

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 25/2024-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado – Direito à dedução nas Holdings mistas. Princípio da confiança legítima

SUMÁRIO:

1. Sempre que uma holding intervenha activamente na gestão das participadas podemos dizer que através delas exerce uma actividade económica, justificando-se reconhecer-lhe a qualidade de sujeito passivo e o direito à dedução do IVA em que incorra a montante.
2. O direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA sendo garante de uma correcta aplicação do princípio basilar da neutralidade do imposto e não pode, em princípio, ser limitado, pelo que qualquer limitação ao mesmo deve ser interpretada restritivamente.
3. É acto claro que se adquire o direito à dedução do IVA suportado nos denominados actos preparatórios.
4. Em conformidade com a jurisprudência do TJUE, ainda que possa não existir um link directo e imediato das operações a montante com as operações a jusante, a dedução do IVA, será ainda assim permitida desde que as operações a montante possam ser enquadradas no conjunto das despesas gerais relacionadas com a actividade económica do sujeito passivo.
5. Uma vez prestada informação prévia vinculativa sobre a situação do contribuinte, ficam os serviços tributários vinculados a não proceder de forma diversa, caso se verifiquem os factos identificados e previstos na lei, salvo em cumprimento de decisão judicial.
6. Em conformidade com o princípio da protecção da confiança, ínsito igualmente no Direito da União Europeia, designadamente na Directiva IVA e na jurisprudência do TJUE, as autoridades fiscais nacionais são obrigadas a respeitar o princípio da protecção

1.

manifestaram intenção de o recusar, pelo que o Tribunal ficou constituído em 15 de Março de 2024.

4. A Requerente juntou à petição diversos documentos.

5. Tendo este Tribunal exarado Despacho a 15 de Março de 2024 para no prazo de 30 se notificar o dirigente máximo do Serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar Resposta, a 29 de Abril de 2024 veio a AT apresentar a sua Resposta.

6. Não tendo sido arroladas testemunhas, a 25 de Junho de 2024, o Tribunal proferiu Despacho a dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis, facultando-se às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, podendo a Requerente pronunciar-se sobre a excepção invocada pela Requerida na Resposta. Mais, indicou-se o dia 12 de Agosto de 2024 como data previsível para a prolação da decisão arbitral.

7. Em 15 de Julho de 2024 veio a Requerente apresentar alegações, reproduzindo, no essencial, o invocado na PA.

8. A Requerida não apresentou alegações.

10. Em linhas gerais, na situação controvertida está em causa aferir se se verificam os pressupostos do exercício do direito à dedução do IVA incorrido no âmbito da actividade tributável da Requerente – prestação de serviços de gestão, reserva, *marketing* e controlo financeiro às suas sociedades participadas, bem como se o fornecimento com instalação e montagem de fechaduras electrónicas se encontra ou não sujeito à regra de inversão do sujeito passivo.

11. Neste contexto, invoca a Requerente no PPA, essencialmente, que não se conforma com as seguintes correcções, num montante global de €206.767,52, das quais: “. €204.197,00, referentes a IVA de faturas de serviços de consultoria prospeção de novas residências de estudantes (fornecedores B..., S.A. e C..., Lda.) – cuja dedução a AT não aceita por alegadamente não estarem relacionados com os serviços prestados às atuais participadas – mas que, na verdade, como resulta do modelo de negócio da Requerente, visam a identificação de residências que serão adquiridas por sociedades a constituir pela Requerente para esse efeito (futuras participadas) e às quais a Requerente prestará igualmente serviços de gestão; e . €2.570,52, referentes a IVA de faturas de fornecimento com instalação e montagem de fechaduras eletrónicas em residências de estudantes (fornecedor D..., S.L.U. Sucursal em Portugal) – cuja dedução a AT não aceita, nos termos do n.º 8 do art.º 19.º do Código do IVA, por alegadamente os referidos serviços deverem ser sujeitos à regra de inversão do sujeito passivo prevista na al. j) do n.º 1 do art.º 2.º do Código do IVA, apesar de a própria AT ter enquadrado, esses mesmos serviços, em informação vinculativa prestada ao fornecedor dos mesmos em 2018, como não sujeitos à referida regra de inversão;

A Requerente sumaria os valores em causa conforme tabela infra:

Fornecedor	IVA 2019 (€)	IVA 2020 (€)	IVA 2021 (€)	Total IVA (€)
B..., S.A.	2.760,00	3.036,00	1.104,00	6.900,00
C..., Lda.	78.918,80	94.702,56	23.675,64	197.297,00
				204.197,00
D...	2.570,52			2.570,52

Como alega, a AT não se pronunciou relativamente a toda a prova por si apresentada em sede de reclamação graciosa, a saber:

“. relativamente ao primeiro ponto, contratos de prestação de serviços e faturas que comprovam que os serviços de consultoria adquiridos para identificação de residências são inputs necessários aos serviços (tributáveis) prestados pela Requerente às suas participadas (cf. Documento 3 e Documento 4); e

. relativamente ao segundo ponto, Informação Vinculativa emitida pela própria AT ao fornecedor da Requerente –D...– que determina que o fornecimento com instalação e montagem de fechaduras eletrónicas não está sujeito à regra de inversão do sujeito passivo (cf. Documento 8);”

Assim, em seu entendimento:

“. relativamente ao IVA incorrido com serviços de consultoria para prospeção de novas residências de estudantes, que, com base na lei, na jurisprudência e nos contratos apresentados, o mesmo confere direito à dedução, tendo em conta a relação com a atividade tributada (e única) da Requerente, mesmo que os resultados dessa prospeção não venham a refletir-se na aquisição/construção de novas residências;

. relativamente ao IVA incorrido com a aquisição de fechaduras eletrónicas com instalação, o mesmo confere direito à dedução, porquanto, conforme informação vinculativa emitida pela própria AT e à qual esta se encontra vinculada, a referida aquisição não se enquadra no conceito de construção civil abrangida pela regra de inversão do sujeito passivo.”

Por fim, vem invocar que considera a AT que a regra geral atinente à repartição do ónus da prova “estabelece que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da AT ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque” e que, “efetuada a prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam as correções do IVA deduzido, passou a incumbir à Requerente a prova que coloque em causa os montantes apurados”.

Termos em que conclui que, “Não obstante, face aos argumentos apresentados, e perante a prova e factos expostos nestas alegações finais e no PPA, não se considera que a AT tenha apresentado fundamentos legais ou factos passíveis de criar fundada dúvida sobre o direito da Requerente à dedução do IVA de modo a legitimar as correções impostas, pelo que se considera não estar cumprido o respetivo ónus da prova.”

