

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 381/2025-T

Tema: IRC. Liquidação adicional. O benefício fiscal da remuneração convencional do capital social

IVA. Liquidações adicionais. Pressupostos do *reverse charge*. Ónus da prova. Princípio da proporcionalidade

I - O benefício fiscal da remuneração convencional do capital social (RCCS) encontrava-se previsto no artigo 41.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), tendo sido revogado pelo artigo 281.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, consistindo na dedução ao lucro tributável de uma parte das entradas de capital efetuadas pelos sócios às sociedades.

II - Tendo em conta a redação em vigor à data dos factos, o artigo 41º-A, nº 2, alínea c), do EBF estabelecia que o que tinha de ser realizado a partir de 1 de janeiro de 2017 (ou a partir do primeiro dia do período de tributação que se iniciasse após essa data, quando este não coincidissem com o ano civil) era a entrada em espécie derivada da conversão de suprimentos ou empréstimos de sócios (como *benefício fiscal à capitalização das empresas* pretendido pela lei) e não o próprio suprimento ou empréstimo subjacente.

III – Compete à AT a prova da verificação dos pressupostos para aplicação da regra de inversão do sujeito passivo (*reverse charge*).

IV - O *bloco normativo* que ao tribunal cumpre fazer respeitar é constituído não apenas por *normas*, mas também por *princípios*, hierarquicamente superiores dada a sua dignidade constitucional.

V- É violadora do *princípio da proporcionalidade*, na sua dimensão de *necessidade*, a emissão de liquidações adicionais de IVA processadas em nome do adquirente de serviços de construção civil (*reverse charge*) quando o mesmo valor de imposto foi liquidado pelos fornecedores e por eles entregue ao Estado.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Pedro Miguel Bastos Rosado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

I. Relatório

1. **A..., LDA**, titular do NIPC..., com sede social sita na Av. ..., n.º ..., ... e ..., ...-... ..., doravante designado por Requerente, apresentou, em 14 de abril de 2025, pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade parcial da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., de 20 de novembro de 2024, do exercício de 2021, bem como da inerente liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., e sua respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., no valor a pagar de € 25.311,86, bem como, ainda, das liquidações adicionais de IVA, de 22 de novembro de 2024, dos períodos 2021.06T, 2021.09T, 202112T, n.ºs 2024..., 2024 ... e 2024..., e inerentes demonstrações de acerto de contas, com os valores a pagar, respetivamente, de € 3.657,00, € 8.399,40 e € 132,25, e liquidações de juros compensatórios dos períodos 2021.06T e 2021.09T, com os valores a pagar, respetivamente, de € 463,68 e € 986,75, e tudo no valor global de € 38.950,94, cujas anulações pretende (parcialmente no caso do IRC e na totalidade no caso do IVA), sendo Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante também designada por Requerida ou AT.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 16 de abril de 2025, e posteriormente notificado à AT.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou, em 5 de junho de 2025, o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, o qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo legal.

4. Em 5 de junho de 2025, as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo arguido qualquer impedimento.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 26 de junho de 2025.

6. Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT, a Requerida apresentou resposta em 7 de agosto de 2025, tendo junto o “processo administrativo” (adiante designado apenas por PA).

7. Em 7 de agosto de 2025, a Requerida juntou aos autos o despacho de 4 de agosto de 2025 da Subdiretora Geral da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas de anulação parcial da liquidação adicional de IRC n.º 2024 ... parcialmente contestada.

8. Por despacho de 20 de setembro de 2025 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determinou-se que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas, a Requerente no prazo de 15 dias contados da notificação do despacho, e a Requerida no prazo de 15 dias contado da notificação das alegações da Requerente, ou da falta de apresentação das mesmas.

9. A Requerente apresentou alegações em 13 de outubro de 2025.

10. Por despachos de 16 de dezembro de 2025, de 19 de fevereiro de 2026 e de 20 de abril de 2026, o Tribunal determinou a prorrogação por dois meses do prazo estabelecido no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT, ao abrigo do disposto no seu n.º 2.

II. Saneamento

1. O tribunal arbitral é competente e foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

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

3. O processo não enferma de nulidades.

III. Matéria de facto

1. Factos provados

Dão-se como provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

A) A Requerente encontra-se registada para efeitos de IVA/IRC com o código de atividade principal “68100- Compra e venda de bens imobiliários” (CAE Principal) e “68200- Arrendamento de bens imobiliários” (CAE secundário), enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral do IVA, como sujeito passivo misto com afetação real de todos bens, e no regime geral para efeitos de IRC, tendo sido declarado o início de atividade a 19/02/1993 (documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

B) A Requerente tem por objeto social: “Empreendimentos imobiliários, construção civil, compra, venda, arrendamento e administração de bens imobiliários e revenda dos adquiridos para esse fim, operações sobre imóveis, sua administração, comércio de materiais de construção, artigos de decoração, produtos agrícolas, pronto a vestir e administração de condomínios.”, conforme Apresentação AP. 46/20080523, referente à inscrição 5, da Conservatória do Registo Comercial de Valpaços (“PA”, cujo teor se dá como reproduzido);

C) Sem prejuízo do seu objeto social, a Requerente dedicou-se, no ano de 2021 e pelo menos até 6 de novembro de 2024 (vide infra a data da conclusão da Inspeção tributária e elaboração do RIT), apenas à atividade de construção de imóveis para venda (“PA”, cujo teor se dá como reproduzido e acordo das partes);

D) Em 23 de dezembro de 2019, B..., contribuinte n.º..., gerente e credor da Requerente no valor de € 707.431.13 declarou ceder e cedeu aos sócios da Requerente C..., NIF..., o valor de € 138.038.00 e a D..., NIF..., o valor de € 569.393.13 “passando os mesmos para a conta destes” sócios (documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

E) A Requerente reveste a forma comercial de sociedade por quotas e detinha, no final do ano de 2020, um capital social de € 2.000.000,00, dividido em duas quotas no valor nominal de € 1.000.000,00 cada, pertencentes a C..., NIF ..., e D..., NIF ..., conforme Apresentação AP. 8/20201223, referente à inscrição 5- “Aumento do Capital”, sendo que, antes do aumento de capital, cada sócio detinha uma quota no valor nominal de € 2.500,00 (“PA”, cujo teor se dá como reproduzido);

F) O aumento de capital da Requerente, efetuado em 23 de dezembro de 2020, no montante de € 1.995.000,00, resulta das seguintes modalidades: € 175.000,00 em numerário, €1.440.000,00 por incorporação de suprimentos e € 380.000,00 por incorporação de reservas, sendo o capital

social após o aumento de € 2.000.000,00, subscrito pelos sócios na proporção das suas participações sociais (“PA”, cujo teor se dá como reproduzido);

G) A Requerente inscreveu no campo 774 - benefícios fiscais- do quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC do ano de 2021, o valor de € 139.650,00 (€ 1.995.000,00*7%), relacionado com o benefício fiscal “Remuneração convencional do capital social previsto no art.º 41.º do EBF (“PA”, cujo teor se dá como reproduzido);

H) No exercício da sua atividade de construção de imóveis para venda, a Requerente adquiriu à empresa "E... Unipessoal Lda.", NIF ... carpintaria interior, móveis de cozinha, portas, para as suas obras no Porto e em Penafiel, tendo a E... emitido, pelo menos, sete faturas no valor global de 52.994,10 EUR mais IVA liquidado de 12.188,65 EUR (“PA”, cujo teor se dá como reproduzido);

I) A Requerente pagou à "E... Unipessoal Lda." o valor das faturas e o IVA liquidado por estas faturas (“PA”, cujo teor se dá como reproduzido);

