

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 278/2016-T

**Tema: IVA – Exercício do direito à dedução – Dedução de IVA numa SGPS –
Atividade económica – Despesas Gerais.**

Decisão Arbitral

Os árbitros Fernanda Maças (árbitro presidente), Clotilde Celorico Palma e Júlio Tormenta (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 25-07-2016, acordam no seguinte:

I. **Relatório**

1. **A... SGPS, SA**, doravante designada “Requerente/A...”, NIF..., com sede no..., Rua..., n.º..., ...-... ..., na sequência das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante designado por “IVA”) no montante de €133.495,41 e juros compensatórios (JC) no montante de € 18.567,23 totalizando €152.062,645 relativas aos anos de 2011 a 2014 [*cf.* Documento 1 mencionado na PI¹ que fazia parte de um lote de 7 (sete) documentos que devido à sua extensão, foram enviados autonomamente digitalizados para o CAAD, conforme email enviado pela Requerente em 30-05-2016; *cf.* Doc. B e C anexo ao Requerimento apresentado pela Requerente em 17-10-2016], requereu, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, a constituição de Tribunal Arbitral e apresentaram pedido de pronúncia arbitral para apreciação da legalidade dos atos tributários de liquidação de IVA e dos inerentes juros compensatórios, referentes aos anos de 2011 a 2014.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi efetuado em 18-05-2016 e aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 20-05-2016 sendo automaticamente notificada a Requerida (doravante designada por “AT”) em 24-05-2016.

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 (Regime Jurídico de Arbitragem Tributária), na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo a Senhora Juiz Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs, a Prof. Doutora Clotilde Celorico Palma e o Dr. Júlio Tormenta, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 25-07-2016.

Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:

a) As liquidações adicionais de IVA respeitantes aos períodos de 2011 a 2014 ascenderam a €133.495,41 e a juros compensatórios a €18.567,23 num montante total de € 152.062,64;

b) As liquidações cuja declaração de ilegalidade se requer, tiveram por base o relatório de inspeção tributária (doravante designado RIT) notificado através do Ofício n.º ... de 16-12-2015 (*cf.* Doc. 2 anexo à PI);

c) Relativamente aos períodos de 2013 e 2014, não foi notificada de qualquer RIT;

d) De acordo com o RIT, as correções efetuadas pela AT em sede IVA restringiram-se aos períodos de tributação de 2011 e 2012 e dizem respeito a:

Ano 2011

¹ PI – Petição Inicial.

- (1) Correção de €184.898,61 relativo a IVA alegadamente deduzido indevidamente quanto a operações supostamente fora do conceito de atividade económica (artigos 20.º e 23.º do CIVA);
- (2) Correção de €4.382,56 relativo a IVA alegadamente deduzido indevidamente por aplicação do *pro rata* definitivo (artigo 23.º do CIVA).

Ano 2012

- (3) Correção de €22.734,61 relativo a IVA alegadamente deduzido indevidamente quanto a operações supostamente fora do conceito de atividade económica (artigos 20.º e 23.º do CIVA);
- (4) Correção de €313,62 relativo a IVA alegadamente deduzido indevidamente por aplicação do *pro rata* definitivo (artigo 23.º do CIVA).

e) O procedimento inspetivo levado a cabo por parte da AT, teve por base as Ordens de Serviço, respetivamente, OI n.º 2015... 2015... e OI n.º 2015... que ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 14.º do RCPIT² definiram a extensão do procedimento da inspeção aos exercícios de 2011 e 2012 (*cf.* Doc.3 anexo à PI);

f) No sentido de abranger os exercícios de 2013 e 2014, seria necessário que a AT tivesse notificado a Requerente “*mediante um despacho fundamentado*”, conforme o estatuído no n.º1 artigo 15.º do RCPIT, o que não aconteceu; conclui que o procedimento inspetivo em termos de IVA só podia cingir-se aos exercícios de 2011 e 2012 pelo que as liquidações de IVA e JC relativas aos exercícios de 2013 e 2014 deverão ser anuladas (*cf.* artigo 99.º do CPPT³) por violação dos n.º1, 2 e 3, todos do artigo 87.º do CIVA⁴, n.º 1 e 2 do artigo 77.º n.º1 da LGT⁵, n.º 3 do artigo 268.º da CRP⁶ e 152.º e 153.º, todos do CPA⁷, uma vez que não existe fundamento de facto ou de Direito para que as mesmas se consolidem na ordem jurídico-tributária e daí a sua impugnação;

² RCPIT – Regime Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária.

³ CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário.

⁴ CIVA – Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

⁵ LGT – Lei Geral Tributária.

⁶ CRP – Constituição República Portuguesa.

⁷ CPA – Código de Procedimento Administrativo.

g) O montante das liquidações adicionais de IVA e JC respeitantes a 2013 (€11.817,50) e a 2014 (€13.877,94) ascendem a um total de €25.695,44;

h) o procedimento inspetivo é ilegal por violação do estatuído no n.º1 do artigo 15.º do RCPIT, pelo facto de a comunicação do alargamento do âmbito da OI n.º 02015... de parcial (abrangendo só o IRC) para geral, não ter sido clara quanto à mudança de âmbito do procedimento externo (isto é, de parcial para geral) e de não ter sido acompanhada de um “*despacho fundamentado*” (cfr. Doc. 4 anexo à PI);

i) uma vez que as liquidações adicionais impugnadas são atos administrativos consequentes de um procedimento inspetivo externo ilegal levado a cabo pela AT, as mesmas padecem de um vício de violação de lei, determinando por isso a nulidade ou a anulação das mesmas;

j) atento o carácter unitário da impugnação do ato final do procedimento, é em sede de impugnação que pode ser evocada qualquer ilegalidade anteriormente cometida (conforme artigo 54.º do CPPT)), nomeadamente em sede de procedimento tributário. Assim, se existem formalidades previstas na lei de modo a que um ato administrativo seja válido e devendo a AT atuar segundo a lei em obediência ao princípio da legalidade (cfr. artigos 8.º e 55.º, ambos da LGT, artigo 3.º do CPA, n.º 2 e 3 artigo 103.º, alínea i) n.º1 artigo 165.º e n.º 2 artigo 266.º, todos da CRP), a AT deve cumprir com essas formalidades, o que não aconteceu no caso controvertido pelas razões acima referidas; deste modo, a invalidade do procedimento a nível da inspeção tributária só poderá ter como consequência jurídica, a invalidade das liquidações adicionais efetuadas pela AT devido à preterição das formalidades previstas na lei em sede de procedimento tributário;

k) relativamente às correções acima referidas no montante de, respetivamente, €184.898,61 e €22.734,6, alega que a A... SGPS é uma sociedade “*holding mista*” porque presta serviços de gestão (operações sujeitas e não isentas de IVA) e concessão de financiamento (operação sujeita e isenta de IVA) e não operações de seguro e resseguro às suas participadas, como a AT afirma e daí haver um erro nos pressupostos de facto, errada interpretação e aplicação da lei fiscal assim como erróneo enquadramento jurídico-tributário por parte da mesma cuja consequência jurídica será a anulação das correções proposta pela AT, conforme alínea a) do artigo 99.º do CPPT;

l) as correções propostas pela AT baseadas no ofício-circulado 30103, de 23-04-2008, padecem de deficiente fundamentação de Direito, conduzindo por isso mesmo à anulação das mesmas, conforme alínea c) do artigo 99.º do CPPT fundamentando a sua posição quer em termos doutrinários quer jurisprudenciais, conforme plasmado nos parágrafos 35 a 52 da PI;

m) as situações identificadas pela AT – aquisições de serviços prestados por não residentes – obrigaram a A... SGPS a proceder à autoliquidação e dedução de IVA no mesmo valor (“*reverse charge*”), por força do n.º 8 do artigo 6.º e alínea c) n.º1 do artigo 9.º, ambos do IVA, pelo que não concorda com a AT quando a mesma nega a dedução efetuada para efeitos de IVA, conforme parágrafo 53 da PI;

n) entende que lhe cabe um *poder-dever* de deduzir o IVA que autoliquidou, uma vez que se está perante serviços prestados por não residentes e caso não fosse esse o entendimento, se estaria a violar o princípio da neutralidade (que concretiza a igualdade e neutralidade das empresas perante a tributação do consumo) ao negar o direito à dedução em sede de IVA; defende que o princípio da neutralidade é um princípio estruturante presente quer na Sexta Diretiva⁸ quer na Diretiva IVA⁹ conforme é reconhecido por diversa doutrina e jurisprudência europeia, *cfr.* parágrafos 62 a 173 da PI;

o) a alienação ocorrida em 2011 de 58% da participação que detinha na B... à C... por €1.160.000, tendo apurado uma mais valia contabilística de € 918.656,56 e posteriormente em 2012 uma mais valia contabilística de € 438.700, como referido no RIT, é uma operação sujeita a IVA mas isenta ao abrigo da alínea e) n.º 27 do artigo 9.º do IVA, não concordando com a posição assumida pela AT em sede de inspeção que qualifica a referida alienação como uma operação fora do âmbito do IVA por a mesma não constituir uma operação económica (transmissão de bens ou prestação de serviços) realizadas a jusante;

p) refere ainda que a A... SGPS não se limitava a adquirir participações sociais em sociedades ligadas ao setor das energias alternativas mas também a intervir efetivamente na gestão dos negócios das participadas nesse setor; prestava serviços técnicos de administração e gestão às suas participadas (como consequência da realização do objeto

⁸ Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio, publicada no JO L 145 de 13.06.1977.

⁹ Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, publicada no JO 347 L de 11.12.2006 (doravante designada por DIVA).

social caracterizador do regime legal das SGPS), tendo sido liquidado IVA a jusante, como consequência dessa prestação de serviços técnicos, como é referido no RIT;

q) relativamente aos serviços prestados em 2011 pela D... à Requerente que deram origem à emissão da fatura n.º.../2011 da D... à Requerente datada de 1-11-2011 com a descrição “*development services rendered in South Africa as per de Development Services Agreement between A... and B... up to final close*”, no montante de €803.907,00, a AT nega a dedutibilidade do IVA; igualmente relativamente aos serviços prestados em 2012 pelo mesmo fornecedor (D...) que deram origem à emissão da fatura n.º .../2012 da D... à Requerente datada de 1-10-2012 com a descrição “*development services rendered in South Africa related with PV projects*”, no montante de €60.683,00, a AT nega a dedutibilidade do IVA;

r) a Requerente relativamente às faturas acima mencionadas aplicou o mecanismo do “*reverse charge*” (inversão do sujeito passivo) tendo autoliquidado e exercido o direito à dedução em sede de IVA, ao abrigo do disposto na alínea a) n.º 6 artigo 6.º e alínea a) n.º1 artigo 20.º, ambos do IVA;

s) a não aceitação da dedução do IVA nas referidas faturas por parte da AT se deveu a um objetivo de arrecadação de receita tributária violando os princípios da justiça, proporcionalidade e interesse público plasmados no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, artigo 55.º da LGT e artigos 4.º, 7.º e 8.º, todos do CPA;

t) a AT parte de pressupostos de facto errados para negar a dedutibilidade do IVA, pois, os serviços prestados pela D... e descritos nas faturas em questão – n.º .../2011 e n.º .../2012 – estão ligados a serviços de apoio técnico, designadamente de engenharia ambiental, no âmbito do desenvolvimento de projetos de energias fotovoltaica e eólica a desenvolver na África do Sul e inerentes a candidaturas aos concursos de atribuição das correspondentes licenças pelas autoridades competentes da África do Sul e não a “(...) *diretamente relacionados com uma participação social que a A... detinha na sociedade registada na África do Sul denominada (...)B... e visam contribuir para a aquisição e detenção de acções*”; os referidos serviços de apoio técnico inserem-se no âmbito dos serviços técnicos de administração e gestão que a Requerente prestava e prestou às suas participadas;

u) as despesas de desenvolvimento de projetos de produção de energia eólica e fotovoltaica para operar pelas participadas da A... SGPS na África do Sul, onde se inclui os débitos efetuados pela D... constantes das faturas n.º .../2011 e n.º .../2012 foram posteriormente debitados em 2012 com uma margem de 20% a uma participada em Malta –B...– num montante total de € 1.988.009,00, conforme consta do anexo 15 do RIT e Doc. 2 anexo à PI; deste modo, por aplicação do método da afetação real relativamente aos serviços técnicos adquiridos por parte da Requerente a montante, há lugar à liquidação e dedução do IVA (*reverse charge*) derivado do posterior débito à sociedade maltesa, B..., como consequência das regras de localização de serviços para efeitos de IVA constantes da Diretiva IVA, isto é, a B... terá direito a liquidar e a deduzir o IVA correspondente à taxa em vigor em Malta fundamentando a sua posição em doutrina portuguesa e jurisprudência do TJUE, conforme parágrafos 200 a 228 da PI;

v) refere que no âmbito dos serviços a prestar por parte da D... foi acordado contratualmente (Anexos 5 e 6 do RIT) que, para além da prestação de serviços de apoio técnico e desenvolvimento na área das energias alternativas, a D... prestaria apoio na procura de um comprador para a B... sendo os respetivos honorários faturados autonomamente dos relativos ao apoio técnico, conforme autonomização contratual estabelecida entre a A... SGPS e a D..., o que veio acontecer através da fatura n.º.../2011, da D... à A..., datada em 2011, no montante de € 58.000 com o descritivo “*comission for services rendered with regard to identifying a purchaser of all Vavalum’s shares on loan account against B...– amount as per the sale of shares agreement*”, conforme fls. 22 do RIT; igualmente em 2012, a D... emitiu à A... SGPS a fatura n.º .../2012 datada de 1-3-2012 no montante de € 30.450 com o descritivo “*Procurement fee based on 7% for sale of B... shares*”; aplicou o mecanismo de “*reverse charge*” tendo autoliquidado e deduzido IVA no montante de € 7.003,70 relativo à fatura n.º .../2012 tendo a AT negado a dedutibilidade do mesmo;

w) a autonomização quanto à natureza dos serviços a prestar pela D... devidamente suportados por um contrato de prestação de serviços e respetivas faturas, reforça a ideia que os serviços prestados por aquela eram de natureza diferente, isto é, serviços técnicos na área das energias alternativas e serviços de “*procurement*” quanto à aquisição de um comprador para a B...; acresce que, havendo posterior débito dos serviços técnicos por

parte da A... SGPS a uma participada maltesa (F...), havendo aí em Malta autoliquidação de IVA, a negação da dedutibilidade do IVA em Portugal aquando do débito da D... à A... SGPS, viola o direito europeu e a lei interna portuguesa em sede de IVA;

x) houve duplicação de coleta de IVA sobre os mesmos factos tributários (artigo 205.º CPPT), na medida em que houve uma liquidação de IVA aquando da autoliquidação por parte da A... SGPS devido ao mecanismo de “reverse charge” e posterior liquidação de IVA resultante da liquidação adicional levada a cabo pela AT como consequência da negação da dedutibilidade do IVA;

y) acresce que o fornecedor E... (sociedade sul africana) emitiu duas faturas – n.º ... e n.º ... - respetivamente, em 29-2-2012 e 22-06-2012, nos montantes de € 4.745,75 e 2.967,79 com a descrição “a fee for legal and tax services” tendo a AT negado a dedutibilidade do IVA com o mesmo fundamento do utilizado no caso da D..., isto é, os serviços adquiridos pela Requerente estavam fora do campo da incidência do imposto por estarem relacionados com a venda da participação social que a mesma tinha na B..., o que não corresponde à verdade, uma vez que os serviços prestados pela E...¹⁰ tinham a ver com as candidaturas aos concursos de atribuição das licenças de instalação das infraestruturas das referidas energias alternativas;

z) não deverá haver lugar a juros compensatórios, uma vez que não há imposto devido nemnexo de causalidade adequada entre o comportamento adotado e retardamento de liquidação de imposto, assim como qualquer juízo de censura a título de dolo ou negligência pela conduta verificada, isto é, a dedução do IVA; o que existe é uma discordância de enquadramento jurídico tributário entre a AT e o sujeito passivo quanto ao exercício do direito à dedução de IVA;

aa) deve ser indemnizada da totalidade dos encargos incorridos com as garantias prestadas em processo de execução fiscal, a liquidar definitivamente em execução de decisão, após levantamento daquelas, conforme artigo 53.º da LGT e artigo 171.º do CPPT;

bb) requer para além da declaração da ilegalidade das liquidações de IVA e JC impugnadas com a consequente declaração de nulidade ou anulação das mesmas e do reconhecimento ao direito a ser indemnizada pelos encargos incorridos e a incorrer pelas

¹⁰ No artigo 261 da PI vem referenciado D... mas subentende-se que existe um lapso e que a Requerente queria referir-se ao fornecedor E... .

garantias prestadas, a condenação da Requerida no pagamento da taxa arbitral e demais encargos, se os houver.

Com a PI foram juntos documentos e arroladas testemunhas.

