

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 756/2015-T

Tema: IVA – artigo 9.º, n.º 27, alínea e); conceito de “negociação”

Decisão Arbitral

O árbitro Nuno Cunha Rodrigues, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 16.03.2016, decide nos termos que seguem:

I. RELATÓRIO

1. A..., contribuinte fiscal n.º..., com domicílio fiscal em ..., Moradia..., ..., em ..., apresentou, em 17/12/2015, um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com as alíneas a) do art. 99.º do CPPT, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

2. A Requerente pede a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional de IVA referentes aos primeiros, segundos, terceiros e quartos trimestres dos anos de 2011 a 2013 e primeiro trimestre de 2014, num total de € 36.702,90 e respectivos juros compensatórios, num total de € 3.162,12.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 22-12-2015 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o ora signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 01-03-2015 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 16-03-2016.

No dia 27-05-2016 teve lugar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, durante a qual e mediante acordo das partes, foram prestadas declarações pela testemunha B... (doravante testemunha B...), arrolada pela Requerente; pela testemunha C... (doravante testemunha C...), também arrolada pela Requerente, tendo sido dispensada a inquirição da testemunha D, D..., por indicação da Requerente.

Foi concedido às Partes prazo para alegações sucessivas, o que ambas vieram fazer.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são 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).

O processo não enferma de nulidades e não se suscita qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

II. DO PEDIDO DA REQUERENTE

A Requerente solicita a declaração de ilegalidade das liquidações de IVA dos anos de 2011 a 2103 e 1.º trimestre de 2014, e respectivos juros compensatórios, por considerar que os serviços prestados pela Requerente às sociedades (i) E..., Unipessoal, Lda.; (ii) F...S.A. e (iii) G..., Unipessoal, Lda. beneficiam da isenção prevista na alínea e) do n.º 27 do art. 9.º do CIVA.

A E..., Unipessoal, Lda. dedica-se à venda de direitos de utilização turística mas não negocia directamente a venda dos seus títulos, atribuindo essas operações à sua força de vendas composta por diversos vendedores, incluindo a Requerente.

Para esse efeito, a E..., Unipessoal, Lda. fixa um preço mínimo de venda, que tem de ser obrigatoriamente respeitado pelos vendedores, incluindo a Requerente, podendo atribuir incentivos em termos de comissões, que serão maiores se a venda for superior à fixada como preço mínimo.

Nos anos de 2011 a 2103 e no 1.º trimestre de 2014, no âmbito da sua actividade, a Requerente limitava-se à prática de atos ou operações de natureza administrativa, material ou técnica, sendo-lhe atribuídos poderes de negociação no que se refere ao preço final do contrato, desde que este fosse superior ao preço mínimo fixado pela E..., Unipessoal, Lda. Entende a Requerente que a actividade desenvolvida subsume-se, assim, ao conceito de “negociação” a que se refere a alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA, tal como este foi enquadrado pelos serviços de finanças e ainda de acordo com a jurisprudência do TJUE, nomeadamente o acórdão C-435/05 (Volker Ludwig), de 21-06-2007.

Segundo este acórdão, a actividade de “negociação” não é mais do que “uma actividade de mediação que pode consistir, entre outras coisas, em indicar a uma parte no contrato as ocasiões para celebrar determinado contrato” pelo que não é obrigatório que a Impugnante agisse em representação das ditas empresas para quem prestou serviços, em virtude da lei não exigir para o efeito um mandato com representação.

Não sendo relevante se as cláusulas referentes ao contrato de compra e venda forem previamente fixadas pelas empresas, face ao conceito de negociação esbatido no acórdão citado.

Face ao exposto, conclui a Requerente pela ilegalidade das liquidações contestadas por violação da alínea e) do n.º 27 do art. 9.º do CIVA pelo que requerem a sua anulação e dos juros compensatórios liquidados.

III.DA RESPOSTA DA FAZENDA PÚBLICA

Em resposta, a Requerida considera totalmente improcedente o pedido da Requerente por entender que a actividade desenvolvida pela Requerente não é subsumível ao conceito de “negociação” a que se refere a alínea e) do n.º 27 do art. 9.º do CIVA.

A Requerida considera que a actividade da Requerente se traduz, apenas, na identificação de potenciais clientes da sociedade E..., Lda. e que a Requerente tem um interesse próprio na medida em que o valor da sua comissão depende do valor da venda que vier a ser efectuada.

Acrescenta a Requerida que a atividade da Requerente traduz-se numa mera prospecção e angariação de futuros e potenciais clientes do produto negociado e comercializado pela empresa a quem presta os seus serviços.

É manifesta a diferença da actuação da Requerente com aquela que é objecto de análise no acórdão do TJUE, de 21-11-2007, proferido no processo C-453/05, caso *Volker Ludwig*, também citado pela Requerente, em que constitui factualidade assente para o Tribunal que o consultor patrimonial, com contrato de agência com a entidade que concede o crédito, elabora, inclusive, as propostas de contratos vinculativas que depois transmite, após assinatura pelo cliente, à referida entidade, pelo que as circunstâncias que subjazem aos autos não podem dar-se como similares, sendo a sua prestação considerada como acessória e partilhando do tratamento fiscal da principal.

Considera ainda a Requerente que não colhe o argumento no sentido de que o funcionário do Serviço de Finanças não teve dúvidas sobre o enquadramento da actividade no regime de isenção, porquanto tal enquadramento resultou das informações prestadas pela Requerente, no momento da entrega da declaração.

De acordo com o conceito de “negociação” delimitado no acórdão CSC Financial Services¹, “a expressão negociação relativa a títulos não se refere aos serviços que se limitam a fornecer informações relativas a um produto financeiro e, eventualmente, a receber e processar os pedidos de subscrição dos títulos correspondentes, sem proceder à respectiva emissão”.

Ainda, à luz deste aresto, “a actividade de negociação é um serviço prestado a uma parte contratual e por esta remunerado como actividade distinta da mediação. Entre outras coisas, pode consistir em indicar-lhe as ocasiões para celebrar determinado contrato, entrar em contacto com a outra parte e em negociar em nome e por conta do cliente os detalhes das prestações recíprocas. A finalidade desta actividade é, assim, proceder ao necessário para que ambas as partes celebrem um contrato, sem que o negociador tenha um interesse próprio quanto ao conteúdo do contrato.”

A Requerida entende que a actividade da Requerente traduz-se apenas na identificação de potenciais clientes da E..., Unipessoal, Lda. e que a Requerente tem um interesse próprio

¹ Cfr. acórdão CSC Financial Services, processo C-235/00, de 13 de Dezembro de 2001, Colectânea da jurisprudência, 2001, p. I-10237, também disponível em <http://curia.europa.eu/jurisp/>

na medida em que o valor da sua comissão depende do valor da venda a que vier a ser efectuada.

A eventual isenção aplicável ao caso poderá ou não aproveitar à E..., Unipessoal, Lda. e nunca à Requerente uma vez que é a primeira quem comercializa os títulos.

Considera, também, a Requerida que, a proceder a interpretação da Requerente, às inúmeras empresas de intermediação imobiliária que prestam serviços na área da prospecção de clientes e intermediação na venda e locação de imóveis, também lhes aproveitariam as isenções que aproveitam ao negócio principal, o que não sucede. Portanto, se na angariação de clientes para contratos de venda ou arrendamento de imóveis não é aplicável qualquer isenção do artigo 9.º, também o mero angariador de potenciais clientes na aquisição de um título relativo a um direito real menor ou um título meramente obrigacionista, não pode beneficiar da isenção tipificada no artigo 9.º do CIVA.

Nessa medida, considera a Requerida não ter ficado devidamente demonstrado que a actividade desenvolvida pela Requerente a favor da E..., Unipessoal, Lda. possa beneficiar da isenção prevista na alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA porquanto, tanto quanto apurado pela Requerida, tal actividade não integra o conceito de “negociação”.

Conclui, assim, pela improcedência do pedido dos Requerentes, considerando não poder ser assacada aos actos de liquidação contestados a ilegalidade invocada pelos Requerentes, ou seja, a violação da alínea e) do n.º 27 do art. 9.º do CIVA.

IV. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A E..., Lda. dedica-se à venda de títulos de direitos de utilização turística sobre bens imóveis, por fracções semanais.
2. Ao adquirir o título, o seu titular fica com direito a gozar férias pelo período, nas condições e com os serviços fixados contratualmente.
3. Os direitos de utilização turística podem revestir-se de características diferentes.
4. Os direitos de utilização turística têm uma duração superior a 20 anos.