J) A Requerente por exercer uma atividade que não líquida IVA a jusante, também não deduz a montante (fornecimento de bens e serviços e aquisição de matérias-primas), sendo o IVA um gasto, pelo que não deduziu o IVA que pagou à fornecedora "E... Unipessoal Lda." (“PA”, cujo teor se dá como reproduzido)

L) Em 26 de abril de 2024, a AT deu início a uma ação de inspeção à Requerente, de âmbito parcial (IRC e IVA) e com extensão ao ano de 2021, ao abrigo da Ordem de Serviço Externa n.º OI2023..., com data de despacho de 3 de abril de 2024, a qual foi emitida pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Vila Real, nos termos do art.º 46.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, tendo por base a comprovação e verificação da situação tributária da Requerente (documentos n.ºs 5, 6 e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

M) A conclusão da ação inspetiva ocorreu em 6 de novembro de 2024 (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

N) Nesta inspeção foi elaborado e concluído, em 11 de novembro de 2024, o Relatório da Inspeção Tributária (“RIT”), que consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral e do “PA”, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais e no que interessa adiante para a decisão nos presentes autos, o seguinte:

1.2.1.4.4 A alínea d) do n.º 2 do mencionado art.º 41.º-A do EBF, apenas considera as entradas em espécie correspondentes à conversão de créditos de terceiros realizadas a partir de 1 de janeiro de 2018 ou a partir do primeiro dia do período de tributação que se inicie após essa data, quando este não coincida com o ano civil.

Ora, verifica-se, de acordo com os registos, acima plasmados, que à data de 01/01/2018:

(...)

- Existia um saldo anterior no valor de 627.431,13 EUR., em nome de B..., o qual não pode nos termos da legislação referida ser considerado para efeitos do benefício em causa, pelo que se propõe a correção no valor de 627.431,13 EUR., referente à conversão de empréstimos de terceiro para o aumento de capital registado e antes referido, por não respeitar as condições exigidas no art.º 41.º-A do EBF, a abater ao valor considerado no campo 774 do quadro 07 da DR M 22 IRC do ano de 2020.

(...)

Ponto 1.2.1.6 Síntese das correções - art.º 41.º-A EBF, o seguinte:

- Rubrica: “Conversão de empréstimos efetuados à sociedade pelo terceiro B... em anos anteriores a 2018 e que foram transferidos em 2020 para a conta dos sócios C... (138.038 EUR.) e D... (569.393,13€)

- Total: 707.431,13 (569.393,13+138.038,00)

- Aceite: 80.000,00

- Correção: 627.431,13 (saldo a 01/01/2018)

(...)

2.1 IVA liquidado indevidamente por fornecedores em serviços qualificados como de construção civil.

2.1.1 No âmbito de ação inspetiva efetuada à empresa "E... Unipessoal Lda.", NIF..., verificaram-se factos com implicações na entidade "A... Lda.", aqui em análise, a seguir descritos.

Atendendo à atividade desenvolvida pela entidade, constatou-se que reuniria os pressupostos para que na sua faturação fosse aplicada a regra de inversão do SP, prevista na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA. De facto, a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão do SP pois consubstancia um serviço de construção civil, conforme explicitado no Ofício-Circulado n.º 30101/2007 da Direção de Serviços do IVA, de 24 de maio.

Porém foi constatado que nas faturas emitidas, abaixo relacionadas para o SP aqui em análise (A...) a entidade "E..." optou por liquidar imposto (indevidamente), imposto que não foi entregue nos cofres do Estado, em detrimento da aplicação da regra de inversão do SP, prevista na al. j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, alegando estar a fornecer trabalhos de carpintaria, sem a respetiva aplicação nas obras a que se destina.

De acordo com os valores apurados na ação inspetiva ao SP "E...", o IVA liquidado indevidamente, mencionado em faturas emitidas pela "E..." para a entidade "A...", ascende aos valores de 12.188,65 EUR no ano de 2021, imposto que não foi entregue nos cofres do Estado.

2.1.1.1 Faturas emitidas por "E... Unipessoal Lda", NIF...

Dos registos na conta de compras de mercadorias- Materiais, conta SNC *3121141- Compras- Matérias primas-Mercado nacional- IVA não dedutível- Materiais", constam sete faturas da entidade "E... Unipessoal Lda" relativas à alegada aquisição de trabalhos de carpintaria (carpintaria interior, móveis de cozinha, portas), no valor que ascende a 52.994,10 EUR mais IVA liquidado de 12.188,65 EUR., Diário "2002-Fornecedores Integração" sob os n.ºs 500086, 700019, 800025, 800066, 900114, 900115 e 1000065, conforme evidenciado no quadro infra. As faturas foram registadas na referida conta pelo valor total.

QUADRO (...)

2.1.2 Foi notificado o SP em análise, na pessoa do Gerente, para informar sobre a natureza das operações, tendo em conta o conceito de serviços de construção civil, fornecimento de bens com montagem ou instalação na obra, conforme explicitado no Ofício-Circulado n.º 30101/2007-DSIVA, de 24 de maio e os efetivos fornecedores das operações em causa,

juntando cópias, dos documentos comprovativos das transações realizadas, bem como transporte do material, instalação e destino do material e respetivo responsável.

Em resposta, foi declarado que quanto aos documentos antes discriminados foram fornecidos e colocados na obra pela empresa "E...", com o conceito de serviços de construção civil, por se tratar de fabrico e colocação dos mesmos nas obras em causa.

No tocante aos documentos comprovativos das transações realizadas com a empresa "E...", que não existe qualquer documento escrito, tendo os negócios existentes sido feitos verbalmente.

Que os serviços realizados foram executados pela empresa atrás descrita, que realizava os trabalhos de fabrico e montagem nas respetivas obras (Penafiel e Porto), sendo o pagamento ao pessoal, orientação, o transporte e montagem da responsabilidade daquela empresa, na pessoa do Sr. F... .

Que os bens eram por eles fornecidos, transportados pelas viaturas da empresa em causa e descarregados pelos mesmos, nas obras onde foram aplicados, em viaturas próprias.

Que os serviços- instalação e montagem dos bens em causa foram executados pelos trabalhadores dessa firma, nas respetivas obras do SP em análise, em Penafiel e Porto, a faturação executada pela mesma firma, os trabalhadores pertenciam à mesma firma (com identificação de alguns pelos 1.ºs e últimos nomes), e o responsável e orientador dos mesmos era o Sr. F..., deslocavam-se em viaturas com logótipos da empresa em causa, da qual eram funcionários e da qual recebiam os salários.

Que as relações e os contactos foram estabelecidos entre o Gerente do SP em análise, B... e F... .

Consta da ação inspetiva realizada à entidade E..., que o gerente da empresa F..., é também conhecido como "F...".

2.1.3 No ano de 2021, o SP em análise vende as frações de prédio sito em Penafiel que até aí vinha construindo, sob a designação de ..., prédio com 8 frações, tendo-lhe sido atribuído uma fatura do fornecedor "E...", com data de emissão do mês de outubro, no valor total de 707,25 EUR. (com liquidação de IVA) e designação de "Móvel de cozinha e prateleiras".

Encontra-se em construção prédio sito na localidade do Porto, sob a designação Edifício ..., prédio com 23 frações, tendo-lhe sido atribuído seis faturas do fornecedor "E...", com data de

emissão dos meses de maio, julho, agosto e setembro (com liquidação de IVA), no valor total de 78.620,50 EUR. e designações de "Carpintaria interior" (4), "Cozinha" (8), "Pavimento" (1), "Móvel apoio cozinha" (1) e "Portas" (1).

