

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 577/2024-T**

**Tema: IVA- IRC – Dedutibilidade dos gastos e do IVA, indedutibilidade do IVA liquidados pelos prestadores de serviços e construção civil; empréstimos intragrupo e método do preço comparável.**

## DECISÃO ARBITRAL

### Sumário:

- I. Sempre que uma holding intervenha ativamente na gestão das participadas, e preste serviços a estas entidades, praticando operações ativas, os gastos incorridos com estas operações, desde que corretamente contabilizados, devem ser aceites como custos se tiverem sido realizados no interesse da empresa.
- II. Em conformidade com a jurisprudência do TJUE, ainda que possa não existir uma ligação direta e imediata das operações a montante com as operações a jusante, a dedução do IVA, será ainda assim permitida desde que as operações a montante possam ser enquadradas no conjunto das despesas gerais relacionadas com a atividade económica do sujeito passivo
- III. Não é dedutível o IVA incorrido em serviços de construção civil sujeitos ao regime de autoliquidação pelo adquirente, quando este imposto tenha sido erradamente liquidado pelos prestadores desses serviços.
- IV. Para duas operações serem consideradas comparáveis é necessário que sejam «substancialmente idênticas, o que significa que as suas características económicas e financeiras relevantes são análogas ou suficientemente similares» (n.º 4 do artigo 4.º da Portaria n.º 1446-C/2001), *o que afasta e a possibilidade de ser utilizado para efeito da determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados entre entidades independentes um valor médio para cujo apuramento foi considerado um conjunto indefinido de operações cujas características não estão determinadas*

### I. Relatório

A..., pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., doravante designada por “Requerente, veio, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem (RJAT) e da alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral com nomeação de Árbitro pelo Conselho Deontológico, pedindo a anulação das seguintes liquidações:

- a) IRC – ano de 2019, com o número ..., respetiva liquidação de juros n.º ..., e demonstração de acerto de contas no valor total de 10.679,80 €, cuja data limite de pagamento ocorreu em 22/01/2024;
- b) IVA – período 201903T, com o número ..., respetiva demonstração de acerto de contas no valor de 0,00 €;
- c) IVA – período 201906T, com o número ..., respetiva demonstração de acerto de contas no valor de 0,00 €;
- d) IVA – período 201912T, com o número ..., respetiva demonstração de acerto de contas no valor de 0,00 €;
- e) IVA – período 202006T, com o número ..., respetiva demonstração de acerto de contas no valor total de 3.605,23 €, cuja data limite de pagamento ocorreu em 22/01/2024, e liquidação de juros n.º ..., respetiva demonstração de acerto de contas no valor de 593,54 €, cuja data limite de pagamento ocorreu em 22/01/2024;
- f) IVA – período 202009T, com o número ..., respetiva demonstração de acerto de contas no valor total de 5.613,81 €, cuja data limite de pagamento ocorreu em 22/01/2024, e liquidação de juros n.º ..., respetiva demonstração de acerto de contas no valor de 851,34 €, cuja data limite de pagamento ocorreu em 22/01/2024;
- g) IVA – período 202012T, com o número ..., respetiva demonstração de acerto de contas no valor total de 2.990,14 €, cuja data limite de pagamento ocorreu em 22/01/2024, e liquidação de juros n.º ..., respetiva demonstração de acerto de contas no valor de 418,97 €, cuja data limite de pagamento ocorreu em 22/01/2024;
- h) IVA – período 202112T, com o número ..., respetiva demonstração de acerto de contas no valor total de 7.083,16 €, cuja data limite de pagamento ocorreu em 22/01/2024, e liquidação de juros n.º ..., respetiva demonstração de acerto de contas no valor de 664,96 €, cuja data limite de pagamento ocorreu em 22/01/2024;.

As liquidações impugnadas são o corolário do procedimento de inspeção externa de que a Requerente foi alvo quanto ao exercício de 2019, de que resultaram correções de natureza aritmética em IRC e IVA para este período.

---

É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”),

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

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, a qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo.

Em 14 de junho de 2024, as partes foram notificadas da designação do árbitro não tendo arguido qualquer impedimento.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 2 de julho de 2024.

Notificada para o efeito por despacho de 2 de julho de 2024, a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.

A Requerente requereu a produção de prova testemunhal e solicitou a prestação de declarações de parte à matéria que indicou depois de notificada para o efeito, tendo o Tribunal, por despacho de 21 de outubro de 2024, agendado a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT para o dia 26 de novembro de 2024.

O mandatário da Impugnante requereu a designação de nova data para o mês de janeiro de 2025, e não antes por impossibilidade de agenda. O Tribunal, por despacho de 22 de outubro de 2024, reagendou a reunião para o dia 21 de janeiro de 2025 e prorrogou o prazo da arbitragem por 2 (dois) meses.

No dia 21 de janeiro de 2025, a Parte prestou declarações, foi ouvida a testemunha arrolada, e entre o mais, foram as Partes notificadas para, no prazo de 15 dias, apresentarem alegações escritas simultâneas. O Tribunal Arbitral deliberou ainda que a decisão final seria proferida até ao fim do prazo fixado.

Ambas as Partes apresentaram alegações escritas, nas quais reiteraram e desenvolveram a sua posição quanto à matéria de facto e de direito.

## **II. Descrição sumária dos factos**

### **II.1 Posição da Requerente**

A Requerente baseia o seu pedido, nomeadamente, nos seguintes fundamentos:

#### **AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE ARQUITETURA:**

A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que, no âmbito do seu objeto social, se dedica à prestação de serviços a todas as empresas do grupo que integra, designadamente às suas participadas, prestação que inclui a disponibilização de postos de trabalho.

Para tanto, a Requerente arrenda ou adquire imóveis, procede às obras necessárias à adequação dos espaços aos serviços, fornece mobiliário e equipamentos, bem como alguns bens como frutas, águas, café, e adquire ainda os serviços adequados, como seguros, internet e limpeza.

Esclareceu a Requerente que, os postos de trabalho podem ser ocupados pelas empresas do grupo, indistintamente, em qualquer das localizações onde a Requerente dispõe de espaços para o efeito, e como contrapartida cobra um valor por posto de trabalho, que tem em conta os gastos totais suportados com a prestação de serviços.

Adiantou que, entre o final do ano de 2018 e o início do ano de 2019, uma sua participada solicitou um espaço que reunisse todas as condições necessárias à implementação de um projeto empresarial. Espaço que foi identificado pela Requerente, carecendo, contudo, de obras para o adaptar à implementação e execução do projeto empresarial da participada.

Para o efeito, a Requerente solicitou a um gabinete de arquitetura a elaboração de um projeto de arquitetura que tornasse aquele espaço apto às necessidades da participada, tendo liquidado a fatura emitida pelos serviços prestados.

Sucedeu que, em 2020, o mundo foi assolado pela pandemia Covid 19, e como a participada não avançou com o projeto empresarial a Requerente não tomou posse do imóvel identificado.

Sustenta a Requerente que a liquidação de IRC está ferida de erro nos pressupostos de facto de direito, porquanto o artigo 23.º do CIRC não exige a comprovação da relação entre o gasto incorrido e o incremento de rendimentos tributáveis, bastando a potencialidade de gerar rendimentos sujeitos a

---

imposto, pelo que, o montante, faturado e pago, deve ser aceite como gasto para efeitos de determinação do lucro tributável.

Pelas mesmas razões o IVA liquidado com esta fatura respeita a serviços utilizados para a realização de operações ativas, sendo dedutível.

#### AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL:

Adicionalmente, no ano de 2019 a Requerente contratou prestadores de serviços de construção civil, para fazer obras no edifício sito em São João da Madeira. Estes prestadores liquidaram o IVA nas faturas emitidas, tendo a Requerente pago os montantes faturados e deduzido o IVA suportado.

Defende a Requerente que, a AT não lhe podia negar o direito de deduzir o IVA suportado, sob pena de violação do princípio da neutralidade fiscal e dos artigos 167.º, 168.º e 178.º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho.

#### EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS E OBTIDOS INTRAGRUPUO:

Por último, a Requerente concede, pontualmente, financiamento às suas participadas (cuja participação detém direta ou indiretamente), por forma a suprir necessidades de tesouraria e, para o efeito, celebra contratos designados de Apoio à Tesouraria que consubstanciam a concessão de empréstimos por 12 meses, com carácter gratuito, não sendo, por isso, devidos juros, nem está prevista a obrigatoriedade de reembolso das quantias mutuadas.

A Requerente sustenta que recai sobre a AT provar os pressupostos em que assentam as correções meramente aritméticas ao abrigo do regime dos preços de transferência previsto no artigo 63.º do CIRC, e na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro.

Acrescenta que a taxa média de juros aplicada pela AT ignora fatores relevantes de comparabilidade com influência na determinação da remuneração de empréstimos concedidos em mercado aberto, violando assim o disposto no artigo 63.º do CIRC, e artigos 4.º, 5.º e 6.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro.

