

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 485/2025-T

Tema: IRC e IVA – Variações Patrimoniais Negativas e Regularização de IVA a favor do sujeito passivo

Sumário

- I.** Os acordos de revogação dos contratos de prestação de serviços anteriormente celebrados entre a Requerente e sociedades que fazem parte do mesmo grupo societário, ao não resultarem do cumprimento de alguma obrigação contratual previamente assumida entre as partes e ao terem por única consequência o abdicar pela Requerente de rendimentos que lhe eram legal e contratualmente devidos por aquelas sociedades, constitui um perdão de dívida por parte daquela a estas.
- II.** Esse perdão de dívida constitui uma liberalidade ou, pelo menos, um ato não relacionado (e, eventualmente, até contrário) ao exercício da atividade económica por parte da Requerente;
- III.** Está-se, assim, perante uma variação patrimonial negativa que não concorre para a formação do lucro tributável da Requerente, em sede de IRC.
- IV.** O perdão de dívida não corresponde a um caso em que tenha ocorrido uma alteração do valor tributável da operação, nem a um caso de anulação da operação (os serviços foram efetivamente prestados e não podem ser “devolvidos”), nem se está perante um caso de incobrabilidade ou de imparidade de um determinado crédito, razão pela qual, em sede de IVA, não tem cabimento legal a possibilidade de a Requerente

regularizar, a seu favor, o imposto que liquidou àquelas sociedades aquando da emissão das correspondentes faturas.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Carla Castelo Trindade (presidente), Professor Doutor Luís Menezes Leitão (vogal) e Dr. Luís Manuel Pereira da Silva (vogal-relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA, adiante “Requerente”, matriculada na Conservatória do Registo Comercial e com o número de pessoa coletiva e de identificação fiscal ..., sedeadada na Rua ..., ..., ..., frações DI, DJ e DK, no concelho de Lisboa, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 137.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”), 97.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”), e 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, veio apresentar pedido de pronúncia arbitral contra os atos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) e de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), referentes aos exercícios de 2021 e 2022, emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 21/05/2025 e automaticamente notificado à Requerida. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros

signatários, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, os quais comunicaram a respetiva aceitação, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º já referido, no prazo aplicável.

As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do mesmo diploma, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 29 de julho de 2025, sendo que no dia 30 imediato foi proferido Despacho, nos termos e efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, determinando a notificação da Senhora Diretora-Geral da AT, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, bem como, para junção, no mesmo prazo, de cópia integral do processo administrativo.

O processo administrativo e a resposta da AT foram recebidos a 30 de setembro de 2025. No dia 4 de novembro de 2025 foi proferido Despacho com o seguinte teor:

“1. Compulsados os autos, designa-se o dia 15 de Dezembro de 2025, pelas 14 horas e 30 minutos, para efeitos da realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT.

2. No prazo de 10 (dez) dias deverão a Requerente e a Requerida indicar, de forma individualizada quanto a cada uma das testemunhas arroladas, os concretos factos do pedido arbitral e da resposta que serão objecto daquele tipo de prova.

3. Também no prazo de 10 (dez) dias, deverão as partes informar o CAAD sobre a sua vontade, bem como das testemunhas arroladas, de comparecer na reunião arbitral nas instalações do CAAD em Lisboa ou no Porto.

4. Na ausência de informação tempestiva em sentido contrário, presume-se que as partes e as testemunhas se irão apresentar presencialmente nas instalações do CAAD em Lisboa.”.

Na data indicada, foi ouvida a testemunha B..., *Chief Financial Officer* (“CFO”) do grupo C... que depôs sobre os artigos 6.º, 7.º, 10.º, 11.º, 12.º, 13.º, 14.º, 18.º e 19.º, do pedido de pronúncia arbitral.

A Requerente e a Requerida apresentaram, respetivamente, as suas alegações escritas em 14 de janeiro de 2026.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

1. Argumentação da Requerente

A Requerente sustenta o pedido que formula, alegando, em síntese, o seguinte:

- i. A anulação das faturas, através da emissão de notas de crédito, não consubstancia um perdão de dívida, mas sim o cumprimento de uma obrigação contratual assumida pela Requerente;
- ii. O “perdão” de dívida designa-se por remissão de dívida, a qual constitui uma causa de extinção das obrigações para além do cumprimento;
- iii. A remissão de dívida assume forma contratual, devendo ser formalizado um acordo entre credor e devedor, o qual se materializa num contrato de remissão de dívida;
- iv. A renúncia do credor ao seu direito de exigir a prestação devida ao devedor deve ser efetuada de forma voluntária, *i.e.*, de livre e espontânea vontade;
- v. A anulação das faturas emitidas à D... e E... não resultou de um comportamento voluntário da Requerente, mas antes do cumprimento de uma obrigação contratual;
- vi. Tendo a D... e a E... ficado impossibilitadas de avançar com o projeto de investimento imobiliário em referência, a Requerente e estas sociedades revogaram os contratos de prestação de serviços que haviam celebrado, com efeitos retroativos à data da respetiva celebração, *i.e.*, 2018;
- vii. Considerando que os contratos de prestação de serviços foram revogados com efeitos retroativos a 2018 em reflexo da partilha de risco entre as partes, não chegou a constituir-se, na esfera da D... e da E..., qualquer obrigação de pagamento dos serviços prestados pela Requerente nos anos de 2019 e 2020;

