

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 239/2025-T

Tema: IVA

SUMÁRIO:

- I.** O exercício do direito à dedução do IVA pelos sujeitos passivos mistos deve ser realizado de acordo com o método de dedução escolhido entre os previstos no artigo 23.º do CIVA.
- II.** A opção pelo método da afetação real exige a definição de critérios objetivos que permitam determinar, com rigor, o grau de utilização dos bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

1.1. As Partes

A..., **S.A.**, sociedade comercial anónima com sede na Rua ..., n.º ... –..., ...-..., Vila Nova de Gaia, com o número de identificação fiscal ... (designada como Requerente ou A...), ao abrigo do disposto nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (LGT), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 1, 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requereu a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a apreciação da legalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada junto da Administração Tributária a 13 de agosto de 2024, que, por seu turno, tem por objeto as liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e juros compensatórios n.ºs 2024..., 2024..., 2024..., 2024... e 2024

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, (AT)**.

1.2. Do pedido

A Requerente (A...) faz o seu pedido nos seguintes termos:

Nessa sede, e em face do exposto, requer-se ao Tribunal Arbitral que:

- i) Declare a ilegalidade e determine a anulação ex vi artigo 163.º do CPA, do indeferimento tácito da reclamação graciosa que antecedeu os presentes autos e dos atos de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios em crise, com fundamento na ilegalidade e anulabilidade parcial das correções que sustentam os atos tributários controvertidos, decorrente da violação do artigo 23.º, n.º 5, do CIVA;*
- ii) Declare a ilegalidade e determine a anulação ex vi artigo 163.º do CPA, do indeferimento tácito da reclamação graciosa que antecedeu os presentes autos e dos atos de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios em crise, com fundamento na ilegalidade e anulabilidade parcial das correções que sustentam os atos tributários controvertidos, decorrente da violação dos artigos 20.º e 23.º, n.º 2, do CIVA;*
- iii) Na medida da improcedência de qualquer um dos pedidos supra, determine a anulação das liquidações de juros compensatórios controvertidas, com fundamento na falta de preenchimento dos pressupostos previstos no artigo 35.º da LGT;*
- iv) Na medida da procedência do pedido i.) supra, e ao abrigo do artigo 100.º da LGT, determina a restituição do imposto indevidamente pago pela Requerente, no montante total de EUR 64.573,81, acrescido de juros indemnizatórios desde o respetivo pagamento, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT, e 61.º, n.º 5, do CPPT;*
- v) Na medida da improcedência do pedido i.) e da procedência do pedido ii.) supra, e ao abrigo do artigo 100.º da LGT, determina a restituição do imposto indevidamente pago pela Requerente, no montante total de EUR 54.435,42, acrescido de juros indemnizatórios desde o respetivo pagamento, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT, e 61.º, n.º 5, do CPPT; e*
- vi) Na medida da procedência dos pedidos anteriores, condene a Administração Tributária no pagamento das custas do processo arbitral, tudo com as demais consequências legais.*

1.3. Tramitação processual

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral enviado no dia 13-03-2025 foi aceite no dia 17-03-2025 pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

Os Árbitros designados em 08-05-2025 pelo Conselho Deontológico do CAAD comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 27-05-2025.

No mesmo dia foi proferido despacho, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, nos termos do qual a AT foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, no mesmo prazo, remeter ao Tribunal cópia do processo administrativo, o que aquela fez em 30-06-2025.

A AT apresentou Resposta em que se defendeu por impugnação e juntou o Processo Administrativo (PA).

Em 01-07-2025 o Tribunal Arbitral proferiu um despacho com o seguinte teor: *“Convida-se a Requerente a indicar os factos (ou tema da prova) sobre que pretende a inquirição das testemunhas arroladas, na sequência do que o Tribunal decidirá sobre a utilidade ou dispensa desse meio de prova no prazo de 5 dias”*.

Em 11-07-2025 a Requerente apresentou um requerimento em que menciona: *“informa que pretende que a prova testemunhal incida sobre a matéria de facto controvertida relativa:*

- *Ao carácter acessório das atividades desenvolvidas no âmbito de operações financeiras ligadas à gestão das suas participadas e aos juros de financiamento daí decorrentes;*
- *Bem como à real afetação do “Edifício-sede” e ao inequívoco método de determinação da respetiva afetação.*

– cfr. artigos 9.º a 13.º, 16.º a 21.º, 41.º, 50.º a 54., 59.º, 66.º e 67.º do Pedido de Pronúncia Arbitral”.

Por despacho de 18-07-2025 foi designado o dia 11-09-2025 às 15h para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que se procederá à inquirição da testemunha indicada pela Requerente.

A Requerida em 03-09-2025 apresentou um requerimento em que a jurista requereu que a sua intervenção na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT - inquirição de testemunha, fosse efetuada através de webex.

No dia 04-09-2025 a Requerente apresentou um requerimento em que informou que os seus mandatários e a testemunha arrolada comparecerão nas instalações do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), no Porto, para realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

A reunião realizou-se na hora e data agendada, tendo sido inquirida a testemunha B..., Diretor Financeiro, indicado pela Requerente. Na identificada diligência o Tribunal notificou a Requerente e a Requerida para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 20 dias.

O Tribunal, em cumprimento do disposto no artigo 18.º n.º 2.º do RJAT, deliberou ainda que a decisão final seria proferida até ao fim do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1, solicitando às Partes o envio das peças processuais em formato Word.

Por último, o Tribunal advertiu a Requerente que até ao termo do prazo para a data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

A 02-10-2025 a Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações escritas.

Por requerimento de 17-10-2025 a Requerente apresentou um requerimento com o seguinte teor:

“(...) 1. Nas suas alegações, refere a Digna Representante da Autoridade Tributária que a testemunha inquirida nos presentes autos afirmou o seguinte:

(...) A diferença entre o que foi afirmado pela testemunha inquirida nos presentes autos e as afirmações que lhe são indevidamente atribuídas pela Digna Representante da Autoridade Tributária e Aduaneira nas suas alegações evidenciam uma intolerável distorção daquilo que foi efetivamente afirmado pela testemunha, traduzindo-se no uso manifestamente reprovável dos meios processuais e constituindo um verdadeiro obstáculo à descoberta da verdade, à plena e justa composição do presente litígio, nos termos e para os efeitos do artigo 542.º, n.º 2, alínea c), do Código de Processo Civil (“CPC”), o que desde já se invoca.

Nestes termos, deverá esse Douto Tribunal desatender as afirmações indevidamente atribuídas pela Digna Representante da Autoridade Tributária e Aduaneira à testemunha inquirida nos presentes autos, enquadrando a conduta processual da mesma no artigo 542.º, n.º 2, alínea c), do CPC, tudo com as demais consequências legais.

Por requerimento apresentado a 27-10-2025 a Requerida requereu o desentranhamento do requerimento apresentado pela Requerente, suprarreferido. A mesma sustentou que: *“(...) vem,*

em face do requerimento apresentado pela Requerente em 17/10/2025, exercer o seu direito ao contraditório, previsto no disposto no artigo 16.º, alínea a) do RJAT, por forma a respaldar o princípio da igualdade das partes, igualmente estatuído no citado preceito normativo, a alínea b), expondo e requerendo o seguinte:

1. Pese embora o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) goze de prerrogativas específicas e lhe sejam aplicáveis princípios próprios, dentro os quais a autonomia do tribunal arbitral na condução do processo,

2. tal não pode significar que as partes se dirijam ao tribunal quando se lhes apraz, emitindo pronúncias consubstanciadas na sua apreciação de peças processuais entregues pela outra parte ao abrigo da lei, no caso, alegações escritas, sem a isso serem convidadas pelo juiz árbitro.”

Mais alega que “O artigo 85.º-A do Código do Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais (CPTA), aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, não admite que a réplica seja utilizada para o exercício do contraditório face a matéria de impugnação, sendo a apresentação desta, só admissível “(...) para o autor responder, por forma articulada, às exceções deduzidas na contestação (...)”

5. Na verdade, o artigo 85.º-A do CPTA apenas admite a utilização da réplica para efeitos do exercício do contraditório face a matéria de exceção,

6. em linha com o preconizado no artigo 3.º, n.º 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

7. Assim, inexistindo no processo tributário norma que admita a utilização de réplica ou o exercício do contraditório em face das alegações escritas apresentadas pela outra parte,

8. forçoso é concluir que o vertido no requerimento apresentado pela Requerente a 17/10/2025, foi muito além do legalmente admissível e, conseqüentemente, viola o princípio da igualdade paritária das partes que deve nortear o processo arbitral.”

Nos termos do artigo 16.º do RJAT, compete ao Tribunal Arbitral conduzir o processo da forma que considerar mais adequada, assegurando a igualdade das partes e o respeito pelo contraditório. Conforme o artigo 3.º, n.º 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT, não existe uma previsão legal que permita a apresentação de articulados ou requerimentos após as alegações finais. Assim, o requerimento apresentado pela Requerente não se enquadra em qualquer fase processual.

Não obstante, atendendo ao artigo 16.º, al. c) do RJAT, o Tribunal Arbitral dispõe de autonomia na condução do processo, que lhe permitem decidir sobre a permanência ou não de peças nos

autos, desde que tal não afete a igualdade das partes nem a regularidade do processo. A manutenção do requerimento da Requerente e o requerimento com o pedido de desentranhamento justifica-se por razões de transparência, integridade do registo processual e verdade processual, assegurando que toda a tramitação relevante fica documentada, ainda que o conteúdo do requerimento não tenha relevância jurídica.

No caso concreto, a permanência do requerimento não interfere na apreciação da prova que é da competência deste Tribunal, e declara-se expressamente que o seu conteúdo não será objeto de apreciação, nem produzirá qualquer valoração jurídica na decisão final.

Assim, ao abrigo do artigo 16.º, al. c), do RJAT, o Tribunal Arbitral indefere o pedido de desentranhamento, determinando que o requerimento permaneça nos autos exclusivamente para efeitos de registo e verdade processual.

2. Saneamento

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpra conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

3. 4. Matéria de facto

3.1. Factos provados

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a) A Requerente é uma sociedade comercial com sede e direção efetiva em território nacional, integra o Grupo C... (“Grupo C...”) e dedica-se à prestação de serviços de gestão, serviços administrativos, financeiros e de gestão imobiliária (cfr. RIT);

- b) A Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime de normal de tributação de periodicidade trimestral, que pratica operações sujeitas a IVA e não isentas e, bem assim, operações isentas e operações excluídas do âmbito deste imposto (cfr. PA e RIT);
- c) A Requerente tem como atividades a gestão de sociedades gestoras participações sociais não financeiras” (CAE 64202) - atividade principal, e “compra e venda de bens imobiliários” (CAE 068100) e “atividades combinadas de serviços administrativos (CAE 082110), como atividades secundárias (cfr. RIT);
- d) As atividades de prestação de serviços de gestão imobiliária (cedência de espaços) e de serviços de gestão centralizados (por exemplo, serviços de recursos humanos, serviços de gestão, serviços financeiros, gestão de infraestruturas), constituem o cerne da atividade diária da Requerente; (cfr. artigos 11.º e 14.º do pedido de pronúncia arbitral, e depoimento da testemunha inquirida nos presentes autos (cfr. depoimento da testemunha: minutos 4:52 a 5:45 da gravação da reunião de inquirição de testemunhas);
- e) Os SIT afirmam no RIT: “Consultada a publicação ‘Classificação Portuguesa de Actividades Económicas, Revisão 3’, abreviadamente designada por CAE-Rev.3, verifica-se que, a atividade com o código CAE 64202

«Compreende as actividades das sociedades gestoras de participações sociais, que através de participações controlam uma ou mais sociedades não financeiras.

