

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
0327/15.7BECBR	21 de setembro de 2022	Nuno Bastos

DESCRITORES

IVA > Isenção > Prestação de serviços > Membros > Grupo de empresas

SUMÁRIO

Não beneficiam da isenção a que alude, os n.ºs 21 e 22 do artigo 9.º do CIVA as prestações de serviços fornecidas aos seus membros por um agrupamento em que um deles é um sujeito passivo sujeito ao regime normal do IVA.

TEXTO INTEGRAL**Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:****1. Relatório**

A....., (ACE), NIPC, com sede no Parque Industrial de Taveiro, Coimbra, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença proferida pelo Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de 28/05/2018, que julgou improcedente a impugnação judicial, por si deduzida, da liquidação adicional n.º 2014 010700592 do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e liquidação de juros compensatórios, n.º 2014 010700592, no valor de 23.770,88€.

Este recurso foi admitido com subida imediata, nos próprios autos, e efeito devolutivo.

Notificada da admissão do recurso, a Recorrente apresentou alegações e formulou as seguintes conclusões: «(...)

A. A ora Recorrente A....., ACE, é um Agrupamento Complementar de Empresas (ACE) fruto do agrupamento entre a B....., S.A. (NIF) e o BANCO C....., S.A. (NIF

.....), cujo objecto é a prestação de serviços especializados na área de suporte, produção, desenvolvimento e projeto de tecnologias informáticas, em particular serviços de engenharia de software, contribuindo através da optimização de meios disponíveis à prestação destes serviços, para a melhoria das condições de exercício ou de resultado das actividades económicas dos membros do Agrupamento.

B. O Banco C....., S.A, é um sujeito passivo misto de IVA com uma percentagem de dedução (prorata) igual ou inferior a 10%.

C. A B....., S.A., é sujeito passivo do regime normal de IVA.

D. Na sequência da publicação do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo ("STA"), de 12/02/2014, proferido no processo n.º 01231/12, a ora Recorrente efectuou uma revisão dos procedimentos adoptados em sede de IVA, tendo apurado que estava liquidar indevidamente IVA nas prestações de serviços facturadas ao Banco C....., S.A..

E. Com efeito, considerando a doutrina ínsita no referido Acórdão, as prestações de serviços efectuadas pelo Recorrente ao Banco C..... estariam isentas de IVA nos termos do disposto nas alíneas 21) e 22) do Código do IVA, não sendo impedimento ao funcionamento daquela isenção o facto de o ACE ser composto também por um membro que apenas exerce actividades sujeitas.

F. Destarte, em 10/10/2014 a ora Recorrente submeteu declaração periódica de IVA referente ao período de 08/2014, na qual, entre outros, solicitava o reembolso do montante de € 86.240,55, relativo às Notas de Crédito n.ºs 78531400031 a 78531400051. Paralelamente, seguindo ainda o entendimento vertido no Acórdão sub judice, a ora Recorrente não liquidou IVA nas facturas emitidas em 08/2014 ao Banco C....., S.A.

G. Na sequência do referido pedido de reembolso, a ora Recorrente foi alvo de instauração de procedimento de inspecção tributária, tendo os serviços da AT concluído (cf. projecto de relatório de inspecção tributária, fls 15 a 25 do PA) que o membro do ACE Banco C..... S.A. não poderia beneficiar daquela isenção: "não é de aceitar a atitude do sujeito passivo, porque o Acórdão apenas tem aplicação ao caso apreciado, vigorando a interpretação do ofício circulado n.º 30084/2005, nomeadamente no seu ponto 1.5, o qual se reproduz: «nas situações em que os ACE's disponham de, pelo menos, um membro com uma percentagem de dedução (prorata) superior a 10% não se aplica a isenção referida no n.º 23 do artigo 9º do CIVA, pelo que haverá lugar à tributação das prestações de serviços efetuadas pelos agrupamentos aos seus membros, salvo, obviamente, se tais serviços estiverem fora do âmbito de incidência do IVA ou em legislação complementar.» Assim, em face da doutrina veiculada pelo aludido ofício-circulado, o sujeito passivo fica impedido de invocar a isenção prevista no n.º 21 do artigo 9.º do CIVA (...) dado que se existir pelo menos um dos agrupados do ACE com um prorata superior a 10% a isenção não se aplica aos restantes membros. Como a B..... S.A. é um membro do ACE com um

prorata superior a 10%, ou melhor, trata-se de um sujeito passivo integral (prorata de 100%) toda a facturação emitida ao outro membro - Banco C..... - apesar de ter uma percentagem de dedução igual ou inferior a 10% não usufrui da isenção invocada (n.º 21 do artigo 9.º do CIVA).

H. Na sequência da referida acção inspectiva, a ora Recorrente foi notificada da Demonstração de Liquidação do IVA - Liquidação n.º 2014 010700592 / Documento n.º 2015 00000459863, na qual se apura IVA em falta no montante de € 23.461,90 (cf. Documento n.º 6 da PI) e da Demonstração de Liquidação de Juros de IVA - Liquidação n.º 2014 010700592 / Documento n.º 2015 00000459864 - na qual se apura um montante total de juros de € 253,54, a favor da AT (cf. Documento n.º 5 da PI), liquidações nesta sede sindicadas.

I. Neste âmbito, atendendo aos fundamentos vertidos no projecto de relatório de inspecção tributária, confirmados no relatório final de inspecção tributária, o thema decidendum consiste em saber se a existência de um membro do ACE com um prorata superior a 10% implica que todo o grupo seja tributado como se se tratasse de um sujeito passivo normal para efeitos de IVA.

J. A douda sentença recorrida é nula, nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT, dada a manifesta contradição entre os fundamentos e a decisão, ao justificar a improcedência da pretensão do ora recorrente considerando que aquela "(...) apenas faria sentido quando os membros do agrupamento que a ela teriam individualmente direito" e que conforme Acórdão do TJUE de 11/12/2008, proferido no processo n.º C-407/2007, "31. Relativamente ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f) da Sexta Directiva, cabe salientar que não resulta da sua redacção que a isenção aí prevista só deva beneficiar as prestações de serviços fornecidos por agrupamentos autónomos a todos os seus membros.

