

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 44/2018-T

Tema: IVA – Direito à dedução das SGPS.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maçãs (árbitro-presidente), Rita Guerra Alves e Adelaide Moura (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

I - RELATÓRIO

1. A..., SA, com sede sita na Rua ..., n.º..., ..., ..., ... e ..., ...-... Porto, portadora do número de identificação fiscal de pessoa coletiva NIPC: ..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

A Requerente pede, num primeiro momento (Proémio da p.i.) a declaração de ilegalidade das notas de liquidação adicional com os seguintes números: n.º ... de 2014, n.º ... de 2014, n.º ... de 2014, n.º ... de 2014, n.º ... de 2015, n.º ... de 2015, n.º ... de 2015, n.º... de 2016 n.º ... de 2016, n.º ... de 2016, n.º ... de 2016, n.º ... de 2017, n.º ... de 2017, das demonstrações de liquidação com os seguintes números: n.º 2017 ... de 2017, n.º 2017 ... de 2017, e n.º 2017 ... de 2017, e das demonstrações de acerto de contas com os seguintes números: n.º 2017 ... de 2017, n.º 2017 ... de 2017, n.º 2017 ... de 2017, todas referentes ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), de que resultou um imposto a pagar de € 83.095,54 (oitenta e três mil noventa e cinco euros e cinquenta e quatro cêntimos) bem como os respetivos juros compensatórios.

Num segundo momento (§ 28 da p.i.) a Requerente pede a declaração de “*ilegalidade dos atos de liquidação de IVA no valor de € 83.095,54 e da compensação efetuada por iniciativa da AT no valor de € 36.580,66*” e a condenação da AT a “*pagar o valor das liquidações anuladas pela decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 299/2016-T, bem como os juros indemnizatórios devidos pelos atos de liquidação aqui em discussão.*”, renovando a pretensão de anulação integral das liquidações e de pagamento de juros indemnizatórios no pedido.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

A Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra Presidente a Conselheira Dra. Maria Fernanda dos Santos Maçãs, a Árbitra Dra. Rita Guerra Alves e a Árbitra Dra. Adelaide Moura, cuja nomeação foi aceite nos termos legalmente previstos.

Em 2018-03-22, as partes foram devidamente notificadas, e não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 2018-04-12, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente foi notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, no dia 2018-04-12, conforme consta da respetiva ata.

Em 19-05-2018, a Requerente foi notificada para querendo responder sobre a exceção invocada na sua resposta, faculdade que a Requerente usou.

Não foi requerida produção de prova testemunhal, pelo que e dando seguimento processual, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e foram notificadas as partes, para querendo apresentar alegações escritas, faculdade que as partes usaram.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

2.A Requerente, a fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, alegou com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de IVA, o seguinte:

- a. A B... era uma sociedade gestora de participações sociais, constituída ao abrigo do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de dezembro, que tinha como objeto social a detenção e gestão de participações sociais, como forma indireta de exercício de atividades económicas
- b. Nesse âmbito, desempenhava um papel fundamental na liderança do contínuo esforço de crescimento e expansão do Grupo a que pertencia, por força da sua condição de sociedade holding desse grupo empresarial.
- c. Era, assim, neste âmbito que a B... desenvolvia as seguintes atividades: i) Prestação de serviços de gestão às participadas, ii) Financiamento às participadas, e iii) Detenção de participações sociais.
- d. Por forma a proceder à prestação de serviços de gestão às participadas, a B... recorria, maioritariamente, aos serviços de gestão prestados pela C..., Lda.
- e. Neste contexto, a B... celebrou um contrato de prestação de serviços de gestão com a C..., através do qual esta última se obrigava a prestar tais serviços à, então, B..., assumindo toda a estrutura corporativa e administrativa da mesma e assegurando a gestão executiva daquela, nomeadamente ao nível da prestação de serviços de assessoria no âmbito de processos de aquisições, na representação acionista em empresas participadas e ainda ao nível do coinvestimento.
- f. A B... celebrou contratos de prestação de serviços de gestão com as suas participadas, designadamente com a (i) D..., S.A., (ii) E... SGPS, S.A. e (iii) F..., S.A..
- g. Em matéria de IVA, a B... esteve enquadrada no regime normal trimestral até 2016, inclusive, tendo passado ao regime normal mensal após essa data.

- h. A B... tributava, em sede de IVA, os serviços de gestão que prestava às participadas e isentava daquele imposto os juros recebidos das participadas, resultantes da concessão de financiamentos.
- i. Assim, a B... realizava, simultaneamente, operações tributadas em sede de IVA, que conferem direito à dedução do imposto - i.e. prestação de serviços de gestão às participadas - e operações isentas de IVA - a concessão de financiamentos às suas participadas.
- j. No que se refere ao exercício do seu direito à dedução do IVA incorrido com os gastos necessários ao desenvolvimento da sua atividade, a B... utilizou, em simultâneo e em conformidade com as regras fiscais (v.g. artigo 23.º do Código do IVA), para efeitos de dedução do IVA, os métodos de dedução da afetação real e do *prorata*.
- k. Na sequência de um pedido de reembolso efetuado na declaração periódica referente a fevereiro de 2017 - no valor de € 196.892,40, a Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção externa, que incidiu sobre os períodos compreendidos entre janeiro de 2014 e fevereiro de 2017, tendo em vista averiguar a legitimidade do crédito de IVA em apreço.
- l. No âmbito do processo inspetivo em causa, a AT notificou a ora Requerente, através do Ofício n.º 2017..., de 28 de setembro de 2017, do projeto de relatório da inspeção tributária.
- m. Posteriormente, a Requerente foi notificada, através do Ofício n.º 2017..., de 27 de outubro de 2017, do relatório (final) de inspeção tributária, onde foram propostas correções aritméticas no valor de € 83.730,48, para os períodos entre janeiro de 2014 e fevereiro 2017.
- n. Antes da inspeção, a AT considerou que o valor de reembolso devia refletir as correções efetuadas no âmbito dos procedimentos inspetivos anteriores (referentes a 2011 e 2012), no valor de € 36.580,66, razão pela qual pagou, não os solicitados € 196.892,40, mas apenas € 160.310,35.
- o. Acontece que tais correções tinham sido anuladas por decisão do CAAD de 7 de Dezembro de 2016, no âmbito do processo n.º 299/2016-T.