No tocante a estas faturas, constata-se a inviabilidade em fornecer trabalhos de carpintaria, à unidade, sem especificação das respetivas medidas (as faturas não mencionam na sua descrição quantidades e/ou medidas e/ou outros elementos) e o IVA liquidado pelo SP fornecedor não ter sido entregue nos cofres do Estado.

Tendo em conta que o SP em análise é o proprietário das obras para as quais declarou que se destinaram as mesmas, e dos documentos visualizados na contabilidade assim como a repartição efetuada pelos centros de custos criados para as obras em curso, não se detetou que os bens e respetivos serviços aí referidos possam ter sido fornecidos por entidades diversas das mencionadas, não se verificou duplicação de custos/gastos no que a trabalhos de carpintaria respeita, nem se afigura excesso de fornecimento de bens nem de gastos para as obras destinatárias em causa, tendo o SP apurado lucro nas mesmas (tendo em atenção os anos visualizados de 2020 e 2021, em que procedeu à venda de duas das referidas obras na totalidade), pelo que se vai considerar que as faturas emitidas pela entidade "E..." referentes ao ano de 2021, e conforme o declarado e confirmado pelo SP em análise, não sustentam simples venda de bens, mas antes prestações de serviços de carpintaria, às quais devia ter sido aplicada a regra de inversão do SP, prevista na al. j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA.

(...)

O Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9/1, estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção, encontrando-se aí definidos os vários tipos de trabalhos de construção civil, sendo estes agrupados em categorias, pela Portaria n.º 19/2004, de 10 de janeiro.

Sobre a aplicação da matéria em causa foi emitido o ofício circulado n.º 30.101/2007-DSIVA, de 24 de maio, que no seu ponto 1.5.2 esclarece que a entrega de bens, com montagem/instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão do SP, referida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria n.º 19/2004, de 10 de janeiro, independentemente do

fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará/título de registo nos termos do DL. n.12/2004, de 9 de janeiro.

E no seu ponto 1.6.3 que no caso de adquirentes sujeitos passivos mistos, isto é, os que pratiquem operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito e, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução (afetação real ou prorata), há lugar à inversão do SP.

Em face do exposto, e no que concerne às faturas em causa, cabe ao SP em análise a liquidação e entrega do respetivo IVA, embora as faturas mencionem IVA, mas liquidado indevidamente e não entregue nos cofres do Estado, pelo que se propõe a liquidação de IVA nos valores de 3.657,00 EUR., 8.399,40 EUR. e 132,25 EUR nos períodos dos 2.º (2021/06T), 3.º (2021/09T) e 4.º (2021/12T) trimestres do ano de 2021, no total de 12.188,65 EUR.

O) Desta ação inspetiva resultaram correções aritméticas à matéria tributável de IRC de 2021 e ainda de IVA considerado em falta, tendo a AT procedido à emissão das seguintes liquidações: - liquidação adicional de IRC n.º 2024..., de 20 de novembro de 2024, do exercício de 2021, bem como da inerente liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., e sua respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., no valor a pagar de € 25.311,86; - liquidações adicionais de IVA, de 22 de novembro de 2024, dos períodos 2021.06T, 2021.09T, 202112T, n.ºs 2024..., 2024... e 2024..., e inerentes demonstrações de acerto de contas, com os valores a pagar, respetivamente, de € 3.657,00, € 8.399,40 e € 132,25, e liquidações de juros compensatórios dos períodos 2021.06T e 2021.09T, com os valores a pagar, respetivamente, de € 463,68 e € 986,75; tudo no valor global de € 38.950,94 (documentos n.ºs 1, 2, 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

P) O montante total de € 25.311,86 de IRC adicional e de juros compensatórios foi pago pela Requerente em 25 de fevereiro de 2025 (documento junto com a Resposta, identificado como ...2025... - Anulação Parcial.pdf, cujo teor se dá como reproduzido);

Q) Em 14 de abril de 2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

R) Por despacho de 4 de agosto de 2025, a Subdiretora Geral da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas anulou parcialmente a liquidação adicional de IRC n.º 2024 ... (documento junto com a Resposta, identificado como ...2025... - Anulação Parcial.pdf, cujo teor se dá como reproduzido);

2. Factos não provados e fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 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, als. 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. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência e conhecimento, conforme o n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Em concreto, os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o seu pedido de pronúncia arbitral (PPA) e nos documentos constantes do processo administrativo (PA), cuja autenticidade não foi colocada em causa, bem como nas posições assumidas pelas partes nos articulados apresentados.

Dão-se por integralmente reproduzidos, para os devidos efeitos, todos os documentos juntos pela Requerente no PPA e os constantes do PA.

Não se provou que a Requerente tenha procedido ao pagamento das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios de IVA, sem prejuízo de o poder fazer em sede de execução do presente julgado arbitral.

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.

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

IV. Matéria de Direito

1. Objeto do processo

Antes de mais, importa fixar o objeto do processo.

O objeto do processo arbitral são atos de liquidação de tributos, do tipo dos referidos no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT.

A Requerente veio no seu PPA pedir a declaração de ilegalidade e a anulação parcial da liquidação adicional de IRC n.º 2024 ..., de 20 de novembro de 2024, do exercício de 2021, bem como da inerente liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., e sua respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., de 26 de novembro de 2024.

Mais pediu a declaração de ilegalidade e a anulação das liquidações adicionais de IVA, dos períodos 2021.06T, 2021.09T, 202112T, n.ºs 2024 ..., 2024 ... e 2024..., e inerentes

demonstrações de acerto de contas, e das liquidações de juros compensatórios dos períodos 2021.06T e 2021.09T.

Ao nível do IRC, as questões colocadas pela Requerente podem-se resumir da seguinte forma:

- questão dos gastos considerados fiscalmente não aceites (Capítulo V – 1.1 do Relatório de Inspeção Tributária), no valor total de € 3.550,00, sendo contestada a primeira correção no montante de € 3.125,00;
- questão da tributação autónoma (Capítulo V – 1.3 do Relatório de Inspeção Tributária), sendo impugnada no valor de € 3.175,97;
- questões relativamente ao benefício fiscal da remuneração convencional do capital social (Capítulo V – 1.2 do Relatório de Inspeção Tributária), por não consideração de valores (dedução ao lucro tributável).

A AT dispõe do prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, para proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, nos termos do n.º 1 do artigo 13.º do RJAT.

A revogação não foi decidida dentro do prazo de 30 dias, contado nos termos do Código do Procedimento Administrativo, previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, com referência ao seu artigo 3.º-A, n.º 1.

Como resulta da matéria de facto fixada, por despacho de 4 de agosto de 2025, a Subdiretora Geral da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas anulou parcialmente a liquidação adicional de IRC nº 2024 ... (cfr. documento junto com a Resposta, identificado como ...2025... - Anulação Parcial.pdf.).

Em resumo, a Requerida anulou parcialmente as correções efetuadas pelos SIT e que estão na origem da liquidação adicional de IRC ora parcialmente contestada, designadamente:

- anulou parte da correção ao lucro tributável referente a gastos de depreciação não aceites fiscalmente nos termos do artigo 34.º, n.º1, alínea e), do Código do IRC, e do artigo 1.º n.º 1 e n.º 4 alínea b), da Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho de 2010, visto que considerou provado que a viatura em questão é uma viatura híbrida plug-in – anulação de €3.125,00 (vide ponto 4.2.1);

- anulou parte da correção às tributações autónomas, visto que considerou provado que a viatura em questão é uma viatura híbrida plug-in, estando assim os encargos com esta viaturas sujeitos a uma taxa de tributação autónoma de 17,5% conforme disposto no n.º 18 do art.º 88.º do CIRC e não de 35% - anulação de €3.175,97 (vide ponto 4.2.2);

- anulou a correção ao lucro tributável no valor de €4.035,34 (correspondente a entradas em espécie realizadas por sócios no valor de €57.647,72) efetuada ao valor do benefício regulado no artigo 41.º-A do EBF, visto que concluiu que o que releva para efeitos de elegibilidade é o momento em que ocorre a conversão dos suprimentos ou empréstimos em capital da sociedade (vide ponto 4.2.3.2).