Também se identifica que, os códigos CAE 68100 e 82110, compreendem respetivamente «(...) as actividades de compra e venda de bens imobiliários (possuídos pelo próprio), nomeadamente, edifícios residenciais e não residenciais e de terrenos. Inclui actividades de subdivisão de terrenos em lotes sem introdução de melhoramentos» e «(...) o fornecimento de uma combinação de vários serviços administrativos correntes, realizados por conta de terceiros, nomeadamente, de recepção, planeamento financeiro, arquivo de expediente e facturas, serviços de pessoal e correio.»

Assim, os rendimentos reconhecidos nas contas SNC '78- Outros Rendimentos e ganhos' e '79-Juros, dividendos e outros rendimentos similares', são consentâneos com a atividade prevista no código CAE '64202 - actividades das sociedades gestoras participações sociais não financeira'.

Porém, o mesmo já não poderá ser afirmado relativamente aos rendimentos reconhecidos nas contas SNC '72-Prestações de Serviços' e '78- Outros Rendimentos e ganhos'. Nestas contas estão reconhecidos, nomeadamente, rendimentos com origem nas prestações de serviços de 'Consultório e apoio à gestão' (FEE) e prestação de serviços administrativos, financeiros e técnicos (contabilidade,

jurídicos, gestão de pessoal, arquitetura, engenharia, informáticos, etc.) ‘Centro de Serviços Partilhados’, rendas e rendimentos relacionados com a gestão de espaços.

Atendendo aos serviços contratualizados, conforme quadro dos contratos celebrados com os clientes, verifica-se que:

- não se identifica qualquer rendimento consonante com CAE 68100 - “compra e venda de bens imobiliários”, e
- a conexão entre as atividades desenvolvidas e o CAE ‘82110 - actividades combinadas de serviços administrativos’ é uma mera linha tênue.”

Quadro 65 – Contratos celebrados

NIPC	Nome	Contrato Gestão (FEE)	Contrato Serviços Partilhados	Arrendamento	Cedência de Espaço
	F... , S.A.	2018-01-03	2019-07-01		2018-02-02 2019-01-29
	I... , ACE			2019-06-03	2019-01-29
	W... Unipessoal, Lda			2013-04-07	
	Q... , SGPS, S.A.	2018-01-03	2019-07-01		
	S... , S.A.	2018-01-03	2019-07-01		
	E... , S.A)	2018-01-03	2019-07-01		2019-01-29
	H... , SGPS, SA				2019-01-29
	G...				2019-01-29
	X...				2019-01-29
	Y... SA			2019-10-28	

f) Em 2019, a Requerente deduziu IVA no montante total de EUR 2.364.841,11, relacionados com a aquisição de *inputs* destinados ao exercício da sua atividade:

	Centro de Custos	IVA deduzido
100000	Administração	810.95
100006	Despesas bancárias	332.61
100007	Custos Financiamento	6,663.07
100009	Consumos gerais	7,202.83
100010	Intragrupo	397.36
100011	Serviços	8,246.93
100016	Armazém Logística	3,228.50
100017	Armazém Logística II	1,221.91
100019	Edifício Sede	1,450,117.49
100020	ERP	33,200.96
100021	Novo centro de logística	748,899.26
100022	Fração K	28,038.14
22000001	DSP - RH	172.64
22000002	DSP - Jurídico	2,005.74
22000003	DSP - DAF	27,599.68
22000004	DSP - PCG	251.82
22000005	DSP - DI - DSI	29,879.62
22000006	DSP - DSS - CMP	212.75
22000007	DSP - DSS - IM	780.39
22000008	DSP - DSS - Expansão	220.83
30000000	Seguros	15,357.65

- g)** Parte deste valor reflete os investimentos realizados pela Requerente em 2019 na sua nova sede localizada em Vila Nova de Gaia (cfr. PA e depoimento da testemunha da Requerente);
- h)** A A... afirma que o investimento na sua nova sede abarcou a criação de um centro de serviços partilhados, para prestação de serviços a entidades do Grupo C... (cfr. PA);
- i)** A Requerente afirma que o *“investimento de um modo geral consistiu na preparação e adaptação do referido edifício para que este se tornasse apto ao fim a que se destinava – funcionamento de escritórios –, como por exemplo, construção de divisórias, aquisição de mobiliário, implantação de sistemas de climatização”* (cfr. art. 10.º do PPA e depoimento da testemunha inquirida nos presentes autos (minutos 8:26 a 9:17 da gravação da reunião de inquirição de testemunhas);
- j)** A Requerente afirma que “o centro de custos referido - “100019 - Edifício Sede” – corresponde a um edifício locado pela Requerente à sociedade D..., S.A., correspondendo a uma torre de escritórios com 9.076 m2 de área locada, que se destinou à instalação do “Centro de Serviços Partilhados” – os serviços de gestão centralizada – bem como, no âmbito da sua atividade

de gestão imobiliária, à cedência de espaços a outras sociedades” (cfr. art. 12.º do PPA e docs. n.ºs 12 a 22 juntos com o mesmo);

k) E, que em virtude desse investimento, suportou IVA no montante total de EUR 1.450.117,49, em despesas relacionadas com o seu centro de custos “100019 – Edifício Sede” (cfr. PA);

l) O centro de custos “100019 – Edifício Sede” corresponde a um edifício locado pela Requerente à sociedade D..., S.A., correspondendo a uma torre de escritórios com 9.076 m² de área locada (cfr. PA e RIT);

m) O edifício sede, uma torre de escritórios com 9.076 m² de área a Requerente cedeu de cerca de 6.400 m² do respetivo espaço a outras entidades relacionadas:

ENTIDADE	ÁREA OCUPADA (M²)	% DE ÁREA AFETA
E...	922,00	10,16
F...	3884,00	42,79
G...	117,00	1,29
H...	81,90	0,90
I...	1.404,00	15,47
J...	1.542,10	16,99
A...	1.125,00	12,40
Total	9.076,00	100%

(cfr. art. 14 do PPA)

n) As operações de cedência de espaço que titulam a utilização do referido edifício são tributadas em sede de IVA (cfr. docs. 13 a 21 juntos com o PPA);

o) A A... afirma que: “Dos 2.676 m² ocupados pela A..., cerca de 1.542 m² respeitam em exclusivo ao seu Centro de Serviços Partilhados, através do qual presta serviços tributados em sede de IVA a entidades relacionadas” (cfr. PA);

p) O referido edifício é ainda utilizado como sede social das sociedades K..., S.A. (NIPC...), L... S.A. (NIPC ...), D..., S.A. (NIPC...); M..., S.A. (NIPC...), N..., S.A. (NIPC...), O..., S.A. (NIPC ...), P..., S.A. (NIPC...), Q..., SGPS, S.A. (NIPC...) e R..., SGPS, S.A. (NIPC...) (cfr. PA);

- q) A Requerente afirma ainda que estas sociedades, mencionadas no n.º anterior, não são parte em qualquer contrato de cedência de espaço, por serem entidades relacionadas da Requerente, que não possuem qualquer funcionário e, nessa medida, não ocupam efetivamente o edifício;
- r) Que “a S..., S.A. (NIPC...) tem também sede no edifício, mas os respetivos colaboradores não acedem ao mesmo nem nele desempenham funções” (cfr. PA);
- s) A A... afirma também que mais de 87% da área do edifício encontra-se exclusivamente afeta a operações tributáveis em sede de IVA:

OCUPAÇÃO DO IMÓVEL	ÁREA OCUPADA (M²)	% DE OCUPAÇÃO	AFETAÇÃO DO IVA SUPPORTADO (EUR)	MÉTODO DE DEDUÇÃO DO IVA
Requerente (sujeito passivo misto)	1.125,00	12,40	179.746,82	Pro rata (96%)
Centro Serviços Partilhados (operações tributáveis)	1.542,10	16,99	246.388,96	Afetação real (100%)
Restantes entidades do Grupo C... (através de cedência de espaço tributada em IVA)	6.408,90	70,61	1.023.981,71	Afetação real (100%)
	9.076,00	100	1.450.117,49	

(cfr. 11 a 21 juntos com o PPA);

- t) Quanto à atividade da A..., as suas operações ativas classificam-se da seguinte forma:

Quadro 24 – Classificação das operações nos termos do artigo 20.º do CIVA (valores em euros)

Artigo 20 do CIVA	Descritivo	Conta	Conta descritivo	Saldo
Operações que conferem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA	FEE	7210001	Serviço A	501,859.00 €
	Serviços secundários	7250001	Serviços secundários	12,375.00 €
	Serviços Centro de Serviços Partilhados	7210001	Serviço A	1,559,339.00 €
		7220001	Serviço B	501,964.00 €
	Serviços administrativos de apoio à atividade	7210001	Serviço A	29,003.00 €
	Cedência de Espaço	7873009	Outros	1,523,058.46 €
	Serviço de utilização de espaço	7873009	Outros	56,000.00 €
	Outros	7820001	Des. de pronto pag. obtidos	125.20 €
Operações que conferem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA Total				4,183,723.66 €
Operações sem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA	Redêbita integral de custos com pessoal	7250001	Serviços secundários	136,125.00 €
	Renda Rendimento	7873002	Armazém Lavandaria	90,000.00 €
		7873009	Outros	19,956.49 €
	Juros	7910004	De financ concedidos a subsidi	50,888.54 €
Operações sem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA Total				296,970.03 €
Total Geral				4,480,693.69 €

(cfr. doc. 11 junto com o PPA);

u) A Requerente apurou IVA

v) Que, quanto aos atos tributários controvertidos, a Requerente apenas beneficia do pro rata de dedução de 96% e, concretamente no que respeita ao IVA relativo ao centro de custos “100019 – Edifício Sede”, o direito à dedução da Requerente está também limitado por esse pro rata de dedução;

w) A Administração Tributária fixou o *pro rata* de dedução incluindo no denominador o montante de EUR 160.845,03, referente a rendimentos financeiros de natureza acessória decorrentes de juros concedidos a subsidiárias – EUR 50.888,54 – e a rendimentos imobiliários de natureza acessória decorrentes de rendas – EUR 109.956,49 –, que não excedem 4% do total de operações realizadas pela Requerente – cfr. documento n.º 11;

x) Ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2023..., a A... foi sujeita a uma ação inspetiva, realizada ao abrigo da Ordem de Serviço Externa n.º OI2023..., de 14-03-2023, de âmbito parcial em IVA e IRC e com extensão para o ano de 2019, que teve como objetivo o controlo declarativo, designadamente “*controlo de dedução e margens de IVA e controlo dos sujeitos passivos com Regime Fiscal de Apoio* (cf. capítulo II. do Relatório de Inspeção Tributária – RIT);

y) A 3 de janeiro de 2024, na sequência da prática dos atos de inspeção, a Requerente foi notificada do projeto de relatório de inspeção, tendo sido concedido o prazo de 25 dias para o exercício de direito de audição (cfr. RIT);

z) A Requerente exerceu o respetivo direito de audição (cfr RIT);

aa) Do RIT consta nomeadamente o seguinte:

A Requerente “*Procedeu também à entrega das Declarações Periódicas de IVA (DPIVA) a que estava obrigado por força do disposto no artigo 29.º n.º 1 alínea c) do Código do IVA (CIVA).*

Verificou-se a conformidade entre os valores contabilizados e os valores declarados nas declarações de rendimentos Modelo 22 e na IES/DA e das DPIVA do período de tributação em análise não se tendo identificado incongruências de conformidade declarativa.