- p. Subsequentemente foram recebidas as liquidações adicionais no valor global de € 83.095,54, com referência aos períodos compreendidos entre janeiro de 2014 a fevereiro de 2017.
- q. De referir que no relatório (final) de inspeção tributária, a correção proposta pela AT é de € 83.730,48, enquanto as liquidações adicionais recebidas perfazem € 83.095,54.
- r. Adicionalmente, a Requerente foi também notificada das demonstrações de liquidação de IVA com as correções ao valor do crédito de imposto existente na sua conta-corrente, com referência aos períodos de Fevereiro e Março de 2017 e respetivas demonstrações de acertos de contas efetuado no valor a pagar de € 46.514,88.
- s. No apuramento deste valor a pagar a AT já teve em consideração a referida decisão do CAAD no processo n.º 299/2016-T (€ 83.095,54 - € 36.580,66 = € 46.514,88), mas tal compensação não podia ser feita por iniciativa da AT enquanto estava a correr o prazo para a Requerente contestar os atos de liquidação supra referidos (artigo 89º, nº 1, al. a), do CPPT).
- t. Sustenta a Requerente a sua discordância com o relatório de inspeção tributária, quanto aos seguintes temas: i) Métodos de dedução aplicados; ii) Dedutibilidade do IVA dos recursos comuns e iii) Correções ao ano de 2013.
- u. Quanto aos métodos de dedução aplicados, alega a Requerente que a mesma tem seguido o princípio de utilizar primordialmente o método da afetação real - i.e. deduzir o imposto afeto a atividades que conferem o direito a dedução e não deduzir o IVA incorrido na aquisição de bens e/ou serviços utilizados para a realização de operações não tributadas - e, residualmente, deduzir o IVA incorrido na aquisição dos bens e serviços comuns a toda a sua atividade, através de uma proporção com base no volume de negócios.
- v. Relativamente aos recursos comuns, como os aqui em discussão, o IVA em causa deve ser recuperado pela aplicação do método do *prorata*.
- w. Defende a Requerente que procedeu ao cálculo do *prorata* para os anos 2014, 2015 e 2016, tendo apurado percentagens de dedução que ascenderam, respetivamente, a 79%, 83% e 91 %.

- x. Quanto à dedutibilidade do IVA dos recursos comuns, defende a Requerente que o entendimento da AT resultou de uma incorreta interpretação dos factos – trata-se da imputação dos custos necessários à prestação dos serviços uma vez que a Requerente não efetua redébitos, mas sim presta serviços.
- y. E, tratando-se de despesas gerais da Requerente, é inequívoca a existência de uma ligação entre estas despesas e a atividade tributada desenvolvida.
- z. Defende a Requerente que aquilo que está em causa é a dedução de IVA de despesas associadas, simultaneamente, a operações que conferem o direito a dedução de IVA e a operações que não conferem esse direito.
- aa. Alega a Requerente prestar efetivamente serviços (de gestão), tributados em sede de IVA, às suas participadas.
- bb. Mais sustenta que independentemente do seu objeto social, a Requerente desenvolve uma atividade económica que confere o direito à dedução do IVA.
- cc. Assim, as despesas em causa são associadas, simultaneamente, a operações que conferem o direito à dedução de IVA e a operações que não conferem esse direito.
- dd. A AT reconhece que a Requerente desenvolve uma atividade que confere direito à dedução de IVA.
- ee. Foi nessa ótica que a ora Requerente deduziu o imposto incorrido a montante, por aplicação do método do *prorata*, uma vez que realizou operações tributadas (v.g. prestação de serviços às participadas) e também operações isentas que não conferem o direito a dedução.
- ff. Defende a Requerente que fica assim demonstrado que as despesas em causa, tratando-se de despesas gerais da Requerente, são elementos constitutivos dos preços dos serviços (tributados em IVA) prestados pela Requerente
- gg. Pelo que estas despesas têm umnexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica da Requerente.
- hh. Mais alega a Requerente que o IVA incorrido relacionado com as despesas gerais é dedutível pelo método do *prorata*.
- ii. A Requerente entende que todas as despesas foram incorridas para a realização da sua atividade como um todo (tributada e não tributada), pelo que configuram, naturalmente, despesas gerais.

- jj. Em suma, a Requerente sustenta que é um sujeito passivo misto de IVA e que realiza, simultaneamente, operações tributadas em IVA (e.g. prestação de serviços às suas participadas) e também operações não tributadas em sede deste imposto (e.g. concessão de financiamento).
- kk. Que decorre da lei (bem como da jurisprudência e doutrina) que é permitida a dedução integral do imposto incorrido com as despesas relacionadas com atividade tributada dos sujeitos passivos (incluindo, naturalmente, as *holdings*).
- ll. Relativamente às despesas gerais, i.e., aos recursos utilizados para a atividade geral desenvolvida pela Requerente (e.g., serviços relacionados com a aquisição de participações sociais, serviços de auditoria, etc.), e em conformidade com o que decorre da lei, da jurisprudência (nacional e comunitária) e da doutrina, as mesmas apresentam um nexo direito e imediato com a atividade global da Requerente.
- mm. Pelo que, como a atividade global da Requerente inclui a prestação de serviços tributados às suas participadas, o respetivo IVA incorrido pela Requerente é suscetível de ser deduzido (ainda que parcialmente) pela aplicação do método do *prorata*.
- nn. Tendo a Requerente demonstrado a ligação das despesas em causa à sua atividade global, era à AT que cabia demonstrar o contrário para fundamentar as liquidações em análise.
- oo. Mas nunca o poderia fazer porque “*é jurisprudência assente que todas as despesas gerais de uma holding que presta serviços (tributados) têm um nexo direto e imediato com a atividade global do sujeito passivo*”.
- pp. Quanto às correções ao ano 2013, sustenta a Requerente que apenas foi notificada de ordens de serviço referentes aos períodos compreendidos entre janeiro de 2014 e fevereiro de 2017.
- qq. No entanto, a AT emitiu liquidações adicionais (com referência ao ano de 2014) tendo em vista corrigir o IVA deduzido pela Requerente durante o ano 2013.
- rr. Alega a Requerente que não existindo qualquer ordem de serviço para o ano 2013, não poderá a AT realizar qualquer ato de liquidação referente ao IVA deduzido naquele período - o facto tributário objeto das correções surgiu em 2013.

