positiva.

Da análise ao Acordo de Assunção e de Regularização de Dívida não se pode concluir que a assunção de dívida tenha natureza gratuita. Daquele acordo resulta que a C... passa a ser a principal e única devedora à C..., mas não que há remissão da dívida.

Para além do exposto, e como reforço de que não houve perdão de dívida, na contabilidade da Requerente foi logo registado, no âmbito da execução do Acordo de Assunção e Regularização de Dívida, que a A... passou a ser devedora à C... SA (Lançamento a crédito na conta 253114- C... SA do montante de €2.161.604,91. Ou seja, apesar da A... não se manter como devedora solidária da B..., passou a ser devedora do valor da dívida à C..., o que reforça que por vontade das partes não houve perdão da dívida.

Ambas as testemunhas da Requerente, D..., contabilista e trabalhadora da B..., SA e E..., referiram na inquirição realizada em 5 de março de 2026, que não houve qualquer perdão de dívida à Requerente.

Prossigamos então a análise do Contrato de Compra e Venda da marca o ..., no sentido de aferir sobre a gratuidade ou onerosidade da dívida.

#### **b) CONTRATO DE COMPRA E VENDA DA MARCA**

Subsequentemente à assinatura do Contrato de Assunção e Regularização de Dívida foi assinado o Contrato de Compra e Venda da Marca ..., celebrado em 2016/12/29 entre a sociedade A... SA e sociedade C... SA, contrato este que **tem em anexo o Acordo de Assunção e Regularização de Dívida**. A cláusula terceira do contrato de compra e venda da marca tem a seguinte redação, cujo teor se reproduz, pela relevância da sua análise:

*“Cláusula Terceira  
(PREÇO)*

1. O preço devido em virtude de tal transacção será de 1.700.000 € (Um Milhão e Setecentos Mil Euros), devidamente acrescido de I.V.A. à taxa legal em vigor.
2. O montante acima mencionado será liquidado à Primeira Outorgante mediante:
  - a) Conversão dos empréstimos realizados à Primeira pela Segunda Outorgante, no montante de 1.648.423,16€ (Um Milhão Seiscentos e Quarenta e Oito Mil, Quatrocentos e Vinte e Três Euros e Dezasseis Cêntimos);
  - b) Assunção pela Segunda da dívida por esta contraída da sociedade B..., S.A., mediante Contrato de Cessão de Créditos, outorgado em 26.12.216 (Anexo I ao presente Contrato).”

No âmbito do Contrato de Compra e Venda da Marca, o preço no montante de €1.700.000 acrescido de IVA no valor de €391.000 e que totaliza € 2.091.000 foi totalmente pago com a assunção de dívida prevista na alínea b) da Cláusula Terceira do Contrato de Compra e Venda da Marca e acima transcrita.

Foi emitida a Fatura nº 201600003, de 2026/12/30, no valor de €1.700.000 e IVA liquidado de €391.000 no total de €2.091.000 (débito da conta de clientes 791919056-C... SA, por crédito da conta de clientes 791919056 – C..., SA por crédito da conta 2433113 – taxa normal e da conta 44401 – título..., universalidade negócio).

A AT considerou que os registos contabilísticos não são o reflexo do Contrato de Compra e Venda da Marca e do Acordo de Assunção e Regularização de Dívida e notificou o sujeito passivo para esclarecer a cláusula terceira do contrato e a sua concretização.