Defende que financiamento intragrupo, mediante a assunção por uma das empresas da qualidade de “banco” mostra-se vantajosa uma vez que as empresas financiadas podem pagar juros inferiores, ou não os pagar de todo, e a empresa financiadora prevê que os custos suportados poderão ter um retorno positivo, designadamente dividendos, bem como a valorização das suas participações sociais (com uma potencial mais valia).

Adicionalmente, invoca que à data do procedimento de inspeção, decorrido mais de um ano sobre os empréstimos, as participadas ainda não tinham procedido ao seu reembolso, pelo que os empréstimos passaram a revestir a característica de permanência ficando, *ope legis*, sujeitos ao regime dos suprimentos.

Termina pedindo a procedência do pedido.

## II.2 Posição da Requerida

A AT, defendeu-se por impugnação, deu como reproduzidos os factos apurados pelos SIT e o constante no PAT, destacando o seguinte.

Evidenciou a AT que a Requerente apenas contesta parcialmente os atos tributários adicionais de IVA, uma vez que não é contestada a correção ao imposto deduzido em 2019 12T respeitante à aquisição de serviços de consultoria, no valor de € 1.368,50.

### AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE ARQUITETURA

Relativamente às faturas emitidas pela prestação de serviços de arquitetura, a AT desconsiderou o IVA e o IRC das mesmas, porque as faturas emitidas evidenciam que os serviços terão sido prestados à entidade participada da Requerente, e não foram redebitados, ademais o gasto não concorreu para a obtenção de qualquer rendimento sujeito a IRC.

Ou seja, para a AT, não se tendo concretizado o projeto empresarial da participada, os estudos de arquitetura não têm, nem poderiam ter umnexo direto e imediato com quaisquer serviços a jusante, com direito a dedução, e não tendo a Requerente feito o redêbita, o imposto não podia ser objeto de direito à dedução.

Conclui a AT, que só pode ser deduzido o IVA que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações ativas, já no âmbito do IRC as faturas não foram aceites porque os mesmos não geraram rendimentos tributáveis.

### AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Relativamente às prestações de serviços de construção civil, sustenta a AT que a Requerente estava abrangida pela regra da inversão do sujeito passivo, que impõe ao adquirente, neste caso à Requerente, a obrigação de liquidar o IVA e, de acordo com a legislação em vigor, apenas o IVA autoliquidado é dedutível, por isso, a Requerente deveria ter devolvido as faturas emitidas pelo “Empreiteiro” para que fossem emitidas sem liquidação de IVA e com a menção “IVA – autoliquidação”.

Para a AT, decorre do regime legal em vigor que, o IVA deduzido pela Requerente, decorrente do imposto liquidado pelos prestadores de serviços, numa operação em que vigora a regra da inversão do sujeito passivo, é insuscetível de dedução.

Para reforçar a sua posição invocou a AT jurisprudência nacional e europeia.

### EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS E OBTIDOS INTRAGRUPO

Quanto aos empréstimos concedidos pela Requerente a entidades com as quais está em situação de relações especiais, com exceção de alguns empréstimos concedidos à participada B..., a

---

Requerente não reconheceu qualquer rendimento a título de juro daí decorrente. O mesmo aconteceu relativamente ao saldo positivo entre empréstimos concedidos e empréstimos obtidos pela Requerente.

Para a AT, no financiamento intragrupo não estamos na presença de operações realizadas entre entidades independentes, mas antes de operações entre entidades relacionadas, pelo que não se verifica o requisito da plena concorrência.

Partindo dos registos contabilísticos que identificam a conceção e obtenção de empréstimos apenas junto de entidades relacionadas, o sujeito passivo deveria ter adotado o método mais apropriado para cada operação ou série de operações, tendo em conta, designadamente, o método do preço comparável, já que é o mais apto a proporcionar o mais elevado grau entre as operações e adequada justificação. Assim, recorrendo à consulta da informação disponível no Banco de Portugal, relativa à taxa de juro de novos empréstimos às empresas não financeiras, aplicou uma taxa de 2,8%.

A AT considerou ainda fiável a adoção de um spread de 2% utilizado pela Requerente no período de 2019 (comparável interno) em empréstimos concedidos e obtidos.

Entende a AT que a Requerente deveria ter reconhecido na contabilidade rendimentos a título de juros relativamente aos empréstimos concedidos à B... e deveria ter adotado igual procedimento relativamente ao saldo positivo entre empréstimos concedidos e empréstimos obtidos pela Requerente.

No tocante aos empréstimos obtidos pela Requerente junto de uma sócia, na ausência da documentação do gasto ao abrigo da legislação em vigor, o mesmo não foi aceite pela AT como dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável.

Por último, defende não serem devidos juros indemnizatórios por inexistir qualquer ilegalidade.

Termina pugnando pela improcedência do pedido.

### **III. Saneamento**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer dos pedidos formulados pelo Requerente em conformidade com o preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, na alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 1 do artigo 11.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão devidamente representadas (artigo 4.º e artigo 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03).

---

O processo não enferma de nulidades e não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

#### **IV. Objeto dos autos**

##### **A. Matéria de Facto**

##### **A.1 Factos Provados**

Consideram-se provados os seguintes

factos:

1. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, foi constituída em 26.02.2016, e tem como objeto a gestão de participações em sociedades e corretagem comercial. Compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim e arrendamento de todos os tipos de ativos imobiliários. Criação, desenvolvimento e gestão de conteúdos publicitários. Gestão e representação de marcas em diversos contextos de negócios e publicidade. (consultável em <https://publicacoes.mj.pt/> - corroborado pelas declarações de Parte, e cfr. RIT/PA)
2. Na sua constituição a Requerente assumiu a forma de sociedade por quotas unipessoal com o capital social de € 50.000,00. (cfr. RIT)
3. Em 17.08.2017 o seu capital social passa a ser representado por duas quotas, uma o montante de € 50.000,00 detida por C... e uma quota de € 25.000,00 detida pela D... . (cfr. RIT)
4. No ano de 2019 a Requerente encontrava-se enquadrada no regime normal do IVA de periodicidade trimestral. (cfr. RIT)
5. Em sede de IRC a sociedade é tributada pelo regime geral da determinação do lucro tributável. (cfr. RIT)
6. Durante o ano de 2023, a Requerente foi objeto de uma ação inspetiva externa, de âmbito parcial, em sede de IVA e IRC, ao exercício de 2019, por parte dos Serviços da Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, credenciada pela ordem de serviço externa n.º OI... . (cfr. RIT)
7. Em resultado da ação inspetiva realizada à Requerente os SIT efetuaram correções meramente aritméticas em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). (cfr. RIT)
8. As participações que integram os ativos registados na rubrica “participações financeiras – métodos da equivalência patrimonial” e respetivos montantes são os seguintes:

8.

[·]

9. A Requerente dedica-se à prestação de serviços a todas as empresas do grupo que integra, designadamente às suas participadas.
10. No âmbito da prestação de serviços, a Requerente disponibiliza postos de trabalho que podem ser ocupados por empresas do grupo indistintamente, em qualquer das localizações onde a Requerente dispõe de espaços para o efeito. (Cfr. Prova testemunhal e declarações de parte)
11. A Requerente celebra contratos de arrendamento dos espaços ou adquire a sua propriedade e procede às obras necessárias à adequação dos espaços aos serviços que presta.(Cfr. Prova testemunhal e declarações de parte)
12. A prestação de serviços inclui o fornecimento de mobiliário, equipamento, internet, consumíveis, comunicações fixas, eletricidade, águas, cafés, frutas e limpeza.(Declarações de parte - facto não controvertido)
13. A Requerente cobra um valor de fixo por cada posto de trabalho, pela quantia de € 260,77, acrescida da IVA à taxa legal em vigor, cuja determinação tem em conta os custos fixos divididos pelo número médio de postos de trabalho. (Cfr. RIT, declarações de parte e prova testemunhal)
14. Os locais de postos de trabalho são o ... (diversas salas na ..., São João da Madeira) e no Edifício ... em Lisboa. (cfr RIT e declarações de Parte).
15. Entre o final do ano de 2018 e o início de 2019 a participada ..., solicitou um espaço que reunisse todas as condições necessárias à implementação de um projeto empresarial. (Cfr. anexo 1 do RIT e declarações de parte)
16. A Requerente solicitou a uma sociedade de arquitetos a elaboração de um projeto de arquitetura que adequasse o espaço identificado às necessidades da participada.” (cfr. prova por declarações de parte).
17. A sociedade de arquitetos contratada elaborou e entregou à Requerente um projeto de arquitetura e emitiu uma fatura no montante de € 22.078,00, acrescido de IVA. (cfr. Anexo I do RIT- facto não controvertido).
18. A fatura foi paga pela Requerente e contabilizada como gasto. (cfr. RIT - facto não controvertido).
19. O Projeto da participada não avançou e a Requerente não tomou posse do imóvel. (prova por declarações de parte)
20. Também no ano de 2019, a Requerente contratou com uma sociedade comercial a prestação de serviços de construção civil, que realizou obras no espaço sito em São João da Madeira.

