

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 578/2017-T

Tema: IVA – SGPS; Gastos Gerais; Direito à dedução.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Sílvia Oliveira e Olívio Mota Amador (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL¹

I – RELATÓRIO

1. No dia 2 de Novembro de 2017, A..., SGPS, S.A., NIPC..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017..., bem como dos seguintes actos, no valor de € 217.665,00 (duzentos e dezassete mil seiscientos e sessenta e cinco euros):
 - a. actos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado («IVA») n.º 2016..., n.º 2016... e n.º 2016...

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

referentes aos períodos tributários de 2014 e ao período tributário de Setembro de 2015

- b. dos actos de liquidação de juros compensatórios n.º 2017 ... a n.º 2017 ... e n.º 2017...; e
- c. das demonstrações de acerto de contas n.º 2017 ... a n.º 2017 ..., n.º 2017 ... e n.º 2017... .

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

- i. A Requerente: (i) gere participações sociais (actividade excluída de IVA); (ii) faz empréstimos remunerados às suas participadas (actividade sujeita, mas isenta de IVA); (iii) e presta a estas últimas serviços técnicos de administração e de gestão (actividade sujeita e, não isenta de IVA);
- ii. Entre as três actividades que a Requerente desenvolve, a prestação de serviços às suas participadas é materialmente a mais importante, aquela que consome a maior parte dos seus recursos [quer horas de trabalho (sem IVA), quer bens e serviços adquiridos a terceiros (com IVA)];
- iii. Se a Requerente autonomizasse orgânica ou contabilisticamente cada uma das suas actividades, os gastos sujeitos a IVA que seriam imputados à gestão de participações sociais e ao financiamento seriam próximos de zero.
- iv. Em face do exposto, e aplicando o disposto no artigo 23.º do Código do IVA, a Requerente considerou dedutível imposto suportado nas operações passivas relacionados com os gastos gerais realizadas nos períodos tributários de 2014 [aquisição de outros bens e serviços (campo 24 das declarações periódicas de IVA)], no montante global de € 540.543,27 (quinhentos e quarenta mil, quinhentos e quarenta e três euros e vinte e sete cêntimos).

3. No dia 03-11-2017, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 27-12-2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 17-01-2018.
7. No dia 22-02-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto no artigo 421.º do Código de Processo Civil, aplicável nos termos do artigo 29.º/1/e) do RJAT, foi determinado o aproveitamento do depoimento da testemunha inquirida no processo 316/2015T do CAAD.
9. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
10. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pela Requerente, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
11. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da Requerida, ou do termo do prazo para a respectiva apresentação,

tendo esse prazo sido prorrogado até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º/1 do RJAT.

12. No âmbito do processo, foi a Requerente ainda advertida que até 10 dias antes da data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente e comunicar esse pagamento ao CAAD.

13. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade gestora de participações sociais («SGPS»), sujeita ao regime jurídico consagrado no Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro.
- 2- Em matéria de enquadramento fiscal em IVA, a Requerente estava enquadrada em 2014, no regime normal de periodicidade mensal.
- 3- A Requerente (i) gere participações sociais (actividade excluída de IVA); (ii) faz empréstimos remunerados às suas participadas (actividade sujeita, mas isenta de IVA); (iii) e presta a estas últimas, serviços técnicos de administração e de gestão (actividade sujeita e não isenta de IVA).
- 4- Entre as três actividades que a Requerente desenvolve, a prestação de serviços às suas participadas é aquela que consome a maior parte dos seus recursos.

- 5- No decurso do ano de 2014, a Requerente não realizou operações relevantes de recomposição do seu *portfolio* de participações sociais.
- 6- O montante dos proveitos auferidos pela Requerente em 2014 no âmbito da sua actividade de gestão de participações sociais ascendeu a € 1.912.062,10 (um milhão novecentos e doze mil e sessenta e dois euros e dez cêntimos).
- 7- Quando a Requerente realiza operações de gestão de participações sociais, os principais gastos que suporta são (i) os custos de aquisição de partes sociais; (ii) os juros associados ao financiamento dessas operações e (iii) as horas de trabalho da administração da sociedade.
- 8- A Requerente não suporta IVA sobre os (i) os custos de aquisição de partes sociais; (ii) os juros associados ao financiamento dessas operações e (iii) as horas de trabalho da administração da sociedade.
- 9- O número de horas de trabalho despendidas pelos colaboradores da Requerente com a actividade de gestão de participações sociais é diminuto.
- 10- No decurso do ano de 2014, a Requerente não realizou qualquer operação de financiamento relevante, limitando-se a dar continuidade aos apoios à tesouraria das suas participadas.
- 11- A Requerente dispõe continuamente de informação completa e actualizada sobre a situação das suas participadas, não necessitando de recorrer aos serviços de terceiros para avaliar as condições de financiamento a aplicar nas operações em que lhes concede crédito.
- 12- Quando a Requerente realiza operações de financiamento às participadas, os principais gastos que suporta são os juros dos seus próprios financiamentos.
- 13- A Requerente não suporta IVA sobre os juros dos seus próprios financiamentos.
- 14- O montante dos proveitos auferidos pela Requerente no âmbito de actividades sujeitas a IVA ascendeu, em 2014, a € 3.843.019,57 (três milhões, oitocentos e quarenta e três mil e dezanove euros e cinquenta e sete cêntimos), correspondente à soma do valor de € 3.762.000,00 (três milhões, setecentos e sessenta e dois mil euros) registado na conta 72 (prestações de serviços de administração às participadas), com o montante de € 103.591,56 (cento e três mil, quinhentos e

- noventa e um euros e cinquenta e seis cêntimos), registado na subconta 781 (rendimentos suplementares), expurgado do montante não sujeito a IVA.
- 15-A Requerente dotou-se de uma estrutura organizativa adequada à prossecução do conjunto das suas três actividades, tendo optado por não autonomizar orgânica ou contabilisticamente cada uma delas.
- 16-Tendo em conta esta estrutura, a Requerente suporta regularmente gastos cujo emprego não é directamente imputado a uma determinada operação ou a um certo tipo de operações, mas sim ao conjunto da actividade da sociedade.
- 17-Se não suportasse estes gastos gerais, a Requerente não estaria em condições de prestar serviços às suas participadas.
- 18-Estes gastos gerais suportados pela Requerente integram os elementos constitutivos dos preços praticados no âmbito de todas as suas operações, incluindo as prestações de serviços às participadas.
- 19-A Requerente considerou dedutível imposto suportado nas operações passivas relacionados com os gastos gerais realizadas nos períodos tributários de 2014 [aquisição de outros bens e serviços (campo 24 das declarações periódicas de IVA)], no montante global de € 540.543,27 (quinhentos e quarenta mil, quinhentos e quarenta e três euros e vinte e sete cêntimos).
- 20-Em 29 de Dezembro de 2016, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária elaborado na sequência da acção inspectiva efectuada em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2016..., de 4 de Maio de 2016.
- 21-No referido relatório, a Administração Tributária concluiu pela existência de IVA indevidamente deduzido no montante global de € 199.355,34 (cento e noventa e nove mil, trezentos e cinquenta e cinco euros e trinta e quatro cêntimos).
- 22-Este valor corresponde ao resultado da soma das seguintes três correcções:
- i. a Administração Tributária desconsiderou, ao abrigo do disposto no artigo 20.º do Código do IVA, as deduções do IVA que incidiu sobre as comissões cobradas pelo fornecedor B..., S.A, no valor global de € 7.950,71 (sete mil, novecentos e cinquenta euros e setenta e um cêntimos), tendo sido entendido no Relatório de Inspeção Tributária, que o imposto foi suportado pela Requerente

na «aquisição de serviços não relacionados com a prestação de serviços a participadas, mas sim afectos à actividade de gestão de participações, que, para efeitos de IVA, se qualifica como não económica, não confere direito à dedução nos termos do disposto no artigo 20.º do CIVA»;

- ii. a Administração Tributária desconsiderou, ao abrigo do disposto no artigo 20.º e do artigo 23.º do Código do IVA, 35% do valor das deduções do imposto suportado pela Requerente com a aquisição de serviços jurídicos prestados por uma sociedade de advogados, no valor global de € 13.235,77 (treze mil, duzentos e trinta e cinco euros e setenta e sete cêntimos), tendo sido considerado que «é indevida a dedução do IVA na parte que excede 65% do IVA suportado na aquisição destes serviços» porque, não obstante se admitir que se tratam de gastos gerais da Requerente, de acordo com a chave de repartição de custos utilizada pela Requerente para dar cumprimento ao regime de preços de transferência previsto no Código do IRC só 65% dos gastos do centro de imputação de custos ao qual foram imputados os serviços jurídicos («Estrutura CA») é que eram refacturados às participadas; e
- iii. a Administração Tributária corrigiu, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IVA, parte das deduções referentes aos demais gastos da Requerente, no montante global de € 178.168,86 (cento e setenta e oito mil, cento e sessenta e oito euros e oitenta e seis cêntimos), valor correspondente à fracção do restante IVA relativo a gastos gerais (utilizados tanto na realização de operações sujeitas a imposto, como em operações não tributadas) que foi considerado não dedutível, tendo em conta a chave de repartição referida no ponto anterior.

23- As comissões cobradas pela sociedade pelo fornecedor B..., S.A. foram destinadas a assegurar aos investidores informação actualizada e rigorosa sobre a situação da Requerente e de cada uma das empresas do grupo.

24- Do Relatório de inspeção consta, para além do mais o seguinte:

a.

Situação identificada

Da análise às declarações periódicas de IVA submetidas pelo sujeito passivo, referentes ao período de imposto compreendido no âmbito temporal do presente procedimento inspetivo, verificou-se, através do cruzamento com os respetivos registos contabilísticos (conta «2432 – IVA dedutível») do período, que o sujeito procedeu à dedução no respetivo cálculo do imposto, de valores que têm a sua origem em IVA que incidu unicamente sobre aquisição de outros bens e serviços, no montante total de 540.543,27 Euros e que corresponde de forma integral (100%) ao total de imposto que foi suportado no período.

Defende o sujeito passivo que o direito à dedução integral do imposto decorre da atividade desenvolvida pela A... SGPS, na prestação de serviços tributados em IVA, que lhe confere tal direito. Considera que a dedutibilidade da totalidade do imposto suportado no período se encontra em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA (CIVA) que estabelece:

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

O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;”

b.

II.3.1. – Enquadramento da Empresa

A A... SGPS SA - NIF ..., com sede na Rua ... n.º ..., em Lisboa, à data de 2014-12-31 desenvolvia a atividade principal de gestão de participações sociais não financeiras (CAE 64202). Em 2015-11-01 alterou a sua atividade principal para o CAE 70100 – Atividades das Sedes Sociais.

O sujeito passivo apresenta o seguinte enquadramento fiscal para o período de 2014:

- IRC – Opção pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, previsto no artigo 69.º e seguintes do CIRC, constituindo-se como a sociedade dominante do grupo D... .
- IVA – Regime normal de periodicidade mensal.