“Em sede de IVA, previamente havia sido identificada uma divergência, no montante de €84.208,92, entre o valor do IVA Deduzido, no montante de €2.364.851,12, e o valor que resultava da soma entre o

IVA Liquidado, comunicado na aplicação informática eFatura adquirente, no montante de €683.019,49, com o resultado da multiplicação da taxa de 23% sobre o valor declarado pelo sujeito passivo nas respetivas DPIVA no 'Campo102+70 (Serviços de Construção civil)', o montante de €6.946.185,70:

Quadro 9 – Vendas e Serviços Prestados (valores em euros)

Dados	Total
Campo3	10.121.082,04
Campo20 [1]	1.891.843,14
Campo24 [4]	473.007,98
Campo40	3.608,93
Campo41 [8]	1.516,26
Campo102+70 (Serviços de Construção civil) [9]	6.946.185,70
Campo102+70 (Valor Op. al. a), b) e c) art.42º CIVA	135.873,00
Campo106+74 [Soma (Campo102+70)+ (Campo102+70)]	7.082.058,70
IVA eFatura 2019 (Adquirente) [10]	683.019,49
[A] Iva Deduzido 2019 [1]+[4]	2.364.851,12
[C] Regul IVA favor estado 2019 [8]	1.516,26
[D] IVA Liquidado regime Inversão 2019 [9]*0,23	1.597.622,71
[E] IVA Adquirente eFatura 2019 [10]	683.019,49
VN 2019 (Modelo 22)	2.740.665,00
[G] Divergência potencial 2019 [A]-[D]-[E]	84.208,92
[H] Peso Divergência potencial no IVA Deduzido 2019 [G] /[A]	3,50%

“Acontece que, da análise aos registos contabilísticos do sujeito passivo e às suas DPIVA, relativos a 2019, identificou-se que foi praticado um erro no preenchimento da DPIVA do período 201912T, uma vez que, no campo 'Campo102+70 (Serviços de Construção civil)', da referida DPIVA, não foi inscrito qualquer valor, quando os registos contabilísticos demonstram que, neste período, foi liquidado IVA devido por aplicação da regra de inversão do sujeito passivo 'serviços de construção civil', no montante de €366.267,43:

Quadro 10 – IVA Liquidado regra de inversão do sujeito passivo versos campo Campo102+70 (Serviços de Construção civil)
(valores em euros)

Trimestre	Conta	Conta Descritivo	IVA Liquidado			Base Tributável	Campo102+70 (Serviços de Construção civil)	Diferença
			Soma de Debito	Soma de Credito	Saldo	Saldo		
201903T	2433117	Autoliq Obras - iva dev adquir	8.097,17	875.983,28	867.886,11	3.773.417,87	3.773.711,57	-293,70
201906T	2433117	Autoliq Obras - iva dev adquir	163.004,95	855.596,83	692.591,88	3.011.269,04	3.011.269,04	0,00
201909T	2433117	Autoliq Obras - iva dev adquir	60,72	37.137,89	37.077,17	161.205,09	161.205,09	0,00
201912T	2433117	Autoliq Obras - iva dev adquir	5.299,26	89.540,77	84.241,51	366.267,43	.	366.267,43
Total Geral			176.462,10	1.858.258,77	1.681.796,67	7.312.159,43	6.946.185,70	365.973,73

Considerando que, este valor deveria ter sido inscrito no referido campo, verifica-se que ocorreu uma inexactidão no preenchimento da referida DPIVA.

Quadro 11 – Vendas e Serviços Prestados (valores em euros)			
Dados	Valores Declarado	Correção	Valores Corrigidos
Campo3	10.121.082,04		10.121.082,04
Campo20 [1]	1.891.843,14		1.891.843,14
Campo24 [4]	473.007,98		473.007,98
Campo40	3.608,93		3.608,93
Campo41 [8]	1.516,26		1.516,26
Campo102+70 (Serviços de Construção civil) [9]	6.946.185,70	365.973,73	7.312.159,43
Campo102+70 (Valor Op. al. a), b) e c) art.42º CIVA	135.873,00		135.873,00
Campo106+74 [Soma (Campo102+70)+ (Campo102+70)]	7.082.058,70		7.448.032,43
IVA eFatura 2019 (Adquirente) [10]	683.019,49		683.019,49
[A] Iva Deduzido 2019 [1]+[4]	2.364.851,12		2.364.851,12
[C] Regul IVA favor estado 2019 [8]	1.516,26		1.516,26
D] IVA Liquidado regime Inversão 2019 [9]*0,23	1.597.622,71		1.597.622,71
[E] IVA Adquirente eFatura 2019 [10]	683.019,49		683.019,49

Quadro 11 – Vendas e Serviços Prestados (valores em euros)			
Dados	Valores Declarado	Correção	Valores Corrigidos
VN 2019 (Modelo 22)	2.740.665,00		2.740.665,00
[G] Divergência potencial 2019 [A]-[D]-[E]	84.208,92		32,59
[H] Peso Divergência potencial no IVA Deduzido 2019 [G] /[A]	3,50%	365.973,73	0,00%

No âmbito do procedimento de inspeção tributária, os SIT solicitaram à Requerente a apresentação de vários documentos, os quais foram apresentados “denominados de ‘Relatório Único’ referente aos anos de 2018 e 2019, em 2023-07-13; dossier RFAI, em 2023-07-17; Contratos de cedência de espaço celebrados entre a D... e a ‘A...’ e respectivas faturas de suporte, em 2023- 07-28; Contratos de cedência de espaço celebrados entre a ‘A...’ e as suas participadas, em 2023- 09-06; Contrato de Cessão de posição contratual, celebrado entre a ‘A...’ e a sua colaboradora, em 2023-09-22; Contratos celebrados entre a ‘A...’ e as participadas referentes à prestação de serviços de arrendamento, Cedência de espaço, Serviços de Gestão, Serviços Partilhados, em 2023-09-26; Contrato de Cessão de posição contratual de arrendamento (T...), em 2023-09-27; Ficheiro em Excel com o objetivo de apresentação de elementos de resposta ao Ponto 4 da notificação de 2023-11-03, em 2023-12-07; Levantamento das áreas afetas ao ‘Centro de Serviços Partilhados’ por Piso, em 2023-12-11 e 2023-12-12.

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1. IVA

V.1.1. Breve descrição da atividade efetivamente desenvolvida pelo Sujeito Passivo

De acordo com as análises efetuadas e as evidências recolhidas, verificou-se que o sujeito passivo desenvolve a sua atividade nas áreas distintas a seguir identificadas:

(i) gestão de participações sociais;

(ii) concessão de crédito a sociedades participadas;

iii) arrendamento;

iv) prestação de serviços relativos a FEE de gestão, cedência de espaço, serviços partilhados e outros. Ao nível da gestão de participações sociais o sujeito passivo gere as participações sociais que detém designadamente nas empresas do seu grupo económico.

Ainda, a este nível, o sujeito passivo concede crédito, através de empréstimos ou suprimentos, às suas participadas, obtendo rendimentos desta atividade sob a forma de juros.

Quanto às prestações de serviços, o sujeito passivo arrenda imóveis, no ano em análise estão em causa três imóveis, situados em Lisboa, Trofa e Guimarães, destinados, respetivamente a: escritórios; escritórios, armazéns e serviços em geral; e estabelecimento industrial de lavagem e tingimento de vestuário e têxteis, cede áreas do edifício sede, presta serviços de consultoria e apoio à gestão e serviços administrativos e técnicos, todos estes serviços são prestados a entidades participadas

V.1.2. Valores declarados relativos às operações ativas realizadas pelo Sujeito Passivo

V.1.2.1. SAFT Faturação emitida

Com base nos dados que integram o SAFT de faturação constata-se que o total da faturação líquida ascendeu a €14.109.708,12. Foi apurada para base tributável e para IVA Liquidado, através das faturas emitidas, os montantes de €14.162.524,12 e €651.677,15, respetivamente, e através dos documentos retificativos -Notas de Crédito - os montantes de €52.816,00 e €9.301,43. Foi, ainda, identificada a retenção na fonte de imposto sobre o rendimento, por terceiros, no montante de €25.000,00.

Esta informação está sintetizada no quadro seguinte:

Quadro 12– SAFT Faturação (valores em euros)			
Tipo Doc.	Valor a Debito	Valor a Credito	Soma de Total Imposto
FT	25.500,00	14.162.524,12	651.677,15
NC		52.816,00	9.301,43
		14.109.708,12	642.375,72

Acresce que, a faturação emitida é passível de ser agrupada com as descrições que constam no quadro abaixo:

Quadro 13– Faturação agrupada por descritivo (valores em euros)						
Descrição Linha	FT			NC		
	Valor a Debito	Valor a Credito	Soma de Total Imposto	Valor a Debito	Valor a Credito	Soma de Total Imposto
FEE	0,00	605.659,00	139.301,57			
Serviços Centro de Serviços Partilhados	0,00	1.558.239,00	358.394,97	400,00	0,00	92,00
Serviços administrativos de apoio à atividade	0,00	29.003,00	0,00			
Cedência espaço	0,00	610.294,63	140.367,75			
Implementação NAV -Seguros	0,00	15.992,15	3.678,19			
IRC	0,00	10.864.050,60	0,00			
Juros de Operações de Tesouraria	0,00	50.888,54	0,00			
Outros rendimentos a reconhecer	0,00	18.444,20	4.242,17	15.291,00	0,00	3.516,93
Redêbita integral de custos com pessoal	0,00	173.250,00	5.692,50	37.125,00	0,00	5.692,50
Renda	00,00	224.328,00	0,00			
Serviços secundários	0,00	12.375,00	0,00			
Total Geral	00,00	14.162.524,12	651.677,15	52.816,00	0,00	9.301,43

Saliente-se que, das catorze entidades a quem foram emitidas faturas apenas uma é uma entidade não relacionada e a faturação a esta ascende a €4.000,00.