5. Para vender os direitos de utilização turística, a E... Unipessoal, Lda. recorre a prestadores de serviços independentes sem qualquer vínculo laboral.
6. Estes prestadores de serviços são remunerados com base comissões correspondentes às vendas realizadas, pelo que só recebem se venderem direitos de utilização turística.
7. Por cada comissão recebida, o prestador de serviços emite o competente recibo verde em nome da E..., Lda.
8. A empresa tem uma tabela de preços mínima, que deve ser obrigatoriamente respeitada pelos prestadores de serviços, dependendo o valor final do preço da negociação feito pelos vendedores.
9. Desde que seja respeitado o valor mínimo de venda, o vendedor é livre de negociar o preço que entender.
10. Os vendedores recebem uma comissão superior se, proporcionalmente, as vendas forem efectuadas acima do preço mínimo fixado pela E..., Unipessoal, Lda.
11. Para além da comissão devida pelas vendas, os prestadores de serviços têm direito a comissões por alterações contratuais negociadas com clientes que impliquem uma alteração do direito de utilização turística inicialmente adquirido, com pagamento adicional a cargo do cliente.
12. Os vendedores não têm poderes de representação da E... Unipessoal, Lda.
13. Os contratos de compra e venda são assinados pelos legais representantes da E... Unipessoal, Lda. e não pelos prestadores de serviços que negociam a venda.
14. A Requerente esteve colectada, desde 01.01.2005, pela actividade de “outras actividades de serviço de apoio prestados às empresas, CIRS...”, com enquadramento a que alude o artigo 9.º do CIVA.
15. Durante os anos de 2011, 2012, 2013 e primeiro trimestre de 2014, a Requerente prestou serviços à E... Unipessoal, Lda.
16. No desenvolvimento da sua actividade, competia à Requerente o contacto com potenciais clientes aos quais divulgava e perante os quais promovia os direitos de utilização turística da E... Unipessoal, Lda.
17. A Requerente negociava com os clientes o preço de aquisição dos direitos em causa ou de alteração do título de utilização já detido pelo cliente.

18. A Requerente fixava o preço final de venda ou alteração de título e acordava com o cliente as condições de aquisição, em termos de período para gozo das férias, tipologia da unidade turística, serviços associados, etc., que melhor se enquadrassem no perfil do cliente, sem prejuízo de posterior validação pela E... Unipessoal, Lda.
19. O preço final fixado nunca podia ser inferior ao preço previamente determinado pela E..., Unipessoal, Lda.
20. A Requerente não tinha poderes de representação da E... Unipessoal, Lda.
21. Os contratos de venda de títulos não eram formalizados ou assinados pela Requerente.
22. A Requerente auferia uma comissão por cada transacção efectuada, emitindo o competente recibo verde.
23. Pelos serviços prestados em 2011, a Requerente auferiu comissões num total de Euro 56.203,91.
24. Pelos serviços prestados em 2012, a Requerente auferiu comissões num total de Euro 40.037,79.
25. Pelos serviços prestados em 2013, a Requerente auferiu comissões num total de Euro 61.327,47.
26. Pelos serviços prestados no primeiro trimestre de 2014, a Requerente auferiu comissões num total de Euro 2.008,61.
27. Todos os recibos emitidos pela Requerente à (i) E..., Unipessoal, Lda.; (ii) F...S.A. e (iii) G..., Unipessoal, Lda. foram emitidos sem liquidação de IVA por esta considerar haver lugar à isenção prevista na alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA.
28. A Requerente foi alvo de uma inspecção tributária interna, de âmbito parcial em sede de IVA, com referência aos exercícios de 2011 a 2013, bem como ao primeiro trimestre de 2014, que teve origem nas Ordens de Serviço n.ºs O12014..., O12014..., O12014...e O12014... todas datadas de 19/09/2014 e emitidas pela Direção de Finanças de... .
29. As referidas ações inspetivas tiveram início no dia 29 de setembro de 2014 e foram concluídas em 23 de dezembro de 2014.

30. No relatório de inspeção elaborado pela Autoridade Tributária e Aduaneira refere-se o seguinte:

I – 2. Descrição sucinta das conclusões da ação de inspeção

Nos exercícios de 2011, 2012, 2013 e no 1º trimestre de 2014, o sujeito passivo **A...** obteve rendimentos de prestações de serviços sujeitas a Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e dele não isentas, não tendo liquidado o correspondente IVA devido por esses serviços.

Essas faltas de liquidação de IVA, originam correções meramente aritméticas, nas seguintes importâncias:

Período	Base Tribut.	Taxa Iva	IVA em falta
1103T	3.505,18 €	23%	806,19 €
1106T	15.025,98 €	23%	3.455,98 €
1109T	21.663,40 €	23%	4.982,58 €
1112T	16.009,35 €	23%	3.682,15 €
Total/2011	56.203,91 €		12.926,90 €
1203T	5.478,46 €	23%	1.260,05 €
1206T	11.656,16 €	23%	2.680,92 €
1209T	7.333,18 €	23%	1.686,63 €
1212T	15.569,99 €	23%	3.581,10 €
Total/2012	40.037,79 €		9.208,70 €
1306T	5.520,27 €	23%	1.269,66 €
1309T	28.082,78 €	23%	6.459,04 €
1312T	27.724,42 €	23%	6.376,62 €
Total/2013	61.327,47 €		14.105,32 €
1403T	2.008,61 €	23%	461,98 €
Total/2014	2.008,61 €		461,98 €

II – Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção

II – 1 Credencial e período em que decorreu a ação

No cumprimento das Ordens de Serviço internas números OI2014 ... , OI2014 ... OI2014 ... e OI2014 ... , todas datadas de 2014-09-19, procedi à realização das ações inspetivas ao sujeito passivo acima identificado.

As referidas ações inspetivas tiveram início em 2014-09-29 e foram concluídas em 2014-11-24.

II - 2 Motivo, âmbito e incidência temporal

As citadas Ordens de Serviço, todas de âmbito parcial, IVA, incidiram sobre os exercícios de 2011, 2012, 2013, e 2014 (1º trimestre de 2014) sendo que:

A Ordem de Serviço nº OI2014 ... incidia sobre o exercício de 2011

A Ordem de Serviço nº OI2014... incidia sobre o exercício de 2012

A Ordem de Serviço nº OI2014... incidia sobre o exercício de 2013

A Ordem de Serviço nº OI2014 ... incidia sobre o 1º trimestre do exercício de 2014

As mesmas foram todas determinadas por Despachos, datados de 2014-9-19, do Director de Finanças de ... , na pessoa de quem o substituiu nessa data, e visavam analisar sobre o correto enquadramento em sede de IVA do sujeito passivo A...

III - Descrição dos Factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas

1- Atividade e Enquadramento em IVA:

O sujeito passivo (S.P.) A... está, desde 2005-01-01, coletado pelo exercício da atividade de Outras Atividades de Serviço de Apoio Prestados às Empresas, CIRS Desde essa data, e até à presente data, está isento de IVA, nos termos do artº 9º do CIVA.

2- Clientes e recibos emitidos

2.1. Através da consulta efetuada aos valores declarados pelas entidades pagadoras – Consulta ao Anexo J, e respetiva comparação com os valores mencionados nas Declarações de IRS, foi verificado que os serviços prestados nos exercícios de 2011 a 2013 tiveram como clientes as sociedades “ E... Unipessoal, Lda”, NIF ... , “ F... SA”, NIF ... , e G... Unipessoal, Lda”, NIF ...

Os valores pagos a este S.P. declarados por essas sociedades, respeitantes à categoria B – do IRS, nos exercícios de 2011 a 2013, excedem em todos esses exercícios, o limite do art.º 53.º do CIVA (€10.000,00).

2.2. Através da circularização efetuada aos clientes do sujeito passivo, nos exercícios de 2011 a 2014, as citadas sociedades ‘ E... Unipessoal, Lda”, “ F... SA” e “ G... Unipessoal, Lda”, bem como através da análise dos recibos eletrónicos emitidos por este S.P., consultados na nossa base de dados, foi possível

verificar que, nesses exercícios, o sujeito passivo exerceu a atividade de angariação de potenciais clientes para essas mesmas sociedades emitindo pelas comissões auferidas recibos de IRS Modelo n.º 6 (manuais), até 2011-06-28, inclusive, e recibos eletrónicos, a partir de 2011-07-18, inclusive.

