CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1222/2024-T

Tema: IVA - Direito à dedução por custos com consultorias de sociedades adquirentes de participações sociais.

SUMÁRIO:

As despesas gerais relativas a prestações de serviços de consultoria e assessoria jurídica, contabilística e financeira, de administração e gestão, entre outras, incorridas por sociedades adquirentes de participações sociais são abrangidas pelo exercício do direito à dedução desde que relacionadas com o exercício da sua atividade e acompanhada de interferência directa ou indirecta na gestão das sociedades adquiridas.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernando Araújo, José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora (árbitro vogal relator) e Magda Feliciano, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

1. Relatório:

A..., LDA., NIPC..., com sede no ..., ...-... Leiria (doravante abreviadamente designada como "*Requerente*") veio, nos termos conjugados dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea) e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro ("RJAT") e 102.º, n.os 1, alínea a) e b), do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"), requerer a **CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL** no sentido de decidir a anulação das liquidações n.ºs 2024..., 2024 ..., 2024 ..., todas de 07.08.2024, emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT" e doravante também designada de Requerida), em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado ("IVA"), no valor total de € 90.800,75, referentes aos períodos de 202009T, 202012T, 202103T, respetivamente e das liquidações de juros compensatórios respectivas, no valor total de € 17.407,29 das demonstrações de acerto de contas n.os 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., 2024...,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

todas de 08/08/2024, bem como de todos os atos consequentes, como as correções dos valores do excesso a reportar, como se alcança do doc. 1 junto com o PPA, como ainda obter a condenação da AT no reembolso dos encargos com a garantia que vier a ser prestada para efeitos de suspensão do processo de execução que vier a ser instaurado por falta de pagamento das Liquidações Contestadas, nos termos dos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT;

1.1 Tramitação e constituição do Tribunal Arbitral:

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 19/11/2024 e aceite no mesmo dia, nos termos regulamentares aplicáveis, tendo a Requerente optado pela não designação de árbitro

Por despacho de 9/1/2025 do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD foram designados para árbitros os ora subscritores, tendo comunicado essa designação no mesmo dia às partes e não tendo havido reclamação da mesma, em 28/1/2025, foi comunicada às partes a constituição do Tribunal Arbitral;

A 5/3/2025, a Requerida apresentou a sua Resposta e fez juntar aos autos nessa data o processo administrativo (PA), tendo, nessas mesmas datas, o CAAD notificado o requerente da Resposta da AT e da junção do PA, respectivamente.

Por despacho de 13/3/2025, foi dispensada a reunião do art. 18º do RJAT, podendo as partes apresentar alegações escritas, a Requerente no prazo de 10 dias contados da notificação do presente despacho, e a Requerida no prazo de 10 dias contado da notificação das alegações da Requerente, ou da falta de apresentação das mesmas, apenas o tendo feito a requerente, que, nesse despacho, também foi notificada para proceder ao pagamento do remanescente da taxa de arbitragem, o que também fez.

Por despacho de 23/7/2025 foi prorrogado o prazo para proferir a decisão por mais 2 meses.

1.2 – Posição da Requerente

Tendo por base um Relatório de Inspeção Tributária ("RIT"), que procedeu a uma inspeção ao período de tributação de 2020 da Requerente, RIT esse junto como Doc. 2 com o

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

PPA procedeu a Requerida a uma correção em sede de IVA no valor total de € 92.140,97, considerando que houve uma alegada dedução indevida de IVA suportado pela Requerente com a aquisição de serviços de consultoria jurídica associados à aquisição de participações sociais do grupo B..., como resulta do ponto V desse RIT.

Esta correção assenta no entendimento da AT de que a aquisição de participações sociais constitui uma operação excluída do âmbito de incidência do IVA, o que impede a dedução do IVA sobre os custos incorridos com a aquisição dos serviços de consultoria referidos; tal dedução só seria permitida nos termos do artigo 20º, n.º 1, alínea a) do CIVA, se a compra de participações sociais constituísse uma operação tributável para efeitos de IVA, como resulta ainda do citado ponto V do RIT.

Assim, a AT considera que, sendo a compra e venda de participações sociais uma operação não sujeita a IVA, fica vedado à Requerente o direito à dedução do IVA relativamente a todos os inputs diretamente relacionados com esta operação; e para fundamentar este entendimento, a AT invocou o artigo 20.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA ("CIVA"), procedendo à correção da dedução do IVA no período de 202009T, num montante total de € 92.140,97, como resulta ainda desse ponto V.