32. Segundo esta redacção o legislador comunitário previu unicamente que são visadas pela isenção do IVA as prestações de serviços efectuadas por agrupamentos autónomos quando estes se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes corresponde nas despesas comuns.

K. Com efeito, a fundamentação enxertada não tem o alcance que o doudo Tribunal a quo lhe atribui: Se "não resulta da sua redacção [do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f) da Sexta Directiva] que a isenção aí prevista só deve beneficiar as prestações de serviços fornecidas por agrupamentos autónomos a todos os seus membros.", o mesmo é dizer que a isenção aí prevista pode beneficiar as prestações de serviços fornecidas por agrupamentos autónomos a apenas alguns dos seus membros.

L. Ou seja, a aplicação da isenção é individual, o que parece ser reconhecido pelo colendo Tribunal a quo ("os membros do agrupamento que a ela teriam individualmente direito"), não sendo contaminada pelo facto de os outros membros também usufruírem das mesmas prestações de serviços ou sequer beneficiarem da mesma isenção relativamente àquelas.

M. Ora, sendo a isenção de aplicação individual, e apresentando o membro do grupo Banco C..... um prorata igual ou inferior a 10%, à luz da fundamentação transcrita, apenas faz sentido concluir que cumpre o requisito de exercer uma actividade isenta, donde beneficiaria da isenção de IVA relativamente às prestações de serviços que lhe fossem prestadas pelo ACE!

N. Por outro lado, considerando a questão em apreciação no citado Acórdão do TJUE, bem como a decisão que mereceu, não compreendemos como pode a mesma justificar não estar cumprido nos presentes autos o requisito de que “os grupos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes incumbe nas despesas comuns”.

O. Nem tal questão foi alguma vez suscitada pela Requerida nos presentes autos, o que acarreta a nulidade da sentença, nos termos da parte final do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT, por excesso de pronúncia,

P. Acresce que é uniformemente aceite na jurisprudência e doutrina (Nesse sentido, Clotilde Celorico de Palma, in “Introdução ao imposto sobre o Valor Acrescentado”, cadernos IDEFF, n.º 1, 5.ª edição, Almedina, pág. 164; José Guilherme Xavier de Bastos in “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, Junho de 2007, livro de homenagem à Dra. Teresa Graça Lemos, pág. 180; Acórdão do STA de 12/02/2014, proferido no processo n.º 01231/12) nacionais que se encontram abrangidos pela isenção prevista na alínea 21) do artigo 9.º do Código do IVA os agrupamentos complementares de empresas de instituições financeiras porquanto a respectiva função é a concentração da produção de serviços de interesse comum às várias empresas de um grupo, prestando esses serviços sem qualquer “valor acrescentado”, ou seja, limitando-se a distribuir pelos seus membros os custos suportados, na respectiva proporção, daí que lhes esteja vedado ter como fim principal a realização e partilha de lucros.

Q. Pelo que, quando muito, a referida fundamentação apenas confirmaria in casu estarem cumpridos os requisitos para que as prestações de serviços prestadas ao Banco C..... beneficiassem da isenção prevista nas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do Código do IVA.

R. De resto, ainda que pronunciando-se sobre uma situação de facto diferente da que se encontra em apreciação nos presentes autos, parece-nos que toda a interpretação do artigo 13.º-A, n.º 1 al. f) preconizada no Acórdão fundamento [Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), de 11/12/2008, proferido no processo C- 407/2007], vai precisamente no sentido de que a isenção de IVA em análise pretende “evitar que a pessoa que oferece certos serviços seja sujeita ao pagamento do referido imposto quando tenha sido levada a colaborar com outros profissionais através de uma estrutura comum encarregue das actividades necessárias à realização dos referidos serviços” pelo que “não pode levar a que seja conferido a cada membro de um agrupamento autónomo o direito de privar os outros membros desse agrupamento do benefício da isenção do IVA”.

S. Assim, uma interpretação conforme “com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar

as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA” será aquela que reconheça num agrupamento de pessoas composto por membros que exerçam uma actividade isenta e membros que não exerçam uma actividade isenta, beneficiam da isenção de IVA aqueles membros que exerçam uma actividade isenta (ou com prorata inferior a 10%), em concordância, aliás, com o entendimento do Comité do IVA da Comissão Europeia, perfilhado Working Paper n.º 856 (Commission Working Paper n.º 856, Concerning the Application of the EU VAT Provisions; Subject: Scope of the exemption for cost sharing arrangements: a further analysis, taxud.c.1(2015)2162037 – EN).

T. A douda sentença ora recorrida padece ainda de erro de julgamento ao perfilhar o entendimento de que a alínea 21) do artigo 9.º do Código do IVA, exige que os elementos do grupo beneficiem todos da respectiva isenção e que não está em causa o reembolso exacto da parte que lhes incumbe nas despesas comuns.

U. Como se referiu, num ACE estão em causa serviços do interesse comum das várias entidades que integram o Agrupamento, não havendo lugar a qualquer valor acrescentado, ou seja, limitando-se o ACE a distribuir pelos seus membros os custos suportados, na respectiva proporção, conforme exige a alínea 21) do artigo 9.º do Código do IVA, daí que lhes esteja vedado ter como fim principal a realização e partilha de lucros.

V. Ora, a isenção consagrada na alínea 21) do artigo 9.º do Código do IVA tem a virtualidade de tratar, no plano fiscal, de modo igual as prestações de serviços efectuadas por agrupamentos a favor dos seus membros e os serviços realizados ou obtidos internamente, acautelando a situação dos seus membros;

W. Conforme JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO a aplicação desta isenção aos agrupamentos complementares de empresas - que se limitam a distribuir pelos membros agrupados os custos suportados - radica na “necessidade de evitar que a aplicação do IVA a essas operações torne insustentável a concentração, no agrupamento as sociedades do grupo (...) introduzindo assim um custo fiscal que não existiria se idênticos serviços fossem prestados, como operações internas, dentro de cada uma das sociedades do grupo.”

