

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 240/2018-T

Tema: IVA – Direito à dedução em fase preliminar à operação de atividade tributada.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carlos Alberto Fernandes Cadilha (árbitro-presidente), Nuno Maldonado Sousa e Cristina Aragão Seia (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 18-07-2018, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. A..., LDA., titular do NIPC..., com sede na, ...-... LISBOA, requereu a constituição de tribunal arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), para apreciar a legalidade dos atos tributários de liquidação de IVA, no montante de € 143.009,03, e de liquidação de juros compensatórios, no montante de 2.223,78 €, nos termos das quais se apurou imposto a pagar e juros no total de € 145.232,81, por referência ao período 2017/06T. Requereu a declaração da ilegalidade dos atos tributários e peticionou também a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira [AT] no pagamento de juros indemnizatórios.

É Requerida nestes autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

2. O pedido de **constituição do tribunal arbitral** foi aceite pelo Presidente do CAAD em 10-05-2018 e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 15-05-2018.

Nos termos do artigo 6.º, n.º 2 alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que manifestaram a aceitação do encargo no prazo legal. Em 28-06-2018 as partes foram notificadas desta designação, e não manifestaram intenção de recusar a designação dos árbitros, nos termos previstos nas normas do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e nas normas dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico. Em conformidade com a disciplina constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral coletivo foi constituído na citada data de 18-07-2018. Por deliberação constante da ata da reunião do tribunal coletivo de 20-11-2018, foi prorrogado por dois meses, o prazo para emissão e notificação às partes da decisão arbitral, nos termos do artigo 21º, n. 2 do RJAT.

3. Para fundamentar o seu pedido a **Requerente invocou** que o seu objeto social compreende a compra, venda e arrendamento de imóveis, incluindo a revenda dos imóveis, adquiridos para esse fim e também a exploração de residência de estudantes e estabelecimentos de alojamento local, e que, por ocasião do início da sua atividade declarou à AT que apenas realizaria transmissões de bens e prestações de serviços que conferem o direito à dedução do IVA, não perspetivando a realização de operações isentas que não conferem o direito à dedução.

Invocou também que obteve no dia 6 de junho de 2017, informação vinculativa prestada a seu pedido pela AT, no sentido de os serviços que pretende prestar são análogos aos da atividade hoteleira, devendo ser liquidado IVA à taxa reduzida ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 18º e da verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA.

No exercício da sua atividade a Requerente adquiriu um terreno com o objetivo de nele edificar uma residência de estudantes, para a explorar, através da prestação dos diversos serviços típicos e próprios para garantir o seu funcionamento para os fins previstos. Afirmou ainda a possibilidade de vir a explorar o imóvel para alojamento local, fora do período letivo.

Para dar início à obra de construção do imóvel, a Requerente recorreu à prestação de serviços inerentes à preparação do projeto de construção (consultoria, engenharia, arquitetura, entre outros) e suportou o IVA correspondente no montante de € 40.771,58

no período de 17/06-T. Para além destes trabalhos a Requerente utilizou também um prestador localizado na Holanda, cujos serviços tiveram o valor de € 621.778,38, relativamente aos quais auto liquidou e deduziu imposto no montante de € 143.009,03. A Requerente solicitou o reembolso do IVA suportado.

Face à notícia da intenção do indeferimento do seu pedido de reembolso, a Requerente insistiu que era sua pretensão fazer o uso total do edifício como residência para estudantes, onde é prestado um leque alargado de serviços de assistência, pelo que considera que essa atividade económica é efetivamente tributada em sede de IVA. Sustenta também que o regime de IVA que lhe é aplicável, resulta da sua atividade regular que perspectiva e não depende do efetivo início da exploração.

A Requerente afirma ainda ter sido notificada de liquidação adicional de IVA, correspondente à prestação de serviços por sujeito sediado na Holanda e por isso **peticiona** que, a final, seja declarada a sua ilegalidade.