12. Por sua vez, a Requerida vem alegar o seguinte:

- “a partir de outubro de 2019, a sociedade A... deixou de prosseguir diretamente a atividade de exploração de residências de estudantes, passando a fazê-lo apenas indiretamente através das suas participadas, reservando para si, para além da detenção e gestão de participações sociais, a prestação de serviços de reserva, marketing e controlo financeiro às residências de estudantes das suas participadas”, e “passou a consolidar uma posição de sociedade Holding, deixando de desenvolver qualquer atividade operacional, passando apenas a prestar serviços técnicos de administração e gestão às suas participadas”, o que, tendo em conta que os serviços adquiridos à sociedade B... S.A. e C..., Lda. “nada têm a ver com serviços relacionados com as sociedades suas participadas, mas sim com serviços de consultoria associados ao desenvolvimento de novas residências, isto é, serviços adquiridos cujo beneficiário foi apenas e só a sociedade A...”, implica que os mesmos “não se [tratam] de serviços adquiridos pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”, pelo que “o imposto suportado não é suscetível de dedução, nos termos do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA.” (cf. ponto V.1.1.1 dos Relatórios de Inspeção Tributária); e porque

Tal como a AT salienta na sua Resposta, “47.º Pretende aqui a Requerente com a referida alegação imputar os serviços de consultadoria prestados pela sociedade B... SA e pela C... Lda aos serviços que presta às suas participadas, alegando que «são inputs necessários aos serviços (tributáveis) prestados pela Requerente às suas participadas» (cfr. artigo 19.º do PPA).

48.º. Todavia, a Requerente em momento algum, seja em sede do procedimento inspetivo, seja em sede de reclamação graciosa, efetuou prova do que alega.

49.º. E é à parte que alega determinados factos que compete fornecer a demonstração da realidade dos factos alegados, necessários à procedência do pedido por si deduzido em juízo.”

- Os serviços prestados pela D... “encontram-se tipificados como sendo serviços de construção civil e, como tal, sujeitos à aplicação da regra da inversão inserta na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA”, pelo que, “cabia à sociedade A... (...) proceder à liquidação e entrega do imposto que se mostrou devido”, e, uma vez que o n.º 8 do art.º 19.º do CIVA

determina que “*nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito à dedução o imposto liquidado pelo adquirente dos bens ou dos serviços por força dessa obrigação*”, “*ainda que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços liquide indevidamente o IVA nessas operações, esse imposto não confere direito à dedução*” (cf. ponto V.1.2.2 do Relatório de Inspeção Tributária de 2019).

Como salienta a AT, “*94.º Em sede de RIT, face à análise da situação concreta e tendo em conta o previsto na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, e as instruções constantes do Ofício-Circulado n.º 30.101, concluiu-se que «o fornecimento e instalação de um sistema de fechaduras eletrónicas de segurança, a modernização de ascensores, incluindo a instalação elétrica dos órgãos mecânicos / elétricos / eletrónicos de segurança, o fornecimento e montagem de estores e as instalações elétricas de rede de média tensão, encontram-se abrangidos pela regra de inversão do sujeito passivo, caso o adquirente seja um sujeito passivo de IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA, uma vez que se trata de serviços contemplados na Portaria 19/2004, nomeadamente na 4.ª categoria, 8.ª subcategoria – Sistemas de extinção de incêndios, segurança e deteção, atenta também a lista exemplificativa de serviços aos quais se aplica a regra de inversão que constitui o Anexo I ao referido Ofício-Circulado.»*

95.º Motivo pelo qual cabia à sociedade A..., na qualidade de adquirente dos serviços de construção civil prestados pelo sujeito passivo D..., S.L.U, Sucursal em Portugal, proceder à liquidação e entrega do imposto que se mostrou devido. No entanto, alega a Requerente que os fornecimentos de fechaduras eletrónicas com instalação (correção efetuada apenas no ano de 2019) não estavam sujeitos à regra de inversão do sujeito passivo inserta na alínea j) do n.º 1 do art.º 2º do CIVA, de acordo com a informação vinculativa prestada pela AT ao fornecedor dos mesmos, em 2018.

(..)

106.º Considerando o exposto e sendo certo que a informação prestada no âmbito de pedidos de informação vinculativa, vincula a AT à situação objeto do pedido em concreto, a Requerente não veio comprovar cabalmente que os serviços em apreço não tipificam uma situação de sujeição à regra de inversão do sujeito passivo.

107.º *Nem, por outro lado, comprova que se tratou da dedução de IVA suportado numa mera transmissão de bens, sem qualquer prestação de serviços de instalação/montagem associadas, ficando, nesse caso, excluída do cumprimento daquela regra de inversão.*

108.º *Assim, resta concluir que a Requerente não justifica nem comprova cabalmente o afirmado, porquanto, não veio juntar aos autos qualquer elemento novo suscetível de efetuar essa comprovação e, assim, refutar as conclusões dos SIT.*

109.º. *Note-se ainda que, nos termos do n.º 15.º do art.º 68 da LGT, «As informações vinculativas caducam (...), em qualquer caso, no prazo de quatro anos após a data da respetiva emissão, salvo se o sujeito passivo solicitar a sua renovação.»»*

II- Saneador

1. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

2. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, é competente e o processo não enforma de nulidades.

III – Fundamentação

1. Questões decidendas

As questões cuja pronúncia se impõe ao Tribunal Arbitral consubstanciam-se, no essencial, em apurar se a AT procedeu adequadamente ao ter, nos termos indicados, procedido às correcções respeitantes: 1) À desconsideração de montantes declarados pela Requerente a título de IVA dedutível, com fundamento no disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA; 2) À dedução do IVA incorrido com o fornecimento de fechaduras com instalação, considerando que se está perante uma situação de sujeição à regra de inversão do sujeito passivo.

2. Matéria de facto

2.1 Factos provados

Em face das posições das partes expressas nos articulados e dos documentos integrantes do processo administrativo anexo, julgam-se como provados os seguintes factos pertinentes para a decisão da causa:

1. A Requerente configura-se como uma *holding* mista prestando às suas participadas serviços técnicos de gestão e administração.
2. A Requerente é um sujeito passivo de IVA, actualmente enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral.
3. A actividade desenvolvida pela Requerente, conforme resulta dos RIT, foi objecto de alterações em 2019: *“Até setembro de 2019, a actividade consistia, fundamentalmente, na exploração de residências de estudantes (“Alameda”, “Alvalade” e “Picoas”) e na detenção e gestão de participações sociais noutras sociedades, nomeadamente nas sociedades E... SA, F... SA, G... SA, H... SA e I... Lda.; Em setembro de 2019, no âmbito de uma “operação de reestruturação”, a sociedade A... alienou o imóvel onde vinha a explorar a residência de estudantes de “Picoas” e transferiu, através da entrada de ativos mediante aumento de capital por entradas em espécie no capital da sociedade E... SA, as residências de estudantes de “Alvalade” (propriedade da A...) e da “Alameda” (detida ao abrigo de um contrato de arrendamento);”*.
4. Até Outubro de 2019, a Requerente dedicava-se às actividades de: (i) prestação de serviços de alojamento em residências de estudantes, (ii) prestação de serviços de gestão de sociedades participadas (que exploravam igualmente residências de estudantes); e (iii) prestação de serviços de reserva, *marketing* e controlo financeiro a sociedades participadas.
5. Desde Outubro de 2019, em virtude do processo de reestruturação do grupo empresarial em que se insere, traduzido, entre outros, na cisão, pela Requerente, do ramo de prestação de serviços de alojamento em residências de estudantes, esta passou

9.

a exercer actividades de prestação de serviços de gestão, reserva, *marketing* e controlo financeiro às sociedades participadas.