X. Para o referido autor está em causa, tão-somente, evitar a liquidação de IVA sobre os serviços de uso produtivo, sem que pudesse haver dele dedução, considerando que, regra geral, as isenções em IVA implicam perda do direito de deduzir o imposto suportado a montante.

Y. No mesmo sentido, o Acórdão do TJUE, de 11 /12/2 008, proferido no processo C-407/2007, no qual se reconhece que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea 1), da Sexta Directiva, visa “instituir uma isenção do IVA para evitar que a pessoa que oferece certos serviços seja sujeita ao pagamento do referido imposto quando tenha sido levada a colaborar com outros profissionais através de uma estrutura comum encarregue das actividades necessárias à realização dos referidos serviços.”

Z. A leitura conjugada das alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do Código do IVA não deixa margem para dúvidas que quando o legislador se refere “[À]s, prestações de serviços fornecidas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta”, está de facto a referir-se “[À]s prestações de serviços fornecidas [a]os membros do grupo autónomo [que] exercem uma actividade isenta. ”

AA. De facto, apenas tal interpretação se coaduna com o facto de as isenções em sede de IVA serem conferidas tendo em conta a concreta actividade efectuada, a concreta prestação de serviços sendo indiferente a natureza ou qualidade da entidade;

BB. Assim, o que o legislador instituiu com a referida norma é que estão isentas as prestações de serviços que tenham como destinatário algum(s) dos membros do grupo que exerça(m) uma actividade isenta ou, tratando-se, de sujeitos passivos mistos, cujo prorata não exceda 10%, admitindo, portanto, a coexistência, no mesmo grupo autónomo de pessoas, de membros isentos e membros não isentos, aplicando-se a isenção às prestações de serviços efectuadas àqueles primeiros.

CC. Nesse pressuposto, o facto de um dos membros do agrupamento não exercer ab initio ou deixar de se considerar como exercendo uma actividade isenta - por dispor em certo momento uma percentagem de dedução de IVA superior a 10% - não impede nem deve impedir que as prestações efectuadas em benefício dos membros que estejam isentos ou cuja percentagem de dedução não seja superior aos referidos 10% beneficiem da referida isenção;

DD. Conforme se pode ler no Acórdão do TJUE, de 11/12/2008, proferido no processo C-407/2007 “(...) a necessidade de interpretar de modo estrito a referida disposição não pode levar a que seja conferido a cada membro de um agrupamento autónomo o direito a privar os outros membros desse agrupamento do benefício da isenção do IVA, decidindo, a todo o momento, não recorrer a tal ou tal prestação fornecida pelo agrupamento, do qual, não obstante, escolheu inicialmente fazer parte. Nem a redacção nem a finalidade do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f) da Sexta Directiva permitem concluir que cada membro de um agrupamento autónomo dispõe individualmente de tal direito.”

EE. Caso contrário, deixaria de haver neutralidade em face da tributação dos serviços prestados aos outros membros do ACE e essas prestações de serviços passariam a ter um tratamento fiscal diferenciado, porque tributadas, dos serviços obtidos internamente, porque não tributados, situação que levou o legislador a estabelecer a isenção em primeiro lugar;

FF. Tal interpretação é ademais confirmada pela redacção conferida à actualmente revogada al. d) do n.º 1 do artigo 12.º, do Código do IVA - introduzida pelo n.º 1 do artigo 35.º da Lei n.º 102-B/2001 e revogada pela Lei n.º 53/2006 de 29/12 - a qual admitia a renúncia à isenção pelos “grupos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta nos termos do n.º 23 do artigo 9º quando a percentagem de dedução

de pelo menos um dos seus membros não seja superior à prevista no n.º 23-A do mesmo artigo.”

GG. Conforme salienta Xavier de Bastos (Idem pág. 198), se a lei permitia aos grupos autónomos renunciar à isenção quando pelo menos um dos seus membros mantém uma percentagem de dedução não superior a 10%, então é porque a isenção se mantém quando outro ou outros já a ultrapassaram, sob pena de redundância da norma em apreço.

HH. Assim, o entendimento perfilhado na sentença ora recorrida, de que para que a isenção seja aplicável “é necessário que os elementos do grupo beneficiem todos da respectiva isenção” contraria a teleologia da norma, ignorando “as consequências que resultam, em termos de neutralidade fiscal de fazer cessar a isenção para todas as operações do agrupamento com os seus membros, quando só um ou alguns deles, mas não todos, deixaram de preencher uma das condições da isenção - a de que o prorata de dedução não tenha excedido os 10%.”

II. Consequências que se traduzem, conforme refere o autor citado, na perda da racionalidade técnica e económica da tributação, na introdução de efeitos cumulativos ou de cascata, uma vez que o imposto que se obriga o agrupamento complementar de empresas a liquidar só muito parcialmente é dedutível pelo utilizador, que é um utilizador produtivo, não um consumidor final e no sacrifício da lógica da tributação do consumo.

JJ. A confirmar que a interpretação veiculada pela AT e sufragada na sentença recorrida não tem suporte legal, chamamos à colação o Working Paper n.º 856 do Comité do IVA da Comissão Europeia, no qual se refere expressamente que “Não há nada na redacção [do artigo 132 (1) (f) da Directiva IVA] que sugira que cada uma das prestações de serviços efectuadas aos membros de um grupo de partilha de custos precisa de cumprir os requisitos [constantes no Artigo 132 (1) (f) da Directiva IVA], para que a isenção seja aplicável. Pelo contrário, parece que cada oferta de serviços por parte do grupo de partilha de custos para um membro deve ser analisada separadamente.”

KK. A posição do Comité do IVA da Comissão Europeia é, aliás, e como não podia deixar de ser, oposta à interpretação veiculada pela Recorrida e sufragada na dita sentença recorrida: “Exigir que todas as prestações de serviços preencham os requisitos para beneficiar da isenção parece ser uma restrição não prevista pela Directiva IVA. Se o grupo de partilha de custos é composto por vários membros, parece ser ir demasiado longe condicionar a aplicação da isenção ao cumprimento [dos requisitos] por todos eles.”