2.3. Tendo sido dessa forma, apurados os seguintes recibos emitidos pelo sujeito passivo, nos exercícios de 2011 a 2013, e 1º trimestre de 2014, veja-se:

Exercício de 2011 – Recibos Manuais e Eletrónicos

Nº Recibo	Adquirente Serviço	Data Emissão	Situação	Data Prestação Serviços	Valor	IVA	IRS	V. Líquido
	...	08-03-2011	Emitido		946,46 €	0,00 €	203,48 €	742,98 €
	...	28-01-2011	Emitido		1.960,00 €	0,00 €	421,40 €	1.538,60 €
	...	06-04-2011	Emitido		3.160,41 €	0,00 €	679,50 €	2.480,91 €
	...	30-04-2011	Emitido		250,00 €	0,00 €	0,00 €	250,00 €
	...	30-04-2011	Emitido		4.847,70 €	0,00 €	1.042,20 €	3.805,50 €
	...	30-03-2011	Emitido		598,72 €	0,00 €	128,72 €	470,00 €
	...	30-04-2011	Emitido		1.350,90 €	0,00 €	290,44 €	1.060,46 €
	...	31-05-2011	Emitido		80,00 €	0,00 €		80,00 €
	...		Emitido		250,00 €	0,00 €	53,75 €	196,25 €
	...	31-05-2011	Emitido		2.040,82 €	0,00 €	438,78 €	1.602,04 €
	...	17-05-2011	Emitido		3.046,15 €	0,00 €	654,92 €	2.391,23 €
Total/cliente					18.531,16 €			
	...	28-06-2011	Emitido		250,00 €	0,00 €	53,75 €	196,25 €
1	...	18-07-2011	Emitido	18-07-2011	3.322,06 €	0,00 €	714,24 €	2.607,81 €
2	...	01-08-2011	Emitido	01-08-2011	2.861,87 €	0,00 €	615,30 €	2.246,57 €
3		11-08-2011	Preenc. Manual		415,82 €	0	89,64	326,18
4		11-08-2011	Sem Preench.			€	€	€
5		11-08-2011	Sem Preench.			€	€	€
6		11-08-2011	Sem Preench.			€	€	€
7		11-08-2011	Sem Preench.			€	€	€
8	...	17-08-2011	Emitido	17-08-2011	2.281,28 €	0,00 €	490,48 €	1.790,80 €
9	...	01-09-2011	Emitido	01-09-2011	5.247,68 €	0,00 €	1.128,25 €	4.119,43 €
10	...	06-09-2011	Emitido	06-09-2011	550,00 €	0,00 €	118,25 €	431,75 €
11	...	15-09-2011	Emitido	15-09-2011	250,00 €	0,00 €	53,75 €	196,25 €
12	...	15-09-2011	Emitido	15-09-2011	6.734,70 €	0,00 €	1.447,96 €	5.286,74 €
13	...	03-10-2011	Emitido	03-10-2011	3.039,26 €	0,00 €	653,44 €	2.385,82 €

14	...	03-10-2011	Emitido	03-10-2011	150,00 €	0,00 €	32,25 €	117,75 €
15	...	12-10-2011	Emitido	12-10-2011	400,00 €	0,00 €	86,00 €	314,00 €
16	...	18-10-2011	Emitido	18-10-2011	3.461,12 €	0,00 €	744,14 €	2.716,98 €
17	...	04-11-2011	Sem Preench.			€	€	€
18	...	16-11-2011	Emitido	15-11-2011	4.857,12 €	0,00 €	1.044,28 €	3.812,84 €
19	...	02-12-2011	Emitido	02-12-2011	2.838,14 €	0,00 €	610,20 €	2.227,94 €
20	...	06-12-2011	Emitido	06-12-2011	150,00 €	0,00 €	32,25 €	117,75 €
21	...	15-12-2011	Emitido	15-12-2011	863,71 €	0,00 €	185,70 €	678,01 €
Total/cliente					37.672,75 €			
Total/2011					56.203,91 €			

Exercício de 2012 – Recibos eletrónicos

Nº	Adquirente Serviço	Data Emissão	Situação	Data Prestação Serviços	Valor	IVA	IRS	V. Líquido
22		02-01-2012	Emitido	02-01-2012	2.641,72 €	0,00 €	567,97 €	2.073,75 €
23		16-01-2012	Emitido	16-01-2012	1.709,48 €	0,00 €	367,54 €	1.341,94 €
24		16-03-2012	Emitido	16-03-2012	1.127,26 €	0,00 €	242,36 €	884,90 €
25		04-05-2012	Emitido	19-03-2012	1.761,99 €	0,00 €	378,83 €	1.383,16 €
26		04-05-2012	Emitido	16-04-2012	5.550,25 €	0,00 €	1.193,30 €	4.356,95 €
27		04-05-2012	Emitido	04-05-2012	890,88 €	0,00 €	191,54 €	699,34 €
28		16-05-2012	Emitido	16-05-2012	2.143,38 €	0,00 €	460,83 €	1.682,55 €
29		01-06-2012	Emitido	01-06-2012	661,26 €	0,00 €	142,17 €	519,09 €
30		18-06-2012	Emitido	18-06-2012	648,40 €	0,00 €	139,41 €	508,99 €
31		02-07-2012	Emitido	02-07-2012	982,09 €	0,00 €	211,15 €	770,94 €
32		09-07-2012	Emitido	09-07-2012	94,34 €	0,00 €	5,07 €	89,27 €
33		03-08-2012	Emitido	03-08-2012	250,50 €	0,00 €	53,86 €	196,64 €
34		03-08-2012	Emitido	03-08-2012	100,00 €	0,00 €	21,50 €	78,50 €
35		16-08-2012	Emitido	16-08-2012	1.468,89 €	0,00 €	315,81 €	1.153,08 €
36		21-08-2012	Emitido	21-08-2012	793,72 €	0,00 €	170,65 €	623,07 €
37		03-09-2012	Emitido	03-09-2012	200,00 €	0,00 €	0,00 €	200,00 €
38		03-09-2012	Emitido	03-09-2012	1.613,62 €	0,00 €	346,93 €	1.266,69 €
39		17-09-2012	Emitido	17-09-2012	1.830,02 €	0,00 €	393,45 €	1.436,57 €
40		02-10-2012	Emitido	02-10-2012	2.821,46 €	0,00 €	606,61 €	2.214,85 €
41		16-10-2012	Emitido	16-10-2012	5.048,97 €	0,00 €	1.085,53 €	3.963,44 €
42		02-11-2012	Emitido	02-11-2012	2.064,74 €	0,00 €	443,92 €	1.620,82 €
43		16-11-2012	Emitido	16-11-2012	2.591,42 €	0,00 €	557,16 €	2.034,26 €
44		04-12-2012	Emitido	04-12-2012	2.985,57 €	0,00 €	641,90 €	2.343,67 €
45		17-12-2012	Emitido	17-12-2012	57,83 €	0,00 €	12,43 €	45,40 €
Total					40.037,79 €	0,00 €	8.549,92 €	31.487,87 €

Exercício de 2013 – Recibos eletrónicos

Nº	Adquirente Serviço	Data Emissão	Situação	Data Prestação Serviços	Valor	IVA	IRS	V. Líquido
46		23-04-2013	Emitido	23-04-2013	2.946,52 €	0,00 €	736,63 €	2.209,89 €
Total/cliente					2.946,52 €			
47		06-05-2013	Emitido	06-05-2013	70,50 €	0,00 €	17,63 €	52,87 €
48		16-05-2013	Emitido	16-05-2013	635,00 €	0,00 €	158,75 €	476,25 €
49		16-05-2013	Emitido	16-05-2013	141,00 €	0,00 €	35,25 €	105,75 €
50		23-05-2013	Emitido	23-05-2013	1.727,25 €	0,00 €	431,81 €	1.295,44 €
51		03-07-2013	Emitido	03-07-2013	360,00 €	0,00 €	90,00 €	270,00 €
52		03-07-2013	Emitido	03-07-2013	458,24 €	0,00 €	114,56 €	343,68 €
53		03-07-2013	Emitido	03-07-2013	376,00 €	0,00 €	94,00 €	282,00 €
54		03-07-2013	Emitido	03-07-2013	1.245,50 €	0,00 €	311,38 €	934,12 €
55		03-07-2013	Emitido	03-07-2013	693,25 €	0,00 €	173,31 €	519,94 €
56		03-07-2013	Emitido	03-07-2013	150,00 €	0,00 €	37,50 €	112,50 €
57		04-07-2013	Emitido	04-07-2013	657,00 €	0,00 €	164,25 €	492,75 €
58		12-07-2013	Emitido	12-07-2013	582,80 €	0,00 €	145,70 €	437,10 €
59		18-07-2013	Emitido	18-07-2013	2.825,65 €	0,00 €	706,41 €	2.119,24 €
60		25-07-2013	Emitido	25-07-2013	2.105,60 €	0,00 €	526,40 €	1.579,20 €
61		08-08-2013	Emitido	08-08-2013	1.410,00 €	0,00 €	352,50 €	1.057,50 €
62		08-08-2013	Emitido	08-08-2013	502,50 €	0,00 €	125,63 €	376,87 €
63		17-08-2013	Emitido	17-08-2013	1.678,50 €	0,00 €	419,63 €	1.258,87 €
64		31-08-2013	Emitido	31-08-2013	561,07 €	0,00 €	140,27 €	420,80 €
65		31-08-2013	Emitido	31-08-2013	4.842,73 €	0,00 €	1.210,68 €	3.632,05 €
66		26-09-2013	Emitido	26-09-2013	8.150,53 €	0,00 €	2.037,63 €	6.112,90 €
67		26-09-2013	Emitido	26-09-2013	1.260,13 €	0,00 €	315,03 €	945,10 €
68		26-09-2013	Emitido	26-09-2013	223,28 €	0,00 €	55,82 €	167,46 €