- ss. Finalmente, pede juros indemnizatórios por, ainda que se tenha oferecido para prestar garantia idónea, a AT já ter executado a garantia prestada no âmbito do pedido de reembolso no montante de € 46.843,51.
- tt. Termina a Requerente, depois de apresentar conclusões, nos seguintes termos: i) que o IVA deduzido, durante os períodos compreendidos entre janeiro de 2014 e fevereiro de 2017 está em conformidade com as regras fiscais, pelo que as correções efetuadas pela AT são ilegais, devendo as mesmas ser anuladas; ii) que a compensação no montante de € 36.580,66, efetuada indevidamente por iniciativa da AT, deve ser anulada; iii) que a AT deve ser condenada a pagar o valor das liquidações adicionais anuladas no processo n.º 299/2016-T; iv) que a AT deve ser condenada a pagar os juros indemnizatórios devidos pelos atos de liquidação aqui em discussão,

Pedindo: a anulação das liquidações de IVA no montante total de € 83.095, 54, com as consequências decorrentes acima expostas, incluindo o pagamento do imposto cujo reembolso se solicitou e o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 100.º da LGT.

2. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
- a. A Requerente não contesta a matéria de facto apurada no Relatório Final conforme resulta evidente do teor do seu pedido de pronúncia arbitral.
 - b. Na verdade, embora faça reiteradas referências à jurisprudência para concluir que estão em causa despesas gerais comuns a toda a sua atividade económica, a verdade é que esta asserção por parte da Requerente é meramente conclusiva.
 - c. Inexistindo uma descrição concreta das operações em causa por parte da Requerente que seja minimamente suscetível de pôr em causa a factualidade apurada pela inspeção tributária e de sustentar a conclusão, por si defendida, de que é uma *holding* de natureza mista, cuja atividade extravasa a mera gestão de participações sociais e à qual estão associadas despesas gerais cujo IVA deve ser considerado dedutível, ainda que em parte.

- d. Na realidade, sem o conhecimento concreto das despesas efetivamente incorridas, designadamente a que se destinam, não é possível efetuar o seu enquadramento para efeitos do direito à dedução, sendo que:
- i. *“A remuneração dos serviços prestados pela C... era fixa e antecipada por serviços prestados ao abrigo do contrato de gestão assinado, a completar com um relatório de actividades exercidas a apresentar, trimestralmente, pela C..., conforme acordado entre as partes;”*
 - ii. E que *“na ausência daqueles relatórios ou outra documentação, a inspeção tributária não pode identificar que serviços foram concretamente prestados pela C...;”*
- e. Mais, estando em causa um direito cujo exercício é pretendido pela Requerente, o ónus da prova quanto aos requisitos de que depende a dedutibilidade do IVA suportado impende sobre a Requerente.
- f. Ora, retomando a factualidade apurada pela inspeção tributária e que não é minimamente contestada pela Requerente – a qual entende que se deve considerar assente nos presentes autos – resulta forçoso concluir que a Requerente não demonstrou qualquer nexo de causalidade entre aquilo que entende serem despesas gerais e a sua atividade económica sujeita e não isenta, que confere direito à dedução do imposto suportado a montante.
- g. Assim, as despesas ora controvertidas, cujo IVA não é dedutível, devem respeitar exclusivamente a operações que não se enquadram no conceito de atividade económica ou com a atividade sujeita a IVA mas dele isenta.
- h. Aquilo que a Requerente designa por “despesas gerais” são, afinal, despesas incorridas ou com a mera aquisição e detenção de participações sociais, atividade principal que não deve ser considerada atividade económica para efeitos de IVA, ou com a sua atividade de financiamento às participadas, sendo que num e noutro caso o IVA suportado a montante não é de todo dedutível.
- i. A simples detenção de participações sociais pode gerar frutos ou dividendos mas estes são o resultado da simples propriedade do bem, não se confundindo com a exploração de um bem ou o exercício de uma atividade económica.

- j. Na parte em que a Requerente presta serviços às suas participadas, no caso serviços de gestão, já existe o exercício de uma atividade económica, sujeita a IVA e com direito à dedução do imposto suportado a montante com encargos imputáveis ao exercício dessa atividade, seja esta atividade exercida diretamente pela Requerente ou indiretamente através de outra empresa, como vem a ser o caso dos autos.
- k. Porém, nesta parte da atividade sujeita e não isenta que confere direito à dedução, não existem outros encargos suportados para além dos 85% da faturação emitida pela C..., pois conforme resulta da matéria de facto provada, a faturação emitida às participadas reconduz-se a repercutir na sua esfera jurídica 85% dos encargos debitados pela C... com a prestação de serviços de gestão, nos moldes acordados com a C... e com as empresas participadas a quem os serviços são prestados.
- l. A diferença de € 634,94 entre as correções mencionados no RF e o que resulta das correções efetuadas advém do facto de ter existido uma incorreção no documento de correção do período de tributação 201403T, tendo daí resultado um valor inferior ao inicialmente corrigido, apurando-se desta forma uma liquidação de valor inferior.
- m. Quanto ao reporte de crédito de imposto referente a 2013, as ordens de serviço que originaram as correções em apreço se destinam a averiguar a legitimidade dos créditos de imposto reportados nas declarações periódicas de 2014, 2015, 2016, 201701 e 201702.
- n. Ora, *“Na análise efectuada no âmbito do procedimento inspectivo concluiu-se que ficou demonstrada a falta de legitimidade da dedução evidenciado no campo 61 (reporte), quadro 06, da DP de 201403T.”*, sendo só isso que está em causa.
- o. Conclui a AT o seguinte:
- i. *“A definição do regime de IVA e correspondente direito à dedução do imposto aplicável reside no tipo de operações efetivamente praticadas.”*
 - ii. *“A Requerente exerce atividade sujeita e não isenta (atividade de gestão das suas participadas nos termos dos contratos celebrados com estas), atividade sujeita mas isenta (financiamento às participadas gerador de juros) e atividade não sujeita (atividade não económica para efeitos de IVA).”*