- viii. A Requerente não era titular de um direito de crédito sobre a D... e a E... ao qual pudesse renunciar;
- ix. Não existindo qualquer obrigação de pagamento dos serviços prestados pela Requerente, não podia a Requerida considerar existir um perdão de dívida;
- x. Perante a impossibilidade objectiva de cumprimento dos contratos de prestação de serviços, impendia sobre a mesma a obrigação contratual de anular as faturas emitidas, através da emissão de notas de crédito, a qual não se poderá juridicamente qualificar como uma remissão de dívida, na medida em que:
 - a) em virtude da revogação dos contratos de prestação de serviços, aquelas sociedades não estavam obrigadas a pagar os serviços faturados e;
 - b) não existiu qualquer renúncia voluntária, por parte da Requerente, ao direito de crédito que detinha sobre aquelas sociedades;
- xi. A anulação das faturas, por via da emissão das notas de crédito – enquanto operação contabilística de anulação do crédito – foi contabilisticamente reconhecida como uma variação patrimonial negativa;
- xii. Ao não consubstanciarem um rendimento ou um gasto, as variações patrimoniais não constam da demonstração de resultados, não estando, por isso, reflectidas no resultado líquido do exercício, sendo antes contabilisticamente reconhecidas no capital próprio;
- xiii. A anulação das faturas através da emissão das notas de crédito tinha necessariamente de ser contabilisticamente reconhecida como uma variação patrimonial negativa;
- xiv. Enquanto variação patrimonial negativa, a mesma deverá ser considerada como fiscalmente dedutível, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do CIRC;
- xv. Assim, corresponde a um gasto incorrido no exercício da actividade económica da Requerente, nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC;
- xvi. Pese embora não sejam consideradas gastos do exercício, as variações patrimoniais negativas serão dedutíveis para efeitos fiscais se se verificarem os pressupostos de

dedutibilidade fiscal de gastos e perdas previstos no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC – i.e., terem sido incorridos no âmbito da prossecução da actividade económica do sujeito passivo com vista à obtenção de rendimentos sujeitos a IRC e estejam documentalmente comprovados – e se a sua não dedutibilidade não for expressamente afastada por lei;

- xvii. Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do CIRC, essa variação patrimonial negativa é fiscalmente dedutível, porque os serviços prestados às sociedades D... e E... se enquadraram no âmbito da actividade comercial da Requerente, tendo como propósito obter rendimentos sujeitos a IRC através do pagamento desses serviços pelos adquirentes, e porque tais serviços visavam vir a permitir a obtenção de rendimentos futuros no contexto do apoio que a Requerente viria a prestar no contexto da exploração do projecto imobiliário;
- xviii. A variação patrimonial negativa apurada pela Requerente, no montante de € 355.584,00, é dedutível para efeitos fiscais, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do CIRC, tendo sido correctamente inscrita no campo 704 do quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2021, o que desde logo evidencia a ilegalidade dos actos tributários controvertidos;
- xix. Não se verificam os pressupostos legais para consideração dos créditos sobre a D... e E... como créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis;
- xx. Na medida em que o valor tributável de uma operação sujeita a IVA sofra alterações, o princípio da neutralidade do IVA impõe o correspondente ajustamento ao imposto autoliquidado pelo sujeito passivo;
- xxi. Perante a anulação de operações tributáveis em sede de IVA – como é o caso da prestação de serviços –, materializada na anulação de faturas e emissão das respetivas notas de crédito, não existe qualquer facto tributável, motivo pelo qual o sujeito passivo terá direito à regularização do IVA liquidado em excesso, nos termos do artigo 98.º, n.º 2, do CIVA;

- xxii. A inviabilidade do projeto imobiliário acarretou, para a Requerente, o carácter gratuito dos serviços por si prestados à D... e à E... e, simultaneamente, a perda de oportunidade de vir a prestar serviços a essas sociedades na fase de exploração do referido projeto;
- xxiii. Face à inviabilidade do projeto imobiliário, os serviços já prestados pela Requerente passaram a enquadrar-se, em sede de IVA, como serviços gratuitos;
- xxiv. A gratuitidade superveniente de tais serviços resultou de um motivo alheio à vontade da Requerente e da D... e da E...;
- xxv. Em sede de IVA, uma prestação de serviços será gratuita se, no âmbito da relação jurídica entre o prestador de serviços e o beneficiário, não forem realizadas prestações recíprocas, ou seja, se o prestador de serviços não vier a auferir qualquer contrapartida pelo serviço que prestou no âmbito da sua actividade económica;
- xxvi. A Requerente terá direito a regularizar a seu favor o IVA liquidado sobre os serviços prestados à D... e à E..., que por força da gratuitidade superveniente de tais serviços, decorrente de uma causa objetiva alheia à vontade das partes, se mostra indevido, à luz dos artigos 4.º, n.º 2, alínea b), a contrario do CIVA, e 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (“Diretiva IVA”), na medida em que estão em causa serviços sem fins alheios à atividade da Requerente;
- xxvii. Sob pena de violação do princípio da neutralidade e do conceito de serviços gratuitos sem fins alheios à atividade, terá de ser reconhecido o direito da Requerente a regularizar a seu favor o IVA que indevidamente liquidou sobre serviços gratuitos sem fins alheios à sua atividade, ainda que tal gratuitidade seja superveniente.

2. Argumentação da Requerida

Em síntese, a Requerida alega o seguinte, na sua resposta:

- i. Contrariamente ao que pretende a Requerente, mesmo estando a revogação dos contratos de prestação de serviços suportada em contratos, tal não conduz a que estejamos perante uma variação patrimonial negativa fiscalmente reconhecida nos termos do artigo 24.º, do CIRC;
- ii. Desde logo porque houve uma efetiva prestação de serviços por parte da Requerente a entidades terceiras e uma renúncia ao pagamento das faturas emitidas por referência a esses serviços por si prestados;
- iii. O objetivo de uma sociedade comercial é o lucro conforme resulta do artigo 21.º, n.º 1, alínea a) do Código das Sociedades Comerciais (que estabelece que o sócio tem direito a partilhar nos lucros, sendo um direito fundamental), pelo que, independentemente dos acordos que possam existir, não cumpre esse escopo uma sociedade, como a Requerente, que no momento da celebração de um contrato de prestação de serviços concorda com uma cláusula de revogação do mesmo e de anulação total do valor dos serviços efetivamente prestados e faturados, não estipulando qualquer contrapartida para a prestação dos serviços;
- iv. A Requerente não explica quais as razões/interesses societários que motivaram a celebração destes contratos de prestação de serviços, uma vez que os mesmos previam cláusulas que lhe seriam prejudiciais, sendo de notar, conforme decorre da doutrina e jurisprudência citadas, que terão sempre de ser interesses societários da Requerente e não os interesses de terceiros mormente do grupo de sociedades a que pertence;
- v. As notas de crédito servem para corrigir ou ajustar uma fatura já emitida, seja por devoluções de mercadorias, erros de preço ou quantidade, ou para aplicar descontos acordados após o envio da fatura e não para se anular a totalidade de serviços que foram efetivamente prestados apenas porque um projeto de investimento de terceiros não se concretizou;
- vi. Não existe qualquer racionalidade económica na operação em causa, pelo que a aceitação fiscal dos créditos em causa não compreende a situação de “perdão de