LL. Para a Comissão Europeia parece não suscitar dúvidas que “Quando uma prestação de serviços por um grupo de partilha de custos para um dos seus membros não satisfizesse as condições do artigo 132 (1) (f) da Directiva IVA para ficar isenta, essa prestação seria equiparada a uma prestação de serviços tributada a um não- membro. ”

MM. Interpretação igualmente sufragada no Acórdão do STA de 12/02/2014, proferido no processo n.º 01231/12: “a ultrapassagem dos 10% na percentagem de dedução apenas tem como consequência passarem a não estarem isentas de IVA as prestações de serviços do agrupamento a favor daqueles «elementos do grupo» relativamente aos quais a ultrapassagem do limite se verificou, mantendo-se todavia isentas as operações com os elementos do grupo que mantêm percentagens de dedução não superiores a 10%, respeitadas que sejam, as demais condições de que o n.º 23 [actual n.º 21] do artigo faz depender a isenção. ”

NN. E nem se pretenda que a isenção manter-se-ia relativamente ao grupo constituído exclusivamente por sujeitos passivos isentos quando um deles passasse a ser sujeito passivo de IVA, mas não seria já aplicável, ab initio, no caso do grupo autónomo de pessoas constituído de raiz por membros isentos e membros sujeitos.

OO. Conforme se retira do Working Paper n.º 856, a Comissão Europeia defende uma aplicação individual da isenção, o que teria como consequência positiva que o mesmo grupo de partilha de custos poderia fornecer dependendo das circunstâncias que regem cada prestação de serviços, quer serviços isentos quer serviços tributados.”

PP. Assim, sendo a isenção aplicável às prestações de serviços numa lógica individual, o cumprimento dos requisitos de que a mesma depende é analisado a cada momento tendo em conta as características concretas de cada prestação de serviços e do respectivo destinatário (e não das características agregadas dos potenciais beneficiários das prestações de serviços efectuadas pelo grupo autónomo de pessoas).

QQ. É pois irrelevante, em termos de neutralidade fiscal e para os fins visados pelo legislador, que os restantes membros sejam ou não isentos porquanto a isenção apenas se aplicará relativamente àquelas prestações efectuadas a membros que exerçam uma actividade isenta, cumpridas as demais condições.

RR. Cf. o Comité do IVA: “Quando uma prestação de serviços por um grupo de partilha de custos para um dos seus membros não satisfizesse as condições do artigo 132 (1) f) da Directiva IVA para ficar isenta, essa prestação seria equiparada a uma prestação de serviços tributada a um não-membro.”

SS. Por tudo o exposto, não subsistem dúvidas de que a sentença recorrida procede a uma errónea interpretação e aplicação do direito, em clara e manifesta violação do disposto nas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do Código do IVA e na alínea f) do n.º 1 do artigo 13.º parte A) da Sexta Directiva.

TT. De igual modo, viola a jurisprudência nacional e comunitária, de que são exemplo a nível nacional os Acórdãos do STA de 12/02/2014 proferido no processo n.º 01231/12 e do Tribunal Central Administrativo de 10/07/2012 proferido no processo n.º 05774/12, e a nível comunitário o Acórdão do TJUE, de 11/12/2008, proferido no processo C-407/2007, ao preconizar uma interpretação contrária à letra e teleologia das

normas em apreço.

UU. Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a Impugnação procedente, com as devidas consequências legais».

A Recorrida não apresentou contra-alegações.

O Tribunal Central Administrativo Norte julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso e declarou competente, para esse efeito, o Supremo Tribunal Administrativo.

Recebidos os autos neste Tribunal, foi ordenada a abertura de vista ao Ministério Público.

O Exmº Senhor Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer, tendo concluído no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Com dispensa dos vistos legais, cumpre decidir.

2. Das questões a decidir

São questões a decidir:

- a) A de saber se a sentença recorrida é nula por contradição entre os fundamentos e a decisão [conclusões “J” a “M”];
- b) A de saber se a sentença é nula por excesso de pronúncia [conclusões “N” a “O”];
- c) A de saber se a sentença procedeu a errónea interpretação e aplicação do direito [conclusões “P” a “TT”].

Tem precedência lógica o conhecimento das nulidades imputadas, visto que a contradição entre os fundamentos e a decisão impede que se avalie a existência de suporte para o decidido e o excesso de pronúncia impede que se considere os fundamentos do decidido, no seu todo ou em parte.

3. Do julgamento de facto

Foi o seguinte o julgamento de facto em primeira instância:

«III - Com interesse para a decisão da presente questão dão-se como provados os seguintes factos:

A - A Impugnante assume a forma de um agrupamento complementar de empresas (ACE), formado entre a B....., S.A. e o Banco C....., S.A. (cf. doc. a fls. 8 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

B - Enquanto ACE, a Impugnante dedica-se à prestação de serviços especializados na área de tecnologias informáticas, em particular serviços de engenharia de software, tendo em vista a melhoria das condições de exercício ou de resultado das atividades económicas dos membros do agrupamento (cf. doc. a fls. 8 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

C - A Impugnante é um sujeito passivo de IVA em regime normal de tributação, cobrando IVA à taxa normal pelo exercício de atividade de programação informática (CAE 62010) (cf. doc. a fls. 8 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

D - O Banco C....., S.A. é um sujeito passivo misto de IVA com uma percentagem de dedução (prorata) igual ou inferior a 10 % (cf. doc. a fls. 8 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

E - A B....., S.A. é sujeito passivo do regime normal de IVA (cf. doc. a fls. 8 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

F - Em 10.10.2014, a Impugnante submeteu a declaração periódica de IVA referente ao período de 08/2014 consubstanciado na revisão da liquidação de IVA relativa aos anos de 2010 e 2011 (cf. doc. a fls. 23 a 24 dos autos PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

G - Em informação dos serviços da AT, datada de 18.09.2014, aberta no âmbito de inspeção interna e relativamente ao pedido de reembolso referida na alínea anterior, retira-se que:

"[...]"