4. A Autoridade Tributária e Aduaneira sustentou nos autos que a aplicação do imóvel à atividade de residência para estudantes é uma exploração que ocorrerá no futuro e que no âmbito de ação inspetiva ocasionada pelo seu pedido de reembolso, apurou que então se encontravam a decorrer os preparativos para dar início à obra de construção do imóvel, na área imobiliária. Sustentou que a atividade imobiliária se encontrava isenta de IVA, por estar abrangida pela isenção prevista no artigo 9.º do CIVA que não confere o direito à dedução do imposto suportado. Admitiu que se a Requerente passasse a exercer uma atividade sujeita a imposto nos termos do Código do IVA, relativamente ao edifício em questão, como é o caso da “Residência de Estudantes” e/ou “Alojamento Local”, teria de entregar declaração de alterações que refletisse esta alteração. Nesta situação, que considera poder ser a dos autos, o IVA suportado não é por enquanto considerado dedutível, devendo ficar evidenciado em conta de balanço, até ao início da atividade sujeita a IVA. Só após a entrega da declaração de alteração da atividade é que poderá exercer o direito á dedução do imposto, podendo então solicitar o reembolso do imposto que tenha suportado. Nessa linha de orientação liquidou oficiosamente o IVA autoliquidado e concomitantemente deduzido, por referência à fatura do prestador de serviços sediado na Holanda, acrescida de juros.

A AT conclui pela improcedência da pretensão da Requerente.

5. Em 20-11-2018 realizou-se reunião do tribunal arbitral com as partes e nela foi produzida a prova testemunhal requerida e foi dado às partes a oportunidade para alegarem por escrito, em prazo sucessivo. A Requerente apresentou alegações e a Requerida não o fez até à data em que este acórdão é proferido, decorrido que foi há muito o prazo para o efeito.

II. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, em subordinação com as normas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT e encontra-se em funções, em obediência às normas no artigo 21º, n. 1 e n.º 2 do mesmo diploma.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10º, n.º 1, alínea a), do já referido regime.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias.

III. Fundamentação

III (a) – Matéria de facto

Com relevância para a decisão, há que considerar os seguintes factos que se assentaram:

- A. A Requerente é uma sociedade de direito português cujo objeto social é a “compra, venda e arrendamento de imóveis, incluindo a revenda dos imóveis, adquiridos para esse fim, bem como a urbanização, construção e administração de bens imóveis próprios ou alheios, bem como a exploração de residência de estudantes e

- estabelecimentos de alojamento local, a elaboração de projetos e a prestação de serviços relativas à atividade imobiliária” (RI¹, 10º: doc.3).
- B. A Requerente encontra-se inscrita como exercendo a atividade principal de construção de edifícios residenciais e não residenciais, com o CAE 41200 (RI, 11º: doc.4 e R-AT², 1º).
- C. A Requerente encontra-se enquadrada em sede de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral desde 28-04-2017 (RI, 12º: doc.4 e R-AT, 1º).
- D. A Requerente na declaração de início de atividade que entregou em 28-04-2017 declarou que o tipo de operações a realizar são transmissões de bens e prestações de serviços que “conferem o direito à dedução” e que o tipo de operações a realizar são transmissões de bens e prestações de serviços não são “isentas que não conferem direito à dedução” (RI, 13º: doc.4).
- E. A Requerente, no âmbito da sua atividade adquiriu terreno sito no Porto, com o objetivo de nele construir imóvel no qual pretende explorar uma residência de estudantes com espaço de alojamento, estudo, formação e convívio, aliado a um conjunto de comodidades capazes de garantir o conforto e bem-estar no uso das instalações (RI, 14º e 15º, prova testemunhal e R-AT, 2º).
- F. A Requerente, para além de explorar a residência de estudantes, tenciona também prestar serviços com vista ao funcionamento da residência de estudantes, designadamente o fornecimento de televisão, de segurança, serviço de receção e internet (RI, 16º, prova testemunhal).
- G. Encontram-se atualmente a decorrer os preparativos para dar início à obra de construção do imóvel (RI, 21º, depoimento da testemunha B...)
- H. A Requerente suportou o IVA na aquisição de serviços inerentes à preparação do projeto de construção do imóvel, no montante de 40.771,58 €, no período de 17/06-T (RI, 21º, prova testemunhal e doc. 9).
- I. A Requerente efetuou pedido de reembolso de IVA no montante de 40.771,58 €, no período referente ao segundo trimestre de 2017 (RI, 22º e R-AT, 4º).

¹ Requerimento inicial da Requerente.