II.3.2. – Capital Social

No período em análise, a A... SGPS, SA, era detida diretamente pelas sociedades não residentes:

- 70,15% pela E...
- 24,04% pela F...

c.

III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Da auditoria às áreas contabilístico-fiscais seleccionadas, efetuada de acordo com os procedimentos em uso e com a profundidade considerada adequada às circunstâncias, foram identificadas situações em desconformidade à legislação fiscal aplicável, que deram origem às seguintes correções:

III.1. – Correções à Matéria Tributável – IRC

III.1.1 – Dedução indevida ao lucro tributável: 171.902,00 Euros

Situação identificada:

Na determinação do Lucro Tributável em IRC, o sujeito passivo inscreveu a dedução de 1.287.963,95 Euros no campo 775 da sua Declaração de Rendimentos Modelo 22 onde se inclui o montante de 171.902,00 Euros que identificou como sendo "pagamento ODS 2010", conforme informação que se junta cópia (Anexo 1).

Enquadramento legal:

Nos termos do n.º 1 do artigo 17.º do CIRC, "*O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código*", devendo nos termos da alínea a) do n.º3 do mesmo artigo a contabilidade:

"a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes."

A dedução considerada pela empresa na determinação do seu lucro tributável corresponde à invocação do direito a um ajustamento ao seu resultado contabilístico e que o mesmo tem previsão no código do IRC.

Nos termos do n.º1 do artigo 20.º do CIRC: "*consideram-se rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória*".

Nos termos do artigo 74.º da LGT no seu n.º 1: "*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*". (Sublinhado nosso)

Análise Efetuada

De acordo com o quadro enviado pelo sujeito passivo com a explicação do montante total deduzido no campo 775 (Anexo 1) do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 do exercício 2014, verificamos que o sujeito passivo deduziu o valor de 171.902,00 Euros a título de "pagamento ODS 2010".

No relatório e contas de 2011, no quadro de remuneração dos Membros do Conselho de Administração (página 263), consta que o montante de 171.902,00 Euros é relativo ao exercício de opções atribuídas a três administradores em 2011 e diferidas para 2014, correspondendo a "50% do valor de liquidação financeira das opções atribuídas ao abrigo do "Plano de Atribuição de Opções de Compra de Ações para Administração e Quadros do Grupo (regulamentado de 2004)" exercitáveis até 2013 inclusivé, acrescido de juros de 5%/ano" (Anexo 2, folha 2).

Como é explicado na página 261 do mesmo relatório "a A... promoveu em 2011 junto dos três Administradores executivos detentores de opções derivadas do Plano de Atribuição de Opções de Compra de Ações para Administradores e Quadros do Grupo ("Plano de Opções - Reg. 2004") o exercício imediato por liquidação financeira de todas as opções exercitáveis até 2013 (inclusive), diferindo 50% do pagamento, acrescido de juros, por um período de três anos e sujeitando-o ao desempenho positivo da sociedade" (Anexo 2, folha 3).

De acordo com a informação enviada pelo sujeito passivo no procedimento inspetivo do exercício de 2011 (Anexo 3), o montante de 171.902,00 Euros foi contabilizado na conta de gastos #632000210 – Distribuição de Resultados por contrapartida a crédito da conta #238200220 – Distribuição de Lucros aos Trabalhadores, incluído no movimento contabilístico de valor total de 214.552,00 Euros com a descrição "estimativa de gratificação exerc. 2010".

No Relatório e Contas do exercício de 2014 é referido que foi pago em numerário aos três administradores em 2014, a título de exercício de opções do Plano de Opções extinto, o montante de 171.800,00 Euros, correspondendo ao inscrito na Declaração Mensal de Remunerações de maio do ano de 2014 (Anexo 4).

No ficheiro SAFT consta que o sujeito passivo na conta de gastos #632000180-"Out rem. Extraordinárias", no exercício de 2014:

- Registou a débito o valor de 171.800,00 Euros (movimento SAFT: 2014-05-22 SA 0018000010), ou seja o valor efetivamente pago em 2014 aos três administradores;
- Registou a crédito o valor de 171.902,00 Euros (movimento SAFT: 2014-05-31 SA 0015000155), anulando o gasto que tinha sido contabilizado em 2011.

Contudo, o sujeito passivo vem invocar a dedução fiscal ao resultado líquido do exercício no campo em branco 775 do Q07 da declaração de rendimentos modelo 22 de 2014, o montante de 171.902,00 Euros.

Para o sujeito passivo ter o direito de deduzir em 2014 o valor reconhecido como componente positiva do seu resultado do período, e que corresponde ao desconhecimento do gasto contabilístico registado em 2011, torna-se necessário a demonstração de que o reconhecimento inicial (em 2011) como gasto contabilístico foi considerado não elegível para a determinação do lucro tributável desse período.

Neste sentido, solicitamos por e-mail, datado de 2016-08-08 (Anexo 5), que o sujeito passivo demonstrasse a não inclusão do gasto no momento do seu reconhecimento na contabilidade (ano 2011).

Após sucessivos pedidos de resposta, não foi recebido nestes serviços qualquer elemento em resposta aquela solicitação.

Nestes termos, temos que considerar que o sujeito passivo não cumpriu com o dever de provar os factos constitutivos do direito à redução do seu lucro tributável em 171.902,00 Euros que reconheceu contabilisticamente como componente positiva do resultado do período e sujeito a IRC nos termos do n.º1 do artigo 20.º do CIRC. Isto é, não demonstrou conforme lhe foi solicitado via e-mail, a desconsideração fiscal do gasto em 2011 ou qualquer outro argumento que justifique a dedução em 2014 no Q07 do campo 775 da Declaração de Rendimentos Modelo 22.

Conclusão

O incumprimento do n.º 1 do artigo 74.º da LGT e não sendo o ajustamento em causa demonstrado no processo de documentação fiscal determina a não dedutibilidade do montante de 171.902,00 Euros nos termos do artigo 17.º do CIRC na determinação do lucro tributável atendendo ao disposto artigo 20.º CIRC.

III.2. – Imposto em falta – IVA

III.2.1. – Dedução indevida de IVA – Inputs afetos à atividade não económica: 199.355,34 Euros

Situação identificada

Da análise às declarações periódicas de IVA submetidas pelo sujeito passivo, referentes ao período de imposto compreendido no âmbito temporal do presente procedimento inspetivo, verificou-se, através do cruzamento com os respetivos registos contabilísticos (conta «2432 – IVA dedutível») do período, que o sujeito procedeu à dedução no respetivo cálculo do imposto, de valores que têm a sua origem em IVA que incidiu unicamente sobre aquisição de outros bens e serviços, no montante total de 540.543,27 Euros e que corresponde de forma integral (100%) ao total de imposto que foi suportado no período.

Defende o sujeito passivo que o direito à dedução integral do imposto decorre da atividade desenvolvida pela A... SGPS, na prestação de serviços tributados em IVA, que lhe confere tal direito. Considera que a dedutibilidade da totalidade do imposto suportado no período se encontra em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA (CIVA) que estabelece:

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

O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;”

Assim, o sujeito passivo permite-se à dedução do imposto suportado a jusante com o exercício de uma atividade económica sujeita a IVA, que se identificou como a prestação de serviços técnicos a algumas das suas participadas. De acordo com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 4º do Regime Jurídico das SGPS, é permitido a este tipo de sociedade, em complemento da atividade principal, “a prestação de serviços técnicos de administração e gestão a todas ou a algumas das sociedades em que detenham participações previstas no n.º 2 do artigo 1.º e nas alíneas a) a c) do n.º 3 do artigo 3.º ou com as quais tenham celebrado contratos de subordinação”, desde que, tal prestação conste de contrato escrito celebrado entre a participante e a participada, no qual se especifique o valor da correspondente remuneração devida.

Com vista a uma perfeita compreensão da legitimidade da dedução do IVA suportado no período de 2014, houve a necessidade de efetuar uma análise mais aprofundada das operações ativas que permitiram a dedução do imposto com o respetivo enquadramento fiscal da jurisprudência nacional e comunitária, avaliando a elegibilidade dos custos considerados pelo sujeito passivo para efeitos da formação de preço dos serviços da atividade sujeita.

Enquadramento legal

Às SGPS não se encontra reservado qualquer regime de exceção em matéria de IVA, enquadrando-se na disciplina geral prevista no Código do IVA, nomeadamente quanto ao direito à dedução do imposto suportado. Com efeito, de acordo com o regime jurídico vigente, à semelhança do que acontece com qualquer outro agente económico, o fator determinante para a definição do regime de dedução do IVA, que lhe é aplicável, reside no tipo de operações efetivamente exercidas a montante nas quais foram incorporados os *inputs* com IVA.

De acordo com o Código do IVA, no que respeita a operações que conferem direito à dedução, vem o seu artigo 20.º, n.º 1 referir que:

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

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;"

Ou seja, relativamente a recursos diretamente imputáveis e/ou relacionados com a prática de atividades sujeitas a IVA, só possa deduzir-se o imposto que tenha *"incidido sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização"*, nomeadamente de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, ou que, não suscitando a tributação, estejam expressamente previstas como conferindo o direito à dedução, as designadas isenções completas.

Resulta assim da legislação aplicável, que relativamente a recursos diretamente imputáveis e/ou relacionados com a prática de atividades sujeitas a IVA, só possa deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo para a realização, nomeadamente de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto, ou que, não suscitando a tributação, estejam expressamente previstas como conferindo o direito à dedução.

Retira-se assim, que o direito à dedução, resultante da conjugação dos referidos artigos 19.º e 20.º do CIVA, exerce-se imediatamente em relação à totalidade do imposto que incida sobre as operações efetuadas a montante, mas para que o IVA seja dedutível, as operações efetuadas a montante devem apresentar um nexo direto e imediato com operações a jusante sujeitas a imposto.

Análise da Situação

Assumindo o sujeito passivo analisado a natureza de uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS), e como se verificará mais à frente, esta realidade não se mostra irrelevante e não pode ser indissociável à análise em curso, traz-se aqui o quadro legal aplicável a estas sociedades, que se encontra previsto e regulamentado no Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de dezembro (Diário da República, I série A, n.º 301, de 30 de dezembro de 1988), com as posteriores alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 318/94, de 24 de dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 378/98, de 27 de novembro, e pela Lei n.º 109-B/2001 de 27 de dezembro.

Por nos parecer elucidativo, indique-se a doutrina constante do **Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 2013-01-15, Processo Q1949/07**, na parte da análise das questões de direito relativo às atividades desenvolvidas por uma SGPS [totalmente aplicável ao caso em concreto como veremos de seguida], que tal como a A... para além da atividade principal de gestão de participações (não sujeita a IVA) também realiza operações tributáveis em IVA, assumindo-se assim como um sujeito passivo misto.