Todavia, a AT manteve a correção ao lucro tributável no valor de €43.920,18 (correspondente a entradas em espécie realizadas por terceiros no valor de € 627.431,13) efetuada ao valor do benefício regulado no artigo 41.º-A do EBF, visto que entendeu que “não estavam reunidas as condições expressas na alínea c) do n.º 2 do referido artigo 41.º-A do EBF, uma vez que a aplicação do benefício apenas considera as entradas em espécie correspondentes à **CONVERSÃO DE SUPRIMENTOS OU DE EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS** e, no caso, verificou-se que a Requerente não tinha relevado contabilisticamente a cedência de créditos sobre a sociedade aos sócios, no montante de € 627.431,13, em contas de suprimentos.(vide ponto 4.2.3.1)”.

A AT não se pronunciou, nesse momento, sobre as liquidações adicionais de IVA impugnadas, que assim se mantiveram na íntegra.

Dentro do prazo legal, a AT apresentou resposta em que defendeu que os restantes pedidos devem ser julgados improcedentes.

2. Apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral

2.1. Questão da correção em matéria de IRC - a remuneração convencional do capital social prevista no artigo 41.º - A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

Por isso, os atos impugnados têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o Tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos.

Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso: – de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207. – de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289. – de 09/10/2002, processo n.º 600/02. – de 12/03/2003, processo n.º 1661/02; – de 22-03-2018, processo n.º 0208/17.

Assim, a fundamentação sucessiva ou *a posteriori* não é relevante para aferir a sua suficiência, quando não acompanhada de revogação e prática de um novo acto.

Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo: de 11-2-93, do Pleno, processo n.º 26389, publicado em Apêndice ao Diário da República de 16-10-95, página 103; de 4-11-93, processo n.º 31798, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-10-96, página 6007; e de 3-2-94, processo n.º 32325, publicado em Apêndice ao Diário da República de 20-12-96, página 791. No mesmo sentido, podem ver-se os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-1999, processo n.º 23720; e 19-12-2007, recurso n.º 874/07.

O que, de resto, se compreende à luz dos direitos de defesa ínsitos no princípio constitucional da tutela judicial efetiva (arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4 da CRP), pois, se a Autoridade Tributária e Aduaneira tivesse invocado outros fundamentos da liquidação, a fundamentação da impugnação poderia ser diferente e as provas que o sujeito passivo a trazer ao processo poderiam ser diferentes. Por isso, o direito à tutela judicial efectiva não permite que o Tribunal conheça de possíveis fundamentos do ato impugnado que o sujeito passivo não teve oportunidade de conhecer quando elaborou a sua impugnação e relativamente aos quais não teve oportunidade de utilizar todos os meios de defesa administrativos (reclamação graciosa, recurso hierárquico) e contenciosos (impugnação judicial ou pedido de constituição do tribunal arbitral) que a lei prevê, nas condições em que a lei atribui esses direitos.

Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01-072020, processo n.º 309/14.6BEBRG), em que se entendeu que:

- I – O tribunal, na apreciação da legalidade de uma decisão administrativa, não pode considerar que esta se alicerça noutros fundamentos que não aqueles que aí foram externados.*
- II – Assim, não pode julgar improcedente a impugnação judicial da decisão que indeferiu o pedido de revisão de um acto tributário alicerçando-se na não verificação de um requisito se a AT não usou esse fundamento para indeferir aquele pedido.*

Assim, neste caso, é à face da fundamentação constante do RIT que há que apreciar a legalidade dos atos contestados, sendo irrelevantes o que apenas foi invocado na Resposta apresentada no processo arbitral.

Assim, no RIT, e no que respeita à fundamentação para a correção efetuada ao lucro tributável no âmbito do IRC da Requerente, consta expressamente o seguinte:

1.2.1.4.4 A alínea d) do n.º 2 do mencionado art.º 41.º-A do EBF, apenas considera as entradas em espécie correspondentes à conversão de créditos de terceiros realizadas a partir de 1 de janeiro de 2018 ou a partir do primeiro dia do período de tributação que se inicie após essa data, quando este não coincida com o ano civil.

Ora, verifica-se, de acordo com os registos, acima plasmados, que à data de 01/01/2018:

(...)

- Existia um saldo anterior no valor de 627.431,13 EUR., em nome de B..., o qual não pode nos termos da legislação referida ser considerado para efeitos do benefício em causa, pelo que se propõe a correção no valor de 627.431,13 EUR., referente à conversão de empréstimos de terceiro para o aumento de capital registado e antes referido, por não respeitar as condições exigidas no art.º 41.º-A do EBF, a abater ao valor considerado no campo 774 do quadro 07 da DR M 22 IRC do ano de 2020.

No RIT consta, ainda, expressamente no ponto 1.2.1.6 Síntese das correções - art.º 41.º-A EBF, o seguinte:

- Rubrica: “Conversão de empréstimos efetuados à sociedade pelo terceiro B... em anos anteriores a 2018 e que foram transferidos em 2020 para a conta dos sócios C... (138.038 EUR.) e D... (569.393,13€)

- Total: 707.431,13 (569.393,13+138.038,00)

- Aceite: 80.000,00

- Correção: 627.431,13 (saldo a 01/01/2018)

De acordo com a matéria de facto fixada, a Requerente aumentou os seu capital social, em 23 de dezembro de 2020, no montante de 1.995.000,00 EUR, resulta das seguintes modalidades: 175.000,00 EUR em numerário, 1.440.000,00 EUR, por incorporação de suprimentos e 380.000,00 EUR, por incorporação de reservas, sendo o capital após o aumento de 2.000.000,00 EUR, subscrito pelos sócios na proporção das suas participações sociais.

Ainda de acordo com a matéria de facto fixada, a Requerente inscreveu no campo 774 - benefícios fiscais- do quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC do ano de 2021, o valor de 139.650,00 EUR (1.995.000,00*7%), relacionado com o benefício fiscal “Remuneração convencional do capital social previsto no art.º 41.º do EBF.

Esta importância que opera como dedução ao lucro tributável, enquadrada como benefício fiscal, advém de aumento de capital social considerado efetuado no exercício do ano de 2020, tendo em atenção que pode ser deduzida quer no período de tributação em que sejam realizadas as entradas relevantes para efeitos da RCCS, quer nos cinco períodos de tributação seguintes.

Ainda de acordo com a matéria de facto fixada, em 23 de dezembro de 2019, B..., contribuinte nº..., gerente e credor da Requerente no valor de € 707.431.13 declarou ceder aos sócios da Requerente C..., contribuinte nº..., o valor de € 138.038.00 (cento e trinta e oito mil e trinta e oito euros) e a D..., contribuinte nº..., o valor de € 569.393.13 (quinhentos e sessenta e nove mil trezentos e noventa e três euros e treze céntimos) “passando os mesmos para a conta destes”.