6. Os referidos serviços incluem nomeadamente (cfr. cláusula 1.1. dos contratos de prestação de serviços celebrados com as participadas, conforme contrato-exemplo junto ao PPA como Documento 3):

- Prospecção, identificação e selecção de terrenos para construção ou de edifícios já construídos passíveis de aquisição e implementação de projectos de residências para estudantes, nas áreas geográficas que, a todo o momento, lhe sejam solicitadas;
- Realização ou coordenação das competentes análises de natureza financeira, técnica e legal necessárias à completa identificação dos investimentos e suas características ou condicionantes;
- Elaboração dos adequados estudos de risco e viabilidade dos projectos de investimento imobiliários, com especial destaque para a sua futura exploração numa perspectiva de médio e longo prazo;
- Estudo e planeamento dos investimentos imobiliários a realizar, com especial incidência na correspondente estrutura de financiamento;
- Negociação das condições de financiamento e sua concretização e acompanhamento de execução;
- Promoção dos projetos de construção em todas as suas vertentes, fases e especialidades, acompanhando e fiscalizando as obras, decoração e integração de equipamentos;
- Promoção e manutenção do licenciamento administrativo junto das autoridades competentes;
- Prospecção de potenciais investidores, adquirentes dos projectos em exploração, incluindo a elaboração de apresentação, proposta e negociação das condições de desinvestimento e transmissão da operação a esses investidores.

7. No contexto dos referidos serviços foram emitidas as seguintes facturas, com IVA (cfr. facturas juntas ao PPA como Documento 4):

Cliente	N.º fatura	Data	Descritivo	Base (€)	IVA (€)	Total (€)
J..., S.A.	2021/1	31/12/2021	Serviços de consultoria de gestão - janeiro a junho 2021	68.625,00	15.783,75	84.408,75
J..., S.A.	2021/2	31/12/2021	Serviços de consultoria de gestão - julho a dezembro 2021	51.468,75	11.837,81	63.306,56
F..., S.A.	2021/3	31/12/2021	Serviços de consultoria de gestão - janeiro a junho 2021	68.625,00	15.783,75	84.408,75
F..., S.A.	2021/4	31/12/2021	Serviços de consultoria de gestão - julho a dezembro 2021	51.468,75	11.837,81	63.306,56
H..., S.A.	2021/5	31/12/2021	Serviços de consultoria de gestão - janeiro a junho 2021	68.625,00	15.783,75	84.408,75
H..., S.A.	2021/6	31/12/2021	Serviços de consultoria de gestão - julho a dezembro 2021	51.468,75	11.837,81	63.306,56
K..., S.A.	2021/7	31/12/2021	Serviços de consultoria de gestão - julho a dezembro 2021	51.468,75	11.837,81	63.306,56

8. No que concerne ao fornecimento e instalação de um sistema de fechaduras electrónicas de segurança, o fornecedor D..., S.L.U, Sucursal em Portugal, emitiu as facturas seguintes: 1. Factura n.º FT 01/15985, de 2019/06/07, relativa a “Adjudicação de 40% sobre a proposta 17X0387, no montante de EUR 4.470,47, a que acresceu IVA liquidado à taxa normal no montante de € 1.028,21, totalizando € 5.498,68; 2. Factura n.º FT 01/18479, de 2019/07/30, relativa ao fornecimento e instalação de sistema de fechaduras electrónicas de segurança VingCard, no montante de € 6.705,69, a que acresceu IVA liquidado à taxa normal no montante de € 1.542,31, totalizando € 8.248,00.
9. A Requerente deduziu o referido IVA suportado nos bens e serviços que considera adquiridos para o desenvolvimento da referida actividade tributada, tendo apresentado

- o pedido de reembolso de IVA n.º .../... efectuado na declaração periódica de IVA 2021/03T, no montante de € 260.000,00.
10. Na sequência do pedido de reembolso foi aberta a ordem de serviço interna n.º OI2021..., para o ano de 2021.
 11. No decurso do procedimento inspetivo foram detectadas irregularidades no ano de 2021 e também nos anos de 2019 e de 2020, tendo sido abertas para estes últimos, respectivamente, as ordens de serviço internas n.º OI2022... e n.º OI2022
 12. Na sequência destes procedimentos inspetivos de âmbito parcial, com incidência sobre o IVA dos períodos de 2019, 2020 e 2021, a Autoridade Tributária e Aduaneira veio impor correcções ao IVA deduzido num montante de €319.546,39, que resultaram nas liquidações de IVA supra identificadas (cfr. Relatórios de Inspeção Tributária juntos como Documento 5 ao PPA).
 13. Destas correcções, a Requerente aceitou e reconheceu o erro na dedução de €112.778,87, dos quais:
 - €43.318,87, referentes a IVA de facturas de serviços jurídicos (fornecedor L...) e de mediação imobiliária (fornecedor M...) relacionadas com a venda do edifício da residência de estudantes de Picoas – operação isenta de IVA nos termos do art.º 9.º n.º 30 do Código do IVA;
 - €69.460,00, referentes a IVA de facturas de serviços de consultoria (fornecedor N...) adquiridos no âmbito da venda de sociedades participadas a um grupo europeu – operação não sujeita a IVA;
 14. A Requerente apresentou reclamação graciosa contra parte das liquidações adicionais de IVA *supra* identificadas (cfr. Documento 6 junto ao PPA).
 15. A AT veio indeferir na totalidade a reclamação graciosa, por despacho proferido em 12 de Dezembro de 2023, pelo Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa (cfr. projecto de indeferimento junto como Documento 7 junto ao PPA e indeferimento definitivo atrás junto como Documento 2 junto ao PPA), referindo concretamente:
 - relativamente ao primeiro ponto, que a Requerente *“não logrou comprovar, nem em sede inspetiva, nem no presente procedimento, que tais aquisições de serviços*

contribuíram para a realização de operações tributadas, na sua esfera, e, bem assim, que o correspondente imposto suportado na aquisição de tais serviços é dedutível, nos termos da supracitada norma”; e

- relativamente ao segundo ponto, que a Requerente “*não veio comprovar cabalmente que os serviços em apreço não tipificam uma situação de sujeição à regra de inversão do sujeito passivo*”.

Note-se que 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. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do 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 atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do 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 PPA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

A convicção do Tribunal para dar os presentes factos como provados assentou na análise crítica do teor dos documentos constantes do processo administrativo e dos restantes documentos constantes dos autos, os quais não foram impugnados pelas partes e relativamente aos quais não há indícios que ponham em causa a respectiva genuinidade, de acordo com o indicado em cada um dos números do probatório.

2.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

3. Das questões de direito

Encontrando-se a aludida matéria de facto dada como provada, importa seguidamente determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões supra.

3.1 Da exceção da incompetência do tribunal

Como vimos, a AT vem invocar uma exceção de incompetência do tribunal arbitral constituído com árbitro colectivo, dado considerar que o valor da acção arbitral não é de €213.152,55, mas de apenas €5.368,72 – valor correspondente ao montante de crédito de IVA sobranete da Requerente após as liquidações adicionais impostas pela AT, e que, por não ultrapassar duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, obrigaria à constituição de tribunal arbitral com árbitro singular.