No quadro seguinte está discriminada a faturação por cliente:

Quadro 14 – Faturação por cliente (valores em euros)							
Cliente NIF	Cliente Nome	Sem Liquidação de IVA		IVA Taxa Normal		Total Valor a Debito	Total Valor a Credito
		Valor a Debito	Valor a Credito	Valor a Debito	Valor a Credito		
	U... SARL	-	7.685,00			-	7.685,00
	V... Sucursal Espanha	-	21.318,00			-	21.318,00
	F... S.A.	-	10.455.136,06	-	2.088.833,00	-	12.543.969,06
	I... ACE	12.375,00	283.203,00	40.041,00	307.135,32	52.416,00	590.338,32
	W... Unipessoal, Lda.	22.500,00	90.000,00			22.500,00	90.000,00
	Q... SGPS, S.A.	-	64.007,69	-	859,00	-	64.866,69
	S... S.A.	-	215.329,47	-	110.644,00	-	325.973,47
	Lda (E... S.A)	-	5.632,00			-	5.632,00
	E... S.A.	-	174.833,92	-	199.562,00	-	374.395,92
	H... SGPS, SA			-	15.580,56	-	15.580,56
	G... ACE			-	18.548,20	-	18.548,20
	X... A.C.E.			-	72.224,75	-	72.224,75
	Y... SA	3.000,00	12.000,00	-	15.992,15	3.000,00	27.992,15
	Sito R.			400,00	4.000,00	400,00	4.000,00
Total Geral		37.875,00	11.329.145,14	40.441,00	2.833.378,98	78.316,00	14.162.524,12

Acresce que foram identificadas faturas, sem liquidação de IVA, com a menção 'Não sujeito – não tributado (Ou similar)', no valor total de €10.864.050,60. As análises efetuadas permitiram concluir que estas faturas foram emitidas com o objetivo de repercutir às entidades participadas o Imposto sobre o Rendimento pago pela sociedade dominante, ou seja, a 'A...'. Por este motivo estas faturas vão ser retiradas da análise.

Nestes termos, constata-se que a base tributável líquida⁴ ascendeu a €3.245.657,52(= €14.162.524-€78.316,00 - €10.864.050,60). Conforme apurado no quadro seguinte, a base tributável e o IVA liquidado constante das faturas, ascendem a €3.298.473,52 e €651.677,15, respetivamente, e, nos documentos retificativos totalizam €52.816,00 e €9.301,43, respetivamente:

Quadro 15 – SAFT Faturação Emitente expurgada da faturação de repercussão de impostos (valores em euros)

Descrição Linha	FT			NC			Base Tributável Líquida
	Soma de Valor Crédito	Soma de Valor Débito	Soma de Total Imposto	Soma de Valor Crédito	Soma de Valor Débito	Soma de Total Imposto	
Cedência espaço	610.294,63	0,00	140.367,75	.	.	.	610.294,63
FEE	605.659,00	0,00	139.301,57	.	.	.	605.659,00

⁴ Valor base Tributável Líquida = Base Tributável das Faturas - Base Tributável das Notas de Crédito

Quadro 15 – SAFT Faturação Emitente expurgada da faturação de repercussão de impostos (valores em euros)

Descrição Linha	FT			NC			Base Tributável Líquida
	Soma de Valor Crédito	Soma de Valor Débito	Soma de Total Imposto	Soma de Valor Crédito	Soma de Valor Débito	Soma de Total Imposto	
Implementação NAV –Seguros	15.992,15	0,00	3.678,19	.	.	.	15.992,15
Juros de Operações de Tesouraria	50.888,54	0,00	0,00	.	.	.	50.888,54
Outros rendimento a reconhecer	18.444,20	0,00	4.242,17	0,00	15.291,00	3.516,93	3.153,20
Redêbito integral de custos com pessoal	173.250,00	0,00	5.692,50	0,00	37.125,00	5.692,50	136.125,00
Renda	224.328,00	00,00	0,00	.	.	.	⁵ 224.328,00
Serviços Centro de Serviços Partilhados	1.558.239,00	0,00	358.394,97	0,00	400,00	92,00	1.557.839,00
Serviços administrativos de apoio à atividade	29.003,00	0,00	0,00	.	.	.	29.003,00
Serviços secundários	12.375,00	0,00	0,00	.	.	.	12.375,00
Total Geral	3.298.473,52	00,00	651.677,15	0,00	52.816,00	9.301,43	3.245.657,52

Verificou-se, ainda, que as bases tributáveis reportadas a faturas sem liquidação de IVA ascendem a €465.094,54 e com IVA liquidado totalizam €2.833.378,98 e os respetivos valores líquidos ascendem €452.719,54 e a €2.792.937,98, respetivamente.

Nas faturas sem liquidação de liquidação de IVA foram indicados como motivo da não liquidação [Não sujeito - não tributado (Ou similar)] e isenção (nos termos dos artigos 9º 14º e 16º, todos do CIVA), ascendendo as suas bases tributáveis a €199.388,54 e €253.331,00, respetivamente.

No quadro seguinte os valores da faturação estão sintetizados, por tipo de sujeição a imposto e por descrição (natureza dos valores faturados):

Quadro 16 – SAFT Faturação base tributável por taxa de IVA (valores em euros)

Quadro 16 – SAI – Faturas e Base Tributável por taxa de IVA (valores em euros)						
Taxa IVA	Motivo	Motivo Isenção Imposto	Descrição Linha	Base Tributável		Base Tributável Líquida
				Faturas	Notas de Crédito	
0	Não sujeição	Não sujeito; não tributado (Ou similar)	Juros de Operações de Tesouraria	50.888,54	.	50.888,54
			Redêbito integral de custos com pessoal	148.500,00	12.375,00	136.125,00
			Serviços secundários	12.375,00	.	12.375,00
	Não sujeição Total			211.763,54	12.375,00	199.388,54
	Isenção	Artigo 16º n 6 do CIVA (ou similar)	Serviços administrativos de apoio à atividade	29.003,00	.	29.003,00
			Isento Artigo 9º do CIVA (Ou similar)	208.828,00	.	208.828,00
			Isento Artigo 14º do CIVA (ou similar)	15.500,00	.	15.500,00
			Isenção Total	253.331,00	.	253.331,00
	0 Total			465.094,54	12.375,00	452.719,54
	23	Sujeito Taxa Normal	Cedência espaço	613.447,83	.	613.447,83
Implementação NAV -Seguros			15.992,15	.	15.992,15	
Redêbito integral de custos com pessoal			24.750,00	24.750,00	0,00	
Serviços Centro de Serviços Partilhados			1.558.239,00	400,00	1.557.839,00	
FEE			605.659,00	.	605.659,00	

⁵ €224.328,00 = €208.828,00 +€15.500,00 (Renda) ambos identificados no quadro seguintes

⁶ €613.447,83=€605.659,00 (FEE) +€3.153,20 (Outros rendimento a reconhecer) ambos identificados no quadro anterior

Quadro 16 – SAFT Faturação base tributável por taxa de IVA (valores em euros)

Quadro 10 – Cálculo da Base Tributável por taxa de IVA (valor sem taxa)							
Taxa IVA	Motivo	Motivo Isenção Imposto	Descrição Linha	Base Tributável		Base Tributável Líquida	
				Faturas	Notas de Crédito		
	Total				2 833 378,98	40.441,00	
23 Total				2.833.378,98	40.441,00	2.792.937,98	
Total Geral				3.298.473,52	52.816,00	3.245.657,52	

As verificações efetuadas permitiram saber que as faturas com indicação “não sujeição” estão relacionadas com a faturação de: juros de operações de tesouraria, redêbito de custos e a prestação de serviços secundários.

Quanto às faturas com a menção “isenções, nos termos dos artigos 9º, 14º e 16º”, verificamos que se reportam à faturação de rendas e de ‘Serviços administrativos de apoio à atividade’. As faturas de ‘Serviços administrativos de apoio à atividade’, no valor de €29.003,00, foram emitidas a clientes com NIPC de Espanha e do Luxemburgo.

As faturas com IVA liquidado estão relacionadas com a prestações de ‘Serviços Centro de Serviços Partilhados’ (€1.557.839,00), ‘Cedência de Espaço’ (€610.294,63), ‘FEE’ (€605.659,00), ‘Alienação de Ativos’ (€15.992,15) e outros rendimentos (€3.153,20).

(...)

V.1.2.3. IVA Liquidado e declarado

Da análise aos registos contabilísticos e às Declarações Periódicas de IVA (DPIVA) apresentadas, referentes a 2019, verificou-se que o sujeito passivo liquidou IVA no montante de €2.327.848,87 (Campo 4 das DPIVA – Imposto Liquidado).

No quadro seguinte está discriminado por período de imposto, as bases tributáveis declaradas (Campo 3 das DPIVA) e o imposto liquidado, bem como a sua origem (Faturação / Inversão):

Quadro 20 – IVA Liquidado (valores em euros)						
Período	Base Tributável			IVA Liquidado		
	Faturação	Inversão	Total	Faturação	Inversão	Total
201903T	82.222,96	3.773.711,56	3.855.934,52	18.911,28	867.953,66	886.864,94
201906T	76.667,22	3.011.269,04	3.087.936,26	17.633,46	692.591,88	710.225,34
201909T	301.657,13	161.205,09	462.862,22	69.381,14	37.077,17	106.458,31
201912T	2.348.081,61	366.267,43	2.714.349,04	540.058,77	84.241,51	624.300,28
Total Geral	2.808.628,91	7.312.453,13	10.121.082,04	645.984,65	1.681.864,22	2.327.848,87

Expurgando os montantes relativos à aplicação da regra de inversão do sujeito passivo na aquisição de serviços de construção civil (art.º 2.º n.º 1 alínea j) do CIVA), mencionados nos registos contabilísticos (designadamente na conta 2433117 – ‘Autoliquidação Obras – IVA devido’) e transpostos para as DPIVA, o IVA liquidado nas operações ativas ascende a €645.984,65.

O sujeito passivo declarou no campo 9 das DPIVA “Operações isentas sem direito à dedução”, no Campo102+70 (Valor Op. al. a), b) e c) art.42º CIVA, o total de €135.873,00,

A divergência entre os valores das bases tributáveis declaradas nas DPIVA e os rendimentos reconhecidos nas diferentes rubricas da contabilidade resultam:

- do valor da faturação não ter sido reconhecido integralmente como rendimento, pois, uma parte, pelas suas características, não reúne condições de elegibilidade de rendimento, por se tratar de encargos suportados por conta de outros, designadamente impostos sobre o rendimento, outra parte, ter sido diferido para anos subsequente o seu reconhecimento como ganho do período;
- da existência de rendimentos que não tiveram origem na faturação, mas em acréscimos de rendimentos.