Para o Tribunal, a conta dos sócios junto da sociedade não pode deixar de ser a conta de “empréstimos dos sócios”, que a lei designa por suprimentos, sendo a concessão de suprimentos pelos sócios ou a cessão de créditos sobre a sociedade aos sócios, ficando dessa forma como tal natureza de empréstimos de sócios e com a posição de credores da sociedade, não depende de qualquer cláusula expressa do contrato de sociedade e não dependem de formalidades especiais (cfr. artigo 243º do Código das Sociedades Comerciais).

O que significa que, aquando do aumento de capital, os créditos que anteriormente eram do gerente B... passaram a ser créditos dos sócios e foram os sócios da Requerente que procederam ao aumento de capital em finais de 2020, quando já eram titulares desses créditos desde 23 de dezembro de 2019.

Alega a Requerente, em suma, que “a interpretação sufragada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Vila Real padece, numa parte substancial da mesma, de um ostensivo vício de violação de lei já que nada no artigo 41.º - A - Remuneração convencional do capital social - do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redação vigente à época dos factos, e que entretanto foi revogado pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, permite a interpretação adotada pelos mesmos.”.

Com efeito, o Tribunal concorda com o alegado pela Requerente de que os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Vila Real começaram por incorrer em erro sobre os pressupostos de direito quando sustentaram que os créditos ou suprimentos realizados à Requerente antes de 1 de janeiro de 2017, e que era o caso de empréstimos não-correntes do sócio C..., no montante de € 84.854,80, não eram passíveis de serem utilizados no aumento de capital efetuado em 23 de dezembro de 2020.

Situação esta que foi corrigida por via da anulação parcial da liquidação adicional de IRC nos termos analisados supra.

Sucedede que, no RIT, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Vila Real, recorrendo a um argumento similar ao invocado na correção acima referida e já anulada, sustentaram que esses créditos utilizados posteriormente no aumento de capital social da Requerente advinham de um crédito de terceiro realizado anteriormente a 1 de janeiro de 2018, logo antes da alteração legal produzida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

Como bem refere a Requerente, nenhum outro argumento ou fundamento foram apresentados pelos Serviços de Inspeção Tributária para sustentar a correção tributária.

O benefício fiscal da remuneração convencional do capital social (RCCS) encontrava-se previsto no artigo 41.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), tendo sido revogado pelo artigo 281.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado para 2023).

Este benefício consistia na dedução ao lucro tributável de uma parte das entradas de capital efetuadas pelos sócios às sociedades.

Concretamente, o n.º 1 do artigo 41.º-A do EBF previa que, na determinação do lucro tributável, pudesse ser deduzida uma importância correspondente à remuneração convencional do capital social, sendo essa importância, limitada a cada exercício, calculada mediante a aplicação de uma taxa de 7% ao montante das entradas realizadas até ao montante de 2.000.000,00, por entregas em dinheiro ou através da conversão de créditos, ou do recurso aos lucros do próprio exercício no âmbito da constituição de sociedade ou do aumento do capital social, desde que observadas determinadas condições.

E, na alínea a) do n.º 2 do artigo 41.º-A do EBF, encontravam-se expressamente previstas quais as "entradas" que deviam ser consideradas para efeitos do apuramento da referida dedução.

De notar, ainda, que a última redação da alínea a) do n.º 2 do artigo 41.º-A do EBF foi introduzida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, e resultou num alargamento do âmbito de aplicação do regime da RCCS, passando a contemplar-se, para efeitos do apuramento do benefício, o aumento de capital através da conversão de créditos de terceiros e o aumento de capital com recurso aos lucros gerados no próprio exercício, desde que, neste último caso, o registo do aumento de capital se realizasse até à entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício em causa.

A alínea c) do n.º 2 do artigo 41.º-A do EBF (vide "PA"), na redação em vigor à data dos factos, estabelecia o seguinte:

2 - A dedução a que se refere o número anterior:

c) *Apenas considera as entradas em espécie correspondentes à conversão de suprimentos ou de empréstimos de sócios realizadas a partir de 1 de janeiro de 2017 ou a partir do primeiro dia do período de tributação que se inicie após essa data, quando este não coincida com o ano civil; (redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)*

Pelo exposto, tendo em conta a redação em vigor à data dos factos, o artigo 41º-A, nº 2, alínea c), do EBF estabelecia que o que tinha de ser realizado a partir de 1 de janeiro de 2017 (ou a partir do primeiro dia do período de tributação que se iniciasse após essa data, quando este não coincidissem com o ano civil) era a entrada em espécie derivada da conversão de suprimentos ou empréstimos de sócios (como *benefício fiscal à capitalização das empresas* pretendido pela lei) e não o próprio suprimento ou empréstimo subjacente.

E, bem vistas as coisas, aquando do aumento de capital, já não se está perante um crédito de terceiro, mas sim perante um conversão de crédito detido por sócios (que anteriormente lhes foi cedido por terceiro), e que a AT não põe em causa a sua existência.

Com efeito, a interpretação adotada pelos Serviços de Inspeção Tributária da AT restringe ilegalmente, sem qualquer suporte literal e no espírito da norma, o âmbito do benefício fiscal, ao ponto de exigir que a dívida a converter seja ela própria constituída pós 1 de janeiro de 2018.

Tem ainda razão a Requerente quando alega que “o Legislador utiliza o género feminino “realizadas a partir de” o que demonstra que se refere às entradas em espécie e não “aos créditos de terceiros”, já que estes pressuporiam a utilização do género masculino.” e que “tal como refere o artigo 9.º, n.3, do Código Civil: “Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.”.

A concluir, a desconsideração pela AT do montante de € 627.431,13 assentou numa errónea interpretação da lei vigente à data dos factos, pelo que enferma de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, pelo que tal montante de benefício fiscal

correspondente deveria ter sido aceite no âmbito da conversão de créditos ocorrida na Requerente em 23 de dezembro de 2020, enquanto entrada de capital em espécie, para reforço da *capitalização da empresa* como era o propósito do benefício fiscal.

Este vício justifica a anulação parcial da liquidação adicional de IRC impugnada, na parte em que desconsiderou o montante de € 627.431,13 para efeitos do benefício fiscal previsto o n.º 1 do artigo 41.º-A do EBF, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Procede assim, nesta questão, o pedido de pronúncia arbitral efetuado pela Requerente.

2.2. Questão da legalidade das liquidações adicionais de IVA

No RIT, a AT considerou que as faturas emitidas pela fornecedora da Requerente a empresa E... Lda., referentes ao ano de 2021, não sustentam simples venda de bens, mas antes prestações de serviços de carpintaria, às quais devia ter sido aplicada a regra de inversão do SP, prevista na al. j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA.

Ou seja, no entender da AT, *“Atendendo à atividade desenvolvida pela entidade, constatou-se que reuniria os pressupostos para que na sua faturação fosse aplicada a regra de inversão do SP, prevista na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA. De facto, a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão do SP pois consubstancia um serviço de construção civil, conforme explicitado no Ofício-Circulado n.º 30101/2007 da Direção de Serviços do IVA, de 24 de maio. “ (cfr RIT)*

E uma vez que não foi a Requerente quem emitiu as faturas com entrega do IVA diretamente ao Estado, a AT emitiu as liquidações adicionais de IVA contestadas, bem como as inerentes liquidações de juros compensatórias.

Na sua Resposta a AT repete, em suma, o constante do RIT.