9.

(cfr. PPA e RIT – facto não controvertido)

21. Pela prestação dos serviços de construção civil, por referência aos períodos 2019/03T e 2019/06T, a sociedade emitiu as seguintes faturas:

Registo contabilístico n.º	Fatura n.º	Data da fatura	Descrição	Montante	IVA deduzido
20024	2019/12	2019-02-12	Fatura referente à conclusão de 25%, da obra sita na Rua [redacted] de acordo com o mapa em anexo.	18.408,83	4.234,03
20025	2019/15	2019-02-27	Fatura referente a trabalhos a mais, da obra sita na Rua [redacted] n.º [redacted] de acordo com o mapa em anexo.	6.496,47	1.494,19
50040	2019/42	2019-06-31	Fatura referente a trabalhos a mais, da obra sita na Rua [redacted] de acordo com o mapa em anexo	1.505,00	346,15
50041	2019/41	2019-05-31	Fatura referente à conclusão de 50%, da obra sita na Rua [redacted] de acordo com o mapa em anexo.	8.312,81	1.911,95

(cfr. quadro XVIII do RIT e anexo 8 do RIT).

22. O IVA foi liquidado pelo prestador de serviços de construção civil (cfr. PPA e RIT - facto não controvertido)
23. Por referência ao período de tributação do IVA (2019/03T), foram identificadas as seguintes faturas, relativas à aquisição de serviços de construção civil, com liquidação do IVA pelo prestador, que concorreu para a formação do reporte de IVA no período de 2019/03T:

[·]

(Cfr. RIT)

24. No período de tributação de 2019/03T e 2019/06T, o SP deduziu o IVA suportado com estas faturas. (cfr. PPA e RIT - facto não controvertido)
25. As faturas foram pagas pela Requerente. (cfr. RIT - facto não controvertido).
26. A Requerente concede financiamentos às suas participadas (cujas participações detém direta ou indiretamente), por forma a suprir necessidades de liquidez. (cfr. PPA e RIT – facto não controvertido)
27. Para o efeito a Requerente celebra contratos de apoio à tesouraria. (cfr. RIT prova por declarações de parte e prova testemunhal)
28. A Requerente juntou cópia de alguns contratos de apoio à tesouraria, em vigor em 2019, que preveem que o empréstimo é celebrado por doze meses, têm carácter gratuito não sendo devidos juros e não está prevista a obrigatoriedade de reembolso das quantias mutuadas.(cfr. RIT, prova por declarações de parte e prova testemunhal)
29. A Requerente também apresentou alguns contratos relativos a empréstimos obtidos, em vigor

em 2019, cuja redação é similar à dos empréstimos relativos aos empréstimos concedidos. (Cfr. RIT)

30. No período de tributação de 2019, o montante global de “empréstimos de financiamento – Empresas do grupo” concedidos pela Requerente ascende a € 4.275.821,78, e apresentava os seguintes saldos devedores:

...

Cfr. PPA e Quadro VII do RIT

31. Nas situações em que a Requerente concede e obtém empréstimos, procedeu à contabilização de ambos na conta 4123 – Investimentos Financeiros – Investimentos em Associadas – Empréstimos concedidos. (Cfr. RIT – não contestado)
32. Relativamente a estes empréstimos e ao saldo positivo entre empréstimos concedidos e obtidos, a Requerente não reconheceu qualquer rendimento a título de juros. (Cfr. RIT – não contestado)
33. Os registos contabilísticos da Requerente não identificam a obtenção de qualquer empréstimo obtido junto de uma entidade independente, designadamente, junto de uma entidade bancária, mas apenas juntos de entidades com as quais tem relações especiais constando no relatório de inspeção tributária o seguinte:

Aqui chegados, considerando os elementos e informações disponibilizadas pelo sujeito passivo, descritos no ponto V.3.2.1, bem como atendendo ao tipo de operações em causa (empréstimos a empresas não financeiras), o método de determinação do preço de transferência mais adequado é método do preço comparável de mercado, já que é método mais apto a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e outras não vinculadas e que conta com melhor qualidade e maior quantidade de informação disponível para a sua adequada justificação e aplicação.

Recorrendo à consulta da informação disponível no sítio na internet do Banco de Portugal<sup>10</sup>, relativa à taxa de juro de novos empréstimos às empresas não financeiras anualizada, efetuados no ano de 2019, identifica-se uma taxa média de 2,28%, conforme Anexo 6.

Verifica-se assim, que os juros reconhecidos pelo sujeito passivo e apurados em 2019-01-25, 2019-02-16, 2019-02-17 2019-03-02 (em Anexo 4), relativos aos empréstimos concedidos à sociedade participada B... LDA, respeitam o princípio da plena concorrência previsto no art.º 63.º do CIRC.

Já relativamente ao saldo positivo entre empréstimos concedidos e obtidos em que o sujeito passivo não reconheceu qualquer juro, o mesmo não se verifica.

Ora, relativamente a estes deveria o sujeito passivo, em cumprimento do disposto no art.º 63.º do CIRC e da Portaria, ter reconhecidos juros, no período de 2019, aplicando a taxa de juro de novos empréstimos às empresas não financeiras praticada no mercado, cuja informação é disponibilizada pelo Banco de Portugal, acrescida do spread que praticou neste tipo de operações com as entidades com as quais mantém relações especiais.

Relativamente ao spread, considerando que as especificidades da natureza e operações do sujeito passivo<sup>11</sup> impossibilitam a aplicação de um comparável fiável, será adotado o spread de 2% utilizado pelo sujeito passivo no período de 2019 (comparável interno) em empréstimos concedidos e obtidos.

34. A Requerente contabilizou € 669,09 relativo a juros suportados com um empréstimo obtido junto da sua sócia D..., tendo a Requerente emitido o respetivo documento de suporte. (Cfr. RIT V.3.3)
35. A AT não aceitou a dedutibilidade do gasto, no montante de € 669,09, para efeitos de apuramento do lucro tributável, relativo ao período de tributação de 2019, por não ter sido dado cumprimento ao disposto nos artigos 23.º n.ºs 3, 4 e 6 do CIRC. (Cfr. RIT)

36. A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição prévia por carta registada, através do ofício n.º 2023..., de 20.10.2023. (cfr. RIT)
37. Em 17.10.2023 deu entrada na Direção de Finanças do Porto um requerimento subscrito pelo mandatário a solicitar a prorrogação do prazo por 10 dias.(cfr. RIT)
38. O pedido de prorrogação foi deferido por um período adicional de 10 dias. (cfr. RIT)
39. O direito de audição foi exercido no prazo concedido, tendo a Requerente exercido o direito ao contraditório quanto aos pontos V.3.1.1.1., V.3.2., V.5.1.1, V.5.13 e V.1.4 constantes no Projeto de Relatório de Inspeção Tributária. (cfr. RIT)
40. Na sequência da referida ação inspetiva, a AT propôs correções de natureza meramente aritmética:

#### I.4.1.1 Correções Meramente Aritméticas em Sede de IRC

Quadro I – Correções à matéria coletável de IRC relativas ao período de tributação de 2019 (valores em euros)

Descritivo	2019	Referência Relatório
1. Prejuízo para efeitos fiscais declarado (1)	-32.138,15	IV.1
2. Gastos registados pelo sujeito passivo na conta 622111 – “Fornecimentos e serviços externos - Trabalhos especializados – com IVA dedutível” - art.º 23.º do CIRCC (2)	34.587,00	V.3.1.1.1 e V.3.1.1.2
3. Gastos registados pelo sujeito passivo nas subcontas da conta 625 – “Fornecimentos e serviços externos – gastos com deslocações, estadas e transportes” - art.º 23.º do CIRCC (3)	1.839,52	V.3.1.2
4. Rendimentos com juros decorrentes de empréstimos concedidos e ao saldo positivo entre empréstimos concedidos e obtidos pelo sujeito passivo entidades com as quais mantém relações especiais - art.º 18.º, 20.º n.º 1 alínea a) e 63.º n.º 1, todos do CIRCC (4)	122.570,24	V.3.2
5. Gastos com juros suportados - art.º 23.º n.º 1, 3, 4 e 6 do CIRCC e 23.º A n.º 1 alínea c), ambos do CIRCC (5)	669,09	V.3.3
<b>6. Lucro tributável corrigido (6)= [(1) + (2) + (3) + (4) + (5)]</b>	<b>127.527,70</b>	

- IRC em falta, a título de Tributação Autónomas, no montante de € 422,42 (referência relatório: V.4);

#### I.4.1.2 Correções Meramente Aritméticas em Sede de IVA

Quadro II – IVA não dedutível, relativo ao período de tributação de 2019 (valores em euros)

Período	IVA não dedutível campo 20 (1)	IVA não dedutível campo 24 (2)	IVA reportado indevidamente no campo 51/41 (3)	Total do IVA não dedutível (4) = (1) + (2) + (3)
19/03T	5.728,22	5.077,94	18.742,31	29.548,47
19/06T	0,00	2.258,10	0,00	2.258,10
19/12T	0,00	1.368,50	0,00	1.368,50
<b>Total</b>	<b>5.728,22</b>	<b>8.704,54</b>	<b>18.742,31</b>	<b>33.175,07</b>

(cfr.RIT)

41. Não se conformando com as correções realizadas pela AT, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

## A.2 Factos Não Provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação da competência material do Tribunal foram considerados provados.