3. A AT apresentou *Resposta* por impugnação alegando, em síntese:

a) A Requerente está enquadrada, em sede de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, é sujeito passivo misto, realizando operações sujeitas e isentas, tendo sido objeto de procedimento inspetivo levado a cabo pela Direção de Finanças de...;

b) O procedimento inspetivo credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2015... era inicialmente de âmbito parcial (IRC) para o período de 2011 tendo sido posteriormente alargado o âmbito para geral e dado conhecimento à Requerente em 12-8-2015. Foi emitida a Ordem de Serviço externa OI 2015..., de âmbito geral, para comprovação e verificação;

c) Foram efetuadas correções aritméticas em sede de IVA relativamente a 2011 e 2012 com os seguintes fundamentos:

2011

(1) Dedução indevida de IVA no montante de €184.898,61 relativo a operações fora do conceito de atividade económica

(a) As SGPS que obtenham rendimentos decorrentes apenas da detenção de participações sociais são consideradas “*holdings puras*”. Assim, as operações associadas à obtenção desses rendimentos não são consideradas atividades económicas nos termos do n.º 2 do artigo 4.º da Sexta Diretiva, estando por isso fora do campo da incidência do IVA; as SGPS que pratiquem operações, para além das relacionadas com a detenção de participações sociais, tais como, serviços de gestão (operações sujeitas a IVA não isentas) e concessão de financiamento

(operações sujeitas e isentas para efeitos de IVA nos termos do n.º 28¹¹ do artigo 9.º do CIVA) são consideradas “*holdings mistas*” e sujeito passivo misto de IVA, *cf.* fls. 7/63 e 9/63 da *Resposta*;

- (b) A A... SGPS autoliquidou IVA no montante de €184.898,61 sobre o valor da fatura n.º .../2011 emitida pela D... no valor de €803.907, que declarou na declaração periódica de IVA referente ao último trimestre de 2011 (período 1112T), de acordo com o preceituado na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA¹² ;
- (c) Relativamente ao montante de €184.898,61, a AT refere “*Na declaração periódica de IVA relativa ao último trimestre do ano de 2011 (1112T), o valor do IVA deduzido ascende a € 184.898,61, e respeita à dedução do IVA autoliquidado pela A... na fatura n.º .../2011, no montante de € 803.907,00, emitida em 01 de Novembro de 2011 à A... pela empresa sul-africana denominada D... (ver Anexo 10, página 1) com o seguinte descritivo: “Development services rendered in South Africa as per the Development Services Agreement between A... and B... up to financial close”. Junta-se, em Anexo 16, extrato da conta 2432373 – IVA dedutível OB&S Outros Países, referente ao ano de 2011”;*
- (d) Nega a dedutibilidade do IVA no montante de €184.898,61 nos termos do disposto no n.º1 do artigo 20.º e da alínea a) do n.º1 do artigo 23.º, ambos do IVA com o fundamento de “ (...) *os serviços em questão estão diretamente relacionados com uma participação social que a A... detinha na sociedade registada na África do Sul denominada B... (conhecida pela sigla B) e visam contribuir para a aquisição e detenção de ações. Ora, “... a mera aquisição e simples detenção de participações sociais não devem ser considerados atividades económicas na aceção da Sexta Diretiva, que confirmam ao seu autor a qualidade de sujeito passivo”* e porque considerou que “ (...)

¹¹ Atualmente corresponde ao n.º 27 do artigo 9.º do CIVA.

¹² Com a redação introduzida pela Lei n.º 186/2009, de 12/08 que transpôs para a legislação nacional a Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12-2-2008, por força das novas regras de localização das prestações de serviços que entraram em vigor a 1 de janeiro de 2010.

relativamente a esta operação, na qual a A... procedeu à dedução do IVA, que se encontra relacionada com a alienação da B..., tal imposto não é suscetível de ser deduzido, pois não foi suportado no âmbito da aquisição de serviços utilizados para a transmissão de bens ou prestação de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”, pelo que será efetuada uma correção ao IVA deduzido pela A... SGPS no período de imposto 1112T no montante de € 184.898,61.

(2) Regularização de IVA a favor do Estado por aplicação do *pro rata* definitivo de 65%

- (a) Uma vez que a A... é um sujeito passivo misto, torna-se importante aferir se o montante de IVA dedutível relativo ao IVA suportado na utilização de bens e serviços mistos (aqueles que são utilizados conjuntamente em atividades que conferem o direito à dedução e em atividades que não conferem esse direito) como inputs (operações passivas), foi bem calculado ou não, ao abrigo do disposto no artigo 23.º do CIVA, uma vez que “*Aos bens ou serviços afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, em que parte não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução, ou seja, do pró rata. Este coeficiente de dedução terá como numerador as prestações de serviços tributadas e como denominador as prestações de serviços tributadas mais os juros obtidos. O denominador é composto pelo somatório das operações que caem no conceito de atividade económica, conforme foi acima explanado*”, *cfr.* fls.10/63 e 18/63 da *Resposta*;
- (b) A A... deduziu a totalidade do IVA suportado na utilização dos bens e serviços de utilização mista, *cfr.* 17/63 da *Resposta*;
- (c) A dedução de percentagem do IVA suportado deve ser calculada tendo em conta do lado das operações ativas o seguinte:

- “as prestações de serviços em 2011 ascenderam a € 674.100,00 (com liquidação de IVA à taxa normal), enquanto que os juros obtidos ascenderam a € 364.277,58”, tendo-se apurado um *pro rata* definitivo de 65%, conforme quadro abaixo e fls. 17/63 da *Resposta*:

Cálculo pró rata						
definitivo	=	674.100,00	=	64,92%	=	65%
para o ano de 2011:		$\frac{674.100,00}{1.038.377,58^{13}}$				

Com um *pro rata* definitivo de 65%, a A... deduziu indevidamente €4.382,56 no período de imposto 1103T, pelo que há lugar à regularização a favor do Estado naquele montante, conforme quadro abaixo e fls. 18/63 da *Resposta*:

Período de imposto	IVA deduzido (1)	IVA não dedutível - afetação real (2)	IVA potencialmente dedutível - utilização mista (3)=(1)-(2)	IVA dedutível com pró rata de 65% (4)=(3)*65%	IVA não dedutível por aplicação do pró rata (5)=(1)-(4)	Dedução indevida de IVA total (6)=(2)+(5)
1103T	12.521,59	0,00	12.521,59	8.139,03	4.382,56	4.382,56
1106T	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1109T	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1112T	184.898,61	184.898,61	0,00	0,00	0,00	184.898,61
Ano 2011	197.420,20	184.898,61	12.521,59	8.139,03	4.382,56	189.281,17

¹³ € 1.038.377,58 = €674.100+€364.277,54.

- (3) O total das correções propostas para 2011 ascende a €189.281,17 resultantes dos pontos (1) e (2), conforme quadro abaixo e fls. 19/63 da *Resposta*:

Resumo das correções em sede de IVA			Campo da DP a corrigir
afetação real	1112T	184.898,61	41 – Regular. IVA favor Estado
pró rata 65%	1112T	4.382,56	41 – Regular. IVA favor Estado
Total 2011		189.281,17	

2012

- (4) Dedução indevida de IVA no montante de € 22.734,70 relativo a operações fora do conceito de atividade económica

- (a) A A... SGPS autoliquidou IVA no montante de €22.734,70 sobre o valor de diversas faturas emitidas em 2012 pelos prestadores de serviços: D... e E..., conforme mapa abaixo, tendo declarado na declaração periódica de IVA referente ao último trimestre de 2012 (período 1212T), de acordo com o preceituado na alínea a) n.º 6 do artigo 6.º do CIVA;
- (b) Com os mesmos fundamentos relativos a 2011, considera que os serviços prestados pela D... e E... estão diretamente relacionados com a participação sul africana B... e nega a dedutibilidade do IVA efetuado pela A..., como se comprova através do “ (...) *Anexo 19 relativo ao extrato da conta 2432373 – IVA dedutível OB&S Outros Países, referente ao ano de 2012 (...)*”, nos termos do disposto no n.º1 do artigo 20.º e da alínea a) do n.º1 do artigo 23.º, ambos do IVA, pelo que será efetuada uma correção ao IVA deduzido pela A... SGPS no período de

imposto 1212T no montante de € 22.734,70 (E...: €1.774,11; D...: € 20.960,59) conforme quadro abaixo e fls. 19/63 e 20/63 da *Resposta*:

Fatura nº.	Data de emissão	Prestador de serviços	Descritivo	Valor da fatura	IVA autoliquidado
...	22-06-2012	E...	fee for legal and tax services	€ 2.967,79	€ 682,59
...	29-02-2012	E...	fee for legal and tax services	€ 4.745,75	€ 1.091,52
.../2012	01-03-2012	D...	Procurement fee based on 7% for sale	€30.450,00	€ 7.003,50
.../2012	01-10-2012	D...	Development services rendered in South Africa related with PV projects	€ 60.683,00	€ 13.957,09
(5) R				Total	€ 22.734,70

e

regularização de IVA a favor do Estado por aplicação do *pro rata* definitivo de 58%

Utilizando a mesma metodologia e fundamentos usados para 2011, apurou um *pro rata* definitivo de 58%, conforme quadro abaixo e fls. 22/63 da *Resposta*;

Cálculo pró rata			
definitivo	=	$\frac{411.635,07}{714.681,09}$	= 57,60% = 58%
para o ano de 2012:			

Com a utilização de um *pro rata* definitivo de 58% foi apurado um montante €312,62¹⁴ de regularizações a favor do Estado, conforme quadro abaixo e fls. 22/63 da *Resposta*:

¹⁴ O montante de €312,62 de regularizações a favor do Estado resulta da diferença do montante total de regularizações que a A... devia fazer no período de 2012 - € 6.019,41 – e as regularizações a favor do Estado já efetuadas nos períodos de imposto 1209T e 1212T que totalizaram € 5.705,79.

Período de imposto	IVA deduzido (1)	IVA regularizado a favor SP (2)	Total de IVA a favor SP (3)=(1)+(2)	IVA não dedutível - afetação real (4)	IVA potencialmente dedutível - utilização mista (5)=(3)-(4)	IVA dedutível com pró rata de 58% (6) = (5)*58%	IVA não dedutível por aplicação do pró rata (7) = (5)-(6)	IVA regularizado a favor Estado (8)	Dedução indevida de IVA total (9)=(4)+(7)-(8)
1203T	10.948,70	0,00	10.948,70	7.003,50	3.945,20	2.288,22	1.656,98	0,21	8.660,27
1206T	2.342,98	0,00	2.342,98	0,00	2.342,98	1.358,93	984,05	0,00	984,05
1209T	194,18	0,00	194,18	0,00	194,18	112,62	81,56	5.384,36	-5.302,80
1212T	16.278,22	7.302,56	23.580,78	15.731,20	7.849,58	4.552,76	3.296,82	321,22	18.706,80
Ano 2012	29.764,08	7.302,56	37.066,64	22.734,70	14.331,94	8.312,53	6.019,41	5.705,79	23.048,32

(6) O total das correções em sede de IVA para 2012 ascende a €23.048,32 resultantes dos pontos (4) e (5), conforme quadro abaixo e fls. 23/63 da

Resposta:

Resumo das correções em sede de IVA **Campo da DP a corrigir**

afetação real	1212T	7.003,50	41 – Regular. IVA favor Estado
afetação real	1212T	15.731,20	41 – Regular. IVA favor Estado
pró rata 58%	1212T	313,62	41 – Regular. IVA favor Estado
Total 2012		23.048,32	

(7) O total de correções em sede de IVA relativas aos exercícios de 2011 e 2012 ascende a €212.329,49 43, conforme quadro resumo abaixo e fls. 23/63 da

Resposta:

Período de imposto	Correções
1112T	189.281,17
Total 2011	189.281,17
1212T	23.048,32
Total 2012	23.048,32
Soma	212.329,49

- d) A A... foi notificada do projeto de relatório resultante do procedimento inspetivo para exercer o seu direito de audição através do Ofício n.º..., de 16-11-2015, o que veio a exercer, conforme artigo 20.º da *Resposta*. A AT manteve as propostas de correção em sede de IVA resultante do procedimento inspetivo, *cf.* fls. 26/63 da *Resposta*;
- e) Relativamente ao pedido tempestivo de pronúncia arbitral apresentada pela A... SGPS em 18-05-2015, a AT invocou como questão prévia - falta de apresentação tempestiva de todas as liquidações impugnadas pela A... em sede de IVA aquando do pedido de pronúncia arbitral que deveriam constar como Doc.1 anexo à PI - defendendo por isso a preclusão da apresentação das referidas liquidações adicionais em momento posterior ao da apresentação da PI, ao abrigo do disposto no artigo 423.º do CPC¹⁵; caso não seja este o entendimento do Tribunal Arbitral e a A... venha a ser notificada para apresentação das referidas liquidações adicionais, que lhe seja possibilitado exercer o contraditório relativamente aos documentos apresentados, *cf.* fls. 27/63 da *Resposta*;
- f) No âmbito do pedido de pronúncia arbitral, as questões controvertidas são:
- (1) falta de fundamento de facto ou direito relativa às liquidações adicionais em sede de IVA relativas aos exercícios de 2012 e 2013;

¹⁵ CPC – Código Processo Civil.

- (2) As liquidações adicionais efetuadas serem ilegais por falta de fundamentação do despacho de alargamento do âmbito do procedimento inspetivo previsto no n.º 1 artigo 15.º do RCPIT;
- (3) Deficiente fundamentação do RIT pelo que as liquidações adicionais deveriam ser anuláveis;
- (4) Existência do vício de lei por violação do princípio da neutralidade e duplicação de coleta nas transações que foram objeto de *reverse charge*.
- g) Relativamente à questão controvertida identificada como f) (1) - Falta de fundamentação das liquidações adicionais relativas aos exercícios de 2013 (€11.817,50) e 2014 (€13.877,94) num montante total de €25.695,55 – entende que não assiste razão à A... SGPS, uma vez que os referidos valores resultam da correção do valor constante do campo 61 – Excesso a Reportar da declaração periódica de IVA referente ao último trimestre de 2011 num montante de €140.500; como consequência da correção apurada em sede inspetiva relativa ao mesmo período no montante de € 189.281,17, a A... passaria de uma situação credora perante o Estado no montante de €140.500 para uma situação devedora no montante de €48.781,17 em 2011, *cf.* fls. 29/63 e 30/63 da *Resposta*;
- h) Relativamente à questão controvertida identificada como f) (2) – Vício de procedimento inspetivo por violação do disposto no artigo 15.º do RCPIT – entende que não assiste razão à A... SGPS uma vez que no âmbito do procedimento inspetivo parcial realizado em sede IRC ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2015... foram detetadas irregularidades em sede de IVA e consequentemente o âmbito do procedimento inspetivo foi alargado de parcial para geral mediante “*despacho fundamentado*” como prevê o normativo relativo ao RCPIT, tendo a A... sido notificada em 12-8-2015 da alteração de âmbito, de parcial para geral, através da Ordem de Serviço n.º OI2015..., tendo a mesma assinado a referida Ordem de Serviço a legitimar essa mudança de âmbito; o “*despacho fundamentado*” a que o RCPIT faz referência não é mais do que a Ordem de Serviço n.º OI2015... devidamente notificada e assinada pela Representante da A... nas relações com a AT pelo que não se vislumbra

incumprimento de qualquer formalidade legal; no caso de uma eventual falta ou insuficiência de notificação da fundamentação do alargamento do âmbito do procedimento inspetivo, cabia à Requerente fazer uso do artigo 37.º do CPPT para a emissão de certidão prevista no artigo anteriormente referido para sanar qualquer vício que pudesse existir, *cfr.* fls. 30/63 a 34/63 da *Resposta*;

- i) Quanto à questão controvertida identificada como f) (3) - Vício de deficiente fundamentação do RIT – entende que a A... SGPS não tem razão, uma vez que estão bem explicitas as razões devidamente fundamentadas no RIT ao abrigo das quais a AT efetuou as correções constantes no referido RIT final depois de a A... ter exercido o direito de audição ao abrigo do disposto no artigo 60.º da LGT e do RCPIT; adicionalmente se as razões inerentes às correções propostas no RIT não estivessem devidamente compreendidas e fundamentadas, a Requerente não as podia ter contestado da forma como o fez no pedido de pronúncia arbitral; a Requerente poderia ter utilizado o mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT para sanar qualquer vício de falta ou insuficiência de fundamentação ao nível do RIT que no seu entender existisse, *cfr.* fls. 35/63 a 41/63 da *Resposta*;
- j) Quanto à questão controvertida identificada como f) (4) – Vício de lei por violação do princípio da neutralidade e duplicação de coleta nas transações que foram objeto de *reverse charge* - entende que não assiste razão à A..., uma vez que as correções propostas de €184.898,61 e €22.734,70 relativas ao não exercício do direito à dedução do IVA têm o seu fundamento no sistema comum do IVA; de acordo com as regras vertidas quer na Sexta Diretiva quer na DIVA, o exercício do direito à dedução do IVA nasce e depende de o imposto ter sido suportado para o exercício de uma atividade económica e só assim se garante o princípio da neutralidade presente no sistema comum de impostos sobre o volume de negócios; a neutralidade só é conseguida se o direito à dedução for exercido em relação a inputs relativos ao exercício de uma atividade económica como o TJUE teve oportunidade de afirmar; no caso de “*holdings puras*” que têm como único objeto a simples detenção de participações sociais e o recebimento de dividendos resultante dessa detenção, o