69		18-10-2013	Emitido	18-10-2013	4.748,56 €	0,00 €	1.187,14 €	3.561,42 €
70		18-10-2013	Emitido	18-10-2013	65,80 €	0,00 €	16,45 €	49,35 €
71		24-10-2013	Emitido	24-10-2013	7.451,22 €	0,00 €	1.862,81 €	5.588,41 €
72		01-11-2013	Emitido	01-11-2013	1.097,16 €	0,00 €	274,29 €	822,87 €
73		19-11-2013	Emitido	19-11-2013	12.673,84 €	0,00 €	3.168,46 €	9.505,38 €
74		19-11-2013	Emitido	19-11-2013	474,32 €	0,00 €	118,58 €	355,74 €
75		05-12-2013	Emitido	05-12-2013	293,28 €	0,00 €	73,32 €	219,96 €
76		12-12-2013	Emitido	12-12-2013	920,24 €	0,00 €	230,06 €	690,18 €
Total/cliente					58.380,95 €			
Total/2013					61.327,47 €	0,00 €	15.331,88 €	45.995,59 €

2014 – 1º Trimestre

Nº	Adquirente Serviço	Data Emissão	Situação	Data Prestação Serviços	Valor	IVA	IRS	V. Líquido
77		30-01-2014	Emitido	30-01-2014	1.103,38 €	0,00 €	275,85 €	827,53 €
78		13-02-2014	Emitido	13-02-2014	905,23 €	0,00 €	226,31 €	678,92 €
Total 1º Trimestre					2.008,61 €	0,00 €	502,16 €	1.506,45 €

3- Falta de Liquidação total de IVA nos recibos emitidos em 2011, 2012, 2013 e 2014 (1º trimestre de 2014)

Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), o S.P. considerou-se isento nos termos do art.º 9º do CIVA desde 2005-01-01. Encontrando-se coletado no Serviço de Finanças de ... (código ...) pela atividade de Outras Atividades de Serviços de Apoio Prestados às Empresas (CIRS: ...).

Em resultado desse enquadramento, nos recibos acima identificados, o S.P. assinalou, relativamente ao regime de IVA, isento art.º 9.º, ou nada indicou, não tendo, por isso liquidado qualquer importância de IVA em todos os recibos emitidos.

Embora o sujeito passivo considere que os serviços por ele prestados nos exercícios de 2011 a 2014 aproveitam a isenção do art.º 9.º do CIVA, isso não acontece uma vez que todos os serviços prestados pelo mesmo, consistem na promoção da venda e comercialização de Direitos de

Habitação Turística, conforme foi declarado pelo próprio S.P., o qual após ter sido contactado por estes Serviços, no âmbito da Consulta, Recolha e Cruzamento de dados, através de ofício nº ... , datado de 2014-09-12, no sentido de informar sobre a natureza/tipologia/atividade dos serviços prestados nos exercícios de 2010 a 2014, respondeu, através de e-mail rececionado em 2014-09-24, que os serviços realizados consistem nas Prestações de Serviços de Comissionistas com clientes que celebraram Contratos de Alojamento.

Assim em termos de enquadramento fiscal em sede de IVA, o sujeito passivo surge indevidamente no art.º 9.º desde, pelo menos, 2009-01-01, dado que apesar de receber à comissão, não desenvolve em absoluto qualquer atividade enquadrável no art.º 9.º do CIVA.

De referir que, de acordo com a consulta efetuada aos valores declarados pelas entidades pagadoras – Consulta ao Anexo J, no exercício de 2009, este S.P. auferiu rendimentos pagos pela já citada sociedade " E... , Unipessoal, Lda", NIF ... , no valor de € 46 544,91.

Logo, observa-se uma incongruência no enquadramento do IVA, pois tratando-se de prestações de serviços, que consistem na promoção da venda e comercialização de Direitos de Habitação Turística e que não têm cabimento no art.º 9.º do CIVA, teria de se aferir qual o enquadramento a considerar. Dado que o volume de negócios de 2009 ultrapassou o limite do art.º 53.º do CIVA (€10.000,00), assim como os volume de negócios de 2010, 2011, 2012 e 2013 também ultrapassaram o referido limite do art.º 53.º do CIVA, também estaria afastada a possibilidade de aplicação do regime de isenção do art.º 53.º do CIVA, restando então o enquadramento no regime normal de tributação de IVA com periodicidade trimestral, a partir de 1 de fevereiro de 2010 (conforme o determina o art.º 58.º, n.º 5 do CIVA), pelo que **foi elaborado, no decurso da Ordem de Serviço Interna número OI2014 ... , incidente sobre este mesmo s.p. e abrangendo o exercício de 2010, o Boletim de Alteração Oficioso (BAO), no sentido de alterar o enquadramento do SP em conformidade.**

De referir também que no decurso dessa mesma inspeção ao exercício de 2010, foram também corrigidas as situações resultantes da não liquidação de IVA sobre as prestações de serviços sujeitas a Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e dele não isentas.

Assim sendo, os montantes auferidos pelo sujeito passivo a partir de 2010-02-01, relativos à promoção da venda e comercialização de Direitos de Habitação Turística, encontram-se sujeitos a IVA, porquanto os serviços prestados inserem-se no conceito de prestação de serviços nos termos dos artigos 1.º, n.º 1, al. a), 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º, n.º 1 do CIVA, já que não se lhe aplica qualquer isenção prevista no CIVA (art.º 9.º ou 53.º).

Os citados serviços efetuados por intermediário agindo em nome e por conta de outrem ligados ao alojamento do setor hoteleiro (ou em setores com funções análogas) estão abrangidas pela regra geral de localização dos serviços prestados a sujeitos passivos, vertida no artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA.

O valor tributável destas prestações de serviços é, nos termos do artigo 16.º, n.º 1 do CIVA, o valor das contraprestações obtidas dos adquirentes.

Decorrente deste procedimento resulta falta de liquidação de IVA nos termos do artigo 18.º, n.º 1, al. c) do CIVA.

Ao valor trimestral conhecido das prestações de serviços, vai ser aplicada a taxa de IVA em vigor à data.

Pela falta de liquidação do IVA nos recibos emitidos, apuram-se os seguintes montantes de imposto em falta:

Exercício de 2011

Período	Base Tribut.	Taxa Iva	IVA em falta
1103T	3.505,18 €	23%	806,19 €
1106T	15.025,98 €	23%	3.455,98 €
1109T	21.663,40 €	23%	4.982,58 €
1112T	16.009,35 €	23%	3.682,15 €
Total	56.203,91 €		12.926,90 €

Exercício de 2012

Período	Base Tribut.	Taxa Iva	IVA em falta
1203T	5.478,46 €	23%	1.260,05 €
1206T	11.656,16 €	23%	2.680,92 €
1209T	7.333,18 €	23%	1.686,63 €
1212T	15.569,99 €	23%	3.581,10 €
Total	40.037,79 €		9.208,70 €

Exercício de 2013

Período	Base Tribut.	Taxa Iva	IVA em falta
1303T	0,00 €	23%	0,00 €
1306T	5.520,27 €	23%	1.269,66 €
1309T	28.082,78 €	23%	6.459,04 €
1312T	27.724,42 €	23%	6.376,62 €
Total	61.327,47 €		14.105,32 €

Exercício de 2014

Período	Base Tribut.	Taxa Iva	IVA em falta
1403T	2.008,61 €	23%	461,98 €
Total	2.008,61 €		461,98 €

VII - Infrações verificadas

As faltas de liquidação de IVA descritas no ponto III, relativas aos períodos adiante identificados, e nos montantes também adiante identificados:

Período	IVA em falta
1103T	806,19 €
1106T	3.455,98 €
1109T	4.982,58 €
1112T	3.682,15 €
Total/2011	12.926,90 €
1203T	1.260,05 €
1206T	2.680,92 €
1209T	1.686,63 €
1212T	3.581,10 €
Total/2012	9.208,70 €
1306T	1.269,66 €
1309T	6.459,04 €
1312T	6.376,62 €
Total/2013	14.105,32 €
1403T	461,98 €
Total/2014	461,98 €

que **infringem** o disposto nos artigos 27º e na alínea b) do nº 1 do artº 41º, todos do CIVA, (numeração atual) constituem contra-ordenações fiscais previstas e puníveis pelo artº 114º do Regime Geral das Infrações Tributárias (R.G.I.T.).

Não foi requerida a redução de coimas prevista na alínea c) do nº 1 do artº 29º do Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei nº 15/2001, motivo pelo qual foram levantados Autos de Notícia, nos termos do artº 57º do mesmo Diploma, relativamente às infrações verificadas.