II.3.1 - Apreciação do pedido de reembolso

Trata-se de um sujeito passivo, enquadrado no regime geral do CIRC e no regime geral de periodicidade mensal para efeitos do CIVA, pelo exercício da actividade de "ACTIVIDADES DE PROGRAMAÇÃO INFORMÁTICA" a que corresponde o código CAE 62010 da Tabela de Classificação das Atividades Económicas do Ministério da Economia.

Conforme contrato de ACE, tem como objecto "A prestação de serviços especializados na área de suporte, produção, desenvolvimento e projecto de tecnologias informáticas, em particular serviços de engenharia de software, contribuindo através da optimização de meios disponíveis à prestação destes serviços, para a melhoria das condições do exercício ou de resultado das actividades económicas dos membros do Agrupamento."

Trata-se de um A.C.E. (Agrupamento Complementar de Empresas), constituído pelos agrupados BANCO C....., NIF e B..... S.A., NIF, tendo cada um dos agrupados uma contribuição genérica para os encargos de 50%. O sujeito passivo B..... é sujeito passivo integral, enquanto o BANCO C..... tem uma percentagem de pro rata inferior ou igual a 10%.

O motivo para a apreciação do reembolso - código 102 -, deve-se ao facto de se tratar do 1º reembolso, o qual tem origem no período em que solicita o reembolso (201408), o qual ascende a 81.410,15€.

A formação do crédito do imposto subjacente ao reembolso solicitado, no montante de 81.410,15€, resultou da emissão de notas de crédito respeitantes a 2 anos, no total de 86.240,55€. Estas notas de crédito, devem-se à anulação de faturas respeitantes a 2 anos (nºs 1208/1; 1209/2; 1209/4; 1210/2; 1211/2; 1202/4; 2013/2; 2013/10; 2013/20; 2013/24; 2013/26; 2013/40; 2013/39; 2013/46; 2013/55; 2013/62; 2013/67; 2013/67; 78511400001; 78511400018 e 78511400024), cuja justificação, segundo o TOC da empresa, se deve ao facto de as mesmas, emitidas com sujeição a IVA (destinatário C....., com pro rata inferior a 10%), deveriam ser isentas de IVA, nos termos do nº 21 do artigo 9º do CIVA, face ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-02-2014. Por tal facto, emitiu em Agosto de 2014 notas de crédito (nºs 78531400031 a 78531400051) para as aludidas facturas e emitiu novas facturas (nºs 78511400090 a 87511400110 com isenção de IVA, de conformidade com o nº 21 do artigo 9º do CIVA.

Por outro lado, com referência ao mês de Agosto, seguindo o aludido acórdão não liquidou IVA nas facturas (nºs 78511400111 a 78511400115), invocando a isenção do nº 21 do artigo 9º do CIVA.

Detectou-se ainda uma incorrecção, favorável ao sujeito passivo, ou seja, duplicou matéria tributável na DP, no montante de 2.242,52€, correspondente ao imposto de 515,78€.

Analisando as situações respeitantes às referidas facturas anuladas c/ 2 anos, correspondentes notas de crédito emitidas pelo sujeito passivo, as quais totalizam o montante de 86.240,55€, e as facturas emitidas em Agosto de 2014, si liquidação de IVA ao abrigo do nº21 do artigo 9º do CIVA, não é de aceitar a atitude do sujeito passivo, porque o Acórdão apenas tem aplicação ao caso apreciado, vigorando a interpretação do ofício-circulado nº 30084/2005, nomeadamente no seu ponto 1.5, o qual se reproduz: "Nas situações em

que os ACE's disponham de, pelo menos, um membro com uma percentagem de dedução (prorata) superior a 10% não se aplica a isenção referida no n.º 23 do artigo 9º do CIVA, pelo que haverá lugar à tributação das prestações de serviços efectuadas pelos agrupamentos aos seus membros, salvo, obviamente, se tais serviços estiverem fora do âmbito de incidência do IVA ou lhes for aplicável outra isenção prevista no Código do IVA ou em legislação complementar." Assim, em face da doutrina veiculada pelo aludido ofício-circulado, o sujeito passivo fica impedido de invocar a isenção prevista no n.º 21 do artigo 9º do CIVA (n.º 23 aquando da elaboração do ofício circulado), dado que se existir pelo menos um dos agrupados do ACE com um prorata superior a 10% a isenção não se aplica aos restantes membros. Como a B..... S.A é um membro do ACE com um prorata superior a 10%, ou melhor, trata-se de um sujeito passivo integral (prorata de 100%) toda a facturação emitida ao outro membro - BANCO C.....-, apesar de ter uma percentagem de dedução igual ou inferior a 10% não usufrui da isenção invocada (n.º 21 do artigo 9º do CIVA).

Após estas correcções a favor do Estado (anulação das notas de crédito no montante de 86.240,55€ e liquidação respeitante às facturas de Agosto que não liquidou - $83.249,04E \times 23\% = 19.147,28E$) e uma a favor do sujeito passivo no montante de 515,78€, resulta imposto a favor do Estado no montante de 23.461,90€.

Assim, face ao exposto, consta-se que o sujeito passivo deixa de ter crédito de imposto, passando a ter de entregar imposto ao Estado, pelo que o pedido de reembolso solicitado no período de 2014/08, no montante de 81.410,15€, deve ser indeferido na totalidade.

Aquando da elaboração do relatório final será elaborado o respectivo DC com imposto a entregar ao Estado, no montante de 23.461,90€.[...]"

(cf. doc. a fls. 17 a 23 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

H - Na informação referida na alínea anterior foi apostado despacho de concordância, tendo sido ordenado que a Impugnante fosse notificada para "[...] exercer do direito de audição [...]" (cf. doc. a fls. 4 a 11 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

I - Do parecer e do despacho referidos nas duas alíneas anteriores foi dado conhecimento à Impugnante por ofício dos serviços da AT, datado de 18.11.2014 (cf. doc. a fls. 12 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

J - Em 03.12.2014, a Impugnante apresentou uma exposição escrita junto dos serviços da AT, para cujo conteúdo aqui se remete (cf. doc. a fls. 13 a 14 do PA)

K - Em informação dos serviços da AT, datada de 10.12.2014, aberta no âmbito de inspeção interna e

relativamente ao pedido de reembolso referida na alínea anterior, retira-se que:

"[...]