dívida”, sendo que a sua concretização pode até comprometer a capacidade económica/financeira da Requerente;

- vii. Esta remissão de dívida aceite contratualmente pela Requerente constitui uma liberalidade (cfr. artigos 863.º e 940.º, n.º 1, do Código Civil), pois não há evidência e muito menos prova de uma decisão empresarial orientada por critérios de racionalidade económica, a qual repita-se tem necessariamente em vista o escopo societário da Requerente e não o interesse de entidades terceiras, mesmo que pertencentes ao mesmo grupo;
- viii. A revogação dos contratos celebrados ocorreu em setembro de 2021, muito antes do indeferimento do projeto imobiliário pela Câmara Municipal de Lisboa (em dezembro de 2022), pelo que aquela revogação não decorre de uma obrigação contratual;
- ix. Há “perdão das dívidas” que constavam no balanço da Requerente, sem qualquer contrapartida e sem qualquer justificação / racionalidade empresarial do ponto de vista da sociedade prestadora dos serviços (a Requerente), cujos interesses societários, naqueles contratos, não estão, de facto, salvaguardados, mas que têm antes subjacentes, interesses de terceiros, mormente do Grupo como a própria Requerente assume;
- x. Quanto aos serviços prestados nos anos de 2019 e 2020, os mesmos foram reconhecidos na contabilidade da Requerente como rendimento, por contrapartida do reconhecimento de um ativo (dívida a receber), tendo gerado a correspondente liquidação do IVA inerente;
- xi. Consequentemente, o desreconhecimento, posterior, dessa dívida do balanço, configura um perdão de dívida;
- xii. Perdão este que também não seria aceite como custo fiscal, nos termos do artigo 23.º, do CIRC;
- xiii. Estamos, assim, perante uma liberalidade que não é aceite fiscalmente nos termos do artigo 24.º, do CIRC;

- xiv. Embora seja uma opção de gestão legítima por parte da Requerente não cobrar pela prestação de serviços que efetivamente prestou aos seus clientes, a regularização do valor indicado no Campo 40, da sua declaração periódica de IVA do período 202109 «*não tem enquadramento nos termos do artigo 78.º, do CIVA, que regulamenta as regularizações de imposto, na sequência da emissão de notas de crédito*»;
- xv. O perdão de créditos é uma situação em que o credor prescinde do recebimento da contraprestação, não sendo propriamente uma situação em que tenha havido alteração do valor tributável da operação que efetivamente ocorreu, só seria esse o caso se estivessemos perante um desconto ou devolução; também não se trata de um caso de incobrabilidade do valor faturado por um dos processos referidos no artigo 78.º, n.º 7, ou do n.º 4 do artigo 78.º-A, ambos do CIVA;
- xvi. Deste modo, não haverá lugar à regularização do IVA liquidado quando se trate de um perdão da dívida.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, todos do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), tendo o pedido sido tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades e não foi suscitada ou identificada matéria de exceção.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

1. Matéria de facto

1.1. Fundamentação da decisão sobre a matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas Partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (conforme artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Importa notar que a matéria de facto provada acima referenciada não é controvertida e reúne o consenso de ambas as Partes.

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes, no testemunho oferecido e no teor dos documentos juntos aos autos, por elas não contestados.

1.2. Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que, iniciou a sua actividade económica a 15 de setembro de 2010;
- b. A Requerente exerce a título principal uma actividade económica de prestação de serviços operativos e de gestão com o CAE 82110 – Actividades Combinadas de Serviços Administrativos, tendo como objecto social;

Objecto:	prestação de serviços operativos e de gestão, compreendendo todos os relacionados com a gestão administrativa e secretariado, gestão financeira, angariação, análise e acompanhamento de investimentos, assessoria, consultoria de gestão, contabilidade e representação fiscal, gestão de recursos humanos e funções administrativas inerentes, sistemas de informação, execução de tarefas operativas, de suporte ou backoffice, domiciliação de sociedades, cedência ocasional de espaços e tratamento de correspondência, para além de, acessoriamente, realizar a gestão e arrendamento de imóveis próprios
-----------------	--

- c. A Requerente é um sujeito passivo de IRC, enquadrado no regime geral de determinação da matéria colectável, e não se encontra abrangida, no exercício económico de 2021 pelo regime especial de tributação pelo lucro do grupo, embora tenha beneficiado desse regime anteriormente (entre 2014 e 2019 e, posteriormente, em 2022 apenas).
- d. A Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal de periodicidade mensal;
- e. A Requerente integra o grupo de sociedades A..., do qual fazem igualmente parte:
- a) A sociedade D... (anteriormente designada “F..., Lda.”);

Firma:	D... LDA
Natureza Jurídica:	SOCIEDADE POR QUOTAS
Sede:	Rua <input type="text"/> Distrito: Lisboa — Concelho: Lisboa — Freguesia: <input type="text"/> <input type="text"/> Lisboa
Objecto:	O arrendamento, a gestão e administração de imóveis próprios, a construção, reabilitação e reparação de todo o tipo de imóveis, diretamente ou contratando com terceiros, bem como a construção, gestão e exploração e desenvolvimento de actividades turísticas e hoteleiras, a exploração comercial de hotelaria com restauração e quaisquer actividades conexas.