"As SGPS enquadram-se na figura geral das sociedades holding, sendo sociedades constituídas com o objetivo de intervir na gestão das suas participadas, controlando a sua atividade e exercendo os direitos sociais inerentes às respetivas participações sociais. Têm como fim essencial participar nos lucros ou receber dividendos, e bem assim colher os rendimentos resultantes de eventuais alienações dessas participações sociais."

Com efeito, determina o artigo 1.º, n.º 1 do Decreto-lei n.º 495/88, de 30 de dezembro que, as SGPS "(...) tem por único objeto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades como forma indireta do exercício da atividade económica". (sublinhado nosso)

A participação no capital social de outras sociedades comerciais, será considerada como forma indireta de exercício de um atividade económica, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do referido preceito legal, se não tiver um caráter meramente ocasional, isto é, se perdurar por um período superior a um ano, e bem assim, se a detenção dessa participação for igual ou superior a "(...) 10% do capital com direito a voto da sociedade participada, quer por si só, quer conjuntamente com participações de outras sociedades em que a SGPS seja dominante."

De acordo com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º do Regime Jurídico das SGPS, é permitido a este tipo de sociedade, em complemento da atividade principal, *"a prestação de serviços técnicos de administração e gestão a todas ou a algumas das sociedades em que detenham participações previstas no n.º 2 do artigo 1.º e nas alíneas a) a c) do n.º 3 do artigo 3.º ou com as quais tenham celebrado contratos de subordinação"*, desde que, tal prestação conste de contrato escrito celebrado entre a participante e a participada, no qual se especifique o valor da correspondente remuneração devida.

Assim, é permitida à SGPS, a título de atividade acessória:

- A prestação, em determinadas circunstâncias, de serviços técnicos de administração e gestão a todas ou a algumas das sociedades participadas, nos termos e condições previstos no artigo 4.º, e, podendo ainda sob determinadas restrições impostas pela alínea f) do n.º 1 do artigo 5.º do mesmo diploma;
- Conceder crédito às sociedades por si participadas.

A atividade secundária ou acessória consiste assim numa atividade produtora de bens ou serviços para terceiros diferente e não mais importante da atividade principal da unidade, mas em conexão¹ com esta, envolve a prestação de serviços técnicos de administração e gestão a todas ou algumas das empresas participadas, nomeadamente, estudos de reorganização, consultoria jurídica e fiscal, auditoria e outros serviços; e, ainda, na concessão de crédito às sociedades participadas.

¹ A condição de natureza qualitativa implica que as correções identificadas estão interligadas com a atividade principal de gestão de participações, pois não existindo participações não eram prestados os serviços técnicos a empresas do grupo ou não eram concedidos empréstimos.

Assim, por simplicidade de exposição, pode afirmar-se que a atividade principal da SGPS consiste na valorização das participações sociais por si detidas, através da aquisição e detenção por prazo não inferior a um ano, ou seja não ocasional, e com caráter duradouro, de títulos (ações ou quotas) de sociedades que se constituem suas participadas, exercendo assim, de forma indireta, uma atividade económica, quer através do domínio sobre a sociedade participada quer de uma presença e intervenção ativas, como sócias das sociedades participadas, não constituindo, assim, as participações como simples aplicações de capitais.

As operações consubstanciadas na prestação de serviços são atividades económicas nos termos do CIVA e sujeitas a imposto e dele não isentas, e como tal o respetivo IVA suportado nos bens e serviços adquiridos e utilizados na prossecução destas atividades, verificados os restantes pressupostos e a não inclusão nas operações do artigo 21.º do CIVA, confere direito à dedução nos termos dos artigos 19º e 25.º do CIVA.

No que respeita à atividade de concessão de financiamentos a sociedades participadas, estamos aqui perante uma atividade económica no âmbito da sujeição a IVA, contudo isenta nos termos do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA. Tratando-se de uma isenção não prevista nas exclusões da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do mesmo Código, o imposto suportado na aquisição de bens e serviços destinados à prossecução desta atividade não confere direito à dedução.

Em resumo:

ATIVIDADE	ENQUADRAMENTO EM IVA	DEDUÇÃO IVA SUPOSTADO
Gestão de participações	NÃO SUJEITO	NÃO
Prestação de serviços técnicos	SUJEITO NÃO ISENTO	SIM
Concessão de financiamentos	SUJEITO ISENTO	NÃO

De acordo com a documentação disponibilizada pelo sujeito passivo, verifica-se que a A... SGPS celebrou contratos de prestações de serviços, que preveem o fornecimento de serviços de natureza diversa, relacionados com "apoio à gestão e administração", apenas às participadas G...², H...³ e I...⁴, com sede em território nacional.

É esta atividade de prestação de serviços que o sujeito passivo toma-a como principal e que sustenta o seu entendimento de que o IVA suportado com os bens e serviços adquiridos tido como gerais é integralmente dedutível, porque respeita a *inputs* integralmente utilizados nas prestações de serviços.

Verifica-se que o sujeito passivo não presta serviços à totalidade das suas participadas, reforçando a ideia que a estrutura existente não se encontra totalmente vocacionada para esta área, conforme se demonstra pela análise da lista de participações à data de 2014-12-31 (Anexo 3):

PARTICIPADAS	PAÍS	%
H... SA	Portugal	100
J... SA	Portugal	100

² G... , S.A. NIF: ...
³ H... , SA., NIF: ...
⁴ I... , Lda. - , NIF: ...

K...	SGPS	Portugal	100
L...	SA	Espanha	90
M...	SA	Luxemburgo	95
N...	BV	Holanda	74,8
Ø...		Egipto	45

Adicionalmente, a sociedade também realiza outras operações incluídas na incidência do IVA mas dele isenta, nomeadamente as operações de concessão de crédito⁶ às sociedades participadas. Neste caso, dada a isenção a que estão sujeitas, estas atividades não conferem igualmente direito à dedução do IVA incluído nos inputs utilizados para a sua realização.

Nesta medida, conclui-se que, por via de regra, as SGPS em geral, e a A... em particular, não se configuram como um sujeito passivo com direito à dedução integral (100%) do IVA pago 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, e as demais atividades, meramente complementares, reflexas, e acessórias daquela, dependendo da sua existência.

A – IVA deduzido sobre inputs afetos à atividade não económica

Através da análise efetuada às contas de IVA dedutível, foram identificados um conjunto de inputs, consubstanciados na aquisição a terceiros de serviços especializados, relativos a operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, isto é, pela sua natureza e fim os encargos identificados relacionam-se única e exclusivamente com os atos de gestão no interesse da A... sendo possível estabelecer uma correlação com a atividade de gestão da sociedade.

Acresce que estes gastos não dependem nem variam em função da quantidade de serviços prestados às participadas, ou seja, exercesse ou não a A... a atividade complementar de prestação de serviços técnicos de gestão e administração a participadas, teria sempre de incorrer nos gastos que se identificam.

Face ao enquadramento proposto, impõe-se efetuar uma análise mais detalhada ao suporte das operações realizadas e apurar as que, para efeitos de IVA, se encontram afetas à atividade não sujeita ou **sujeita mas isenta**, e em consequência determinar o montante de IVA suportado que não é suscetível de dedução no período.

Selecionada uma amostra, a partir da conta «243203313 – IVA dedutível» dos gastos resultantes da aquisição de outros bens e serviços onerados com IVA, foram analisados os documentos de suporte ao imposto deduzido, fornecidos pelo sujeito passivo.

A1) Atividade de manutenção de emissões de ações/unidades de participação

Encargos relacionados com a manutenção de emissões de ações/unidades de participação: o sujeito passivo procedeu à aquisição de serviços relacionados com aquisição de ações e participações e esclarece que "as faturas emitidas pelo fornecedor B..., S.A., foram imputadas ao centro de custo Direção Relações com Investidores, cujos custos não foram incluídos pela empresa para efeitos de

⁶ Atividade económica isenta de IVA nos termos do artigo 9º, n.º27, alínea a) do CIVA.

determinação da conformidade do Preço de Transferência da prestação de serviços sujeita a IVA e não isenta (apuramento dos custos concorrentes à Prestação de Serviços).

Data Lançamento	Conta SNC	Descrição	Fornecedor	Identificação doc.	Gasto	IVA deduzido
12-02-2014	243203313	Manutenção emissão ações/participações	B...	...	3.040,20	599,25
14-03-2014	243203313	Manutenção emissão ações/participações	B...	...	2.989,24	587,53
11-04-2014	243203313	Manutenção emissão ações/participações	B...	...	3.456,67	795,08
15-05-2014	243203313	Manutenção emissão ações/participações	B...	...	3.791,24	871,99
06-06-2014	243203313	Manutenção emissão ações/participações	B...	...	3.326,61	765,12
09-07-2014	243203313	Manutenção emissão ações/participações	B...	...	3.550,29	816,57
15-08-2014	243203313	Manutenção emissão ações/participações	B...	...	3.023,79	695,47
05-09-2014	243203313	Manutenção emissão ações/participações	B...	...	2.869,56	660,00
09-10-2014	243203313	Manutenção emissão ações/participações	B...	...	2.663,63	612,63
15-11-2014	243203313	Manutenção emissão ações/participações	B...	...	1.888,89	434,44
18-12-2016	243203313	Manutenção emissão ações/participações	B...	...	1.902,67	437,61
31-12-2016	243203313	Manutenção emissão ações/participações	B...	...	2.065,32	475,02
TOTAL					34.588,11	7.950,71

As operações concretizadas na aquisição de serviços especializados a terceiros, que pela sua natureza e fim encontram justificação no exercício da atividade principal do sujeito passivo, de gestão de participações, remetem todas as operações associadas para fora do campo de incidência do imposto sobre o valor acrescentado.

É nosso entendimento que tratando-se aqui de imposto pago na aquisição de serviços não relacionados com a prestação de serviços a participadas, mas sim afetos à atividade de gestão de participações, que para efeitos de IVA se qualifica como não económica, não confere direito à dedução nos termos do disposto no artigo 20.º do CIVA, sendo devida a correção do valor apurado de 7.950,71 Euros.

B – IVA deduzido sobre inputs afetos pela empresa à prestação de serviços

Constituindo a prestação de serviços técnicos, uma atividade económica sujeita a IVA e dele não isenta, é entendimento do sujeito passivo, que o IVA suportado com as despesas gerais decorre da própria atividade desenvolvida pela A... SGPS, pelo que os gastos gerais suportados ocorrem maioritariamente por força da atividade da prestação de serviços técnicos às participadas, tomando-a portanto como principal, permitindo-se indevidamente à dedução total do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços tidos como custos gerais.

Assim, relativamente à parte do IVA deduzido indevidamente e que recai sobre os encargos que tem a sua origem em rubricas de outros bens e serviços, concretamente em **gastos que não se constituem como de utilização exclusiva da atividade principal**, aceitam-se que o fim a que se destinam é comum às várias atividades desenvolvidas. Todavia a dedução permitida, conforme adiante se detalha e fundamenta, será na proporção de incorporação dos gastos (#62-Fornecimentos e Serviços Externos e #63- Gastos com o pessoal) no preço dos serviços prestados debitado às participadas.