II.3.1 - Apreciação do pedido de reembolso

Trata-se de um sujeito passivo, enquadrado no regime geral do CIRC e no regime geral de periodicidade mensal para efeitos do CIVA, pelo exercício da actividade de "ACTIVIDADES DE PROGRAMAÇÃO INFORMÁTICA" a que corresponde o código CAE 62010 da Tabela de Classificação das Actividades Económicas do Ministério da Economia.

Conforme contrato de ACE, tem como objecto "A prestação de serviços especializados na área de suporte, produção, desenvolvimento e projecto de tecnologias informáticas, em particular serviços de engenharia de software, contribuindo através da optimização de meios disponíveis à prestação destes serviços, para a melhoria das condições do exercício ou de resultado das actividades económicas dos membros do Agrupamento."

Trata-se de um A.C.E. (Agrupamento Complementar de Empresas), constituído pelos agrupados BANCO C....., NIF e B..... S.A., NIF, tendo cada um dos agrupados uma contribuição genérica para os encargos de 50%. O sujeito passivo B..... é sujeito passivo integral, enquanto o BANCO C..... tem uma percentagem de pro rata inferior ou igual a 10%.

O motivo para a apreciação do reembolso - código 102 -, deve-se ao facto de se tratar do 1º reembolso, o qual tem origem no período em que solicita o reembolso (201408), o qual ascende a 81.410,15€.

A formação do crédito do imposto subjacente ao reembolso solicitado, no montante de 81.410,15€, resultou da emissão de notas de crédito respeitantes a 2 anos, no total de 86.240,55€. Estas notas de crédito, devem-se à anulação de faturas respeitantes a 2 anos (nºs 1208/1; 1209/2; 1209/4; 1210/2; 121112; 1202/4; 2013/2; 2013/10; 2013/20; 2013/24; 2013/26; 2013/40; 2013/39; 2013/46; 2013/55; 2013162; 2013167; 2013/67; 78511400001; 78511400018 e 78511400024), cuja justificação, segundo o TOC da empresa, se deve ao facto de as mesmas, emitidas com sujeição a IVA (destinatário C....., com pro rata inferior a 10%), deveriam ser isentas de IVA, nos termos do nº21 do artigo 9º do CIVA, face ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-02-2014. Por tal facto, emitiu em Agosto de 2014 notas de crédito (nºs 78531400031 a 78531400051) para as aludidas facturas e emitiu novas facturas (nºs 78511400090 a 87511400110 com isenção de IVA, de conformidade com o nº21 do artigo 9º do CIVA.

Por outro lado, com referência ao mês de Agosto, seguindo o aludido acórdão não liquidou IVA nas facturas

(n.ºs 78511400111 a 78511400115), invocando a isenção do n.º 21 do artigo 9.º do CIVA.

Detectou-se ainda uma incorrecção, favorável ao sujeito passivo, ou seja, duplicou matéria tributável na DP, no montante de 2.242,52€, correspondente ao imposto de 515,78€.

Analisando as situações respeitantes às referidas facturas anuladas c/ 2 anos, correspondentes notas de crédito emitidas pelo sujeito passivo, as quais totalizam o montante de 86.240,55€, e as facturas emitidas em Agosto de 2014, s/ liquidação de IVA ao abrigo do n.º21 do artigo 9.º do CIVA, não é de aceitar a atitude do sujeito passivo, porque o Acórdão apenas tem aplicação ao caso apreciado, vigorando a interpretação do ofício-circulado n.º 30084/2005, nomeadamente no seu ponto 1.5, o qual se reproduz: "Nas situações em que os ACE's disponham de, pelo menos, um membro com uma percentagem de dedução (prorata) superior a 10% não se aplica a isenção referida no n.º 23 do artigo 9.º do CIVA, pelo que haverá lugar à tributação das prestações de serviços efectuadas pelos agrupamentos aos seus membros, salvo, obviamente, se tais serviços estiverem fora do âmbito de incidência do IVA ou lhes for aplicável outra isenção prevista no Código do IVA ou em legislação complementar." Assim, em face da doutrina veiculada pelo aludido ofício-circulado, o sujeito passivo fica impedido de invocar a isenção prevista no n.º21 do artigo 9.º do CIVA (n.º23 aquando da elaboração do ofício circulado), dado que se existir pelo menos um dos agrupados do ACE com um prorata superior a 10% a isenção não se aplica aos restantes membros. Como a B..... é um membro do ACE com um prorata superior a 10%, ou melhor, trata-se de um sujeito passivo integral (prorata de 100%) toda a facturação emitida ao outro membro - BANCO C..... -, apesar de ter uma percentagem de dedução igual ou inferior a 10% não usufrui da isenção invocada (n.º21 do artigo 9.º do CIVA).

Após estas correcções a favor do Estado (anulação das notas de crédito no montante de 86.240,55€ e liquidação respeitante às facturas de Agosto que não liquidou - $83.249,04€ \times 23\% = 19.147,28€$) e uma a favor do sujeito passivo no montante de 515,78€, resulta imposto a favor do Estado no montante de 23.461,90€.

Assim, face ao exposto, consta-se que o sujeito passivo deixa de ter crédito de imposto, passando a ter de entregar imposto ao Estado, pelo que o pedido de reembolso solicitado no período de 2014/08, no montante de 81.410,15€, deve ser indeferido na totalidade.

Aquando da elaboração do relatório final é elaborado o respectivo DC com imposto a entregar ao Estado, no montante de 23.461,90€.

[...]

IX - DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO

Pelo ofício n.º 10300 Proc. 4.2.4, de 2014-11-18 - Registo RC 4649 3231 OPT, foi o sujeito passivo notificado, para no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição, de conformidade com o previsto nos artigos 60.º da LGT e 60.º do RCPIT, o qual foi exercido em 03 de dezembro de 2014, conforme documento com entrada neste Serviço sob o Registo n.º 2014E004590989.