- iii. *“De harmonia com a jurisprudência comunitária, não restam dúvidas de que a atividade principal das SGPS não pode ser considerada como económica, constituindo uma forma indireta de exercício de atividades económicas.”*
- iv. *“Os encargos de IVA suportados com esta atividade principal não são, por conseguinte, suscetíveis de dedução, aqui se incluindo a aquisição de serviços de assessoria e ou auditoria relacionados com a potencial aquisição de participação estratégica, a avaliação de oportunidades de investimento, ações destinadas a avaliar projetos de desenvolvimento e internacionalização do Grupo, tudo serviços indispensáveis a dotar os órgãos decisores de todas as informações relevantes para a tomada de decisões.”*
- v. *“Também por definição os serviços de elaboração do relatório de contas da holding, os encargos com a certificação de contas, não podem ser imputados às participadas, por consistirem em encargos dos acionistas que não podem ser atribuídos às afiliadas.”*
- vi. *“Os serviços contratados pela Requerente foram-no no seu exclusivo interesse e não em benefício de qualquer uma das suas participadas, estando relacionadas exclusivamente com a atividade de acionista, de gestão de participações sociais, logo não sujeitas a IVA.”*
- vii. *“Assim, não obstante os recursos alocados à atividade principal, o facto de ela não consistir numa atividade económica para efeitos de IVA implica que o imposto suportado a montante não seja dedutível.”*
- viii. *“Paralelamente à atividade principal, e de acordo com as condições impostas pelo legislador, as SGPS podem exercer atividades meramente acessórias daquela atividade principal, aqui se enquadrando, para o que aos presentes autos interessa.”*
- ix. *“A atividade acessória de prestação de serviços de gestão às participadas, sujeita a imposto e não isenta, que confere direito à dedução.*
- x. *“Bem como a atividade acessória de concessão de crédito às participadas, isenta de IVA e que não confere direito à dedução.”*
- xi. *“Uma vez que a Requerente não provou que os encargos suportados, e sobre os quais fez incidir o método pro-rata de dedução do IVA, respeitam à*

atividade sujeita e não isenta que confere direito à dedução, procedeu-se à respetiva correção.”

p. Termina a Requerida defendendo a improcedência do pedido arbitral.

II- QUESTÕES PRÉVIAS:

A) DA EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL

Como referido no Relatório, foi suscitada pela Requerida a incompetência material do tribunal arbitral para apreciar e decidir uma parte do pedido objeto do litígio *sub judice*, nos termos do artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a) ambos da Portaria n.º 112-A/2011, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito, nos termos do disposto no artigo 576.º, n. 1 e 2 do CPC *ex vi* artigo 2.º alínea e) do CPPT e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, o qual obstaría, nessa parte, ao conhecimento do pedido, e conduziria, nessa parte, à absolvição da instância da AT nos termos dos artigos 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Constitui exceção dilatória a incompetência, quer absoluta, quer relativa, do tribunal arbitral quanto à capacidade material de apreciação dos atos objeto da pretensão arbitral, nos termos do artigo 577.º do CPC e artigo 2.º do RJAT.

As questões de determinação da competência dos tribunais são de conhecimento prioritário e de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 13º do Código de Processo Tribunais Administrativos (CPTA) e do artigo 578º do Código de Processo Civil (CPC) por aplicação subsidiária do artigo 29º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), pelo que importa assim face ao exposto apreciar a exceção dilatória invocada.

A Requerida suscita, na sua resposta, a questão da incompetência do presente tribunal arbitral, com fundamento no facto “*de o reembolso recebido, no montante de € 160.310,35, não contemplar o reporte de € 36.580,66, corrigido pela AT e entretanto anulado por decisão arbitral proferida no processo n.º 299/2016-T*”, por se tratar “*de*

matéria que respeita à execução de julgado daquela decisão arbitral”, pelo que, como tal, não está abrangido pelos poderes de pronúncia do presente Tribunal Arbitral.

A Requerente respondeu no sentido de que o pedido de pronúncia arbitral comporta somente a apreciação da legalidade de atos de liquidação, e que não é pedida a apreciação do ato de compensação nem a anulação dessa compensação.

Nas contra-alegações a Requerente reiterou no sentido de que o pedido de pronúncia arbitral comporta somente a apreciação da legalidade de atos de liquidação, e que no seu pedido não é pedida a apreciação do ato de compensação nem a anulação dessa compensação.

Em qualquer caso, analisados o pedido e a causa de pedir na sua globalidade, face ao que são os poderes do presente Tribunal Arbitral, nos termos das invocadas disposições do RJAT, o que está agora em causa é só a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação, referentes aos períodos compreendidos entre janeiro de 2014 e fevereiro de 2017 (inclusive), consubstanciados nas liquidações adicionais de IVA no valor global de €83.095,54, bem como nas respetivas demonstrações de liquidação de IVA com as correções ao valor do crédito de imposto existente na sua conta-corrente e nas respetivas demonstrações de acerto de contas efetuados (ponto 9 da resposta à matéria de exceção).

Por conseguinte, a presente decisão não incidirá sobre a legalidade ou ilegalidade daquele ato de compensação, razão pela qual improcede a exceção de incompetência do Tribunal suscitada pela AT no que diz respeito ao reporte de € 36.580,66.