No entanto, permite-se apenas a dedução do imposto na proporção dos gastos que são inerentes à atividade económica.

Observa-se à luz da jurisprudência comunitária, que o direito à dedução integral existe desde que haja umnexo direto e imediato entre as operações económicas a montante e a jusante (sujeitas e não isentas), o que comprovadamente não se verifica na presente situação, dado que existem gastos de

estrutura sem qualquer correlação imediata com a atividade de prestação de serviços, uma vez que não se demonstrou a exclusividade da sua imputação a atividades não sujeitas ou sujeitas e isentas de IVA.

É o sujeito passivo, que no Dossier de Preços de Transferência, página 30, identifica a natureza destes gastos:

- *"Relacionados com relações e reuniões com os seus acionistas;*
- *Relacionados com juros de financiamento suportados pela A...*
- *Relacionados com a reestruturação funcional da empresa e a manutenção da competitividade".*

No que diz respeito aos bens e aos serviços, utilizados pelo sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito à dedução, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações (artigos 173.º da Diretiva n.º 2006/112/CE e 23.º n.ºs 1 e 2 do CIVA).

O procedimento da inspeção tributária visou a definição de um critério objetivo, que possibilitasse a imputação da despesa efetuada às diferentes atividades exercidas pelo sujeito passivo, permitindo-se a dedução proporcional do imposto em função da aplicação de uma chave de imputação, em resultado de não se aceitar o entendimento do sujeito passivo, que sustenta a dedução integral do IVA não efetuando a afetação real dos *inputs*, às diferentes atividades.

A qualidade de holding mista que o sujeito passivo possui, implica que a dedução do IVA suportado nos bens e serviços de utilização mista, não seja integral, mas antes na medida da conexão de cada encargo com a atividade sujeita que confere o direito à dedução, sob pena de se permitir uma desigualdade injustificada no sistema.

Para evitar essa injustiça, foi seguida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a **jurisprudência** dada pelo **Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias** (atual Tribunal de Justiça da União Europeia), que refere a adoção do método da afetação real tendo em atenção que o critério de repartição dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante entre atividades económicas e atividades não económicas deve refletir objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma destas duas atividades.

Assim, *"os critérios mais indicados para pôr em prática o método da afetação real (...) [deverão levar em consideração], nomeadamente, os recursos em bens e serviços que seriam sempre necessários ao normal desempenho da atividade principal, caso as referidas sociedades optassem por não praticar complementarmente operações tributadas"*⁶.

*"Neste contexto, a identificação dos critérios mais adequados para apurar da real afetação dos bens e serviços deve ter em conta, nomeadamente, os princípios da neutralidade e da não distorção de concorrência subjacentes ao sistema comum do IVA, com o objetivo de não permitir eventuais situações de desigualdade injustificada entre as holdings puras, que procedem apenas à gestão de participações sociais, e as holdings mistas que, além disso, se dedicam complementarmente à prestação de serviços técnicos acessórios às empresas participadas"*⁷.

⁶ Nesse sentido § 31 e seguintes do acórdão do TCJE, de 8 de fevereiro de 2007 - Processo C-435/05.

⁷ Conforme "Relatório do grupo de trabalho – A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem atividades que conferem direito à dedução e atividades que não conferem esse direito", publicado em Ciência e Técnica Fiscal, n.º 418, pág. 237 e seguintes, § 90.

No mesmo sentido, veja-se o acórdão do TJUE de 13 de março de 2008, proferido no processo C-437/06, relativo a uma sociedade, que tal como a A... exercia três tipos de atividades: "a saber, em primeiro lugar, atividades não económicas, que não entram no âmbito de aplicação da Sexta Diretiva IVA, em segundo lugar, atividades económicas (...), que estão isentas de IVA, e, em terceiro lugar, atividades económicas tributadas".

Nesta decisão, o Tribunal indicou de forma clara que "o IVA que incidiu a montante sobre as despesas suportadas por um sujeito passivo não pode conferir direito à dedução na medida em que ele diga respeito a atividades que, tendo em conta o seu caráter não económico, não entram no âmbito de aplicação da Sexta Diretiva." (v. Acórdão, já referido, *Securenta*, § 30).

Relativamente à limitação na dedução do imposto, no mesmo aresto, "a determinação dos métodos e dos critérios de repartição dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante entre atividades económicas e atividades não económicas (...) insere-se no poder de apreciação dos Estados-Membros, que, no exercício deste poder, devem ter em conta a finalidade e a economia desta Diretiva e, a esse título, prever um modo de cálculo que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma destas duas atividades".

No âmbito do exercício do poder de apreciação pelos Estados-Membros, estes "estão habilitados a aplicar, (...), quer uma chave de repartição segundo a natureza do investimento, quer uma chave de repartição segundo a natureza da operação, quer ainda qualquer outra chave adequada, sem estarem obrigados a limitar-se a um único destes métodos" (v. acórdão, já referido, *Securenta*, § 38).

Para a **definição de uma chave de repartição**, vem o Ofício-Circulado n.º 30103, de 23 de abril de 2008, da Área de Gestão Tributária – IVA, estabelecer que "no caso dos bens ou dos serviços de utilização mista parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes de uma atividade económica, a determinação do montante de IVA não dedutível relativo a estas não pode ter por base o método de pro-rata (...), devendo ser obrigatoriamente utilizada a afetação real em função da efetiva utilização (...) através de critérios objetivos (...)".

"Em consequência, deve determinar-se o grau, proporção ou intensidade da utilização de cada bem ou serviço em operações que decorrem de atividade económica sujeita a IVA e de operações que não decorrem, através de critérios objetivos, podendo ser referidos a título meramente indicativo, os seguintes:

- a) A área ocupada;*
- b) O número de elementos do pessoal do pessoal afeto;*
- c) A massa salarial;*
- d) As horas-máquina;*
- e) As horas-homem; (...)"*

"Em qualquer dos casos, a determinação desses critérios objetivos deve ser adaptada à situação e organização concretas do sujeito passivo, à natureza das suas operações no contexto da atividade global exercida e aos bens ou serviço adquiridos para as necessidades de todas as operações, integradas ou não no conceito de atividade económica relevantes."

No caso em apreço, tendo o sujeito passivo indicado à Autoridade Tributária e Aduaneira, através do Dossier de Preços de Transferência, que parte dos gastos operacionais incorridos pela holding referem-se a gastos suportados no exercício de uma única atividade sujeita a IVA e não isenta, consubstanciada na prestação de serviços de suporte a algumas das suas participadas, optou-se por considerar essa proporção numa chave de imputação que traduza os gastos cujo IVA suportado pode ser dedutível.

Com base nos mapas de repartição dos gastos suportados que se encontram afetos à prestação de serviços, considerando que apenas os registados nas contas SNC com os códigos 62 ("fornecimentos e serviços externos") e 63 ("gastos com o pessoal") porquanto se encontram afetos à atividade de prestação de serviços, tudo conforme informação do sujeito passivo prestada no Dossier de Preços de Transferência e complementada ao longo do procedimento inspetivo⁸.

NATUREZA DOS GASTOS	BASE DE CUSTOS IMPUTÁVEL			
	ESTRUTURAS CA	CENTRO CORP.	DIR. REL. EXT.	TOTAL
CHAVE DE REPARTIÇÃO	65%	75%	55%	
62 Fornecimento e Serviços Externos	2.111.889,99 €	75.373,11 €	427.848,39 €	2.615.111,49 €
63 Gastos com o Pessoal	2.228.096,54 €	78.100,15 €	245.696,40 €	2.551.893,09 €
TOTAL DOS GASTOS	4.339.986,53 €	153.473,26 €	673.544,79 €	5.167.004,58 €
Valores a imputar às prestações de serviços	2.820.991,24 €	115.104,95 €	370.449,63 €	3.306.545,82 €

O sujeito passivo considerou que aqueles centros de custo intervieram na atividade de prestação de serviços, mas não de forma exclusiva, assim como não tiveram dedicação exclusiva à atividade de gestão de participações sociais.

É assim evidente que a empresa considera que existe um conjunto de custos comuns às diferentes atividades que exerce sendo que apenas 63,99% (3.306.545,82 Euros / 5.167.004,58 Euros) desses custos é relevante, **segundo critérios da empresa**, para determinar o cumprimento das regras fiscais de preço da prestação de serviços às sociedades participadas.

Resulta, de forma inequívoca, que parte desses custos, com um peso de 36,99% do total considerado, está afeto a atividade de gestão de participações e de concessão e gestão dos financiamentos. Atividades que não conferem direito à dedução do IVA suportado nos inputs por se tratarem ou de uma atividade sujeita a imposto mas objeto de isenção incompleta (gestão de financiamento) ou uma não atividade económica nos termos da Diretiva IVA como é o caso de gestão de participações sociais.

Note-se que a esta parte dos custos, que não se apresentam ligados à atividade de prestação de serviços, acresce um conjunto de outros custos inscritos em várias rubricas e que a empresa afastou também da base de custos da atividade de prestação de serviços. Demonstra-se assim que é a própria empresa que considera, como de resto não podia deixar de o fazer, que existem custos específicos daquela que é legalmente reconhecida como sua atividade principal – a gestão de partes sociais. Estão neste caso os gastos com depreciações do período e parte dos gastos com pessoal. Ou seja, a afetação do gasto com depreciações dos seus ativos fixos tangíveis a outras atividades que não a prestação de

⁸ No Dossier de Preços de Transferência a empresa indica que os custos incorridos com a atividade de prestação de serviços ascenderam em 2014 a um total de 3.307mEuro, tendo posteriormente apresentado a sua decomposição (e-mail de 2016-06-03, em anexo – 11.10.14).

serviços é esclarecedora de que a empresa tem uma estrutura que se apresenta ligada à atividade de gestão de participações.

Por outro lado, não pode a empresa afirmar que os gastos com aquisição externa de serviços visa única e exclusivamente a atividade de prestação de serviços a participadas uma vez que nele se incluem:

- Gastos com a revisão legal de contas: o sujeito passivo procedeu à aquisição de serviços relacionados com a revisão legal de contas da sociedade que derivam das suas obrigações legais enquanto sociedade comercial e indica que "as faturas emitidas pelo fornecedor P... S.A., foram imputadas ao centro de custo Custos e Proveitos Comuns, cujos custos, para efeitos de Preços de Transferência (apuramento dos custos concorrentes à Prestação de Serviços), foram proporcionalmente imputados a: a) Estruturas Conselho de Administração b) Centro Corporativo; e c) Direção Relações Exteriores";
- Gastos com logística de espaços, serviços administrativos, serviços de gestão económica e gestão de sistemas de informação, entre outros: que segundo informação prestada pela empresa terão sido imputados ao centro de custo Custos e Proveitos Comuns, cujos custos, para efeitos de Preços de Transferência (apuramento dos custos concorrentes à Prestação de Serviços), foram proporcionalmente imputados a: a) Estruturas Conselho de Administração b) Centro Corporativo; e c) Direção Relações Exteriores.