V.1.3. Exercício do direito à dedução

Analisados os dados da aplicação informática eFatura constata-se que a soma algébrica dos valores da base tributável e do IVA Liquidado, comunicado por terceiros, através de documentos de faturação - Faturas (FT), Faturas (FR), Fatura Simplificada (FS) e de documentos retificativos - Notas de Crédito (NC) e Notas de Débito (ND), emitidos por terceiros, no período em análise, ascendeu a €8.674.213,69 e €683.019,49, respetivamente:

Quadro 21 – SAFT Faturação emitida por terceiros
 (valores em euros)

IVA Tx.	Tipo do Documento	Soma de Base Tributável	Soma de IVA
0%	FR	21.947,31	0,00
	FT	8.219.187,78	0,00
	NC	-2.717.433,42	0,00
	ND	114.303,97	0,00
0% Total		5 638 005,64	0,00
23%	FR	244,19	56,17
	FS	70,00	16,10
	FT	2.835.616,77	652 191,77
	NC	-16.473,80	-3 788,97
	ND	143.490,87	33 002,90
23% Total		2 962 948,03	681.477,97
Outra	FR	2.374,76	359,29
	FS	2.691,05	363,71
	FT	69.974,53	998,87
	NC	-1.780,32	-180,35
Outra Total		73 260,02	1.541,52
Total Geral		8 674 213,69	683.019,49

Efetuu-se o cruzamento destes elementos com os registos contabilísticos e concluiu-se ser residual o valor dos documentos não identificados na contabilidade.

Da análise aos registos contabilísticos do sujeito passivo e às suas DPIVA, relativos a 2019, identifica-se que foi exercido o direito à dedução de IVA no montante de €2.364.851,12 [=€1.891.843,14 (Campo 20 – Imposto deduzido - Imobilizado) + €473.007,98 (Campo 24 – Imposto deduzido – Outros Bens e Serviços)]:

Quadro 22 – IVA Deduzido versus DPIVA (valores em euros)

Período	Auto Liquidação			IVA Liquidado por Terceiros			IVA Deduzido CTB	IVA Deduzido DPIVA	Diferença
	Soma de Debito	Soma de Credito	Saldo	Soma de Debito	Soma de Credito				
	1	2	3	4	5	6			
201903T	875.983,28	8.097,17	867 886,11	222.634,04	2,07	222 631,97	1.090.518,08	1.090.587,70	-69,62
201906T	855.596,83	163.004,95	692 591,88	240.610,42	80.647,23	159 963,19	852.555,07	785.104,74	67.450,33
201909T	37.137,89	60,72	37 077,17	234.373,42	4.600,02	229 773,40	266.850,57	266.850,59	-0,02

Quadro 22 – IVA Deduzido versus DPIVA (valores em euros)

Período	Auto Liquidação			IVA Liquidado por Terceiros			IVA Deduzido CTB	IVA Deduzido DPIVA	Diferença
	Soma de Debito	Soma de Credito	Saldo	Soma de Debito	Soma de Credito				
	1	2	3	4	5	6			
201912T	89.540,77	5.299,26	84 241,51	138.658,38	727,87	137 930,51	222.172,02	222.308,09	-136,07
Total Geral	1.858.258,77	176.462,10	1 681 796,67	836.276,26	85.977,19	750 299,07	2.432.095,74	2.364.851,12	67.244,62

Nestes termos, tendo-se identificado que foi liquidado IVA por terceiros no valor de €683.019,49 e que foi deduzido €682.848,74 (=€750.299,07-67.450,33), conclui-se que foi exercido o direito à dedução sobre a generalidade do IVA Liquidado por terceiros.

Apesar do sujeito passivo, em sede de IVA, no período em análise, estar enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, como praticando operações de tipo misto com afetação real de todos os bens e, no exercício em análise, ter praticado operações sujeitas a imposto, mas isentas sem direito a dedução e que não conferem pleno direito à dedução, verificou-se que deduziu o total do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços.

Acresce que, embora notificado para o efeito, o sujeito passivo não demonstrou o critério de imputação utilizado.

V.1.4. Enquadramento das atividades desenvolvidas pelo Sujeito Passivo

As análises efetuadas permitiram concluir que o sujeito passivo realizou operações (ver ‘Quadro 16 – SAFT Faturação base tributável por taxa de IVA (valores em euros)’):

- . sujeitas e não isentas, no montante de €2.792.937,98, referentes aos serviços com origem nos ‘Serviços Centro de Serviços Partilhados’ (€1.557.839,00), ‘FEE’ (€605.659,00), ‘Cedência de Espaço’ (€610.294,63), ‘Alienação de Ativos’ (€15.992,15) e outros rendimentos (€3.153,20);*
- . não localizadas em território nacional por força das regras de localização constantes do artigo 6.º do CIVA, no montante de €29.003,00, referente a serviços administrativos de apoio à atividade faturados a clientes com NIPC de Espanha e do Luxemburgo;*
- . sujeitas, mas isentas, no montante de €275.216,54, referentes a rendas (224.328,00) e juros recebidos pela concessão de crédito a sociedades participadas (€50.888,54); e*
- . não sujeitas, no montante de €148.500,00 (€136.125,00 + €12.375,00) referentes ao redêbito de custos com o pessoal.*

Contudo, verificou-se que o sujeito passivo deduziu a totalidade do IVA suportado, quer no liquidado por terceiros na aquisição de bens e serviços, quer no liquidado, por si, por aplicação da regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil.

Refira-se que, em relação às operações de cedência de pessoal o ofício-circulado n.º 30.019, de 04.05.2000, defende a não sujeição a imposto destas operações, desde que cumpridos determinados requisitos. Ou seja, em todas as situações em que o montante debitado comprovadamente corresponda ao reembolso exato de despesas com ordenados ou vencimentos, quotizações para a segurança social e quaisquer outras importâncias obrigatoriamente suportadas pela empresa a que pertence o trabalhador, por força de contrato de trabalho ou previstas na legislação aplicável (v.g. prémios de seguros de vida, complementos de pensões, contribuições para fundos de pensões, etc.).”

(...)

V.1.6. Cálculo das Correções IVA Dedutível

Na sequência da ausência da opção, pelo sujeito passivo, pelo método de afetação real, previsto no artigo 23.º n.º 2 do CIVA, propõe-se que o apuramento do IVA Dedutível resulte da aplicação de um quociente, apurado segundo o método do pro rata, ao valor do IVA suportado, por força do disposto no artigo 23.º n.º 1 alínea b) e n.º 4 do CIVA.

Contudo, este método não será aplicado, sempre que seja possível identificar que, se trata de IVA suportado na aquisição de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto, mas isentas sem direito a dedução ou a operações que, embora abrangidas pelo conceito de atividade económica estejam fora das regras de incidência do imposto ou ainda de operações não decorrentes de uma atividade económica ou numa das situações enunciadas no artigo 21.º do CIVA (exclusões do direito à dedução).

V.1.6.1. Imposto indevidamente deduzido

Nestes termos, tendo-se identificado IVA suportado na aquisição de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto, mas isentas sem direito a dedução como é o caso do IVA suportado com aquisição de bens e serviços para a realização de obras no espaço arrendado em Lisboa, no montante de €9.981,48 (=€10.479,35-€497,87) propõe-se a desconsideração deste montante nas respetivas DPIVA:

Quadro 23 – IVA afeto em exclusivo a operações isentas ou operações excluídas da dedução (artigo 20.º CIVA) (valores em euros)

Conta Descritivo	Conta	201903T		201906T		201909T		201912T		Total Soma de Debito	Total Soma de Credito
		Soma de Debito	Soma de Credito	Soma de Debito	Soma de Credito	Soma de Debito	Soma de Credito	Soma de Debito	Soma de Credito		
Obras Escritórios de Lisboa - Seguros	2432203					9.867,99	0,00	102,84	0,00	9.970,83	0,00
	2432303							508,52	497,87	508,52	497,87
Total Geral Obras Escritórios de Lisboa - Seguros total						9.867,99		611,36	497,87	10.479,35	497,87
Soma a Débito – Soma a Credito						9.867,99			113,49		9.981,48

V.1.6.2. Imposto suportado com direito à dedução parcial

De acordo com a atividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo no período em análise, verifica-se que as operações realizadas⁹ se enquadram, nos termos do artigo 20.º do CIVA, em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem direito à dedução, ascendendo estas respetivamente aos montantes de €4.183.723,66 e €296.970,03:

Quadro 24 – Classificação das operações nos termos do artigo 20.º do CIVA (valores em euros)

Artigo 20.º CIVA	Descritivo	Conta	Conta Descritivo	Soma de Debito	Soma de Credito	Saldo
Operações que conferem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA	FEE	7210001	Serviço A	0,00	501.859,00	501.859,00
	Serviços secundários	7250001	Serviços secundários	2.800,00	15.175,00	12.375,00
	Serviços Centro de Serviços Partilhados	7210001	Serviço A	400,00	1.559.739,00	1.559.339,00
		7220001	Serviço B	159,00	502.123,00	501.964,00
	Serviços Centro de Serviços Partilhados Total			559,00	2.061.862,00	2.061.303,00
	Serviços administrativos de apoio à atividade	7210001	Serviço A	0,00	29.003,00	29.003,00
	Cedência de Espaço	7873009	Outros	10.543,55	1.533.602,01	1.523.058,46

⁹ Ver Quadro 17 – Total de rendimentos sem o efeito da aplicação do MEP (valores em euros)

Quadro 24 – Classificação das operações nos termos do artigo 20.º do CIVA (valores em euros)

Artigo 20.º CIVA	Descritivo	Conta	Conta Descritivo	Soma de Debito	Soma de Credito	Saldo
	Serviço de utilização de espaço	7873009	Outros	0,00	56.000,00	56.000,00
	Outros	7820001	Des. de pronto pag. obtidos	0,00	125,20	125,20
	Operações que conferem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA Total			13.902,55	4.197.626,21	4.183.723,66
Operações sem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA	Redébito integral de custos com pessoal	7250001	Serviços secundários	42.817,50	178.942,50	136.125,00
	Renda Rendimento	7873002	Armazém Lavandaria	8.000,00	98.000,00	90.000,00
		7873009	Outros	0,00	19.956,49	19.956,49
	Renda Rendimento Total			8.000,00	117.956,49	109.956,49
	Juros	7910004	De financ concedidos a subsidi	0,00	50.888,54	50.888,54
Operações sem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA Total				50.817,50	347.787,53	296.970,03
Total Geral				64.720,05	4.545.413,74	4.480.693,69