B) DA FIXAÇÃO DO VALOR DA CAUSA

Nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º1, alínea e) do RJAT, o pedido de constituição do tribunal arbitral deve ser instruído com a indicação do valor da utilidade económica do pedido. Não o tendo feito, por despacho do Tribunal de 26 de agosto foi a Requerente notificada para o fazer no prazo de 10 dias.

Em resposta veio a Requerente pedir ao tribunal a fixação do valor de € 83.095,54, por corresponder ao somatório das liquidações adicionais impugnadas.

Fixa-se, assim, o valor do processo em € 83.095,54, (oitenta e três mil e noventa e cinco euros e cinquenta e quatro cêntimos), correspondente ao valor das liquidações impugnadas e atendendo a que o valor económico do processo é aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas.

III - DO MÉRITO

III.1. Os Factos

a) Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é a sociedade **A..., SA**, tem sede na Rua ..., n.º..., ..., ..., ... e ..., ...-... Porto, portadora do número de identificação fiscal de pessoa coletiva NIPC:
2. A Requerente incorporou, por fusão, a sociedade **B... SGPS, S.A.** (doravante designada por "**B...**"), pessoa coletiva com o n.º ..., com sede na Rua ..., ..., ..., ..., ...-... Porto.
3. Por via da fusão, a **A..., SA**, ficou titular de todos os direitos e deveres da sociedade incorporada **B...**, designadamente perante a AT.
4. Deste modo, pese embora as liquidações ora contestadas tenham sido emitidas em nome da sociedade **B...**, é a **A..., SA** a sociedade que tem legitimidade para apresentar o pedido de pronúncia arbitral sob decisão.
5. A **B...** era uma Sociedade Gestora de Participações Sociais (“**SGPS**”) constituída nos termos do Regime Jurídico das Sociedades Gestoras de Participações Sociais (“**RJSGPS**”) vertido no Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro, sucessivamente alterado.
6. A **B...** detinha participações, pelo menos nas seguintes sociedades:
 - a) **D..., S.A.** (doravante designada por "**D...**");
 - b) **E... SGPS, S.A.** (doravante designada por "**E...**");

c) F..., S.A. (doravante designada por "F...").

7. A B... desenvolvia as atividades de prestação de serviços de gestão às participadas, financiamento às participadas, e detenção de participações sociais.
8. A B... celebrou um contrato de prestação de serviços de gestão com a C..., Lda, através do qual esta última se obrigava a prestar serviços de gestão à B..., assumindo toda a estrutura corporativa e administrativa da mesma e assegurando a gestão executiva daquela, nomeadamente ao nível da prestação de serviços de assessoria no âmbito de processos de aquisições, na representação acionista em empresas participadas e ainda ao nível do investimento.
9. A B... celebrou contratos de prestação de serviços de gestão com as suas participadas, respetivamente com: D..., S.A.; E... SGPS, S.A.; F..., S.A.
10. A B... esteve enquadrada no regime normal trimestral até 2016, inclusive, tendo passado ao regime normal mensal após essa data.
11. A B... tributava, em sede de IVA, os serviços de gestão que prestava às participadas e isentava daquele imposto os juros recebidos das participadas, resultantes da concessão de financiamentos.
12. A B... utilizou em simultâneo, nos períodos de 2014 a 2017, para efeitos de dedução do IVA, os métodos de dedução da afetação real e do *prorata*.
13. Na declaração periódica referente a fevereiro de 2017 a Requerente solicitou um reembolso de IVA no montante de € 196.892,40.
14. A AT procedeu ao reembolso parcial do valor pedido pela Requerente (que era de €196.892,40) no valor de €160.310,35.
15. A diferença de €36.580,66, corresponde à diferença do valor das correções efetuadas no âmbito de procedimentos inspetivos anteriores aos anos 2011 e 2012, as quais já tinham sido anuladas pela decisão do CAAD, proferida no dia 7 de dezembro de 2016, no âmbito do processo n.º 299/2016-T.

16. Na sequência desse pedido de reembolso, a Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção externa que incidiu sobre os períodos compreendidos entre janeiro de 2014 e fevereiro de 2017, tendo em vista averiguar a legitimidade do reembolso solicitado.
17. A AT notificou a Requerente, através do Ofício n.º 2017..., de 27 de outubro de 2017, do relatório (final) de inspeção tributária, onde foram propostas correções aritméticas no valor de €83.730,48, para os períodos entre janeiro de 2014 e fevereiro de 2017.
18. A AT emitiu liquidações adicionais de IVA, e acerto de contas respetivamente: n.º ... de 2014, n.º ... de 2014, n.º ... de 2014, n.º ... de 2014, n.º ... de 2015, n.º ... de 2015, n.º ... de 2015, n.º ... de 2016 n.º ... de 2016, n.º ... de 2016, n.º ... de 2016, n.º ... de 2017, n.º ... de 2017, n.º 2017 ... de 2017, n.º 2017 ... de 2017, n.º 2017 ... de 2017, n.º 2017 ... de 2017, n.º 2017 ... de 2017, n.º 2017 ... de 2017.
19. A AT emitiu liquidações adicionais de IVA num montante que ascendeu a €83.095,54 – atribuindo nas suas Alegações a diferença de € 634,94 “entre as correções mencionados no RF e o que resulta das correções efectuadas” ao facto “de ter existido uma incorrecção no documento de correcção do período de tributação 201403T, tendo daí resultado um valor inferior ao inicialmente corrigido, apurando-se desta forma uma liquidação de valor inferior.”
20. A AT já executou a garantia prestada no âmbito do pedido de reembolso solicitado para pagamento dos atos de liquidação em discussão, no montante de € 46.843,51 (cfr. doc 23 - “Cancelamento de Garantia - N.º...”), junto aos autos pela Requerente.

b) Factos não provados

Embora não se tenha provado a quem se destinaram, ou de que resultavam, as despesas comuns que a Requerente quis ver sujeitas a dedução do IVA – e que são discriminadas no Quadro 29 do Relatório de Inspeção –, como pretendido pela AT, a existência, por um lado, de contratos de prestação de serviços de gestão com as suas participadas; e, por outro, a inexistência de uma estrutura autónoma de custos da Requerente que pudesse justificar a sua absorção, mais a mais face à jurisprudência

do TJUE (e do CAAD), afiguram-se suficientes para dar por preenchido os requisitos da atividade económica da Requerente e do seu direito à dedução.

