

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**Acórdãos STA**

Processo: 01654/15
Data do Acórdão: 28-02-2018
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: ARAGÃO SEIA
Descritores: IVA
ISENÇÃO
CIVA
DIREITO DE HABITAÇÃO

Sumário: Não correspondendo a actividade da recorrente à de um intermediário remunerado para prestar um serviço a uma das partes num contrato relativo a operações financeiras sobre títulos, não pode beneficiar da isenção a que alude o artigo 9º, n.º 27, al. e) do CIVA.

Nº Convencional: JSTA000P22985
Nº do Documento: SA22018022801654
Data de Entrada: 14-12-2015
Recorrente: A.....
Recorrido 1: FAZENDA PÚBLICA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral: Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., inconformada, recorreu da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (TAF de Loulé) datada de 28 de Setembro de 2015, que julgou improcedente a impugnação que aquela havia deduzido contra as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios referentes aos períodos 201103T a 201403T, no montante de € 9.105,77.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1ª. A recorrente é, conforme resultou provado, um prestador de serviços cuja atividade foi inicialmente enquadrada no âmbito do artigo 9º do Código do IVA, com efeitos a partir de 15 de setembro de 2010.

2ª. A Autoridade Tributária, na sequência de uma ação de fiscalização, manifestou a sua discordância em relação ao enquadramento da recorrente, por entender que a atividade por si exercida não é suscetível de beneficiar da isenção prevista no artigo 9º do Código do IVA.

3ª. A Autoridade Tributária pode legitimamente proceder a correções no enquadramento da atividade dos sujeitos passivos, desde que tais alterações apenas produzam efeitos para o futuro.

4ª. A análise do conteúdo das declarações de início de atividade, permite concluir inequivocamente que o enquadramento para efeitos de IVA, no regime normal ou nos regimes de isenção, é da

responsabilidade da Autoridade Tributária.

5ª. Ainda que incumba ao sujeito passivo o preenchimento e a entrega da declaração de início de atividade, a verdade é que os elementos dela constantes apenas são vinculativos após a validação que, obrigatoriamente, tem que ser efetuada pela Autoridade Tributária.

6ª. Na verdade, no campo 9, o sujeito passivo declara os dados que espera vir a ter da sua atividade, cabendo à Autoridade Tributária, mediante o preenchimento do campo 10, **que é de uso exclusivo dos Serviços de Finanças** validar os dados que foram indicados e proceder ao enquadramento no regime normal ou nos regimes de isenção.

7º A Autoridade Tributária tinha conhecimento, desde o início, da atividade que a recorrente pretendia exercer, já que, no campo 8 da supra mencionada declaração de início de atividade, teve que proceder à respetiva indicação expressa e colocar o código da atividade económica (CAE) que lhe corresponde.

8ª. Não pode a Autoridade Tributária ter conhecimento da atividade que o sujeito passivo vai exercer, validar todos os dados a ela inerentes e o respetivo enquadramento em sede de IVA e proceder, passados alguns anos, à alteração com efeitos retroativos, sem colocar em causa, na relação jurídico-tributária, os princípios da irretroatividade e da segurança jurídica.

9ª. Este entendimento tem expresso acolhimento na lei vigente, já que é o próprio nº3 do artigo 35º do Código do IVA que dispõe de forma clara e inequívoca que *“As declarações são informadas no prazo de 30 dias pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que se pronuncia sobre os elementos declarados e quaisquer outros com interesse para a apreciação da situação”*.

10ª. A impossibilidade de aplicação retroativa encontra-se expressamente prevista na lei a propósito da prestação de informações vinculativas, conforme se pode verificar pelo disposto no nº16 do artigo 68º da Lei Geral Tributária.

11ª. O normativo referido dispõe expressamente que as informações vinculativas podem ser revogadas, com efeitos para o futuro, após um ano a contar da sua prestação, precedendo audição do requerente, nos termos da presente lei, com a salvaguarda dos direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos.