- b) A sociedade E... (anteriormente designada “G...- Lda.” e posteriormente “H...Lda.”);

Firma:	E... LDA
Natureza Jurídica:	SOCIEDADE POR QUOTAS
Sede:	Rua <input type="text"/> Distrito: Lisboa — Concelho: Lisboa — Freguesia: <input type="text"/> <input type="text"/> Lisboa
Objecto:	O arrendamento, a gestão e administração de imóveis próprios, a construção, reabilitação e reparação de todo o tipo de imóveis, diretamente ou contratando com terceiros, bem como a construção, gestão e exploração e desenvolvimento de actividades turísticas e hoteleiras, a exploração comercial de hotelaria com restauração e quaisquer actividades conexas.

FIRMA: G... - LDA
NIPC:
NATUREZA JURÍDICA: SOCIEDADE POR QUOTAS
SEDE: Rua
Distrito: Lisboa Concelho: Lisboa Freguesia:
 Lisboa
OBJECTO: promoção imobiliária, a compra e venda de qualquer tipo de imóveis, a revenda dos adquiridos para esse fim, a gestão imobiliária, o arrendamento, a gestão e administração de imóveis próprios, a construção, reabilitação e reparação de todo o tipo de imóveis, diretamente ou contratando com terceiros, bem como a construção, gestão e exploração e desenvolvimento de actividades turísticas e hoteleiras, a exploração comercial de hotelaria com restauração e quaisquer actividades conexas
CAPITAL : 5.000,00 Euros

- f. A Requerente, a D... e E... têm sede na mesma morada (Rua ..., ..., ...-... Lisboa);
- g. A Requerente, a D... e E... têm os mesmos gerentes e/ou administradores: I..., J... e B...;
- h. A Requerente, a D... e a E... pertencem a um grupo económico cujo beneficiário efectivo é a mesma pessoa: I... (gerente/administradora de todas elas);
- i. A Requerente é uma empresa de serviços partilhados que presta diversos serviços onerosos a outras empresas do grupo empresarial em que se insere, funcionando como “*uma espécie de family office*”;
- j. Em 28.06.2018, a Requerente e a E... celebraram um contrato de prestação de serviços, nos termos do qual aquela prestava a esta serviços jurídicos, técnicos de administração e de gestão financeira (“Contrato E...”);
- k. O Contrato E... prevê que a Requerente facturará à e receberá da E... o montante mensal de € 10.371,00 (acrescido de IVA à taxa legal em vigor), relativo a serviços prestados a partir de 01.01.2019;
- l. O Contrato E... prevê que os serviços a prestar pela Requerente à E... dizem respeito a um projecto imobiliário a desenvolver num imóvel que é propriedade desta situado em Lisboa;
- m. O Contrato E... prevê uma componente de risco associada à viabilidade económica do projecto, dependendo primeiramente da aprovação ou não do projecto imobiliário

- pela Câmara Municipal de Lisboa e, posteriormente, considerando os demais riscos de evolução mais ou menos favorável de mercado;
- n. O Contrato E... prevê que, caso o projecto imobiliário não venha a avançar, ambas as partes revogarão este contrato, com efeitos retroactivos, devendo a Requerente anular as facturas emitidas e emitir as correspondentes notas de crédito;
 - o. Em 28.11.2019, a Requerente e a D... celebraram um contrato de prestação de serviços, nos termos do qual aquela prestava a esta serviços jurídicos, técnicos de administração e de gestão financeira (“Contrato D...”);
 - p. O Contrato D... contém uma cláusula que faz retroagir os efeitos da sua vigência ao dia 06.06.2019;
 - q. O Contrato D... prevê que a Requerente facturará à e receberá da D... o montante de € 48.895,00 (acrescido de IVA à taxa legal em vigor), relativo a serviços prestados no ano de 2019, e o montante mensal de € 4.445,00 (acrescido de IVA à taxa legal em vigor) para os serviços a prestar a partir de 01.12.2019;
 - r. O Contrato D... prevê que os serviços a prestar pela Requerente à D... dizem respeito a um projecto imobiliário a desenvolver num imóvel que é propriedade desta situado em Lisboa;
 - s. O Contrato D... prevê uma componente de risco associada à viabilidade económica do projecto, que dependerá primeiramente da aprovação ou não do projecto pela Câmara Municipal de Lisboa e, posteriormente, também dos riscos de evolução mais ou menos favorável de mercado;
 - t. O Contrato D... prevê que, caso o projecto imobiliário não venha a avançar, ambas as partes revogarão este contrato, com efeitos retroactivos, devendo a Requerente anular as facturas emitidas e emitir as correspondentes notas de crédito;
 - u. Durante os anos 2019 e 2020, a Requerente prestou os serviços jurídicos, técnicos de administração e gestão financeiras acordados à D... e E...;

- v. Durante os anos de 2019 e 2020, a Requerente emitiu as correspondentes facturas pelos serviços prestados à D... e à E...;
- w. Durante os anos de 2019, 2020 e 2021, a totalidade dos serviços facturados pela Requerente às duas sociedades D... e E... não foram pagos, pelo que deram origem a activos na Requerente (créditos de clientes a receber) e a passivos nas sociedades que deles beneficiaram (fornecedores a pagar);
- x. Em 03.09.2021, a Requerente e a D... celebraram um acordo de revogação do contrato de prestação de serviços, arguindo que o projecto imobiliário a desenvolver num imóvel detido pela D... não iria avançar;
- y. Nesse acordo de revogação do contrato de prestação de serviços, é enunciado que *“tendo em conta os circunstancialismos do Projeto, em como as limitações emergentes da Pandemia COVID-19, foi decidido pela [D...] não avançar com o Projeto”*;
- z. Nos termos desse acordo de revogação, ficou acordado que haveria lugar à suspensão da faturação dos serviços a prestar futuramente, bem como à anulação das faturas emitidas pela Requerente à D... e à emissão por parte daquela das correspondentes notas de crédito;
- aa. Em 03.09.2021, a Requerente e a E... celebraram um acordo de revogação do contrato de prestação de serviços, arguindo que o projecto imobiliário a desenvolver num imóvel detido pela E... não iria avançar;
- bb. Nesse acordo de revogação do contrato de prestação de serviços, é enunciado que *“tendo em conta os circunstancialismos do Projeto, em como as limitações emergentes da Pandemia COVID-19, foi decidido pela [E...] não avançar com o Projeto”*;
- cc. Nos termos desse acordo de revogação, ficou acordado que a haveria lugar à suspensão da faturação dos serviços a prestar futuramente, bem como à anulação das