A contabilista certificada D..., no esclarecimento que prestou por escrito (ofício nº ..., de 2019/04/04) referiu que *“Existiram duas operações distintas a aquisição da marca e a assunção da dívida, sendo que o pagamento foi feito com o valor que estava em empréstimos e com uma parte da assunção da dívida, tendo o remanescente ficado em saldo na conta de investimentos financeiros – empréstimos concedidos. O pagamento é feito com a utilização de parte e não da totalidade da assunção da dívida, que é o que está na cláusula 3, onde se diz quais as verbas utilizadas para liquidar o valor de 2.091.000,00 (valor da marca).”*

Subsequentemente, em sede de direito de audiência repetiu o mesmo que disse anteriormente por email, e referiu que *“Com o acordo de assunção e regularização de dívida a C... assumiu a posição de devedora de €2.161.604,91 à B... . Posição ocupada pela A... que, assim, assumiu a veste de devedora da C... ...não tendo ocorrido, assim, para a A..., qualquer variação patrimonial, uma vez que esta deixou unicamente de ser devedora à B... e passou a ser devedora à C...:”*

Na inquirição de testemunhas que teve lugar no dia 05/03/2026 a contabilista D... referiu, contrariando as suas declarações anteriores produzidas na fase administrativa do processo, que o pagamento do preço não foi concretizado com o montante das prestações acessórias para não descapitalizar a empresa.

Quanto ao Contrato de Compra e Venda da Marca importa referir que a AT não questiona o preço da marca de €1.700.000 acrescido de IVA. A AT questiona que o valor do preço tenha sido pago com a alínea b) correspondente ao valor da assunção da dívida, e não com o valor mencionado na alínea a) €1.649.423,12, referente a conversão de empréstimos realizados à primeira pela segunda outorgante, e o remanescente com parte do valor da alínea b).

E conclui que que o negócio realizado teve como contrapartida o valor total de €3.810.028,07 (sendo 1.648.423,16+2.161.604.91), correspondente ao crédito total da C..., SA sobre a A... SA. Está em causa, segundo a AT, o “valor do negócio”.

E que a A..., S.A. obteve assim um ganho de €1.719.028,07 sujeito e não isento de IRC. E que este ganho não é mais do que a diferença entre o valor do negócio de €3.810.028,07 e o valor total faturado, IVA incluído de €2.091.000,00. O ganho obtido deveria estar refletido no resultado fiscal declarado pela A... SA, o que não foi, e conclui que não estando o negócio refletido na sua totalidade na contabilidade do sujeito passivo, o valor de €1.719.028,07 permaneceu indevidamente como crédito da C..., SA sobre a A..., S.A.

É legítimo a AT ter dúvidas sobre a redação do contrato e sobre a forma de pagamento efetuada, considerando quer o teor do contrato quer as declarações da contabilista certificada na fase da inspeção tributária que mencionou que o pagamento seria feito com o valor da conversão dos empréstimos e apenas parte com o valor da assunção da dívida, tendo-se posteriormente constatado o contrário.

Há assim que analisar o contrato para esclarecer o seu sentido, nomeadamente no que respeita às referidas alíneas a) e b) do nº 2 da cláusula terceira. O Contrato de Compra e Venda da Marca estabelece de modo expreso no nº 1 da cláusula terceira o valor de €1.700.00,00 como preço

---

devido acrescido de IVA à taxa de 23%. O nº 2 da mesma cláusula estabelece que o montante acima mencionado será liquidado à Primeira Outorgante mediante (...), seguindo-se então as alíneas a) e b).

É manifesto que a cláusula terceira do contrato é imprecisa.

A interpretação de uma cláusula contratual com imprecisão sobre os meios de pagamento, especialmente quando os meios excedem o preço, deve seguir o método de interpretação estabelecido no artigo 236.º do Código Civil português. Esse método determina que a declaração negocial vale com o sentido que um declaratório normal, colocado na posição do real declaratório, possa deduzir do comportamento do declarante, salvo se este não puder razoavelmente contar com ele. Caso persista dúvida, aplica-se o artigo 237.º, que estabelece que, nos negócios onerosos, prevalece o sentido que conduza ao maior equilíbrio das prestações, e, nos negócios gratuitos, prevalece o sentido menos gravoso para o disponente. E tratando-se de um negócio formal, dispõe o artigo 238.º também do Código Civil português que nos negócios formais não pode a declaração valer com um sentido que não tenha um mínimo de correspondência no texto do respetivo documento, ainda que imperfeitamente expresso.