Nestes termos, propõe-se que o exercício do direito à dedução relativamente ao IVA suportado, que não tenha sido suportado na aquisição de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto, mas isentas sem direito a dedução ou em operações que, embora abrangidas pelo conceito de atividade económica, estejam fora das regras de incidência do imposto ou ainda de operações não decorrentes de uma atividade económica, seja apurado através do método pro rata e para tal que seja utilizado o quociente de 93%, apurado conforme cálculos apresentados no quadro seguinte:

Quadro 25 – Apuramento do quociente para exercício do direito à dedução pelo método pro rata (valores em euros)

Artigo 20.º CIVA	OBS	Valor
Operações que conferem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA	1	4.183.723,66
Operações sem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA	2	296.970,03
Total Geral	3	4.480.693,69
Quociente apurado pelo método pro rata	4=1/3	0,93

Não tendo o sujeito passivo apurado e aplicado uma percentagem de dedução durante o ano (pro rata provisório) propõe-se, em conformidade com o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, a regularização, com base nos valores definitivos apurados para o ano de 2019, a efetuar no período 202912T, conforme cálculos apresentados no quadro baixo:

Quadro 26 – Apuramento do Imposto deduzido Indevidamente
 Apurado pelo método pro rata (valores em euros)

Campo DPIVA	Imposto Deduzido	Correção Afetação Real	Imposto Deduzido após Afetação Real	Imposto Deduzido com direito à Dedução (93%)	Imposto Deduzido sem direito à Dedução (93%)
	1	2	3=1-2	4=3x93%	5=3-4
Soma de 20	1.891.843,14	9.970,82	1.881.872,32	1.750.141,26	131.731,06
Soma de 23	0,00				
Soma de 21	0,00				
Soma de 22	0,00				
Soma de 24	473.007,98	10,65	472.997,33	439.887,52	33.109,81
	2.364.851,12	9.981,47	2.354.869,65	2.190.028,77	164.840,88

Apurando-se desta forma o imposto deduzido indevidamente no montante de €174.822,35, conforme cálculos apresentados no quadro abaixo:

Quadro 27 – Apuramento do Imposto deduzido Indevidamente (valores em euros)

Campo DPIVA	Imposto Deduzido	Correção Afetação Real	Imposto Deduzido após Afetação Real	Imposto Deduzido com direito à Dedução (93%)	Imposto Deduzido sem direito à Dedução (93%)	Total Imposto Deduzido sem direito à Dedução
	1	2	3=1-2	4=3x93%	5=3-4	6=2+5
Soma de 20	1.891.843,14	9.970,82	1.881.872,32	1.750.141,26	131.731,06	141.701,88
Soma de 23	0,00					
Soma de 21	0,00					
Soma de 22	0,00					
Soma de 24	473.007,98	10,65	472.997,33	439.887,52	33.109,81	33.120,46
	2.364.851,12	9.981,47	2.354.869,65	2.190.028,77	164.840,88	174.822,35

(...)

X. Direito de Audição

De acordo com o preceituado nos artigos 60.º da LGT e 60.º do RCPITA, em **2023-12-29**, foi remetido para a caixa postal eletrónica (via CTT), um ofício para, notificar o sujeito passivo, para no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição sobre o Projeto de Relatório da Inspeção Tributária (PRIT).

A data de disponibilização desta notificação, ocorreu efetivamente em **2024-01-03**.

Foi concedido o prazo de 25 dias, após, o sujeito passivo ter requerido, via correio eletrónico de 2024 - 01-05, o alargamento do prazo para o exercício do direito de audição, por um período de 10 dias.

Atentos a que a notificação se considera efetuada no 5.º dia posterior ao registo da sua disponibilização, nos termos do artigo 43.º, n.º 5, do RCPITA, e ao facto de ter sido concedido o prazo de 25 dias para o

*Direito de Audição sobre o Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, o prazo para exercício do direito de audição terminou no dia **2024-02-02**.*

Em 2024-02-05, deu entrada, através de correio registado com aviso de receção, uma petição constituída por vinte e cinco páginas (25) com 93 pontos e dois documentos anexos (2), um com seis e outro com uma folha, onde o sujeito passivo concretizou o exercício do direito de audição, de forma tempestiva.

X.1. Das correções propostas em sede de IVA

X.1.1. Classificação do IVA suportado nos termos do artigo 20.º do CIVA.

Em 2023-11-03, com vista ao cumprimento do princípio da colaboração previsto no n.º 4 do artigo 59.º da LGT e no artigo 48.º do RCPITA, notificou-se, pessoalmente, a ‘A...’ para apresentar, no prazo de 10 dias, elementos e esclarecimentos, designadamente, no ponto 4, a demonstração, documentalmente comprovada, que o IVA deduzido respeitava a bens ou serviços adquiridos ou utilizados para a realização de operações ativas, nos termos do artigo 20.º do CIVA. Estes esclarecimentos foram pedidos em sequência de se ter identificado a realização de operações económicas, por um lado, sujeitas e não isentas, nomeadamente ‘Serviços Administrativos’, ‘Serviços de Gestão’ (‘FEE’), ‘Cedência de Espaço’ e operações não localizadas em território nacional por força das regras de localização constantes do artigo 6.º do CIVA, e por outro, operações sujeitas, mas isentas, nomeadamente as rendas e os juros recebidos pela concessão de crédito a sociedades participadas.

Em resposta a esta pedido, o sujeito passivo em 2023-11-14, solicitou a clarificação do pedido, e em 2023-12-07, apresentou um ficheiro em Excel, em todo semelhante ao Anexo 1 apresentado na petição em análise.

Em ambos os documentos consta a identificação do IVA deduzido e a respetiva descrição dos bens e serviços adquiridos subjacentes ao direito à dedução.

Contudo, a pequena grande diferença, é que no documento junto na presente petição, o sujeito passiva identifica, por montante de IVA deduzido, a afetação da respetiva aquisição a centros de custos, sinalizando, por centro de custo, a caracterização, na sua opinião, das operações realizadas, em cada um deles, em sede de IVA.

Na presente petição, o sujeito passivo demonstra que na sua organização contabilística tem uma aplicação de gestão (contabilidade analítica) que lhe permite conhecer, entre outros dados, o IVA deduzido, por atividade desenvolvida. Note-se, todavia, que esta informação não tinha sido apresentada, apesar de o sujeito passivo ter sido notificado para tal.

Logo, apenas na fase do direito de audição, o sujeito passivo se disponibilizou a demonstrar a afetação do IVA deduzido às suas diversas atividades: operações que conferem direito a dedução (ao que o

sujeito passivo chamou ‘exclusivamente tributáveis’); Isentas (ao que o sujeito passivo chamou exclusivamente não tributáveis); operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito (ao que o sujeito passivo chamou operações tributáveis e não tributáveis).

E, desta forma, pretendeu demonstrar se o IVA deduzido respeitava a bens ou serviços adquiridos ou utilizados para a realização de operações ativas sujeita a imposto, nos termos do artigo 20.º do CIVA. Assim, na petição em análise, o sujeito passivo reconheceu que, em 2019, deduziu IVA no montante total de €2.364.851,12.

Assumindo, ainda que relativamente, ao IVA suportado:

- no montante de €15.357,65, que teve subjacente aquisições de bens e serviços afetos a uma atividade isenta –arrendamento dos escritórios em Lisboa (Seguros)- não lhe assistia o direito à dedução do respetivo imposto, pelo que deduziu indevidamente este montante; e
- no montante de €56.854,71, que teve subjacente aquisições de bens e serviços afetos a operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, não lhe assistia o direito à dedução integral do respetivo imposto, pelo que deduziu indevidamente parte deste montante.

Por fim, concluía que o IVA suportado, no montante de €2.292.638,76, teve subjacente aquisições de bens e serviços afetos exclusivamente a operações que conferem direito a dedução.

O montante do imposto deduzido, por centro de custos, e o seu respetivo enquadramento em sede de IVA, conforme conferido pelo sujeito passivo constam do quadro seguinte:

Quadro 68 – Classificação das operações efetuada pelo sujeito passivo
(Valores em euros)

Afetação	Centro de Custo	Designação	Soma de Montante
Isentas	30000000	Seguros	15.357,65
	Total		15.357,65
Operações que conferem direito a dedução	100016	Armazém Logística	3.228,50
	100017	Armazém Logística II	1.221,91
	100019	Edifício Sede	1.450.117,49
	100021	Novo Centro de Logística	748.909,25
	100022	Fração K	28.038,14
	22000001	DSP - RH	172,64
	22000002	DSP - Jurídico	2.005,74
	22000003	DSP - DAF	27.599,68
	22000004	DSP - PCG	251,82
	22000005	DSP - DI -DSI	29.879,62
	22000006	DSP - DSS -CMP	212,75
	22000007	DSP - DSS -IM	780,39
	22000008	DSP - DSS - Expansão	220,83
	Total		2.292.638,76
Operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito	100000	Administração	810,95
	100006	Despesas bancárias	332,61
	100007	Custos Financeiros	6.663,07
	100009	Consumos Gerais	7.202,83
	100010	Intragrupo	397,36
	100011	Serviços	8.246,93
	100020	ERP	33.200,96
	Total		56.854,71
Total Geral			2.364.851,12

Afigura-se-nos que, relativamente a cada centro de custos, a classificação das operações, em Isentas, em 'em operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito', efetuada pelo sujeito passivo, é razoável e objetiva, com a exceção da classificação apresentada para o centro de custos '100019 - Edifício Sede'.

Ora, é certo que, as aquisições de bens e serviços reconhecidas no centro de custos '100019 – Edifício Sede' correspondem ao investimento realizado na nova sede da 'A... '.

No âmbito das investigações realizadas no procedimento inspetivo, ficou provado que o edifício em causa está afeto efetivamente a operações que conferem direito a dedução, como é o caso das operações realizada através do 'Centro de Serviços Partilhados' e das operações de cedência de espaço a algumas das participadas da 'A... '. Todavia, mas também, e não menos importante, é verdade que, neste edifício está localizada a sede social da 'A... ' e de outras sociedades participadas, com as quais não foi celebrado qualquer contrato de cedência, e que a atividade da 'A... ' consiste, entre outras, na gestão de participações sociais.

Assim, ao IVA suportado com as aquisições afetas a este centro de custo terá obrigatoriamente que ser dado o mesmo enquadramento, em sede de IVA, que foi dado com as aquisições afetas aos centros de custo '100000 –Administração', 100006 – Despesas Bancárias', '100007 – Custos financeiros' ou '100020 – ERP'.

Sendo este edifício a sede social de um sujeito passivo que efetua operações com direito à dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º do CIVA, a dedução do imposto na aquisição de bens e serviços na construção do mesmo terá que ser determinada nos termos do artigo 23.º do CIVA.