## A.3 Motivação da Matéria de facto

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

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

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal e a sua convicção relativamente à matéria de facto dada como provada ou não provada, resulta das peças processuais apresentadas pelas partes, do reconhecimento de factos pelas mesmas, resultou ainda da análise crítica dos documentos juntos com o pedido arbitral, bem como do processo administrativo apenso, os quais não foram impugnados pelas partes, bem como da prova produzida na reunião realizada em 21 de janeiro de 2025.

No que concerne ao depoimento da testemunha, G..., contabilista do grupo, foi o mesmo relevante para esclarecer a proveniência do dinheiro utilizado nos mútuos destinados ao apoio à tesouraria das sociedades do grupo e, no tocante à liquidação do IVA pelo prestador de serviços de construção civil, elucidou que a Requerente respeitou o enquadramento do IVA feito pelo prestador.

As declarações de Parte foram elucidativas da matéria de facto alegada, mormente quanto às relações intragrupo, à atividade de prestação de serviços pela Requerente às suas participadas, à proveniência (lícita) do capital mutuado pela Requerente às participadas, e às necessidades de financiamento destas.

No entender do tribunal, quer a depoente quer a testemunha eram conhecedoras dos factos sobre que incidiram os seus depoimentos, o que conduziu à prova dos factos acima elencados.

Quanto ao valor probatório das declarações de parte, entende este Tribunal Arbitral que as mesmas podem constituir, elas próprias, uma fonte privilegiada de factos-base de presunções judiciais, lançando luz e permitindo relacionar - congruentemente - outros dados probatórios avulsos alcançados em sede de julgamento e da análise dos documentos, repudiando o pré-juízo de desconfiança e desvalorização das declarações de parte, que estão sujeitas à livre apreciação do Tribunal, tal como o estão a prova pericial e a prova por inspeção.

Foi igualmente apreciada livremente a falta da contestação especificada dos factos articulados pela Requerente, sem olvidar este Tribunal que a falta de contestação pela AT não representa a confissão dos factos, ao abrigo dos n.ºs 6 e 7 do artigo 110.º do CPTT.

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 validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a prova documental junta aos autos, consideram-se provados com relevo para esta decisão arbitral, os factos acima elencados.

## **B. Matéria de Direito**

### **Objeto da ação**

As questões cuja pronúncia se impõe ao Tribunal, consubstanciam-se, no essencial em apurar se a AT, procedeu adequadamente ao ter, nos termos indicados, procedido às correções respeitantes:

- i) À Desconsideração do IRC e IVA liquidado relativamente à fatura emitida por E..., Unipessoal, Lda. – artigos 23.º n.º 1 do CIRC – indispensabilidade do gasto
- ii) À desconsideração do IVA liquidado nas faturas emitidas pela pelos prestadores de serviços de construção civil – artigo 19.º n.º 8 do CIVA, por se estar perante uma situação à sujeição da regra da inversão do sujeito passivo;
- iii) Ao reconhecimento dos juros dos empréstimos concedidos e obtidos pela Requerente junto de entidades com as quais está em situação e relações especiais.

### **B.1 Das correções em sede de IRC e IVA efetuadas relativamente à fatura emitida por E... – , Unipessoal, Lda.**

#### Posição das Partes

Para a Requerente, não estando em causa a efetividade do gasto, nem a respetiva comprovação, a discussão centra-se na justificação do gasto que, no entender da AT, não concorreu para a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC, não sendo, por isso, dedutível para efeitos de apuramento do lucro tributável, por força do disposto no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Já no tocante ao enquadramento em sede de IVA, a AT concluiu que o IVA não é dedutível porque os serviços contratados não contribuíram para a realização de operações ativas.

Decidindo:

Efetivamente, no caso em apreço a AT não põe em causa nem a efetividade do gasto, nem a respetiva comprovação, mas sim a justificação da relação entre o gasto incorrido, e devidamente refletido na contabilidade, e a geração de rendimentos tributáveis. Assim a questão colocada ao Tribunal passa pois, pela apreciação, da alegada indispensabilidade de tal custo para a realização de proveitos sujeitos a imposto.

A doutrina e a jurisprudência, são hoje unânimes, no entendimento de que a indispensabilidade a que se refere o artigo 23º do CIRC, como condição para que um custo seja dedutível, não se refere a necessidade (a despesa como uma condição sine qua non dos proveitos), nem sequer a conveniência (a despesa como conveniente para a organização empresarial), sob pena de intolerável intromissão da Administração Tributaria na autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte, mas exige, tão-só, uma relação de causalidade económica, no sentido de que basta que o custo seja realizado no interesse da empresa, em ordem, direta ou indiretamente, a obtenção de lucros.

Como decidido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão de 14-02-2019<sup>1</sup>, “ (...) No limite, a adopção daquele conceito de indispensabilidade levaria a que nunca se aceitaria a dedutibilidade dos custos conexos com negócios que se revelassem ruinosos para empresa dada a ausência (ou insuficiência) dos proveitos decorrentes. Levaria também a admissibilidade de juízos críticos formulados a posteriori pela Administração Fiscal, por censura da política concreta de gestão empreendida, com a conseqüente valorização sob um crivo póstumo de elementos que não existiam ou (ou não eram evidentes) aquando da tomada da decisão.

A noção legal de indispensabilidade tem assim de colocar-se numa perspectiva económico-empresarial, por preenchimento directo ou indirecto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro. A regra é que as despesas correctamente contabilizadas sejam custos fiscais; o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir a Administração intrometer-se na gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da actividade da empresa, foram incursos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios.

Assim, o juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos é exclusivo do empresário, e todo o gasto que contabilize como custo mas que se mostre estranho ao fim da empresa já não é custo fiscal, porque não é indispensável.

---

<sup>1</sup> Acórdão proferido no processo n.º 810/05.2BEBJA, consultável em <https://www.dgsi.pt/jtca>.

Considerando que a atividade da Requerente, com correspondência no objeto social, consiste na prestação de serviços às entidades do grupo que integra, atendendo ainda a que no âmbito desta atividade a Requerente cede postos de trabalho, e que, para o efeito dota os imóveis que explora das condições necessárias para prestar tais serviços, face a uma solicitação de uma participada a Requerente desenvolveu as diligências necessários para o efeito, entre as quais, se conta a contratação dos serviços de um gabinete de arquitetos que fez um estudo preliminar para aquele projeto específico.

Ora, sendo a dedutibilidade fiscal uma decorrência do princípio da capacidade contributiva e do princípio da tributação do rendimento real das empresas, não se exige uma relação de causalidade entre os gastos incorridos pelo sujeito passivo e a obtenção de rendimento, bastando que eles sejam suportados no seu interesse, no desenvolvimento da sua atividade.

E o gasto com o projeto de arquitetura não deixa de ser do interesse da sociedade dominante de um grupo com vista à criação de condições de sustentabilidade da empresa dominada e, assim, assegurar a obtenção de rendimentos no futuro, sujeitos a IRC, sendo evidente a sua conexão com a atividade por si desenvolvida, e com as obrigações contratuais assumidas perante a sua participada. O facto de o projeto não se ter concretizado, não pode ser atendido para desconsiderar fiscalmente os seus custos, sob pena de se estar a coartar a iniciativa privada, a liberdade de gestão das empresas e a potencial criação de riqueza.