Face ao anteriormente dito, foi apurada uma percentagem do IVA legalmente dedutível (63,99%), com base numa chave de repartição considerada pelo sujeito passivo na determinação do custo dos serviços prestados a participadas conforme indica no Dossier de Preços de Transferência. De seguida, procede-se à respetiva quantificação do IVA deduzido indevidamente.

B1) Serviços Jurídicos

Segundo informação prestada pela empresa no email de 2016-11-15, os serviços jurídicos adquiridos à sociedade infra indicada, foram integralmente incluídos no centro de custo Estruturas Conselho de Administração, que contribui com 65% do seu gasto para a atividade de prestação de serviços. Considerada a prevalência da afetação real, aceita-se a dedução do IVA tendo em conta a proporção específica do peso deste *input* na atividade de prestação de serviços.

Atendendo a que a empresa indica que estes gastos foram imputados ao Centro de Custos Estrutura do Conselho de Administração e que o mesmo está afeto em 65% à atividade de prestação de serviços, temos que considerar que é indevida a dedução do IVA na parte que excede 65% do IVA suportado na aquisição destes serviços. Só assim se obtém o efeito de neutralidade subjacente ao funcionamento do imposto nas transações sujeitas a imposto e dele não isentas.

Data Lançamento	Conta SNC	Fornecedor	Identificação doc.	Gasto	IVA deduzido	% dedutível	- IVA dedutível	CORREÇÃO
30-04-2014	243203313	Q...	...	43.728,29	10.057,51	65%	6.537,38	3.520,13
23-06-2014	243203313	Q...	...	4.474,90	1.029,23	65%	669,00	360,23
21-07-2014	243203313	Q...	...	112.944,35	25.877,20	65%	16.985,16	9.092,02
24-10-2014	243203313	Q...	...	3.271,92	752,54	65%	489,15	263,39
TOTAL				164.419,46	37.816,48		24.680,71	13.235,77

Assim, a parte do IVA suportado no período com a aquisição destes serviços que não é suscetível de dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA por corresponder à parte em que estes serviços não influenciam o preço de venda dos serviços prestados totaliza **13.235,77 Euros (37.816,48 Euros x 35%)**.

B2) Custos comuns

Verifica-se, contudo, conforme já foi referido neste relatório e constatado quando na quantificação do custo da atividade de prestação de serviços, a empresa não considerou a globalidade do saldo das únicas rubricas de gastos que, segundo define, afetam esta operação, conforme quadro seguinte:

	BALANCETE	Custos Gerais Dossier de Preços de Transferência	DIFERENÇA
62 - Fornecimento e Serviços Externos	2.781.489,04 €	2.615.111,49 €	166.377,55 €
63 - Gastos com o Pessoal	3.105.747,17 €	2.551.893,10 €	553.854,07 €
TOTAL	5.887.236,21 €	5.167.004,59 €	720.231,62 €

A determinação de critérios ou chaves de repartição deverá ser adaptada à situação e organização do sujeito passivo, à natureza das operações que efetua, no contexto da atividade global exercida e aos bens ou serviços adquiridos para as necessidades de todas as operações.

Ora, para que não possam ser impostas limitações à dedução do IVA suportado na aquisição de serviços, não basta constatar que tais serviços foram posteriormente debitados. Mostra-se também necessário, para que não haja uma limitação do IVA dedutível que os serviços em causa apresentem, de forma integral e exclusiva, umnexo direto, imediato e inequívoco, com as prestações de serviços tributadas realizadas a jusante, isto é, que sejam exclusiva e integralmente imputáveis, às prestações de serviços complementares de carácter técnico de administração e gestão, efetuadas às sociedades participadas.

Significa isto que, para conferir o direito à dedução, exige-se que os serviços adquiridos não só tenham substância económica, 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.

Conforme atrás referido, para efeitos de determinação dos gastos com prestações de serviços o sujeito passivo não considerou a totalidade dos saldos das rubricas 62 e 63, pelo que houve a necessidade de ajustar a base para efeitos de apuramento do peso dos serviços imputáveis às prestações de serviços, excluindo ao saldo das contas indicadas aqueles gastos considerados como não afetos à atividade económica e que conseqüentemente não contribuíram para a formação do preço dos serviços prestados a jusante.

Temos assim, que partindo da afetação da parte dos custos às prestações de serviços conforme foi definido pelo sujeito passivo face ao saldo elegível dos custos contabilizados, foi apurado um rácio de **63,99%** que corresponde à proporção dos gastos incorridos na formação do custo das prestações de serviços, conforme se demonstra:

	TOTAL	Parte do gasto imputável à prestação de serviços	% Rácio
[1] Rúbrica 62 - Fornecimento Serviços Externos	2.781.489,04 €	1.664.574,94 €	
[2] Rúbrica 63 - Gastos como Pessoal	3.105.747,17 €	1.641.970,88 €	
[3] Custos afetos atividade não económica	~ 720.231,62 €		
BASE DE CUSTOS [(1)+(2)-(3)]	5.167.004,59 €	3.306.545,82 €	63,99%

Considera-se que dos custos incorridos pelo sujeito passivo, que participa na gestão de algumas das suas participadas, apenas parte deles devem ser considerados como gastos gerais, porquanto se considera como efetivamente utilizados no exercício da atividade económica da SGPS.

Assim, o cálculo da dedução do IVA suportado baseia-se na afetação real, ainda que com base em critérios ou chaves de repartição que permitam a dedução do IVA suportado, na aquisição de bens e serviços, na proporção da utilização destes na atividade tributada.

Não tendo o sujeito passivo feito a distinção entre quais os custos afetos à atividade não económica e quais os custos comuns, e tendo procedido à dedução integral do IVA suportado, a chave de repartição encontrada com base na percentagem dos custos imputáveis à prestação de serviços (63,99%) traduz a proporção da utilização daqueles custos na atividade económica e consequentemente a parte do IVA suportado que é dedutível.

Conforme atrás referido a empresa deduziu ao longo do ano de 2014, a título de IVA dedutível de outros bens e serviços, o montante de 540.543,27 Euros sendo que deste valor se identificou o valor de 7.950,71 Euros de IVA suportado na aquisição de serviços não afetos à atividade de prestação de serviços – conforme resulta demonstrado da parte A.

Ao montante total (540.543,27 Euros) e depois de deduzir o valor de 7.950,71 Euros, importa ainda retirar o valor total de 37.816,48 Euros referente ao IVA suportado na aquisição de serviços jurídicos e que a empresa indicou ser custo específico do Centro de Custos Estruturas Conselho de Administração, que contribuiu com 65% do seu gasto para a atividade de prestação de serviços - parte B.

Relativamente ao restante IVA deduzido ainda não analisado neste relatório, e que ascende a 494.776,08 Euros, não pode a empresa afirmar que os gastos com aquisição externa de serviços visa única exclusivamente a atividade de prestação de serviços a participadas uma vez que nele se incluem (como já foi referido) nomeadamente:

- Honorários com a revisão legal de contas;
- Gastos com gestão de recursos administrativos;
- Gestão de espaços;
- Gestão de sistemas de informação.

Segundo informação prestada pela empresa no Dossier de Preços de Transferência estes serviços adquiridos externamente terão sido imputados ao centro de custo Custos e Proveitos Comuns, cujos custos, para efeitos de Preços de Transferência (apuramento dos custos concorrentes à Prestação de Serviços), foram proporcionalmente imputados a: a) Estruturas Conselho de Administração b) Centro Corporativo; e c) Direção Relações Exteriores.

Verificando-se que é a empresa que considera que, do conjunto de custos comuns às diferentes atividades que exerce, apenas 63,99% (3.306.545,82 Euros / 5.167.004,58 Euros) desses custos é

relevante para determinar o cumprimento das regras fiscais do preço da prestação de serviços às sociedades participadas, considera-se este mesmo rácio aplicável para a determinação da parte do IVA suportado que é dedutível nos termos do artigo 20.º do CIVA.

Assim, considerando que dos serviços adquiridos externamente relativamente aos quais a empresa deduziu o valor de 494.776,08 Euros, correspondente à totalidade do IVA inscrito nas faturas, apenas confere direito à dedução a parte que é afeta à atividade de prestação de serviços (única atividade da empresa sujeita e não isenta de IVA) e que como a empresa indicou é de 63,99%.

Posto isto, faz-se neste contexto notar que a metodologia utilizada tem presente o teor do artigo 75º da **Lei Geral Tributária (LGT)**, com a epígrafe *"Declaração e outros elementos dos contribuintes"*, segundo o n.º 1 do qual *"Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal"*, donde se origina também uma especial vinculação entre os elementos disponibilizados e os resultados ora obtidos.

Assim, com base nos dados obtidos da verificação e validação efetuada aos elementos disponibilizados pelo sujeito passivo, foi possível apurar um montante total de 494.776,08 Euros de IVA deduzido em que apenas seria dedutível o valor de 316.607,22 Euros, pelo que se corrige 178.168,86 Euros, conforme demonstrado no quadro seguinte:

[a] Total do IVA deduzido em 2014	540.543,27
[b] Aquisições Interbolsa (Parte A)	7.950,71
[c] Serviços Jurídicos (Parte B1)	37.816,48
[d] Custos Comuns (Parte B2) ([a]-[b]-[c])	494.776,08
[e] % dos Custos Comuns afetos ao Preço da Atividade de Prestação de Serviços	63,99%
[f] IVA deduzido dos Custos Comuns ([d]x[e])	316.607,22
IVA deduzido indevidamente ([d]-[f])	178.168,86

Dos cálculos efetuados, apurou-se o montante de **178.168,86 Euros** considerado como a parte do IVA não dedutível nos termos do n.º 1 do artigo 20º do CIVA, por aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do mesmo diploma. (Anexo 7).

Conclusão

Pelo exposto, verifica-se que o sujeito passivo procedeu à dedução indevida do IVA suportado, decorrente:

- Aquisição de serviços utilizados exclusivamente em atividade não sujeita a IVA (gestão de participações) no montante de **7.950,71 Euros** cfr. demonstrado no Parte A do ponto III.2.1;
- Parte proporcional dos gastos gerais que não se encontram afetos à atividade sujeita e não isenta (prestação de serviços) no montante de **13.235,77 Euros** e **178.168,86 Euros** cfr. demonstrado na Parte B do ponto III.2.1.