Tendo por base o quadro apresentado na petição (quadro nº 68), através de reclassificação, apuramos que, o IVA suportado nas aquisições afetas exclusivamente a operações que conferem direito a dedução ascende a €842.521,18 e o IVA suportado nas aquisições afetas a operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito totaliza €1.506.972,20, conforme quadro seguinte:

Quadro 69 – Classificação das operações efetuada pelo SIT
(Valores em euros)

Afetação SIT	Centro de Custo	Designação	Soma de Montante
Isentas	30000000	Seguros	15.357,65
	Total		15.357,65
Operações que conferem direito a dedução	100016	Armazém Logística	3.228,50
	100017	Armazém Logística II	1.221,91
	100021	Novo Centro de Logística	748.899,26
	100022	Fração K	28.038,14
	22000001	DSP - RH	172,64
	22000002	DSP - Jurídico	2.005,74
	22000003	DSP - DAF	27.599,68
	22000004	DSP - PCG	251,82
	22000005	DSP - DI -DSI	29.879,62
	22000006	DSP - DSS -CMP	212,75
	22000007	DSP - DSS -IM	780,39
	22000008	DSP - DSS - Expansão	220,83
	Total		842.521,18
Operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito	100000	Administração	810,95
	100006	Despesas bancárias	332,61
	100007	Custos Financeiros	6.663,07
	100009	Consumos Gerais	7.202,83
	100010	Intragrupo	397,36
	100011	Serviços	8.246,93
	100019	Edifício Sede	1.450.117,49
	100020	ERP	33.200,96
	Total		1.506.972,20
Total Geral			2.364.851,12

Como já referido anteriormente, tratando-se de aquisições de bens ou serviços:

- exclusivamente afetos a operações com direito a dedução do imposto, apresentando estas uma relação direta e imediata com essas operações, o respetivo imposto suportado é objeto de dedução integral, nos termos do artigo 20.º do CIVA;
 - exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto, mas isentas sem direito a dedução ou a operações que, embora abrangidas pelo conceito de atividade económica estejam fora das regras de incidência do imposto ou ainda de operações não decorrentes de uma atividade económica, o respetivo IVA suportado não pode ser objeto de dedução;
 - afetos à realização de operações em que parte das quais não confere direito à dedução, para efeitos da dedução, a afetação real é o método que, tendo por base critérios objetivos de imputação, mais se ajusta ao apuramento do IVA dedutível referente aos bens e serviços de utilização mista; e
 - na ausência da opção pelo método de afetação real, previsto no art.º 23.º n.º 2 do CIVA, é aplicável o método do pro rata, por força do disposto no art.º 23.º n.º 1 alínea b) e n.º 4 do CIVA.
- Pelo que, na ausência da opção pelo método de afetação real, referente ao IVA suportado nas aquisições afetas a operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse

direito, por força do disposto no artigo 23.º n.º 1 alínea b) e n.º 4 do CIVA, para apuramento do IVA dedutível deve ser aplicado o pro rata calculado.

Consequentemente e face ao exposto, deve ser aplicado o pro rata calculado sobre o montante de €1.506.972,20, e não sobre o valor proposto no projeto de relatório (€2.190.028,77).

X.1.2. Cálculo do pro rata

A ‘A...’ não concorda com a cálculo efetuado, pelos Serviços da Inspeção Tributária (SIT), para apuramento da percentagem de 93% -Pro rata.

Socorrendo-se para fundamentar tal discordância do n.º 5 do artigo 23.º que determina que «No cálculo referido no número anterior não são, no entanto, incluídas as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo.» (sublinhado nosso).

Entende a ‘A...’ que não pode ser incluído no denominador da fórmula de cálculo do pro rata o montante de €296.970,33 referente às seguintes rubricas:

- *A -€50.888,54, rendimentos financeiros;*
- *B- €109.956,49, rendimentos das rendas;*
- *C - €136.125,00, redébito de gastos com o pessoal.*

Alegando, por um lado, que os rendimentos mencionados nos pontos A e B se tratam de rendimentos acessórios, e, por outro, que os rendimentos, mencionados no ponto C, não são sujeitos a imposto, invocando o ofício-circulado n.º 30.019, de 04.05.2000, que preconiza que estas operações não são sujeitas a imposto, desde que cumpridos determinados requisitos.

Relativamente aos rendimentos mencionados no ponto C, a sua inclusão no denominador da referida equação, resulta de um lapso que será oportunamente corrigido.

á, no que se refere aos rendimentos mencionados nos pontos A e B, rendimentos financeiros e de rendas pagas por arrendamento de imóveis, lembre-se que a ‘A...’ está inscrita para o exercício de “actividades das sociedades gestoras participações sociais não financeiras” (CAE 64202), como atividade principal e como atividades secundárias, “compra e venda de bens imobiliários” e que o seu objeto social é: «Aquisição de imóveis, para si ou para revenda, alienação e arrendamento dos mesmos; construção de imóveis para si, para arrendamento, para venda ou alienação; criação, exploração e comércio de sinais distintivos do comércio e criações objeto de propriedade industrial; gestão das participações sociais de que a sociedade for titular, das quais pode dispor; atividades combinadas de

serviços administrativos de apoio a empresas e prestação de serviços conexos com as demais atividades sociais».

No ofício-circulado n.º 30103, de 2008-04-23, relativamente às operações financeiras que, embora integrando o conceito de atividade económica, são consideradas acessórias, é referido o seguinte:

«1 - O n.º 5 do artigo 23.º do CIVA estabelece que para efeitos do cálculo do pro rata não devem ser contempladas, entre outras, as operações financeiras que tenham um carácter acessório em relação à atividade exercida pelo sujeito passivo.

2 - Para que se avalie se se está perante operações financeiras acessórias deve ter-se em consideração:

a) A natureza da atividade exercida pelo sujeito passivo;

b) As condições concretas da realização das operações financeiras, nomeadamente o seu carácter habitual ou ocasional e a maior ou menor utilização de recursos da empresa na realização dessas operações, independentemente do respetivo montante.

3 - As operações financeiras não poderão, por regra, ser consideradas acessórias caso a sua realização integrar o objeto principal ou habitual da atividade do sujeito passivo, ou constituir um prolongamento dessa atividade».

Ora, conforme referido no presente relatório, estas operações financeiras, decorrentes de juros de suprimentos, são realizadas no âmbito da sua atividade de gestão de participações sociais, e são prática habitual na atividade do sujeito passivo. Assim, forçoso será de concluir, que estas operações não poderão ser qualificadas como acessórias.

Acredita-se que, também as operações imobiliárias (rendas), decorrentes de contratos de arrendamento, são realizadas no âmbito da atividade para a qual está inscrito e inserem-se no seu objeto social.

Face ao exposto, somos de opinião que, no cálculo para apuramento da percentagem do Pro rata, o denominador não deve incluir os rendimentos não decorrentes de uma atividade económica no montante de €136.125,00.

Descordamos, no entanto, da pretensão da 'A...' em afastar do denominador os montantes de €50.888,54 (rendimentos financeiros) e de €109.956,49 (rendimentos das rendas), uma vez que, se considera que estes não revestem o carácter acessório que o sujeito passivo lhes pretende imprimir.

Assim, retirando o montante de €136.125,00 do denominador, apura-se o pro rata corrigido de 96%, conforme cálculos apresentados no quadro seguinte:

Quadro 70 – Apuramento do quociente para exercício do direito à dedução pelo método pro rata **corrigido**
(valores em euros)

Artigo 20.º CIVA	OBS	Proposta PRIT	Correção	Valor Corrigido
Operações que conferem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA	1	4.183.723,66		4.183.723,66
Operações sem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA	2	296.970,03	136.125,00	160.845,03
Total Geral	3	4.480.693,69		4.344.568,69
Quociente apurado pelo método pro rata	4=1/3	0,93		0,96

No quadro seguinte, apura-se o imposto deduzido indevidamente, determinado com base no pro rata corrigido (96%) e após reclassificação do imposto suportado por operações realizadas pelo sujeito passivo:

Quadro 26 – Apuramento do Imposto deduzido Indevidamente apurado pelo método pro rata
Corrigido (valores em euros)

Campo DPIVA	Imposto Deduzido	Operações Isentas	Operações que conferem direito a dedução	Operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito	Imposto suportado com direito à Dedução em 96%	Imposto Deduzido sem direito à Dedução (96%)
	1	2	3	4	5=4x96%	6=5-4
Soma de 20	1.891.848,63	13.648,82	791.406,63	1.086.793,18	1.043.321,45	43.471,73
Soma de 23						
Soma de 21						
Soma de 22						
Soma de 24	473.002,49	1.708,83	51.114,64	420.179,02	403.371,86	16.807,16
	2.364.851,12	15.357,65	842.521,27	1.506.972,20	1.446.693,31	60.278,89

X.1.3. Apuramento das correções após a análise do exercício do direito à dedução

Apurando-se desta forma o imposto deduzido indevidamente no montante de €75.636,54 e não o montante de €174.822,35, proposto no projeto de relatório, conforme cálculos apresentados no quadro abaixo:

Quadro 71 – Apuramento do Imposto deduzido Indevidamente **Corrigido** (valores em euros)

Campo DPIVA	Imposto Deduzido	Operações Isentas	Operações que conferem direito a dedução	Operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito	Imposto Deduzido com direito à Dedução (93%)	Imposto Deduzido sem direito à Dedução (96%)	Total Imposto Deduzido sem direito à Dedução
	1	2	3	4	5=4x96%	6=4-3	7=2+6
Soma de 20	1.891.848,63	13.648,82	791.406,63	1.086.793,18	1.043.321,45	43.471,73	57.120,55
Soma de 23							
Soma de 21							
Soma de 22							
Soma de 24	473.002,49	1.708,83	51.114,64	420.179,02	403.371,86	16.807,16	18.515,99
	2.364.851,12	15.357,65	842.521,27	1.506.972,20	1.446.693,31	60.278,89	75.636,54

bb) Em concretização das correções decorrentes da inspeção tributária em referência, foram emitidas as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios n.ºs 2024..., 2024... e 2024... e correspondentes demonstrações de acertos de contas, das quais resultou um montante total a pagar de EUR 81.933,67 a título de IVA, juros compensatórios e juros de mora (cfr. docs. 1 a 10);

cc) A 13 de Agosto de 2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa; (cfr. doc. 23 junto com o PPA);

dd) A AT no prazo de 4 meses, não proferiu despacho sobre a referida reclamação graciosa; (cfr. PPA).

3.2. Factos não provados

O Tribunal Arbitral considera que não resultou provado

- Qual a relação direta entre os serviços prestados e os custos em que a Requerente incorre com essa prestação de serviços, isto é, entre os custos e a receção de um rendimento.
- O Tribunal Arbitral também considera que a Requerente não logrou provar a inveracidade do RIT, no que concerne à análise e correções em sede de IVA.

3.3. Fundamentação da matéria de facto

O Tribunal Arbitral não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que

suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvente.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos ao PPA e na inquirição da testemunha indicada pela Requerente, que não conseguiu informar sobre os critérios usados pela Requerente para a imputação rendimentos e dos respetivos custos às sociedades a quem faz a locação de espaços.