Trata-se, em rigor, de uma questão de Direito e não de uma questão de facto, como adiante se verá.

c) Fundamentação da fixação da matéria de facto

Ao Tribunal não compete pronunciar-se sobre tudo o que foi alegado pelas partes no âmbito da matéria de facto, devendo os factos relevantes para o julgamento da causa ser selecionados e considerados pelo Tribunal, o qual deve, também, discriminar a matéria provada da não provada (cf. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se no conjunto dos documentos juntos aos autos, bem como no processo administrativo instrutor que inclui o relatório final da inspeção tributária mencionado na p. i., sendo certo que os documentos apresentados não foram impugnados.

III. 2. O DIREITO

III.2.1. Quanto aos métodos de dedução aplicados e quanto à dedutibilidade do IVA nos recursos comuns

Dispõe o atual artigo 23.º do Código do IVA¹:

Artigo 23.º

Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista

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

¹ Grafaram-se em corpo menor os números que não são relevantes.

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

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

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

3 - *A administração fiscal pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o disposto no número anterior:*

a) *Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;*

b) *Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.*

4 - *A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento.*

5 - *No cálculo referido no número anterior não são, no entanto, incluídas as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na*

actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo.

6 - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efectuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objectivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afectação real, são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efectuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.

7 - Os sujeitos passivos que iniciem a actividade ou a alterem substancialmente podem praticar a dedução do imposto com base numa percentagem provisória estimada, a inscrever nas declarações a que se referem os artigos 31.º e 32.º

8 - Para determinação da percentagem de dedução, o quociente da fracção é arredondado para a centésima imediatamente superior.

9 - Para efeitos do disposto neste artigo, pode o Ministro das Finanças, relativamente a determinadas actividades, considerar como inexistentes as operações que dêem lugar à dedução ou as que não confirmam esse direito, sempre que as mesmas constituam uma parte insignificante do total do volume de negócios e não se mostre viável o procedimento previsto nos n.os 2 e 3.

As SGPS podem prestar serviços de administração e gestão às sociedades participadas (sociedades *holding* mistas) e podem, portanto, enquadrar-se no disposto no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IVA.

A prestação dos serviços ditos acessórios constitui um fator relevante para a inclusão de parte da sua atividade no âmbito de aplicação do IVA e, em especial, no âmbito das atividades sujeitas e não isentas de IVA, que conferem direito à dedução.

No caso sob decisão está em causa a dedutibilidade do IVA suportado pela Requerente nas despesas indevidamente deduzidas (e identificadas no Quadro 29 do

Relatório de Inspeção – Doc. 21) em consequência de alegadas prestações de serviços às suas participadas, que a AT entende não ter sido demonstrada.

Aliás, já no âmbito da ação inspetiva considerou a AT não ser permitido à Requerente, por ser uma SGPS, deduzir o IVA pago na aquisição de bens e serviços destinados a ser utilizados numa atividade isenta, e que como a B... não tinha demonstrado existir umnexo entre os bens e serviços adquiridos e os serviços prestados às participadas não se poderia considerar que não eram utilizados numa atividade isenta. Basicamente, o que a AT fez foi raciocinar por exclusão de partes: tendo em conta que a B... faturava às participadas 85% dos montantes contratados à C..., esses montantes corresponderiam à totalidade dos serviços que lhes eram imputáveis. Assim, a menos que houvesse uma prova do nexodireto e imediato das demais despesas com a atividade das participadas, e atendendo à presunção extraída da estrutura de repartição de custos entre a B... e as participadas, tais despesas deviam presumir-se ligadas à atividade de financiamento dessas participadas pela B... (o que é uma atividade isenta que não confere direito à isenção de IVA), ou a despesas imputáveis à gestão do portfólio de participações sociais, que não é considerada uma atividade económica tributável para efeitos de IVA (o que também não confere direito à isenção de IVA).

Pelo contrário, como se escreveu no Acórdão do TJUE de 16 de Julho de 2015, nos processos apensos C-108/14 e C-109/14 (Larentia+Minerca e Marenave Schiffahrts), citado no **Proc. 299/2016-T**,

*“21. A interferência de uma sociedade holding na gestão das sociedade cujas participações adquiriu constitui um atividade económica na aceção do artigo 4º, nº 2, da Sexta Diretiva, na medida em que implica a realização de transações sujeitos a IVA por força do artigo 2º da mesma diretiva, como a prestação da serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos pela sociedade holding às sua filiais (v., nomeadamente, acórdãos *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001; 495, nº 22 e *Portugal Telecom*, C-496/11: C:2012;557, nº 34).”*

Ora, a própria existência dos contratos entre a B... e a C..., por um lado, e a B... e as suas participadas, por outro, demonstra que havia necessidades da B... e de cada uma das participadas – e certamente mais destas do que da B... (que, como notou o Relatório da Inspeção da AT, não tem *“recursos humanos e uma estrutura física”*) – que eram

satisfeitas pela C... . Que essas necessidades fossem exclusivamente as que davam origem à afetação real de despesas entre a B... e as suas participadas é o pressuposto da AT, mas não é inevitável.