IX- Direito de Audição - Fundamentação

a) O s.p. foi notificado, na sua morada, através de carta registada datada de 2014-11-25 cujo respetivo registo tem a mesma data, para no prazo de 15 dias exercer o direito de audição, sobre o projeto de correções, que lhe foi enviado como anexo à notificação, nos termos previstos no artº 60º da Lei Geral Tributária e artº 60º do Regime Complementar de Procedimentos da Inspeção Tributária.

b) Em resposta, veio o mesmo exercer esse direito de audição, através de documento entregue no Serviço de Finanças de ..., o qual foi posteriormente enviado para esta Direção de Finanças de ...

c) Analisadas as alegações apresentadas em sede de direito de audição, importa referir o seguinte:

Argumenta o s.p., nos parágrafos 7º a 12º do documento que consubstancia esse direito de audição, que *"Em virtude de ter alterado a atividade, a requerente apresentou no dia 3 de Março de 2004, no Serviço de Finanças de ... a Declaração de Alterações "O serviço de Finanças de ... enquadrou o sujeito passivo no artº 9º do CIVA, desde 1 de janeiro de 2005, conforme declaração de Alterações que ora junta e dá inteiramente reproduzida para todos os efeitos legais", classificando esse documento como documento nº 1 e que "O enquadramento do sujeito passivo ao abrigo do artº 9º do CIVA, foi efetuado pelo Serviço de Finanças de ... e fê-lo em campo reservado aos serviços e não pela requerente, facto esse que levou a requerente a não liquidar o IVA na emissão dos recibos" e que "tal enquadramento não ofereceu dúvidas à requerente" e ainda que "Deste modo encontram-se bem emitidos os recibos com a menção da respetiva isenção".*

Em resposta a estes argumentos é de referir o seguinte:

A alteração do enquadramento (do regime normal trimestral do IVA, pela atividade de Limpeza Industrial, atividade principal pela qual o s.p. estava enquadrado, para a atividade de Outras Atividades de Serviços de Apoio Prestados às Empresas, atividade enquadrada como isenta, nos termos do artº 9º do CIVA), efetuada pelos Serviços, resultou numa apresentação de alterações, por parte do s.p. em 2004-03-03 tendo essa declaração de alterações sido recolhida em "front office" (declaração verbal, sem entrega física de qualquer documento que justificasse a alteração do enquadramento), a qual ficou, nessa data, pendente, na medida em que a mesma, de acordo com a legislação fiscal, só produziria efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano seguinte (2005). Daí que o novo enquadramento em IVA foi feito com data a vigorar a partir de 2005-01-01, enquadramento esse feito, em função das declarações verbais que foram prestadas pelo s.p..

Argumenta também o s.p. nos parágrafos 13º a 18º do documento que consubstancia o direito de audição que *"Segundo a alínea e) do nº 27 do artº 9º do CIVA estão isentas de IVA as operações e serviços, incluindo a negociação, mas com exclusão da simples guarda e administração ou gestão, relativos a ações, outras participações em sociedades ou associações, obrigações e demais títulos, com exclusão dos títulos representativos de mercadorias e dos títulos representativos de operações sobre bens imóveis quando efetuadas por um prazo inferior a 20 anos"*.

Alega ainda que *"Assim, face ao preceituado na referida alínea, resulta que estão isentas as operações e serviços sobre bens imóveis cujos títulos representativos dessas operações sejam transmitidos por um prazo superior a 20 anos"* e também que *"Do mesmo modo, beneficiam da isenção as comissões auferidas pela intermediação na compra e venda de títulos ao abrigo da alínea supra"*, e ainda que *"O legislador apenas afastou da norma a isenção concernente às operações relacionadas com a administração ou gestão, dos já referidos títulos, através da expressão com exclusão da simples guarda e administração ou gestão"*.

Mais declara que *"A atividade desenvolvida pela requerente não consiste na divulgação e publicitação do produto, mas sim na celebração dos contratos de compra e venda, a qual, recebe uma comissão pela prestação do serviço"*.

E conclui dizendo que *deverá a requerente manter-se isenta nos termos do artigo 9º do CIVA, e, conseqüentemente deverá a Autoridade Tributária não proceder à correção do IVA através do recurso a correções aritméticas dos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014, 1º trimestre e reenquadrar o sujeito passivo no artigo 9º do CIVA, à data de 01-01-2005.*

Em resposta a estes argumentos importa referir o seguinte:

- Relativamente ao requerido nos parágrafos 13 a 18 do direito de audição, que defende a isenção dos serviços prestados, fundamentada na inclusão desses serviços no disposto na alínea e) do nº 27 do artigo 9º do CIVA, ao considerar que as operações prestadas no âmbito da formação e celebração dos contratos de direitos de habitação turística, cujo prazo de validade do título é superior a 20 anos, ou seja, na celebração de contratos de compra e venda de direitos de utilização sobre imóveis, se encontram abrangidas pelo conceito de negociação contido na alínea e), do nº 27 do artº 9º do CIVA., assim como, ao considerar que os serviços em causa se enquadram na expressão "demais títulos" desse mesmo normativo, não é de atender, porquanto, os serviços prestados, apesar de relacionados com transações de títulos representativos de operações sobre bens imóveis, não se encontram abrangidas pelo conceito

de negociação contido na alínea e), do n.º 27 do art.º 9.º do CIVA, conforme referido na Informação n.º ... i, datada de 2014-04-01, da Direção de Serviços do IVA, que se passa a citar:

No preâmbulo do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) encontram-se definidos os princípios gerais em que assenta o imposto, do qual se destaca, relativamente às isenções, o seguinte: *"8 - Num imposto geral como o IVA as isenções hão-de conter-se em limites bastante estreitos. Na definição das isenções seguiram-se, em princípio, as linhas traçadas pela 6.ª directiva. (...), as isenções previstas significam tão somente que as actividades por elas abrangidas não estão sujeitas à obrigação de facturar imposto, não beneficiando, todavia, de crédito pelo imposto suportado nas aquisições de inputs produtivos. (...)"*.

No âmbito do CIVA, o princípio geral de tributação, consagrado no n.º 1 do artigo 1.º, determina na sua alínea a) que estão sujeitas a IVA todas as transmissões de bens e prestações de serviços, efetuadas no território nacional, a título oneroso e por um sujeito passivo agindo como tal. Sendo consideradas prestações de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

No entanto, o próprio código prevê derrogações ao princípio geral, nomeadamente, as previstas no artigo 9.º, 27), em resultado da transposição, para o ordenamento jurídico interno, do disposto na atual alínea f) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (que corresponde à redação do anterior n.º 5 da alínea d) da letra B) do artigo 13.º da "6.ª Directiva" - Diretiva 77/388/CEE do Conselho de 17 de maio de 1977), das quais se destaca as constantes na alínea e) que determina a isenção nas *"operações e serviços, incluindo a negociação, mas com exclusão da simples guarda e administração ou gestão, relativos a ações, outras participações em sociedades ou associações, obrigações e demais títulos, com exclusão dos títulos representativos de mercadorias e dos títulos representativos de operações sobre bens imóveis quando efetuadas por um prazo inferior a 20 anos"* e a alínea f) que determina a isenção nos *"serviços e operações relativos à colocação, tomada e compra firmes de emissões de títulos públicos ou privados"*.

Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), as isenções referidas no artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA) são de interpretação estrita, dado que essas isenções constituem derrogações ao princípio geral, segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo.

É, também, assente na jurisprudência que para serem qualificadas de operações isentas na aceção do artigo 135.º, n.º 1 da Diretiva IVA, os serviços prestados devem formar um todo distinto, apreciado de modo global, que tenha por efeito preencher as funções específicas e essenciais de um serviço descrito nas referidas alíneas. Há que distinguir o serviço isento, na aceção da referida diretiva, do fornecimento de uma simples prestação material ou técnica. Para o efeito deve-se examinar, em especial, o alcance da responsabilidade do prestador de serviços perante o cliente, nomeadamente a questão de saber se essa responsabilidade se limita aos aspetos técnicos ou se é extensiva aos elementos específicos e essenciais da operação (acórdão SDC, C-2/95 e acórdão CSC Financial Services, C-235/00).

Assim, face ao disposto na referida alínea e) do artigo 9.º, 27) do CIVA verifica-se que estão isentas as operações de compra e venda de ações, outras participações em sociedades ou associações, obrigações e demais títulos, bem como, os serviços relacionados com os pagamentos dos correspondentes rendimentos financeiros vencidos (juros, dividendos, reembolsos, ...), consideradas como operações financeiras típicas.

Do mesmo modo, beneficiam da isenção as comissões auferidas pela intermediação na compra e venda de títulos, em resultado da inclusão da expressão *"incluindo a negociação"*, facto que permite abranger no âmbito da isenção a intervenção de terceiros visando a concretização das supra referidas operações.

No entanto, encontram-se afastadas da isenção as operações relacionadas com a "administração ou gestão" dos referidos títulos, através da inclusão da expressão "com exclusão da simples guarda e administração ou gestão", consideradas serviços acessórios às referidas operações financeiras.