Na jurisdição arbitral, o critério de fixação do valor retira-se do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária que dispõe, no seu artigo 3.º, n.º 2, que «o valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário». Por seu turno, o n.º 1, alínea a), deste último preceito, dispõe que, no caso específico de impugnação da liquidação, e importa não esquecer que o processo arbitral tributário é um processo de cariz impugnatório, o valor atendível, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, é «o da importância cuja anulação se pretende».

Conforme refere Jorge Lopes de Sousa, nesta norma cabem «todas as situações em que é “impugnada a liquidação”, em que se incluem não só as impugnações diretas de atos de liquidação através do processo de impugnação judicial, como as impugnações de atos de indeferimento de reclamações gratuitas ou recursos hierárquicos em que seja apreciada a legalidade de atos de liquidação, as impugnações de atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, pois em todos os casos é impugnado um ato que determinou uma quantia de imposto», concluindo que o valor do processo «será o da própria liquidação, se for pedida a anulação total, ou o valor da parte impugnada, se se pretender uma anulação apenas parcial.» - cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II, 6.ª edição, Áreas Editora, p. 72.

Face ao exposto, estando em causa liquidações adicionais de IVA no valor total de €319.546,39, e pretendendo a Requerente a anulação parcial das mesmas no montante de IVA e respectivos juros de €213.152,55, será esta a “*importância cuja anulação se pretende*”, isto é, o valor da utilidade económica do pedido.

Por outro lado, quanto à pretensão da Requerente de, que, no limite, o valor da acção deveria ser fixado num valor inferior (sem especificar qual) ao montante total apurado de IVA a pagar, ou seja, €64.915,12, acrescido de juros, também não colhe. Como faz notar a Requerente, dada a lógica de conta corrente aplicada ao funcionamento do IVA, as liquidações impugnadas deram lugar quer a montantes de IVA a pagar, quer à diminuição do valor de crédito de IVA disponível para dedução em futuras declarações ou reembolso, a utilidade económica do pedido terá de abranger necessariamente não só os montantes pagos pela Requerente e cujo reembolso se solicita, mas também o montante de crédito de IVA cujo direito lhe deverá ser reconhecido em caso de procedência do PPA.

Termos em que se conclui que assiste razão à Requerente, pelo que, de harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido deverá fixar-se em €213.152,55, valor que ultrapassa duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo (i.e. €60.000), nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 5.º do RJAT, assim se concluindo que o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar a (i) legalidade das liquidações.

3.2 Do direito à dedução do IVA suportado nos serviços prestados

No que tange às correcções efectuadas por força da al. a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, no montante de 204.197,00€, está em causa, como vimos, a dedução indevida do IVA relativo à aquisição de serviços de consultoria às sociedades B... SA e C... Lda, durante os anos de 2019, 2020 e 2021, invocando a AT que a Requerente não demonstrou que os serviços em causa estão relacionados com o exercício da sua actividade económica.

Não obstante o Contrato de Gestão de Activos que a Requerente apresentou, e onde se prevê, entre outros serviços a prestar às participadas, a *“Prospecção, identificação e seleção de terrenos para construção ou de edifícios já construídos passíveis de aquisição e implementação de projetos de residências para estudantes”* (cfr. Documento 3 do PPA), considera a AT que, uma vez que o contrato refere que *“a A... prestará os serviços numa base continuada e mediante solicitação prévia da [participada]”*, a Requerente teria que provar que os serviços de prospecção adquiridos tinham sido previamente solicitados pelas suas participadas. Ao não o ter feito, conclui a AT que a Requerente foi a única beneficiária dos referidos serviços, não concedendo o respectivo IVA direito à dedução.

Vejamos.

Neste ponto seguiremos de perto as conclusões tecidas no Proc. 151/2021-T, de 6 de Dezembro de 2021, onde se denota desde logo que o Tribunal Arbitral já se pronunciou sobre situações similares em diversas ocasiões, nomeadamente, nos Processos n.ºs 128/2012-T, de 23 de Abril de 2013, 269/2017-T, de 27 de Fevereiro de 2018 e 404/2018-T, de 23 de Abril de 2019.

Assim sendo, passamos a transcrever as passagens mais significativas de decisão exarada no Caso do Proc. 404/2018-T: *“O princípio da neutralidade do IVA, no que se refere à carga fiscal da empresa, exige, pois, que as despesas de investimento efectuadas para as necessidades e para os objectivos de uma empresa sejam consideradas actividades económicas que dão lugar a um direito a dedução imediata do IVA. Nestes termos, um particular que adquire bens para os efeitos de uma actividade económica na acepção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Directiva IVA, age como sujeito passivo, mesmo que os bens não sejam imediatamente utilizados para essas actividades económicas.*

Como o TJUE salientou na Caso Inzo e desenvolveu na sua jurisprudência posterior, na ausência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais regularizações em conformidade com as condições previstas na Directiva IVA, o direito à dedução, uma vez constituído, permanece adquirido. Como declarou a este propósito o Tribunal de Justiça, quando o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem a dedução no âmbito de operações tributáveis, por razões alheias à sua vontade, o direito à dedução mantém-se, pois, nesse caso, não há nenhum risco de fraude ou de abuso que possa justificar o reembolso posterior dos montantes deduzidos. Em contrapartida, em situações

fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma actividade económica especial, mas, na realidade, procurou fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objecto de dedução, a Administração Fiscal pode pedir, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações. Como o TJUE faz questão de recordar, a verificação da existência de uma prática abusiva está sujeita a duas condições. Por um lado, as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da Directiva IVA e da legislação nacional que a transpõe, devem ter por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições. Por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objectivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal (...) Isto é, não é possível deduzir o IVA suportado a montante caso este respeite à actividade do sujeito passivo que não reveste a natureza de actividade económica na acepção da DIVA. Para que o IVA possa ser dedutível, exige-se que se verifique uma relação directa e imediata entre as despesas suportadas e o exercício da actividade económica do sujeito passivo. No que se reporta à amplitude do conceito de “relação directa e imediata” entre os inputs que contêm IVA objecto de dedução e as operações tributadas do sujeito passivo, o TJUE tem vindo a acolher uma interpretação cada vez mais abrangente, nomeadamente, no que se refere à gestão de participações sociais, sendo que o estabelecimento de um nexo causal entre o IVA dedutível e uma determinada operação, individualizada e concretizada, não poderá ser acolhido. De acordo com a jurisprudência do TJUE, “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”. Contudo, importa, em particular, salientar que é imperativo que exista uma relação com a actividade económica do sujeito passivo, subsistindo a necessidade da sua demonstração inequívoca.

Como se notou no Caso Cibo , “1) A interferência de uma holding na gestão das sociedades em que tomou participações constitui uma actividade económica na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, na medida em que implique a realização de transacções sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado nos termos do artigo 2.º dessa directiva, tais como o fornecimento, pela holding às suas filiais, de serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos. 2) As despesas efectuadas por uma holding com os vários serviços que adquiriu no âmbito de uma tomada de participação numa filial fazem parte das suas despesas gerais, pelo que têm, em princípio, um nexo directo e imediato com o conjunto da sua actividade económica. Portanto, se a holding efectuar tanto operações com direito a dedução como operações sem direito a dedução, decorre do artigo 17.º, n.º5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva 77/388 que pode unicamente deduzir-se a parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.” (cfr. §§ 1 a 3 das conclusões).