Resulta destas evidências que a B... prestava, sem qualquer dúvida, serviços às suas participadas (embora indiretamente), não sendo uma mera conclusão destituída de suporte probatório, como igualmente se estabeleceu na decisão **proferida no Proc. 299/2016-T, entre as mesmas Partes e por causa da mesma questão essencial, na ocasião citando a** decisão arbitral de 2015-10-20 no âmbito do processo arbitral n.º 15/2015-T (o destaque foi aditado):

“(...) o TJUE, no tocante à aquisição de participações financeiras, já decidiu que a situação é distinta, inserindo-se no âmbito do exercício de uma atividade económica, no caso de a aquisição de uma participação financeira numa sociedade se acompanhada pela “(...) interferência direta ou indireta na gestão das sociedade (...), na medida em que tal interferência implique a realização de transacções sujeitas a IVA nos termos da DIVA, tais como o fornecimento de serviços administrativos, contabilísticos e informáticos.

O TJUE distingue, nesta medida, as holdings que interferem, direta ou indiretamente, na gestão das participadas, daquelas que o não façam”

Demais, já na **mesma decisão proferida no Proc. 299/2016-T, entre as mesmas Partes e por causa da mesma questão essencial, se escreveu o seguinte:**

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

suas participadas, não contribuiu para daí se inferir, sem mais, que o imposto suportado pela Requerente com os serviços prestados pela dita C..., apenas é dedutível, na exacta medida da parte que foi “redebitada” às suas participadas, na expressão utilizada pela AT.”

E isto porque o Tribunal de Justiça da União Europeia já tinha estabelecido (designadamente no Acórdão C-496/11- Portugal Telecom), como também se recordava nessa decisão, 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 à dedução, o sujeito passivo em causa teria o direito, ao abrigo do artigo 17º, nº 2 da Sexta Directiva, de deduzir a integralidade do IVA que tenha onerado a aquisição a montante dos serviços em causa no processo principal, Este direito à dedução não pode ser limitado pelo simples facto de a regulamentação nacional, em razão do objecto social das referidas sociedade ou da sua actividade geral, qualificar as operações tributadas de acessórias da sua actividade principal”

Nessa decisão proferida no Proc. 299/2016-T concluiu-se, portanto, que

“se os recursos foram utilizados pela Requerente em actividades que conferem direito à dedução, o IVA será dedutível, independentemente do peso relativo em termos de valor gerado por essa actividade no confronto com a totalidade dos proveitos.”

E que

“Para além disso, como se refere no mesmo acórdão “admite-se igualmente um direito à 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”*

Ou seja: ao contrário do que parece entender a AT, não se afigura necessária qualquer prova adicional em relação às despesas faturadas, com IVA, pela C... à B..., e pela

B... às suas participadas, mesmo que tais despesas se refiram ao remanescente do que já foi cobrado através do método da separação e afetação real, na medida em que só nesse excedente é que pode haver despesas comuns a afetar segundo a regra do *prorata*.

Na decisão proferida pelo CAAD no Processo n.º 18/2013 escreveu-se:

*Como salienta Rui Bastos [*O direito à dedução do IVA, O caso particular dos inputs de utilização mista], “Não se deverá ver condicionado o direito à dedução das despesas gerais susceptíveis de ser imputadas à componente tributada da actividade económica do sujeito passivo (serviços de apoio à gestão), como poderá acontecer com assistência jurídica contratada a terceiros, estudos em matéria de internacionalização do grupo, gastos administrativos, etc., desde que se comprove a afectação de recursos, como poderão ser os recursos humanos, à referida actividade tributada, qualificando-se aqueles encargos como gastos gerais da actividade e, como tal, respercutíveis no preço das operações tributadas e, portanto, susceptíveis de conferirem integral dedução do IVA, sendo que não se vislumbra, a este nível, nenhuma razão para um tratamento diferenciado de uma holding mista de uma sociedade operacional”.*

Como [...] nota o autor, seja numa holding mista, seja numa sociedade-mãe, seja ao nível da aquisição ou detenção, ou no plano da sua alienação, o tratamento em sede de IVA da dedutibilidade dos inputs deverá ser o mesmo. Tratar de forma diferente a dedutibilidade do IVA de inputs consoante a opção estratégia de organização empresarial ou um plano de negócios de expansão de uma actividade económica, seja pela constituição de uma filial ou a criação de uma mera sucursal, gerir directamente uma actividade tributada ou, por via indirecta, mediante a intermediação de uma participação, conduziria a um tratamento discriminatório de situações objectivamente idênticas.

Note-se que essa solução parece ser consensual na doutrina: Mariana Gouveia de Oliveira escreveu em “O IVA e as sociedades holding portuguesas” (RFPTD, Vol. 1, n.º 1, pp. 22-23):

“Também no que diz respeito às despesas que não se encontrem numa relação direta e imediata com os outputs tributados sendo, no entanto, despesas gerais da actividade da SGPS deve ser reconhecido o direito à dedução do IVA, porquanto:

a) A SGPS é um operador económico e como tal não é, à partida, susceptível de realizar consumos privados. Os seus consumos serão produtivos e como tal não deverá suportar o IVA;

b) As operações conexas com a sua atividade tributada, designadamente, as operações sobre as participações sociais (entre as quais a venda), são operações também elas tributadas, porquanto constituem o prolongamento directo, permanente e necessário da atividade tributável. De outro modo, uma SGPS que se envolva ativamente na gestão das suas participadas, terá que considerar como operações tributáveis aquelas operações que as holdings passivas realizam fora de campo;

c) Mesmo no caso em que a SGPS realize operações isentas (como a venda de ações) o direito à dedução do IVA suportado em despesas gerais de funcionamento poderá não ser limitado, de acordo com a jurisprudência do Acórdão SKF.”

Na mesma decisão do CAAD (Processo n.º 18/2013) também se escreveu o seguinte (negrito aditado), transcrevendo a decisão do TJUE de 6 de Dezembro de 2012 no caso Portugal Telecom:

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

Procedem, portanto, as pretensões da Requerente de anulação das correções, demonstrações de liquidação e demonstrações de acerto de contas na medida em que, mesmo que não tenham *nexo directo e imediato com determinados serviços* prestados às suas participadas (na medida em que estes já foram expressamente cobrados e considerados nos 85% que lhes foram debitados) fazem parte das despesas gerais da Requerente que têm *nexo directo e imediato com o conjunto da sua atividade económica*.