Entende a Requerente que é incorrecto este entendimento da AT, considerando que o mesmo não pode proceder por não corresponder à melhor interpretação das normais aplicáveis, pois é preciso examinar se os serviços de consultoria jurídica contratados pela Requerente, no contexto desta aquisição, poderiam ser considerados parte integrante de uma operação económica mais ampla ou de uma atividade que, ainda que não diretamente tributada, permitisse o exercício do direito à dedução de IVA, em especial quando os serviços se relacionam com a estrutura e organização da atividade empresarial da Requerente, no exercício de uma função efetiva de gestão.

Invoca em seu auxílio diversas decisões do TJUE, que tratam desta temática, decorrendo das mesmas que a dedução do IVA é admissível nos casos em que se comprova que os serviços de consultoria jurídica foram essenciais para assegurar a gestão e o controlo das sociedades adquiridas, constituindo uma atividade preparatória ou complementar para o exercício da própria atividade económica sujeita a IVA da Requerente.

Por isso, a interpretação restritiva da AT de que a operação em questão se limita à compra de participações sociais, sem qualquer relação com o direito de dedução, não poderá manter-se, uma vez que no caso vertente, os serviços de consultoria jurídica adquiridos pela Requerente tiveram uma conexão direta e inequívoca com a gestão e administração das sociedades participadas.

A Requerente é uma sociedade por quotas de direito português, cuja atividade principal está classificada sob o CAE 82990 – "Outras Atividades de Serviços de Apoio Prestados às Empresas, N.E.", dedicando-se ainda, a título secundário, à atividade constante do CAE 070100 – "Atividades das Sedes Sociais", sendo o seu core business a prestação de serviços de apoio a empresas, abrangendo áreas fundamentais, como gestão administrativa, contabilidade, consultoria fiscal e a detenção e gestão de participações sociais, integrando-se, portanto, em operações de apoio empresarial especializadas

No início de 2020, a Requerente detinha 12% do capital da C..., S.A. antes da operação de aquisição de participações sociais e reestruturação acionista que originou o presente litígio, tendo, na sequência das alterações à estrutura acionista, havido um incremento das participações da C... em várias empresas do grupo, como sejam a D... (100%) e a E... (58,27%), tendo até sido integradas novas entidades no grupo, nomeadamente a O... Angola (52%) e a P... Moçambique (60%), expandindo a presença do grupo a mercados internacionais, pelo que a Requerente adquiriu uma participação adicional de 54,94%, passando a deter 66,94% da sociedade C..., como resulta aliás, do ponto IV do RIT.

O montante total de IVA suportado nas despesas com as aquisições de participações sociais ascendeu a € 92.140,97, valor que se refere a custos com assessoria jurídica especializada, conforme reconhecido no ponto IV do RIT

Estes custos foram incorridos pela Requerente no exercício da sua atividade económica, ainda que se encontrem diretamente relacionados com a operação de aquisição de participações no Grupo B..., conforme detalhado no RIT; e a assessoria jurídica foi essencial para apoiar o processo de aquisição e gestão estratégica das participações, assegurando alegadamente garantia de cumprimento das normas regulatórias, evitando assim sanções por incumprimento da legislação aplicável, pois, segundo alega, os serviços de consultoria jurídica contratados pela Requerente foram indispensáveis para garantir a eficiência, segurança e viabilidade financeira das aquisições, configurando-se como despesas essenciais para a operação empresarial da

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Requerente, tendo contribuído para o crescimento e organização do grupo, viabilização e reforço da capacidade económica da Requerente de realizar operações tributáveis; justificando-se, assim, em pleno, a dedução do IVA correspondentemente suportado.

É que, na sequência da aquisição das participações sociais nas diversas sociedades que integram o Grupo B..., a Requerente assumiu uma posição fulcral na sua gestão operacional e estratégica, o que resulta evidenciado, segundo alega a Requerente, nos contratos de prestação de serviços minuciosamente delineados, os quais estabelecem, de forma pormenorizada, os tipos de serviços essenciais e estruturantes que esta oferece, bem como o montante da contrapartida financeira a ser paga por tais sociedades

Tais serviços eram de contabilidade, fiscalidade, gestão administrativa, financeira e assessoria jurídica, não são apenas parte do apoio técnico, representando antes uma verdadeira intervenção estratégica, essencial para a operacionalidade, administração e crescimento sustentável das participadas da Requerente.