O valor total de **199.355,34 Euros** apurado reparte-se pelos seguintes períodos de imposto:

Período	Parte A	Parte B1	Parte B2	Total
14-01	0,00 €	0,00 €	13.685,58 €	13.685,58 €
14-02	699,25 €	0,00 €	16.742,18 €	17.441,43 €
14-03	687,53 €	0,00 €	14.974,90 €	15.662,43 €
14-04	795,08 €	3.520,13 €	13.818,14 €	18.133,35 €
14-05	871,99 €	0,00 €	13.100,18 €	13.972,17 €
14-06	765,12 €	360,23 €	20.581,28 €	21.706,63 €
14-07	816,57 €	9.092,02 €	13.666,77 €	23.575,36 €
14-08	695,47 €	0,00 €	12.710,40 €	13.405,87 €
14-09	660,00 €	0,00 €	15.856,33 €	16.516,33 €
14-10	612,63 €	263,39 €	13.638,06 €	14.514,08 €
14-11	434,44 €	0,00 €	16.213,15 €	16.647,59 €
14-12	912,63 €	0,00 €	13.181,89 €	14.094,52 €
Total	7.960,71 €	13.235,77 €	178.168,86 €	199.355,34 €

Nos termos do n.º 1 do artigo 96º do Código do IVA, "sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação ou tenha sido recebido reembolso superior ao devido, acrescem ao montante do imposto juros compensatórios nos termos do artigo 35.º da lei geral tributária".

25-Em 30 de Dezembro de 2016, a Requerente foi notificada dos seguintes actos de liquidação adicional de IVA, cujo valor total ascende a € 227.118,33 (duzentos e vinte e sete mil, cento e dezoito euros e trinta e três cêntimos), que concretizam as correcções acima descritas:²

Liquidação adicional n.º	Período tributário	Valor	Doc.
2016. ...	2014/01M	13 685,58 €	2
2016 ...	2014/02M	31 127,01 €	3
2016. ...	2014/03M	15 662,44 €	4
2016. ...	2014/04M	18 133,37 €	5
2016 ...	2014/05M	13 972,17 €	6
2016. ...	2014/06M	21 706,63 €	7
2016 ...	2014/07M	23 575,36 €	8
2016. ...	2014/08M	13 405,87 €	9
2016. ...	2014/09M	16 516,33 €	10
2016. ...	2014/10/M	14 514,08 €	11
2016. ...	2014/11/M	16 647,59 €	12
2016 ...	2014/12M	14 094,52 €	13
2016. ...	2015/09M	14 077,38 €	14

26-Também em 30 de Dezembro de 2016, a Requerente foi notificada dos actos de liquidação de juros compensatórios a seguir identificados, cujo valor total ascende a € 18.326,85 (dezoito mil, trezentos e vinte e seis euros e oitenta e cinco cêntimos):

² Onde se lê liquidação adicional n.º 2016..., deverá ler-se liquidação adicional n.º 2016...

- 32-A referida C..., S.A. suportou Imposto do Selo no valor de € 1.675,45 (mil seiscentos e setenta e cinco euros e quarenta e cinco cêntimos), com a prestação da referida fiança, valor esse que foi redebitado à Requerente.
- 33-Em 8 de Junho de 2017, a Requerente foi notificada do Despacho de suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2017... e apensos, proferido pela Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa –..., na sequência da aceitação da garantia prestada, por decisão do Diretor-Geral da Unidade dos Grandes Contribuintes.
- 34-Em 28 de Abril de 2017, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra os actos de liquidação de IVA e de juros compensatórios acima identificados.
- 35-Em 7 de Agosto de 2017, a Requerente foi notificada, através do Ofício n.º..., da decisão de indeferimento, proferida pela Senhora Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, no âmbito daquela Reclamação Graciosa, entretanto autuada com n.º ...2017... .

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

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

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são 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. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal

produzida no processo 316/2015T do CAAD, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13³, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Não se deram como provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

A situação *sub iudice* foi já objecto de análise em sede arbitral tributária, no que diz respeito aos exercícios de 2011 e 2012, no âmbito dos processos arbitrais n.º 316/2015T e n.º 16/2016T⁴, de cujas fundamentações não se vislumbra fundamento para divergir, sendo certo que na presente sede nenhum novo argumento nesse sentido foi apresentado pela Requerida.

Deste modo, por brevidade e economia processual, e tendo presente o imperativo de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito, em conformidade com o disposto no artigo 8.º/3 do Código Civil, seguir-se-á aqui o já explicitado nas referidas decisões arbitrais.

Deste modo, subscrevendo-se os enquadramentos gerais relativamente aos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários sobre o direito à dedução do IVA e sobre o enquadramento da actividade das SGPS em sede daquele imposto, também aqui se considera que⁵:

“Considerando a matéria de facto dada como provada e a matéria de direito vinda de enunciar, importa aferir da legitimidade da pretensão da Requerente para deduzir o IVA suportado nos serviços em causa.

Como vimos, 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

³ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

⁴ Disponíveis em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

princípio, ser limitado, de onde decorre que qualquer limitação ao mesmo deve ser interpretada restritivamente.

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.

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 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.

A Requerente defende que, por desenvolver uma atividade económica sujeita a IVA e dele não isenta, o IVA suportado com as despesas gerais é dedutível e que por, em razão da afetação maioritária dos gastos gerais a essa atividade, considerada, portanto, principal, o IVA suportado com esses custos gerais é dedutível na integralidade.

A prova produzida confirma que a principal atividade desenvolvida pela Requerente (...) foi a de prestação de serviços de administração e gestão às suas participadas, pois não realizou operações relevantes de recomposição da sua carteira de participações sociais.

⁵ Cfr. processo 316/2015T.

Resulta ainda da prova produzida que, se a Requerente deixasse de gerir participações sociais, a sua estrutura não teria de sofrer alterações, pois a atividade de gestão de participações sociais envolve recursos residuais.

Conforme devidamente explicitado em 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 um nexo direto e imediato com operações económicas a jusante com direito a dedução. Assim, nos casos em que todos os serviços adquiridos apresentam nexo direto 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 um nexo 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, um nexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo.

Assim, à face desta jurisprudência do TJUE, tem cobertura legal a dedução pela Requerente de todo o IVA suportado com serviços e bens adquiridos que tenham nexo direto e imediato com os serviços prestados às suas participadas com direito a dedução ou que, não tendo nexo direto e imediato com determinados serviços, seja IVA suportado com custos que fazem parte das despesas gerais da Requerente que tenham nexo direto e imediato com o conjunto da sua atividade económica de prestação de serviços.

Assim, para concluir pela indedutibilidade do IVA suportado é necessário constatar que não há um nexo direto e imediato entre a operação a montante e as operações a jusante que admitem direito a dedução e, também, demonstrar também que os custos dos serviços

em causa não fazem parte das suas despesas gerais, necessárias para levar a cabo a globalidade da atividade.

No caso em apreço, a AT desconsiderou ou corrigiu IVA previamente considerado dedutível pela Requerente em três casos assim classificados:

- (...);*
- IVA suportado em operações afetas à atividade não económica;*
- IVA suportado em gastos gerais.*

(...)

A AT entendeu ainda que o IVA suportado com os custos com auditorias e revisão de contas e outros, não podia ser deduzido por a aquisição destes serviços estar exclusivamente afeta à utilização da própria Requerente em razão da sua forma legal e necessários ao seu bom e legal funcionamento. A este propósito importa referir que se a Requerente deixasse de gerir participações sociais, a sua estrutura não teria de sofrer alterações, pois a atividade de gestão envolve poucos recursos. Tal indicia que, de facto, há uma relação direta e imediata entre as despesas necessárias para assegurar esse funcionamento global da Requerente e a atividade económica que esta prática, consubstanciada na prestação de serviços técnicos de gestão às participadas.

Assim, à face da referida jurisprudência do TJUE, é errado o entendimento da AT ao considerar como necessariamente não conexionsados com a prestação de serviços às participadas os custos relativos ao funcionamento da Requerente já que a sua atividade principal, a prestação de serviços, não poderia ser exercida se a sociedade não suportasse custos necessários ao seu adequado funcionamento global.

Recorde-se que a Requerente é uma SGPS que não se dedica, enquanto atividade principal, à gestão de participações sociais, mas, antes, desenvolve primacialmente uma atividade económica traduzida na prestação de serviços de administração e gestão às suas participadas.

A AT corrigiu ainda IVA suportado com gastos gerais, por considerar que os mesmos não devem ser afetos, na sua integralidade, à atividade de prestação de serviços, tendo optado por, de harmonia com o disposto no artigo 23.º do CIVA, admitir apenas a dedução da parte do IVA proporcional ao montante respeitante a operações tributadas.

Assim, a AT entendeu que não era possível proceder à afetação integral destes gastos a uma das atividades da Requerente, pelo que considerou que os mesmos consubstanciam despesas comuns às diferentes atividades da empresa, passando a determinar qual a parte do imposto suportado na sua aquisição que é afeta à atividade de prestação de serviços.

Para determinar a imputação dos gastos gerais às prestações de serviços, a Autoridade Tributária e Aduaneira utilizou a proporção utilizada pela Requerente, em sede de IRC, para determinar «a proporção dos gastos incorridos com a única atividade exercida que se encontra sujeita a IVA e não isenta». Nos cálculos que apresentou, a AT não foi suficientemente explícita nos valores que utilizou.

A aplicação do método da afetação real decorre do disposto no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), do CIVA relativamente ao direito à dedução respeitante ao IVA suportado com bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, que no caso seria a atividade de gestão de participações.

A imposição da adoção do método da afetação real para repartição dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante entre atividades económicas e atividades não económicas é admitida pelo direito comunitário, como foi reconhecido no já citado acórdão do TJUE relativo ao processo n.º C-437/06.

A aplicação do método da afetação real traduz-se na utilização de uma fórmula que reflita, com a aproximação possível, a proporção de utilização em cada uma das atividades os recursos onerados com IVA, pois, como se refere no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, está em causa determinar a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito.

Em face da prova produzida, é manifesto que a chave aplicada pela AT para determinar a repartição dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante entre atividade económica e atividade não económica não tem aderência à realidade, pois durante 2012 a atividade principal exercida pela Requerente foi a prestação de serviços de administração e gestão às suas participadas, sendo residuais os recursos com IVA que estão conexonados com a mera gestão de participações sociais, pelo que terá de ser

também muito reduzido o grau de imputação a estas atividades dos gastos gerais sujeitos a IVA.

Por isso, tem de se concluir que não pode ser adequada a chave de repartição adotada pela AT, baseada nas estimativas da Requerente, para efeitos de determinação dos preços de transferência a considerar em sede de IRC, sobre a proporção dos gastos com pessoal que cada departamento afetou à prestação de serviços, que foi determinada pela Requerente considerando todos os gastos relevantes, em que se incluem, maioritariamente, gastos com pessoal, não sujeitos a IVA, bem como o montante não explicado (...).

Concluindo, (...) assiste razão à Requerente no que se refere à dedução do IVA suportado com despesas com auditoria e certificação legal das contas (...) bem como do IVA suportado com restantes gastos da Requerente (...)”

De igual modo, julga-se que:

“4.2. Questão da legalidade da correcção realizada pela administração tributária ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, (...)