Sobre as alegações constantes do referido documento - exercício do direito de audição - respeitando-as, não encontro nas mesmas qualquer facto que coloque em causa as correcções evidenciadas neste Relatório, ou seja, o sujeito passivo não junta ao processo nenhum facto/elemento novo - objetivo - que possa provocar qualquer alteração das correcções constantes do mesmo, as quais são de índole aritmética.

Como introito da petição apresentada, nos artigos 1.º a 4.º, o sujeito passivo não discorda de qualquer ponto do Projeto de Relatório, limitando-se apenas a indicar dados do mesmo, identificar o ACE e definir a isenção prevista nos n.ºs 21 e 22 do artigo 9a do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, pelo que passo a responder ao contido nos artigos 5.º a 14.º.

Nos artigos 5.º a 6.º da petição, o sujeito passivo invoca o Acórdão lavrado no processo 01231/12, de 12 de Fevereiro de 2014, concluindo que "... apesar de um dos membros do agrupamento não reunir os pressupostos da isenção do IVA, este facto por si só não implica que as prestações de serviços aos restantes membros do agrupamento tenham de ser tributadas em sede de IVA, desde que reunidas todas as condições previstas no relevante normativo...". No artigo 7.º, indica que com base no aludido Acórdão "...corrigiu as facturas que foram emitidas com IVA ao membro do Agrupamento, Banco C....., S.A., que reúne as condições de isenção, através de Notas de Crédito e emissão de facturas, estas isentas ao abrigo dos números 21 e 22 do artigo 9.º do Código do IVA."

No relato que faz dos artigos 8.º a 14.º solicita a anulação da correcção efectuada, considerando os seus argumentos, e conseqüente revisão do projecto de correcções.

Todas as alegações invocadas nesta petição pelo sujeito passivo, não acrescentam qualquer outro facto, que não seja uma questão do Direito, ao pretender sobrelevar o Acórdão, acima referenciado, face à Doutrina Administrativa veiculada pelo ofício-circulado n.º30084 de 01/12//2005, nomeadamente no seu ponto 1.5, reproduzido a fls 06 e 07 deste Relatório, a qual, não tendo sido revogada, vincula a atuação da inspeção tributária.

Deste modo, reitero o relatado no projecto de relatório, não se aceitando a pretensão do sujeito passivo, porquanto o Acórdão referido apenas tem aplicação para o caso apreciado.

Assim sendo, deve o projecto de relatório ser convertido em relatório final e ser notificado ao contribuinte.

[...]"

(cf. doc. a fls. 15 a 23 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

L - Na informação referida na alínea anterior foi aposto despacho de concordância por parte do Sr. Diretor de Finanças, datado de 10.12.2014 (cf. doc. a fls. 15 a 23 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

M - Do despacho e da informação referidos nas alíneas anteriores foi dado conhecimento à Impugnante, por ofício da AT, datado de 12.12.2014 (cf. docs. a fls. 24 a 26 do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

N - A Impugnante recebeu um ofício da AT, datada do 23.12.2014, sob o assunto «notificação de indeferimento do pedido de reembolso» (cf. doc. a fls. 60 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

O - A Impugnante recebeu a «demonstração de liquidação de juros de IVA», datada de 23.12.2014 e com data limite de pagamento a 05.03.2015 (cf. doc. a fls. 54 a 55 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

P - A Impugnante recebeu a «demonstração de liquidação de IVA», com o n.º 2014 010700592, datada de 23.12.2014 e com data limite de pagamento a 05.03.2015 (cf. doc. a fls. 57 a 58 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

Q - A p.i. do presente meio processual deu entrada neste Tribunal em 26.03.2015 (cf. fls. 2 a 77 dos autos).

(...)

Factos Não Provados: com relevo para a decisão a proferir não ficaram por provar quaisquer outros factos.».

4. Das nulidades

São imputadas à sentença recorrida as nulidades decorrentes da contradição entre os fundamentos e a decisão e do excesso de pronúncia.

A Recorrente considera que há contradição entre os fundamentos e a decisão porque a decisão é de improcedência e o acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) em que se fundamenta apoiaria a solução oposta.

Mas não tem razão.

A contradição existiria se fosse surpreendida nos próprios termos da decisão recorrida.

No caso, porém, a Recorrente opõe a decisão aos seus próprios fundamentos, mas numa certa interpretação do aresto do TJUE que o tribunal de primeira instância não fez e a Recorrente entende que deveria ter feito [ver a conclusão “K” do recurso]. E o eventual erro na interpretação do acórdão para que remeta, não integra nenhum vício formal.

Acresce que a sentença recorrida não apoia o ali decidido apenas numa certa interpretação do referido acórdão do TJUE.

Porque o que ali foi decidido foi que as prestações de serviços em causa nunca poderiam beneficiar da isenção a que aludiam os números 21 e 22 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”). E, tanto quanto é possível aferir, o tribunal de primeira instância apoiou essa decisão em duas razões independentes:

Por um lado, no facto de a lei interna exigir que todos os membros dos grupos autónomos estejam em condições de dela beneficiar (o que não sucedia no caso).

Por outro lado, no facto de a lei comunitária exigir que o grupo se limite ao reembolso exato da parte de cada um dos seus membros nas despesas comuns (ver a pág. 18 da sentença).

Quanto à primeira razão, o Mm.º Juiz a “quo” convocou o entendimento firmado no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12/06/2012, proferido no processo n.º 05347/12.

E só quanto à segunda é que convocou o entendimento do TJUE, veiculado na decisão do processo n.º C-407/2007.

Assim, existindo dois fundamentos autónomos para o decidido, a eventual contradição que pudesse ser surpreendida num deles seria insuficiente para anular a decisão. Porque esta ficaria, ainda assim, suportada no outro fundamento.

Dizendo de outro modo: se o tribunal de primeira instância entende que não estão verificadas duas condições (autónomas) do funcionamento da isenção e é invocada contradição nas razões porque entende que não está verificada uma delas, ela não põe em causa a conclusão de que a isenção não pode funcionar no caso.