No tocante ao IVA, passamos a transcrever as passagens mais significativas de decisão exarada no Caso do Proc. 404/2018-T<sup>2</sup>. “(...) como o TJUE salientou na Caso Inzo e desenvolveu na sua jurisprudência posterior: “1) A interferência de uma holding na gestão das sociedades em que tomou participações constitui uma actividade económica na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, na medida em que implique a realização de transacções sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado nos termos do artigo 2.º dessa directiva, tais como o fornecimento, pela holding às suas filiais, de serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos. 2) As despesas efectuadas por uma holding com os vários serviços que adquiriu no âmbito de uma tomada de participação numa filial fazem parte das suas despesas gerais, pelo que têm, em princípio, umnexo directo e imediato com o conjunto da sua actividade económica. Portanto, se a holding efectuar tanto operações com direito a dedução como operações sem direito a dedução, decorre do artigo 17.º, n.º5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva 77/388 que

---

<sup>2</sup> Vide também o processo n.º 151/2021-T

---

*pode unicamente deduzir-se a parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.” (cfr. §§ 1 a 3 das conclusões).*

*Para os efeitos que ora nos ocupam, interessa em particular sublinhar que o TJUE, no Caso Gabalfrisa, recorrendo a uma “linha jurisprudencial consolidada”, defendeu que, em respeito ao princípio da neutralidade do IVA relativamente ao encargo fiscal de uma empresa, as despesas de investimento efectuadas e necessárias à sua criação deverão ser qualificadas como actividade económica, não estando sequer a dedutibilidade do IVA condicionada à exploração efectiva por parte da empresa. (...) Quanto ao tratamento a conceder à gestão (aquisição, detenção e alienação) de participações sociais para além do caso das holdings, no contexto das participações de uma sociedade-mãe em filiais ou associadas, decorre da jurisprudência do TJUE que as operações relativas às acções ou participações em sociedades são abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA quando efectuadas no quadro de uma actividade comercial de negociação de títulos ou quando constituem o prolongamento directo, permanente e necessário da actividade tributável. “(...)*

Resulta dos factos provados que as prestações de serviços cuja dedução do IVA é controvertida foram efetuadas à Requerente tendo esta a intenção (objetivamente comprovada) de exercer uma actividade económica que consistia em prestar-lhe serviços tributados em IVA, pelo que as despesas relativas à realização de serviços que extravasam a mera gestão de participações sociais devem ser dedutíveis.

Logo, existindo uma relação direta entre a actividade da Requerente e os serviços prestados e, como o IVA liquidado com a fatura emitida pelo gabinete de arquitetos respeita a serviços utilizados para a realização de operações ativas, este imposto é dedutível.

Assim sendo, o Tribunal Arbitral determina a declaração de ilegalidade e a anulação das liquidações de IRC e IVA impugnadas, com fundamento em vício de violação de lei, na parte relativa à fatura emitida pela E... .

## **B.2 Das correções pela aquisição de serviços de construção civil. Desconsideração do IVA liquidado nas faturas emitidas pela pelos prestadores de serviços de construção civil, por se estar perante uma situação à sujeição da regra da inversão do sujeito passivo**

### Posição das Partes

A Requerente contratou serviços de construção civil para realizar obras num dos edifícios afeto à sua actividade, tendo os prestadores liquidado o IVA nas faturas, imposto que foi pago e deduzido pela Requerente. Para a Requerente a AT não pode negar-lhe o direito a deduzir o IVA suportado, sob pena

---

de violação do princípio da neutralidade fiscal do IVA e dos artigos 167.º, 168.º e 178.º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho.

Sustenta a AT que, tratando-se da aquisição de serviços de construção civil para a realização de uma empreitada, descrição que, aliás, constava das faturas emitidas, a Requerente encontrava-se obrigada à liquidação do IVA que poderia deduzir em conformidade com o disposto no n.º 8 do artigo 19.º do CIVA, pelo contrário, o IVA deduzido pela Requerente, decorrente do imposto liquidado pelos prestadores de serviços de construção civil é insuscetível de dedução pois não decorreu do regime da inversão do sujeito passivo.

De acordo com o probatório, as faturas juntas aos autos evidenciam que a sociedade F... realizou uma empreitada no edifício explorado pela Requerente, sito em São João da Madeira, e liquidou o IVA que a Requerente deduziu. Resulta igualmente que os demais prestadores de serviços de construção civil, atuaram de forma idêntica.

Assim, à luz da factualidade assente, cumpre ao Tribunal determinar, se a Requerente, adquirente de serviços de construção civil, estava obrigada a aplicar o regime da inversão do sujeito passivo previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do Código do IVA, para ter direito à respetiva dedução nos termos do n.º 8 do artigo 19.º do CIVA.

Apreciação do Tribunal:

O mecanismo do reverse charge, ou inversão do sujeito passivo, constitui uma exceção ao regime regra da liquidação do IVA, segundo o qual o IVA deve ser liquidado pelos sujeitos passivos que efetuem transmissões de bens ou prestações de serviços tributáveis, i.é, pelos fornecedores ou prestadores, podendo os Estados Membros adotar este regime nas condições previstas no artigo 199.º da Diretiva IVA.

O legislador nacional exerceu esta prerrogativa por via do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que instituiu o regime do reverse charge (inversão do sujeito passivo), segundo o qual, cabe ao sujeito passivo adquirente de serviços de construção civil, a liquidação de imposto.

Como referido pelo preâmbulo daquele diploma, a opção do legislador nacional inseriu-se num *“conjunto de medidas destinado a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vêm verificando na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação”* e visou acautelar *“algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, atualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado.”* A doutrina salienta que o Estado Português aplicou o mecanismo de *reverse charge* a *“vários setores de atividade identificados como tendencialmente fraudulentos, entre os quais o setor da construção civil”*.

---

Assim, a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, estabelece que:

1- *São sujeitos passivos do imposto:*

(...)

*j) As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.*

Por seu turno, o n.º 8 do artigo 19.º do Código do IVA dispõe que:

*“Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação.”*

É hoje consensual a doutrina vertida no ponto 11.3 do ofício circulado n.º 30101, de 24-05-2025, na qual *Consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objeto a realização de uma obra (...) e, por outro lado, deve entender-se por obra todo o trabalho de construção, reconstrução, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis. (...)*

No que respeita ao regime da inversão do sujeito passivo, na aquisição de serviços de construção civil, a jurisprudência europeia e nacional, judicial e arbitral consolidou o entendimento de que não é dedutível o IVA incorrido em serviços de construção civil sujeitos ao regime da autoliquidação, quando este imposto tenha sido erradamente liquidado pelos prestadores desses serviços, jurisprudência que este Tribunal acompanhará de perto a fim de manter uma interpretação e aplicação uniforme do direito, ao abrigo do disposto no artigo 8.º do Código Civil.

Relativamente à dedução do IVA indevidamente pago ao prestador, com base numa fatura mal emitida, pronunciou-se o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no Acórdão n.º C-691/17-PORR Építisi Kft., tendo decidido que:

*“ (...) 48. a Diretiva 2006/112, bem como os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática da autoridade tributária segundo a qual, na inexistência de suspeitas de fraude, a referida autoridade recusa a uma empresa o direito a dedução do IVA que esta empresa, enquanto destinatária de serviços, pagou indevidamente ao*

---

*fornecedor desses serviços com base numa fatura por este emitida de acordo com as regras do regime ordinário do IVA, quando a operação pertinente estava abrangida pelo mecanismo de autoliquidação.”*

Quanto à tese da Requerente, que lhe é devido IVA porque pagou este imposto aos fornecedores em respeito do enquadramento que estes fizeram, avoca-se o decidido pelo Tribunal Arbitral no processo n.º 58/2024-T:

*“(…) Admitir-se tal posição representaria a total frustração do regime de inversão do sujeito passivo pelo legislador para prevenir a fraude e evasão fiscais.*

*Com efeito, se o adquirente pudesse deduzir o IVA liquidado em violação do regime de inversão, é como se o mesmo não existisse.*

*Nesse caso, a liquidação e dedução do IVA seriam efectuadas nos termos gerais, não existindo qualquer diferença do regime-regra.*

*Tal interpretação retiraria o sentido útil da norma de inversão, viabilizando que os sujeitos passivos não aplicassem esse regime sem quaisquer consequências, solução que, naturalmente, não se pode acolher.*

*Nem se diga que a indedutibilidade do IVA liquidado erroneamente pelos fornecedores compromete os princípios da neutralidade e da efectividade.*

*Ao contrário do que a Requerente preconiza, estes princípios estão devidamente salvaguardados por via do mecanismo de regularizações, consagrados na legislação do IVA, o qual permite que o fornecedor corrija a liquidação erradamente efetuada, devendo naturalmente devolver o imposto cobrado ao adquirente.*

*Com efeito, estando em causa um erro praticado nas facturas por liquidação indevida de IVA por parte do prestador de serviços, este erro pode e deve ser corrigido pelo prestador, através da emissão de nota de crédito, nos termos do artigo 78º, nºs 1 e 5, do Código do IVA, sendo devolvido ao adquirente (a aqui Requerente) o imposto que indevidamente cobrou.(…)”*

*(…)*

*“Assim, tal neutralidade é alcançada se a Requerente obtiver dos seus fornecedores a correcção das facturas emitidas erradamente com liquidação de IVA e a devolução do respectivo IVA que lhes pagou (pontos antecedentes) e, na sequência da emissão de novas facturas corrigidas, autoliquidar e simultaneamente deduzir o imposto que sobre aquelas deve incidir.*