Na situação exposta, que se reporta à intervenção de um "terceiro" nas operações financeiras relacionadas com a compra e venda de "títulos representativos de operações sobre bens imóveis", importa verificar qual a interpretação atribuída ao termo "negociação" que consta da redação da alínea e) artigo 9.º, 27) do CIVA (correspondente à alínea f) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva IVA) na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

Assim, o entendimento resultante da apreciação do Tribunal de Justiça proferido no Acórdão de 13 de dezembro de 2001 - processo C-235/00, expresso nos pontos 39 a 41 é o seguinte:

"39 Sem que seja necessário averiguar o alcance exacto do termo «negociação», que, aliás, aparece noutras disposições da Sexta Directiva, designadamente no artigo 13.º, B, alínea d), n.ºs 1 a 4, há que concluir que, no contexto do n.º 5, se refere a uma actividade executada por um intermediário que não ocupa o lugar de uma parte num contrato relativo a um produto financeiro e cuja actividade é diferente das prestações contratuais típicas efectuadas pelas partes em contratos desse tipo. Efectivamente, a actividade de negociação é um serviço prestado a uma parte contratual e por esta remunerado como actividade distinta da mediação. Entre outras coisas, pode consistir em indicar-lhe as ocasiões para celebrar determinado contrato, entrar em contacto com a outra parte e em negociar em nome e por conta do cliente os detalhes das prestações recíprocas. A finalidade desta actividade é, assim, proceder ao necessário para que ambas as partes celebrem um contrato, sem que o negociador tenha um interesse próprio quanto ao conteúdo do contrato.

40. Em contrapartida, não se está perante uma actividade de negociação quando uma das partes no contrato confia a um subcontratante uma parte das operações materiais ligadas ao contrato, como a informação à outra parte, a recepção e o processamento dos pedidos de subscrição dos títulos que são objecto do contrato. Neste caso, o subcontratante ocupa o mesmo lugar que o vendedor do produto financeiro e não constitui, assim, um intermediário que não ocupa o lugar de uma das partes no contrato na acepção da disposição em causa.

41. Tendo em conta todas as considerações que antecedem, deve responder-se ao órgão jurisdicional de reenvio que o artigo 13.º, B, alínea d), n.º 5, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que

- a expressão «operações relativas a títulos» se refere a operações susceptíveis de criar, modificar ou extinguir os direitos e obrigações das partes sobre títulos,*
- a expressão «negociação relativa a títulos» não se refere aos serviços que se limitam a fornecer informações relativas a um produto financeiro e, eventualmente, a receber e processar os pedidos de subscrição dos títulos correspondentes, sem proceder à respectiva emissão."*

".....Da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) relativa ao termo "negociação" (contido na redação da alínea e) do n.º 27º do artº 9º do CIVA), se conclui que as operações de "divulgação e publicitação" de direitos de utilização sobre imóveis, apesar de relacionados com transações de títulos representativos de operações sobre bens imóveis, não se encontram abrangidas pelo conceito de negociação contido na alínea e), do n.º 27 do artº 9º do CIVA.

Desse modo as operações de Prestações de Serviços que consistam na "divulgação e publicitação" realizadas pelos colaboradores são consideradas no âmbito do IVA, nos termos do n.º 1 do artº 4º sujeitas a IVA e dele não isentas, tributáveis à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artº 18º do CIVA."

Ora, se as operações de "divulgação e publicitação" realizadas pelos colaboradores são consideradas no âmbito do IVA, nos termos do nº 1 do artº 4º sujeitas a IVA e dele não isentas, tributáveis à taxa definida na alínea c) do nº 1 do artº 18º do CIVA., também, de igual modo, as prestações de serviços realizadas pelos colaboradores na celebração dos contratos de compra e venda de direitos de utilização sobre imóveis, são consideradas no âmbito do IVA, nos termos do nº 1 do artº 4º sujeitas a IVA e dele não isentas, tributáveis à taxa definida na alínea c) do nº 1 do artº 18º do CIVA., conforme foi referido na Informação nº ... , datada de 2014-04-01, da Direção de Serviços do IVA acima transcrita.

d) Face ao exposto, considera-se que os argumentos apresentados pelo s.p. no decurso do prazo para o exercício do direito de audição, comentados nos pontos anteriores, não são suscetíveis de alterar os pressupostos que estiveram na base da elaboração do projeto de relatório, pelo que se mantêm os valores propostos de IVA a liquidar, descritos no Capítulo III do presente relatório.

35. Em consequência a AT procedeu aos seguintes actos de liquidação:

IVA: 1103T - €.	806,19	Juros: €.	116,36
IVA: 1106T - €.	3.455,98	Juros: €.	463,95
IVA: 1109T - €.	4.982,58	Juros: €.	618,66
IVA: 1112T - €.	3.682,15	Juros: €.	446,38
IVA: 1203T - €.	1.260,05	Juros: €.	140,24
IVA: 1206T - €.	2.680,92	Juros: €.	270,89
IVA. 1209T - €.	1.686,63	Juros: €.	153,50
IVA: 1212T - €.	3.581,10	Juros: €.	289,58
IVA. 1303T - €.	0,00	Juros: €.	0,00
IVA. 1306T - €.	1.269,66	Juros €.	77,18
IVA. 1309T - €.	6.459,04	Juros: €.	327,83
IVA. 1312T - €.	6.376,62	Juros: €.	257,56
IVA. 1403T - €.	461,98	Juros: €.	0,00

B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

C. Fundamentação da matéria de facto

A matéria de facto dada como provada assenta na prova documental apresentada e não contestada, bem como nos depoimentos das testemunhas B... e C... .

Os depoimentos referidos assumiram-se como sérios e isentos aos olhos do Tribunal, na medida em que, a par com as características de espontaneidade dos mesmos, se mostraram logicamente estruturados e coerentes.

V. QUESTÕES A DECIDIR

A. Da ilegalidade das liquidações de IVA

O contencioso tributário – através da impugnação judicial e do pedido de pronúncia arbitral – reconduz-se a um contencioso de anulação ou declaração de nulidade de actos tributários pelo que o objecto do mesmo está delimitado pelo acto tributário posto em crise e respectiva fundamentação.

Assim sendo, no que se refere aos presentes autos, cumpre decidir se os actos de liquidação de IVA contestados pela Requerente devem ou não ser anulados, por ilegais.

Resulta das conclusões do relatório de inspecção junto aos autos e respectiva fundamentação que, no entender da Requerida, a actividade desenvolvida pela Requerente não se subsumirá ao conceito de “negociação” a que se refere a alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA, pelo que a isenção de IVA aí prevista não será aplicável aos serviços prestados, nos anos de 2011 a 2013 e no primeiro trimestre de 2014 às sociedades (i) E..., Unipessoal, Lda.; (ii) F... S.A. e (iii) E G..., Unipessoal, Lda.

Cumpre, assim, decidir.

Vejamos.

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um imposto geral sobre o consumo, em que se tributam as transmissões de bens, a prestação de serviços, as importações e a aquisição intracomunitária de bens.

Trata-se de um imposto que comporta um regime geral e diversos regimes especiais, qualquer deles objecto de um elevado grau de harmonização comunitária.

As normas de incidência do IVA podem ser de incidência pessoal – cfr. artigo 2.º do CIVA – e de incidência real – cfr. artigo 1.º do CIVA.

Quando uma dada situação se enquadra em ambas as categorias – de incidência pessoal e real – encontramos um facto tributário sujeito a IVA.

No caso de alguma das normas de incidência não ser preenchida, o facto não se encontra abrangido pelo CIVA sendo, por isso, a situação não-sujeita a IVA. Concretiza-se, desta forma, o princípio da segurança jurídica e o princípio da legalidade fiscal: só estão sujeitos a imposto os factos previstos expressamente na lei.

Por outro lado, pode suceder que um determinado facto tributário, preenchendo as normas de incidência pessoal e real esteja, por expressa cominação legal, isento de tributação em sede de IVA.

A esta luz, devemos distinguir a não-sujeição a um imposto (em que o facto não preenche as normas de incidência pelo que não está abrangido por aquele imposto), da isenção de um imposto (em que, sendo preenchidas as normas de incidência, a lei determina a isenção daquele facto no âmbito de um determinado imposto).²

No caso *sub judice* discute-se se um determinado facto tributário encontra-se isento de IVA, nos termos do artigo 9.º, n.º 27, alínea e) do Código do IVA³ sabendo-se que o n.º 27 do artigo 9.º prevê, justamente, que o conjunto de operações aí elencadas (nas alíneas a) a h)) está isento de imposto.

O que está em causa é saber, por conseguinte, se esta norma de isenção – o disposto na alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º - pode ser invocada pela Requerente, no âmbito dos serviços que prestava às sociedades (i) E..., Unipessoal, Lda.; (ii) F...S.A. e (iii) E G..., Unipessoal, Lda.

Note-se que, de acordo com a extensa jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), as isenções previstas na Directiva 2006/112/CE, do Conselho - e, consequentemente, no n.º 27 do artigo 9.º -, constituem noções autónomas de Direito da

² Assim, cfr. Nuno Cunha Rodrigues, *A sujeição a IVA das relações subjacentes a um contrato de consórcio interno*, in Estudos em homenagem a Alberto Xavier, volume II, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 451-460.

³ Esta numeração resulta da Declaração de rectificação n.º 44-A/2008, de 13 de Agosto.

União Europeia que devem ser interpretadas de forma estrita por constituírem excepções ao sistema comum do IVA.

No entanto, esta exigência de interpretação estrita tem que estar em conformidade com os objectivos das isenções previstas e respeitar o princípio da neutralidade fiscal sob pena de, esvaziando-as de conteúdo, pôr em causa os efeitos jurídicos e económicos pretendidos.

Todas as operações enumeradas no n.º 27 do artigo 9.º do CIVA são definidas em função da natureza das prestações de serviços que são fornecidos e não em função da pessoa ou qualidade do prestador, do destinatário do serviço ou da forma como o serviço é prestado, conforme se demonstra no elenco taxativo das alíneas nele previstas.

Na situação em apreço, suscita-se a dúvida quanto à actividade prestada pela Requerente às sociedades (i) E..., Unipessoal, Lda.; (ii) F... S.A. e (iii) E G..., Unipessoal, Lda.

Em rigor, a dificuldade gira em torno na qualificação dos serviços prestados pela Requerente: procura-se saber se esta equivale a *negociação* para efeitos do disposto no artigo 9.º, n.º 27, alínea e) do Código do IVA o qual abrange as “*operações e serviços, incluindo a negociação, mas com exclusão da simples guarda e administração ou gestão, relativos a (...) títulos representativos de operações sobre bens imóveis quando efectuadas por um prazo inferior a 20 anos*” e que resultou da transposição, para o direito português, do disposto no artigo 135.º, n.º 1, alínea f) da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

- i) Do conceito de negociação à luz do artigo 9.º, n.º 27, alínea e) do Código do IVA:

No acórdão CSC Financial Services⁴, o TJUE procurou densificar o conceito de “*negociação*” para efeitos do disposto no artigo 13.º, B, alínea d), n.º 5 da sexta directiva sobre IVA (anterior à Directiva n.º 2006/112/CE) – norma que foi transposta para o direito português pela actual alínea e) do número 27 do artigo 9.º do CIVA.

⁴ Cfr. acórdão CSC Financial Services, processo C-235/00, de 13 de Dezembro de 2001, Colectânea da jurisprudência, 2001, p. I-10237, também disponível em <http://curia.europa.eu/jurisp/>

O TJUE concluiu que o termo “negociação” *“se refere a uma actividade executada por um intermediário que não ocupa o lugar de uma parte num contrato relativo a um produto financeiro e cuja actividade é diferente das prestações contratuais típicas efectuadas pelas partes em contratos desse tipo.”*

O mesmo acórdão acrescenta, no parágrafo 39, que *“efectivamente, a actividade de negociação é um serviço prestado a uma parte contratual e por esta remunerado como actividade distinta da mediação. Entre outras coisas, pode consistir em indicar-lhe as ocasiões para celebrar determinado contrato, entrar em contacto com a outra parte e em negociar em nome e por conta do cliente os detalhes das prestações recíprocas. A finalidade desta actividade é, assim, proceder ao necessário para que ambas as partes celebrem um contrato, **sem que o negociador tenha um interesse próprio quanto ao conteúdo do contrato.**”* (sublinhado nosso)

O TJUE foi mais longe, considerando que não se está perante uma actividade de negociação *“quando uma das partes no contrato confia a um subcontratante uma parte das operações materiais ligadas ao contrato, como a informação à outra parte, a recepção e o processamento dos pedidos de subscrição dos títulos que são objecto do contrato. Neste caso, o subcontratante ocupa o mesmo lugar que o vendedor do produto e **não constitui, assim, um intermediário que não ocupa o lugar de uma das partes** no contrato na aceção da disposição em causa.”* (cfr. parágrafo 40) (sublinhado nosso)

Por outras palavras, o TJUE considerou, no acórdão CSC que, nos casos em que o prestador de serviços atua em nome da entidade a quem presta serviços, não tendo um interesse próprio no contrato, não estamos face a uma actividade de intermediação financeira, estando as operações financeiras realizadas neste âmbito isentas de I.V.A. .

A administração fiscal portuguesa veio a concluir de forma idêntica à do TJUE.

Tendo em vista a delimitação dos conceitos de *negociação* e de *intermediação*, atente-se na informação vinculativa proferida em 6 de Julho de 2007, a propósito do artigo 9.º, n.º 28 (actual 27), alínea b)), na qual a administração fiscal considerava que *“se o contrato celebrado entre os mediadores e as instituições de crédito for um contrato de intermediação para a concretização de contratos de financiamento ou crédito ao consumo terá subjacentes operações isentas de IVA, não sendo a respectiva comissão objecto de tributação, já que a isenção prevista nas alíneas a) e b) do n.º 28 do artigo 9.º do CIVA contempla as operações*

de natureza bancária e financeira, incluindo a intermediação, aplicando-se a respectiva norma qualquer que seja a qualidade da entidade que praticar tais operações”.

A mesma informação considerou, no ponto 6, que caso a sociedade “não seja parte interveniente nos contratos, não representando a intervenção mais do que uma mera prestação de serviços (angaria clientes, mas não representa parte no contrato, limitando-se a uma acção de esclarecimento e ajuda no preenchimento dos elementos necessários com vista à sua apreciação pela entidade financiadora), a operação está sujeita a imposto e dele não isenta”.

Aqui chegados pode gerar-se alguma nébula na utilização dos conceitos de *negociação* e de *intermediação*.

Entende-se que estes devem ser distintos, atento nomeadamente o caso *sub judice*.

Esta diferença decorre da Directiva relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, do Conselho da União Europeia – que ao dispor, no artigo 135.º, n.º 1, sobre isenções em benefício de outras actividades emprega, de forma diferenciada, o termo *negociação* (cfr. alíneas b), d), e) e f)) e *intermediários* (cfr. alínea a)) contaminando consequentemente o Código do IVA que utiliza a noção de intermediação⁵ no n.º 28 do artigo 9.º do Código do IVA de forma distinta de negociação, prevista na alínea e) do artigo 9.º, n.º 27.

Em síntese, e face ao supra exposto, pode afirmar-se que o termo *negociação*, previsto no artigo 9.º, n.º 27, alínea e) do Código do IVA, implica que se verifiquem, de forma cumulativa, as seguintes condições:

- a) Uma actividade executada por um intermediário que não ocupa o lugar de uma parte num contrato relativo a um produto financeiro;
- b) Que a actividade seja diferente das prestações contratuais típicas efectuadas pelas partes em contratos desse tipo;

⁵ Sobre a noção de intermediário à luz do artigo 9.º, n.º 28 do Código do IVA cfr. Mariana Gouveia de Oliveira e Ana Raquel Costa, *O pecado original do IVA: as prestações de serviços conexas realizadas por correctores ou intermediários de seguros*, in Cadernos IVA, 2015, Almedina, Coimbra.

- c) Que a atividade consista em proceder ao necessário para que ambas as partes celebrem um contrato, sem que o negociador tenha um interesse próprio quanto ao conteúdo do contrato.⁶ (sublinhado nosso)

A atividade de negociação é, conseqüentemente, um serviço prestado a uma parte contratual e por esta remunerado como atividade distinta da mediação.

Entre outras coisas, pode consistir em indicar-lhe as ocasiões para celebrar determinado contrato, entrar em contacto com a outra parte e negociar em nome e por conta do cliente os detalhes das prestações recíprocas.

Dá que se considere que não integram o conceito de “negociação” o simples fornecimento de informação relativa a um produto financeiro ou o recebimento e processamento de pedidos de subscrição dos títulos correspondentes, sem proceder à respectiva emissão.⁷

Os serviços meramente administrativos e técnicos que permitirão às partes a celebração de um contrato, sem qualquer interferência quanto ao conteúdo desse mesmo contrato, não poderão, bem-assim, considerar-se como característicos de um processo de negociação.

Ora, nos presentes autos, a questão central é saber se a actividade prestada pela Requerente às sociedades (i) E..., Unipessoal, Lda.; (ii) F... S.A. e (iii) E G..., Unipessoal, Lda. consistia na *negociação* de contratos de operações relativas a títulos sobre bens imóveis de prazo superior a 20 anos.⁸

Realizado o enquadramento da questão *sub judice* temos, conseqüentemente, de subsumir os elementos teóricos descritos à matéria de facto dada como provada até porque, como considerou o TJUE no acórdão CSC, “*a questão de saber se, no processo principal, as actividades da CSC podem ser consideradas como as de um intermediário constitui essencialmente uma questão de facto que compete ao órgão jurisdicional de reenvio analisar.*”⁹

Vejamos.

⁶ Cfr. acórdão do TJUE DTZ Zadelhoff vof, proc. C-259/11, de 5 de julho de 2012, e acórdão do TJUE CSC Financial Services, proc. C-235/00, de 13 de dezembro de 2001, ambos disponíveis em www.curia.europa.eu

⁷ Cfr. acórdão do TJUE CSC Financial Services, proc. C-235/00, de 13 de dezembro de 2001, disponível em www.curia.europa.eu

⁸ Sobre a sujeição a IVA destes títulos, v. Xavier de Basto e António Lobo Xavier, *O IVA e os títulos de Direito Real de Habitação Periódica*, in Revista Fisco, julho 92, ano 4, n.º 45, pp. 3-13 e Clotilde Palma, *Tratamento de IVA da venda de direitos de habitação turística*, in Revista Fisco, Setembro 2005, ano XVI, n.º 119/121, pp. 159-164.