Na posição de um declaratório normal o preço, *in casu*, é de €1.700.000, sendo as alíneas a) e b) os meios de pagamento. Este facto é afirmado por todos os intervenientes, incluindo pela Requerida.

Reafirme-se, a Requerida não contesta o preço de €1.700.000 como contrapartida do valor da venda, pelo que também ela na posição de um declaratório normal aceita o preço.

O que a Requerida contesta e corrige é o “valor do negócio”. É este ponto que a Requerida não concretiza no RIT.

O pagamento da marca foi executado com o montante da assunção da dívida o que demonstra que a assunção da dívida foi onerosa na medida em que integra o negócio de compra e venda da marca cujo contrato é simultâneo ao acordo de assunção de dívida.

Vide neste sentido um novo excerto do acórdão do STJ de 31-01-2023 com o nº 1571/20.078LSB.L1.S1 (no seguimento do que já foi transcrito)”:

*“Consoante menciona Menezes Cordeiro qualquer transmissão de dívida tem sempre, na sua génese, além do acordo transmissivo em si, um qualquer acto, normalmente um contrato, de onde promana a transmissão, uma vez que ninguém aceita um débito alheio ou transmite um débito só por transmitir. Deste modo a assunção de dívida estará, normalmente integrada num facto jurídico mais vasto como uma doação ou um contrato inominado. **Concretizando aquele autor que derivando a assunção de um contrato-base ou de um contrato fonte, dito contrato de transmissão, o «novo devedor pode “adquirir “a dívida a troco de um preço: o antigo devedor liberta-se da dívida, por isso lhe dar vantagens, mas paga ao novo devedor; esta fatura uma vantagem imediata, embora tenha de, no futuro, adimplir o débito”.**”*

No mesmo sentido, e que ainda vai mais longe, a decisão arbitral de 06-09-2018 proferida no processo 487/2017-T:

***“O perdão de suprimentos pode, ou não, ser uma liberalidade, consoante a contrapartida, se integre ou não, no negócio da alienação das participações sociais e seja, ou não, uma das parcelas do valor subjacente ao cálculo do preço correspondente.”***

Ora, tendo o preço sido pago com o valor da assunção da dívida, conclui-se que a operação de assunção de dívida foi onerosa.

A AT ao questionar o “valor do negócio” terá tido subjacente uma ideia de que a contrapartida do negócio de venda da marca integrava o valor da conversão dos empréstimos no montante de €1.648.423,16 e o montante de €2.161.604,91 correspondente à assunção de dívida, que em seu entender, apesar da falta de concretização, correspondia ao valor do acréscimo patrimonial. O que aliás veio a concretizar no Recurso Hierárquico e na Resposta apresentada nesta ação arbitral.

Resultando dos contratos e dos movimentos contabilísticos que não há uma remissão da dívida da A... à C..., e que o montante da assunção da dívida foi a contrapartida paga pela transmissão da marca pela A... à C..., deixam de estar reunidos os pressupostos sobre os quais assentou a correção da Requerida.

Aliás, é a própria Requerida, de modo contraditório, que aceita que o montante da assunção da dívida foi utilizado como meio de pagamento do preço pela transmissão da marca que a A... SA vendeu à C... SA quando refere no RIT “(..) *Pelo que só podemos concluir que uma das **contrapartidas** do negócio é o valor de €2.161.604,91, (...)*”.

Efetivamente a correção que foi efetuada pela AT no montante de €1.719.028,07, resultou dos valores remanescentes que ficaram registados na contabilidade da Requerente nas contas 532 – Prestações acessórias C..., SA (€1.132.111,16) e 253114 –C... SA (€586.916,91), este último inclui saldo credor de €516.312 da conta 253114 a 2016/10/26 e de €70.604,91 (este último de € 70.604,91 resultante da diferença entre o valor de €2.161.604,91 e de €2.091.000 que ficou a crédito da conta 253114.