---

*Atento o exposto, só pode ficar a dever-se ao desconhecimento do artigo 78º do Código do IVA e a uma incorrecta compreensão do mecanismo de regularizações a afirmação da Requerente de que é impossível, no sistema fiscal português, conseguir que a situação seja regularizada pelo fornecedor.”*

Também no processo arbitral n.º 885/2023-T se conclui da mesma forma:

*“Num Estado de Direito, baseado no primado da lei (artigo 3.º da CRP), os sujeitos passivos não podem sobrepor às formalidades legislativamente previstas os seus próprios critérios pessoais sobre quais as formalidades que devem ser observadas para assegurar a prossecução do interesse público, mesmo que esses critérios sejam bem intencionados e correspondam ao que os sujeitos passivos entendem pessoalmente que devia ser a lei, se fosse a eles próprios e não ao legislador que a lei atribui poder legislativo.*

*Assim, nesses casos em que há formalidades previstas na lei, como sucede no caso em apreço, em que a lei exige que os sujeitos passivos procedam à autoliquidação e, depois, exerçam o direito à dedução, não podem aqueles, em vez de as aplicarem, suprimi-las, criando para si próprio um regime alternativo de autoliquidação e exercício do direito à dedução implícitos, que se reconduziria a eliminar completamente os comandos legislativos.*

*Se é certo, como se diz no citado acórdão do TJUE, que estas exigências devem ser afastadas nos casos em que o reembolso pelo fornecedor dos serviços ao destinatário se revele impossível ou excessivamente difícil, também o é que não se demonstrou essa impossibilidade ou dificuldade em a B. efectuar a regularização das facturas e reembolsar a Requerente.”*

Questão análoga foi apreciada e decidida pelo Supremo Tribunal Administrativo, por acórdão de 27.02.2013, processo n.º 1079/12, ao qual aqui se adere, em sentido oposto ao preconizado pela Requerente, nos seguintes termos:

*“Afigura-se, desta forma, que há que separar a situação decorrente da reparação do erro em que a recorrente e a prestadora de serviço incorram e que foi da sua inteira responsabilidade e que terá de ser resolvido entre as mesmas. O mencionado erro não pode, porém, impedir a Fazenda Pública de fazer cumprir a lei. Se a Administração Tributária não pudesse, nestes casos, regularizar a situação, impondo a liquidação adicional ao verdadeiro sujeito passivo, estava encontrada a forma de contornar o regime legal denominado de reversão de sujeitos passivos instituído para prevenir, como ficou dito, a fraude fiscal.”*

*“O indevido pagamento do IVA por parte da prestadora de serviços poderia ter sido resolvido pela devolução das facturas pela recorrente para serem rectificadas ou solicitando àquela que efectuasse a regularização prevista no artigo 78.º/3 do CIVA, sendo a impugnante/recorrente reembolsada, pela prestadora dos serviços, do IVA que lhe foi indevidamente liquidado. (...). A recorrente não pode é por*

---

*via da acção de impugnação judicial pretender o reembolso do IVA, indevidamente pago, por via da anulação do acto tributário sindicado, pois que, como se viu, a liquidação tem arrimo legal, uma vez que o sujeito passivo do IVA é ela mesma e não a prestadora de serviços, não se verificando, pois, a alegada duplicação de colecta”.*

Em resumo, a referida fundamentação é aplicável à hipótese *sub iudice*.

Desta forma, os serviços em questão, de construção civil, enquadram-se na regra de inversão do sujeito passivo, previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do Código do IVA, pelo que recaía sobre a Requerente a obrigação de autoliquidação do imposto.

Refere-se ainda que, nestas circunstâncias, não se pode falar em duplicação de coleta, nem se verifica qualquer violação do princípio da neutralidade, pois o exercício do direito de dedução apenas respeita aos impostos pagos na medida em que sejam devidos, e o IVA assim liquidado pelos prestadores de serviços de construção civil não é devido.

Conclui-se, assim, que as liquidações de IVA referentes às faturas emitidas por prestadores de serviços de construção civil não enfermam de qualquer vício, mantendo-se válidas na ordem jurídica.

### **B.3 Reconhecimento dos rendimentos de juros decorrentes dos empréstimos concedidos e obtidos pelo sujeito passivo junto de entidades com as quais está em situação de relações especiais**

Para a Requerente os empréstimos intragrupo não têm características comparáveis aos concedidos por entidades bancárias. Sustenta que os contratos de financiamentos às suas participadas foram celebrados em execução de um plano de financiamento intragrupo, por forma a garantir a continuidade da atividade comercial daquelas, não só não previam a obrigatoriedade de reembolso como foram concedidos com a expectativa de obter retorno, designadamente através de dividendos, e de uma eventual mais-valia em consequência da valorização das suas participações sociais.

No RIT a AT considerou que a Requerente se encontrava numa situação de relações especiais com as entidades nele identificadas, nos termos do artigo 63.º, n.º 4, alíneas a) e d) do Código do IRC, uma vez que a Requerente detém direta ou indiretamente mais de 20 % do capital social das participadas e a administração também é comum. Nesta medida, defendeu a AT que os empréstimos, nos quais estava prevista a obrigação de restituição do capital mutado, estavam sujeitos às regras de preços de transferência, que impõem que os termos contratuais fixados sejam substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Relativamente à contabilização do empréstimo obtido junto de uma antiga sócia da Requerente, o gasto não foi aceite porque não tinha documento de suporte emitido ao abrigo da legislação vigente.

No caso em apreço, há acordo das Partes quanto à existência de «relações especiais» entre a Requerente e as entidades do grupo com quem celebrou os contratos.

- (i) Empréstimos concedidos e obtidos junto de entidades com as quais a Requerente está em situação de relações especiais

Apreciação do Tribunal:

Ao tribunal cabe apreciar se a taxa de juro que a AT usou (taxa média de 2,28%), e o spread de 2% utilizado pela Requerente no período de 2019 (comparável interno), se pode considerar uma taxa de juro de plena concorrência nas operações em questão, levando em conta as disposições legais do artigo 63º do CIRC e da Portaria 1446-C/2001.

O que está em causa é o conjunto de condições, e muito em particular as taxas de juro que teriam sido acordadas entre entidades independentes que se encontrassem em circunstâncias equivalentes às da Requerente no âmbito dos financiamentos concedidos às suas participadas.

No caso em apreço, a AT utilizou como operações comparáveis aos empréstimos concedidos pela Requerente às suas participadas, os empréstimos concedidos por entidades bancárias a empresas não financeiras.

Na situação do caso, a Requerente tem no seu objeto social a gestão de participações sociais e efetuou financiamentos a título gratuito a outras sociedades do grupo, assim sendo, estes financiamentos podem ser considerados como realizados no âmbito da atividade produtiva, no interesse social e com escopo lucrativo da sociedade que os concede.

Ao abrigo da legislação vigente<sup>3</sup>, a concessão de empréstimos pelas sociedades gestoras de participações sociais às sociedades participadas, não constituem concessão de crédito para os efeitos do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro.

Outrossim, é entendimento da doutrina que os sócios têm o dever de financiar a sociedade, dispondo-a dos meios necessários à prossecução do objeto social, podendo recorrer a diferentes instrumentos jurídicos entre os quais se contam os suprimentos, prestações acessórias ou

<sup>3</sup> Resulta dos artigos 8.º, 1.º, n.ºs 2 e 3.º n.ºs 3 a 6 do DL 498/98, de 30 de dezembro (regime da SGPS) que a participação numa sociedade pode ser qualificada como forma indireta de exercício de uma atividade económica quando seja detida por período superior a um ano e atinja, pelo menos 10%, do capital com direito de voto da sociedade participada (quer por si quer através de participações noutras sociedades em que a SGPS seja dominante)

---

suplementares e os empréstimos, e que os sócios são livres na seleção desses meios de financiamento.<sup>4</sup>

Na prática, os empréstimos intragrupo permitem dotar a sociedade de recursos financeiros, sem formalidades, e sem recorrer a crédito de terceiros, conseguindo os sócios, deste modo, resolver o problema financeiro da empresa, muitas vezes para garantir a continuidade das atividades comerciais, sem aumentar as suas responsabilidades como sócios.

Nas palavras de Paulo Tarso Domingues<sup>5</sup>, “ (...)O *financiamento efetuado pelos sócios é pois, em princípio, a primeira (em termos cronológicos) forma de financiamento societário. Com efeito, sendo os sócios aqueles que dão origem e impulsionam qualquer projeto societário, cabe-lhes a eles proporcionar, no momento da criação da empresa – mas também ao longo de toda a vida da sociedade –, os meios que consideram adequados para o seu desenvolvimento.(...)”*

Por maioria de razão às SGPS, ou sociedades que não estando constituídas na forma de SGPS, têm no seu objeto a gestão de participações sociais, cabe gerir as disponibilidades financeiras das participadas, distribuindo-as em função de opções estratégicas e das necessidades daquelas, optando pela solução mais conveniente para a sociedade, seja empréstimos para suprir deficiências de tesouraria, suprimentos, prestações suplementares ou acessórias, remunerados ou não, com obrigação de reembolso a curto ou longo prazo, sem deixar de considerar as vantagens para o empreendimento económico comum.