Pelo que nunca poderia haver contradição entre a fundamentação e a decisão.

Passemos à segunda nulidade invocada.

Aqui, a questão está em saber se o Mm.º Juiz poderia apoiar o decidido também no segundo fundamento.

A Recorrente entende que não, porque a questão de saber o grupo se limitou ao reembolso exato da parte de cada um dos seus membros nas despesas comuns nunca foi suscitada na decisão administrativa.

E tem razão nesta parte. Porque este fundamento não integra a decisão administrativa. As correções efetuadas apoiam-se exclusivamente no facto de um dos membros do agrupamento ter uma percentagem de dedução (prorata) superior a 10%.

Assim sendo, há efetivamente excesso de pronúncia, nesta parte.

Quando for julgada procedente a nulidade prevista na segunda parte da alínea d) do n.º 1 do artigo 615.º do Código de Processo Civil, manda a lei que o Supremo Tribunal supra a nulidade, declare em que sentido a decisão deve considerar-se modificada e conheça dos outros fundamentos do recurso – artigo 684.º, n.º 1, do mesmo Código.

O suprimento da nulidade passa no caso, por desconsiderar o segundo fundamento da decisão (na parte recorrida), considerando não escritas as considerações que nela são feitas a propósito do segundo pressuposto da isenção ali identificado (e que, basicamente, foram vertidas na pág. 18 da sentença).

Em suma, a Recorrente tem razão ao apontar esta invalidade, mas não tem razão ao concluir que acarreta a nulidade da (de toda) a sentença. A invalidade não obstará à apreciação do seu mérito não parte que não se encontra por aquela afetada.

5. Do erro de julgamento

Estamos, por isso, reconduzidos à questão de saber se o tribunal de primeira instância incorreu em erro de julgamento ao concluir que a isenção a que alude o artigo 9.º, n.º 21, do CIVA, está condicionada ao facto de o agrupamento complementar de empresas ser constituído exclusivamente por membros que exerçam atividades isentas.

A esta questão respondemos negativamente.

Conceda-se, em primeiro lugar, que a interpretação adotada na sentença recorrida é a que adere melhor

ao sentido literal da norma. Embora o n.º 21 não exclua, à partida, que o exercício da atividade isenta seja uma condição a observar quando o conjunto dos membros do agrupamento exerça uma atividade maioritariamente isenta, já o n.º 22 aponta claramente no sentido de que só se considera que os membros do grupo autónomo exercem uma atividade isenta quando a percentagem da dedução de cada um deles não seja superior a 10%.

Este sentido interpretativo é também reforçado pelo contexto da norma, já que, ao estabelecer como (outra) condição da isenção que o grupo se limite a exigir dos seus membros a parte de cada um deles nas despesas comuns, a lei também pressupõe que os membros tenham em comum o exercício da atividade que gera essas despesas.

E vai ao encontro da finalidade da norma comunitária correspondente – atualmente o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA – que é a de facilitar o acesso a serviços que contribuem diretamente para o exercício de atividades de interesse geral. No fundo, o que se pretende é incluir na isenção os serviços considerados «meritórios» («merit goods») que o agrupamento presta aos seus membros na realização dessa atividade.

Contrapõe a Recorrente que é uniformemente aceite pela jurisprudência e doutrina nacionais que se encontram abrangidos pela isenção os agrupamentos complementares de empresas que sejam instituições financeiras [ver a conclusão “P” do recurso]. Referindo-se, quanto à jurisprudência, ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de fevereiro de 2014, no processo n.º 1231/12.6BALS.B.

Deve observar-se desde já que, no caso, estamos perante um agrupamento de duas empresas, uma das quais não exerce atividade na área financeira.

Por outro lado, e no que respeita ao referido acórdão, o Supremo Tribunal Administrativo teve ali o cuidado de circunscrever o entendimento veiculado ao âmbito da vigência do artigo 12.º, n.º 1, alínea d) do CIVA, na redação introduzida pelo n.º 1 do artigo 35.º da Lei n.º 102-B/2001 e antes da sua revogação pela Lei n.º 53/2006 de 29/12. E que, por isso, não pode ser convocado para situações posteriores. Sendo que, atualmente, não existe norma equivalente que nos permita apelar ao elemento sistemático da interpretação jurídica e no sentido ali adotado.

Finalmente o entendimento doutrinário a que ali se fazia referência não levou (nem podia ter levado) em conta a evolução mais recente da jurisprudência comunitária, e que vai no sentido de que não beneficiam da isenção correspondente prevista artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, os serviços prestados por agrupamento cujos membros exerçam uma atividade económica no domínio dos serviços financeiros que não constitua uma atividade de interesse geral (acórdão do TJUE de 21 de Setembro de 2017, no processo C-326/15).

E embora o TJUE tivesse tido o cuidado de limitar o impacto desse entendimento quanto aos períodos fiscais já decorridos, a verdade é que não pode deixar de ser considerado na interpretação de legislações nacionais que, como é o caso da legislação portuguesa, já suportasse uma interpretação equivalente. Até porque as estas isenções baseiam-se em conceitos autónomos de direito comunitário e devem ser objeto de definição comunitária (neste sentido, referindo-se a norma equivalente da Sexta Diretiva, ver o acórdão do TJUE de 14 de dezembro de 2006, no processo n.º C-401/05, § 26).

De todo o exposto deriva que esta parte da decisão recorrida não merece censura e deve ser confirmada.

No mesmo sentido se decidiu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de Setembro de 2021, tirado no processo n.º 659/16.7BECBR e que correu termos entre as mesmas partes, com objeto e com fundamentação equivalente.

6. Conclusão

Não beneficiam da isenção a que alude, os n.ºs 21 e 22 do artigo 9.º do CIVA as prestações de serviços fornecidas aos seus membros por um agrupamento em que um deles é um sujeito passivo sujeito ao regime normal do IVA.

7. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 21 de Setembro de 2022. - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos (relator) - Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro - Isabel Cristina Mota Marques da Silva.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>