IVA suportado nos seus inputs não dão origem a qualquer dedução de IVA porque não se está perante o exercício de uma atividade económica para efeitos de IVA; no caso de “*holdings mistas*” em que pode haver operações sujeitas não isentas (ex: prestação de serviços de gestão às suas participadas”) e operações sujeitas isentas (ex: juros resultantes da concessão de financiamento às suas participadas) já se está perante atividades económicas, o IVA suportado aquando da aquisição de inputs relacionados com essas atividades poderá ser dedutível de acordo com as regras do artigo 23.º do IVA, *cfr.* fls. 41/63 a 48/63 da *Resposta*;

- k) Prossegue a AT que no caso das faturas emitidas pela D... em 1-11-2011 no montante de €861.907 correspondente às faturas n.º .../2011 no montante de €58.000 e n.º .../2011 no montante de €803.907 dizem respeito a serviços prestados relativos à alienação da participada sul-africana B..., uma vez que a contabilidade da A... SGPS releva o montante de €803.907 numa conta contabilística com a designação “*Processo de venda da B...*” e o descritivo da fatura emitida pela D... no montante de €58.000 identifica que aquele valor tem a ver com honorários relativos à procura de um possível comprador da B... (“*comission for services rendered with regard to identifying a purchaser of all of Cavalum’s shares and loan accounts against B...– amount as per the sales of shares agreement*”), *cfr.* fls. 49/63 e 50/63 da *Resposta*;
- l) No final de 2012, a B... SGPS emitiu a fatura n.º ... no montante de €1.988.000 para a F... referente “*às despesas de desenvolvimento de projetos de produção e energia eólica e fotovoltaica para operar pelas participadas da A... SGPS na África do Sul*” que contabiliza na conta 21132652 –F...por contrapartida da(s): conta 2813 – Gastos a Reconhecer - Processo de Venda B...(€ 803.907); conta 461644 – Ativos Não Correntes Detidos para venda (€ 852.766,93) e conta 7242 – Serviços prestados à subsidiária F... no montante de € 331.335,07, o que torna indesmentível que o IVA indevidamente deduzido pela A... está relacionado com o processo de alienação da participada sul-africana B..., *cfr.* fls. 50/63 da *Resposta*;

- m) Refere que a A... SGPS deixou de prestar serviços de consultoria e gestão às suas participadas a partir do final do 1.º trimestre do ano de 2011, altura em que foi criada a G... Serviços Lda, tendo esta assumido a partir dessa data essa atividade, facto não contestado pela Requerente, *cfr.* fls. 51/63 da *Resposta*;
- n) Refere que a A... SGPS em 2012 refaturou à F... os serviços prestados pela D... aquela, consubstanciando essa operação a alienação do ativo B... à F..., a qual se insere no objeto social da A... SGPS constituindo o seu “*core business*”; a alienação de participações sociais não integra o conceito de atividade económica e por isso está fora do âmbito de incidência do IVA, não existindo relativamente aos serviços adquiridos a montante o nexo direto e imediato com operações económicas a jusante com direito à dedução, *cfr.* fls. 51/63 da *Resposta*;
- o) Adicionalmente refere que cabe à Requerente com base no n.º1 do artigo 74.º da LGT fazer prova dos factos constitutivos do exercício do direito à dedução, o que não o fez, uma vez que os serviços adquiridos à D... e à E... não têm a ver com serviços técnicos na área das energias alternativas mas sim com operações fora do campo de incidência do IVA (operações que não são o exercício de uma atividade económica), isto é, serviços conexos com a venda da B..., e, conseqüentemente, não é violado o princípio da neutralidade pelo não exercício do direito à dedução de IVA, *cfr.* fls. 54/63 da *Resposta*;
- p) Não concorda com a Requerente quando a mesma alega que existe duplicação de coleta como consequência das liquidações adicionais; a primeira liquidação de IVA efetuada pela A... SGPS (autoliquidação) deveu-se à regra de inversão do sujeito passivo através do mecanismo do “*reverse charge*” previsto na alínea a) n.º6 do artigo 6.º do CIVA enquanto a segunda liquidação de IVA sob a forma de liquidação adicional efetuada pela AT, deu-se pelo incorreto exercício do direito à dedução por parte da Requerente; o facto de se aplicar o mecanismo de “*reverse charge*” não significa automaticamente o exercício do direito à dedução do IVA suportado a nível dos inputs, como é o caso da matéria controvertida, quando se está perante operações que não cabem no conceito de atividade económica para efeitos de IVA, fora do campo da

incidência do mesmo, e, consequentemente, o exercício desse direito ser um dever do sujeito passivo, não colhe;

- q) A ausência de culpa como causa extintiva de juros compensatórios alegada pela Requerente não merece acolhimento, uma vez que estão reunidos os requisitos essenciais para que essa liquidação seja efetuada: existência de uma dívida tributária de IVA, atraso na efetivação de uma liquidação desse imposto e imputabilidade do atraso à atuação culposa do contribuinte, conforme jurisprudência do STA (Acórdão 1490/13, de 22-10-2014); no caso controvertido a A... deveria saber que, nas operações ligadas à gestão de participações sociais (atividade principal das SGPS), em particular as relacionadas com a venda da B..., o IVA suportado a nível de inputs relacionado com essa atividade não poderia ser deduzido e daí a razoabilidade de erro a nível da conduta da Requerente dever ser afastada; adicionalmente o exercício indevido do direito à dedução reúne os requisitos essenciais para que haja lugar a juros compensatórios;
- r) Deve improceder a condenação da Requerida pelo decaimento do pedido de pronúncia arbitral assim como pela inexistência da quantificação dos danos causados pela sua conduta;
- s) Defende a não necessidade de produção de prova testemunhal uma vez que, o que está em apreciação são questões de Direito, sendo a inquirição de testemunhas um ato inútil e por isso proibida de acordo com o artigo 130.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º do RJAT; no caso de não ser esse o entendimento do Tribunal Arbitral, deverá o mesmo notificar a Requerente para que a mesma indique quais os factos que não considera documentalmente provados, e nesse caso, indica como sua testemunha a arrolada na *Resposta*;
- t) Conclui pelo pedido de improcedência do pedido de pronúncia arbitral com todas as consequências legais.

Arrolou uma testemunha.

4. Mediante despacho do Tribunal Arbitral de 3-10-2016, a A... foi notificada para, querendo exercer o contraditório em relação ao alegado pela Requerente na *Resposta* acerca da não apresentação do Doc.1 anexo à PI correspondente às liquidações impugnadas, o faça no prazo de dez dias, assim como no mesmo prazo, concretize os artigos da PI referentes aos quais, pretende produzir prova testemunhal.

5. Mediante requerimento de 18-10-2016, a A... apresentou três documentos: A, B, C. O Doc. A diz respeito ao comprovativo do email enviado para o CAAD em 30-5-2016 pedindo a inserção no sistema informático do mesmo, dos sete documentos anexos à PI referindo que no Doc. A se incluía o Doc. 1 mencionado na PI relativo às liquidações impugnadas; o Doc. B é composto pelas cópias das liquidações adicionais impugnadas e o Doc. C é um quadro resumo das referidas liquidações adicionais. No requerimento apresentado refere que aquando da submissão do pedido de pronúncia arbitral, alegou que os sete documentos anexos ao mesmo iriam ser enviados para o CAAD autonomamente, em formato digitalizado, dada a sua extensão e capacidade informática limitada relativa aquando da submissão do pedido.

6. A Requerente no requerimento acima referido, refere que as liquidações impugnadas tinham sido emitidas pela própria AT fundamentadas nas conclusões plasmadas no RIT, pelo que eram do inteiro conhecimento da mesma, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 74.º da LGT. A arguição da exceção por parte da AT viola princípios de diferente natureza (administrativos, processuais e constitucionais) plasmados nos artigos 12.º e 13.º do requerimento em causa. Por uma questão de cautela e clarificação, apresenta os Doc. B e C. Alega ainda que as ditas liquidações adicionais deverão constar do processo administrativo (doravante designado por PA), o qual ainda não tinha sido autuado junto aos autos. Reafirma que a AT se defende por impugnação, sendo a factualidade apresentada pela mesma, falsa. Conclui enumerando os artigos da PI relativamente aos quais seja produzida prova testemunhal.

7. Por despacho do Tribunal Arbitral de 31-10-2016, a Requerente foi notificada da junção do PA¹⁶ (ocorrida em 24-10-2016) assim como a Requerida para se pronunciar no prazo de cinco dias dos documentos apresentados pela Requerente no requerimento de 18-10-2016. A Requerida não se pronunciou.

8. Por despacho do Tribunal Arbitral de 14-11-2016, foi admitida a junção dos documentos constantes do requerimento de 18-10-2016 ao abrigo do disposto do n.º 2 do artigo 423.º do CPC com efeitos a 30-5-2016, tendo sido notificados Requerente e Requerida.

9. Por despacho de Tribunal Arbitral em 17-11-2016 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT ao abrigo do princípio da livre condução do processo (artigo 19.º do RJAT) com vista a promover a celeridade, simplicidade e informalidade presentes na arbitragem tributária (n.º 2 do artigo 19.º e n.º 2 do artigo 29.º, ambos do RJAT). Ficou igualmente marcada a realização de audiência do julgamento para o dia 9-12-2016 às 10h no CAAD onde se procederá à inquirição de testemunhas seguido de alegações orais, se necessário. Em nome da celeridade processual, foi solicitado a junção aos autos de cópia das peças processuais em versão “*word*”. Requerente e Requerida foram notificadas.

10. Mediante requerimento de 29-11-2016, a Requerente juntou a PI em “*word*” e solicitou a inquirição das testemunhas H... e I... via Skype por as mesmas se encontrarem fora de Portugal.

11. Por despacho de Tribunal Arbitral em 1-12-2016 foi deferida a pretensão da Requerente quanto à inquirição das testemunhas identificadas no requerimento de 29-11-2016 desde que as mesmas indicassem em tempo oportuno o endereço eletrónico. Igualmente por acordo das partes, a data da realização da audiência para inquirição das testemunhas foi transferida para 6-1-2017 às 11h no CAAD. Requerente e Requerida foram notificadas.

12. Em 6-1-2017, teve lugar no CAAD a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente e Requerida tendo as mesmas esclarecido as questões solicitadas pelo Tribunal Arbitral. Foi concedido pelo Tribunal Arbitral um prazo sucessivo de 15 dias para a Requerente e a Requerida, por esta ordem, apresentarem as correspondentes alegações por escrito. Por lapso, a Requerida não juntou aos autos o Anexo 57 do PA tendo-se comprometido durante a semana em que ocorreu a diligência de inquirição de testemunhas, apresentar o referido Anexo 57 do PA, facto ao qual a Requerente não se opôs. Ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, o Tribunal Arbitral prorrogou o prazo para a

¹⁶ PA – Processo Administrativo.

prolação da decisão arbitral por dois meses tendo designado o dia 25-3-2017 para a prolação da mesma.

13. Mediante requerimento de 9-1-2017 a Requerida enviou o Anexo 57 do PA tendo sido notificada a Requerente.

14. Em 24-1-2017 a Requerente apresentou as alegações escritas mantendo no essencial a posição anteriormente assumida, reforçada, na sua perspetiva, pela prova documental produzida.

15. Mediante requerimento de 26-1-2017 a Requerente apresentou em CD os documentos A, B e C anexos às alegações escritas.

16. Por despacho de Tribunal Arbitral em 30-1-2017, a Requerida foi notificada para se pronunciar, querendo, no prazo de 10 dias, quanto ao conteúdo dos documentos apresentados pela Requerente com o requerimento de 26-1-2017.

17. Mediante requerimento de 30-1-2017, a Requerida em exercício de contraditório pronuncia-se pela inadmissibilidade de junção dos documentos constantes no requerimento apresentado pela Requerente em 26-1-2017. Fundamenta o desentranhamento dos mesmos ao abrigo do disposto no artigo 423.º do CPC *ex vi* do artigo 29.º do RJAT pelo não preenchimento da previsão legal contida no n.º 1 e das exceções previstas nos n.º2 e n.º 3 do artigo em causa. Ao abrigo do disposto no n.º1 e da exceção prevista no n.º2, ambos do artigo 423.º do CPC, porque os documentos foram apresentados posteriormente à PI e à diligência de produção de prova. Relativamente à exceção prevista no n.º 3 do mesmo artigo – superveniência e/ou impossibilidade de junção de tais documentos – porque a mesma não foi deduzida pela Requerente. Adicionalmente alega que, caso a decisão do Tribunal Arbitral seja a da manutenção dos referidos documentos, os mesmos deveriam ser objeto de tradução ao abrigo do disposto do artigo 134.º CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º do RJAT, querendo nesse caso exercer o contraditório.

18. Por despacho de Tribunal Arbitral em 5-2-2017, não foi aceite a junção dos documentos apresentados pela Requerente em sede de alegações escritas, uma vez que as exceções previstas nos n.º 2 e n.º 3 do artigo 423.º do CPC não se encontram preenchidas, pelo que foi decidido o desentranhamento dos mesmos dos autos. Requerente e Requerida foram notificados.

19. Em 14-2-2017 a Requerida apresentou as alegações escritas mantendo no essencial a posição anteriormente assumida, reforçada, na sua perspetiva, pela prova testemunhal produzida.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

2. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (*crf.* artigoº 4.º e n.º 2 do artigoº 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).

3. O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Cumpre apreciar e decidir.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. DOS FACTOS

a) Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se assentes os seguintes factos:

- (1) A Requerente exerce atividade de gestão de participações sociais, em diversas sociedades portuguesas e estrangeiras (sedeadas em Espanha, França, África do Sul, Malta e Holanda), todas operando no sector das energias renováveis, de origem hídrica, eólica, fotovoltaica, biomassa,

cogeração e termosolar, *cfr.* Anexo 2pg1.pdf/PA5 e Anexo 2pg2.pdf/PA6 do RIT¹⁷;

- (2) A Requerente foi objeto de Procedimento Inspecivo levado a cabo pela Direção de Finanças de..., credenciado pela Ordem de Serviço externa n.º OI2015..., inicialmente abrangendo apenas o IRC relativo ao período de 2011, *cfr.* Doc. 3b) anexo à PI;
- (3) Em 12-08-2015 foi dado conhecimento à Requerente do alargamento do âmbito da citada Ordem de Serviço (OI2015...), de parcial para geral, relativa ao período de 2011; foi emitida igualmente a Ordem de Serviço externa n.º OI2015..., de âmbito geral relativa ao período de 2012, *cfr.* Doc. 4 e Doc. 3 a) anexos à PI, respetivamente;
- (4) A Requerente dispõe de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, elaborada de acordo com o normativo contabilístico em vigor em Portugal: SNC¹⁸, *cfr.* fls. 4 do RIT;
- (5) A Requerente é um sujeito passivo misto para efeitos de IVA com periodicidade trimestral uma vez que tem operações sujeitas a imposto, nomeadamente, no que se refere aos serviços de consultoria e gestão faturados às suas participadas e operações isentas relativas à concessão de crédito às suas participadas e à aplicação de capitais através de instrumentos financeiros, nomeadamente depósitos bancários, *cfr.* fls. 4 do RIT;
- (6) A Requerente a partir do ano de 2011, começou a investir na constituição de sociedades holding em França, Holanda e Malta; em 20-7-2012 constituiu em Malta a J... (detendo 99% da mesma) que por sua vez constituiu na mesma jurisdição a F... (doravante designada por F...), assim, a Requerente detinha 99% da F..., *cfr.* artigo 11 da *Resposta*;
- (7) Foi constituída em 29-3-2011 a sociedade G..., Lda com o NIF ... com o objetivo de prestar serviços de consultoria e gestão às participadas da Requerente que tinham sido prestados até essa data pela A..., *cfr.* fls. 6 do RIT;

¹⁷ O RIT é o Doc. 2 anexo à PI e corresponde ao Relatório Final da Inspeção Tributária identificado como RIT.

- (8) A Requerente apurou em sede de IVA relativamente aos períodos de tributação de 2011 e 2012, um montante de imposto a recuperar de € 140.500 e €102.635, respetivamente, *cf.* fls. 18 do RIT;
- (9) Durante os períodos de tributação em análise - 2011 e 2012 - a Requerente realizou as seguintes operações relacionadas com os investimentos financeiros na África do Sul (alienação da subsidiária B...¹⁹) e Malta (venda dos estudos efetuados no mercado sul africano sobre energias alternativas à subsidiária maltesa F...):

2011

- (10) No dia 31-05-2011, através do registo contabilístico n.º..., do diário 1, a A... considera a realização de um empréstimo à participada B... no valor de € 35.650 (“15% alienação B...”) na conta 4113644 – Investimentos Financeiros - Empréstimos Concedidos – B..., por contrapartida da 7852 – Outros Rendimentos – Alienações, *cf.* Anexo 12/ PA 15 fls. 1/2 e fls. 20 do RIT;
- (11) Em 15-06-2011, é celebrado Contrato de Prestação de Serviços entre a A... e a sociedade de direito sul-africano D...²⁰ (e, passado 1 mês, um Aditamento ao mesmo para incluir a G..., Lda), *cf.* Anexo5/PA8 e Anexo6/PA9 do RIT, respetivamente;
- (12) Ao abrigo do Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a Requerente, a G... e a D... é acordado “ (...) a prestação de serviços de caráter continuado em regime de subcontratação, por parte da D... à A... de:
- (i) *Consultoria de desenvolvimento em energias renováveis, pelos quais será devida uma remuneração horária a definir entre as partes, pelo*

¹⁸ Sistema de Normalização Contabilístico aprovado pelo D.L. n.º 158/2009, de 13 de julho.

¹⁹ B... (B...) é uma sociedade registada na África do Sul sob o n.º 2009/.../... .

²⁰ D... é a sigla de D... .

tempo efetivamente despendido, a pagar na data da apresentação da candidatura;

(ii) *Venda de participação social na B..., pela qual a A... pagará à D... uma comissão correspondente a 7% do valor da venda.”, cfr. Anexo 5/PA8 e Anexo 6/PA9 do RIT;*

(13) Em 26-10-2011, é celebrado um Acordo de Venda de Ações e Direitos (*Sale of Shares and Claims Agreement*), ao abrigo do qual as ações da B... detidas em 58% pela A..., 18%, por K...²¹, 15% por L...²² e 9% por M... e os direitos contratuais relativos a dois projetos nas energias fotovoltaicas são alienadas para a C...²³, *cfr. Anexo 7/PA10 do RIT;*

(14) Em 27-10-2011, a A... contabiliza a venda da B... por € 1.160.000, que regista do seguinte modo (doc. int. n.º..., diário 1, bem como o extrato da conta 27812284 – Outros Devedores – C...), *cfr. Anexo 8/PA11 fls. 1/2 do RIT:*

(i) $27812284/7852 = € 1.160.000$; $7852 / 4113644^{24} = € 277.000$

(ii) Dos lançamentos mencionados em (i) relativos à alienação da B..., a A... reconhece um ativo a receber na conta 27812284 de € 1.160.000;

(iii) Esse ativo a receber de € 1.160.000 vai ser realizado através do pagamento do preço de € 1.160.000 da seguinte forma: a empresa italiana C... transfere €298.093 para a conta do N... da A... no dia 03-11-2011 e o valor remanescente de € 861.907 (= € 58.000 + € 803.907) é saldado por encontro de contas referentes às faturas descritas no ponto seguinte ficando a conta 27812284 saldada, *cfr.*

²¹ K..., Lda é uma sociedade comercial de direito português com o NIF..., com sede na Av..., n.º, em Lisboa, coletou-se em 12-06-2008 para o exercício de “*Outras Atividades de Consultadoria*” (CAE 70220) e cessou para efeitos de IRC e IVA em 06-12-2012; B... (B...), sociedade registada na África do Sul sob o n.º 2009/.../... .

²² L...(L...), sociedade registada na África do Sul sob o n.º 2007/.../... .

²³ C...(C...), empresa subsidiária da O..., companhia registada em Itália com o número CF..., com sede em..., ..., Milão.

²⁴ Por lapso em fls. 22 do RIT foi indicado o lançamento relativo à alienação das ações da B... utilizando a conta 4113644 ao contrário do previsto no SNC, *cfr. Anexo 8/PA11 fls. 1/2.*

Anexo 8/PA 11 fls. 2/2, fls. 22 do RIT, parágrafo 177 das alegações escritas da Requerente.

- (15) Com a alienação da B... a A... obteve em 2011 uma mais valia contabilística de € 918.656,56 [(€1.160.000+€35.650+6,56)-277.000], cfr. Anexo 8/PA11 fls.1/2; Anexo 12/PA15 fls. ½ do RIT; parágrafos 191 e 192 das alegações escritas da Requerente; em 2012 houve um ajustamento ao preço da alienação dando origem ao reconhecimento de uma mais valia contabilística de € 438.700, cfr. Anexo 12/PA15 fls. 2/2 do RIT; parágrafo 191 das alegações escritas da Requerente;
- (16) Em 01-11-2011, a D... fatura à A... um total de € 861.907 (registados na conta 27813803 – Outros Devedores e Credores –D...) através de 2 faturas, abaixo indicadas, e cujos montantes foram saldados nesse mesmo ano por encontro contas com a D...:
- (i) Fatura nº. .../2011, no valor de €58.000 com o descritivo: *“comission for services rendered with regard to identifying a purchaser of all of A... shares and loan accounts against B...– amount as per the sale of shares agreement”* – lançado na 62253 (Comissões Out. Mercados), por contrapartida da 27813803, cfr. Anexo 9/PA12 do RIT;
 - (ii) Fatura nº. .../2011, no valor de €803.907 com o descritivo: *“development services rendered in South Africa as per the Development Services Agreement between A... and B...”* – lançado na conta 2813 - Gastos a Reconhecer – Processo Venda B..., por contrapartida da conta 27813803, cfr. Anexo 10/PA13 fls. 1/2 do RIT; ficando a conta 2813 com um saldo devedor de €803.907 em 31-12-2011, cfr. Anexo 10/PA13 fls. 2/2.
- (17) Em 31-12-2011, é contabilizada a transferência do Projeto B... de Investimentos Financeiros em Curso (conta 451102) para Ativo Não

Corrente Detido para Venda (conta 461644), pelo montante de € 798.343,25, *cfr.* Anexo 11/PA 14 fls. 1/3, 2/3, 3/3 do RIT;

- (18) Em sede de procedimento inspetivo relativo ao período de tributação de 2011, apurou-se que relativamente à fatura .../2011 emitida em 1-11-2011 pela D... à A... no montante de € 803.907, *cfr.* Anexo 10/PA fls.1/2 do RIT, a A... autoliquidou e deduziu IVA no montante de € 184.898,61 (23% x € 803.907) tendo declarado na última declaração periódica de IVA relativa ao último trimestre de 2011 o montante de IVA autoliquidado e deduzido, *cfr.* fls. 24 do RIT e Anexo 16/PA 20 do RIT;
- (19) Igualmente em termos de procedimento inspetivo relativo ao período de tributação de 2011, apurou-se que sendo a A... um sujeito passivo misto para efeitos de IVA, *cfr.* fls. 4 do RIT, não deveria ter deduzido a totalidade do IVA suportado nos inputs relativos às operações económicas sujeitas e não isentas mas sim uma percentagem igual desse IVA suportado correspondente ao montante anual das operações que deem lugar à dedução, ou seja, o *pro rata*, *cfr.* fls. 19 do RIT; utilizando a metodologia de cálculo do *pro rata* indicada em fls. 17/63 da *Resposta* apurou-se um *pro rata* definitivo de 65% implicando uma regularização a favor do Estado no montante de €4.382,56 conforme quadros abaixo constante de fls. 25 e 26 do RIT e fls. 18/63 da *Resposta*:

Cálculo pró rata				
definitivo	=	674.100,00	=	64,92%
para o ano de 2011:		<u>1.038.377,58</u>		= 65%

Período de imposto	IVA deduzido (1)	IVA não dedutível - afetação real (2)	IVA potencialmente dedutível - utilização mista (3)=(1)-(2)	IVA dedutível com pró rata de 65% (4)=(3)*65%	IVA não dedutível por aplicação do pró rata (5)=(1)-(4)	Dedução indevida de IVA total (6)=(2)+(5)
1103T	12.521,59	0,00	12.521,59	8.139,03	4.382,56	4.382,56
1106T	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1109T	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1112T	184.898,61	184.898,61	0,00	0,00	0,00	184.898,61
Ano 2011	197.420,20	184.898,61	12.521,59	8.139,03	4.382,56	189.281,17

(20) A totalidade das correções em sede IVA relativa ao período de 2011 ascendem a €189.281,17, conforme quadro abaixo constante das fls. 27 do RIT e fls. 19/63 da *Resposta*:

Resumo das correções em sede de IVA			Campo da DP a corrigir
afetação real	1112T	184.898,61	41 – Regular. IVA favor Estado
pró rata 65%	1112T	4.382,56	41 – Regular. IVA favor Estado
Total 2011		189.281,17	

2012

(21) A D... faturou a A... no montante de € 91.133 (€ 30.450 + € 60.683), através das faturas abaixo indicadas, que a A... contabiliza a crédito da conta 27813803 – Outros Devedores e Credores: D..., o débito efetuado pela D...:

- (i) Fatura n.º .../2012 no montante de € 30.450, emitida em 01-03-2012, com o descritivo: “*procurement fee base on 7% of proceeds of payment for sale of B... shares*” – na conta 62213 – Trab. Especializ. OM, *cfr.* Anexo 13/PA 16 fls. 1/2 do RIT;
- (ii) Fatura n.º .../2012 no montante de € 60.683, emitida em 01-10-2012 com o descritivo: “*development services rendered in South Africa related with PV projects*” – na conta 461644 – Ativos Ñ Correntes Detidos Venda –B..., *cfr.* Anexo 14/PA 18 do RIT.

(22) Em 31-10-2012, a A... emitiu a fatura n.º. ... dirigida à sociedade F..., no valor de € 1.988.009,00, com o descritivo: “*despesas de desenvolvimento de projetos de produção energia eólica e fotovoltaica para operar pelas participadas da A... SGPS na África do Sul*” – que contabilizou a débito na conta 21132652 –F..., *cfr.* Anexo 15/PA 19 fls. 6/9 e 7/9 do RIT por contrapartida das seguintes contas:

- (i) 2813 - Gastos a Reconhecer – Processo Venda B... no montante de € 803.907, saldando a mesma, *cfr.* Anexo 15/PA 19 fls. 1/9 do RIT;
- (ii) 461644 – Ativos Não Correntes Detidos Venda –B... no montante de € 852.766,93, saldando a mesma, *cfr.* Anexo 15/PA 19 fls. 4/9 do RIT;
- (iii) 7242 – Serviços prestados à subsidiária F... no montante de € 331.335,07 correspondente a uma margem de 20% calculada sobre o somatório dos montantes das contas 2813 e 461644, *cfr.* Anexo 15 /PA 19 fls. 5/9 e 6/9 do RIT.

(23) Em 29-11-2012, o montante de € 1.988.009 é pago pela C... à A... por transferência bancária, *cfr.* Anexo 15/PA 19 fls. 9/9 do RIT;

(24) Ainda em 2012, a E... faturou a A... no montante de €7.443,54 (€4.745,75 + €2.967,79), através das faturas abaixo indicadas:

(i) Fatura n.º ... no montante de € 4.745,75, emitida em 29-02-2012, com o descritivo: “*fee for legal and tax services*”, *cfr.* Anexo 18/PA 22 fls. 1/3, 2/3 e 3/3 do RIT;

(ii) Fatura n.º ... no montante de €2.967,79, emitida em 22-06-2012, com o descritivo: “*fee for legal and tax services*”, *cfr.* Anexo 17 /PA 21 fls 1/3, 2/3 e 3/3 do RIT.

(25) Em sede de procedimento inspetivo relativo ao período de tributação 2012, apurou-se que, relativamente às faturas emitidas pela D... e E..., a A... autoliquidou e deduziu IVA no montante de € 22.734,70 tendo declarado nas declarações periódicas de IVA relativas ao primeiro e último trimestre de 2012 o montante de IVA autoliquidado e deduzido, conforme quadro abaixo e fls. 27 do RIT e Anexo 19 /PA 23²⁵ do RIT:

Fatura n.º.	Data de emissão	Prestador de serviços	Descritivo	Valor da fatura	IVA autoliquidado pela A...
...	22-06-2012	E...	fee for legal and tax	€ 2.967,79	€ 682,59
...	29-02-2012	E...	fee for legal and tax	€ 4.745,75	€ 1.091,52
...	01-03-2012	D...	Procurement fee based on	€ 30.450,00	€ 7.003,50
.../2012	01-10-2012	D...	Development services	€ 60.683,00	€ 13.957,09
Total					€ 22.734,70

(26) Igualmente em termos de procedimento inspetivo relativo ao período de tributação de 2012, apurou-se que sendo a A... um sujeito passivo misto para efeitos de IVA, *cfr.* fls 4 do RIT, não deveria ter deduzido a totalidade

²⁵ A conta 2432 diz respeito à conta de IVA dedutível segundo o Código de Contas aprovado pela Portaria 1011/2009, de 9 de setembro publicada em Diário da República Série I n.º 175, de 9 de setembro de 2009.

do IVA suportado nos inputs relativos às operações económicas sujeitas e não isentas mas sim uma percentagem desse IVA suportado correspondente ao montante anual das operações que deem lugar à dedução, ou seja, o *pro rata*, *cfr.* fls. 29 do RIT; utilizando a metodologia de cálculo do *pro rata* definitivo indicada em fls. 21/63 da *Resposta* apurou-se um *pro rata* definitivo de 58%, e consequentemente, tendo por referência essa percentagem de dedução, um montante €312,62²⁶ de regularizações a favor do Estado, conforme quadros abaixo constante de fls. 30 do RIT e fls. 22/63 da *Resposta*:

Cálculo pró rata			
definitivo	=	$\frac{411.635,07}{714.681,09}$	= 57,60% = 58%
para o ano de 2012:			

Período de imposto	IVA deduzido (1)	IVA regularizado a favor SP (2)	Total de IVA a favor SP (3)=(1)+(2)	IVA não dedutível - afetação real (4)	IVA potencialmente dedutível - utilização mista (5)=(3)-(4)	IVA dedutível com pró rata de 58% (6) = (5)*58%	IVA não dedutível por aplicação do pró rata (7) = (5)-(6)	IVA regularizado a favor Estado (8)	Dedução indevida de IVA total (9)=(4)+(7)-(8)
1203T	10.948,70	0,00	10.948,70	7.003,50	3.945,20	2.288,22	1.656,98	0,21	8.660,27
1206T	2.342,98	0,00	2.342,98	0,00	2.342,98	1.358,93	984,05	0,00	984,05
1209T	194,18	0,00	194,18	0,00	194,18	112,62	81,56	5.384,36	-5.302,80
1212T	16.278,22	7.302,56	23.580,78	15.731,20	7.849,58	4.552,76	3.296,82	321,22	18.706,80
Ano 2012	29.764,08	7.302,56	37.066,64	22.734,70	14.331,94	8.312,53	6.019,41	5.705,79	23.048,32

(27) A totalidade das correções em sede IVA relativa ao período de 2012

²⁶ O montante de € 312,62 de Regularizações a favor do Estado resulta da diferença do montante total de regularizações que a A... devia fazer no período de 2012 - € 6.019,41 – e as regularizações a favor do Estado já efetuadas nos períodos de imposto 1209T e 1212T que totalizaram € 5.705,79, *cfr.* fls.30 do RIT.

ascendem a €23.048,32 (€22.734,70+€313,62), conforme quadro abaixo constante das fls. 30 do RIT e fls. 23/63 da *Resposta*:

Resumo das correções em sede Campo da DP a corrigir de IVA

afetação real	1212T	7.003,50	41 – Regular. IVA favor Estado
afetação real	1212T	15.731,20	41 – Regular. IVA favor Estado
pró rata 58%	1212T	313,62	41 – Regular. IVA favor Estado
Total 2012		23.048,32	

(28) O total de correções em sede de IVA para os períodos de tributação de 2011 e 2012 ascendem a €212.329,49, conforme fls. 30 do RIT e fls. 23/63 da *Resposta*:

Período de imposto	Correções
1112T	189.281,17
Total 2011	189.281,17
1212T	23.048,32
Total 2012	23.048,32
Soma	212.329,49

(29) A A... foi notificada através do Ofício n.º..., datado de 16-11-2015, do projeto de relatório resultante do procedimento inspetivo relativo aos períodos de tributação de 2011 e 2012, do qual resultaram propostas de correção no montante de €212.329,49, para exercer o seu direito de audição,

o que veio a exercer, *cf.* artigo 20.º da Resposta e Anexo 57 do RIT junto aos autos mediante requerimento apresentado pela Requerida em 9-1-2017. A Requerente foi notificada;

- (30) A AT notificou a A... do RIT final através do Ofício n.º..., datado de 16-12-2015, registado sob o n.º RD ... PT, mantendo as correções propostas no montante de €212.329,49 relativo aos períodos de tributação de 2011(€189.281,17) e 2012 (€23.048,32), das quais resultaram liquidações adicionais de IVA (€133.495,41) e JC (€18.567,23) respeitantes aos períodos de tributação de 2011 a 2014 no montante total de €152.062,64, dos quais €25.695,44 dizem respeito aos períodos de tributação de 2013 (€11.817,50) e 2014 (€13.877,94), *cf.* Doc. 1 anexo à PI, Doc. B anexo ao requerimento apresentado pela A... em 17-10-2016;
- (31) Das correções efetuadas em 2011 num montante de €189.281,17, a A... passou relativamente a esse período de tributação de uma situação de IVA a recuperar/excesso a reportar para o período seguinte de €140.500 para uma situação de IVA a pagar de €48.781,17 (€189.281,17-€140.500) correspondente à liquidação adicional n.º 2015..., *cf.* fls. 18 do RIT, Doc. B e Doc. C anexo ao requerimento entregue pela Requerente em 18-10-2016.

b) Factos dados como não provados

- (1) Relativamente à fatura n.º .../2011 emitida em 2011 pela D... no montante de €803.907 com o descritivo: “ *development services rendered in South Africa as per the Development Services Agreement between A... and B...* ” não foi carreado para os autos qualquer evidência por parte da A... que os serviços em causa dissessem respeito a serviços de consultoria técnica na área das energias alternativas;
- (2) Relativamente à fatura n.º .../2012 emitida pela em 2012 pela D... no montante de €60.683 não foi carreado para os autos qualquer evidência que

os serviços em causa dissessem respeito a serviços de consultoria legal e fiscal relativas ao apoio técnico na área das energias alternativas;

- (3) Relativamente às duas faturas emitidas em 2012 pela E... num total de €7.443 (FT...: €4.745,75; FT...: €2.967,79) com o descritivo: “*fee for legal and tax services*” não foi carreado para os autos pela A... qualquer evidência que os serviços em causa dissessem respeito a serviços de consultoria fiscal e legal no âmbito das candidaturas aos concursos de atribuição das licenças de instalação de infraestruturas na área das energias alternativas, *cf.* parágrafo 261 da PI.

c) Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal Arbitral não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e n.º 3 do artigo 607.º do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) a e) do n.º1 do artigo 29.º do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da (s) questão (ões) de Direito (*cf.* artigo 596.º do CPC aplicável *ex vi* alínea e) n.º1 do artigo 29.º do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental, a prova testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

2. DO DIREITO

Fixados os factos relevantes cumpre delimitar o objeto e pedido do presente processo arbitral.

Ora, as questões que se apresentam a decidir são:

- As liquidações adicionais relativas aos anos de 2013 e 2014 não têm qualquer fundamento de facto ou direito
- As liquidações adicionais impugnadas desde 2011 a 2014 seriam ilegais por falta de fundamentação do alargamento do âmbito do procedimento inspetivo
- A fundamentação do relatório de inspeção seria insuficiente e consequentemente as liquidações seriam anuláveis
- As liquidações adicionais de IVA padeciam de vício de violação de lei, nomeadamente por ofensa do princípio da neutralidade e duplicação de coleta na parte respeitante às operações de “*reverse charge*”

Liquidações adicionais relativas aos anos de 2013 e 2014 não têm qualquer fundamento de facto ou direito

- a) A Requerente arguiu a falta de fundamentação das liquidações adicionais referentes aos períodos de tributação de 2013 (€11.817,50) e 2014 (€13.877,94) num montante total de €25.695,44, uma vez que o procedimento inspetivo era referente aos períodos de tributação de 2011 e 2012 tendo por base ordens de serviço de âmbito geral a credenciar o procedimento inspetivo relativo aos períodos de 2011 e 2012;
- b) Acontece que as liquidações adicionais referentes a 2013 e 2014 nos montantes de, respetivamente, €11.817,50 e €13.877,94 totalizando €25.695,44 são consequência de correções efetuadas em sede de IVA nos períodos de 2011 e 2012 nos montantes de, respetivamente, €189.281,17 e €23.048,32 totalizando €212.329,49, *cf.* pontos 28 e 30 da matéria de facto;
- c) Decorrente das correções efetuadas em 2011 no montante de €189.281,17, a Requerente passou de uma situação credora perante o Estado de €140.500, que

tinha declarado na declaração periódica do último trimestre de 2011 (1112T) com IVA a recuperar/reportar para o exercício seguinte, para uma situação devedora de €48.781,17 e subsequentemente os valores de IVA declarados previamente pela Requerente (incluindo 2013 e 2014) tiveram que ser recalculados tendo em atenção não só a correção referente a 2011 mas também a referente a 2012;

- d) O sistema de apuramento do IVA funciona como um sistema de conta corrente e devido ao método subtrativo indireto adotado em Portugal, há que apurar relativamente a cada período de tributação, se o sujeito passivo está numa situação de imposto a recuperar ou imposto a pagar. Caso esteja numa situação de imposto a recuperar, pode reportar o montante apurado para o exercício seguinte, *cf.* n.º4 do artigo 22.º do CIVA, o que foi o que a Requerente fez. Ora, se o montante de imposto a reportar não for o correto num determinado período de tributação, os valores de IVA apurados em exercícios subsequentes terão que ser corrigidos oficiosamente. Foi isso que a Requerida efetuou, cumprindo a lei, conforme é referido no artigo 48.º da *Resposta*. Assim sendo, é improcedente a arguição por parte da Requerente de ilegalidade cometida pela Requerida quanto às liquidações adicionais de 2013 e 2014.

As liquidações adicionais impugnadas desde 2011 a 2014 seriam ilegais por falta de fundamentação do alargamento do âmbito do procedimento inspetivo

- e) A Requerente arguiu que houve violação do disposto no n.º1 do artigo 15.º do RCPIT - não existência de um “*despacho fundamentado*” - a determinar a alteração de âmbito do procedimento inspetivo pelo que as liquidações eram ilegais por falta de fundamentação do alargamento do âmbito do procedimento inspetivo;
- f) Existe a Ordem de Serviço (OI2015...) assinada em 12-8-2015 pela representante da Requerente cujo âmbito é geral e não parcial (só respeitante a IRC) como inicialmente planeado, *cf.* Doc. 4 e Doc. 3 b) anexos à PI e ponto 3 da matéria de facto; assim, a Requerente a partir de 12-8-2015 ficou a saber que

o âmbito da inspeção tinha sido alargado contemplando não só o IRC mas outros impostos diretamente relacionados com a atividade da Requerente, nomeadamente, o IVA. Não se vislumbra com o material probatório carreado para os autos, o incumprimento de qualquer formalidade prevista na lei por parte da Requerida;

- g) Adicionalmente, a haver falta ou insuficiência da fundamentação do alargamento do âmbito da inspeção, caberia à Requerente fazer uso do procedimento previsto no artigo 37.º do CPPT, não o fez, de acordo com a prova produzida e carreada para os autos. De facto, de acordo com a previsão legal do n.º1 e n.º 2 do artigo 37.º do CPPT, trata-se de uma faculdade ao alcance da Requerente, competindo exclusivamente à mesma fazer uso ou não dessa faculdade, o que no caso controvertido, não o fez. Deste modo, a atuação da Requerida pautou-se pela conformidade com a lei à data dos factos controvertidos, pelo que improcede a arguição do vício de procedimento por violação do disposto no n.º1 do artigo 15.º do RCIPT.

A fundamentação do relatório de inspeção seria insuficiente e conseqüentemente as liquidações seriam anuláveis

- h) A Requerente argui que os atos de liquidação efetuados pela Requerida (que originaram as liquidações adicionais de 2011 a 2014) deveriam ser anulados, devido ao vício de falta de fundamentação derivada da falta ou insuficiência de fundamentação do RIT;
- i) De acordo com Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa *“No que concerne à fundamentação, a CRP²⁷ garante aos administrados o direito a fundamentação expressa e acessível de todos os atos administrativos (conceito em que se inserem os atos tributários face ao preceituado no artigo 120.^{o28} do CPA²⁹) que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos (artigo 268.º n.º 3 da CRP). No n.º4 do mesmo artigo 268.º garante-se aos interessados a impugnação contenciosa, com fundamento*

²⁷ CRP – Constituição da República Portuguesa.

²⁸ Atual artigo 148.º do CPA.

*em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos, independentemente da sua forma, que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos*³⁰, o que significa que em matéria tributária haja a consagração do dever de fundamentação dos atos decisórios de procedimentos tributários e dos atos tributários plasmado no artigo 77.º da LGT. A exigência constitucional e legal de fundamentação visa permitir aos interessados saber quais os fundamentos de facto e de Direito que estão na base da conduta da entidade administrativa com vista a: aceitar a legalidade do acto praticado pela entidade administrativa ou impugnar o mesmo. Como referem os Autores acima citados “ (...) a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente”³¹;

Terá isto ocorrido no caso controvertido?

- j) No RIT estão claramente identificadas as razões de facto e Direito que motivaram as correções efetuadas relativas aos períodos de tributação em análise, 2011 e 2012;
- k) Caso a Requerente não tivesse tido essa perceção e convicção aquando da receção do RIT, tinha ao seu alcance a possibilidade de lançar mão do procedimento previsto no artigo 37.º do CPPT, para sanar o vício de forma relativo à falta ou insuficiência de fundamentação do RIT que alega, mas não o fez, de acordo com a prova produzida e carreada para os autos;
- l) Adicionalmente, caso houvesse falta ou insuficiência de fundamentação do RIT quanto às correções efetuadas que estiveram na origem das liquidações adicionais de 2011 a 2014, a factualidade descrita no articulado da PI pela Requerente foi elaborada e fundamentada em que base? Só pode ter sido com base no RIT sendo exemplo disso, nomeadamente, o parágrafo 178 da PI

²⁹ CPA – Código de Procedimento Administrativo.

³⁰ In “Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada”, 4ª edição – Encontro da Escrita; 2012, pg. 675.

quando a Requerente afirma textualmente e a sublinhado “ (...) - como a AT expressamente reconhece no relatório inspetivo””. Pelas razões acima descritas, improcede a arguição por parte da Requerente de falta de fundamentação dos atos de liquidação efetuados pela Requerida relativos a 2011 a 2014 por insuficiência ou falta de fundamentação do RIT.

Violação de lei por ofensa do princípio da neutralidade e duplicação de coleta nas operações de “reverse charge”

Segundo a Requerida, as correções de €184.898,61 e €22.734,70 dizem respeito a IVA deduzido indevidamente pela Requerente em operações realizadas pela mesma em 2011 e 2012, respetivamente, que deram origem às liquidações impugnadas de 2011 a 2014. As operações em causa estão fora do conceito de atividade económica para efeitos de IVA por estarem relacionadas com serviços de apoio à alienação de participações sociais. Assim, torna-se importante tecer algumas considerações prévias sobre o exercício do direito à dedução em IVA, conceito de atividade económica e sua relação com esse exercício, para se poder responder à questão de saber se houve violação de lei nas liquidações adicionais de IVA efetuadas pela Requerida, ao negar a dedutibilidade do IVA aquando da aplicação do mecanismo de “reverse charge” por parte da Requerente. Tendo por base o processo 16/2016-T³², com cujas conclusões se concorda e cuja fundamentação se seguirá de muito perto, este Tribunal Arbitral vai poder concluir se houve ou não o vício de lei arguido pela Requerente.

Exercício do direito à dedução em termos de IVA

O exercício do direito à dedução em termos de IVA é um aspeto extremamente importante no funcionamento do imposto.

Assim,

³¹ In “Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada”, 4ª edição – Encontro da Escrita; 2012, pg. 675.

³² Disponível em www.caad.org.pt.

- a) O direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do imposto, devendo garantir a sua principal característica – a neutralidade. Na realidade, o direito à dedução consubstancia-se como o elemento essencial do funcionamento do imposto, a “*trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado*”³³, assentando no designado método da dedução do imposto, método do crédito de imposto, método subtrativo indireto ou ainda método das faturas. De acordo com este método, e em conformidade com o disposto no artigo 19.º do CIVA, através de uma operação aritmética de subtração, ao imposto apurado nas vendas e prestações de serviços (*outputs*) e identificável nas respetivas faturas, deduz-se o imposto suportado nas compras e outros gastos (*inputs*). Como determina o 2.º parágrafo, do n.º 2, do artigo 1.º, da IVA Diretiva IVA, “*Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço bem o serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.*”;
- b) O mecanismo do exercício do direito à dedução permite ao sujeito passivo expurgar do seu encargo o IVA suportado a montante, não o refletindo assim como custo operacional da sua atividade, retirando, desta forma, o efeito cumulativo ou de cascata, propiciando a neutralidade económica do imposto. De acordo com o previsto na DIVA, o Código do IVA determina, como regra geral, a dedutibilidade do imposto devido ou pago pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos. As situações expressas de exclusão do direito à dedução são excecionais e reportam-se a casos específicos enunciados pelo legislador nacional em termos taxativos, de acordo com o estatuído na DIVA, em função do tipo de despesas em causa³⁴.

³³ Cfr. XAVIER DE BASTO, *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, p. 39 a 73 e CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF n.º1, Almedina, 6ª edição, setembro 2015, p. 41.

³⁴ Cfr. MÁRIO ALEXANDRE, “Imposto sobre o Valor Acrescentado, Exclusões e Limitações do Direito à Dedução”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 350, abril-junho, de 1998, e CLOTILDE CELORICO PALMA, “IVA – Algumas notas sobre as exclusões do direito à dedução”, *Fisco* n.ºs 115/116, setembro 2004.

Em conformidade com o disposto no artigo 168.º da DIVA, transposto, em parte, pela alínea a) n.º1 do artigo 20.º, do CIVA, o sujeito passivo pode deduzir o IVA suportado no Estado-membro em que se encontra estabelecido nas transmissões de bens e prestações de serviços, assim como nas operações assimiladas nas aquisições intracomunitárias de bens e nas importações ali localizadas, “*Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas (...)*”. Este normativo, em conformidade com as regras do Direito da União Europeia, vem assim exigir que exista um nexo de causalidade entre o bem ou serviço adquirido (*input*) e o *output* tributado, para que o IVA seja suscetível de ser dedutível. Isto é, o IVA suportado a montante numa determinada operação só é dedutível na medida em que possa estar relacionada a jusante com uma operação efetivamente tributada, devendo a relação ser aferida em função do reporte e inclusão do custo suportado, no preço da operação tributada. Neste contexto o TJUE, no Caso *BLP*³⁵, concluiu que os bens ou serviços a montante devem apresentar uma relação direta e imediata com uma ou diversas operações sujeitas a imposto a jusante, sendo que o direito à dedução do IVA pressupõe que as despesas em causa devam constituir parte integrante dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas. Contudo, a densidade dessa relação pode ser diferente consoante a qualidade do sujeito passivo e a natureza das operações efetuadas e estas variáveis podem também ter repercussões sobre o ónus da prova da existência da relação, o qual cabe ao operador interessado na dedução. Assim, de acordo com a jurisprudência do TJUE, sempre que um sujeito passivo exercer atividades económicas destinadas a realizar exclusivamente operações tributáveis, não é necessário, para que se possa deduzir na totalidade o imposto, estabelecer, quanto a cada operação a montante, a existência de uma relação direta e imediata com a operação específica sujeita a imposto³⁶. O que o legislador apenas exige é que os bens e serviços sejam utilizados ou suscetíveis de o ser

³⁵ Acórdão de 6 de abril de 1995, Proc. C-4/94, Colect., p. I-983, n.ºs 18 e 19. Estava em causa o alcance da expressão “ (...) *utilizados para (...)*”, empregue no artigo a que atualmente corresponde o artigo 168.º da DIVA.

“para os fins das próprias operações tributáveis”. Não é necessária a existência de uma relação com uma operação específica tributável, sendo suficiente que exista uma relação com a atividade da empresa. Deverá aferir-se se a operação a montante sujeita a IVA apresenta uma relação direta e imediata com uma ou várias operações que confirmam direito a dedução, pressupondo o reporte do custo daquele no preço das operações. Caso tal não se verifique, importa então analisar se as despesas realizadas para a aquisição dos bens ou serviços a montante fazem parte das despesas gerais ligadas ao conjunto da atividade económica do sujeito passivo, pressupondo a incorporação do seu custo nos preços dos bens ou serviços fornecidos pelo sujeito passivo no âmbito das suas atividades económicas.

Isto é, como nota o TJUE, o princípio da neutralidade do IVA, no que se refere à carga fiscal da empresa, exige que as despesas de investimento efetuadas para as necessidades e para os objetivos de uma empresa sejam consideradas atividades económicas conferindo um direito à dedução do IVA imediato³⁷;

- c) Importa ainda notar que, em conformidade com a jurisprudência do TJUE, o princípio da neutralidade do IVA exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida caso os requisitos substanciais tenham sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Neste contexto, de acordo com o TJUE, desde que a Administração Fiscal disponha dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo, enquanto destinatário das operações, é devedor do IVA, não pode impor, no que diz respeito ao seu direito à dedução, condições adicionais que possam ter por efeito a inviabilização absoluta do exercício desse direito³⁸. Em resumo, da jurisprudência do TJUE resulta claro que o exercício do direito à dedução do

³⁶ Cfr. JEAN-PIERRE MAUBLANC, « *Déduction de la TVA d’amont : l’exigence d’un lien direct et immédiat est-elle justifiée ?* », *Revue du Marché commun et de l’Union européenne*, n.º 494, 2005.

³⁷ V., neste sentido, Caso *Rompelman*, já referido, n.º 22, e Acórdão de 23 de abril de 2009, Caso *Puffer*, Proc., C-460/07, Colect., p. I-3251, n.º 47.

³⁸ V., Acórdãos de 1 de dezembro de 1998, Caso *Ecotrade*, Proc. C-200/97, Colect., p. I.-7907, n.ºs 63 e 64, de 21 de outubro de 2010, Caso *Nidera*, Proc. C-385/09, Colect., p. I-0385, n.º 42, de 22 de dezembro de 2010, Caso *Dankowski*, C-438/09, Colect., p. I-14009, n.º 35, e Acórdão de 12 de julho de 2012, Caso *SEM*, Proc. C-284/11, ainda não publicado na Coletânea, n.º 63).

IVA é um direito fundamental, que não pode ser limitado senão nos casos expressamente permitidos pelas normas do Direito da União Europeia ou pelos princípios gerais de direito aceites neste domínio, como o princípio do abuso de direito.

Do conceito de atividade económica e sua relação com o direito à dedução relativo à aquisição e alienação de participações sociais

- d) O TJUE tem vindo a classificar as operações desenvolvidas por um sujeito passivo de IVA em atividades *não económicas*, que deverão ficar à margem da DIVA, não conferindo direito à dedução, e em *atividades económicas*. Só as atividades económicas é que estão abrangidas no âmbito da Diretiva, distinguindo-se em atividades não sujeitas, sujeitas e isentas e em atividades sujeitas e não isentas (ou seja, efetivamente tributadas). Como salienta o Advogado Geral Mengozzi no Caso *VNLTO*³⁹, atendendo ao princípio da neutralidade que enforma o sistema comum do IVA, uma pessoa só deve suportar o IVA se este tiver incidido sobre os bens e serviços que utilizou para o consumo privado e não para as suas atividades profissionais tributáveis. Não é possível deduzir o IVA suportado a montante caso este respeite à atividade do sujeito passivo que não reveste a natureza de atividade económica na aceção da DIVA;
- e) O TJUE tem vindo a acolher uma interpretação cada vez mais abrangente, nomeadamente, para os efeitos que ora nos interessam no que se refere à gestão de participações sociais, sendo que o estabelecimento de umnexo causal entre o IVA dedutível e uma determinada operação, individualizada e concretizada, não

³⁹ Conclusões do Advogado-geral Paolo Mengozzi, apresentadas em 22 de dezembro de 2008 no Proc. C-515/07, tendo por base um reenvio prejudicial efetuado pelo *Hoje Raad der Nederlanden* (Países Baixos), onde se solicita que o TJUE se pronuncie sobre a questão de saber se o direito de deduzir o IVA pago a montante se aplica não apenas à aquisição de bens de investimento mas pode abranger a aquisição de outros bens e serviços utilizados quer para operações profissionais efetuadas a jusante quer para outros fins, nomeadamente, atividades de natureza não económica.

poderá ser acolhido⁴⁰. De acordo com a jurisprudência do TJUE, “*admite-se igualmente um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de umnexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, umnexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo*”⁴¹. Contudo, é imperativo que exista uma relação com a atividade económica do sujeito passivo, subsistindo a necessidade da sua demonstração inequívoca. Como se notou no Caso Cibo⁴², “1) A interferência de uma holding na gestão das sociedades em que tomou participações constitui uma atividade económica na aceção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, na medida em que implique a realização de transações sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado nos termos do artigo 2.º dessa diretiva, tais como o fornecimento, pela holding às suas filiais, de serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos. 2) As despesas efetuadas por uma holding com os vários serviços que adquiriu no âmbito de uma tomada de participação numa filial fazem parte das suas despesas gerais, pelo que têm, em princípio, umnexo direto e imediato com o

⁴⁰ Sobre este tema do requisito da relação direta e imediata à dedução do IVA vide JEAN-PIERRE MAUBLANC, *Déduction de la TVA d’amont : l’exigence d’un lien direct et immédiat est-elle justifiée ?*, op. cit., pp. 611 e ss.

⁴¹ Acórdão de 29 de outubro de 2009, Caso SKF, Proc. C-29/08, Colect. p. I-10413, n.º 58 e jurisprudência citada. A SKF, sociedade anónima, é a sociedade-mãe de um grupo industrial com atividades em vários países. Participa ativamente na gestão das suas filiais e presta-lhes serviços remunerados, tais como a gestão, a administração e a política comercial. A SKF é sujeito passivo de IVA relativamente a estas prestações faturadas às filiais, tendo procedido, no âmbito de uma estratégia de reorganização do grupo, à alienação da totalidade das participações numa filial e a participação remanescente numa associada (26,5%), anteriormente detida em 100%, conseguindo por via de tal facto libertar meios financeiros que visaram financiar as restantes atividade do grupo. Face à informação prévia favorável à dedução do IVA pago a montante sobre serviços adquiridos no âmbito daquela transmissão (redação de contratos, consultadoria jurídica especializada, serviços de avaliação de títulos e de assistência nas negociações).

⁴² Acórdão de 27 de setembro de 2001, Proc. C-16/00, Colect., p. I-6663.

conjunto da sua atividade económica. Portanto, se a holding efetuar tanto operações com direito a dedução como operações sem direito a dedução, decorre do artigo 17.º, n.º5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388 que pode unicamente deduzir-se a parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.” (cfr. §§ 1 a 3 das conclusões);

- f) Tal como salienta o TJUE no Caso *I/S Fini y Skatteministeriet*⁴³, o conceito de sujeito passivo está sempre vinculado ao de atividade económica, sendo precisamente esta atividade económica a que justifica a qualificação do sujeito passivo com direito a deduzir. Ora, se o exercício, de forma independente, de uma atividade económica é, por si só, condição de incidência subjetiva deste imposto, logo da possibilidade de conferir direito à dedução e se o direito à dedução é, como vimos, o garante da neutralidade do imposto, a delimitação daquele conceito deverá necessariamente ser o mais lata possível;
- g) Como se prevê no artigo 9.º, n.º1, 2.º parágrafo, 2.ª parte, da DIVA, na definição de sujeito passivo de IVA “(...) *É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência (...).*”;
- h) Ora, é ao nível da gestão das participações sociais que se tem discutido bastante a determinação do alcance deste conceito, sendo especialmente relevantes neste contexto as conclusões do Caso *EDM*⁴⁴. Como nota o Advogado-geral Philippe Léger nas suas conclusões neste Caso⁴⁵, “ (...) *constitui jurisprudência constante que o simples exercício do direito de propriedade pelo seu titular não pode, por si só, ser considerado uma atividade económica*”. Já antes no Caso *Polystar*⁴⁶, relativo a uma *holding* pura, o TJUE tinha concluído que a mera aquisição e detenção de participações sociais, sem intervenção na gestão de outras empresas, não devem ser consideradas uma atividade económica, na aceção da Sexta Diretiva, não conferindo ao seu autor a

⁴³ Acórdão de 3 de março de 2005, Proc. C-32/03, Colect. p. I-01599, n.º 19.

⁴⁴ Acórdão de 29 de abril de 2004, Proc C-77/01, Colect. p. I-04295.

⁴⁵ Apresentadas em 12 de setembro de 2002, n.º 39.

⁴⁶ Acórdão de 20 de junho de 1991, Caso *Polysar*, Proc. C-60/90, Colect., p. I-3111.

qualidade de sujeito passivo. Nas conclusões do Caso *EDM*⁴⁷ refere ainda o TJUE que a simples venda de ações e outros títulos negociáveis, tais como participações em fundos de investimento, assim como os rendimentos inerentes a estes fundos, não constituem uma “atividade económica” na aceção da Sexta Diretiva, pelo que não se encontram abrangidos pelo âmbito da sua aplicação. Em conformidade com este arresto, a simples tomada de uma participação financeira noutra empresa não constitui uma exploração de um bem com o fim de auferir receitas com caráter de permanência, na medida em que o eventual dividendo, fruto de tal participação, resulta da simples propriedade do bem e não a contrapartida de uma qualquer atividade económica⁴⁸. Na mesma lógica, a cedência das referidas participações não preenche igualmente o conceito de atividade económica, conforme se refere no Caso *Satam/Sofitam*⁴⁹. Não sendo contrapartida de uma atividade económica, no sentido da Sexta Diretiva, a percepção de dividendos não entra no campo da aplicação do IVA, nem pode ser qualificada como uma contraprestação de eventuais serviços prestados pela SGPS à sua filial, que se consumam numa intervenção na sua gestão (vg. serviços de apoio técnico à gestão);

- i) Interessa em particular salientar que no Caso *Floridienne e Berginvest*⁵⁰, que tem subjacente uma sociedade *holding*, o TJUE refere que se deve considerar como atividade económica a intervenção na gestão das filiais, na medida em que implique transações sujeitas a IVA, tais como o fornecimento de serviços administrativos, contabilísticos e informáticos. Isto é, interessa em

⁴⁷ O mesmo entendimento já havia sido adoptado pelo TJUE no Acórdão de 20 de junho de 1996, Caso *Wellcome Trust*, Proc. C-155/94, Proc. C-155/94, Colect. p. I-3013, em que estava em causa a compra e venda de ações no quadro da gestão de um “trust”.

⁴⁸ Sobre estas conclusões veja-se, nomeadamente, os Acórdãos de 20 de junho de 1991, Caso *Polysar*, Proc. C-60/90, já cit., de 22 de junho de 1993, Caso *Satam/sofitam*, Proc. C-333/91, Colect. p. I-3513, de 14 de novembro de 2000, Caso *Floridienne e Berginvest*, Proc. C-142/99, Colect. p. I-9567, e de 27 de setembro de 2001, Caso *Cibo Participations*, Proc. C-16/00, já cit..

⁴⁹ Acórdão de 22 de junho de 1993, Caso *Satam/sofitam*, Proc. C-333/91, já cit.

⁵⁰ Acórdão de 14 de novembro de 2000, Caso *Floridienne e Berginvest*, Proc. C-142/99, já cit. A *Floridienne* era uma sociedade *holding* que encabeçava um grupo de sociedades no domínio da química, dos plásticos e das indústrias agro-alimentares, e a *Berginvest*, uma sociedade *holding* intermédia que dominava o subgrupo dos plásticos, sustentando ambas que intervinham direta ou indiretamente na gestão das suas filiais, nomeadamente fornecendo-lhes serviços administrativos, contabilísticos e informáticos, bem como concedendo-lhes empréstimos de financiamento.

especial sublinhar que o TJUE, no tocante à aquisição de participações financeiras, já decidiu que a situação é distinta, inserindo-se no âmbito do exercício de uma atividade económica, no caso de a aquisição de uma participação financeira numa sociedade ser acompanhada pela “ (...) interferência direta ou indireta na gestão das sociedades (...)”⁵¹ em que se verificou a tomada de participação, sem prejuízo dos direitos que o detentor da participação tenha na qualidade de acionista ou de sócio⁵², na medida em que tal interferência implique a realização de transações sujeitas ao IVA nos termos da DIVA, tais como o fornecimento de serviços administrativos, contabilísticos e informáticos. O TJUE distingue, nesta medida, as *holdings* que interferem, direta ou indiretamente, na gestão das participadas, daquelas que não o fazem⁵³;

- j) Quanto ao tratamento a conceder à gestão (aquisição, detenção e alienação) de participações sociais para além do caso das *holdings*, no contexto das participações de uma sociedade-mãe em filiais ou associadas, decorre da jurisprudência do TJUE que as operações relativas às ações ou participações em sociedades são abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA quando efetuadas no quadro de uma atividade comercial de negociação de títulos ou quando constituem o prolongamento direto, permanente e necessário da atividade tributável⁵⁴;

⁵¹ Expressão utilizada pela primeira vez por parte do TJUE no Caso *Polysar*, que viria a ser delimitada no Caso *Floridienne*.

⁵² Vide, nomeadamente, Acórdãos de 20 de junho de 1991, Caso *Polysar*, Proc. C-60/90, já cit., n.º 14, de 14 de novembro de 2000, Caso *Floridienne e Berginvest*, Proc. C-142/99, já cit., n.º 18, despacho de 12 de julho de 2001, Caso *Welthgrove*, Proc. C-102/00, Colect., p. I-5679, n.º 15, e Acórdão de 27 de setembro de 2001, Caso *Cibo*, Proc. C-16/00, já cit, n.º 20.

⁵³ A propósito das sociedades holding refere RITA DE LA FERIA, in “A Natureza das Atividades e Direito à Dedução das Holdings em Sede de IVA”, *op. cit.*, p. 189, que se considera que a holding tem uma “interferência direta ou indireta na gestão” das sociedades participadas sempre que se verifiquem as seguintes condições: (a) As atividades não sejam apenas exercidas a título ocasional (Acórdão *Floridienne*); (b) As atividades não se limitem a gerir os investimentos a exemplo dum investidor privado (Acórdão *Floridienne*); (c) As atividades sejam efetuadas no âmbito dum objetivo empresarial ou com finalidade comercial (Acórdão *Floridienne*); (d) pelo menos parte das atividades constituam transações sujeitas a IVA para efeitos do artigo 2.º da Diretiva (Acórdão *Welthgrove*). Assim, como conclui, sempre que estas condições se verifiquem, uma *holding* ativa é considerada como tendo efetuado atividades económicas para efeitos do n.º 1 do artigo 9.º da DIVA.

⁵⁴ Vide, designadamente, Acórdãos de 20 de junho de 1996, Caso *Wellcome Trust*, Proc. C-155/94, já cit., n.º 35, e Caso *Harnas & Helm*, já cit., n.º 16 e jurisprudência aí mencionada.

- k) Sendo a aquisição de participações sociais uma operação passiva, para aferirmos da dedutibilidade do IVA relativa às despesas associadas teremos, necessariamente, de analisar em que medida aquela participação é detida e quais são as operações a jusante que decorreram daquelas despesas – serão ou não tais operações atividades económicas sujeitas e não isentas de IVA?
- l) Como refere Rui Bastos⁵⁵, *“Assim sendo, a aquisição de participações numa perspetiva pura de investimento, tendo em vista a obtenção de receitas como dividendos, remete a sua detenção para fora do conceito de atividade económica, sendo que a aquisição num contexto de comercialização de títulos remeteria para o exercício de uma atividade sujeita, embora isenta. O mesmo não deverá suceder num contexto de aquisição de uma participação que represente o prolongamento natural e necessário da atividade comercial ou industrial da sociedade adquirente, num contexto de reestruturação empresarial ou num processo de expansão, optando pela aquisição de uma filial, em detrimento da constituição de um estabelecimento estável, o mesmo não sucedendo num contexto de intervenção na gestão das participadas e, concomitantemente, em atividades tributadas por elas exercidas.”*;
- m) No Caso *SKF*, o TJUE, invocando o princípio da igualdade de tratamento e neutralidade fiscal, conclui pela natureza económica das tomadas de participações acompanhadas com a interferência pela sociedade-mãe na gestão das participadas que deve ser estendida às situações de transmissão de participações que põem termo a essa interferência. No quadro da transmissão de ações, considera o TJUE no Caso *SKF* que o direito à dedução do IVA pago a montante sobre prestações destinadas a realizar uma transmissão de ações⁵⁶ é conferido, por força do artigo 168.º da DIVA, se existir uma relação direta e imediata entre as despesas relacionadas com as prestações a montante e o conjunto das atividades económicas (tributadas) do sujeito passivo, as

⁵⁵ Cfr. RUI BASTOS, *O direito à dedução do IVA, O caso particular dos inputs de utilização mista*, dissertação de mestrado em Fiscalidade apresentada em 30 de julho de 2012, na Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, p. 69, publicada nos Cadernos IDEFF n.º 15.

⁵⁶ Consistiam em serviços de avaliação de títulos, de assistência nas negociações e de consultoria jurídica especializada para a redação de contratos, portanto inequivocamente associadas à alienação das participações em causa.

denominadas “*despesas gerais*”. Naquele processo, a transmissão de ações em causa⁵⁷, realizada com vista à reestruturação de um grupo de sociedades pela sociedade-mãe, foi considerada uma operação de obtenção de receitas com carácter permanente de atividades que excedem o quadro da simples venda de ações. Esta operação apresentava umnexo direto com a organização da atividade industrial exercida pelo grupo e constitui assim o prolongamento direto, permanente e necessário da atividade tributável do sujeito passivo, pelo que aquela operação de venda de ações seria abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, suscetível de conferir direito à dedução do IVA dos respetivos *inputs*. O TJUE considera que estas prestações têm uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo, permitindo o direito à dedução da totalidade do IVA das referidas prestações;

- n) Debateu-se se os *inputs* associados à alienação de participações sociais poderão ser suscetíveis de permitir a dedução do IVA, por via da respetiva qualificação como despesas gerais da atividade, no caso de aquela alienação não estar sujeita a IVA, situação mais frequente, como vimos, nas *holdings*, ou então, estar sujeita mas isenta, como acontece com a sociedade-mãe que gere um grupo de sociedades. No caso da não sujeição, o Advogado-geral, apoiando-se nas conclusões do Caso *Kretztechnik*⁵⁸, n.º 36, considera suscetível este tipo de despesas serem qualificadas como despesas gerais, possuindo portanto, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo, possibilitando a sua dedução. Pelo contrário, no caso de a alienação de participações sociais se qualificar como isenta de IVA, tal como aconteceu no Caso *SKF*, o Advogado-geral, apoiando-se nas conclusões do Caso *BLP Group*, considerou que o IVA pago a montante das prestações adquiridas possuem uma

⁵⁷ No referido caso, o TJUE considerou que aquela sociedade anónima, na qualidade de sociedade-mãe de um grupo industrial, se envolveu na gestão da filial e da sociedade controlada, fornecendo-lhe, a título oneroso, diversas prestações de serviços de natureza administrativa, contabilística e comercial, em relação às quais estava sujeita a IVA. Nestes termos, por via da venda das ações detidas na filial e na sociedade controlada, a SKF põe termo à sua participação nestas sociedades.

⁵⁸ Proc. C-465/03, Colect. p. I-4357, e jurisprudência aí mencionada.

relação direta e imediata com a operação isenta, interrompendo assim a cadeia do IVA;

- o) Ora o TJUE, no Caso *SKF*, vem pôr o acento tónico no facto de se saber se a sociedade que é sujeito passivo do IVA está ou não envolvida na gestão das sociedades em que tiver ocorrido a tomada de participação, sociedades estas que desenvolvem atividades tributadas. Neste sentido, considerou o Tribunal que recusar o direito à dedução de IVA pago a montante por despesas de consultoria ligadas a uma transmissão de ações isenta em razão da envolvência na gestão da sociedade cujas ações são cedidas e admitir este direito à dedução para tais despesas ligadas a uma transmissão que se situa fora do âmbito da aplicação do IVA pelo facto de constituírem despesas gerais do sujeito passivo levaria a um tratamento fiscal diferente de operações objetivamente semelhantes, em violação do princípio da neutralidade fiscal⁵⁹;
- p) No que toca à dedução do IVA, o TJUE já concluiu no Caso *Kretztechnik*⁶⁰ que numa emissão de ações (apesar de ser, por si só, uma operação que não é abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, dado não se qualificar como transmissão de bens ou prestação de serviços) efetuada num contexto de reforço de capital em proveito da atividade económica geral de uma sociedade, se considera que os custos das prestações adquiridas⁶¹ por uma sociedade fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos seus produtos. Como decidiu o TJUE neste Caso, *“O direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução (...). Porém, admite-se igualmente o direito à dedução a*

⁵⁹ Este princípio seria, com efeito, ignorado se uma sociedade-mãe que gere um grupo de sociedades pudesse ser tributada pelas despesas efetuadas no quadro da venda de ações que faz parte da sua atividade económica, ao passo que uma sociedade holding que efetua a mesma operação fora do âmbito de aplicação do IVA beneficiaria do direito à dedução do IVA que onerou as mesmas despesas pelo facto de elas fazerem parte das despesas gerais da sua atividade económica global.

⁶⁰ Neste sentido veja-se o n.ºs 36 e 37 do Acórdão de 26 de maio de 2005, Caso *Kretztechnik*, Proc. C-465/03, Colect. p. I-4357, e jurisprudência aí mencionada.

⁶¹ No caso, prestações relacionadas com a admissão a Bolsa na sequência de um aumento do capital através da emissão de ações ao portador.

favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo.” (cfr. §§ 57 e 58)“. Por fim, importa lembrar que o direito à dedução é conferido relativamente ao IVA pago a montante pelas prestações realizadas no quadro de operações financeiras se o capital adquirido com estas últimas operações tiver sido afetado às atividades económicas do interessado. Por outro lado, as despesas relacionadas com as prestações a montante têm uma ligação direta e imediata com as atividades económicas do sujeito passivo nos casos em que são exclusivamente imputáveis a atividades económicas efetuadas a jusante e, portanto, são parte apenas dos elementos constitutivos do preço das operações abrangidas pelas referidas atividades (v. acórdão *Securenta*, já referido, n.os 28 e 29). Decorre do que antecede que deve responder se à terceira questão que o direito à dedução do IVA pago a montante sobre prestações destinadas a realizar uma transmissão de ações é conferido, por força do artigo 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva, na redação resultante do seu artigo 28.º F, n.º 1, e do artigo 168.º da Diretiva 2006/112, se existir uma relação direta e imediata entre as despesas relacionadas com as prestações a montante e o conjunto das atividades económicas do sujeito passivo.” (cfr. §§ 71 a 73);

- q) Também no que se refere à aquisição e detenção de ações, as despesas incorridas serão dedutíveis como despesas gerais, na medida em que tenham “*um nexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica [da holding]*”, como poderão ser os serviços de apoio à gestão das suas participadas⁶²;
- r) Como vimos, no âmbito da aquisição e detenção de participações sociais, a existência, pela participante, de uma interferência direta ou indireta na gestão da

participada condiciona o enquadramento no âmbito da atividade económica das *holding*, suscitando o direito à dedução do IVA suportado com as despesas relacionadas a montante;

- s) Nesta medida, sendo a aquisição uma operação, por natureza, passiva, a dedutibilidade do IVA das despesas associadas, no todo ou em parte, à mesma, estaria, em rigor, condicionada à forma como a titularidade da mesma será exercida no futuro, ou seja, de forma meramente passiva, limitando-se ao recebimento dos lucros a ela associados ou, alternativamente, de forma ativa, com interferência direta ou indireta na gestão da mesma, dela resultando um prolongamento de uma atividade tributada;
- t) Como salienta Rui Bastos⁶³, “*Não se deverá ver condicionado o direito à dedução das despesas gerais suscetíveis de ser imputadas à componente tributada da atividade económica do sujeito passivo (serviços de apoio à gestão), como poderá acontecer com assistência jurídica contratada a terceiros, estudos em matéria de internacionalização do grupo, gastos administrativos, etc., desde que se comprove a afetação de recursos, como poderão ser os recursos humanos, à referida atividade tributada, qualificando-se aqueles encargos como gastos gerais da atividade e, como tal, repercutíveis no preço das operações tributadas e, portanto, suscetíveis de conferirem integral dedução do IVA, sendo que não se vislumbra, a este nível, nenhuma razão para um tratamento diferenciado de uma holding mista de uma sociedade operacional*”. Como nota o autor, seja numa *holding* mista, seja numa sociedade-mãe, seja ao nível da aquisição ou detenção, ou no plano da sua alienação, o tratamento em sede de IVA da dedutibilidade dos *inputs* deverá ser o mesmo. Tratar de forma diferente a dedutibilidade do IVA de *inputs* consoante a opção estratégia de organização empresarial ou um plano de negócios de expansão de uma atividade económica, seja pela constituição de uma filial ou a criação de uma mera sucursal, gerir diretamente uma atividade tributada ou, por via indireta, mediante a intermediação de uma participação,

⁶² Cfr. Acórdão de 27 de setembro de 2001, Caso *Cibo*, Proc. C-16/00, já cit., n.º 35.

conduziria a um tratamento discriminatório de situações objetivamente idênticas;

- u) Por sua vez, como o TJUE notou no Caso *Abbey*⁶⁴, “fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e, como tais, são elementos constitutivos do preço dos produtos de uma empresa. Com efeito, mesmo no caso de transferência de uma universalidade de bens, quando o sujeito passivo não realiza mais operações após a utilização dos referidos serviços, os custos destes últimos devem ser considerados inerentes ao conjunto da atividade económica da empresa antes da transmissão.” (cfr. § 35) e “qualquer outra interpretação (...) seria contrária ao princípio que exige que o sistema do IVA seja de uma perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas da empresa, na condição de estas estarem elas próprias sujeitas ao IVA, e poria a cargo do operador económico o custo do IVA no âmbito da sua atividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir (ver neste sentido, acórdão *Gabalfrisa* (...)). Assim, proceder-se-ia a uma distinção arbitrária entre, por um lado as despesas efetuadas para os fins de uma empresa antes da exploração efetiva desta e das efetuadas no decurso da referida exploração e, por outro lado, as despesas efetuadas para pôr termo a esta exploração. Os diversos serviços utilizados (...) para os fins da transferência duma universalidade de bens ou de parte dela mantêm portanto, em princípio, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica deste sujeito passivo.” (cfr. §§ 35 e 36).

Do acima exposto relativo ao exercício do direito à dedução e do conceito de atividade económica e sua relação com o mesmo no caso de aquisição e venda de participações sociais, pode concluir-se que o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA sendo garante de uma correta aplicação do princípio basilar da neutralidade do imposto e não pode, em princípio, ser limitado, de onde decorre que qualquer limitação ao mesmo deve ser interpretada restritivamente.

⁶³ Cfr. RUI BASTOS, *O direito à dedução do IVA, O caso particular dos inputs de utilização mista*, op. cit., pp. 79 e 80.

⁶⁴ Acórdão de 22 de fevereiro de 2001, Proc. C-408/98, Colect., p. I-1361.

Regra geral, para serem passíveis de dedução os bens ou serviços adquiridos a montante devem apresentar uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem direito à dedução, sendo indiferente o objetivo final prosseguido pelo sujeito passivo.

De acordo com o TJUE, a mera aquisição e a simples detenção de participações sociais não devem ser consideradas atividades económicas.

Contudo, a interferência de uma sociedade na gestão de sociedades afiliadas é considerada uma atividade económica na medida em que implique a realização de transações sujeitas a IVA tais como o fornecimento de serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos.

No âmbito da aquisição e detenção de participações sociais, a existência, pela participante, de uma interferência direta ou indireta na gestão da participada condiciona o enquadramento no âmbito da atividade económica das *holdings*, suscitando o direito à dedução do IVA suportado com as despesas relacionadas a montante.

Nesta medida, sendo a aquisição uma operação, por natureza, passiva, a dedutibilidade do IVA das despesas associadas, no todo ou em parte, à mesma, estaria, em rigor, condicionada à forma como a titularidade da mesma será exercida no futuro, ou seja, de forma meramente passiva, limitando-se ao recebimento dos lucros a ela associados ou, alternativamente, de forma ativa, com interferência direta ou indireta na gestão da mesma, dela resultando um prolongamento de uma atividade tributada.

Conforme jurisprudência já citada, uma sociedade gestora de participações sociais que, a par da gestão de participações, adquire serviços que fatura em seguida às sociedades que controla, está autorizada a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante, na condição dos serviços adquiridos a montante apresentarem umnexo direto e imediato com operações económicas a jusante com direito a dedução. Assim, nos casos em que todos os serviços adquiridos apresentam nexodireto e imediato com operações económicas a jusante com direito a dedução, o sujeito passivo fica com o direito de deduzir a integralidade do IVA que tenha onerado a aquisição a montante dos serviços.

O direito à dedução nasce de uma relação de utilização: se os recursos foram utilizados pela Requerente em atividades que conferem direito a dedução, o IVA será

dedutível, independentemente da natureza jurídica da Requerente e do peso relativo dos rendimentos gerados por cada tipo de atividade.

Por outro lado, admite-se igualmente o direito à dedução do IVA suportado, ainda que inexista umnexo direto e imediato entre a aquisição de serviços a montante e operações tributadas a jusante, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e se apresentam como elementos constitutivos dos serviços tributados que presta, pois, estes custos têm, com efeito, umnexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo.

Aplicação ao caso concreto

Tendo por base o acima exposto e os factos assentes como provados, há que verificar se os serviços prestados pela D... e E... são elegíveis ou não para o exercício do direito à dedução por parte da A... .

Assim,

- v) De acordo com jurisprudência firmada no TCAN⁶⁵ de 9/6/2016 no Processo 01284/04.OBEBRG⁶⁶ *“Como é jurisprudência pacífica, reiterada e uniforme, quando a liquidação adicional de IVA tem por fundamento o não reconhecimento das deduções declaradas pelo contribuinte, compete à administração tributária fazer a prova de que estão verificados os pressupostos legais legitimadores da sua actuação constantes do artigo 82.⁶⁶⁷ n.º 1 do CIVA⁶⁸, ou seja, assentando o juízo da administração tributária na consideração de que as operações e o valor a que se referem as facturas em causa não correspondem à realidade, (...). Feita essa prova, cabe ao*

⁶⁵ TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte;

⁶⁶ Disponível em www.dgsi.pt.

⁶⁷ Atual artigo 87.º do CIVA.

⁶⁸ Artigo 82.º n.º1 do CIVA *“1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 84.º, a Direcção-Geral dos Impostos procede à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundamentadamente considere que nelas figure um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando adicionalmente a diferença.”*, com a redação do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20/6 publicado em Diário da República I Série n.º 118 de 0-6-2008.

contribuinte o ónus da prova de que as operações económicas que estiveram subjacentes à dedução do imposto (cfr. artigo 19.º do CIVA) se realizaram efectivamente – cfr. Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 17/02/2016, proferido no âmbito do processo n.º 0591/15. (...) cumpre averiguar se a administração tributária fez prova, como lhe competia, da verificação dos requisitos estabelecidos no artigo 82.º, n.º 1 do CIVA, para que possa liquidar adicionalmente o IVA respeitante a deduções indevidas, sendo certo que a administração tributária não se pode limitar a uma fundamentação formal do juízo que formula quanto à dedução indevida por parte do sujeito passivo. Exige-se-lhe, ademais, que demonstre o bem fundado desse juízo, provando os indícios que o sustentam, dessa forma possibilitando a conclusão de ser correcta a sua fundamentação material – cfr., neste sentido, entre outros, acórdão do STA, de 17/04/2002, proferido no âmbito do processo n.º 026635.

Isto significa que se impõe à administração tributária abalar a presunção de veracidade da declaração do imposto e dos respectivos documentos de suporte, atento o princípio da declaração vigente no nosso direito (artigo 75.º da LGT), só depois passando a competir ao contribuinte o ónus de provar a veracidade do declarado, o que quer dizer que se a administração tributária não fizer prova do bem fundado da formação do seu juízo, a questão relativa à legalidade do seu agir terá de ser resolvida contra ela, sem necessidade de ir analisar se a Impugnante logrou ou não provar, em tribunal, a veracidade da declaração.

No entanto, entende-se que tal prova não tem de ser directa e dogmática, no sentido de evidente e intocável, antes pode resultar de circunstâncias colaterais e indirectas que, atentas a idoneidade dos respectivos meios de suporte e as regras da experiência comum, indiciem, segundo padrões de avaliação e aferição pautados por critérios de razoabilidade e normalidade, um determinado resultado como o mais legitimamente atendível.(...) Estamos, assim, perante o problema da repartição do ónus probatório entre a administração tributária e o sujeito passivo na aferição da legalidade do

exercício à dedução”. Igualmente em termos de ónus da prova relativo ao exercício do direito à dedução, o STA no Acórdão de 17-4-2002 relativo ao Processo 026635 já se tinha pronunciado no sentido de que “(...) *cabem à administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação ou seja, que lhe cabe fazer a prova da existência dos factos de que depende legalmente que ela deva agir ou possa agir em certo sentido. Tratam-se de factos constitutivos do direito a agir, cuja existência é demandada pelo princípio da legalidade administrativa, em qualquer das suas acepções (de precedência e de reserva de lei), segundo a sua actual compreensão, mesmo à luz da nossa lei fundamental (art.º 266º n.º 2 da CRP), de acordo com o qual, brevitatis causa, a administração só pode agir se isso estiver previsto na lei e nada poderá fazer contra a lei. Face ao actual entendimento do princípio da legalidade, este deixou de surgir como um mero limite à actividade da administração para passar a ser o fundamento de toda a sua actividade. A ser assim, à administração caberá o ónus de “demonstrar a existência do fundamento legal com que se arroga a titularidade de atribuições e de competência para a prática do acto em causa” ou da sua actuação enquanto persona potentior, pois só perante a existência deste está autorizada a actuar. Esta solução acaba, deste modo, por corresponder à que é afirmada como regra geral pelo art.º 342º do C. Civil segundo a qual quem invoca um direito tem o ónus de prova dos factos constitutivos, cabendo à contra-parte a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos.*” Adicionalmente refira-se que de acordo com o estatuído no n.º1 do artigo 74.º da LGT “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”, o que no caso controvertido, tendo em conta o regime legal do ónus da prova em matéria tributária, compete à Requerida provar que os serviços debitados à A..., em 2011, pela D... (ao abrigo de contrato celebrado) no montante de €803.907 descritos na fatura n.º .../2011 como “*development services rendered in South Africa as per the Development Services Agreement between A... and B...*”, e, em 2012, pela mesma e pelo fornecedor E..., cfr. ponto 25 da matéria de facto, diziam respeito

a serviços prestados no apoio à alienação da participada B... . À Requerente competia provar que os serviços em causa eram de natureza diferente, isto é, serviços de consultoria técnica na área das energias alternativas;

- w) A A... dispõe de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal e de acordo com a sistema normativo contabilístico decorrendo desse facto “(...) *que se presumem (“juris tantum”) verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentados nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita*”, conforme artigo 75.º da LGT. A AT através dos registos contabilísticos provou que o débito de serviços efetuado pela D... em 2011 através da fatura .../2011 no montante de €803.907, foi registado a débito da conta 2813- Gastos a Reconhecer: Processo de Venda, tendo a A... autoliquidado e deduzido IVA no montante de €184.898,61. Ora, a descrição da fatura (“*development services rendered in South Africa as per the Development Services Agreement between A... and B...*”) faz remissão para o Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a A... e a D..., sem especificar qual a natureza dos serviços prestados. O registo contabilístico acima indicado (débito da conta 2813- Gastos a Reconhecer: Processo de Venda) indicia que os honorários debitados pela D... à A... estejam relacionados com serviços de apoio à alienação da participada B... e não com serviços técnicos na área das energias alternativas. Competia à Requerente provar, nomeadamente, através de emails, relatórios, despesas de viagem, etc. que os honorários em causa diziam respeito efetivamente a serviços prestados na área de consultoria das energias alternativas, o que não o fez;
- x) A AT relativamente a 2012, identificou as faturas emitidas pela D..., n.º .../12 e .../12, nos montantes de €30.450 e €60.683, respetivamente, assim como o registo contabilístico das mesmas em que relativamente à primeira fatura (n.º .../12) é o próprio descritivo que identifica a natureza dos serviços como sendo de apoio à alienação da participada B... “*procurement fee based on 7% of proceeds of payment for sale of B... shares*” e não de consultoria técnica na área das energias alternativas, facto não contestado pela Requerente; já

quanto à segunda fatura (n.º .../12) o descritivo pode indiciar uma natureza de serviço que não tenha a ver com a alienação de participação social “*development services rendered in South Africa related with PV projects*” tendo em termos contabilísticos registado na conta 461644 – Ativos Não Correntes detidos para Venda⁶⁹ - indiciando por sua vez que as despesas ocorridas foram capitalizadas e não despesadas (isto é, reconhecidas em gastos) com vista à sua recuperabilidade futura através da alienação das mesmas, *cfr.* Anexo 15/PA19 fls.4/9. O prestador de serviços E... em 2012 emitiu faturas com o descritivo “*fee for legal and tax services*”, *cfr.* ponto 24 da matéria de facto, não havendo em termos de material probatório qualquer suporte documental às mesmas;

- y) A Requerida defende que com base nos registos contabilísticos e na factualidade cronológica descrita no RIT (fls.20 a 23), os débitos efetuados pela D... e E... em 2012, se está perante serviços relacionados com a alienação da participação sul africana B... embora o descritivo das faturas emitidas pelos prestadores de serviços, D... e E..., descrevam o contrário. A Requerente poderia numa primeira fase em sede de procedimento inspetivo aquando do exercício do direito de audição prévia, ter tentado provar que efetivamente os serviços prestados pela D... e E... diziam respeito a serviços técnicos de consultoria na área das energias alternativas e não o fez. Nos artigos 6.º a 16.º em direito de audição ao projeto de relatório da inspeção tributária, identificou em sede de IVA os montantes das correções propostas pela Requerida em 2011 e 2012, enunciou alguns aspetos do regime jurídico das SGPS, enunciou alguns conceitos presentes em termos de IVA (“sujeito passivo”, “direito à dedução”) e jurisprudência europeia quanto ao conceito de atividade económica. Já em sede

⁶⁹ De acordo com os parágrafos 7 e 8 da Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) n.º 8, publicada pelo Aviso n.º 15655/2009, D.R. n.º 173, Série II, de 20-9-07 e que faz parte do Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, publicado em D.R. n.º 133, de 13 de julho, um Ativo Não Corrente Detido para Venda “(...) 7 - *Uma entidade deve classificar um activo não corrente (ou um grupo para alienação) como detido para venda se a sua quantia escriturada é recuperada principalmente através de uma transação de venda em lugar de o ser pelo uso continuado.* 8 - *Assim, o activo (ou grupo para alienação) deve estar disponível para venda imediata na sua condição presente, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para a venda de tais activos (ou grupos para alienação) e a sua venda seja altamente provável.*”

de arbitragem tributária, é convicção deste Tribunal Arbitral que a Requerente não conseguiu provar que os serviços prestados pela D... e E... assumissem a natureza de serviços técnicos na área das energias renováveis;

- z) Por outro lado, ficou provado que a A... era uma “*holding mista*” que fazia não só a gestão de participação de sociais (compra e venda de participações) mas também prestava serviços de consultoria técnica e de gestão e concessão de financiamento às suas participadas, exercendo por isso, uma atividade económica para efeitos de IVA. Não se assumia como uma “*holding pura*” (tipo “*mero cofre*” de participações sociais), detentora de participações sociais que se limitava a receber rendimentos passivos (dividendos, mais-valias) resultantes da detenção de participações sociais, mas, bem pelo contrário, era uma “*holding*” que intervinha na gestão das suas participadas através do controlo das mesmas com participações sociais superiores a 50%, *cfr.* Anexo 2pg1.pdf/PA5 e de prestação de serviços de consultoria e gestão às participadas, *cfr.* fls. 4 do RIT;
- aa) Como ficou provado, no exercício da sua atividade como “*holding mista*”, através da fatura n.º..., emitida em 31-10-2012, debitou e recebeu da sua participada maltesa –F...– um montante de €1.988.009 (€803.907+€852.766,93+€333.335,07) a título de “*despesas de desenvolvimento de projetos de produção energia eólica e fotovoltaica para operar pelas participadas da A... SGPS na África do Sul* “. No montante total de €1.988.009 está incluído o valor de €803.903 que foi repercutido à F..., valor esse, que a Requerida arguiu no sentido de que os honorários dos serviços em causa, eram referentes aos serviços prestados pela D... em 2011 no apoio por parte da mesma na alienação da participada sul africana B... . Conforme exposto acima, com base na jurisprudência do TJUE aí citada, mesmo que inexistia um nexo direto e imediato entre a aquisição de serviços a montante (caso do montante de €803.907) e operações tributadas a jusante (débito efetuado à F... no montante de €1.988.009), os custos dos serviços em causa, €803.907 fazem parte das despesas gerais da A... e apresentam-se como elementos constitutivos dos serviços tributados que presta à sociedade maltesa F... . De facto, o montante de €1.988.009 debitado à F... é composto pelo somatório das parcelas:

€852.766,93, €803.907 e €331.335,07, onde se inclui o referido montante de €803.907 previamente debitado pela D... à A... em 2011. O montante de €1.988.009 debitado pela A... vai dar origem que a participada maltesa F... de acordo com as disposições da DIVA, autoliquide e exerça o direito à dedução de IVA à taxa em vigor em Malta, constituindo esse débito a nível da A... uma operação ativa tributada a jusante (neste caso em Malta). Assim, os custos dos serviços a montante, €803.907, fazem parte das despesas gerais da A... e apresentam-se como elementos constitutivos dos serviços tributados que presta às suas participadas, neste caso à participada maltesa F... . Consequentemente, a nível da A..., o imposto suportado a montante (como *input*) no valor de de €184.898,61, por aplicação do mecanismo de “*reverse charge*”, deve ser dedutível. E porquê? Porque os custos suportados a montante, €803.907 têm um nexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica da A... . Assim, em 2011, não assiste razão à Requerida ao negar o exercício do direito à dedução de IVA no montante de €184.898,61 ao abrigo do disposto do n.º1 do artigo 20.º e da alínea a) do n.º1 do artigo 23.º, ambos do CIVA;

bb) Relativamente a 2012, os honorários debitados pela D... à A... através da fatura n.º .../2012 no montante de €60.683 que a Requerida arguiu dizerem respeito a honorários de serviços prestados pela D... em 2012 referentes ao apoio por parte da mesma na alienação da participada sul africana B..., estão incluídos no débito efetuado pela A... à F... no montante de €1.988.009. De facto, o valor de €60.683 faz parte do montante de €852.766, conforme ficou provado (ponto 22 da matéria de facto) pelo que pelas mesmas razões referentes a 2011, não assiste razão à Requerida ao negar o exercício do direito à dedução de IVA à Requerente no montante de €13.957,09 ao abrigo do disposto do n.º1 do artigo 20.º e da alínea a) do n.º1 do artigo 23.º, ambos do CIVA;

cc) Em 2012, os honorários debitados pela D... à A... através da fatura n.º .../2012, emitida em 01-03-2012, no montante de €30.450, com o descritivo: “*procurement fee base on 7% of proceeds of payment for sale of B... shares*”, como a própria descrição indica, diz respeito a serviços de apoio na alienação da participada sul africana B... . Ora, uma vez que a A... é uma “*holding*

mista”, estes honorários deverão ser considerados como despesas gerais inerentes à atividade da A..., conforme jurisprudência do TJUE acima citada, pelo que, não assiste razão à Requerida ao negar o exercício do direito à dedução de IVA à A... no montante de €7.003,50 ao abrigo do disposto do n.º1 do artigo 20.º e da alínea a) do n.º1 do artigo 23.º, ambos do CIVA;

dd) Ainda em 2012, os honorários totais de €7.443,54 (€4.745,75+€2.967,79) debitados pela E... à A..., através da fatura n.º..., emitida em 29-02-2012, no montante de € 4.745,75 e através da fatura n.º..., emitida em 22-06-2012, no montante de €2.967,79, ambas com o descritivo: “*fee for legal and tax services*”, a Requerida arguiu dizerem respeito a honorários de serviços prestados pela E... em 2012 referentes ao apoio por parte da mesma na alienação da participada sul africana B... . A Requerente arguiu que os mesmos diziam respeito a serviços de consultoria fiscal e legal no âmbito das candidaturas aos concursos de atribuição de licenças de instalação de infraestruturas das sobreditas energias alternativas⁷⁰. Independentemente da natureza dos serviços, as despesas respeitantes ao débito efetuado pela E... poderão ser consideradas como despesas gerais inerentes à atividade da A..., conforme jurisprudência do TJUE, pelo que, não assiste razão à Requerida ao negar o exercício do direito à dedução de IVA à A... num montante total de €1.774,11 (FT: ...- €1.091,52; FT: ...- 682,59) ao abrigo do disposto do n.º1 do artigo 20.º e da alínea a) do n.º1 do artigo 23.º, ambos do CIVA.

De acordo com o n.º 4 do artigo 8.º da CRP, são aplicáveis em Portugal “*As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das suas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo Direito da União (...)*” o que significa que as decisões dos Tribunais das Instâncias Europeias, neste caso, do TJUE, são diretamente aplicáveis no ordenamento jurídico-tributário português. Ora, tendo o TJUE já se pronunciado sobre o exercício do direito à dedução nas “*holdings*”, conforme exposto acima, compete aplicar a referida

⁷⁰ Cfr. artigo 261 da PI.

jurisprudência ao caso controvertido⁷¹. Assim sendo, por aplicação da referida jurisprudência, não assiste razão à Requerida ao negar a dedutibilidade do IVA suportado nas operações que deram origem à aplicação do mecanismo do “reverse charge”. Caso contrário, está a violar-se o Direito Europeu e a CRP. Em conclusão, negar a dedutibilidade do IVA nas situações de “reverse charge” acima descritas, significa violar o Direito Europeu em termos de IVA.

Bens de Utilização Mista: Regularização do *pro rata*

ee) Como ficou provado a Requerente é um sujeito misto para efeitos de IVA, *cfr.* fls.4 do RIT, uma vez que tem operações sujeitas a imposto e não isentas (serviços de consultoria e gestão faturados às suas participadas) e operações sujeitas e isentas relativas à gestão das suas participações sociais (exemplo: concessão de crédito às suas participadas e rendimentos de aplicação de capitais em instrumentos financeiros). Assim, o imposto suportado a montante relativo a utilização de bens mistos só poderá ser deduzido de acordo com uma percentagem de dedução, o chamado *pro rata*. Esta percentagem de dedução é dada pelo quociente em que no numerador figuram as prestações de serviços tributadas e no denominador as prestações de serviços tributadas mais as prestações de serviços isentas, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º1 e n.º 8, ambos do artigo n.º 23.º do CIVA. No caso controvertido, é convicção deste Tribunal Arbitral que a metodologia usada pela Requerida para cálculo da percentagem de dedução (*pro rata*) relativamente a 2011 e 2012 está em conformidade com o CIVA, pelo que assiste razão à Requerida quanto às correções propostas pela mesma nos montantes de €4.382,56 e €313,62, ao abrigo do disposto no n.º1 do artigo 20.º, alínea b) n.º1 e n.º 8 do artigo 23.º, todos do CIVA.

⁷¹ Por força do artigo 19.º do TUE, o TJUE “garante o respeito do direito na interpretação e aplicação dos Tratados”.

Concluindo, não assiste razão à Requerente no que se refere à regularização do *pro rata* relativo aos períodos de 2011(€4.382,56) e 2012 (€313,62), num montante total de € 4.696,18. Por outro lado, assiste razão à Requerente relativamente aos períodos de 2011 e 2012 no que se refere aos montantes de IVA suportado e deduzido de, €184.898,61 (2011) e €22.734,70 (2012) num montante total de €207.633,31 por os mesmos dizerem respeito a despesas gerais inerentes ao exercício da atividade económica da A... como “*holding mista*”.

Juros Compensatórios

- ff) Sendo ilegais as liquidações adicionais de IVA efetuadas com base nas correções referentes a 2011 e 2012 nos montantes de €184.898,61 e €22.734,70, respetivamente, são também ilegais, pelas mesmas razões, as correspondentes liquidações de juros compensatórios, que se integram nas respetivas dívidas de imposto e delas dependem, nos termos do n.º8 do artigo 35.º da LGT.
- gg) A Requerente tinha referente aos períodos de 2011 e 2012, crédito de IVA a seu favor nos montantes de €140.500 e €102.637,76, respetivamente, *cfr.* ponto 8 da matéria de facto provada. As correções consideradas legais ascendem relativamente aos períodos de 2011 e 2012 a €4.382,56 e €313,62, respetivamente, pelo que não há lugar a qualquer liquidação de imposto por parte da Requerida e conseqüente liquidação de juros compensatórios.

Indemnização de Garantias prestadas

- hh) Sendo ilegais as liquidações adicionais de IVA efetuadas com base nas correções referentes a 2011 e 2012 nos montantes de, €184.898,61 e €22.734,70, respetivamente, a Requerente tem direito a ser indemnizada de todos os encargos incorridos com as garantias prestadas, para suspensão do processo de execução fiscal, na parte proporcional que corresponda às liquidações adicionais efetuadas pela AT que tenha por base as correções

consideradas ilegais, ao abrigo do disposto do artigo 53.º da LGT e artigo 171.º do CPPT;

- ii) A Requerente tinha referente aos períodos de 2011 e 2012, crédito de IVA a seu favor nos montantes de €140.500 e €102.637,76, respetivamente. As correções consideradas legais ascendem relativamente aos períodos de 2011 e 2012 a €€4.382,56 e €313,62, respetivamente, pelo que não haverá lugar ao reconhecimento de qualquer dívida fiscal relativamente à qual necessite de ser prestada garantia para sustentar qualquer processo de execução fiscal que venha a ser instaurado;
- jj) Devido ao montante do decaimento por parte da Requerida relativa a 2011 e 2012 de €184.898,61 e €22.734,70, respetivamente, a Requerida tem direito a ser indemnizado pela totalidade dos encargos incorridos com a prestação de garantias para sustentar o processo de execução fiscal.

IV. DECISÃO

Em face do exposto, acorda o coletivo dos árbitros do Tribunal Arbitral em julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, pelo que decide:

- a) Anular os atos tributários relativos às Demonstrações de Liquidação de IVA emitidas pela Direção de Serviços de Cobrança da AT reportadas aos períodos de 2011 a 2014, no montante de €133.495,41 (cento trinta três mil, quatrocentos noventa cinco euros, quarenta e um cêntimos).
- b) Anular os atos tributários relativos às Demonstrações de Liquidação dos juros compensatórios relativos aos atos tributários anulados, emitidas pela Direção de Serviços de Cobrança da AT reportadas aos períodos de 2011 a 2014, no montante, €18.567,23 (dezoito mil, quinhentos sessenta sete euros, vinte e três cêntimos).
- c) Manter o ato tributário proferido pela Requerida, relativo a € 4.696,18 (quatro mil, seiscentos noventa seis euros e dezoito cêntimos), referente à regularização do *pro rata*, uma vez que a Requerente é um sujeito passivo misto para efeitos de IVA e a

Requerida, pela vinculação a que está sujeita à lei, não poderia ter decidido de outro modo, quanto ao montante a regularizar a favor do Estado.

- d) Condenar a Requerida ao pagamento à Requerente de uma indemnização que cubra todos os encargos incorridos com as garantias prestadas, para suspensão do processo de execução fiscal.

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €152.062,64.

VI. CUSTAS

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em €3.672 nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerida na percentagem de 97,79% e pela Requerente na percentagem de 2,21%, atento o respetivo decaimento.

- Notifique-se.

Lisboa, 23 de março de 2017

O Tribunal Coletivo,

Fernanda Maçãs
(Árbitro Presidente)

Clotilde Celorico Palma
(Árbitro Vogal)

Júlio Tormenta - relator
(Árbitro Vogal)

(Texto elaborado em computador, nos termos do n.º5 do artigo 131.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão da alínea e) do n.º1 do artigo 29.º do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por nós revistos).