Diversamente, os contratos de financiamento bancário consideram um conjunto de variáveis para determinar a taxa de novos empréstimos às empresas não financeiras, nomeadamente, a apreciação do *ranking* das participadas enquanto entidades independentes - o que define as suas condições de acesso a crédito junto das entidades bancárias – cuja determinação depende de variáveis económico-financeiras constantes do balanço e da demonstração de resultados, e de variáveis qualitativas tais como a capacidade de gestão, a historial de bom cumprimento junto da banca, o risco do setor, a qualidade da informação contabilística, entre outros.

Ademais, a AT também não atendeu ao impacto da pertença a um grupo de empresas, e à inerente flexibilidade contratual que existe no seio de um grupo de empresas, nem as garantias que teriam eventualmente de ser prestadas para obtenção de financiamento junto de terceiros, nem tão pouco as condicionantes que os contratos bancários incluem nas chamadas “cláusulas de salvaguarda que, regra geral, impõem às empresas durante a vida do empréstimo, certos indicadores (v.g. resultados/vendas; solvabilidade) não desçam abaixo de valores contratualizados o que permite a monitorização periódica por parte dos bancos da situação económico-financeira das empresas e, sendo caso disso, a denúncia do contrato se tal situação se degradar.

---

<sup>4</sup> DOMINGUES, Paulo Tarso (2021) “O financiamento societário através de suprimentos, prestações suplementares e prestações acessórias”, Revista de Direito Comercial, p.867 e 868.

<sup>5</sup> In obra citada

Cabendo decidir, verifica-se que esta mesma questão foi já objeto de apreciação pelos Tribunais Arbitrais, cuja jurisprudência deve ser aqui considerada por força do disposto no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil que determina que “[n]as decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”. Neste sentido, refere -se o seguinte no acórdão do Tribunal Arbitral proferido em 8 de Janeiro de 2020, no âmbito do processo n.º 253/2019-T<sup>6</sup>:

*“(…) Na verdade, para duas operações serem consideradas comparáveis é necessário que sejam «substancialmente idênticas, o que significa que as suas características económicas e financeiras relevantes são análogas ou suficientemente similares» (n.º 4 do artigo 4.º da Portaria n.º 1446-C/2001), o que afasta manifestamente a possibilidade de ser utilizado para efeito da determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes um valor médio para cujo apuramento foi considerado um conjunto indefinido de operações cujas características não estão determinadas (empréstimos concedidos por instituições financeiras monetárias a residentes na área do EURO), mas em que, segura e inevitavelmente, por se tratar da generalidade dos empréstimos em euros concedidos por instituições financeiras a residentes em 2016, se incluem operações substancialmente distintas, com características económicas e financeiras relevantes completamente distintas das que têm as operações vinculadas, a nível de garantias e de risco do credor.*

*Assim, tem de se concluir que o método utilizado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, viola o os citados n.º 2 do artigo 63.º do CIRC e o n.º 4 do artigo 4.º e o n.º 1 do artigo 6.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.(…)*

Como decidido no processo n.º 253/2019-T:

*“(…) Afigura-se que a utilização de taxas de juros médias relativas a empréstimos concedidos por instituições financeiras monetárias a residentes na área do EURO (médias ponderadas mensais) não é um método que satisfaça as exigências de comparabilidade de operações formuladas pelo n.º 2 do artigo 63.º do CIRC, que alude à ponderação das «caraterísticas dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais caraterísticas relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os ativos utilizados e a repartição do risco».*

*Na verdade, subjacentes àquela taxa de juro média sobre operações de empréstimos estão necessariamente subjacentes operações completamente distintas, como, por exemplo: de curto, médio e longo prazo; garantidas e não garantidas; dívidas subordinadas e dívidas seniores; financiamento de actividades de risco agravado e de menor risco; empréstimos a devedores com passado exemplar e com passado de incumprimento e a devedores com boa situação financeira e com má situação*

<sup>6</sup> Mencionado no acórdão do CAAD, processo n.º 140/2023-T

---

*financeira; empréstimos reembolsados em tranches e empréstimos com reembolso apenas na maturidade; empréstimos a taxa variável e a taxa fixa.*

*Assim, correcção de preços foi efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira com invocação de um dos métodos previstos na lei, que é o método do preço comparável de mercado, mas é manifesto que não foram satisfeitos os requisitos legais previstos para utilização desse método, que «requer o grau mais elevado de comparabilidade com incidência tanto no objecto e demais termos e condições da operação como na análise funcional das entidades intervenientes» (artigo 6.º, n.º 1, da Portaria n.º 1446-C/2001).*

*Na verdade, para duas operações serem consideradas comparáveis é necessário que sejam «substancialmente idênticas, o que significa que as suas características económicas e financeiras relevantes são análogas ou suficientemente similares» (n.º 4 do artigo 4.º da Portaria n.º 1446-C/2001), o que afasta manifestamente a possibilidade de ser utilizado para efeito da determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes um valor médio para cujo apuramento foi considerado um conjunto indefinido de operações cujas características não estão determinadas (empréstimos concedidos por instituições financeiras monetárias a residentes na área do EURO), mas em que, segura e inevitavelmente, por se tratar da generalidade dos empréstimos em euros concedidos por instituições financeiras a residentes em 2016, se incluem operações substancialmente distintas, com características económicas e financeiras relevantes completamente distintas das que têm as operações vinculadas, a nível de garantias e de risco do credor.*

*Assim, tem de se concluir que o método utilizado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, viola o os citados n.º 2 do artigo 63.º do CIRC e o n.º 4 do artigo 4.º e o n.º 1 do artigo 6.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.(...)”*

O recurso pela AT ao financiamento bancário como operação comparável, não reveste a característica da comparabilidade, nomeadamente, porque o financiamento intragrupo, mediante a assunção por uma das empresas da qualidade de “banco” é mais vantajosa para o grupo, isto porque as empresas financiadas podem pagar juros inferiores aos que pagariam se tivessem obtido financiamento autonomamente e junto de terceiros, ou até não pagar qualquer valor. Por outro lado, do ponto de vista da entidade financiadora, espera-se que os custos suportados com este financiamento possam ter um retorno positivo, dividendos e valorização das suas participações.

Acresce que, no caso *sub judice*, a AT considera que no caso do empréstimo concedido pela Requerente à participada **B...** a taxa de juro trimestral praticada, (1,89%) respeitava o princípio da plena concorrência, e considerou nas correções efetuadas o spread de 2% por ser um comparável interno, ou seja, tendo a AT à sua disposição operações substancialmente idênticas, suscetível de ser utilizado

para efeito da determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre empresas intragrupo, mal se compreende o uso das médias do Banco de Portugal como referencial para remuneração de operações financeiras, pois este critério não permite a identificação de um conjunto de operações que reúnem características similares à operação em apreço para garantir a sua comparabilidade, dado tratar-se da média de taxas de juros de novos empréstimos contratados por empresas não financeiras com instituições financeiras Portuguesas, cuja informação foi extraída do site do Banco de Portugal.

Atento tudo quanto fica acima dito, conclui-se que as correções efetuadas pela AT com referência ao reconhecimento de juros no dos empréstimos concedidos às participadas no montante de € 122.570,24, enfermam de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e erro sobre os pressupostos de direito que justificam a sua anulação, nos termos artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.;

Em face do exposto, fica prejudicado o conhecimento da alegação da Requerente no sentido da aplicação do regime dos suprimentos, que podem ou não ser remunerados, aos contratos de financiamento.

- (ii) Gastos com juros suportados com empréstimos obtidos - Encargos não devidamente documentados

Trata-se de saber se podem ser dedutíveis para efeitos fiscais os gastos incorridos pela Requerente resultantes de financiamentos contraídos junto da sócia, sem que os mesmos estejam suportados por documentos, que comprovem a materialidade das suas operações, face ao disposto no artigo 23.º do CIRC.

Dispõe o artigo 23.º do CIRC o seguinte:

*“Artigo 23.º*

*Gastos e perdas*

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

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

E segue-se igualmente uma enumeração exemplificativa de várias naturezas de gastos, contemplando a alínea c) aqueles que são: *“De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios*

---

*aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e as resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado.”*

Importa ainda referir a condição estabelecida no n.º 3 da mesma disposição legal, que prevê: “Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.”