Por sua vez, a Requerente alega, em suma:

- que “Relativamente às correções efetuadas em sede de IVA dir-se-á que estamos perante um equívoco que conduziu a Inspeção Tributária à violação do princípio da legalidade.”;
- que “a Requerente dedica-se, fundamentalmente, à promoção imobiliária, adquirindo terrenos com capacidade construtiva, a partir dos quais promove a construção, normalmente em propriedade horizontal, para venda das frações edificadas a adquirentes finais.”;
- que “Por se tratar de uma atividade que não liquida IVA a jusante, também não deduz a montante (fornecimento de bens e serviços e aquisição de matérias-primas), sendo o IVA um gasto, ou seja, aplica-se uma isenção incompleta, uma vez que não deduz, mas também não liquida.”;
- que “ (...)perante a factualidade da atividade da Requerente, a qual se dedica somente à promoção imobiliária, adjudicando a obra a prestadores de serviços de construção civil para depois vender as frações edificadas, sem liquidação de IVA (atividade isenta), a sua atividade consubstancia a de um sujeito passivo isento, nos termos do artigo 9.º do Código IVA, no qual o IVA tem de ser liquidado pelos prestadores de serviço e contabilizado como gasto na Requerente.”;
- que “(...)a Inspeção Tributária incorreu num erro, na medida em que o sujeito passivo suportou o IVA nas operações de aquisição de bens e serviços à sociedade E... Unipessoal, Lda, uma vez que não se encontra abrangido pela regra da inversão (reverse charge) e, naturalmente, a liquidação do IVA constante do Relatório da Inspeção constitui um ato de dupla tributação e, nessa conformidade, uma violação grave dos princípios da legalidade e da neutralidade.”;
- que as liquidações do IVA violam ainda o princípio da proporcionalidade, invocando em sua defesa algumas decisões arbitrais.

Vejamos então:

O IVA é um imposto plurifásico, que tem a sua base numa estrutura de entrega e respetiva dedução, pelos vários intervenientes na cadeia, até ao consumidor final, que o suporta, sem o poder deduzir.

O direito à dedução do IVA é um direito que assiste aos seus sujeitos passivos, desde que os bens e os serviços, a que respeita tal imposto a deduzir, sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis.

O IVA funciona, assim, pelo método indireto subtrativo, de acordo com o qual o sujeito passivo deduz, ao imposto liquidado nos seus *outputs*, o imposto liquidado nos respetivos *inputs*.

Os princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos do imposto estão previstos nos art.º 19º e 20º do CIVA, daí resultando que para ser dedutível o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, estas devem estar devidamente documentadas e ter uma relação direta com as operações a jusante que conferem esse direito.

Como regra geral é dedutível (com exceção das situações enunciadas no art.º 21º), todo o imposto suportado em bens e serviços adquiridos para o exercício de atividades económicas referida na alínea a) do n.º 1 do art.º 2º do CIVA desde que respeite a transmissões de bens e a prestações de serviços que confirmam direito à dedução nos termos do art.º 20º do CIVA.

Caso o imposto seja suportado na aquisição de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações isentas sem direito à dedução ou operações que em sede de IVA não se insiram no exercício de atividades económicas, não é admissível o exercício do direito à dedução.

Portanto, o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA, sendo garante de uma correta aplicação do princípio basilar da neutralidade do imposto e não pode, em princípio, ser limitado, de onde decorre que qualquer limitação ao mesmo deve ser interpretada restritivamente.

Por sua vez, o artigo 199º, n.º 1, alínea a) da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelece que *“os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário (...) de prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como a entrega de obras em imóveis considerada como entrega de bens nos termos do n.º 3 do artigo 14º”*.

Ao abrigo da faculdade referida no ponto anterior, o Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, veio a impor, *“no domínio de algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros, a inversão do sujeito passivo, passando a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, proceder à liquidação do IVA devido, o qual poderá ser também objecto de dedução nos termos gerais, visando com esta medida acautelar algumas situações que podem redundar em prejuízo do erário público, decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado”* (preâmbulo do diploma).

Assim, nos termos do artigo 2º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA, estabeleceu-se que *“são sujeitos passivos do imposto (...) as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que praticuem 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”*. (sublinhado nosso)

Neste âmbito, através do Ofício-Circulado nº 30101, de 24-05-2007, a Administração Tributária publicitou o seu entendimento sobre o conceito de “*serviços de construção civil*” baseando-se no Decreto-Lei nº 12/2004, de 9 de Janeiro, tendo aí considerado “*serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização*” e definindo como obra “*todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada*” (sublinhado nosso).

E, no Anexo I ao referido Ofício-Circulado, é apresentada uma lista exemplificativa de serviços aos quais se aplica a regra da inversão.

No referido Anexo II, é apresentada uma lista exemplificativa de serviços aos quais não se aplica a regra da inversão.

Por sua vez, no ponto 1.6.3 do referido Ofício-Circulado consta que, no caso de adquirentes sujeitos passivos mistos, isto é, os que pratiquem operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito e, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução (afetação real ou prorata), há lugar à inversão do SP.

Por conseguinte, o mecanismo de inversão do sujeito passivo constitui uma exceção ao regime-regra de liquidação do IVA que consta do artigo 2º, nº 1, alínea a), do Código do IVA, em transposição do artigo 193º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006), segundo o qual o imposto é devido (leia-se, deve ser liquidado) pelos sujeitos passivos que efectuem transmissões de bens ou prestação de serviços tributáveis, i.e., pelos fornecedores ou prestadores de serviços.

Nos termos da matéria de facto fixada:

- A Requerente encontra-se registada para efeitos de IVA com os códigos “68100- Compra e venda de bens imobiliários” (CAE Principal) e “68200- Arrendamento de bens imobiliários”

(CAE secundário), enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral do IVA, como sujeito passivo misto com afetação real de todos bens.

- E, sem prejuízo do seu objeto social, a Requerente dedicou-se, no ano de 2021 e pelo menos até 6 de novembro de 2024 (data da conclusão da Inspeção tributária e elaboração do RIT), apenas à atividade de construção de imóveis para venda.

Ou seja, nos anos em questão, a Requerente dedica-se à promoção imobiliária, adquirindo terrenos com capacidade construtiva, a partir dos quais promove a construção, normalmente em propriedade horizontal, para venda das frações edificadas a adquirentes finais, como é reconhecido pela AT.

Por se tratar de uma atividade que não líquida IVA a jusante, também não deduz a montante (fornecimento de bens e serviços e aquisição de matérias-primas), sendo o IVA um gasto, ou seja, aplica-se uma isenção incompleta, uma vez que não deduz, mas também não líquida.

Quanto ao Ofício-Circulado n.º 30101/2007 da Direção de Serviços do IVA, de 24 de maio, invocado pela AT, importa referir o seguinte.

Preceitos criados por atos de natureza legislativa não podem ser, com eficácia externa, interpretados, integrados, modificados, suspensos ou revogados por atos de outra natureza (artigo 112.º, n.º 5, da CRP).

Para além disso, a definição dos pressupostos da tributação é matéria sujeita ao princípio da legalidade, desde logo por força do disposto no artigo 103.º, n.º 2, da CRP que estabelece que *«os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes»*.

Este princípio da legalidade é reafirmado e ampliado pela LGT, no seu artigo 8.º.

É, assim, manifesto que as normas relativas à liquidação de tributos, designadamente, as que definem a incidência e os benefícios fiscais, estão subordinadas ao princípio da legalidade, estando conseqüentemente afastada a possibilidade de, por via administrativa, serem criadas normas de que resulte uma efetiva oneração para os contribuintes.

É nosso entendimento que nada impede que a AT emita uma circular de que consta o seu entendimento sobre aplicação de disposições do CIVA, pois tal possibilidade de emissão de orientações genéricas vinculativas para os seus serviços está prevista no artigo 68.º-A da LGT.