Como foi afirmado, no passado, pelo advogado-geral Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer¹⁰, a “(...) ideia de «negociar» pressupõe as de «transigir», «ceder» e «tratar», em suma, a de dispor dos próprios direitos e interesses para chegar a um acordo. A capacidade para fazer uso do próprio património jurídico só a tem o seu titular ou quem o represente, em virtude da lei (poder paternal, tutela), ou por disposição convencional (mandato, representação).”

Importa, por conseguinte, indagar quais os *direitos e interesses* que a Requerente podia dispor relativamente às sociedades a quem prestava serviços.

Em face da matéria dada como provada, a atividade da Requerente incluía a recolha dos elementos de identificação de potenciais clientes das sociedades a quem prestava serviços, reduzindo a escrito os elementos de identificação dos possíveis compradores, a descrição do imóvel pretendido, o período do ano escolhido e, conseqüentemente, o preço final da aquisição.

Ou seja, a Requerente limitava-se a preencher o preço final a que os títulos sobre bens imóveis de prazo superior a 20 anos eram alienados, com base num conjunto de parâmetros indicados pelas sociedades a quem prestava serviços, devendo, para tal, respeitar um preço mínimo previamente determinado.

Todas as condições fixadas pela Requerente, após acordo do cliente, reconduziam-se apenas ao valor do preço final o qual refletia, nomeadamente, a tipologia do apartamento, o número de semanas de férias ou a calendarização anual destas.

Ainda de acordo com os factos provados, a Requerente não podia dispor de nenhuma outra condição que não estivesse relacionada com o preço final a fixar tendo obrigatoriamente de ser respeitado um valor mínimo fixado pelas sociedades às quais prestava serviços.

Tendo presente que a Requerente se encontrava obrigada a respeitar um preço mínimo não se vislumbra em que medida podia esta, na sua actividade, «transigir», «ceder» e «tratar» direitos e interesses das sociedades a que prestava serviços, conceitos subjacentes à ideia de negociar, à luz da jurisprudência do TJUE, como vimos anteriormente.

⁹ Cfr. acórdão do TJUE CSC Financial Services, proc. C-235/00, de 13 de dezembro de 2001, parágrafo 36, disponível em www.curia.europa.eu

¹⁰ Cfr. conclusões apresentadas em 12 de Julho de 2001 no processo CSC FINANCIAL SERVICES, disponível em www.curia.europa.eu

Em rigor, a Requerente podia apenas *aumentar* o preço final o que decorria do interesse próprio que tinha no valor global do contrato considerando que a comissão que iria auferir seria proporcional a esse mesmo valor.

Esta é, aliás, questão central no processo *sub judice*.

É de meridiana compreensão que a Requerente tinha um interesse próprio na proposta de venda realizada a cada cliente na medida em que o valor da comissão que iria auferir, reitere-se, dependia e encontrava correspondência no valor de venda efectuada, *i.e.* no preço final.

Por outras palavras, a comissão auferida seria tanto maior quanto maior fosse o valor do preço final.

A Requerente não dispunha, por conseguinte, da possibilidade de *alterar* quaisquer outras cláusulas do contrato – fossem estas do contrato-promessa de compra e venda ou do contrato definitivo – ou sequer de «*transigir*», «*ceder*» e «*tratar*» quaisquer cláusulas desses contratos.

Com efeito, como resultou do depoimento das duas testemunhas, em nenhuma circunstância as prestadoras de serviços (incluindo a Requerente) podiam modificar as cláusulas do contrato (ou do contrato-promessa caso este existisse), limitando-se aquelas a preencher os dados necessários em ordem a, fixando-se o preço final, calcular-se o valor da comissão que viriam a auferir e que se relacionava, entre outros elementos e como referido anteriormente, com a tipologia do apartamento ou o número de semanas e época do ano escolhidos pelo cliente.

A este propósito, cumpre registar que a testemunha B – B...- afirmou existir uma minuta de contrato pré-preenchida, na qual eram incluídos os elementos de identificação do comprador e do imóvel e que a testemunha C – C...- afirmou que tais elementos de identificação eram colocados numa folha de papel em branco não sendo consequentemente de crer, atentos os dois depoimentos prestados e as regras de experiência comum que fossem preenchidas – ou sequer alteradas -, pela Requerente, numa folha em branco ou numa folha pré-preenchida, quaisquer outras cláusulas contratuais que não estivessem diretamente e apenas relacionadas com a identificação dos compradores e com o preço de venda final e, consequentemente, com a comissão que esta iria auferir.

Pese embora se saiba existir jurisprudência do TJUE segundo a qual o próprio facto de as cláusulas do contrato de crédito terem sido previamente fixadas por uma das partes no contrato não pode, por si só, impedir o fornecimento de uma prestação de negociação na acepção do artigo 13.º, B, alínea d), ponto 1, da Sexta Directiva¹¹ porquanto, como reconheceu o TJUE no passado, a “*actividade de negociação pode limitar-se a indicar a uma parte no contrato as ocasiões para celebrar tal contrato*” entende-se que esta não é aplicável, em rigor, ao caso em apreço.

É que os factos subjacentes ao processo *sub judice* são diversos dos que se verificavam no acórdão Volker Ludwig uma vez que, neste último, estava em causa a atividade de consultor patrimonial que angariava potenciais clientes, em nome de uma sociedade (DVAG) e que, após uma análise da situação financeira da pessoa assim contactada, efectuada graças a um programa informático posto à disposição pela DVAG, o consultor propunha os produtos financeiros que podiam ajustar-se às suas necessidades.

No caso *sub judice* é certo que a Requerente podia alterar um dos elementos essenciais do contrato – o preço deste.

Porém a liberdade concedida não era absoluta uma vez que devia ser respeitado um valor mínimo previamente fixado e, por outro lado, a suposta liberdade de fixação de preço – em rigor a liberdade de *aumentar* o preço mínimo fixado - estava relacionada, directamente, com a comissão que a Requerente iria auferir e na qual teria, naturalmente, um interesse próprio.

Aqui, sempre se poderá afirmar o possível aumento de preço determinado pela Requerente – para além do valor mínimo fixado – também beneficiava as sociedades para as quais a Requerente prestava serviços.

Esta última realidade não permite desmentir uma outra: a Requerente tinha um interesse próprio em fixar o preço final uma vez que a sua remuneração assentava num sistema de comissões que eram proporcionais ao preço final, desde que fosse respeitado o valor mínimo determinado pelas sociedades a quem prestava serviços.

Não foram provados factos que demonstrassem que a Requerente, para além de poder fixar o preço final, sujeito a posterior aprovação pelas sociedades às quais prestava serviços e

¹¹ Cfr. parágrafo 39 do acórdão do TJUE Volker Ludwig, processo C-453/05, de 21 de junho de 2007, disponível em www.curia.europa.eu.

desde que fosse respeitado o limite mínimo pré-determinado, pudesse realizar outras operações susceptíveis de criar, modificar ou extinguir direitos e obrigações das partes, relativos aos títulos em apreço.¹²

Neste contexto, conclui-se que a atividade prestada pela Requerente às sociedades consistia, por um lado, na determinação do preço final a pagar pelos clientes daquelas – desde que respeitado o valor mínimo pré-determinado pelas sociedades para as quais a Requerente prestava serviços – sobre o qual incidia a comissão que auferiam e, por outro lado, no preenchimento administrativo dos dados de identificação do adquirente e do imóvel, que permitiam às partes a posterior celebração de um contrato, relativamente ao qual a Requerente não podia interferir.

Em qualquer dos cenários relativos à actividade exercida, o conceito de “*negociação*”, previamente elaborado a partir da jurisprudência do TJUE, não fica preenchido uma vez que a Requerente tinha um interesse próprio quanto ao conteúdo do contrato na medida em que o valor deste determinava a comissão que iria auferir e que as tarefas subsequentes que tinha de realizar limitavam-se ao preenchimento administrativo dos dados de identificação do adquirente e do imóvel.

Ora caso se considere que a Requerente tinha um interesse próprio no contrato, não está verificado o conceito de negociação anteriormente explanado.

Por outras palavras, e tendo em conta a actividade desenvolvida em concreto pela Requerente, conclui-se que a mesma não integra o conceito de “negociação” da alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA solução que, sublinhe-se, respeita o princípio da neutralidade fiscal.

Não tendo este tribunal dúvidas quanto à interpretação e aplicação da norma em causa, entende-se não haver lugar a reenvio prejudicial para o TJUE.

V. DECISÃO

Em face do exposto, decide este Tribunal Arbitral em julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto ao pedido de anulação das liquidações adicionais de IVA,

¹² Cfr. acórdão CSC Financial Services, processo C-235/00, de 13 de Dezembro de 2001, Colectânea da jurisprudência, 2001, p. I-10237, também disponível em <http://curia.europa.eu/jurisp/>

efetuadas pela AT, referentes aos períodos de 2011 a 2013 e ao primeiro trimestre de 2014, devidamente identificadas no ponto 35. dos factos provados.

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 € 36.702,90

Custas:

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, 15 de julho de 2016

O Árbitro Singular

Nuno Cunha Rodrigues