² Resposta da Requerida.

- J. A Requerente adquiriu serviços a prestador sediado na Holanda, pelo valor de 621.778,38 € e nessa sequência auto liquidou e deduziu imposto no montante de 143.009,03 € (RI, 23º e R-AT, 5º).
- K. Na sequência do pedido de reembolso de IVA efetuado pela Requerente, foi desencadeado procedimento de inspeção interna, de âmbito parcial, efetuado pelos serviços da AT, a que corresponde a Ordem de Serviço n.º OI2017..., de 04-09-2017 (R-AT, 4º e doc. 9 do RI).
- L. A Requerente em 18-11-2017 foi notificada do projeto de correções do relatório de inspeção, no âmbito do qual a AT propôs o indeferimento do pedido de reembolso do IVA suportado pela Requerente, bem como uma liquidação adicional no valor total de € 143.009,03, totalizando as correções propostas o montante de € 183.780,61 (RI, 24º: doc. 6 e R-AT, 5º).
- M. A Requerente em 31-11-2017 exerceu o direito de audição (RI, 26º: doc. 7).
- N. A Requerente em 19-12-2017 foi notificada do relatório final das correções resultantes da ação de inspeção, no âmbito do qual a AT reiterou a posição assumida no projeto de correções (RI, 32º: doc. 10).
- O. No relatório do procedimento de inspeção que foi sancionado pelo chefe de divisão em 14-12-2017, os Serviços da AT foram de parecer que o Requerente estava a deduzir IVA indevidamente e que dessa incorreção resulta o indeferimento do pedido de reembolso de 40. 771,58 € e a liquidação adicional no valor 143.009,03 €, pelos fundamentos que constam daquele relatório, onde, para além do mais, se pode ler (R-AT, 5º: doc. 9 junto com o RI):

(...)

IV. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas

O sujeito passivo está a tratar do projeto de construção de um imóvel que visa utilizar no futuro, no âmbito de uma atividade sujeita a imposto, a exploração de residência de estudantes.

Atualmente encontram-se a decorrer os preparativos para dar início à referida obra de construção do imóvel, na área imobiliária que fiscalmente se encontra isenta de iva, abrangida pela isenção prevista no artigo 9.º do

CIVA que não confere o direito à dedução do imposto suportado, nos termos do n.º 1 do artigo 20º do CIVA

Pode ser excecionada esta regra quando, e / se, o sujeito passivo exercer uma atividade sujeita a imposto nos termos do Código do IVA, relativamente ao edifício em questão.

Para melhor enquadramento das operações que pretende vir a realizar, e nos termos do art.º 32º do CIVA, sempre que se verifiquem alterações de quaisquer elementos constantes da declaração relativa ao início da atividade, o sujeito passivo deve entregar a respetiva declaração de alterações.

Assim e nos termos do mesmo art.º 32º do CIVA, a "A... LDA, passando a exercer as atividades relativas á exploração do imóvel como "Residência de Estudantes" elou "Alojamento Local", deve entregar declaração de alterações que reflita esta alteração, no prazo de 15 dias a contar da data em que tal alteração se verifique.

Desta forma todo o imposto que o sujeito passivo contabilizou como dedutível, não poderá ser considerado como tal, devendo ficar numa conta de Balanço, até ao início de uma atividade sujeita a IVA, com a entrega da declaração de alterações, requisitos para poder aí sim exercer o direito á dedução do imposto suportado, solicitando então o respetivo reembolso. Mais uma vez reafirmamos que no momento em que o sujeito passivo deduziu o imposto este direito estava-lhe vedado. Está em causa um processo contrário ao sistema comum do IVA, admitir que a determinação do domínio da dedução possa ter em conta operações ainda não efetuadas e cuja realização futura pode não se concretizar, quando o fator gerador do imposto e, conseqüentemente o direito á dedução dependem da realização efetiva de operações tributadas.

O fator gerador do imposto, a sua exigibilidade e a possibilidade de deduzir, estão ligados à realização efetiva da entrega ou da prestação dos serviços.

Efetivamente, conforme no 1 do art.º 22.º do CIVA, "O direito á dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido nos art.ºs 7.º e 8.º do CIVA".

(...)