Estabelece-se assim uma relação de interdependência e apoio contínuo entre a Requerente e as suas participadas, a qual, do ponto de vista fiscal, consubstancia uma atividade de gestão intragrupo; e tal estrutura assegura uma conexão direta entre os serviços prestados pela Requerente e o desempenho económico das empresas participadas, integrando-se numa estratégia coesa de crescimento e eficiência operacional, segundo alega.

Em suma, as aquisições de participações pela Requerente não visaram apenas obter dividendos dessas participações, mas intervir activamente na gestão das empresas participadas, constituindo um suporte essencial para a eficiência e o crescimento das participadas, demonstrando o seu papel fundamental na viabilização e otimização das operações dessas entidades.

Para que a operação fosse bem sucedida em toda a sua dimensão, a Requerente contratou os serviços jurídicos de uma sociedade de advogados tendo em vista a "*Assessoria e financiamento na compra de participações sociais do grupo B...*", como se escreveu no descritivo das facturas em que foi pago IVA, no valor global de 92.140,97 €, que foi desconsiderado, segundo a Requerente de forma ilegal no RIT, por a Requerida entender que "[*a] compra/venda de participações sociais, não constitui operação dentro do âmbito de aplicação do imposto, sendo uma operação não decorrente de uma atividade económica para efeitos de IVA, independentemente da natureza do sujeito passivo que as realiza ou da atividade*

prosseguida por este", como se escreveu no ponto V do RIT, por esses custos não terem a necessária conexão com operações tributáveis, uma vez que se referem à aquisição de participações sociais do grupo B... .

A Requerente entende que a desconsideração referida é um acto ilegal, porque o TJUE tem reiterado que o princípio da neutralidade do IVA deve impedir que a carga fiscal afecte negativamente o sujeito passivo na sua actividade económica, garantindo que o imposto pago a montante possa ser deduzido em operações tributáveis a jusante e que o direito à dedução do IVA deve ser reconhecido quando as despesas integram os custos gerais necessários à cadeia de valor do sujeito passivo, mesmo quando as operações subsequentes não sejam directamente tributáveis.

A jurisprudência europeia e nacional que já se debruçou sobre o tema reafirma que as despesas gerais da actividade dos sujeitos passivos de IVA, como sejam os serviços de consultoria, podem ser dedutíveis, mesmo quando associadas a operações não sujeitas a IVA, desde que essas despesas contribuam para actividades tributáveis subsequentes, pelo que a correção imposta pela AT, que culminou na emissão das Liquidações Contestadas, é ilegal, uma vez que se baseia numa interpretação restritiva e infundada do direito à dedução do IVA, previsto e regulado nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, ferindo as Liquidações Contestadas de ilegalidade, por resultarem de uma aplicação incorreta da legislação fiscal, ignorando a ligação entre as despesas incorridas e a prática de operações tributáveis concretas às suas participadas, bem como entre tais despesas e a atividade económica tributável da Requerente.

Termina pedindo que, na procedência do presente pedido de pronúncia arbitral, sejam anuladas as Liquidações Contestadas, por ilegais, com todas as consequências legais, nomeadamente o reembolso dos encargos com a garantia que vier a ser prestada para efeitos de suspensão do processo de execução que vier a ser instaurado por falta de pagamento da Liquidações Contestadas, nos termos e para os efeitos dos art.os 53.º da LGT e 171.º do CPPT.

1.3 – Posição da Requerida

Por sua vez, a Requerida entende que não há lugar à dedução do IVA pago pela Requerente com os pareceres jurídicos, pois que deve ser julgado facto assente que os serviços

em apreço tiveram como fim "*apoiar o processo de aquisição e gestão estratégica das participações*", portanto que estes serviços tiveram como único intuito apoiar a Requerente na aquisição de participações sociais, não só na celebração dos contratos, mas também, nas implicações fiscais, regulatórias, de assunção de direitos e deveres, etc., mas tudo, sempre, apenas relacionado com a aquisição das participações sociais.

Entende a Requerida que a Requerente, ao juntar (como doc. 3 junto com o PPA) o que alega serem contratos de prestações de serviços celebrados com as suas participadas e, que na óptica da Requerente provam o alegado nos pontos 33.º e ss. do PPA, julga provado que presta (e prestou) serviços às suas associadas, o que, no seu entender, lhe confere o direito à dedução do IVA suportado na aquisição dos serviços aqui em apreço; o que, no entender da Requerida, não sucede.

É que, para além de impugnar esses documentos, alega a Requerida que, por aqueles contratos terem (todos) a duração de apenas um mês, e fazê-lo de forma incoerente, se levantam dúvidas sobre a autenticidade dos mesmos, por preverem um pagamento anual pelos serviços.