Para os efeitos que ora nos ocupam, interessa em particular sublinhar que o TJUE, no Caso Gabalfrija, recorrendo a uma “linha jurisprudencial consolidada”, defendeu que, em respeito ao princípio da neutralidade do IVA relativamente ao encargo fiscal de uma empresa, as despesas de investimento efectuadas e necessárias à sua criação deverão ser qualificadas como actividade económica, não estando sequer a dedutibilidade do IVA condicionada à exploração efectiva por parte da empresa. (...) Quanto ao tratamento a conceder à gestão (aquisição, detenção e alienação) de participações sociais para além do caso das holdings, no contexto das participações de uma sociedade-mãe em filiais ou associadas, decorre da jurisprudência do TJUE que as operações relativas às acções ou participações em sociedades são abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA quando efectuadas no quadro de uma actividade comercial de negociação de títulos ou quando constituem o prolongamento directo, permanente e necessário da actividade tributável. Sendo a aquisição de participações sociais uma operação passiva, para aferirmos da dedutibilidade do IVA relativa às despesas associadas teremos, necessariamente, de analisar em que medida aquela participação é detida e quais são as

operações a jusante que decorreram daquelas despesas – serão ou não tais operações actividades económicas sujeitas e não isentas de IVA?

Como refere Rui Bastos, “Assim sendo, a aquisição de participações numa perspectiva pura de investimento, tendo em vista a obtenção de receitas como dividendos, remete a sua detenção para fora do conceito de actividade económica, sendo que a aquisição num contexto de comercialização de títulos remeteria para o exercício de uma actividade sujeita, embora isenta. O mesmo não deverá suceder num contexto de aquisição de uma participação que represente o prolongamento natural e necessário da actividade comercial ou industrial da sociedade adquirente, num contexto de reestruturação empresarial ou num processo de expansão, optando pela aquisição de uma filial, em detrimento da constituição de um estabelecimento estável, o mesmo não sucedendo num contexto de intervenção na gestão das participadas e, concomitantemente, em actividades tributadas por elas exercidas.”

No Caso SKF, o TJUE, invocando o princípio da igualdade de tratamento e neutralidade fiscal, conclui pela natureza económica das tomadas de participações acompanhadas com a interferência pela sociedade-mãe na gestão das participadas que deve ser estendida às situações de transmissão de participações que põem termo a essa interferência. No quadro da transmissão de acções, considera o TJUE no Caso SKF que o direito à dedução do IVA pago a montante sobre prestações destinadas a realizar uma transmissão de acções é conferido, por força do artigo 168.º da DIVA, se existir uma relação directa e imediata entre as despesas relacionadas com as prestações a montante e o conjunto das actividades económicas (tributadas) do sujeito passivo, as denominadas “despesas gerais”. Naquele processo, a transmissão de acções em causa, realizada com vista à reestruturação de um grupo de sociedades pela sociedade-mãe, foi considerada uma operação de obtenção de receitas com carácter permanente de actividades que excedem o quadro da simples venda de acções. Esta operação apresentava um nexo directo com a organização da actividade industrial exercida pelo grupo e constitui assim o prolongamento directo, permanente e necessário da actividade tributável do sujeito passivo, pelo que aquela operação de venda de acções seria abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, susceptível de conferir direito à dedução do IVA dos respectivos inputs. O TJUE considera que estas prestações têm uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo, permitindo o direito à dedução da

totalidade do IVA das referidas prestações. Debateu-se se os inputs associados à alienação de participações sociais poderão ser susceptíveis de permitir a dedução do IVA, por via da respectiva qualificação como despesas gerais da actividade, no caso daquela alienação não estar sujeita a IVA, situação mais frequente, como vimos, nas holdings, ou então, estar sujeita mas isenta, como acontece com a sociedade mãe que gere um grupo de sociedades.

No caso da não sujeição, o Advogado-geral, apoiando-se nas conclusões do Caso Kretztechnik, n.º 36, considera susceptível este tipo de despesas serem qualificadas como despesas gerais, possuindo portanto uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo, possibilitando a sua dedução. Pelo contrário, no caso de a alienação de participações sociais se qualificar como isenta de IVA, tal como aconteceu no Caso SKF, o Advogado-geral, apoiando-se nas conclusões do Caso BLP Group, considerou que o IVA pago a montante das prestações adquiridas possuem uma relação directa e imediata com a operação isenta, interrompendo assim a cadeia do IVA. Ora o TJUE, no Caso SKF, vem pôr o acento tónico no facto de se saber se a sociedade que é sujeito passivo do IVA está ou não envolvida na gestão das sociedades em que tiver ocorrido a tomada de participação, sociedades estas que desenvolvem actividades tributadas. Neste sentido, considerou o Tribunal que recusar o direito à dedução de IVA pago a montante por despesas de consultoria ligadas a uma transmissão de acções isenta em razão da envolvimento na gestão da sociedade cujas acções são cedidas e admitir este direito à dedução para tais despesas ligadas a uma transmissão que se situa fora do âmbito da aplicação do IVA pelo facto de constituírem despesas gerais do sujeito passivo, levaria a um tratamento fiscal diferente de operações objectivamente semelhantes, em violação do princípio da neutralidade fiscal.

No que toca à dedução do IVA, o TJUE já concluiu no Caso Kretztechnik que numa emissão de acções (apesar de ser, por si só, uma operação que não é abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, dado não se qualificar como transmissão de bens ou prestação de serviços) efectuada num contexto de reforço de capital em proveito da actividade económica geral de uma sociedade, se considera que os custos das prestações adquiridas por uma sociedade fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos seus produtos. Como decidiu o TJUE neste Caso, “O direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efectuadas com a sua

aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução (...). Porém, admite-se igualmente o direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo.” (cfr. §§ 57 e 58) “Por fim, importa lembrar que o direito à dedução é conferido relativamente ao IVA pago a montante pelas prestações realizadas no quadro de operações financeiras se o capital adquirido com estas últimas operações tiver sido afectado às actividades económicas do interessado. Por outro lado, as despesas relacionadas com as prestações a montante têm uma ligação directa e imediata com as actividades económicas do sujeito passivo nos casos em que são exclusivamente imputáveis a actividades económicas efectuadas a jusante e, portanto, são parte apenas dos elementos constitutivos do preço das operações abrangidas pelas referidas actividades (v. acórdão Securenta, já referido, n.os 28 e 29). (...)