faturas emitidas pela Requerente à E... e à emissão por parte daquela das correspondentes notas de crédito;

dd. Através de notificação datada de 19.12.2022, emitida pela Direcção Municipal de Urbanismo da Câmara Municipal de Lisboa, a E... foi notificada de que o pedido de licenciamento (reconstrução) foi indeferido tendo em consideração que “*Decorrido o prazo para audiência prévia sem que o interessado se tenha pronunciado sobre o projeto de decisão desfavorável, nos termos das informações técnicas e despachos que a antecedem*” e que respeitavam a:

- na falta de enquadramento regulamentar da configuração proposta ao nível da cobertura do edifício sito na rua [];
- perante a incoerência e ausência de elementos que permitam verificar o cumprimento das regras e dos parâmetros urbanísticos aplicáveis designadamente quanto i) ao enquadramento regulamentar da demolição proposta para o edifício sito na rua [] e quanto ii) ao cumprimento das regras aplicáveis aos logradouros (resultando dos elementos entregues que a ocupação proposta ao nível do subsolo acrescida da área de acesso viário ao estacionamento, compromete o cumprimento do regime da Svp, por não se encontrar assegurado um mínimo de 152m² de solo orgânico, não pavimentada, sem construção acima e abaixo do solo, correspondente a 20% da área de referência do logradouro, quantificada em aproximadamente 760m² tendo por base as peças desenhadas);
- perante a ausência de informação quanto ao efetivo acréscimo de superfície de pavimento que permita avaliar e enquadrar a presente operação urbanística no regime de cedências e compensações.

ee. Durante o ano de 2021, a Requerente procedeu à emissão de 4 notas de crédito dirigidas à D... e E..., com o intuito de anular as faturas emitidas durante os anos de 2019 e 2020, nos seguintes moldes:

N.º da nota de crédito	Adquirente	Data de emissão	Montante em crédito (EUR)	IVA (EUR)	Base tributável (EUR)
2021/03	<div>D...</div>	16/09/2021	65.608,20	12.268,20	53.340,00
2021/04			65.608,20	12.268,20	53.340,00
2021/05	<div>E...</div>		153.075,96	28.623,96	124.452,00
2021/06			153.075,96	28.623,96	124.452,00
TOTAL			437.368,32	81.784,32	355.584,00

ff. Face à anulação das facturas, a Requerente registou a crédito, na conta 728 – Descontos e Abatimentos, o montante de € 355.584,00 e, por contrapartida, um débito, no montante, na conta 56 – Resultados Transitados;

Financeira									
Conta	Descrição	Débito	Crédito	IVA	% n/ Ded. IVA Autoliq.	Selo	Entidade	Descrição	Moeda *** / EUR
561	Resultados transitados	106.680,00			0,00			Reclassif erro contabilístico Pag Mouriscas 20/ 19	EUR 1,0000000
7281	Prest. serv.-desc. abatimentos-mercado nacional		106.680,00	161624	0,00			Reclassif erro contabilístico Pag Mouriscas 20/ 19	EUR 1,0000000
561	Resultados transitados	248.904,00			0,00			Reclassif erro contabilístico Parimob II 2020 e 19	EUR 1,0000000
7281	Prest. serv.-desc. abatimentos-mercado nacional		248.904,00	161624	0,00			Reclassif erro contabilístico Parimob II 2020 e 19	EUR 1,0000000
Subtotais		355.584,00	355.584,00						

- gg. A Requerente inscreveu, no campo 704 do quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2021, uma variação patrimonial negativa não reflectida no resultado líquido contabilístico do exercício, no montante de € 355.584,00;
- hh. A Requerente considerou as notas de crédito emitidas no campo 40 da declaração periódica de IVA de 09/2021, regularizando o imposto a seu favor contido nessas notas de crédito que havia emitido, no montante de € 81.784,32;

2	REGULARIZAÇÕES CUJO CRÉDITO NÃO SEJA SUPERIOR A € 750, IVA INCLuíDO (cujo devedor seja particular ou sujeito passivo sem direito à dedução)	
	Valor do crédito não seja superior a € 750, IVA incluído, por devedor (al. a) do n.º 8 do art.º 78º e al. b) do n.º 2 do 78º - A)	
3	OUTRAS REGULARIZAÇÕES NÃO ABRANGIDAS PELO ART.º 78º E PELO NOVO REGIME DO ART.º 78º - A a 78º - D	
	Regularizações abrangidas pelos art.ºs 23º a 26º	
	Outras regularizações (Ex: fusão)	
4	VALOR TOTAL DO CAMPO 40	
		81.784,32

- ii. Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2024..., a Requerida instaurou contra a Requerente uma acção de inspecção tributária interna e de âmbito parcial, incidente sobre o ano de 2021, em sede de IRC e IVA;
- jj. Na sequência do procedimento inspectivo, a Requerida notificou a Requerente do projecto de relatório de inspecção tributária, datado de 10.10.2024, para que esta, querendo, exercesse o seu direito de audição prévia em face das correcções em sede de IRC e IVA que aquela se propunha fazer;
- kk. Em 12.11.2024, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia;

ll. Através de despacho datado de 21.01.2025, a Requerida emitiu o relatório final de inspecção tributária nos termos do qual procedeu a correcções em sede de IRC e IVA, respectivamente, nos montantes de € 355.584,00 (correcções à matéria colectável de IRC) e € 81.784,32 (correcções ao IVA regularizado pela Requerente);

mm. A Requerida enuncia no relatório de inspecção tributária, para fundamentar essas correcções, nomeadamente, os seguintes argumentos:

«V.1. – Correcções propostas em sede de IRC

V.1.1. Variações patrimoniais não dedutíveis fiscalmente

Conforme anteriormente relatado, o sujeito passivo inscreveu, no Campo 704, do Quadro 07, da declaração Modelo 22, do ano de 2021, um montante de €355.584,00.