Ora, o IVA assume uma vertente de materialidade, pelo que, para provar a prestação dos serviços, não basta a mera junção de uns contratos, pois muitos contratos se celebram e, por uma razão ou outra, acabam por não ser executados, pelo que, pela mera junção daqueles contratos, não se prova – e nessa medida se impugna – que efectivamente os serviços que a Requerente alega terem sido prestados, o tenham sido.

Tanto mais que aqueles contratos, por constituírem documentos particulares, no caso, assinados em representação de ambas as partes pela mesma pessoa, tanto podem ter sido redigidos e assinados na data que lhes vai aposta como noutra qualquer, e tanto podiam ter como fim a efectiva prestação dos serviços como qualquer outro fim, como fosse o de tentar a dedução do IVA aqui em apreço, dado que, se os serviços tivessem sido prestados, não faltaria um acervo de prova documental, necessariamente produzido no âmbito dessa prestação de serviços, pois a Requerente os descreve como de prestação de "serviços de contabilidade, fiscalidade, gestão administrativa, financeira e assessoria jurídica, não são apenas parte do apoio técnico, representando antes uma verdadeira intervenção estratégica, essencial para a operacionalidade, administração e crescimento sustentável das participadas da Requerente."

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

É que, como é de conhecimento comum, a prestação daquele tipo de serviços resulta na necessária existência de um significativo acervo de documentos, nomeadamente, comunicações electrónicas, documentos contabilísticos e de apoio à gestão, etc., que sempre poderiam fazer prova da efectiva prestação dos serviços.

Ora, a Requerente não junta um único documento que tivesse resultado do que tivesse sido a prestação daqueles serviços, até porque, se tais serviços foram efectivamente prestados, então, certamente foram facturados, e, no entanto, a Requerente não junta aos autos, uma única factura que tivesse emitido referente a tais serviços; e a simples celebração de um contrato não prova a efectiva prestação dos serviços, e, no caso concreto, os contratos oferecem as já referidas dúvidas, o que, tudo junto, no entender da Requerida, determina que se julgue não provada a prestação dos serviços da Requerente às participadas, alegados nos pontos 34.º e ss. do PPA.

Assim, deve ser julgado não provado o PPA, na parte referente à alegação de que a Requerente prestou aqueles serviços às suas participadas.

É que as simples operações de aquisição, detenção e transmissão das participações sociais não constituem em si mesmas uma actividade económica, na acepção do artigo 4º nº 2 da Sexta Directiva (77/388/CEE) e artigo 9º nº 1 da Directiva 2006/112/CE, uma vez que "*a simples tomada de participações financeiras noutras empresas não constitui uma exploração de um bem com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, porque o eventual dividendo, fruto de tal participação, resulta da simples propriedade do bem e não é a contrapartida de qualquer actividade económica*".

Além disso, é necessário provar a existência de uma relação direta e imediata entre os bens e serviços adquiridos e uma ou várias actividades de fornecimento de bens ou de prestação de serviços que conferem o direito à dedução, sendo, pois, em regra indispensável para que o direito à dedução do IVA incorrido nos bens e serviços adquiridos seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão desse direito, prova esta que, para a Requerida, não foi feita.

Por isso, conclui que deverá ser proferida decisão que julgue improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado, absolvendo-se a Requerida dos pedidos formulados.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

2. Despacho saneador:

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

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

Não existem nulidades, excepções ou outras questões prévias que cumpra conhecer, por serem de conhecimento oficioso ou por terem sido suscitadas pelas partes

3. Fundamentação de facto.

3.1 - Factos provados:

De acordo com a alegação das partes, os documentos juntos, e sobretudo do Relatório da Inspecção Tributária (RIT) constante do processo administrativo, são considerados com interesse para a decisão final dos presentes autos, e considerados provados, os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade por quotas de direito português, constituída em 6 de novembro de 1973, cuja atividade principal está classificada sob o CAE 82990 – "Outras Atividades de Serviços de Apoio Prestados às Empresas, N.E.", dedicando-se ainda, a título secundário, à atividade constante do CAE 070100 – "Atividades das Sedes Sociais." (provado pelo RIT).

b) O *core business* da Requerente está, essencialmente, relacionado com a prestação de serviços de apoio a empresas, designadamente nas áreas administrativa, contabilística e fiscal, entre outras, bem como também à detenção e gestão de participações sociais. (provado pelo RIT).