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

Igualmente em Processo similar ao controvertido (Processo n.º 128/2012-T) já outro Tribunal Arbitral deste CAAD teve ocasião de se pronunciar, em 23 de Abril de 2013, sobre a dedutibilidade de despesas suportadas por uma sociedade operacional, “que tem como actividades principais a fabricação de ... e produtos destinados à sua produção e adquire participações noutras sociedades e intervém na sua gestão com o objectivo de potenciar a sua actividade principal, designadamente expandindo internacionalmente a sua área de vendas a novos mercados e assegurando condições para a comercialização dos seus produtos.” A questão que se colocou foi a de saber se a Requerente poderia deduzir o IVA suportado com a aquisição de bens e serviços necessários à aquisição dessas participações sociais e intervenção noutras empresas. Neste Caso invocou-se o Acórdão do TJUE de 6 de Setembro de 2012

proferido no Caso Portugal Telecom, que conclui no sentido de o direito à dedução nascer de uma relação de utilização: se os recursos foram utilizados pela Requerente em actividades que conferem direito à dedução, o IVA será dedutível, independentemente do peso relativo em termos de valor gerado por essa actividade no confronto com a totalidade dos proveitos. Como se nota, 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 à 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». Nestes termos, concluiu aquele Tribunal que “Assim, 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.” (...) Os serviços cuja dedução a AT não aceitou têm uma relação directa e imediata com as operações de financiamento e de fusão, encontrando-se directamente relacionados com a actividade económica prosseguida pela Requerente – uma actividade económica tributada em IVA, pelo que o IVA incidente sobre os mesmos deve ser directamente deduzido, conforme o explicitado supra, caso se possa devidamente comprovar a existência de um nexo entre as despesas (ainda que gerais) e a actividade económica da Requerente (ainda que no seu conjunto). Nomeadamente, importa verificar se os serviços em apreço foram prestados no contexto da operação de reestruturação e da gestão da actividade da Requerente ou foram por si suportados fazendo parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens e serviços que fornece. Isto é, se existe na situação controvertida um nexo

de causalidade entre o imposto suportado e dedutível e a realização, por parte do sujeito passivo, de operações sujeitas a imposto e dele não isentas e se verificam os demais requisitos consagrados nos artigos 19.º e 20.º, n.º 1, do CIVA, para o exercício do direito à dedução do IVA incidente sobre os serviços adquiridos pela Requerente para efeitos da operação de reestruturação.” No que toca concretamente aos efeitos da fusão, tal como se faz notar na decisão em apreço, “Considerando-se que a transmissão do estabelecimento constitui em si mesma uma actividade económica, mantem-se o direito à dedução do IVA suportado a montante. Com efeito, embora a aquisição ou transmissão da totalidade de um património/fusão por incorporação configure uma operação não sujeita a IVA nos termos do artigo 19.º da DIVA, considera-se que tal operação mantém uma relação directa e imediata com a actividade económica do sujeito passivo, assistindo-lhe, nomeadamente, o direito de deduzir o IVA incluído nas despesas suportadas para efeitos daquela operação, ainda que não haja lugar a liquidação de imposto ao abrigo daquele normativo. Assim, desde que as sociedades envolvidas numa fusão por incorporação não tenham limitações no seu direito à dedução e que a sociedade incorporante não seja um sujeito passivo misto, realizando apenas operações tributadas que conferem direito à dedução o facto de não se liquidar IVA na transmissão não prejudica nem produz qualquer impacto no direito à dedução do IVA suportado a montante para efeitos dessa operação de transmissão de património. Como nota Cidália Lança a este propósito, “A não sujeição da transmissão da universalidade de bens não invalida que as despesas efectuadas pelo transmitente para permitir a realização dessa operação confirmam direito à dedução, uma vez que fazem parte das despesas gerais desse sujeito passivo, mantendo uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica por si desenvolvida (cf. acórdão do TJUE de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National, C-408/98, Colect., p. I-1361, n.ºs 35 e 36). “

Ou seja, o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA sendo garante de uma correcta aplicação do princípio basilar da neutralidade do imposto e não pode, em princípio, ser limitado, de onde decorre que qualquer limitação ao mesmo deve ser interpretada restritivamente. Por outro lado, é acto claro que se adquire o direito à dedução do IVA suportado nos denominados actos preparatórios. Regra geral, para serem passíveis de dedução os bens ou serviços adquiridos a montante devem apresentar uma relação directa e imediata com as

operações a jusante que conferem direito à dedução, sendo indiferente o objectivo final prosseguido pelo sujeito passivo. Ora, como vimos, em conformidade com a jurisprudência do TJUE, ainda que possa não existir um link directo e imediato das operações a montante com as operações a jusante, a dedução do IVA será ainda assim permitida desde que as operações a montante possam ser enquadradas no conjunto das despesas gerais relacionadas com a actividade económica do sujeito passivo. Com efeito, no que se reporta à amplitude do conceito de “relação directa e imediata” entre os inputs que contêm IVA objecto de dedução e as operações tributadas do sujeito passivo, o TJUE tem vindo a acolher uma interpretação cada vez mais abrangente, nomeadamente, no que se refere à gestão de participações sociais, sendo que o estabelecimento de um nexu causal entre o IVA dedutível e uma determinada operação, individualizada e concretizada, não poderá ser acolhido. Assim, de acordo com a jurisprudência do TJUE, *“admite-se igualmente um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexu directo e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto alidade que está inerente à aplicação da regra de não sujeição a tais tipos de reestruturações empresariais.”*

De acordo com a jurisprudência desenvolvida pelo TJUE, a actividade exercida pela Requerente de gestão e administração das suas participadas, é uma actividade económica, sujeita a IVA, não se lhe aplicando qualquer isenção em sede deste tributo, sendo jurisprudência assente do TJUE¹ que a aquisição e detenção de participações constitui uma actividade económica quando envolva a *“interferência, directa ou indirecta, na gestão das participadas”*, reconhecendo-se, nesse caso, à entidade que a exerce, a qualidade de sujeito passivo de IVA.

Tal como o TJUE tem enfatizado em jurisprudência clara de que são paradigma os Casos *Inzo* e *Rompelman*, o conceito de actividade económica em sede de IVA é bastante amplo, abrangendo as denominadas actividades preparatórias, pelo que, *“Assim, qualquer pessoa que tenha a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica e que, para esse fim, efetue as primeiras despesas de investimento deve ser considerada um sujeito passivo. Daqui resulta que se deve considerar que é um sujeito*

¹ Vide Acórdão *Polysar*, Processo C-60/90, n.ºs 13 e 14.

passivo, na aceção da Sexta Diretiva, uma sociedade que pratica atos preparatórios que se inscrevem no âmbito de um projeto de aquisição de ações de outra sociedade com a intenção de exercer uma atividade económica que consiste em interferir na gestão desta última prestando-lhe serviços de gestão sujeitos a IVA.”²

Aos olhos do TJUE, a aquisição e detenção de participações só pode dizer-se actividade económica se envolver a “interferência directa ou indirecta” na gestão das participadas. Sempre que uma *holding* intervenha activamente na gestão das participadas podemos dizer que através delas exerce uma actividade económica, justificando-se reconhecer-lhe a qualidade de sujeito passivo e o direito à dedução do IVA em que incorra a montante.