A Requerente defendeu durante a inspecção e defende no presente processo que, desenvolvendo uma actividade económica sujeita a IVA e dele não isenta, o IVA suportado com as despesas gerais é dedutível e que os gastos gerais suportados ocorrem maioritariamente por força da actividade da prestação de serviços, tomando-a portanto como principal, permitindo-se assim à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços tidos como custos gerais.

A prova produzida confirma que a principal actividade desenvolvida pela Requerente (...) foi a de prestação de serviços de administração e gestão às suas participadas, pois não realizou operações relevantes de recomposição do seu portfolio de participações sociais, tendo apenas sido realizada duas alienações parciais de participações de sociedades do grupo.

Resulta ainda da prova produzida que, se a Requerente deixasse de gerir participações sociais, a sua estrutura não teria de sofrer alterações, pois a actividade de gestão de participações sociais envolve poucos recursos.

Neste contexto, por se estar perante uma situação semelhante, há que ter em conta a mais recente jurisprudência do TJUE, designadamente o acórdão de 06-09-2012, proferido no processo n.º C-496/11.

Embora o acórdão tenha sido emitido aplicando o regime da 6.ª Directiva (n.º 77/388/CEE, de 17-5-1977) que foi revogada pela Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, que entrou em vigor em 1-1-2007, o regime desta é essencialmente semelhante à anterior, no que aqui interessa, pelo que se deve fazer aplicação daquela jurisprudência à situação dos autos (...).

Designadamente, no que concerne ao regime das deduções de IVA, manifesta-se nesta Directiva n.º 2006/112/CE a preocupação na harmonização, no ponto 39 do Preâmbulo, em que se refere que «o regime das deduções deverá ser harmonizado, uma vez que influencia os montantes efectivamente cobrados, devendo o cálculo do pro rata de dedução ser efectuado da mesma maneira em todos os Estados-Membros». (...)

Para efeitos do direito à dedução de IVA é indiferente que, à face do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro, se deva ou não considerar como actividade principal a de gestão de participações sociais ou a prestação de serviços às suas participadas.

Na verdade, refere-se expressamente naquele acórdão do TJUE, a propósito de uma sociedade holding que, como a Requerente, prestava serviços às suas participadas, que «caso seja de considerar que todos os serviços adquiridos a montante têm um nexo directo e imediato com operações económicas a jusante com direito a dedução, o sujeito passivo em causa teria o direito, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 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 a dedução não pode ser limitado pelo simples facto de a regulamentação nacional, em razão do objecto social das referidas sociedades ou da sua actividade geral, qualificar as operações tributadas de acessórias da sua actividade principal».

Isto é, à face da jurisprudência da União Europeia, se uma sociedade holding desenvolve uma actividade económica, como é a gestão activa de participações sociais materializada na prestação de serviços de administração e gestão às participadas, é um sujeito passivo de IVA, não havendo qualquer limitação ao exercício do direito à dedução relativamente a todo o IVA que tenha onerado a aquisição de bens e serviços conexas com o exercício dessa actividade.

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

dedutível, independentemente da natureza jurídica de sociedade holding que a Requerente tem e 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 artigo 168.º da Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE) que estabelece que, 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 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.

A legislação nacional está em sintonia com aquela norma, ao estabelecer no artigo 20.º do CIVA, que pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações que aí se indicam, entre as quais se incluem as transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

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 montante apresentarem um nexo directo e imediato com operações económicas a jusante com direito a dedução.

Para além disso, como se refere no mesmo acórdão (...), «admite-se igualmente um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo 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 nexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo». (...)

Assim, à face desta jurisprudência do TJUE, tem cobertura legal a dedução pela Requerente de todo o IVA suportado com serviços e bens adquiridos que tenham nexo directo e imediato com os serviços prestados às suas participadas com direito a dedução

ou que, não tendo nexo directo e imediato com determinados serviços, seja IVA suportado com custos que fazem parte das despesas gerais da Requerente que tenham nexo directo e imediato com o conjunto da sua actividade económica de prestação de serviços.

«O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas.

Assim o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA».

É a esta luz que têm de ser apreciadas as situações em que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu não ser dedutível IVA.

Conclui-se desta jurisprudência, desde logo, que não basta, para concluir pela indedutibilidade do IVA, constatar que não há um nexo directo e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante que admitem direito a dedução, pois essa conclusão só se pode formular se se demonstrar também que os custos dos serviços em causa não fazem parte das suas despesas gerais, necessárias para levar a cabo a globalidade da actividade, pois, neste caso «estes custos têm, com efeito, um nexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo», como se refere naquele acórdão.

No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que o IVA suportado com os «custos de accionista», designadamente os custos com «as prestações de serviços do Secretário da Sociedade, certificação de contas, programa GMTN, prestação de serviços do Conselho Fiscal, manutenção das ações na bolsa de valores, Assembleia-Geral» (...) e outros, como os custos com honorários de empresa de revisores oficiais de contas, publicidade, e imagem para investidores, formação de colaboradores e transporte de material de escritório (...) não podia ser deduzido por a aquisição destes bens e serviços estar exclusivamente afecta à utilização da própria A... SGPS.

No entanto, dependendo do funcionamento global da Requerente a prestação de serviços de gestão e administração às participadas, há uma relação directa e imediata entre as despesas gerais necessárias para assegurar esse funcionamento global e a actividade económica que consubstancia a prestação de serviços, pois, como resulta da prova

produzida, «se a Requerente deixasse de gerir participações sociais, a sua estrutura não teria de sofrer alterações, pois a actividade de gestão envolve poucos recursos» [alínea y) da matéria de facto fixada].

Assim, à face da referida jurisprudência do TJUE, é errado o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira ao considerar como necessariamente não conexionsados com a prestação de serviços às participadas os custos relativos ao funcionamento da Requerente que «seriam sempre incorridos ainda que o sujeito passivo não prestasse qualquer serviço acessório», pois, para considerar demonstrada tal conexão, basta que esses custos sejam necessários para assegurar o funcionamento da Requerente, já que a prestação de serviços, que foi a actividade principal da Requerente, não poderia ser levada a cabo sem que a sociedade suportasse esses custos necessários para assegurar o seu funcionamento global.

Por outro lado, como se refere no Relatório da Inspeção Tributária ter sucedido e está em sintonia com o regime dos preços de transferência, previsto no artigo 63.º do CIRC, os custos com a aquisição de bens e serviços que aí foram denominados como «custos de accionista» foram considerados para formação dos preços dos serviços prestados pela Requerente às suas participadas. Na verdade, não se pode justificar a afirmação feita (...) do Relatório da Inspeção Tributária de «que não é suficiente para justificar a dedução do IVA suportado na aquisição daqueles serviços a alegada inclusão dos custos em causa no teste do preço da prestação de serviços, quanto à verificação do princípio de plena concorrência, nomeadamente pelo facto de tais actividades não poderem ser qualificadas como prestações de serviços intra-grupo, relativamente aos custos de accionista», pois o que está em causa, neste contexto, não é a formação dos preços dos referidos custos de accionista, mas sim a formação dos preços dos serviços prestados intra-grupo. E na formação dos preços desses serviços intra-grupo, a Requerente estava obrigada pelo artigo 63.º, n.º 1, do CIRC a praticar «termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis» e, por isso, harmoniza-se com esta obrigação considerar na formação dos preços dos seus serviços os custos gerais de funcionamento da própria sociedade que, em condições normais de mercado, seriam também suportados por uma

empresa independente que se dedicasse exclusivamente à prestação dos serviços que a Requerente prestou às suas participadas.

Assim, tem de se concluir que se verificam os requisitos que no citado acórdão do TJUE se referem como necessários para a dedução do IVA, pois, aí se considera que ela é viável para uma holding «mesmo na falta de umnexo 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». O critério para aferir da dedutibilidade que resulta desta jurisprudência não é o de se tratar ou não de custos que uma holding pura teria ou não suportado, mas sim, neste caso, o de esses custos serem ou não custos gerais da sociedade, pois, segundo aquela jurisprudência, os custos gerais, por o serem, devem considerar-se elementos constitutivos do preço dos serviços prestados, como foram no caso em apreço.

Para além disso, é este o entendimento que se compagina com a ideia básica subjacente ao regime do IVA, que é a de assegurar a sua neutralidade para as empresas sempre que não são consumidores finais e utilizam bens ou serviços adquiridos na sua actividade económica, que, no caso, é a primacial que a Requerente desenvolveu (...)

Assim, conclui-se que é errado o entendimento adoptado pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao não considerar como dedutível todo o IVA suportado com as aquisições de bens e serviços conexonados com os referidos custos de accionista, que constituem custos gerais da Requerente e foram considerados na formação dos preços dos serviços que prestou às suas participadas. (...).

4.5. Questão da legalidade da correcção realizada pela administração tributária ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 e no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA (...) relativa a despesas conexonadas com bens e serviços de utilização mista

De harmonia com o disposto no artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, do CIVA, e no artigo 173.º, n.º 1, da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução só é

admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

A Requerente deduziu IVA suportado na aquisição de outros bens e serviços, (...), tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira entendido que tinha sido indevidamente deduzido IVA (...) relativo a bens e serviços adquiridos, exclusivamente para uso da actividade não sujeita a IVA de gestão de participações sociais, questão esta que foi apreciada no ponto anterior.

Relativamente aos restantes serviços adquiridos, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que parte dos custos respeitavam totalmente às prestações de serviços às participadas.

Na parte restante, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que não era possível proceder a afectação integral a uma das actividades da Requerente, pelo que considerou que são despesas comuns às diferentes actividades da empresa, passando a determinar qual a parte do imposto suportado na sua aquisição que é afectada à actividade de prestação de serviços.

Assim, referiu-se no Relatório da Inspeção Tributária que «constituindo os restantes custos afetos às prestações de serviços, 30,65% do total de serviços especializados (retirando os custos refaturados, os afetos 100% às prestações de serviços e os 100% afetos à actividade principal da SGPS), e aplicando o mesmo rácio ao IVA deduzido nos gastos gerais, chegamos aos montantes de IVA dedutível nos termos dos artigos 19º e 20º do CIVA, referentes a bens ou serviços adquiridos pelo sujeito passivo, para a realização das prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas:

Na sequência da reclamação graciosa, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, neste quadro, o valor do IVA dos gastos 100% afectos à SGPS se encontrava repetido, pelo que o corrigiu (...).

Para determinar a imputação dos gastos gerais às prestações de serviços, a Autoridade Tributária e Aduaneira utilizou a proporção utilizada pela Requerente, em sede de IRC, para determinar «a proporção dos gastos incorridos com a única actividade exercida que se encontra sujeita a IVA e não isenta».

A Requerente discorda da utilização desta proporção, defendendo que é consensual que o consumo de recursos de utilização mista (onerados com IVA) por parte de operações

relativas a participações sociais que não consubstanciam o exercício de uma actividade económica é extremamente reduzido.