Como resulta do n.º 1 do artigo 68.º-A da LGT e tem sido pacificamente entendido, as circulares apenas têm eficácia vinculativa para a Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo efeitos externos apenas de natureza informativa para os contribuintes, que podem saber antecipadamente qual o entendimento que será por aquela adotado.

Nesta linha, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 42/2014, de 09-01-2014, proferido no processo n.º 564/12, na esteira de Casalta Nabais, Direito Fiscal, 5.ª edição, página 201, em que se refere:

“Trata-se «de regulamentos internos que, por terem como destinatário apenas a administração tributária, só esta lhes deve obediência, sendo, pois, obrigatórios apenas para os órgãos situados hierarquicamente abaixo do órgão autor dos mesmos.

Por isso não são vinculativos nem para os particulares nem para os tribunais. E isto quer sejam regulamentos organizatórios, que definem regras aplicáveis ao funcionamento interno da administração tributária, criando métodos de trabalho ou modos de atuação, quer sejam regulamentos interpretativos, que procedem à interpretação de preceitos legais (ou regulamentares).

É certo que eles densificam, explicitam ou desenvolvem os preceitos legais, definindo previamente o conteúdo dos atos a praticar pela administração tributária aquando da sua aplicação. Mas isso não os converte em padrão de validade dos atos que suportam.

Na verdade, a aferição da legalidade dos atos da administração tributária deve ser efetuada através do confronto direto com a correspondente norma legal e não com o regulamento

interno, que se interpôs entre a norma e o ato.

Esses atos, em que avultam as “circulares”, emanam do poder de auto-organização e do poder hierárquico da Administração. Contêm ordens genéricas de serviço e é por isso e só no respetivo âmbito subjetivo (da relação hierárquica) que têm observância assegurada.

Incorporam diretrizes de ação futura, transmitidas por escrito a todos os subalternos da autoridade administrativa que as emitiu. São modos de decisão padronizada, assumidos para racionalizar e simplificar o funcionamento dos serviços. Embora indiretamente possam proteger a segurança jurídica dos contribuintes e assegurar igualdade de tratamento mediante aplicação uniforme da lei, não regulam a matéria sobre que versam em confronto com estes, nem constituem regra de decisão para os tribunais.”

Por conseguinte, não sendo ilegal a emissão de circulares que interpretem diplomas legislativos com eficácia interna, a ilegalidade de atos em matéria tributária que apliquem os entendimentos nelas perfilhados não pode derivar da sua aplicação em si mesma, mas, apenas, da ilegalidade desse entendimento em face do regime legal aplicável previsto no diploma legislativo interpretado.

Convém desde já referir, que o Tribunal não teve oportunidade de analisar as faturas relativas às operações aqui em questão, o que no seu entender seria essencial para esclarecer a situação.

Com efeito, a AT, ao juntar aos autos o processo administrativo, limitou-se a apresentar, entre outras peças processuais, o relatório do RIT, com a mera colocação de listagens das faturas que questionou, impedindo o Tribunal de proceder a uma análise cuidada e detalhada das operações em questão.

A AT também não juntou quaisquer depoimentos do fornecedor ou de funcionários, que pudessem ser analisados, nem requereu a produção de prova testemunhal.

Salvo o devido respeito, limita-se o RIT a fazer juízos rápidos e conclusivos de que “*Atendendo à atividade desenvolvida pela entidade, constatou-se que reuniria os pressupostos para que na*

sua faturação fosse aplicada a regra de inversão do SP “, “constata-se a inviabilidade em fornecer trabalhos de carpintaria, à unidade, sem especificação das respetivas medidas (as faturas não mencionam na sua descrição quantidades e/ou medidas e/ou outros elementos) e o IVA liquidado pelo SP fornecedor não ter sido entregue nos cofres do Estado.” e que “as faturas emitidas pela entidade "E..." referentes ao ano de 2021, e conforme o declarado e confirmado pelo SP em análise, não sustentam simples venda de bens, mas antes prestações de serviços de carpintaria.”

Aliás, quanto ao IVA pago e não deduzido pela Requerente, refere a AT diversas vezes que o “IVA não foi entregue nos cofres do Estado”, surgindo a dúvida sobre se se refere ao IVA que a Requerente pagou via faturas ao fornecedor, mas que deveria ter ela entregue diretamente ao Estado por via da “reverse charge”, se é o IVA que a fornecedora recebeu da Requerente, pois este, naturalmentenete, em virtude do mecanismo do crédito do imposto em sede de IVA, não teria que ser, sem mais, entregue ao Estado, mas sim objeto de acerto nas declarações periódicas de IVA com os valores de IVA suportados pelo fornecedor.

Sobre estes pontos o RIT nada diz, mas no entender do Tribunal deveria dizer e suportar com documentação esclarecedora da situação.

Tais factos não poderão deixar de serem valorado contra a posição da AT, desde logo atendendo às regras do ónus da prova.

De qualquer forma, mesmo que existisse dúvida, estar-se-ia, perante uma situação de «fundada dúvida», que deve ser processualmente valorada a favor da Requerente e não contra ela, por força do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, que é uma regra especial para situações em que esse tipo de dúvida subsiste, em processos jurisdicionais.

Ao referido acresce o facto de a Requerente, em bom rigor, e sem prejuízo de no cadastro fiscal possa estar registada como sujeito passivo misto, dada a extensão do seu objeto contratual, o certo é que, como reconheceu a AT no RIT, e surge provado nestes autos, a Requerente dedicou-

se, no ano de 2021 e pelo menos até 6 de novembro de 2024 (data da conclusão da Inspeção tributária e elaboração do RIT), apenas à atividade de construção de imóveis para venda, pelo que funcionou como um sujeito passivo isento, sem deduzir o IVA suportado nas suas operações.

Pelo exposto, deste logo estes pontos, implicam que a atuação da AT subjacente às liquidações adicionais de IVA impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, com manifesta violação e errónea interpretação das regras aplicáveis à liquidação do IVA e aos pressupostos do reverse charge.

Acrescenta-se que mesmo que se verificassem, sem margem para dúvidas, os pressupostos para aplicação da regra da inversão (reverse charge), o que não é o caso, nem as partes estão de acordo com esse ponto, o certo é que ao mesmo se chegaria pela violação do princípio da proporcionalidade e da neutralidade, nos termos em que a Requerente invoca, socorrendo-se da invocação das decisões arbitrais do CAAD no seu PPA, que merecem a concordância deste Tribunal.

Com efeito, no acórdão arbitral proferido no processo n.º 39/2024, de 10 de setembro de 2024, relatado pelo Professor Doutor Rui Duarte Morais, em que, diversamente, se dava como provado que houve incumprimento da obrigação de autoliquidação, pode ler-se:

“Analisando a questão à luz das normas legais aplicáveis, nenhuma dúvida parece existir quanto a legalidade das liquidações impugnadas.

Só que aplicação do Direito não se limita à correta qualificação das situações à luz das normas escritas diretamente aplicáveis.

O bloco normativo que ao aplicador do direito cumpre respeitar é constituído não apenas por normas, mas também por princípios.

Com o saudoso Mestre Batista Machado[3], diremos: temos aqui em vista aqueles princípios jurídicos que, porque são exigências feitas a todo e qualquer ordenamento jurídico, se este quer ser coerente com a sua própria pretensão de legitimidade e validade, são transcendentais

às decisões positivadoras do legislador e por isso mesmo são válidas de per si num Estado de Direito porque representam postulações eliciadas da própria “ideia de Direito.