c) A Requerente é sujeito passivo de IRC, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC, e de IVA, conforme o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA, uma vez que realiza operações sujeitas a tributação em sede de IVA. (provado pelo RIT)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

d) Em 2020, a Requerente estava enquadrada no regime normal de IVA, com periodicidade trimestral, o que determinou a obrigatoriedade de entrega das respetivas declarações periódicas de acordo com a legislação aplicável. (provado pelo RIT).

e) A Requerente encontra-se inserida no Grupo B..., liderado pela C..., S.A. (provado pelo RIT),

f) O grupo B..., além da ora Requerente, desde 1973, constituiu ou adquiriu no território nacional outras empresas, designadamente: · NIPC: ...– C..., SA; · NIPC: ... – F..., Lda; · NIPC: ...– G..., Lda; · NIPC: ...– H..., Lda; · NIPC:...– E..., Lda; · NIPC: ... – D..., SA; · NIPC:...– I..., Lda. (facto não controvertido)

g) Em 2020, a Requerente detinha 12% do capital da C..., S.A., antes da operação de aquisição de participações sociais e reestruturação acionista que realizou no final desse ano. (provado pelo RIT).

h) Na sequência das alterações à estrutura acionista, houve um incremento das participações da C... em várias empresas do grupo, como sejam a D... (100%) e a E... (58,27%) (provado pelo RIT).

i) Adicionalmente, foram integradas novas entidades no grupo, nomeadamente a O... Angola (52%) e a P... Moçambique (60%), expandindo a presença do grupo a mercados internacionais – (provado pelo RIT).

j) Em 2020, ocorreu a partilha formal das participações sociais entre os membros da família K..., proprietária do Grupo B..., tendo J... passado a deter a totalidade do Grupo B..., excetuando-se a empresa Arquivo – Bens Culturais, que permaneceu sob a titularidade de L... (provado pelo RIT).

k) A Requerente, que até então detinha apenas 12% do capital da C..., adquiriu uma participação adicional de 54,94%, passando a deter 66,94% da sociedade, por força da compra das acções da M..., S.A. e de L... (provado pelo RIT).

l) A Requerente adquiriu igualmente 75% do capital da sociedade F..., reforçando o controlo e a influência da Requerente sobre o grupo empresarial (provado pelo RIT).

m) Para a realização da operação de reestruturação das participações sociais, a Requerente incorreu em despesas com serviços de consultoria, conforme consta das faturas melhor detalhadas no RIT, onde se discrimina a descrição específica dos serviços prestados, designadamente "*assessoria e financiamento na compra de participações sociais do grupo B... .*", cujo IVA foi objeto de dedução pela Requerente, nos seguintes termos:

Valores em euros

Faturas	Data	Fornecedor	Valor	IVA	Valor Total
2020/S/503	24/03/2020	... N... SLP	200 145,70	**46 033,51**	246 179,21
2020/S/869	19/05/2020	... N... SLP	200 467,20	**46 107,46**	246 574,66
Total			400 612,90	**92 140,97**	492 753,87

n) O montante total de IVA suportado nestas despesas ascendeu a € 92.140,97, valor que se refere a custos com a referida assessoria jurídica especializada (provado pelo RIT).

o) Estes custos foram incorridos pela Requerente no exercício da sua atividade económica, ainda que se encontrem diretamente relacionados com a operação de aquisição de participações no Grupo B..., conforme detalhado no RIT (facto não controvertido)

p) A assessoria jurídica visou apoiar o processo de aquisição e gestão estratégica das participações, assegurando a conformidade legal e regulatória das aquisições e permitindo à Requerente realizar uma análise detalhada de riscos envolvidos no negócio. (facto não controvertido)

q) No âmbito da sua atividade, na sequência da aquisição das participações sociais nas diversas sociedades que integram o Grupo B..., a Requerente assumiu uma posição na sua gestão operacional e estratégica. (facto não controvertido)

r) Tal envolvimento teve por base contratos de prestação de serviços nos quais se estabelece os tipos de serviços a prestar, de contabilidade, fiscalidade, serviços gerais, serviços jurídicos, controlo de gestão e direção financeira, essenciais para as empresas com quem a Requerente contrata, mediante uma contrapartida financeira a ser paga por tais sociedades (provado pelos.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

contratos de prestação de serviços mencionados no Doc. 2, que constam do Doc. 3, ambos juntos com o PPA).

s) Estes serviços de contabilidade, fiscalidade, controlo de gestão, direção financeira e assessoria jurídica foram apresentados pela Requerente como meios para uma intervenção estratégica na operacionalidade e administração das suas participadas.