Refere a Requerente, em suma, na parte que encontra suporte na matéria de facto fixada:

– que, «(...) operações significativas de recomposição do seu portfolio de participações sociais, sendo, portanto, insignificante o grau de imputação a esta atividade dos seus gastos gerais sujeitos a IVA»;

– que se é certo que «parte dos gastos gerais registados na conta «63 - Gastos com o pessoal» designadamente aqueles que se referem aos membros do Conselho de Administração - beneficiam, em boa parte, a atividade não tributada da Requerente» «tais gastos não são, eles próprios, sujeitos a imposto e não foram objeto de análise no Relatório de Inspeção, sendo, portanto, irrelevantes para a análise da correção ora em apreço»;

– que «a aplicação do método pro rata - ou de qualquer outro assente na distribuição dos rendimentos auferidos - à Requerente ou a outro sujeito passivo complexo que obtenha dividendos ou mais-valias decorrentes da simples gestão de participações sociais violaria os princípios subjacentes ao sistema comum do IVA e seria, nessa medida, contrária ao Direito da União Europeia»;

– que «a concessão de financiamento às participadas também não implica a realização de operações passivas sujeitas a IVA em volume significativo», «como se comprova pelo facto de a Administração tributária não ter imputado diretamente qualquer gasto a esta atividade, o peso destes trabalhos (...) foi muito reduzido»;

– que «o critério concretamente aplicado no presente caso é desadequado e resulta, ele próprio, na violação do princípio da neutralidade, subjacente, como se demonstrou, à redação do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA»;

– que «a chave de repartição utilizada pela Administração tributária (e disponibilizada pela Requerente no âmbito da análise dos resultados do Grupo em sede de IRC) não é, de modo algum, adequada à alocação dos gastos gerais sujeitos a IVA, uma vez que a mesma foi elaborada com recurso à análise de um universo de gastos muito mais vasto do que aquele que está em causa no presente processo e, nesse universo, cerca de dois terços dos gastos são gastos excluídos de IVA»;

– que «tal chave não foi gizada tendo em conta apenas os gastos com bens e serviços sujeitos a IVA, mas antes todos os gastos registados na conta «62 - Fornecimentos e serviços externos» e, mais importante de tudo, os gastos relativos ao trabalho registados na conta «63 - Gastos com pessoal» - que não estão, naturalmente, sujeitos a IVA e representam cerca de 65% da base de apuramento»;

– «assumir que os bens e serviços sujeitos a IVA adquiridos pela Requerente (...) foram alocados às prestações de serviços exatamente na mesma proporção que o conjunto dos gastos que serviu de base à elaboração da chave de repartição em apreço é abusivo»;

A aplicação do método da afectação real decorre do preceituado no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), do CIVA relativamente ao direito à dedução respeitante ao IVA suportado com bens ou serviços parcialmente afectos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica.

Por outro lado, a imposição da adopção do método da afectação real para repartição dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante entre actividades económicas e actividades não económicas é admitida pelo direito comunitário, como foi reconhecido no acórdão do TJUE de 13-03-2008, proferido no processo n.º C-437/06, em que se refere o seguinte:

“A determinação dos métodos e dos critérios de repartição dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante entre actividades económicas e actividades não económicas, na acepção da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, insere-se no poder de apreciação dos Estados-Membros, que, no exercício deste poder, devem ter em conta a finalidade e a economia desta directiva e, a esse título, prever um modo de cálculo que reflecta objectivamente a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma destas duas actividades. Os Estados-Membros estão habilitados a aplicar, sendo caso disso, quer uma chave de repartição segundo a natureza do investimento, quer uma chave de repartição segundo a natureza da operação, quer ainda qualquer outra chave adequada, sem estarem obrigados a limitar-se a um único destes métodos.”

«A afectação real não se confunde com a imputação directa: do que se trata na afectação real não é de associar o input A ao input B, algo impraticável à partida, mas de afectar

esses custos mistos de acordo com fórmula alheia ao volume de negócios» (...). Mas, a fórmula a adoptar terá de reflectir, com a aproximação possível, a proporção de utilização em cada uma das actividades os recursos onerados com IVA, pois, como se refere no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, está em causa determinar «a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito».

A esta luz, o resultado a que chegou a Autoridade Tributária e Aduaneira demonstra, desde logo, a inadequação do método utilizado, já que resulta manifestamente da prova produzida que a afectação de recursos à mera detenção e fruição de participações sociais foi insignificante e a utilização de quase todos os bens e serviços adquiridos deve ser imputada à actividade de prestação de serviços de administração e gestão pela Requerente às suas participadas. Aliás, a conclusão a que se chega em face da prova produzida neste processo está em sintonia com o que tem vindo a ser consensual, entre os Autores que se têm pronunciado sobre situações deste tipo. (...)

Na verdade, à face da prova produzida, é manifesto que a chave aplicada pela Autoridade Tributária e Aduaneira para determinar a repartição dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante entre actividades económicas e actividades não económicas não tem qualquer relação com a realidade, pois provou-se que, (...) a actividade principal da Requerente foi a prestação de serviços de administração e gestão às suas participadas, sendo insignificante a quantidade de recursos onerados com IVA que estão conexiados com a mera detenção e fruição de participações sociais (designadamente, ocorreu apenas a alienação parcial de capital de duas sociedades do grupo), pelo que terá de ser também muito reduzido o grau de imputação a estas actividades dos gastos gerais sujeitos a IVA.

Por isso, tem de se concluir que não pode ser adequada a chave de repartição adoptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, baseada nas estimativas da Requerente, para efeitos de determinação dos preços de transferência a considerar em sede de IRC, sobre a proporção dos gastos com pessoal que cada departamento afectou à prestação de serviços, que foi determinada pela Requerente considerando todos os gastos relevantes, em que se incluem, maioritariamente, gastos com pessoal, não sujeitos a IVA.

Nestes termos, tem de se concluir que as liquidações impugnadas, também na parte em que assentaram na correcção relativa aos recursos de utilização mista, enfermam de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justifica a sua anulação (artigos 20.º, n.º 1, e 23.º n.ºs 1 e 2, do CIVA e 135.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991).”

Em causa no presente processo arbitral, está também uma correcção assente em factos distintos dos apreciados nas decisões referidas, designadamente a que diz respeito à desconsideração das deduções do IVA que incidiu sobre as comissões cobradas pelo fornecedor B..., S.A, no valor global de € 7.950,71 (sete mil, novecentos e cinquenta euros e setenta e um cêntimos), tendo sido entendido no Relatório de Inspeção Tributária, que o imposto foi suportado pela Requerente na *«aquisição de serviços não relacionados com a prestação de serviços a participadas, mas sim afectos à actividade de gestão de participações, que, para efeitos de IVA, se qualifica como não económica, não confere direito à dedução nos termos do disposto no artigo 20.º do CIVA»*.

O fundamento legal de tal correcção, contudo, é idêntico à de outras correcções apreciadas nas referidas decisões sendo que não se descortinou fundamento para divergir do entendimento de que *“é errado o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira ao considerar como necessariamente não conexionados com a prestação de serviços às participadas os custos relativos ao funcionamento da Requerente que «seriam sempre incorridos ainda que o sujeito passivo não prestasse qualquer serviço acessório», pois, para considerar demonstrada tal conexão, basta que esses custos sejam necessários para assegurar o funcionamento da Requerente, já que a prestação de serviços, que foi a actividade principal da Requerente, não poderia ser levada a cabo sem que a sociedade suportasse esses custos necessários para assegurar o seu funcionamento global”*.

Com efeito, como aponta a Requerente, os gastos em causa são gastos gerais, destinados a assegurar aos investidores informação actualizada e rigorosa sobre a situação da Requerente e do grupo e tal como os gastos com auditorias, certificação legal de contas ou a realização de assembleias gerais, sendo que estes gastos são necessários ao funcionamento normal e geral da Requerente.

As restantes correcções, conforme se detalhou nas passagens previamente transcritas, assentam na aplicação de uma chave de repartição inadequada, motivo pelo qual não poderão também ser acolhidas.

Assim, e face ao exposto, deverão os actos tributários objecto da presente acção arbitral ser anulados, bem como deverá ser anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada relativamente aos referidos actos tributários, considerando-se procedendo o pedido arbitral.

*

A Requerente formula, acessoriamente, um pedido de atribuição de indemnização por prestação de garantia indevida.

Relativamente à prestação de garantia, 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 exactos 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 tributários restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito, conforme resulta expressamente da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT.

No mesmo preceito *“o legislador deixou claro que os efeitos aí previstos são (...) sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código do Procedimento e do Processo Tributário”*. Considera-se a este propósito que o legislador aqui se está a referir a todos os efeitos que decorram do CPPT, para o sujeito passivo, e que são aplicáveis após a consolidação na ordem jurídica de uma determinada situação jurídico-fiscal, decorrente de uma decisão definitiva seja ela graciosa ou judicial.”⁶

Não obstante o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação, pode nele ser proferida condenação da Administração Tributária no pagamento de indemnização por garantia indevida, conforme resulta do art. 171.º do CPPT.

Como se referiu na decisão proferida no Processo n.º 28/2013-T⁷ “é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal

⁶ Carla Castelo Trindade – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – Anotado, Coimbra, 2016, pág. 122.

⁷ Disponível em www.caad.org.pt.

pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação. O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor exposto daquele n.º 1 do referido art. 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.”

Conclui-se, assim, que este Tribunal é competente para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

“1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

No caso em apreço, os erros de que padecem os actos de liquidação são imputáveis à entidade Requerida, e a Requerente em nada contribuiu para que esses erros fossem praticados.

Tem, por isso, a Requerente direito a indemnização pela garantia prestada, com referência ao período em que a mesma esteve em vigor.

Tendo-se apurado que a garantia em questão fez a Requerente incorrer em encargos no valor de €1.675,45 (mil seiscentos e setenta e cinco euros e quarenta e cinco cêntimos), impõe-se o reconhecimento ao ressarcimento do mesmo.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular os seguintes actos:
 - i. decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017...;
 - ii. actos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado («IVA») n.º 2016 ..., n.º 2016..., n.º 2016 ..., n.º 2016 ..., n.º 2016 ..., n.º 2016 ..., n.º 2016 ... e n.º 2016 ..., referentes aos períodos tributários de 2014 e ao período tributário de Setembro de 2015;
 - iii. actos de liquidação de juros compensatórios n.º 2017 ... a n.º 2017 ... e n.º 2017...; e,
 - iv. demonstrações de acerto de contas n.º 2017 ... a n.º 2017 ..., n.º 2017 ... e n.º 2017...;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de indemnização por garantia indevida, no montante de € 1.675,45 (mil seiscentos e setenta e cinco euros e quarenta e cinco cêntimos);
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, abaixo fixadas.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 217.665,00, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.284,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 17 de Julho de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Sílvia Oliveira)

O Árbitro Vogal

(Olívio Mota Amador)