Da análise ao normativo fiscal anteriormente mencionado, resulta que são necessários três requisitos essenciais para que os encargos financeiros suportados sejam valorados e aceites fiscalmente como gasto: a comprovação documental, o caráter de indispensabilidade e o da ligação aos rendimentos sujeitos a imposto.

Assim, para que os gastos enumerados sejam considerados dedutíveis para efeitos fiscais, é necessária a verificação de três requisitos fundamentais:

- A efetividade do gasto que exige a comprovação documental dos gastos, a qual consiste em várias formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos (nos termos dos n.ºs 3, 4 e 6);
- Que sejam incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC (indispensabilidade),
- Os gastos têm de estar relacionados com a atividade da empresa e contribuir para obter ganhos.

A ausência de qualquer um destes requisitos implica a sua não consideração como gasto fiscal.

Com as alterações introduzidas pela Lei de reforma do IRC, veio estabelecer-se, no n.º 4 deste art.º 23.º, os elementos mínimos que o documento comprovativo do gasto deve conter, quando se refira à aquisição de bens ou serviços

De acordo com o disposto nas alíneas a) a r) do n.º 1 do art.º 23.º-A, existem um conjunto de encargos que, embora contabilizados como gastos, não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável (o mesmo é dizer que terão de ser acrescidos ao resultado líquido do período).

É o caso dos «*encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do art.º 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º*» – conforme alínea c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

Destarte, apesar da existência de documentação do encargo, se esta não for a apropriada face ao exigido nos n.ºs 3, 4 e 6 do art.º 23.º, tendo em vista nomeadamente o combate à fraude e evasão fiscais, o legislador expressamente determinou que esse gasto, não sendo considerado como devidamente documentado nos precisos termos destas normas fiscais, não deve ser considerado gasto dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável

É assim intenção expressa do legislador que não exista uma comparticipação fiscal nos casos em que o gasto, à luz desta norma, não esteja devidamente documentado. Tal não significa que, na prática o encargo não tenha ocorrido, apenas se determina que, ainda que tenha ocorrido e ainda que esteja contabilizado como gasto do exercício, este não é fiscalmente dedutível.

Desta forma, não obstante o Código do IRC acolha a contabilidade, e conseqüentemente o regime contabilístico dos gastos, determina nos seus art.ºs 23.º e 23.º-A que são tributados, em sede de IRC, os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do art.º 23.º (em conjugação com o n.º 6 do mesmo artigo e com o art.º 23.º-A do CIRC), impondo assim limitações à dedutibilidade fiscal de certos gastos contabilísticos (isto é, de certas componentes negativas do resultado contabilístico das sociedades).

Assim, quando o Sujeito Passivo não comprovar as condições expressamente exigidas na lei, o gasto contabilístico não é dedutível.

A Requerente não juntou o contrato ou outro documento emitido nos termos legais que comprovassem os encargos suportados com os juros do empréstimo contraído, nem tão pouco a indispensabilidade destes custos para a atividade da Requerente. Assim sendo, não se mostram reunidos os requisitos de prova a cargo da Requerente, demonstrativos dos custos incorridos.

Adicionalmente refere-se que também não se encontra verificado o requisito da indispensabilidade aferida perante o objeto e escopo da Requerente, pois esta não logrou provar a existência de um genuíno interesse empresarial na obtenção deste empréstimo junto da sócia.

Face ao exposto, o montante de € 699,09, contabilizado como gasto não é dedutível para efeitos de apuramento do lucro tributável, relativo ao período de 2019, por força do disposto nos artigos 23.º n.ºs 1, 3, 4 e 6 do CIRC e 3.º-A, n.º 1 alínea c) ambos dos CIRC, improcedendo, nesta parte, o pedido de pronúncia arbitral.

## **VI – DA FIXAÇÃO DO VALOR DA CAUSA**

A toda a causa deve ser atribuído um valor certo, expresso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica imediata do pedido formulado pelo autor.

A indicação do valor da causa é determinante para o apuramento do montante das custas judiciais devidas pelas partes e demais encargos legais, obedecendo a fixação do valor da causa a critérios legais - gerais, especiais e supletivos - estabelecidos nos artigos 32.º a 34.º do Código do Processo nos Tribunais Administrativos.

A utilidade económica do pedido corresponde, como refere Salvador da Costa, ao “*benefício visado com a acção ou com a reconvenção [e] afere-se, segundo a expressão legal, à luz do pedido, que se não limita a enunciar o objecto imediato da demanda, mas também o efeito jurídico que com ele se pretende obter*”<sup>7</sup>.

Se pela ação se pretende obter qualquer quantia certa em dinheiro, é esse o valor da causa, não sendo atendível impugnação nem acordo em contrário; se pela ação se pretende um benefício diverso, o valor da causa é a quantia em dinheiro equivalente a esse benefício.

De harmonia com o segundo, cumulando-se na mesma ação vários pedidos, o valor é a quantia correspondente à soma dos valores de todos eles.

Nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT (aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT, e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária), quando seja impugnada uma liquidação, o valor da causa corresponde ao da importância cuja anulação se pretende.

A Requerente atribuiu à ação o valor de € 32.500,95 correspondente ao montante das liquidações impugnadas, o que, neste caso, corresponde à utilidade económica imediata.

A liquidação de IVA n.º 2023... e respetiva demonstração de acerto de contas, referente ao período 201912T, é no valor de € 0,00, assim sendo, o facto de a Requerente não contestar a correção ao imposto deduzido no identificado período, na parte respeitante à aquisição de serviços de ... no montante de € 1.368,50, não tem impacto direto na determinação do valor da ação, calculado pelo somatório das liquidações impugnadas.

Termos em que, o Tribunal fixa o valor da ação em € 32.500,95.

### **Dos Juros indemnizatórios**

O Requerente formula o pedido de restituição do imposto indevidamente suportado, acrescido dos juros indemnizatórios computados sobre este montante.

---

<sup>7</sup> *in* Os Incidentes da Instância, Coimbra, 1999, p. 18

Determina o n.º 1 do artigo 43.º da LGT que *“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

Nos termos desta do artigo 43.º da LGT, quando se determine que houve erro imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira que determinou o pagamento de imposto em montante superior ao devido, há direito da Requerente a juros, em caso de procedência do pedido que determine a ilegalidade da liquidação.

Segundo jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, considera-se verificada a existência de erro imputável aos serviços, sempre que se verificar a procedência da reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação.

Dispõe também a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, que a AT fica vinculada a, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”,* o que inclui *“o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”*

O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, que impõe a *plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios,* no caso de procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago, bem como ao pagamento dos juros, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 24.º do RJAT que remete para a Lei Geral Tributária e para o Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Na sequência da declaração de ilegalidade dos atos de liquidação há assim lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto nos artigos 43.º da LGT e do 61.º n.º 5 do CPPT, estando a AT está obrigada ao seu pagamento desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, calculado sobre a quantia indevidamente paga, à taxa de juros legais.

#### **a. Decisão**

Nestes termos, em conformidade com o acima exposto, decide-se, julgar parcialmente procedente o pedido de pronuncia arbitral e, em consequência:

- a. Declarar a ilegalidade parcial da liquidação de IRC n.º ... relativa ao ano de 2019, na parte relativa às correções relativas à fatura emitida por E..., Lda.
- b. Declarar a ilegalidade parcial da liquidação de IRC n.º... relativa ao ano de 2019, na parte referente aos gastos com juros de empréstimos concedidos, no montante de € 122.570,24;
- c. Declarar improcedente o pedido de pronuncia arbitral na parte relativa às correções de IRC respeitantes à desconsideração do montante de € 699,09 contabilizado como gasto, mantendo-se a correção feita pela AT;
- d. Declarar a ilegalidade parcial da liquidação de IVA por referência ao período 2019/03T, na parte relativa a correção relativa à fatura emitida E...;
- e. Declarar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte relativa às correções do IVA por referência às faturas respeitantes à aquisição de serviços de construção civil, mantendo-se as correções efetuadas pela AT;
- f. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre as quantias indevidamente pagas pela Requerente, nos termos legais;
- g. Condenar Requerente e Requerida no pagamento das custas do processo na proporção dos respetivos decaimentos.

#### **b. Valor do processo**

Fixa-se em € 32.500,95 (trinta e dois mil e quinhentos euros e noventa e cinco cêntimos) nos termos do disposto nos artigos 315.º do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT bem assim como do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **c. Custas**

<sup>8</sup>De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€ 1.836,00**, ficando € 372,89 (€ 1.836,00 x 20,31%) a cargo da Requerente, e € 1.463,11 (€ 1.836,00 x 79,69 %) a cargo da Requerida, em razão do decaimento.

Notifique-se.

---

<sup>8</sup> De acordo com o Despacho de Retificação de 2025-02-27.

Lisboa, 26 de fevereiro de 2025

A Árbitra Singular

Cristina Coisinha