t) Foram no ano de 2020, nomeadamente a 31 de dezembro, neste âmbito, emitidas as faturas seguintes (provado pelo RIT e juntas pela Requerente com as suas alegações escritas):

Faturas	Data	Cliente	Valor	IVA	Valor Total
P10 2000001	31/12/2020	D... , SA	170 000,00	39 100,00	209 100,00
P10 2000002	31/12/2020	H... Lda	25 000,00	5 750,00	30 750,00
P10 2000003	31/12/2020	E... , Lda	1 250,00	287,50	1 537,50
P10 2000004	31/12/2020	G... , Lda	200,00	46,00	246,00
Total			196 450,00	45 183,50	241 633,50

u) Na autoliquidação de IVA referente ao período 202009T, a Requerente deduziu o IVA suportado relativo aos serviços referidos nas faturas acima mencionadas, isto é, o IVA incidente sobre a aquisição das participações sociais referidas (provado pelo RIT).

v) Esta dedução fundamentou-se no facto de os custos terem sido incorridos no âmbito da sua atividade económica, intensificada através de intervenções diretas e onerosas realizadas entre a Requerente e as suas participadas, conforme descrito anteriormente. (provado pelo RIT)

x) A AT iniciou um procedimento de inspeção tributária à Requerente, de âmbito geral e externo, tendo por objeto o ano de 2020, titulado pela Ordem de Serviço n.º OI2023... .

y) Concluído em 19/7/2024 esse procedimento de inspeção tributária, a AT notificou a Requerente do Relatório de Inspeção Tributária (provado pelo RIT).

z) Escreveu-se no ponto V do RIT:

> "Relativamente às faturas referidas no quadro anterior o SP deduziu IVA no valor de € 92.140,97, relativo a assessoria e financiamento na compra de participações sociais do grupo B...
>
> Nesse sentido importa ter presente o artigo 20º do CIVA, que refere o seguinte:

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

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;
b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:

I) Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;

II) Operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional;

III) Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º;

IV) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.os 8 e 10 do artigo 15.º;

V) Operações isentas nos termos dos n.os 27) e 28) do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam diretamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade;

VI) Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro."

A compra/venda de participações sociais, não constitui operação dentro do âmbito de aplicação do imposto, sendo uma operação não decorrente de uma atividade económica para efeitos de IVA, independentemente da natureza do sujeito passivo que as realiza ou da atividade prosseguida por este.

Deste modo, constata-se que o IVA só seria dedutível caso a compra de participação social fosse uma operação sujeita e não isenta de IVA (ou com isenção completa prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA), o que não é o caso. Assim, estas operações estão excluídas do âmbito de incidência do imposto, pelo que o IVA associado às aquisições a montante não é passível de dedução, encontrando-se em falta o montante de € 92.140,97, relativo ao terceiro trimestre do IVA, de 2020".

aa) Na sequência desse relatório, foram emitidas as liquidações n.ºs 2024..., 2024..., 2024..., todas de 07.08.2024, emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT"), em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado ("IVA"), no valor total de € 90.800,75, referentes aos períodos de 202009T, 202012T, 202103T, respetivamente; das liquidações de juros respetivas, no valor total de € 17.407,29 das demonstrações de acerto de contas n.os 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., 2024 ..., todas de 08/08/2024. (provado pelo documento 1 junto com o PPA)

bb) O prazo limite de pagamento era 2024-09-25 (provado pelo doc. nº. 1 junto com o PPA)

cc) O Requerente apresentou, a 19-11-2024, o presente pedido de pronúncia no Tribunal Arbitral.

3.2 Factos não provados e fundamentação da matéria de facto considerada provada.

Não se provaram os factos seguintes:
- Que esse suporte jurídico garantiu que todas as operações fossem realizadas com segurança e em conformidade com as exigências fiscais e legais aplicáveis.
- Que, no contexto da aquisição de participações, a assessoria jurídica incluiu: (i) a análise detalhada das empresas a serem adquiridas para identificar passivos ocultos, riscos legais e obrigações fiscais (o que incluiu a revisão de contratos, litígios pendentes e obrigações de *compliance* e outros elementos que poderiam impactar diretamente o valor das empresas); bem como (ii) a estruturação e negociação de contratos, que asseguraram a transferência de direitos e obrigações de forma precisa e conforme a legislação vigente.
- Que estes serviços de consultoria jurídica também tiveram relevância nas negociações de cláusulas contratuais, focadas na proteção dos interesses da Requerente e mitigação de riscos, na otimização da estrutura societária e do investimento, e na garantia de cumprimento das normas regulatórias, evitando assim sanções por incumprimento da legislação aplicável.
- Que os serviços de consultoria jurídica contratados pela Requerente foram indispensáveis para garantir a eficiência, segurança e viabilidade financeira das aquisições, configurando-se como despesas essenciais para a operação empresarial da Requerente.