De acordo com as justificações apresentadas, aquele valor respeitava a uma variação patrimonial negativa, não refletida no resultado contabilístico de 2021.

Ainda de acordo com o sujeito passivo, a referida variação patrimonial negativa respeitava ao valor total de 4 notas de crédito, por si emitidas, em 2021, para anulação total da faturação anteriormente emitida, a favor de duas sociedades, a F... e a H... .

Segundo as justificações apresentadas, os serviços titulados pelas faturas emitidas em 2019 e 2020 foram realizados, mas, como o projeto de investimento em causa não avançou, “...” foi acordado entre as partes que a A... não cobraria nada pelos serviços prestados em 2019 e 2020, tendo-se, por conseguinte, procedido à anulação dessas faturas pela emissão destas notas de crédito.”

Conforme se verifica pelas justificações do sujeito passivo, constantes do parágrafo anterior, o mesmo confirma a prestação integral dos serviços que foram titulados pelas faturas emitidas em 2019 e 2020.

E, também conforme já relatado, a A... procedeu à anulação total da faturação por si emitida, em 2019 e 2020, a favor das duas sociedades já citadas.

Assim sendo, a operação em causa não configura nada mais que um perdão de dívida, ou seja, a A... decidiu perdoar a totalidade da dívida que aquelas duas sociedades detinham, perante si, derivada dos serviços que lhes foram prestados, nos anos de 2019 e 2020.

Para tal, emitiu notas de crédito em 2021, para anulação de todas as faturas ainda não anuladas, emitidas a favor daquelas duas sociedades.

Em termos fiscais, um perdão de dívida não é um gasto fiscal passível de dedução, através da figura de uma variação patrimonial negativa.

Aquelas dívidas, das duas sociedades, perante a A..., apenas eram passíveis de dedução fiscal, ou através das regras do artigo 28.º, do CIRC, relativas a perdas por imparidade, ou através das regras enunciadas no artigo 41.º, do mesmo código, relativas a créditos incobráveis.

[...]

No caso em apreço o sujeito passivo não decidiu seguir nenhuma destas vias, tendo optado por utilizar a figura de uma variação patrimonial negativa.

Dado que não estão reunidas as condições enunciadas no artigo 24.º, do CIRC, a referida importância não é fiscalmente dedutível.

[...]

V.2. – Correções propostas em sede de IVA

V.2.1. Variações patrimoniais não dedutíveis fiscalmente

Conforme já descrito no Capítulo V.1.1., deste relatório, a emissão das 4 notas de crédito em 2021, a favor das sociedades F... e H..., configura o chamado perdão de dívida.

A A... assumiu e confirmou, perante os serviços de inspeção tributária, que os serviços titulados pelas faturas iniciais, emitidas em 2019 e 2020, a favor daquelas 2 sociedades, foram prestados.

O que se passou, tão somente, foi que a A... decidiu não cobrar pela prestação daqueles serviços, aos seus clientes.

Sendo esta uma opção de gestão legítima, tomada pela A..., no entanto a mesma não tem enquadramento nos termos do artigo 78.º, do CIVA, que regulamenta as regularizações de imposto, na sequência da emissão de notas de crédito.

Se atentarmos à redação de todos os números do mesmo artigo, não encontramos nenhum onde possamos enquadrar a emissão de notas de crédito, tendo como único motivo, a opção do prestador de serviços, de não cobrar aos seus clientes, pela prestação desses mesmos serviços.

Assim sendo, as regularizações de imposto, efetuadas pela A..., na declaração periódica de IVA, do período 202109, no montante global de €81.784,32, carecem de fundamento legal”;

- nn. Na sequência da acção inspectiva, a Requerida emitiu à Requerente os seguintes actos de liquidação adicional, em sede de IVA, relativos a juros compensatórios e juros de mora:

Período	Imposto	N.º da liquidação	Demonstração de acerto de contas	Montante (EUR)
2021	IRC	2025	2025	N/A
09/2021	IVA	2025	2025	15.727,91
	Juros compensatórios	2025	2025	1.918,37
10/2021	IVA	2025	2025	18.237,25
	Juros de mora	2025	2025	3.662,11
12/2021	IVA	2025	2025	7.102,75
	Juros de mora	2025	2025	1.376,20
01/2022	IVA	2025	2025	16.426,64
	Juros de mora	2025	2025	3.125,92
02/2022	IVA	2025	2025	16.358,63
	Juros de mora	2025	2025	3.048,29
03/2022	IVA	2025	2025	7.931,14
	Juros de mora	2025	2025	1.451,29
				96.366,50

- oo. A correcção em sede de IRC promovida pela Requerida não gerou qualquer imposto a pagar em virtude de a Requerente registar e manter-se numa situação de prejuízo fiscal no exercício de 2021;

- pp. A Requerente efectuou, dentro do prazo, o pagamento das liquidações adicionais de IVA, bem como as relativas a juros compensatórios e de mora.

1.3. Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa, o seguinte facto não se considera provado:

- a. As sociedades D... e a E... não avançaram com o projeto imobiliário que iriam desenvolver em imóveis de que eram proprietárias em resultado da decisão da Câmara Municipal de Lisboa de indeferir o pedido de licenciamento desse projeto.