Sublinhe-se que o depoimento prestado, não suficientemente consistente, e quando a testemunha foi perguntada sobre o critério usado não foi capaz de dar uma informação credível entrando em contradições, referindo que os custos dos espaços locados às empresas, eram calculados em função dos metros quadrados utilizados, mas de seguida respondeu que dependia do número de pessoas a trabalhar nesses espaços.

Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, e como prevê o artigo 110.º do CPPT, a prova documental e testemunhal produzidas, consideraram-se provados e não provados com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

4. Matéria de direito

4.1. *Thema dicidendum*

A questão *decidenda* nos presentes autos reconduz-se à apreciação da legalidade dos atos de liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, emitidos na sequência das correções propostas pelos SIT no Relatório de Inspeção Tributária (RIT) relativos à alteração do método de cálculo do IVA a deduzir.

5. Posição das partes

5.1. Posição da Requerente

A Requerente alega, em síntese, a ilegalidade dos atos de liquidação adicionais de IVA emitidos na sequência das conclusões do RIT.

Defende que os atos de liquidação adicionais de IVA são ilegais por violação dos pressupostos subjacentes ao n.º 5, do artigo 23.º do CIVA, na medida em que a AT não poderia ter incluído no denominador do cálculo do *pro rata* o montante referente a juros de financiamentos concedidos a subsidiárias nem o montante referente a rendas, decorrentes de rendimentos imobiliários, em razão do carácter acessório de que gozam estes rendimentos.

Defende que os atos de liquidação adicional violam os artigos 20.º e 23.º, n.º 2 do CIVA, por a Administração Tributária entender erradamente que, em relação ao centro de custos *Edifício-Sede*, deve ser adotado um *pro rata* de dedução nos termos do artigo 23.º, n.º 4, quanto à globalidade dos inputs associados ao mesmo, em detrimento do entendimento da Requerente de que não deve ser feita uma aplicação generalizada e indistinta no método *pro rata* ainda que os inputs sejam de índole mista, devendo ser aceite o método de afetação real.

Alega que não deve ser feita uma aplicação generalizada e indistinta no método *pro rata* ainda que os inputs sejam de índole mista, devendo ser aceite o método de afetação real por si usado nas autoliquidações de IVA relativas ao exercício de 2019.

5.2. Posição da Requerida

A Requerida defende a legalidade das liquidações adicionais de IVA, tal como deixou expressamente fundamentado no RIT.

A Requerida defende que a Requerente não conseguiu demonstrar quais os critérios usados determinação do valor concreto cobrado a cada cliente pela ocupação de espaços no edifício sede e não sendo possível pelo que não é possível a utilização do método da afetação real para apurar o IVA dedutível. Mais defende que para a aplicação deste método de afetação real impõe-se a utilização de um critério claro e objetivo que permita a determinação concreta da efetiva afetação real em função da efetiva utilização dos bens e quantificar os custos incorridos no edifício sede com precisão e rigor.

Defende nas alegações que “*Inexiste uma relação direta entre os serviços prestados e os custos em que a Requerente incorre com essa prestação de serviços, isto é, entre os custos e a receção de um rendimento (que respaldaria a cobrança por esses custos incorridos).*”

6. Apreciação

A Requerente detém a qualidade de sujeito passivo misto em sede de IVA, desenvolvendo simultaneamente operações sujeitas a IVA, operações sujeitas, mas isentas de imposto e operações não sujeitas.

Assim, impõe-se proceder à enunciação do respetivo enquadramento jurídico geral, determinante para a definição do método de dedução aplicável ao exercício do direito à dedução do IVA suportado.

Excetuadas as hipóteses contempladas no artigo 21.º do CIVA, é dedutível a totalidade do imposto suportado na aquisição de bens e serviços destinados ao exercício de uma atividade económica enquadrável na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo Código, desde que tais aquisições se encontrem afetas a transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução, nos termos do artigo 20.º. Este direito abrange igualmente as operações que, embora integradas no âmbito das atividades económicas referidas no artigo 2.º do CIVA, não se considerem localizadas em território nacional por força das regras de localização previstas no artigo 6.º, sendo, contudo, qualificadas como operações conferentes de direito à dedução ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

As operações que conferem direito à dedução encontram-se previstas no artigo 20.º do Código do IVA, cujo n.º 1 estabelece que *“só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas; (...)”*. Incluem-se igualmente, para efeitos de dedução, as operações que, embora enquadradas no âmbito da atividade económica do sujeito passivo, não se consideram localizadas em território nacional por força das regras de localização previstas no artigo 6.º do CIVA, sendo, contudo, qualificadas como operações que conferem direito à dedução nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do mesmo diploma.

O artigo 23.º do CIVA prevê dois métodos de dedução do IVA: o método do pro rata e o método da afetação real.

O regime do *pro rata* aplicável aos recursos de utilização mista, previsto na Diretiva IVA, constitui um método supletivo de dedução, a utilizar apenas quando não se encontrem reunidas as condições necessárias para a aplicação do método da afetação real.

Nestes termos, o regime da afetação real aplica-se sempre que o sujeito passivo consiga determinar, de forma objetiva e verificável, a utilização efetiva dos bens e serviços adquiridos em cada tipo de operação realizada. Assim, quando a Requerente demonstre que determinados inputs são utilizados exclusivamente em operações tributadas, exclusivamente em operações isentas ou não sujeitas, ou ainda parcialmente em cada uma delas, e desde que essa repartição seja comprovável através de critérios objetivos, deve ser aplicado o regime da afetação real.

Nos termos do artigo 23.º do Código do IVA, o regime da afetação real aplica-se sempre que o sujeito passivo consiga determinar, de forma objetiva e verificável, a utilização efetiva dos bens e serviços adquiridos em cada tipo de operação realizada.

Assim, quando a Requerente demonstre que determinados inputs são utilizados exclusivamente em operações tributadas, exclusivamente em operações isentas ou não sujeitas, ou ainda parcialmente em cada uma delas, e desde que essa repartição possa ser comprovada através de critérios objetivos, deve ser aplicado o regime da afetação real.

Porém, na ausência de condições que permitam uma separação fiável da utilização dos bens e serviços, recorre-se ao método geral do *pro rata*, que funciona como regime supletivo de dedução. O artigo 23.º do CIVA estabelece, assim, o quadro normativo que regula a escolha e aplicação dos métodos de dedução pelos sujeitos passivos mistos, definindo tanto o regime da afetação real como o regime do *pro rata* e os pressupostos da sua utilização.

O Artigo 23.º do CIVA, determina quanto aos métodos de dedução relativa a bens de utilização mista:

“1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo:

a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2;

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

2 - Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.

(...)

Por seu lado, o artigo 168.º da Diretiva IVA, dispõe:

“quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;»

(...)

O artigo 173.º, n.º 1 da Diretiva IVA, estabelece que:

“no que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. O pro rata de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo”.

Como supramencionado, nos presentes autos a Requerente optou pela aplicação do método de dedução de afectação real, porém como ficou provado não o fez com base em critérios objetivos, suscetíveis de como refere a AT, nas alegações:

“Com efeito, para que o método da afectação real seja aplicado impõe-se a utilização de um critério claro e objetivo que permita a determinação concreta da efetiva afectação real em função da efetiva utilização dos bens, 24. O que a Requerente não logrou por demonstrar, na medida em que tão pouco foi capaz de identificar qual o critério utilizado para proceder a essa afectação.

(...)

“Não conseguiu, pois, a Requerente demonstrar que se mostra possível determinar, com base em critérios objetivos, o grau de utilização dos inputs subjacentes a esses custos em operações que conferem o direito à dedução.”

Reitera-se que a opção pelo método da afetação real exige a definição de critérios objetivos que permitam determinar, com rigor, o grau de utilização dos bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito.

Neste sentido a decisão proferida na decisão arbitral n.º 297/2016-T, que refere, que com a devida vénia transcrevemos:

“Quanto aos métodos de determinação da dedução relativamente a bens ou serviços de utilização mista, segundo a alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, sempre que esteja em causa a determinação do IVA dedutível respeitante a bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, é obrigatório o recurso à afetação real dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nessas e nas restantes operações, conforme se prevê no n.º 2 do mesmo artigo. Quanto aos bens ou serviços afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais não conferem direito à dedução, a alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo 23.º do CIVA estabelece que o imposto dedutível seja determinado mediante a utilização de uma percentagem de dedução (pro rata), apurada nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, sem prejuízo de o sujeito passivo poder optar pela afetação real, nos termos do n.º 2.”

(...)

“O método da afetação real tem por base a dedução do IVA consoante a efetiva utilização de bens ou serviços mistos, o que pressupõe a autonomização do IVA dedutível, no âmbito do IVA total suportado pelo sujeito passivo, através da afetação dos inputs a cada uma das atividades (atividades que conferem direito a dedução e atividades que não conferem esse direito), não necessariamente numa correspondência individualizada com determinado output, mas em qualquer caso, com outputs específicos agrupados por sectores, e tendo por base a utilização de critérios objetivos, nos termos previstos no artigo 23.º n.º 2 do Código do IVA.

Justamente porque o método da afetação real impõe maiores exigências na informação contabilística de suporte, mas também porque permite um maior nível de rigor quanto ao montante de IVA que o sujeito passivo tem direito a deduzir, entende a doutrina maioritária acompanhada pela jurisprudência

dos tribunais superiores que seria desejável, que todos os sujeitos passivos optassem por esta via, sempre que possível, em detrimento do método do pro rata. Este método, apesar da maior simplicidade aplicativa, não deixa de constituir uma forma de cálculo indiciário.

(...)

O Código do IVA consigna que a dedução com recurso ao método da afetação real deverá ter por base critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações.”

Considerando os factos dados como provados e os factos não provados, bem como as correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária no Relatório de Inspeção Tributária, conclui-se que as consequentes liquidações adicionais de IVA não merecem censura, por se mostrarem conformes ao regime legal aplicável em matéria de dedução do imposto, ao enquadramento normativo relativo ao ónus da prova e às exigências legais de fundamentação do procedimento inspetivo.

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral decide que as liquidações adicionais de IVA, bem como a liquidação de juros compensatórios em apreciação, devem ser mantidas na ordem jurídica, o que se determina.

7. Decisão

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar o pedido de pronúncia arbitral totalmente improcedente e, em consequência, manter as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios na ordem jurídica;
- b) Absolver a Requerida do pedido;
- c) Condenar a Requerente nas custas do processo, em razão do decaimento.

8. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **64.573,81** de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do CPC.

9. Custas

O valor das custas é fixado em € **2.448,00**, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo do Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e no artigo 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se

Lisboa, 21 de janeiro de 2026

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro -Presidente e relatora)

(Rui Miguel Zeferino Ferreira -Adjunto)

(A. Sérgio de Matos - Adjunto)