Estes factos foram considerados não provados, porque não foram juntos aos autos quaisquer documentos que permitissem ao tribunal aferir em que consistiram esses serviços.

Aliás, a petição inicial é muito parca em dados de facto, limitando-se na sua maior parte em alegações de intenções e resultados, sem que tenham sido alegados factos que os comprovem ou que permitam ao tribunal concluir no sentido de confirmação dessas conclusões.

Por isso, o meio de prova mais relevante é o Relatório da Inspecção Tributária e os factos que trouxe aos presentes autos, no sentido de decidir a questão ora em análise.

4. Matéria de direito

4.1 - Questão a resolver:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A única questão a resolver é a de saber se há, ou não, lugar à dedução do IVA suportado pela Requerente com o pagamento das facturas emitidas pela sociedade de advogados N..., em 243/2020 e 19/5/2020, referidos na alínea m) dos factos provados, e, em consequência, se podem ser, ou não, consideradas ilegais as liquidações adicionais constantes da alínea aa) dos factos provados, e ora impugnadas.

4. 2 – Análise da questão enunciada

Assim, o princípio geral é o de que a compra e venda de participações sociais não é tributável em IVA por não constituir em si mesma uma actividade económica na acepção do artigo 4º nº 2 da Sexta Directiva (77/388/CEE) e artigo 9º nº 1 da Directiva 2006/112/CE, uma vez que a simples tomada de participações financeiras noutras empresas não constitui uma exploração de um bem com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, porque o eventual dividendo, fruto de tal participação, resulta da simples propriedade do bem e não é a contrapartida de qualquer actividade económica, como decidiu o Ac. do STA 31/5/23[1]

Do mesmo modo, estarão isentos os actos preparatórios desses actos de compra e venda de participações sociais, como o respectivo aconselhamento jurídico.

Porém, nos termos da mesma decisão do STA citada, deve ser admitida a dedução do IVA suportado em alienações ou aquisições de participações sociais quando as despesas relativas às referidas transmissões de participações sociais estão numa relação directa e imediata com a actividade principal desenvolvida pelo transmitente.

E aqui é relevante o facto considerado provado na al. a) dos factos provados, e provado exactamente pelo constante do RIT, de que a Requerente é uma sociedade, cuja atividade principal está classificada sob o CAE 82990 – "*Outras Atividades de Serviços de Apoio Prestados às Empresas, N.E.*", dedicando-se ainda, a título secundário, à atividade constante do CAE 070100 – "*Atividades das Sedes Sociais*."

[1] Proferido no processo 0385/21.5BELLE, publicitado em https://www.dgsi.pt/jsta.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Essa relação pode ser hipotética, por não se ter concretizado, como resulta do acórdão do TJUE no caso Ryanair[2] citado pela Requerente nas suas alegções.

No caso presente, a consultoria paga sobre "*a assessoria e financiamento na compra de participações sociais do grupo B...*", a que se referem as facturas em análise, por causa do IVA cobrado, tem a ver, segundo a Requerente, com a reestruturação da empresa C..., quer na determinação da titularidade dos seus sócios, quer na posterior aquisição de participações sociais em que a mesma já era participante, quer na aquisição de novas sociedades.

Embora não tenhamos nenhuma prova do teor dessas consultas, quer testemunhal, quer documental, sendo que o RIT apenas se refere ao mesmo, pelo descritivo que constava das facturas a elas referentes (ou seja, assessoria e financiamento na compra de participações sociais do grupo B...), o certo é que desses descritivos das facturas resulta que essa consultoria visou a reestrutação da empresa através da aquisição de partes sociais em sociedades de que a Requerente já era sócia, quer a aquisição de novas sociedades.

As facturas com o IVA em discussão têm as datas de 24-3-2020 e 19-5-2020, tendo a mesma reestruturação ocorrido durante o ano de 2020, nos termos do mesmo RIT, o que leva a presumir uma relação de causa efeito, entre o dito parecer e os actos praticados.

Além disso, em 30 de novembro de 2020 a Requerente formalizou contratos de prestação de serviços com as empresas do grupo D..., SA., no valor de 190,000,00 €/Ano, H..., Lda., no valor de 27.000,00 €/Ano, E..., Lda., no valor de 2.500,00 €/Ano, G..., Lda., no valor de 500,00 €/Ano.