A Requerida entendeu que o “valor do negócio” deveria incluir os montantes acima referidos, e indicados na alínea a) da clausula segunda do Contrato, e ainda os constantes da alínea b) da mesma clausula referente ao valor da assunção de dívida.

Questionada pela Requerida, na inquirição realizada a 5 de março a testemunha D... confirmou que as prestações acessórias se mantêm inscritas na contabilidade até hoje, e que tem havido movimentação, apesar de não esclarecer se houve alterações ao seu valor.

Encontrando-se demonstrado que a assunção de dívida é onerosa, não subsiste a tese da variação patrimonial positiva na esfera da Requerente, na que medida em que sendo o preço da venda da marca €1.700.000 acrescido de IVA, não foi apresentada prova suficiente de que o “valor do negócio” fosse outro, nem ocorreu perdão de dívida.

Importa sublinhar também que a correção incidente sobre as prestações acessórias e o remanescente do valor da assunção de dívida (€70.604,91), alicerçou-se no conceito subjetivo de “valor do negócio”, carecendo de suporte em factos dotados de densidade e consistência bastantes para infirmar a presunção de veracidade de que gozam a contabilidade e os contratos da Requerente (nos termos do art.º 75.º da LGT). Por conseguinte, tais fundamentos revelam-se manifestamente insuficientes e inidóneos para suportar o ónus da prova que impende sobre a Requerida.

Por último, também não ficou demonstrado que o pagamento dos valores tivesse de ser feito por ordem diferente daquela que foi feita.

De harmonia com o estipulado no n.º 2 da cláusula terceira do Contrato de Compra e Venda de Marca, a liquidação do preço nela prevista processa-se mediante as modalidades constantes das alíneas a) e b), inexistindo qualquer prescrição convencional de subsidiariedade ou de sucessividade entre as mesmas. Ademais, face à natureza fungível dos meios de pagamento previstos, opera a plena substituibilidade prestacional, na medida em que a identidade de espécie, qualidade e valor dos ativos garante a integridade do cumprimento da obrigação, sem que daí resulte qualquer desvio à substância económica do contrato

Em face do exposto, impõe-se concluir pela verificação de: i) erro sobre os pressupostos de facto e de direito quanto à correção efetuada; e ii) preterição do ónus da prova por parte da Requerida. Nestes termos, inexistindo elementos probatórios dotados de fidedignidade e força convincente, soçobra qualquer tese de variação patrimonial, não sendo possível fundar, no plano fáctico ou jurídico, a existência de um incremento no património líquido da Requerente.

E, julga-se procedente o pedido formulado pela Requerente de declaração de ilegalidade do ato de liquidação adicional de IRC, bem como o pedido de anulação dos atos de indeferimento do recurso hierárquico e da reclamação graciosa, que mantiveram o ato na ordem jurídica.

\*\*\*

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal Arbitral, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil, nos termos do disposto nos artigos 680º e 130º do CPC, *ex vi* do artigo 29º nº 1, alínea e) do RJAT.

## V DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, declarar a ilegalidade do ato de liquidação de IRC e juros compensatórios

de 2019-07-12 com o nº 2019..., e respetiva liquidação de juros compensatórios, das quais resultou um total a pagar de 396.228,17€ referente ao exercício de 2016.

- b) Declarar a ilegalidade e anular as decisões de indeferimento exposto do recurso hierárquico e da reclamação graciosa que mantiveram aquele ato tributário;
- c) Condenar a Autoridade Tributária no pagamento das custas do processo.

## **VI VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € **396.228,17**, nos termos do artigo 306.º, n.º 1 do CPC e do 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, interpretados em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT.

## **VII CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **6.426,00**, a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

Notifique-se,

Lisboa, 24 de abril de 2026

As Árbitros

Alexandra Coelho Martins  
(Presidente)

Cristiana Maria Leitão Campos  
(Vogal)

Cidália Conceição  
(Vogal)