12ª. O artigo 68º-A da Lei Geral Tributária refere expressamente que a Administração Tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, não podendo ser invocáveis retroativamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário.

13ª. Este entendimento tem vindo a ser seguido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, conforme se pode verificar através do

acórdão de 29 de fevereiro de 1996, referente ao processo C-110/94, usualmente designado por acórdão Inzo.

14^a. No acórdão mencionado refere-se expressamente, no ponto n.º 21, que “... *como observou a Comissão, o princípio da segurança jurídica opõe-se a que os direitos e obrigações dos sujeitos passivos dependam de factos, de circunstâncias ou de acontecimentos que se produzem depois da sua verificação pela Administração Fiscal.*”

15^a. *Daí resulta que, a partir do momento em que a Autoridade Fiscal aceitou, com base nos dados fornecidos por uma empresa, que lhe seja atribuída a qualidade de sujeito passivo, este estatuto já não pode, em princípio ser-lhe depois retirado com efeitos retroativos devido à ocorrência ou não ocorrência de determinados acontecimentos”.*

16.º. Neste contexto, conclui o acórdão em causa no ponto n.º 25, “...*que **exceto no caso de situações fraudulentas ou abusivas**, a qualidade de sujeito passivo do IVA não pode ser retirada a essa sociedade com efeitos retroativos, quando, perante os resultados desse estudo, foi decidido não passar à fase operacional e colocá-la em liquidação, de modo que a atividade económica projetada não deu origem a operações tributáveis”.*

17^a. Tudo visto, são ilegais as liquidações adicionais do IVA, tendo em conta que o enquadramento no regime de isenção foi efetuado pela Autoridade Tributária e que a respetiva alteração, a ser possível, apenas pode ter efeitos para o futuro, sob pena de violação do princípio da irretroatividade e da segurança na aplicação das normas.

18^a. A atividade da recorrente sempre foi dirigida no sentido de angariar clientes e promover os serviços, garantindo, em termos finais, a concretização da respetiva venda por parte da empresa que os comercializa.

19^a. Na douda sentença não resulta provado, nem sequer por indícios, que a atividade diária da recorrente não consistia na realização de sucessivas reuniões com clientes novos ou com clientes que já eram detentores de alguns dos serviços que a empresa comercializa, aos quais apresentava os produtos, com a indicação das respetivas características e preço, fechando o contrato, no caso de haver acordo.

20^a. Também não ficou demonstrado, já que o Tribunal a quo dispensou a inquirição das testemunhas arroladas, por entender que a matéria controvertida é exclusivamente de direito, que a recorrente, no exercício da atividade, apresentava os produtos, evidenciava as respetivas características e procedia à respetiva negociação.

21^a. Segundo o entendimento da Prof. Dra. Clotilde Celorico Palma, na matéria relacionada com a venda de direitos de habitação turística, “...*foi acolhido pela Administração Fiscal o entendimento sufragado num parecer elaborado por J.G. Xavier de*

Basto e António Lobo Xavier”.

22^a. A elaboração do parecer, “...foi solicitada pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais tendo em vista clarificar o tratamento em IVA das situações qualificadas como transmissões de direitos reais de habitação periódica e como direitos de utilização turística, tendo o entendimento acolhido sido expressamente consagrado no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)”.

23^a. Em conformidade com a orientação veiculada no parecer, “...quando o direito de habitação periódica se apresenta como um direito real a transmissão de tais direitos é sujeita a IMT, pelo que a respetiva transmissão está isenta de IVA, por aplicação direta do n.º 31 do artigo 9.º do Código do IVA.

24^a. A isenção do n.º 31 do artigo 9.º do Código do IVA não abrange a transmissão de direitos obrigacionais de habitação turística (DOHT), isto é, dos direitos de habitação turística”.

25^a. A situação dos direitos obrigacionais de habitação turística, “...ao tempo não regulamentados, não foi prevista no Código do IVA, existindo, assim, uma lacuna de previsão e regulamentação na disciplina das isenções em sede deste imposto”.

26^a. O parecer em causa, acolhido pela Administração Fiscal, dispõe que “Os títulos de direitos obrigacionais de habitação turística têm todas as características para serem enquadráveis no conceito de demais títulos a que se refere a alínea f) do n.º 28 do artigo 9.º do Código do IVA.

27^a. A inclusão dos títulos de direitos obrigacionais de habitação turística na antedita isenção, permite chegar a uma solução neutra, equiparando o seu tratamento com o concedido aos direitos reais de habitação periódica, o que deverá constituir uma preocupação central do IVA”.

28^a. Em conclusão, a atividade levada a efeito pela recorrente, que consiste na promoção, negociação e comercialização de serviços relacionados com a utilização de imóveis para férias, é suscetível de enquadramento no âmbito da isenção prevista na alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º do Código do IVA, na redação em vigor à data em que os serviços foram prestados.

Nestes termos e nos mais de Direito que V.Exa. doutamente suprirá, deve o presente recurso ser julgado procedente, procedendo-se à revogação da sentença e, em termos finais, determinando-se a anulação das liquidações adicionais do IVA referente aos períodos de junho de 2010 a março de 2014, por manifesta violação dos princípios da irretroatividade e da segurança na aplicação das normas ou, no caso de assim se não entender, por violação da isenção prevista na alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º do Código do IVA, como parece ser de justiça.

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado, emitiu o seguinte parecer:

Objecto do recurso é, por um lado, a questão atinente à alegada violação do princípio da irretroactividade e da segurança jurídica e, por outro, a que se prende com a eventual aplicação da norma de isenção do art. 9.º, n.º 27, al. e) do CIVA.

Quanto à primeira questão não parece que mereça censura a sentença recorrida.

Com efeito, como bem se decidiu, o facto de na declaração de início da actividade a ora Recorrente ter indicado um determinado enquadramento para efeitos de IVA e de essa indicação ter sido validada pela AT não obsta a que, subsequentemente, no seguimento de acção inspectiva, possa esse elemento ser desconsiderado, por não ser conforme à realidade, dando lugar à respectiva alteração oficiosa e à liquidação dos impostos que sejam devidos, sem prejuízo dos prazos da caducidade legalmente fixados. E, ao invés do se sustenta na Alegação de recurso, não se me afigura que no caso sejam convocáveis as normas dos arts. 68.º e 68.º-A da LGT nem, ainda, a jurisprudência comunitária referida nas Conclusões 14.º a 16.º pois a mera validação dos elementos declarados pelo contribuinte não pode ser assimilada às pronúncias vinculativas a que alude aquele primeiro preceito nem às orientações genéricas contidas em circulares ou regulamentos e também não se vê que, no caso, se manifeste a situação configurada no referenciado processo C-110/94.

Igualmente se me afigura que a sentença não errou no que concerne à questão da isenção. Não parece, efectivamente, que o serviço prestado pela ora Recorrente às sociedades a que alude a alínea l) dos factos provados possa ser incluído no âmbito de aplicação da alínea e), do n.º 27 do art. 9.º do CIVA, interpretando este preceito em articulação com os arts. 135.º, n.º 1, al. n e 15.º, n.º 2, ambos da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28.11.2006, de acordo com os princípios gerais da interpretação e aplicação das leis (art. 11.º, n.º 1 da LGT) e com aqueles que especificamente respeitam à interpretação das normas que consagram benefícios fiscais (art. 10.º do EBF).