Do exposto, e tendo em conta a data em que foi pedido o reembolso, não será de aceitar o imposto deduzido e constante nos campos 20 e 24 da DP (2017-06T), no montante de € 183.780,61, de acordo com o disposto nos art.ºs 19º e 20º do CIVA.

De referir, que relativamente à fatura de aquisição de serviços do prestador sediado no Estado membro da Holanda, identificado com o NIF:..., emitida ao sujeito passivo pelo valor de €621.778,38, que originou a liquidação do IVA no valor de €143.009,03, e simultaneamente a dedução do mesmo montante, não será aceite a referida dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, sendo no entanto obrigatória a liquidação do imposto.

Deste modo, propõe-se o indeferimento do presente pedido de reembolso de IVA, no valor de € 40.771 ,58 e a liquidação adicional no montante de € 143.009,03.

- P. A Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IVA com o nº 2017..., no valor de 143.009,03 € e da demonstração de liquidação de juros com o nº 2017..., no valor de 2.223,78 € (RI, 34º: docs.1 e 2).
- Q. A Requerente em 08-02-2018 pagou o valor de 143.009,03 € de IVA e o valor de 2.223,78 € de juros compensatórios e juros moratórios, relativos ao imposto liquidado (RI, 35º: docs.11 e 12).

Factos considerados não provados

Não foram considerados como não provados nenhuns factos alegados, com efetiva relevância para a boa decisão da causa.

Não obstante, refira-se que não se pode considerar assente a emissão da informação vinculativa que a Requerente sustenta que foi despachada no dia 21 de setembro de 2017, a seu pedido formulado em 06-06-2017, no âmbito do qual solicitou o enquadramento fiscal,

em sede de IVA dos serviços a prestar no âmbito dos contratos de alojamento a celebrar com os estudantes. A Requerente não junta nem o seu alegado pedido nem a dita informação por documento integral e tratando-se como se tratam de documentos solenes, a sua prova há de ser inequívoca e fotocópias parcelares não habilitam este tribunal para que possa dar resposta afirmativa a esta questão (veja-se o Requerimento Inicial, em 18º e 19º e o respetivo documento n.º 5).

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

O tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (artigo 596.º, n. 1 do CPC, aplicável *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.ºs 6 e 7 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), à prova documental e à prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, com natureza meramente conclusiva, ainda que tenham sido apresentadas como factos, por serem insuscetíveis de comprovação, sendo que o seu acerto só pode ser aferido em confronto com a fundamentação da decisão da matéria jurídica, constante do capítulo seguinte.

III (b) – O direito

O objeto do litígio

A questão subjacente a estes autos consiste em saber se o direito à dedução do IVA suportado por sujeitos passivos que, encontrando-se em atividades preliminares de projeto, que são tradicionalmente associadas à construção imobiliária e nesse contexto são isentas de IVA, podem desde logo exercer esse direito à dedução se a atividade operacional, a desenvolver, se contar entre aquelas que estão sujeitas a IVA, nos termos gerais e concomitantemente confirmam o direito à dedução do imposto suportado.

No caso concreto, importa saber se determinado agente económico, que promove estudos e projetos para a construção de um imóvel onde vai desenvolver a atividade da respetiva exploração como residência de estudantes, que é uma atividade reconhecidamente tributável em IVA, pode exercer o direito à dedução do IVA que suporte na fase de projeto ou se só pode fazê-lo quando iniciar o seu ciclo produtivo, *i.e.*, quando iniciar a fase operacional da atividade económica perspectivada.

A Requerente entende que pode exercer o direito à dedução do imposto suportado, mesmo durante a fase preparatória, antes de iniciar a operação.

A AT entende que só pode exercer o direito à dedução a partir do momento em que inicie “uma atividade sujeita a IVA”.

Incidentalmente, importa ainda determinar que efeitos resultam para o sujeito passivo das declarações relativas à sua atividade, que produziu quando comunicou o respetivo início à AT, através da sua declaração de início de atividade. Entende a AT que o enquadramento do sujeito passivo em sede de IVA é feito de acordo com o que consta dos seus próprios registos (10º da sua Resposta).