2. Matéria de Direito

2.1. Apreciação

A controvérsia entre a Requerente e a Requerida assenta na qualificação jurídica e fiscal dos efeitos resultantes da celebração e posterior revogação de dois contratos de prestação de serviços que a primeira celebrou com duas entidades relacionadas (pertencentes ao mesmo grupo empresarial): a D... e a E... .

A Requerente utiliza o argumento de que, não tendo avançado o projeto imobiliário (promovido pela D... e E...) que estava subjacente à celebração daqueles contratos de prestação de serviços, existiu um motivo bastante para a revogação desses contratos e para a anulação das operações tributáveis correspondentes, em sede de IRC e de IVA.

Porém, a decisão de revogação (setembro de 2021) dos contratos de prestação de serviços celebrados entre a Requerente e aquelas duas sociedades ocorreu mais de quinze meses antes de a Câmara Municipal de Lisboa ter tomado a decisão de indeferimento do projeto imobiliário em causa (dezembro de 2022).

Aliás, o período em causa (2021) foi marcado por outros dois aspectos que foram referidos nos acordos de revogação dos contratos e no depoimento testemunhal e que terão também tido relevância na decisão de revogação dos contratos associados à perda de atractividade do projecto imobiliário subjacente: a epidemia COVID-19 e a existência de um parceiro de negócio ligado à indústria hoteleira que teria interesses na gestão futura do empreendimento.

Por outro lado, os pareceres dos serviços da Câmara Municipal de Lisboa (doc. 11 anexo à petição inicial) referem que, ao longo do processo de licenciamento, terão existido faltas de respostas às questões/objeções suscitadas por aquela câmara municipal, o que pode indiciar algum desinteresse das sociedades D... e E... no desfecho do processo de licenciamento.

Como tal – na falta de melhor explicação – não ficou provado que as revogações de tais contratos sejam uma consequência desta decisão de indeferimento do projecto imobiliário por parte da Câmara Municipal de Lisboa.

Acresce que os termos como a Requerente pretende anular as operações (através da emissão de notas de crédito) é, pelo menos, questionável.

Tendo os serviços sido efetivamente prestados por aquela à D... e à E... (facto que nenhuma das Partes põe em causa), não é possível, dada a intangibilidade associada às operações de prestação de serviços, regressar-se à situação que existia antes de esses serviços terem sido prestados pela Requerente àquelas sociedades.

Aliás, a própria Requerente revela que não pretende o regresso a um cenário em que esses serviços não tivessem sido, sequer, prestados...tão somente pretende que (sem mais) subsistindo esses serviços prestados na ordem jurídica das sociedades às quais os mesmos foram prestados, haja lugar a uma (artificial) transformação do seu carácter (inicialmente) oneroso para um carácter (*a posteriori*) gratuito.

Não se acompanha a interpretação da Requerente de que as facturas emitidas às sociedades D... e à E... não tivessem gerado um direito ao recebimento do seu valor pela Requerente, pois tal interpretação conduziria a questionar o preço pelo qual esses serviços foram facturados e, em última instância, a própria validade das facturas como documentos de suporte de actividades económicas, emitidos de acordo com todos os requisitos estabelecidos no CIVA, nomeadamente os seus requisitos formais e substanciais como dispõem os seus artigos 29.º, n.º 1, alínea b), e n.º 7, e 36.º, n.º 5, respectivamente:

- i. Artigo 29.º, n.º 1, alínea b), e n.º 7, do CIVA:

“1 - Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais:

(...)

b) Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;

(...)

7 - Os documentos emitidos pelas operações assimiladas a transmissões de bens pelas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e a prestações de serviços pelas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º devem mencionar apenas a data, natureza da operação, valor tributável, taxa de imposto aplicável e montante do mesmo. (...)”;

ii. Artigo 36.º, n.º 5, alínea c), do Código do IVA:

“5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

(...)

c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; (...).”

Pretensão essa (passagem dos serviços prestados de onerosos a gratuitos) que sempre será de questionar considerando genericamente o fito lucrativo associado à constituição de uma empresa, ainda que a Requerente possa ter prestado serviços onerosos a outras empresas do grupo, já que funciona como “*uma espécie de family office*”, de acordo com o testemunho prestado pela testemunha arrolada pela Requerente.

Nesse sentido, apesar de a Requerente arguir que pretendia uma anulação plena das operações (leia-se das prestações de serviços) subjacentes aos contratos de prestação de serviços que celebrou com a D... e a E... ...na verdade, não só essa anulação plena (i.e., eliminação de todos os efeitos inerentes à celebração desses contratos) não é possível, como, na verdade, a Requerente (juntamente com a D... e a E...) apenas pretenderam anular os impactos financeiros associados a esses contratos.

Nesse sentido, com os acordos de revogação dos contratos de prestação de serviços celebrados entre a Requerente e D... e a E..., a única circunstância que efetivamente ocorreu foi a Requerente abdicar do direito a receber determinados rendimentos que lhe eram legal e contratualmente devidos por estas duas últimas sociedades.

Estar-se-á, assim, na presença de um perdão de dívida por parte da Requerente em prol da D... e a E... .

Não decorrendo esse perdão de dívida do cumprimento de alguma obrigação contratual assumida pela Requerente (recorde-se que há uma discrepância temporal de mais de 15 meses entre as revogações dos contratos e a decisão de indeferimento do projeto imobiliário por parte da Câmara Municipal de Lisboa), dever-se-á concluir que esse perdão constitui uma liberalidade ou, pelo menos, um acto não relacionado (ou até mesmo contrário) à sua atividade económica;

Ora, o artigo 24.º, n.º 1, do CIRC, dispõe nos seguintes termos:

“1 - Nas mesmas condições referidas para os gastos e perdas, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto:

- a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC;*
- b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;*
- c) As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;*
- d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;*
- e) As relativas a impostos sobre o rendimento;*
- f) A diminuição do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas.”.*

Estar-se-á, assim, perante uma variação patrimonial negativa que consiste numa liberalidade, que, expressamente, não concorre para a formação do lucro tributável da Requerente, pelo que nada haverá a apontar à correção promovida pela Requerida em sede de IRC.