Estes contratos, apesar de fixarem valores diferentes, per si, apresentavam-se exatamente iguais, quanto ao seu objeto, conforme definido na primeira cláusula de cada um dos contratos, do seguinte teor "PRIMEIRA Pelo presente contrato, a Primeira Contraente compromete-se a prestar à Segunda Contraente, serviços de contabilidade, fiscalidade, serviços gerais, serviços jurídicos, controlo de gestão e direção financeira."

Em cumprimento desse contrato, foram no ano de 2020, nomeadamente a 31 de dezembro, emitidas facturas às referidas empresas, aparentemente relativas a serviços prestados em cumprimento desses contratos de prestação de serviços.

[2] Acórdão Ryanar (C-249/17e Staatsecretaris van Financien,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Face ao que se deixa exposto, parece-nos evidente que a aquisição de participações não teve por fim a mera fruição das participações sociais adquiridas, através da recepção de dividendos, sem qualquer intervenção na gestão das empresas a que se referem as participações adquiridas, mas sim uma participação efectiva na gestão das sociedades em que a Requerente aumentou a sua participação social, ou em que adquiriu participações sociais.

Ou seja, no caso concreto a Requerente vai mais além da mera fruição das suas participações sociais, e interfere na gestão dessas empresas através da prestação de serviços que estão numa relação directa e imediata com a actividade principal desenvolvida pela Requerente.

Fica assim também prejudicada a argumentação da Requerida no sentido de que não houve comprovativo de cumprimento dos contratos de prestação de serviços, nomeadamente através da facturação de serviços, pois é o próprio RIT que dá conta das facturas de 31/12/2020 relativas a essas prestações de serviços.

Estão assim cumpridos todos os requisitos dos acórdãos do TJUE citados pela Requerente, bem como do ac. do STA acima referido[3].

Deste modo, quando a aquisição de participações sociais está acompanhada de interferência directa ou indirecta na gestão das sociedades adquiridas essa operação deve ser considerada como parte de uma actividade económica, não pode deixar de concluir-se que há uma relação funcional entre o custo suportado pela Requerente com a consultoria jurídica prévia e a actividade tributável da empresa.

Por isso, não pode deixar de proceder o presente pedido pronúncia arbitral, anulando-se as liquidações de IVA ora impugnadas e notificadas pela Requerida à Requerente.

5. Eventual reembolso de encargos com garantia prestada

A Requerente formula um pedido de "*reembolso dos encargos com a garantia que vier a ser prestada para efeitos de suspensão do processo de execução que vier a ser instaurado por falta de pagamento da Liquidações Contestadas, nos termos e para os efeitos dos art.os 53.º da LGT e 171.º do CPPT*"

Porém, não consta do PPA a indicação de qualquer execução que lhe tenha sido instaurada

[3] No sentido do decidido são os Acórdãos do CAAD proferidos nos processos 269/2017-T e 299/2023-T (neste interveio o relator do presente processo), onde se encontra citada abundante jurisprudência dos tribunais europeus, quer do TJUE, quer do tribunal geral.

pela AT com fundamente nas liquidações ora impugnadas, nem que a ora Requerente tenha prestado qualquer garantia para efeitos de suspensão da mesma e eventual custo dessa garantia.

Aliás, em sede de alegações até já se não referiu este pedido.

Face ao exposto, por falta de alegação e prova do necessário substrato fáctico, julga-se improcedente, por não provado, o referido pedido de reembolso dos encargos com uma garantia que não se mostra prestada.

6. Decisão

Nestes termos, decide-se julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral e consequentemente:

a) decide-se a anulação das liquidações de IVA n.ºs 2024..., 2024..., 2024..., todas de 07.08.2024, no valor total de € 90.800,75, referentes aos períodos de 202009T, 202012T, 202103T, respectivamente e das liquidações de juros compensatórios respectivas, no valor total de € 17.407,29 das demonstrações de acerto de contas n.os 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., todas de 08/08/2024, bem como de todos os atos consequentes dela derivados.

b) decide-se julgar improcedente o pedido de reembolso dos encargos com uma garantia que não se mostra prestada, dele se absolvendo a Requerida.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 108.208,04,** indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante total das custas a pagar em **€ 3.060,00,** nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo 1/10 a cargo da Requerente e 9/10 a cargo da requerida.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Lisboa, 18-09-2025

Árbitro Presidente

(Fernando Araújo)

Árbitro vogal relator

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)

Árbitro Vogal

(Magda Feliciano)

Texto elaborado com a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt