

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 299/2016-T

Tema: IVA - Direito à dedução das SGPS.

Decisão Arbitral

Requerente: A..., SGPS, S.A.

Requerida : AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

I.RELATÓRIO

1. A..., SGPS, S.A., (*doravante designada por Requerente*) pessoa colectiva n.º ..., com o capital social de 40.000.000,00 €, matriculada na ... Secção da Conservatória do Registo Comercial do Porto, com sede na Rua ..., n.º..., ..., Sala ..., na cidade do Porto, apresentou em 01 de Junho de 2016, pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante referido por RJAT*) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por AT ou Requerida*) visando a declaração de ilegalidade e consequente anulação de oito liquidações adicionais de IVA, bem assim como de três liquidações dos juros compensatórios respectivos, referentes aos exercícios de 2011, e 2012, melhor identificadas, respectivamente, como segue:

- liquidação adicional n.º...,
- liquidação adicional n.º...,
- liquidação adicional n.º...,
- liquidação adicional n.º...,

- liquidação adicional nº...,
- liquidação adicional nº...,
- liquidação adicional nº...,
- liquidação adicional nº...

no valor de 55.120,51 €, e,

Relativamente a juros compensatórios:

- liquidação nº...,
- liquidação nº...,
- liquidação nº...

no valor de 3.402,63 €.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 03 de Junho de 2016 e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o subscritor, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação dos encargos no prazo estipulado no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 05 de Agosto de 2016, em consonância com a prescrição da alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5. Em 05 de Outubro de 2016, foi proferido despacho arbitral devidamente notificado às partes, que fundamentou a dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, concedeu àquelas a faculdade de apresentarem alegações escritas, e fixou data para a prolação da decisão.

6. A Requerente em 17 de Outubro procedeu à apresentação de alegações escritas, onde, fundamentalmente reitera e defende a posição que já havia evidenciado no seu articulado inicial,

7. Com data de 28 de Outubro de 2016, a AT procedeu à apresentação das suas alegações escritas onde reitera e pugna pela improcedência do pedido formulado pela Requerente, em consonância com o já expresso em sede de resposta.

8. Em 23 de Novembro de 2016, foi proferido despacho arbitral, devidamente notificado às partes, no sentido da prorrogação do prazo para a prolação da decisão e sua notificação.

9. A fundamentar o seu pedido, a Requerente alegou, em brevíssima síntese, e com relevo o seguinte:

a. “A Requerente é uma sociedade gestora de participações sociais (“SGPS”), constituída ao abrigo do Decreto Lei nº 495/88, de 30 de dezembro, que tem como obeto social a detenção e gestão de participações sociais, como forma indireta de exercício de atividades económicas” (*cfr. artigo 1 do pedido de pronúncia arbitral*),

b. “A Requerente desempenha um papel fundamental na liderança do contínuo esforço de crescimento e expansão do B..., por força da sua condição de sociedade *holding* deste grupo empresarial” (*cfr. artigo 2 do pedido de pronúncia arbitral*),

c. “É assim neste âmbito que a Requerente desenvolve as seguintes actividades:

- i) Prestação de serviços de gestão às participadas;
- ii) Financiamento às participadas e

iii) Detenção de participações sociais (*cfr. artigo 3 do pedido de pronúncia arbitral*);

d. “Por forma a prestar serviços às suas participadas, indicados em i) acima, a Requerente recorre, maioritariamente, aos serviços de gestão prestados pela C..., Lda. “ (*cfr. artigo 4 do pedido de pronúncia arbitral*),

e. “Neste contexto, a Requerente celebrou um contrato de prestação de serviços de gestão com a C..., assumindo toda a estrutura corporativa e administrativa da mesma, e assegurando a gestão executiva daquela, nomeadamente ao nível da prestação de serviços de assessoria no âmbito de processos de aquisições, na representação acionista em empresas participadas e, ainda, ao nível do coinvestimento” (*cfr. artigo 5 do pedido de pronúncia arbitral*),

f. “Por sua vez, a Requerente celebrou contratos de prestação de serviços de gestão com as suas participadas, designadamente com a D..., E..., F..., SA (“...”), a G..., H... SGPS, SA (“H...”) e a I..., SA (“I...”) (*cfr. artigo 6 do pedido de pronúncia arbitral*),

g. “(...) a Requerente realiza, simultaneamente, operações tributadas em IVA, que conferem direito à dedução do imposto i.e prestação de serviços de gestão às participadas – e operações isentas da IVA – e.g. a concessão de financiamentos às suas participadas” (*cfr. artigo 8 do pedido de pronúncia arbitral*);

h) “neste âmbito, a Requerente utilizou, em conformidade com as regras fiscais (v.g. artigo 23º do Código do IVA), para efeitos de dedução do IVA, em simultâneo, os métodos de dedução da afetação real e do prorata” (*cfr. artigo 9 do pedido de pronúncia arbitral*);

i) “(...) a Requerente presta efetivamente serviços (de gestão) tributados em IVA, às suas participadas (...)” [*cfr. artigo 27 do pedido de pronúncia arbitral*];

j) “(...) a Requerente deduziu o imposto incorrido a montante, por aplicação do método prorata, uma vez que (...) realiza operações tributadas (v.g. prestação de serviços às participadas) e também operações isentas que conferem direito à dedução” (cfr. artigo 29 do pedido de pronúncia arbitral);

k) culminando a sua fundamentação (artigos 95 e 96 do ppa) nos seguintes termos:

j 1) “Tendo por base a interpretação da lei, bem como da jurisprudência comunitária e nacional a este respeito, a ora Requerente apurou, para os anos em discussão, percentagens de dedução de 100%, conforme resulta dos cálculos apresentados nos Docs ,nºs 14 e 15” donde “resulta que o IVA deduzido, nos anos de 2011 e 2012, no montante de € 146.124,78 e € 119.012,87, respetivamente, está em conformidade com as regras aplicáveis”;

l) concluiu o seu pedido pela “anulação integral das liquidações de IVA (no valor de € 55.120,51) e de juros compensatórios (no valor de € 3.402,63), no montante total de € 58.523,14, com as consequências daí decorrentes, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios nos termos dos artigos 100º da LGT.”

10.A AT, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta, sustentando perspectiva contrária à apresentada pela Requerente, e dela dissentindo, em consonância com a posição por si já assumida em sede de Relatório da Inspeção Tributária, que se poderá essencialmente reconduzir ao seguinte; a circunstância de a Requerente ser uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS) cujo regime jurídico enquadrado pelo Decreto Lei nº 495/88, de 30 de Dezembro, determina que o seu objecto contratual seja “a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indirecta de exercício de actividades económicas” e não obstante o nº 1 do artigo 4º do normativo em causa, permitir às SGPS “ (...) a prestações de serviços técnicos de administração e gestão a todas ou a algumas das sociedades em que possuam a participação prevista no nº 2 do artigo 1º., ou com as quais tenham celebrado contrato de

subordinação” tais actividades são consideradas meramente acessórias, não se consideram abrangidas pela conceito de “*actividade económica*” para efeitos de IVA, não possibilitando o exercício do direito à dedução integral do imposto suportado a montante pela Requerente.

Realça ainda a importância de distinção entre os conceitos de “*actividade económica*” e “*actividade não económica*” para efeitos de IVA, com recurso à jurisprudência quer do TJUE, quer nacional e da doutrina administrativa, para concluir pela exclusão do direito à dedução do imposto deduzido pela Requerente em 2011 (146.124,78 €) respeitante a:

- (i) Gastos com serviços prestados pela C...: 132.586,11€;
- (ii) Gastos com Revisão Oficial de Contas: 2.530,00 €;
- (iii) Gastos com Advogados: 6.394,00 €;
- (iv) Gastos directamente relacionados com aquisição de participações financeiras: 4.370,00 €,

assim como do imposto total deduzido pela Requerente no ano de 2012 (119.012,87€) respeitante a:

- (i) Gastos com serviços prestados pela C...: 117.012,87 €;
- (ii) Gastos com Revisão Oficial de Contas: 1.326,53 €

(cfr. Relatório de Inspeção Tributária, páginas 15 e 17 e mapas nas mesmas insertos, que aqui se dão por reproduzidos.

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente, encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea c), 5º e 6º, nº 1 do RJAT.

12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, (artigos 3º, 6º e 15º do CPPT, *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alínea a) do RJAT.

13. Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

II- FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

a. A Requerente é uma sociedade comercial, com sede em território nacional cuja objecto social é *“a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indirecta de exercício de actividades económicas”* sujeita ao regime jurídico específico das sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) aprovado pelo Decreto Lei nº 495/88, de 30 de Dezembro, com as alterações que ao mesmo foram introduzidas;

b. A par do exercício da referida actividade, a Requerente pratica outras operações, nomeadamente, a concessão de financiamento às suas participadas, bem como a prestação de serviços de administração e gestão:

c. Para efeitos de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal com periodicidade trimestral, nos termos da alínea b) do nº1 do artigo 41º do CIVA;

d. A Requerente aplicando a dedução de 100% no cálculo do prorata para o ano de 2011 deduziu IVA no valor de 146.124,78 € e em 2012 no montante de 119.012,87 €.

e. A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou procedimentos externos de inspecção tributária a coberto das ordens de serviços nºs OI 2014... e OI 2015... de carácter geral para os períodos de 2011 e 2012.

f. Em resultado dessa acção inspectiva a AT elaborou o Relatório da Inspecção Tributária cuja cópia consta do processo administrativo anexo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere além do mais o seguinte:

“(...) dispõe o 2º parágrafo do nº1 do artigo 9º da Directiva 2006/112/CEE de 28 de Novembro, do Conselho de IVA que a actividade económica será “qualquer actividade de produção, comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência”.

“Por outro lado, o Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia (atual Tribunal de Justiça da União Europeia) definiu que se encontram fora do conceito de actividade económica:

- Dividendos de participações sociais;*
- Mais-valias da venda de acções ou outros títulos negociáveis;*
- Rendimentos de aplicações em fundos de investimento;*
- Juros de obrigações;*
- Juros devidos pela concessão ocasional de crédito pelas holdings com recurso aos dividendos distribuídos pelas participadas;*
- Entrada de capital para as sociedades;*
- Emissão de acções representativas do capital de uma sociedade comercial”*

“Esse é também o entendimento sufragado pela Administração Tributária constante do Ofício- Circulado nº 30103, de 23 de Abril de 2008, do Gabinete do Subdiretor Geral, Área de Gestão Tributária – IVA, onde no seu “Ponto VII- Conceitos – B- Operações excluídas do conceitos de actividade económica, procede a uma clarificação no sentido e alcance do disposto no artigo 23º do CIVA, que veio aplicar, precisamente, a disciplina comunitária sobre o regime de dedução”

“Do exposto, não subsistem dúvidas que a atividade principal das SGPS, de gestão das participações sociais detidas, não pode ser considerada como económica, razão pela qual, o próprio regime jurídico daquelas qualifica como “forma indirecta de exercício de atividades económicas”, conforme já ficou dito acima.”

“Aliás tal entendimento está em consonância com a legislação (Diretiva 77/388/CEE, de 117 de Maio e Diretiva 2006/112, CE de 28 de Novembro) e jurisprudência comunitária (Acórdão Satam e Polysar, Securenta), sendo que as normas comunitárias referidas foram transpostas para a legislação interna, com a publicação do Orçamento de Estado de 2008, que determinou a alteração do artigo 23º do CIVA, precisamente para proceder à sua harmonização”

“Porque este tipo de atividade é qualificada como atividade principal, nomeadamente, para efeitos do Regime Jurídico das SGPS, estão-lhe alocados um número de recursos, já que o seu desenvolvimento implica, entre outras atividades, a aquisição de serviços de assessoria, e/ou auditoria relacionados com a potencial aquisição de participação estratégica; avaliação de oportunidades de investimento; ações destinadas a avaliar projetos de desenvolvimento e internacionalização do grupo, etc. Serviços estes indispensáveis a dotar os órgãos decisores de todas as informações relevantes para a tomada de opções e decisões, de forma a atingir os objetivos estratégicos do grupo por si representado, visando incentivar e regular, de uma forma centralizada, a harmonização de um conjunto de políticas comuns de gestão das sociedades que compõem o grupo económico, nomeadamente, nos planos financeiro, comercial, de produção, de investimento e de desinvestimento”

“No que se refere às prestações de serviços às participadas é indubitável que é permitido às SGPS, em determinadas circunstâncias, desenvolver essas actividades (paralelamente à atividade de gestão de participações sociais) as quais são, no entanto, meramente acessórias daquela.”

“Relativamente a estas operações abrangidas pelo âmbito de incidência do IVA, suscetíveis de serem realizadas pelas SGPS em complemento da sua atividade principal, sobressaem as prestações de serviços de carácter técnico prestadas às empresas participadas, as quais se encontram sujeitos a imposto, configurando, face ao conceito residual constante do nº 1 do artigo 4º do CIVA, prestações de serviços efetivamente tributadas, com direito à dedução relativo aos inputs que lhe sejam diretamente alocados”

“Por outro lado, no domínio das operações incluídas na incidência do IVA mas dele isentas, encontram-se as operações de concessão de créditos às sociedades participada, os depósitos bancários e as aplicações em títulos no âmbito de operações de tesouraria, na medida em que constituam a contrapartida da colocação de capitais à disposição de terceiros, bem como as eventuais rendas resultantes da locação de bens imóveis para instalação das sociedades participadas. Nesta caso, dada a isenção a que estão sujeitas, por norma, estas atividades não conferem direito à dedução do imposto incluído nos inputs utilizados para a sua realização.”

“Nessa medida, conclui-se que, por via de regra, as SGPS não se configuram como sujeito passivo com direito à dedução integral (100%) do IVA suportado a montante com a aquisição de bens e serviços, uma vez que, como ficou dito, a atividade principal desenvolvida não se enquadra no conceito de atividade económica, sendo as demais atividades meramente complementares, reflexas, e acessórias daquela, dependendo da sua existência”.

“O direito à dedução encontra-se previsto no nº 1 do artigo 20º do CIVA, segundo o qual:

“1. Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito para a realização das operações seguintes:

- a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas e imposto e dele não isentas;*
- b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:
 - i) Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14º;**

ii) Operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas em território nacional: (...)

“Decorre da aplicação destas normas que uma SGPS, quando adquire determinados bens e serviços para os utilizar, exclusiva e integralmente, na prestação de serviços técnicos de administração e gestão às participadas (como lhe é permitido, a título acessório, pelo regime jurídico das SGPS, as quais, em princípio, serão consideradas atividades económicas, tributados e com direito à dedução), poderá deduzir integralmente o imposto suportado. Na situação inversa, sendo as aquisições de bens e serviços utilizados apenas e só no exercício da atividade de gestão de participações sociais, estará vedado o direito à dedução na sua totalidade.