De igual modo, em sede de IVA, não tem cabimento legal a regularização de imposto a favor do sujeito passivo que a Requerente promoveu (e que a Requerida corrigiu) porquanto a situação do perdão de dívida não corresponde a um caso em que tenha ocorrido uma alteração do valor tributável da operação que efetivamente ocorreu, nem a um caso de anulação da operação (uma vez que os serviços ocorreram e não podem ser “devolvidos” ou “simplesmente ignorados”), nem se está perante um caso de incobrabilidade ou de imparidade de um determinado crédito (aliás, a própria Requerente afasta essa possibilidade).

Neste sentido, deve ser correctamente interpretado o disposto no artigo 78.º, n.º 2, do CIVA, o qual prevê o seguinte:

“2 - Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.”.

É que o propósito da emissão das notas de crédito resultantes da resolução dos presentes contratos de prestação de serviços, com efeitos retroactivos, foi apenas obstar a produção dos seus efeitos financeiros e não a verdadeira reposição ou anulação dos serviços prestados pela Requerente às sociedades D... e a E..., que não é possível (e muitos são verdadeiramente indispensáveis, por exemplo: os serviços de contabilização dos documentos e de produção das peças contabilísticas e fiscais) – daí a equiparação a um verdadeiro perdão de dívida (liberalidade), nos termos oportunamente enunciados pela Requerida, o qual não tem enquadramento na norma do CIVA acima citada.

Deste modo, o Tribunal considera improcedente a ilegalidade imputada pela Requerente ao ato de liquidação adicional do IRC de 2021, no valor de € 355.584,00, bem como aos atos de liquidação de IVA, no valor total de € 81.784,32, bem como dos respetivos juros

compensatórios e de mora, no valor de € 14.582,18, contestados no presente processo, mantendo-se tais actos na ordem jurídica.

2.2. Desnecessidade de reenvio prejudicial

A Requerente suscita a possibilidade de, em caso de dúvidas por parte do Tribunal Arbitral, quanto ao direito da Requerente em regularizar o IVA liquidado às sociedades D... e a E..., à luz das normas do CIVA e da Diretiva IVA, dever o Tribunal Arbitral suspender a instância e diligenciar pelo reenvio prejudicial, ao abrigo do disposto no artigo 267.º, do Tratado de Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), suspender a instância e promover o reenvio prejudicial junto do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) para que este decida sobre a interpretação do Direito da União Europeia.

Com fundamento nas seguintes disposições, o Tribunal Arbitral não acompanha o entendimento da Requerente:

- i. Artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA;
“1. São assimiladas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso as seguintes operações:

b) A prestação de serviços a título gratuito efectuada pelo sujeito passivo, para uso próprio ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa.”;
- ii. Artigo 90.º, da Diretiva IVA
“1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.”.

O reenvio prejudicial, previsto na alínea b) do n.º 3 do art.º 19.º do TFUE, é obrigatório, nos termos do artigo 267.º do mesmo tratado, *“quando uma questão sobre a interpretação dos actos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União Europeia seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno”.*

Todavia, o próprio TJUE decidiu no Acórdão de 6 de outubro de 1982, processo n.º 283/81 (caso Cilfit) que *“não é necessário proceder a essa consulta quando existe um precedente na jurisprudência europeia, ou quando, não obstante as questões em apreço não serem estritamente idênticas a um precedente na jurisprudência europeia, a correta aplicação do Direito da União Europeia seja tão óbvia que não deixe campo para qualquer dúvida razoável no que toca à forma de resolver a questão de Direito da União Europeia suscitada (doutrina do acto claro)”*.

De facto, no n.º 6 das *“Recomendações à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais”* (C/2024/6008) diz-se que *«Quando for suscitada uma questão num processo que se encontre pendente perante um órgão jurisdicional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial no direito interno, esse órgão jurisdicional está, no entanto, obrigado a submeter um pedido de decisão prejudicial (v. artigo 267.º, terceiro parágrafo, TFUE), a menos que já exista uma jurisprudência bem assente na matéria ou que a forma correta de interpretar a norma de direito em causa não dê origem a nenhuma dúvida razoável”*.

Contudo, acresce que o TJUE decidiu, nos Acórdãos de 10 de julho de 2018, no processo C-25/17, e de 2 de outubro de 2018, no processo C-207/16, que *“competem exclusivamente ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça”*.

Assim, é entendimento deste Tribunal Arbitral que a interpretação que é necessário fazer das normas de Direito da União Europeia para apreciar a legalidade dos atos tributários que são objeto do pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente é clara, pelas razões acima explicitadas, tendo o Tribunal Arbitral dúvidas quanto ao sentido e alcance do Direito da União Europeia aqui aplicável, não havendo, por isso, necessidade (porque inútil) de se promover o reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela Requerente.

V. DECISÃO

Face ao exposto, acordam os árbitros deste Tribunal no seguinte:

- a. Considerar improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente, mantendo-se na ordem jurídica os atos de liquidação de IRC e de IVA, contestados por esta, nos termos acima fixados;
- b. Condenar a Requerente a suportar a totalidade das custas arbitrais do processo.

Tudo com as legais consequências.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € 451.950,50 (quatrocentos e cinquenta e um mil novecentos e cinquenta euros e cinquenta cêntimos), em harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VI. CUSTAS ARBITRAIS

Custas no montante de € 7.344,00 (sete mil trezentos e quarenta e quatro euros), a suportar pela Requerente em razão do decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de janeiro de 2025

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade

Luís Menezes Leitão

Luís Manuel Pereira da Silva, Relator