III.2.2. Questões prejudicadas

Quanto às correções ao ano de 2013 invocou ainda a Requerente que só foi notificada das Ordens de serviço referentes aos períodos compreendidos entre 2014 e Fevereiro de 2017 e que, portanto, as correções de 2013 se referem a um facto tributário ocorrido num período que ficou fora do mandato da atividade de inspeção.

A AT respondeu que *“as ordens de serviço que originaram as correções em apreço se destinam a averiguar a legitimidade dos créditos de imposto reportados nas declarações periódicas de 2014, 2015, 2016, 201701 e 201702.”*

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral com base no vício de ilegalidade resultante da admissibilidade de dedução de despesas comuns de uma SGPS com funções de *holding* mista, que assegura efetiva e estável tutela dos direitos da Requerente, fica prejudicado o conhecimento dos outros vícios que são imputados ao ato tributário em causa.

Na verdade, decorre do estabelecimento de uma ordem de conhecimento de vícios, no artigo 124.º do CPPT, que julgado procedente um vício que obste à renovação do ato impugnado, não há necessidade de se apreciar os outros que lhe sejam imputados. Se fosse sempre necessário conhecer de todos os vícios seria indiferente a ordem pela qual o seu conhecimento se fizesse.

III.2.3. Quanto aos juros indemnizatórios

A Requerente refere-se a uma pretensão de juros indemnizatórios em apenas dois momentos da sua p.i.: no § 28.º, em que pede a declaração de *“ilegalidade dos atos de liquidação de IVA no valor de € 83.095,54 e da compensação efetuada por iniciativa da AT no valor de € 36.580,66”* e a condenação da AT a *“pagar o valor das liquidações anuladas pela decisão arbitral proferida no âmbito do processo nº 299/2016-T, bem como os juros indemnizatórios devidos pelos atos de liquidação aqui em discussão.”*, e no pedido, quando pede *“o pagamento do imposto cujo reembolso se solicitou e o pagamento de juros indemnizatórios nos termos dos artigos 100.º da LGT.”*

Argumenta, ainda, a Requerente que pretendia prestar garantia idónea, ao abrigo do disposto no artigo 199.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”) ex vi artigo 29.º, n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Voluntária, mas “a AT já executou [sem consentimento nem notificação da Requerente] a garantia prestada no âmbito do pedido de reembolso solicitado para pagamento dos atos de liquidação aqui em discussão, no montante de € 46.843,51, os quais, conforme acima se demonstra, são ilegais – vide a este respeito Doc. n.º 23 anexo ao PPA”.

Requer, assim, a Requerente o reembolso do imposto pago e respetivos juros indemnizatórios devidos, nos termos do artigo 100.º da LGT.

Também aqui o pedido da Requerente não prima pela clareza, no seguimento, aliás, do que se viu em sede de questões prévias.

Vejamos.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*», o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que «*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão*».

Como ficou consignado, entre outros, no Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 686/2017-T, “Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação

judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

“O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

“Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

“Por outro lado, dependendo o direito a juros indemnizatórios de direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.”

Por isso, a Requerente tem o direito de ser reembolsada da quantia indevidamente paga, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

No caso em apreço, os atos de liquidação de IVA (treze liquidações e três demonstrações de acerto de contas) padecem, como já vimos, de vício de violação de lei, o que invalida as liquidações impugnadas, tendo sido da exclusiva iniciativa da

Administração Tributária, sem que a Requerente tenha contribuído para que elas fossem efetuadas e, muito menos, nos termos em que o foram.

Assim, com a procedência do pedido, a Requerente tem direito a ser colocada na situação em que estaria se não fossem emitidas pela Requerida aquelas liquidações, nos termos do artigo 100.º da LGT.

Consequentemente, a Requerente tem direito ao reembolso do imposto indevidamente pago e a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, relativamente ao montante executado pela Requerida para pagamento dos atos de liquidação aqui em discussão, no valor de € 46.843,51.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que a Requerida executou a garantia até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

IV- DECISÃO

Em face de todo o exposto, acorda o Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente a exceção dilatória da incompetência material do Tribunal Arbitral suscitada pela AT em relação ao reporte de € 36.580,66;
- b) Anular os atos tributários de liquidação com os seguintes números: n.º ... de 2014, n.º ... de 2014, n.º ... de 2014, n.º ... de 2014, n.º ... de 2015, n.º ... de 2015, n.º ... de 2015, n.º... de 2016 n.º ... de 2016, n.º ... de 2016, n.º ... de 2016, n.º ... de 2017, n.º ... de 2017, as demonstrações de liquidação com os seguintes números: n.º 2017 ... de 2017, n.º 2017 ... de 2017, e n.º 2017 ... de 2017, e as demonstrações de acerto de contas com os seguintes números: n.º 2017 ... de 2017, n.º 2017 ... de 2017, n.º 2017 ... de 2017, todas referentes ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativas ao período entre janeiro de 2014 e fevereiro de 2017, de que resultou um imposto a pagar pela Requerente de € 83.095,54 (oitenta e três mil noventa e cinco euros e cinquenta e quatro cêntimos) bem como os respetivos juros compensatórios;

- c) Condenar a Requerida no pagamento do imposto indevidamente pago e de juros indemnizatórios vencidos e vincendos, calculados à taxa legal e até efetivo e integral pagamento.

V- VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 83.095,54, (oitenta e três mil e noventa e cinco euros e cinquenta e quatro cêntimos), nos termos do artigo 97.ºA do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º1, alínea a), do RJAT, e artigo 3.º, n.º2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

VI- CUSTAS

Fixam-se as custas, a cargo da Requerida, em €2.754,00 (dois mil setecentos e cinquenta e quatro euros), de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 21 de setembro de 2018

Fernanda Maçãs (Árbitro presidente)

Rita Guerra Alves (Árbitro vogal)



Adelaide Moura (Árbitro vogal)