Isto mesmo foi decidido pelo TJUE no Acórdão proferido no Caso *Portugal Telecom* (proferido em 6 de Setembro de 2012, no Processo C-496/11), no qual se conclui que se for «*de considerar que todos os serviços adquiridos a montante têm um nexo direto e imediato com operações económicas a jusante com direito a dedução, o sujeito passivo em causa [uma SGPS que, no âmbito da prestação de serviços técnicos de administração às suas participadas, lhes refactura, com IVA, os custos incorridos com a aquisição de serviços de consultoria e outros] teria o direito, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, 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 objeto social das referidas sociedade ou da sua atividade geral, qualificar as operações tributadas de acessórias da sua atividade principal.*»

O mesmo foi decidido pelo TJUE no Acórdão *Abbey National* (proferido em 22 de Fevereiro de 2001, no Processo C-408/98), no qual foi considerado que «*se os diversos serviços adquirido pelo transmitente a fim de realizar a transmissão apresentam uma relação directa e imediata com uma parte claramente delimitada das suas actividades económicas, de modo que os custos dos referidos serviços fazem parte das despesas gerais inerentes à referida parte da empresa, e que todas as operações incluídas nessa parte da empresa estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, este sujeito passivo pode deduzir a totalidade do imposto sobre o valor acrescentado que onerou as despesas que efectuou para adquirir os referidos serviços*».

² Cfr. Acórdão *Ryanair*, Processo C-249/17, n.º 18 e 19 e jurisprudência referida.

No caso de inexistir a referida relação direta entre os *inputs* e os *outputs* tributados, importa ainda verificar se o direito à dedução do IVA deverá ser reconhecido sempre que as despesas efectuadas com a aquisição de bens e serviços se qualifiquem como despesas gerais da actividade e integrem os elementos constitutivos do preço das operações realizadas pelo sujeito passivo que conferem direito à dedução.

O TJUE pronunciou-se sobre esta questão, concretamente quanto aos serviços adquiridos por uma sociedade *holding* (serviços de auditoria de sociedades, intervenção no quadro da negociação do preço de aquisição de acções e montagem da tomada de controlo das sociedades em matéria jurídica e fiscal), no Acórdão *Cibo Participations SA* (proferido em 27 de Setembro de 2001, no Processo C-16/00), no qual foi considerado que apesar de não se verificar uma relação directa e imediata entre os vários serviços adquiridos por uma *holding* no âmbito da tomada de participação numa filial e uma ou várias operações a jusante que confirmam direito à dedução, os custos dos serviços adquiridos se enquadram nas despesas gerais do sujeito passivo e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos produtos de uma empresa; nessa medida, conclui-se no Acórdão, aqueles serviços têm uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade do sujeito passivo³.

Ora, é ao nível da gestão das participações sociais que se tem discutido bastante a determinação do alcance deste conceito, sendo especialmente relevantes neste contexto as conclusões do Caso *EDM*⁴.

Interessa em particular salientar que no Caso *Floridienne e Berginvest*⁵, que tem subjacente uma sociedade *holding*, o TJUE refere que se deve considerar como actividade económica a intervenção na gestão das filiais, na medida em que implique transacções sujeitas a IVA, tais como o fornecimento de serviços administrativos, contabilísticos e informáticos.

³ A questão do reconhecimento do direito à dedução do IVA quando os custos incorridos com os serviços adquiridos fazem parte dos custos gerais do sujeito passivo e, nessa medida, são elementos constitutivos dos preços dos produtos, foi igualmente abordada pelo TJUE nos Acórdãos *Midland Bank PLC*, *Kretztechnik AG* (proferido em 26 de Maio de 2005, no Processo C-465/03), *SKF* e *Portugal Telecom*.

⁴ Acórdão de 29 de Abril de 2004, Processo C-77/01.

⁵ Acórdão de 14 de Novembro de 2000, Caso *Floridienne e Berginvest*, Proc. C-142/99. A *Floridienne* era uma sociedade *holding* que encabeçava um grupo de sociedades no domínio da química, dos plásticos e das indústrias agro-alimentares, e a *Berginvest*, uma sociedade *holding* intermédia que dominava o subgrupo dos plásticos, sustentando ambas que intervinham directa ou indirectamente na gestão das suas filiais, nomeadamente fornecendo-lhes serviços administrativos, contabilísticos e informáticos, bem como concedendo-lhes empréstimos de financiamento.

Por sua vez, como o TJUE notou no Caso *Abbey*⁶, “fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e, como tais, são elementos constitutivos do preço dos produtos de uma empresa. Com efeito, mesmo no caso de transferência de uma universalidade de bens, quando o sujeito passivo não realiza mais operações após a utilização dos referidos serviços, os custos destes últimos devem ser considerados inerentes ao conjunto da actividade económica da empresa antes da transmissão.” (cfr. § 35) (...) “qualquer outra interpretação (...) seria contrária ao princípio que exige que o sistema do IVA seja de uma perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas da empresa, na condição de estas estarem elas próprias sujeitas ao IVA, e poria a cargo do operador económico o custo do IVA no âmbito da sua actividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir (ver neste sentido, acórdão *Gabalfrija* (...)). Assim, proceder-se-ia a uma distinção arbitrária entre, por um lado as despesas efetuadas para os fins de uma empresa antes da exploração efetiva desta e das efetuadas no decurso da referida exploração e, por outro lado, as despesas efetuadas para pôr termo a esta exploração. Os diversos serviços utilizados (...) para os fins da transferência duma universalidade de bens ou de parte dela mantêm portanto, em princípio, uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica deste sujeito passivo.” (cfr. §§ 35 e 36)

Neste mesmo sentido se tem vindo a decidir na jurisprudência arbitral, nomeadamente nos Acórdãos proferidos nos Processos n.º 475/2022-T de 21 de Março de 2023, n.º 343/2021-T, de 27 de Janeiro de 2022, n.º 448/2021-T, de 10 de Janeiro de 2022, n.º 83/2020-T, de 4 de Fevereiro de 2021, n.º 404/2018-T, de 23 de Abril de 2019, n.º 269/2017-T, de 27 de Fevereiro de 2018, e n.º 128/2012-T, de 23 de Abril de 2013.

Na situação controvertida, conforme demonstrado nos relatórios de inspecção tributária, as despesas cuja dedutibilidade do IVA a AT não aceita respeitam a “serviços de prospeção de novas residências universitárias”, que, atento o modelo de negócio da Requerente – adquirir, através de sociedades participadas, terrenos ou edifícios para construção e exploração de residências de estudantes, prestando depois, àquelas sociedades participadas, serviços de gestão – apresentam uma relação directa com a sua actividade tributada, fazendo parte das despesas

⁶ Acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, Processo C-408/91.

gerais dessa actividade. Foram emitidas facturas relativas a tais serviços que constam do processo.

O facto de tais serviços não terem, até à data dos procedimentos inspectivos, sido concretizados na aquisição/construção de novas residências por entidades participadas a constituir pela Requerente para esse efeito e, por isso, não terem sido ainda repercutidos nos serviços tributáveis a prestar às mesmas, não prejudica o direito à dedução do respectivo IVA.

Considerando o modelo de negócio da Requerente, não podiam ser previamente solicitados pelas participadas – já que estas sociedades apenas são constituídas após a identificação da potencial residência que resulta, precisamente, dos referidos serviços de prospecção – procura, sem qualquer fundamento legal, fazer depender o direito à dedução do IVA da solicitação prévia dos serviços pelos clientes.

Termos em que se julga procedente o pedido formulado pela Requerente para que sejam anuladas parcialmente as liquidações de IVA ora controvertidas.