Efeitos da declaração de início de atividade

A suscetibilidade das sociedades comerciais realizarem operações não está hoje limitada pelo seu objeto. O direito regula esta matéria no Código das Sociedades Comerciais (CSC), atribuindo a estas pessoas coletivas a capacidade de gozo necessária ou conveniente à prossecução do seu fim (artigo 6º-1). O âmbito da capacidade de gozo das sociedades comerciais encontra-se ainda excecionalmente dilatado, não estando sequer limitado pelas cláusulas contratuais e pelas deliberações sociais que fixam o objeto social ou que proibam determinados atos. Sem prejuízo da responsabilidade do respetivo órgão

de administração, a sociedade pode realizar validamente qualquer negócio jurídico lícito, esteja ou não esteja esse negócio compreendido no seu objeto social (6º-4 do CSC).³

Por seu turno o Direito Fiscal reconhece a personalidade e capacidade tributária das sociedades comerciais em matéria de IVA nos termos do artigo 2º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e alarga até no artigo 38º, n.º1, da Lei Geral Tributária (LGT), a incidência tributária a atos ineficazes para a lei civil, desde que tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.

Das regras acabadas de expor, pode concluir-se genericamente que os negócios jurídicos das sociedades comerciais não estão sujeitos a limitações resultantes do seu objeto e que a sua relevância tributária nasce da produção dos efeitos económicos pretendidos pelas partes.

Não obstante, são impostas aos sujeitos passivos determinadas obrigações de natureza declarativa, ao nível da sua *atividade*, devendo as pessoas singulares ou coletivas que exerçam uma atividade sujeita a IVA, apresentar, antes de iniciado o exercício da citada atividade, a respetiva declaração (31º-1 do CIVA). Sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de atividade, o sujeito passivo deverá também apresentar declaração manifestando essas alterações (32º-1 do CIVA). Os termos das declarações produzidas pelo sujeito passivo devem ser aceites pela AT, que goza da faculdade de as alterar e fixar os que entender adequados, dispondo do prazo de 30 dias para esse efeito (35º-4 do CIVA).

O CIVA regula no sentido da declaração de *alterações* (prevista no 32º do CIVA) produzir efeitos a partir do momento da sua apresentação (35º-5 do CIVA), no que se refere às operações intracomunitárias, definidas como tal no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) bem como nas operações de aquisição dos serviços quando os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados e nada regula expressamente para outras operações tributadas pelo regime normal.

³ Sobre a capacidade de gozo das sociedades comerciais e a superação da doutrina dos atos *ultra vires*, pode ver-se, na doutrina ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO *ET AL.* – *Código das Sociedades Comerciais anotado*. 2ª edição. Coimbra, Almedina, 2011, pp. 92-97 e na jurisprudência, entre outros, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 12-03-2015, no processo 5995/03.0TVPR-T-C.P1.S1, [MARIA CLARA SOTTOMAYOR], acessível em www.dgsi.pt.

Note-se que a produção de efeitos da *declaração de início de atividade*, não é especialmente regulada (31º do CIVA), apenas se exigindo que seja apresentada *antes* de iniciado esse exercício da atividade. Aliás, esta norma é enunciada, ainda que para situação específica, no artigo 41º, n.º 3, alínea a) do CIVA.

Assim sendo, crê-se que o regime da produção de efeitos contém duas regras, quanto ao momento de perfeição: (i) a produção de efeitos *imediate*, que é aplicável à declaração de início de atividade e à declaração de alterações relativamente a determinadas operações intracomunitárias; (ii) a produção de efeitos *após decurso do termo* para que a AT, quando discorde dos elementos declarados, exerça a faculdade de fixar os que entender adequados, ou no momento em que notificar o sujeito passivo desta fixação, quando assim o faça, que é aplicável nos outros casos.

Veja-se agora que relevância tem afinal a declaração de início de atividade e a de alterações. Genericamente o CIVA não atribui nem restringe qualquer direito ou qualquer obrigação, em função do cumprimento desta obrigação declarativa, A sua falta constitui contraordenação simples, sendo-lhe apenas aplicável coima, sem que a lei preveja a possibilidade de sanções acessórias (117º-2 e 23º-2 e 28º do Regime Geral das Infrações Tributárias).

Aliás, com o advento da era digital, para as sociedades comerciais não é necessário efetuar hoje a declaração de alterações que se reportem a factos que estejam sujeitos a registo comercial (32º-3 do CIVA) e entre estes encontram-se factos cujo conhecimento é indispensável para aplicação do regime do IVA, com é o caso da mudança da sede da sociedade e a transferência de sede para o estrangeiro e a alteração do seu objeto social, que afinal corresponde à descrição das atividades que é proposto que a sociedade exerça (artigo 3º-1, alíneas o) e r) do Código de Registo Comercial e artigos 9º-1 e 12º-2 do CSC). Parece assim de concluir que, em geral, a falta de cumprimento da obrigação de declarar o início de atividade ou a alteração de algum dos seus elementos, não tem consequências gerais, ao nível da aplicação do regime do IVA.

Há, contudo, situações em que assim não é, e só o cumprimento daquelas obrigações permite o exercício de determinadas faculdades pelos sujeitos passivos que sejam sociedades comerciais, no âmbito do regime normal, entre elas:

- 1) A renúncia à isenção nas operações internas, optando pela aplicação do imposto às suas operações que envolvam (12º-2 do CIVA):
 - a. prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas (12º-1-c) e 9º-10 do CIVA).
 - b. Os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados (12º-1-c) e 9º-36 do CIVA);
 - c. prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares que não decorram de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde (12º-1-a) e 9º-36 do CIVA).
- 2) A alteração da opção pela renúncia do direito à isenção (12º-3 do CIVA).
- 3) O exercício da opção pela declaração periódica mensal, quando admissível e o movimento inverso (41º-2, 3 e 4 do CIVA).
- 4) O pedido de emissão, pela primeira vez, de um certificado para efeitos de renúncia à isenção de IVA na transmissão e na locação de bens imóveis (12º-1 do Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de janeiro).

Feito este percurso, há que concluir que o enquadramento de cada sujeito passivo em sede de IVA é exclusivamente determinado pela aplicação das normas de incidência subjetiva e objetiva que constam da lei, independentemente dos elementos que constem dos registos da AT. As declarações de início de atividade e de alterações no regime normal, apenas relevam para exercício do direito de renúncia a determinadas isenções ou para regressar ao regime de isenção, quando se tenha exercido previamente o direito de renúncia.

No caso dos autos a Requerente tem como objeto social, *i.e.* como descrição das *atividades que os sócios propõem que a sociedade venha a exercer*, para o que aqui importa, a compra e a venda de imóveis, incluindo a revenda dos imóveis adquiridos para esse fim, bem como a exploração de residência de estudantes (facto provado A). Em consonância, na sua declaração de início de atividade em 28-04-2017, com a exiguidade de espaço imposta pelo seu formato, a Requerente declarou que o tipo de operações a realizar

são *transmissões de bens e prestações de serviços que “conferem o direito à dedução”* (facto provado D).

Crê-se que, ao contrário do que sustenta a AT, a Requerente não está limitada na sua tributação em IVA por qualquer regime de renúncia à isenção relativa a operações sobre bens imóveis, pois não consta destes autos que tenha exercido essa opção, que, para mais, não é manifestada através da declaração de início de atividade ou de sua atualização, mas antes através de *pedido de emissão de certificado para efeitos de renúncia*, que é depois feita pela AT, após verificação dos requisitos que a lei impõe (4º-1 do Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis).

O enquadramento das operações de aquisição de prestação de serviços inerentes à preparação do projeto de construção da residência de estudantes

A AT sustenta no relatório de inspeção tributária (RIT) que (facto provado O):

Atualmente encontram-se a decorrer os preparativos para dar início à referida obra de construção do imóvel, na área imobiliária que fiscalmente se encontra isenta de iva, abrangida pela isenção prevista no artigo 9.º do CIVA que não confere o direito à dedução do imposto suportado, nos termos do n.º 1 do artigo 20º do CIVA.

Embora a AT não indique a norma exata que confere o direito à isenção, limitando-se a indicar o artigo 9º do CIVA, é crível que pretende referir-se à norma que consta do n.º 30 daquele artigo, que considera isentas de IVA as operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT). Como se alcança da simples leitura desta norma, o CIVA não estabelece qualquer isenção para a construção de imóveis ou para a *atividade imobiliária*. A isenção é concedida para determinadas operações, exatamente aquelas que são sujeitas a IMT, e não em função da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo. Por sua vez, o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) determina a incidência deste imposto sobre as transmissões a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis (artigos 1º e 2º do CIMT).

Nos autos assentou-se que a Requerente adquiriu terreno, com o objetivo de nele construir imóvel, no qual pretende explorar uma residência de estudantes, que compreende o alojamento e também a prestação de serviços com vista ao seu funcionamento e que se encontram a decorrer os preparativos para dar início à obra de construção do imóvel (factos provados E, F e G).

É inquestionável que a aquisição do terreno para edificação do imóvel é uma atividade isenta de IVA, porque se encontra sujeita a IMT (artigos 9º-30 do CIVA e 2º-1 do CIMT) mas não há qualquer previsão normativa genérica que atribua isenção de IVA à atividade imobiliária, cujos contornos não são fixados pela lei.

Veja-se agora qual o regime aplicável às *residências de estudantes*. Da matéria de facto assente resulta que sob esta designação se pretendem prestar serviços de alojamento e outras relacionadas com a estada dos seus utilizadores nessas instalações, tais como a utilização de espaços de estudo, de lazer, segurança, receção e outras que permitam a vivência dos estudantes, fora das suas residências. O CIVA não regula expressamente esta atividade, mas tudo indica que ela é análoga à que é exercida pelas unidades hoteleiras, nos termos em que estas são definidas no artigo 11º. n.º 1 do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de março. Por sua vez o CIVA considera que a prestação de serviços de alojamento, efetuada no âmbito da atividade hoteleira *ou de outras com funções análogas* não está compreendida na isenção que é conferida às operações de locação de bens imóveis (artigo 9º-29, a), o que conduz à interpretação de que as residências de estudantes, por envolverem uma prestação de serviços análoga àquela que é feita no âmbito da atividade hoteleira, estão afinal sujeitas a IVA nos termos gerais.

Nesta linha de raciocínio não parece haver dúvidas que as operações da Requerente são genericamente sujeitas a IVA, excetuando-se apenas aquelas que caíam no âmbito de normas específicas de isenção, como é o caso da compra do terreno. Não tem assim rigor a afirmação da AT, de que a construção do imóvel pela Requerente se situa na área imobiliária e é fiscalmente isenta de IVA. A edificação de uma unidade hoteleira, para o exercício da respetiva atividade não está isenta de IVA e, em termos análogos, a edificação de uma residência de estudantes, para nela ser perseguida essa atividade, também não está.

Há, pois, que afirmar que a generalidade das operações da Requerente são operações sujeitas a IVA.

Note-se que esta parece ser a doutrina difundida pela AT junto dos seus Serviços, como resulta da informação vinculativa proferida no processo nº 10539, por despacho de 03-06-2016, do Subdiretor Geral do IVA, por delegação do Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e em muitas outras informações com idêntico objeto⁴.

Há ainda que deixar claro nesta sede, que ao contrário do que a AT sustenta no RIT, a Requerente não exerceu propriamente uma atividade isenta e que devesse futuramente manifestar essa alteração através da entrega de declaração de alterações. Mais exatamente a Requerente manifestou aquando do início da sua atividade que as operações que perspetivava realizar eram transmissões de bens e prestações de serviços que “conferem o direito à dedução” e que não tencionava realizar operações de transmissão de bens e prestações de serviços “isentas que não conferem direito à dedução” (facto provado D).

O direito à dedução do IVA liquidado pela prestação de serviços a prestador sediado na Holanda

Finalmente e para sustentar a liquidação impugnada a AT pronunciou-se no seguinte sentido:

De referir, que relativamente à fatura de aquisição de serviços do prestador sediado no Estado membro da Holanda, identificado com o NIF:..., emitida ao sujeito passivo pelo valor de €621.778,38, que originou a liquidação do IVA no valor de €143.009,03, e simultaneamente a dedução do mesmo montante, não será aceite a referida dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, sendo no entanto obrigatória a liquidação do imposto.

⁴ No mesmo sentido podem ver-se as informações vinculativas proferidas no processo nº 12101, por despacho de 2017-09-21, da Diretora de Serviços do IVA, no processo nº 12475, por despacho de 2017-11-29, da Diretora de Serviços do IVA, no processo nº 13935, por despacho de 2018-07-26, da Diretora de Serviços do IVA, no processo nº 14369, por despacho de 2018-09-28, do Subdiretor Geral do IVA, ou no processo nº 13540, por despacho de 2018-05-03, da Diretora de Serviços do IVA, todas acessíveis em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Pages/visualizacao-por-assunto-civa.aspx

O CIVA confere o direito à dedução do imposto pago pelos sujeitos passivos, quando sejam destinatários de operações tributáveis efetuadas por outros sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham faturado o imposto (artigo 19º-1, alínea d). Não obstante, só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas (artigo 20º-1, alínea a) do CIVA).

A este propósito importa trazer à colação que o imposto liquidado é resultante da aquisição pela Requerente de serviços a prestador sediado na Holanda, pelo valor de 621.778,38 €, relativamente aos quais esta auto liquidou e deduziu imposto no montante de 143.009,03 € (factos provados J e O).

Em primeira análise tudo parece indicar que tratando-se de serviços de que a Requerente foi destinatária, para a realização de operações tributáveis – a exploração de residência de estudantes – as normas do artigo 19º, n.º 1, alínea d) e do artigo 20º, n.º 1, alínea a), ambos do CIVA, conferem-lhe o direito à dedução do imposto que liquidou. Só assim não seria se esse direito à dedução estivesse excluído por outra norma que assim impusesse.

A AT, no RIT, invoca que a dedução não é aceite “nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA”, mas não cuida de identificar que norma pretende afinal aplicar. É certo que o n.º 1 do artigo citado contém na sua formulação restrições ao direito à dedução, que resultam da técnica legislativa utilizada, que começa por afirmar que *só se pode deduzir* o imposto nas situações que ela identifica nas oito alíneas e subalíneas subsequentes mas o sentido destas regras é sobretudo o de delimitar as operações que vão ser realizadas com base na prestação de serviços recebida e não a de excluir de aplicação o direito à dedução. Note-se que a exclusão do direito à dedução encontra-se mais exatamente regulado no artigo 21º do CIVA e nem se vê que em qualquer das suas previsões possa caber a situação em análise.

Há assim que concluir que a AT não tem fundamento para não aceitar a dedução do IVA previamente autoliquidado sobre a prestação de serviços do sujeito passivo domiciliado na Holanda, deduzido pela Requerente.

Ao fazê-lo a AT praticou um ato ilegal que deve ser anulado, pelo que procede o pedido, nesta parte.

O pedido de devolução do imposto pago acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

A Requerente cumula com o pedido anulatório do ato tributário que é objeto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT na devolução do imposto pago e o pagamento de juros indemnizatórios.

A este propósito assentou-se que a Requerente pagou em 08-02-2018 o valor de 143.009,03 € de IVA e o valor de 2.223,78 € de juros compensatórios e juros moratórios, relativos ao imposto liquidado (facto provado Q).

Face à procedência do pedido anulatório, deverão ser restituídas as prestações que, relativamente ao ato tributário anulado, foram pagas pela Requerente.

No caso em apreço, é evidente que a ilegalidade do ato de liquidação anulado, cuja quantia a Requerente pagou, é imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal.

Neste contexto a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Em consequência a Requerida deve dar execução ao presente acórdão, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT e (i) restituir à Requerente o valor do imposto e juros que liquidou; e (ii) calcular os respetivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva dos juros legais aplicáveis nas relações civis, nos termos dos artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 4, da LGT, 61.º do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento indevido até ao processamento da nota de crédito, em que são incluídos.

IV – Decisão

Nos termos expostos os árbitros deste tribunal arbitral acordam em julgar procedente o pedido formulado nesta instância e em consequência decidem:

- a) Anular a liquidação de IVA com o n.º 2017..., no valor de 143.009,03 € e a liquidação de juros com o n.º 2017..., no valor de 2.223,78 €;
- b) Condenar a Requerida na restituição das importâncias recebidas para satisfação das liquidações anuladas e no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos indicados;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas deste processo, no montante de € 3.060,00.

V - Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 145.232,81, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI - Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de fevereiro de 2019

O Árbitro Presidente

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha)

O Árbitro Vogal

(Nuno Maldonado de Sousa)

A Árbitro Vogal

(Cristina Aragão Seia)