Aqui concorre, desde logo, o princípio da proporcionalidade, expressamente consagrado no art. 7º do CPA^[4], em obediência a determinação constitucional^[5]

Seguido o entendimento consensual da doutrina, proporcionalidade implica adequação, necessidade e equilíbrio (os conceitos usados pelos diferentes autores podem ser diferentes, mas o significado é o mesmo):

Adequação significa que as medidas tomadas devem ser ajustadas ao fim que se pretende atingir.

Necessidade implica que a medida seja aquela que lese em menor medida os direitos e interesses dos particulares.

Por fim, o equilíbrio (proporcionalidade stricto sensu), implica que os benefícios que se espera alcançar com uma medida administrativa adequada e necessária suplantem os custos implicados.

Parece-nos perfeitamente razoável afirmar que as liquidações em causa não preenchem o subcritério da necessidade: qual a necessidade (substantiva) de liquidações adicionais, as quais por definição visam o pagamento de (mais) imposto legalmente devido quando é certo não existir, na situação concreta, qualquer prejuízo para o Estado uma vez que o mesmo valor de imposto foi liquidado por outra via (incorretamente, é certo) e deu entrada nos cofres do Estado?

Temos a maior dificuldade em compreender liquidações adicionais que, em muitas e diferentes circunstâncias, a AT decide efetuar em situações em que, manifestamente, não houve prejuízo para o Estado.

Ou talvez o “compreendamos” em razão do impacto financeiro positivo que daí decorre para os cofres do Estado: sirva de exemplo, no caso em apreço, o valor os juros compensatórios que se pretende cobrar quando é certo que o Estado tem em seu poder o valor total do imposto em causa desde o momento em que o pagamento deveria ocorrer (o prazo de pagamento é o mesmo, havendo ou não lugar a reverse charge).

Mais, na situação em apreço, a improcedência do pedido provavelmente redundaria numa situação que, para além de ofensiva do princípio da proporcionalidade, seria também ofensiva do princípio da justiça.

Na realidade, a manterem-se as liquidações impugnadas, o Requerente suportaria duas vezes o encargo económico do imposto: suportou-o uma primeira vez quanto pagou aos seus fornecedores o imposto por estes liquidado; é chamado a suportá-lo uma segunda vez em razão das liquidações adicionais ora em causa.

A este propósito diz a AT em passo já acima transcrito: Refira-se, contudo que o IVA indevidamente mencionado e entregue pelo fornecedor poderá efetivamente ser corrigido através da emissão de nota de crédito. Neste seguimento na data da emissão da nota de crédito ficará o sujeito passivo adquirente com um crédito junto do fornecedor e este fará a seu favor a regularização do IVA que liquidou indevidamente.

Só que não existe qualquer certeza de que o Requerente viesse a conseguir ser reembolsado pelos fornecedores do IVA por estes indevidamente liquidado (e recebido)

Em primeiro lugar, a regularização da situação tal como preconizado pela AT implicaria a colaboração dos fornecedores -estamos perante uma regularização que a lei expressamente qualifica como facultativa - o que, obviamente, não se pode ter por garantido (no limite, alguns podem ter cessado atividade)

Segundo, a regularização de IVA indevidamente liquidado poderá estar condicionada a prazos máximos (cf. ° 3 do artº 78º do CIVA) que poderão já estar ultrapassados.

O mesmo é dizer que a não anulação das liquidações impugnadas poderia, com razoável grau de probabilidade, conduzir a uma situação em que o Requerente teria que suportar, em definitivo, um encargo económica com o dobro do valor daquele que, segundo a lei, deveria ter autoliquidado.

E o Estado teria um “enriquecimento sem causa” de valor igual ao do imposto devido (e e pago) O que resultaria manifesta (e desnecessariamente, para não dizer despropositadamente) ofensivo do princípio da justiça.

Por último há que atentar no seguinte: as liquidações adicionais são um mecanismo destinado à cobrança de (mais) imposto devido e não um mecanismo destinado a punir infrações.

Entender que o princípio da proporcionalidade pode obstar a legalidade de liquidações adicionais em situações em que houve violação dos deveres de cooperação legalmente prescritos (obrigações acessórias) não significa qualquer complacência para com tais comportamentos. Isto porquanto o meio próprio para punir a violação de obrigações declarativas é a aplicação das contraordenações que para tal a lei prevê.” (sic).

Assim, igualmente por esta via se se chegaria à conclusão da ilegalidade das liquidações adicionais de IVA.

Como se viu supra, os vícios apontados justificam a anulação total das liquidações adicionais de IVA impugnadas, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Procede assim, igualmente nesta questão, o pedido de pronúncia arbitral efetuado pela Requerente.

2.3. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade nos termos peticionados das liquidações de IVA que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente às liquidações de IVA impugnadas.

2.4. Da legalidade da liquidação de juros compensatórios de IRC e de IVA.

As liquidações de juros compensatórios de IRC e de IVA têm como pressuposto as respetivas liquidações de IRC e de IVA (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam do mesmo vício que afeta estas, justificando-se também a sua anulação parcial em virtude da ilegalidade da da correção de IRC em causa nestes autos e a sua anulação total no casos das liquidações de IVA.

2.5. Considerações finais a propósito dos pedidos formulados pela Requerente

A final, a Requerente requer que “seja julgada provada e procedente a presente ação arbitral tributária e, conseqüentemente, declarada a ilegalidade parcial da liquidação adicional de IRC, identificada sob o n.º 2024 ..., e inerente liquidação de juros compensatórios com o n.º 2024..., e sua respetiva demonstração de acerto de contas com o n.º 2024..., de 26 de novembro de 2024, no valor a pagar de € 25.311,86, bem como ainda das liquidações adicionais de IVA, dos períodos 2021.06T, 2021.09T, 202112T, tituladas sob os n.ºs 2024..., 2024 ... e 2024 ..., e ainda das respetivas demonstrações de acerto de contas, com os valores a pagar, respetivamente, de € 3.657,00, € 8.399,40 e € 132,25, e liquidações de juros compensatórios dos períodos 2021.06T e 2021.09T, com os valores a pagar, respetivamente, de € 463,68 e 986,75, por vícios de violação de lei, assentes em erros nos pressupostos de facto e de direito, e com todas as demais conseqüências legais.” (sublinhado nosso).

Ou seja, a Requerente não formula expressamente nem o pedido de restituição de quantias arrecadadas em excesso pela Requerida, em resultadas da anulações, nem o reconhecimento de juros indemnizatórios, pelo que o Tribunal não se irá pronunciar sobre essas duas questões, sem prejuízo do eventual reconhecimento por via administrativa em sede de execução, nos termos do artigo 61.º do CPPT.

V. Decisão

De harmonia com o exposto, o Tribunal Arbitral Singular decide o seguinte:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

- b) Anular parcialmente, nos termos peticionados, a liquidação adicional de IRC impugnada n.º 2024..., de 20 de novembro de 2024, do exercício de 2021, na parte em que desconsiderou o montante de € 627.431,13 para efeitos do benefício fiscal previsto o n.º 1 do artigo 41.º-A do EBF, bem como a inerente liquidação de juros compensatórios n.º 2024...;

- c) Anular as liquidações adicionais de IVA, de 22 de novembro de 2024, dos períodos 2021.06T, 2021.09T, 2021.12T, n.ºs 2024..., 2024... e 2024..., respetivamente, bem como as inerentes liquidações de juros compensatórios dos períodos 2021.06T e 2021.09T;

- d) Condenar a Requerida nas custas do processo, nos termos do ponto VII desta decisão arbitral.

VI. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 38.950,94** (trinta e oito mil novecentos e cinquenta euros e noventa e quatro cêntimos), indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VII. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 1.836,00** (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 22 de junho de 2026

O Árbitro

(Pedro Miguel Bastos Rosado)