3.3 Da dedução do IVA incorrido com o fornecimento de fechaduras com instalação

Como vimos, invoca igualmente a AT, no relatório de inspecção, que os fornecimentos de fechaduras electrónicas com instalação pela D...*“encontram-se tipificados como sendo serviços de construção civil e, como tal, sujeitos à aplicação da regra da inversão inserta na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA”*, pelo que, *“cabia à sociedade A... (...) proceder à liquidação e entrega do imposto que se mostrou devido”*, e, uma vez que o n.º 8 do art.º 19.º do CIVA determina que *“nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito à dedução o imposto liquidado pelo adquirente dos bens ou dos serviços por força dessa obrigação”*, *“ainda que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços liquide indevidamente o IVA nessas operações, esse imposto não confere direito à dedução”*.

Como é sabido, a referida alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA estabelece a regra de inversão do sujeito passivo (autoliquidação do IVA pelo aquirente) sempre que *“pessoas singulares ou coletivas (...) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em*

território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, (...) sejam adquirentes de serviços de construção, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada”.

Invoca a AT que, *“Sobre a referida norma, o Ofício-Circulado n.º 30.101 de 24.05.2007 da Direção de Serviços do IVA esclarece, no ponto 1.5, que “a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão, desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados na Lei n.º 41/2015, de 03 de junho, independentemente de o fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de janeiro (...) [e que] ficam excluídos da regra de inversão os bens que, inequivocamente tenham a qualidade de bens móveis, ou seja, que não se encontrem ligados materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência.”*

Ora, neste contexto, a AT, solicitada a pronunciar-se vinculativamente pelo fornecedor da Requerente (D...), sobre se o fornecimento de fechaduras electrónicas com instalação se enquadrava no conceito de serviços de construção civil para efeitos da regra de inversão do sujeito passivo, esclareceu, em 27 de Abril de 2018, que: *“Na eventualidade de serem esses bens [fechaduras electrónicas, cofres, minibares, equipamentos economizadores de energia] transmitidos com serviço de instalação e montagem por parte da requerente, por se tratar de bens móveis (ou amovíveis, em sentido lato), isto é, não ficam ligados materialmente a bem imóvel, com carácter de permanência, encontram-se também excluídos da regra da inversão do sujeito passivo”,* ou seja, *“Não se aplica a regra da inversão do sujeito passivo, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, a todas as situações apresentadas pela requerente, a saber: (i) Transmissão, com ou sem instalação/montagem, dos referidos bens (fechaduras electrónicas, cofres, minibares, sistema/equipamento economizador de energia) (...)”* (cfr. resposta ao Pedido de Informação Vinculativa junta como Documento 8 ao PPA.

Ou seja, a AT emitiu uma informação vinculativa sobre a situação tributária concreta da Requerente, ficando assim vinculada a não proceder em sentido inverso ao informado relativamente a este caso concreto (cfr. o disposto no n.º 14 do artigo 68.º da LGT), não podendo, por um lado, obrigar o fornecedor a liquidar o IVA e, por outro lado, impedir o adquirente (neste caso, a Requerente) de deduzir esse IVA com base no argumento de que o

mesmo foi indevidamente liquidado.

Salienta a AT que, de acordo com o disposto no n.º 14 do artigo 68.º da LGT, as informações prévias vinculativas caducam no prazo de 4 anos após a data da respetiva emissão. Ora, a referida informação vinculativa tem data de 27 de Abril de 2018, pelo que não há dúvida que os factos ora em analisados, ocorridos em 2019, se encontram abrangidos pelo referido período de vinculação.

Mas, não se tendo verificado quaisquer alterações relevantes no tocante à legislação aplicável, aos factos, bem como às orientações emanadas pela AT, mesmo em relação aos demais anos sempre teríamos de ter em consideração os princípios da boa-fé e da protecção da confiança legítima, de acordo com os quais a conduta da Requerente se afigura legítima.

Em conformidade com o princípio da protecção da confiança, acolhido entre nós e ínsito no Direito da União Europeia, designadamente na Directiva IVA, várias vezes aplicado pelo TJUE, as autoridades fiscais nacionais são obrigadas a respeitar o princípio da protecção da confiança legítima que, nomeadamente, proíbe a mudança do critério administrativo que assuma características materialmente retroactivas e lese as legítimas expectativas do contribuinte, tal como se verifica na situação controvertida.

Termos em que se conclui que de acordo com a orientação emanada pela AT na aludida Informação Prévia Vinculativa, a aquisição de fechaduras electrónicas com instalação não é abrangida pela regra de inversão do sujeito passivo, pelo que o IVA incorrido pela Requerente em tais operações é dedutível, nos termos do n.º 8 do artigo 19.º do Código do IVA, devendo igualmente ser anuladas parcialmente as liquidações de IVA e respectivos juros na parte referente ao IVA das facturas do fornecedor D..., num total de €2.570,52.

3.4 Da prova

Decorre dos factos dados como provados que, neste caso, não se produziu prova consolidada no sentido pretendido pela AT mas antes no sentido contrário, pelo que, no mínimo, estaríamos sempre perante uma situação de fundadas dúvidas sobre os fundamentos subjacentes às liquidações impugnadas.

Ora, de harmonia com o disposto no artigo 100.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, quando não foram utilizados métodos indirectos, «*sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado*».

Pelo exposto, justificar-se-ia, no mínimo, a anulação da liquidação de IVA impugnada, com fundamento em erro sobre os pressupostos de facto, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.5 Do pagamento de juros indemnizatórios

Nestas circunstâncias, preconiza a jurisprudência dos nossos tribunais superiores que deve encontrar-se preenchido o pressuposto do “*erro imputável aos serviços*” que o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, reclama para o nascimento da obrigação de juros indemnizatórios.

Como se refere no Acórdão do STA, no Processo n.º 049/16, de 10 de Maio, que acompanhamos: “*Foi esta a solução sustentada pelo citado acórdão de 02-12-2015, do Pleno desta Seção, Proc. 01524. Como se escreveu no acórdão deste STA, de 30-05-2012, proc. 410: “Diz o n.º 1 do art. 43.º da LGT, ao abrigo da qual foi proferida a condenação ora recorrida: «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». Ou seja, quando um acto de liquidação de um tributo for declarado em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial viciado por erro imputável aos serviços e do qual tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, há direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.*”

Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «a utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão «erro» tem um âmbito mais restrito do que a expressão «vício».

Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão «vícios» quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos do CPTT.

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «erro» tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 5 ao art. 61.º, pág. 531.)

O mesmo Autor explica as razões por que a LGT restringiu o direito a juros indemnizatórios aos casos de anulação por vício substancial e já não o reconheceu relativamente aos vícios de forma ou incompetência que determinem a anulação do acto: o reconhecimento de um vício destes últimos tipos «não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, se pode justificar que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.”

Termos em que entendemos igualmente que deve proceder o pedido de pagamento de juros indemnizatórios por se encontrarem verificados os respetivos requisitos, devendo a Requerida

Notifique -se

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 23 de Julho de 2024

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

As Árbitras

(Regina de Almeida Monteiro- Presidente)

Clotilde Celorico Palma
(Adjunta e Relatora)

(Rita Guerra Alves, Adjunta)