“Acréscce que, se estivermos perante bens e serviços utilizados para efetuar tanto operações com direito à dedução, como sem direito à dedução, o direito à dedução do imposto suportado encontra-se limitado à parte do IVA proporcional ao montante relativo às primeiras operações por força do disposto no artigo 173º da Diretiva IVA, transposto para o CIVA através do artigo 23º”

“Neste ponto em particular, deve atender-se ao constante do Ofício Circulado nº 30103, anteriormente identificado, em especial aos pontos, IV, V e VI, onde se prevê que “no caso dos bens e serviços de utilização mista parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes de uma atividade económica, e determinação do montante do IVA não dedutível relativa a estas não pode ter por base o método do pró rata previsto no nº 4 do artigo 23º do CIVA, devendo ser obrigatoriamente utilizada a afetação real em função da efetiva utilização”, recorrendo a critérios objetivos/chave de repartição a definir no caso concreto.”

“Assim, para que haja reconhecimento do direito à dedução, importa que exista uma relação funcional/causal entre o input e a atividade tributável, e bem assim, uma relação económica, ou seja, um reflexo ao nível dos outputs.”

“Significa isto que para conferir o direito à dedução, exige-se que os serviços adquiridos não só tenham substância económico mas também que se consiga estabelecer uma efetiva interligação e dependência entre os inputs e os outputs, no pressuposto de que o preço das operações a jusante, que se consubstanciam na prestação de serviços de administração e gestão, incorpore o encargo incorrido a montante. Pelo que, para que não haja limitações ao direito à dedução é necessário que o sujeito passivo demonstra objetivamente a verificação destes pressupostos”

g. Na sequência das conclusões da inspeção, a AT efectuou correcções ao IVA de 2011, no montante de 34.907,14 € e de 20.213,37 €, no que toca ao ano de 2012, que estão na origem das liquidações adicionais controvertidas.

h. Ainda na sequência das correcções efectuados procedeu a AT à liquidação dos juros compensatórios,

i). Em 01 de Junho de 2016, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

A.2. Factos dados como não provados

Não se provou que a Requerente tenha prestado qualquer garantia ao abrigo do disposto no artigo 199º do CPPT.

A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o tribunal não tem que pronunciar-se sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para

a decisão, de discriminar a matéria provada da não provas [(cfr. art. 123º, nº 2 do CPPT, e artigo 607º do Código de Processo Civil, aplicáveis, *ex vi* do artigo 29º, nº 1 alíneas a) e e) do RJAT)].

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29º nº 1, alínea e) do RJAT),

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental junta aos autos e o PA anexo, consideram-se provados como relevo para a decisão os factos supra elencados.

B.DO DIREITO

A questão que é objecto do presente processo, enquadrada pela matéria de facto fixada, é a de saber se as correcções levadas a cabo pela AT, que originaram as liquidações adicionais aqui em causa, estão conformes às regras que regem a dedução do IVA a nível do direito europeu e do direito interno e com a interpretação administrativa e judicial que sobre as mesmas tem vindo a ser levada a cabo, especialmente pelo TJUE.

Na verdade, e como tem vindo a ser pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões conexas com o Direito da União Europeia.

Não obstante constituir lugar comum e consensual a identificação de algumas características inerentes ao IVA, e a constatação de algum consenso gerado à sua volta, quando estamos a abordar o tema do direito ao exercício da dedução no caso das sociedades holdings (fundamentalmente das holdings directivas), continuam a suscitar-se algumas questões específicas quanto aos métodos de dedução do imposto, seja na perspectiva da integralidade da sua dedução, quer da relacionada com bens de utilização

mista, impondo-se assim uma ainda que muito breve incursão, a título introdutório, à análise conceptual relativa à *neutralidade do imposto*, ao *direito à dedução*, às *actividades económicas e não económicas* e às *despesas ou encargos gerais*.

Reservando-se para momento posterior, e em breve nota, a identificação de algumas decisões arbitrais proferidas no âmbito do CAAD, onde foram decididas questões com similitude factual à subjacente aos presentes autos.

O direito à dedução consubstancia uma das principais características do IVA através do qual se assegura o princípio estruturante da neutralidade do imposto, assumindo particularidades e foco de divergências interpretativas, a nível jurisprudencial, doutrinal e administrativa, quando estamos perante sujeitos passivos mistos, e, em particular perante sociedades “*holding*”.

Esta neutralidade concretizar-se-á de acordo com Sérgio Vasques ¹ no sentido que “*imposto neutro é aquele que não interfere nas decisões dos agentes económicos, deixando a produtores a liberdade de escolher o que produzir e como produzi-lo (neutralidade do produtor), ao mesmo tempo que deixa a consumidores a liberdade de escolher o que consumir sem os afastar da sua inclinação natural (neutralidade no consumo). Concretizada deste modo, a neutralidade é uma noção que surge ligada em primeira linha à noção de eficiência económica, sendo que por regra é quando se deixam inalteradas as escolhas de produtores e consumidores que se logra uma afectação óptima de recursos em mercado*”.

Numa abordagem simples poder-se-á afirmar que o direito à dedução do IVA, mecanismo crucial para garantir a neutralidade, confere aos sujeitos passivos o direito a deduzir ao montante de imposto de que são devedores, o IVA incorrido nas suas aquisições de bens e serviços quando os mesmos tenham como finalidade a realização de operações que

conferem direito à dedução, ou seja, a concretização do princípio da neutralidade só se assegura na circunstância de os sujeitos passivos de imposto se desonerarem do mesmo, subtraindo o IVA incorrida nos seus *inputs* ao IVA que liquidam nos *outputs*.

O direito à dedução surge no momento em que o imposto se torna exigível (artigo 167º da Directiva IVA e artigo 22º, nº 1 do CIVA) e, por regra, só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo, para a realização de operações tributadas (artigo 168º da Directiva IVA e artigo 20º, nº 1 do CIVA),

No que concerne aos bens e serviços utilizados por um sujeito passivo misto (ou parcial) para efectuar operações com direito à dedução, como operações sem direito à dedução, esta unicamente é permitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante que respeitante à primeira categoria de operações (artigos 173º Directiva e artigo 23º, nºs 1 e 2 do CIVA).

*“As regras do exercício do direito à dedução do imposto contemplam uma série de requisitos para o efeito, uns mais ligados ao tipo de despesas, outros ao sujeito passivo em causa, pelo que poderemos distinguir entre requisitos objectivos e subjectivos do exercício do direito à dedução”*²

Sinopticamente e no que respeita aos métodos, em geral, que o sujeito passivo de IVA tem ao seu dispor para exercer o seu direito à dedução do imposto, haverá a considerar o método subtrativo indirecto, método do reporte e método do reembolso e, para o que aqui nos importará o método do pró rata ou da percentagem de dedução e método da afectação real, para os sujeitos passivos mistos.

A regra geral do direito à dedução encontra-se no artigo 168º da Directiva IVA no seguinte sentido: *“quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efectua essas*

¹ *Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015, página 105.

operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor, os montantes seguintes (...)”.

Valendo na ordem interna o disposto no artigo 19º do CIVA:

“1. Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuarem:

- a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos:*
- b) O imposto devido pela importação de bens,*
- c) O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidos pelas alíneas e),h),i), j) e l) do nº 1 do artigo 2º;*
- d) O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenha faturado o imposto;*
- e) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com o nº 6 do artigo 15º”*

Contemplando o nº 2 do normativo em causa os requisitos formais essenciais para o exercício do direito à dedução.

Não constitui matéria controvertida, no caso vertente, a qualidade de sujeito passivo misto conferido à Requerente na medida em que, e dito de forma simples, pratica na prossecução da sua actividade operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito.

O nº 1 do artigo 23º do CIVA (na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 52º da Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro) regula os métodos de dedução relativa a bens de utilização mista, no seguinte sentido:

² Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, nº 1, 4ª Edição, Almedina, Outubro 2009, páginas 194 e 195.

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

- a) Tratando-se de um bem ou serviços parcialmente afeto à realização de operações não decorrentes do exercício da uma actividade económica prevista na alínea a) do nº 1 do artigo 2º, o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos do nº 2;*
- b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do nº1 do artigo 2º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar à dedução”.*

Poderá ainda o sujeito passivo, face à previsão do nº 2 do indicado artigo 23º do CIVA: *“não obstante o disposto na alínea b) do número anterior (...)”* efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção- Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação”.

O normativo em causa encerra a transposição do artigo 173º da Directiva IVA prevendo como métodos de dedução, nas condições aí previstas, o método da percentagem de dedução pró rata, com base na relação entre os volumes de negócios gerados pelas actividade que permitem a dedução do imposto suportado e pelas actividade que não possibilitam tal dedução, e o método da afectação real, ligado à efectiva utilização dos bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo.

O regime previsto no artigo 23º do CIVA, coloca, desde logo o problema da delimitação do conceito de “*operação não decorrente do exercício de uma actividade económica*”, que tem sido alvo de profusa pronúncia pela jurisprudência comunitária a respeito das sociedades holdings.

A posição da AT a respeito desta segmento é que sobressai da sua posição plasmada, quer da sua resposta, quer do processo administrativo apenso, (Relatório de Inspeção Tributária) supra parcialmente transcrito, podendo concluir-se desde já e no nosso entendimento, que as considerações tecidas pela AT desvalorizam a necessária distinção a que se deve proceder quanto às actividades conduzidas por uma sociedade holding de carácter estritamente financeiro, daquelas outras em que se está perante o que a doutrina designa por holding mista ou directiva, ou seja, citando o ponto 13 do Acórdão Polysar (C-60/90), (...) “*quando a participação é acompanhada pela interferência directa ou indirecta da gestão das sociedades que se verificou a tomada de participação*”.

No caso dos presentes autos estão em causa os gastos incorridos pela Requerente provenientes dos serviços prestados pela C..., com a revisão oficial de contas e com advogados (despesa esta unicamente evidenciada no ano de 2011).

A primeira nota a reter é que a circunstância de a Requerente ser a única cliente da C..., e entre ambas as entidades existir um contrato celebrado em 2009-07-10, nos termos do qual esta se “*obriga a prestar todos os serviços de gestão que pela A... SGPS, S.A., lhe venham a ser solicitados, assumindo toda a estrutura corporativa e administrativa e assegurando a gestão executiva da A... SGPS, S.A. e reportando directamente à sua administração, neles se incluindo, designada mas não exhaustivamente: Assessoria no âmbito de processos de aquisição – identificado e seleção de alvos (...), gestão do processo negocial (...), estruturação final da operação e fecho (...)- Representação acionista em empresas participadas da A... SGPS, S.A., e Co-Investimento*” e, por outro lado existirem contratos entre a Requerente e várias das suas participadas, não contribuiu para daí se inferir, sem mais, que o imposto suportado pela Requerente com os serviços prestados pela dita C...,

apenas é dedutível, na exacta medida da parte que foi “redebitada” às suas participadas, na expressão utilizada pela AT.

A segunda das notas a registar, citando-se a decisão arbitral de 2015-10-20 no âmbito do processo arbitral nº 15/2015- T, e as laboriosas considerações que no mesmo sobrelevam, que fazendo também nossas se acolhem na totalidade da situação vertente, identificam diversas decisões proferidas pelo TJUE, (com inegável relevância para o assunto que nos convoca), é a seguinte:

“ (...) 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 se acompanhada pela “(...) interferência direta ou indireta na gestão das sociedade (...), na medida em que tal interferência implique a realização de transacções sujeitas a 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 o não façam”.

Retira-se ainda do processo arbitral nº 77/2012-T, de 27/12/2012, onde igualmente estavam em causa custos incorridos com uma sociedade holding de cariz directivo, onde a AT entendeu que diversos bens e serviços tinham sido exclusivamente utilizados na actividade da requerente não sujeita a IVA,³ o seguinte:

“ No caso em apreço, não é controvertido que a Requerente é uma SGPS que presta serviços às sociedades de que detém participações”

“ O citado acórdão do TJUE C-496/11 – Portugal Telecom) vem, desde logo, afastar o obstáculo conceitual suscitado pela Autoridade Tributária e Aduaneira da

inadmissibilidade de dedução integral do IVA suportado por uma SGPS, atenta a sua natureza, quando se trata de uma sociedade deste tipo que presta serviços às suas participadas.

Na verdade, refere-se expressamente naquela acórdão que “caso seja de considerar que todos os serviços adquiridos a montante têm umnexo directo e imediato com operações económicas a jusante com direito à dedução, o sujeito passivo em causa teria o direito, ao abrigo do artigo 17º, nº 2 da Sexta Directiva, de deduzir a integralidade do IVA que tenha onerado a aquisição a montante dos serviços em causa no processo principal, Este direito à dedução não pode ser limitado pelo simples facto de a regulamentação nacional, em razão do objecto social das referidas sociedade ou da sua actividade geral, qualificar as operações tributadas de acessórias da sua actividade principal”

Assim tem razão a Requerente ao defender, em primeira linha, que o direito à dedução nasce de uma relação de utilização; se os recursos foram utilizados pela Requerente em actividades que conferem direito à dedução, o IVA será dedutível, independentemente do peso relativo em termos de valor gerado por essa actividade no confronto com a totalidade dos proveitos.

A referida jurisprudência do TJUE tem suporte explícito na legislação da União Europeia, no art. 168º da Directiva IVA (Directiva 2006/122/CE) que estabelece que, quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem o direito, no Estado-Membro em que se efectua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes do IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo.

(...)

“ Por outro lado, ainda em sintonia com o citado acórdão do TJUE a interferência da Requerente “ na gestão das sociedades em que tomou participações constitui uma actividade económica”, para efeitos de tributação em IVA, estando a Requerente autorizada a deduzir o IVA pago a montante, na condição de os serviços adquiridos a

³ Estavam aí em causa, entre outros, serviços com elaboração, revisão e concepção do relatório e contas, serviços administrativos e serviços de consultadoria, serviços relacionados com assessoria e desenvolvimento de negócios.

montante apresentarem um nexu directo e imediato com operações económicas a jusante com o direito a dedução”

“Para além disso, como se refere no mesmo acórdão ⁴ “admite-se igualmente um direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexu directo 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, um nexu directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo”

“Assim, tem cobertura legal e dedução pela Requerente de todo o IVA suportado com serviços e bens adquiridos que tenham nexu directo e imediato com os serviços prestados às suas participadas com direito à dedução ou que, não tendo nexu directo e imediato com determinados serviços, seja IVA suportado com custos que fazem parte das despesas gerais da Requerente que tenham nexu directo e imediato com o conjunto da sua actividade económica”.

(...)

“Na verdade, não se vislumbra que nenhuma destas despesas esteja relacionada com a de mera detenção de participações sociais e recebimento de dividendos das participadas, que constituem a “actividade não económica” da Requerente. Com efeito, “...os dividendos, bem como os demais direitos sociais, constituem afinal o conteúdo próprio do direito de propriedade, não envolvendo aquele mínimo de actividade ou de decisão económica que a sujeição ao IVA implica ou supõe”. Esses direitos sociais “não são contrapartida de uma actividade económica, resultam da mera propriedade de um bem, a participação social; não são contrapartida nem de actividade tributada nem de actividade isenta, encontrando-se fora do campo de aplicação do IVA”.⁵

⁴ Citando jurisprudência anterior do TJCE adoptada nos acórdãos Kretztecnick, nº 36, Investrand, nº 24 e SKF, nº 58

⁵ JOSÉ XAVIER DE BASTO e MARIA MODETE OLIVEIRA, *O direito à dedução do IVA nas sociedades holding*, em *Fiscalidade*, nº 6, página 8.

No que respeita à jurisprudência do TJUE e reportando-nos à mais recente, pode ler-se nas conclusões do Acórdão do TJUE, de 16 de Julho de 2015, nos processos apensos C-108/14 e C-109/14 (Larentia+Minerca e Marenave Schiffahrts);

(...)

*“19. A mera aquisição e a mera detenção de partes sociais não devem ser consideradas atividades económicas na aceção da Sexta Diretiva, que confirmam ao seu auto a qualidade de sujeito passivo. Com efeito, a simples tomada de participações financeiras noutras empresas não constitui uma exploração de um bem com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, porque o eventual dividendo, fruto de tal participação, resulta da simples propriedade do bem (v., nomeadamente, acórdãos *Cibo Participations*, C.16/00, EU; C:2012:495, n.º 19 e *Portugal Telecom – C/496/11*, EU:C:2012:557n.º 32)”*

*“20. Todavia, o Tribunal de Justiça declarou que a situação é diferente quando a participação for acompanhada pela interferência direta ou indireta na gestão das sociedades em que se verificou a tomada de participações, sem prejuízo dos direitos que o detentor das participações tenha na qualidade de acionista ou de sócio (v, nomeadamente, acórdãos *Cibo Participations*, C-16/00. EU:C:2001;495, n.º 20, e *Portugal Telecom*, C.496/11,EU:C:2012;557, n.º 33)”*

*“21. A interferência de uma sociedade holding na gestão das sociedade cujas participações adquiriu constitui um atividade económica na aceção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, na medida em que implica a realização de transações sujeitos a IVA por força do artigo 2.º da mesma diretiva, como a prestação da serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos pela sociedade holding às sua filiais (v., nomeadamente, acórdãos *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001; 495, n.º 22 e *Portugal Telecom*, C-496/11: C:2012;557, n.º 34).*

“22 Em segundo lugar, importa igualmente recordar que o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Diretiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio ser limitado. Este direito exerce-se imediatamente em relação à

totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante. Qualquer limitação do direito a dedução tem incidência ao nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os Estados-Membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Sexta Diretiva (v., nomeadamente, acórdão Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 35).

*“23. Para o IVA ser dedutível, as operações efetuadas a montante devem apresentar, um nexo direto e imediato com operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito à dedução de IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (v., nomeadamente, acórdãos *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495 N.º 31, e *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 36).*

*“24. Porém, admite-se igualmente o direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo direto e imediato 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 fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo. Estes custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdãos *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2012:495, n.º 33, e *Portugal Telecom*, C-496/11, EU; C:2012:557, n.º 37)*

“25. Nestas condições, como salientou o advogado – geral no n.º 39 das suas conclusões, os custos ligados à aquisição de participações nas suas filiais suportados por uma sociedade holding que participa na gestão das mesmas e que, a esse título, exerce uma atividade económica, com foi recordado no n.º 21 do presente acórdão, devem ser considerados afetados à atividade económica desta sociedade e o IVA pago relativamente a esses custos dá direito à dedução integral, em aplicação do artigo 17.º, n.º 2 da Sexta Diretiva.

“26. O regime de dedução previsto no artigo 17º, nº 5 da Sexta Diretiva só visa os casos em que os bens e serviços são utilizados por um sujeito para realizar simultaneamente operações económicas que dão direito a dedução e operações económicas que não dão direito a dedução, ou seja, bens e serviços da utilização mista. Os Estados-Membros só podem utilizar um dos métodos de dedução visados no artigo 17º, nº 5, terceiro parágrafo, desta diretiva para esses bens e serviços (acórdão Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, nº 40)”

Isto posto:

Decorre da posição da Requerida que o critério que elegeu para a desconsideração da dedução do IVA da Requerente respeitante às despesas gerais tem mais a ver com o raciocínio que levou a cabo sobre a natureza jurídica e objecto das SGPS (decorrentes do nº 1 do artigo do Decreto Lei nº 495/88, de 30 de Dezembro do que com a natureza das operações por si prosseguidas.

É visível este entendimento quando identifica (artigo 10 da resposta) *“que a questão controvertida prende-se com a susceptibilidade de uma Sociedade Gestora de Participações Sociais, como a Requerente, poder deduzir o IVA suportado com a aquisição de bens e prestações de serviços conexas com determinado tipo de actividades relacionadas com a gestão de participações sociais e os respectivos rendimentos, e que se traduzem em dispêndios próprios do funcionamento de um holding”*

Concluindo ainda que:

(...)“segundo o entendimento da Administração Tributária, tais actividades não se consideram abrangidas pelo conceito de actividade económica” (artigo 11) e (...) “nessa circunstância o exercício de tal actividade de gestão de participações sociais não possibilita o direito à dedução do imposto suportado a montante” (artigo 12) e considerando que os serviços prestados pela Requerente às suas participadas, comungam de um carácter meramente acessório da sua actividade.

Impor-se-á deste modo, acompanhando a jurisprudência e doutrina a respeito deste segmento, que distinguir entre uma sociedade holding *pura* ou *meramente financeira* das restantes (apeladas de *mistas* ou *directivas*) que prestam serviços de vária ordem no âmbito da gestão das suas participadas, remetendo-se sem necessidade de quaisquer outras considerações, sob pena de redundância e repetições desnecessárias, para as conclusões supra sumariamente transcritas quanto ao Acórdão do TJUE, de 16 de Julho de 2015, nos processos apensos C-108/14 e C-109/14 (Larentia+Minerca e Marenave Schiffahrts), para se concluir que as despesas aqui em causa, incorridas com os serviços prestados pela C..., com advogados e com a revisão oficial de contas, constituem encargos gerais da Requerente e, como tal passíveis de dedução em sede de IVA.

Adicionalmente, como supra anunciado, e de novo evitando-se repetições e transcrições que se julgam desnecessárias, remete-se para algumas decisões arbitrais proferidas no âmbito do CAAD, nomeadamente, nos processos: 77/2012-T, de 27/12/2012; 128/2012-T, de 23/04/2013; 148/2012-T, de 05/07/2013, 18/2013-T, de 09/10/2013; 15/2015-T de 20/10/2015, e 316/2015-T, de 05/01/2016, onde o sentido decisório, e a fundamentação de direito que lhes esteve subjacente não diverge do entendimento do presente tribunal.

Concluindo-se no entender deste Tribunal Arbitral Tributário Singular, que as deduções a que a Requerente procedeu no ano de 2011 no valor de 146.124,78 € e de 119.012,87 € no ano de 2012, estão em conformidade com as regras que regem este imposto, de acordo com o Direito da União Europeia, com a respectiva transposição para o direito interno e com a interpretação judicial que sobre as mesmas tem sido levada a cabo.

Anulando-se, em consequência, os actos de liquidação IVA subjacentes.

Liquidação de juros compensatórios

Sendo ilegais as liquidações de IVA efectuadas com base nas correcções referidas, são também ilegais, pelas mesmas razões, as correspondentes liquidações de juros compensatórios, que se integram nas respectivas dívidas de imposto delas dependendo, nos termos do disposto no artigo 35º, nº 8 da Lei Geral Tributária:

“Os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados”.

Indemnização por prestação indevida de garantia

A Requerente solicita ainda o reembolso, com juros indemnizatórios das quantias dispendidas com a prestação de garantia idónea que alega (artigos 98 a 100 do pedido de pronúncia arbitral) ir prestar ao abrigo do disposto no artigo 199º do CPPT.

Todavia, não decorre da prova documental por si apresentada com o pedido de pronúncia arbitral ou do restante acervo documental do processo, a junção de qualquer documento donde se possa concluir ter sido prestada tal garantia, facto que a ter-se verificado, constituiria matéria de facto dada como provada.

Consequentemente não tomará este Tribunal conhecimento do pedido de condenação da AT a ressarcir a Requerente com tais alegadas despesas.

Juros indemnizatórios

De conformidade ao disposto na alínea b) do artigo 24º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessárias para o*

efeito”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100º da LGT, aplicável *ex vi* da alínea a) do nº 1 do artigo 29º do RJAT, que prevê:

Artigo 100º

Efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo

“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial da reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litigio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão.”

Embora o artigo 2, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT utiliza a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD, não fazendo menção a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competência os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários sendo essa a interpretação que se harmoniza e conjuga com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *“o processo arbitral tributária deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser fundamentalmente um processo de anulação de actos tributários admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como decorre do artigo 43º, nº 1 da LGT, em que se estabelece no seguinte sentido: *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e do artigo 61º, nº 4 do CPPT (na redacção que lhe foi conferido pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro) no sentido de que *“se a decisão reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do inicio do prazo da sua execução espontânea”*.

Face ao que vem dito o nº 5 do artigo 24º do RJAT, ao afirmar que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, deverá ser interpretado no sentido de permitir o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral tributário.

No caso vertente é manifesta que a ilegalidade dos actos tributários de liquidação, bem como das respectivas liquidações de juros compensatórios é imputável à AT, reconhecendo-se, conseqüentemente, haver lugar à percepção dos respectivos juros indemnizatórios por parte da Requerente.

III. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral Singular em:

- a)- julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das assinaladas liquidações de IVA e juros compensatórios:

- b)- julgar procedente o pedido de condenação da Administração Tributária no pagamento à Requerente de juros indemnizatórios sobre a quantia global a reembolsar, calculados sobre os montantes das liquidações identificadas, e desde as datas do respectivo pagamento até ao efectivo reembolso.

- c)- não tomar conhecimento quanto ao pedido de indemnização por garantia indevida.

IV. VALOR DO PROCESSO

De conformidade com o estatuído nos artigos 296, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei ° 47/2013, de 26 de Junho, 97º A) nº 1, alínea a) do Código do

Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária em fixa-se ao processo o valor de 58.523,14 €.

V. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 2, 22, nº 4 do RJAT, e artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a Tabela I a este anexa, fixa-se o montante de custas em 2.142,00 € a cargo da Requerida.

NOTIFIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

Lisboa, sete de Dezembro de dois mil e dezasseis.

O árbitro

(José Coutinho Pires)