Não obstante, havendo que interpretar a norma do ordenamento interno à luz das normas dos arts. 135.º, n.º 1, al. n e 15.º, n.º 2, ambos da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28.11.2006 e tendo em conta que o TJUE é o competente para decidir, a título prejudicial, sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União (art. 267.º do TUE) e que esta é a última instância de recurso judicial prevista no direito interno impor-se-á, salvo melhor opinião, solicitar, em sede de reenvio prejudicial, a pronúncia do TJUE sobre se os serviços prestados pela ora Recorrente, que consistem em angariar clientes e promover os serviços, garantindo a concretização da venda por parte das empresas dos direitos de utilização sobre bens imóveis,

em função de directivas e limites estabelecidos em termos de descontos e brindes promocionais, são susceptíveis de inclusão no âmbito de aplicação do art. 135.º, n.º 1, al. f) da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28.11.2006.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A) A Impugnante esteve coletada desde 03.02.2010 pela atividade principal de “Comissionista”, CAE 1319, tendo ficado enquadrada para efeitos de IVA no Regime de Isenção do artigo 9.º do CIVA, tendo cessado a atividade em 22.06.2011 - cfr. fls. 23 e 24 do processo instrutor apenso.

B) Em 26.01.2012 reiniciou a mesma atividade no Regime de Isenção do artigo 9.º do CIVA, até à data de 18.06.2012 em que, após a entrega da declaração de alterações em IVA, ficou enquadrada no Regime de Isenção do artigo 53.º do CIVA, permanecendo neste regime até 31.01.2014 - cfr. fls. 23 e 24 do processo instrutor apenso.

C) A Impugnante foi sujeita a uma ação de inspeção interna a coberto das Ordens de Serviço n.ºs OI201400873/4/5/6, de 01.07.2014, levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Faro, iniciada em 02.07.2014 e concluída em 03.07.2014, de âmbito parcial de IVA, em relação aos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014 - cfr. fls. 5 a 14 do processo instrutor apenso.

D) Em 06.08.2014 foi elaborado o Relatório Final da Inspeção, que aqui se dá por integralmente reproduzido, do qual resultaram correções em sede de IVA para os anos de 2011, 2012, 2013 e 2014, apurando imposto em falta no valor total de € 8.837,61 e de cujo teor se retira, em síntese, o seguinte:

«I Conclusões da acção de inspeção

Neste procedimento de inspeção interno detectou-se IVA em falta nos períodos trimestrais dos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014, conforme se descreve no capítulo III e se resume no quadro seguinte:

Resumo do IVA em falta		
Período de tributação	Base tributável	IVA em falta
Total 2011	€ 4.781,94	€ 1.099,86
Total 2012	€ 16.889,91	€ 3.884,68
Total 2013	€ 15.424,71	€ 3.547,69
1403T	€ 1.327,75	€ 308,38

[...]

III. Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável

Na sequência de circularização efetuada aos clientes do sujeito passivo: A....., NIF:, foi possível verificar que, nos anos em análise (2011, 2012, 2013 e 2014), este exerceu a actividade de angariação de potenciais clientes para as sociedades B..... Limited Sucursal em Portugal (NIF:.....) e Soc. Gestão Financeira C.....Lda. (NIF:.....) que se dedicam à comercialização de direitos de utilização sobre bens imóveis. Pelas comissões auferidas destas sociedades emitiu recibos de modelo oficial de IRS, previstos na alínea a) do n.º 1 do art.º 115.º do CIRS.

[...]

Nos recibos emitidos até 31.01.2014, pelas comissões auferidas, não liquidou qualquer importância a título de IVA tendo assinalado o motivo para a não liquidação do IVA o regime de isenção em que se enquadrava.

Embora o sujeito passivo considere que os serviços por ele prestados aproveitam a isenção do art.º 9º, isso não acontece uma vez que os mesmos consistem na promoção dos direitos de utilização sobre imóveis dando-os a conhecer ao público em geral e angariando potenciais clientes que se mostrem disponíveis para os conhecer e comprar, não havendo qualquer intervenção do sujeito passivo na posterior negociação dos contratos ou na venda dos mesmos.

Estas operações - prestações de serviços de angariação de potenciais clientes de direitos de utilização sobre bens imóveis - não são abrangidas pelas isenções elencadas no art.º 9.º, pelo que o sujeito passivo surge indevidamente enquadrado neste regime de isenção desde 03-02-2010.

Logo, afastada a hipótese de enquadramento do art.º 9.º importa proceder ao reenquadramento em sede de IVA, atendendo à natureza das prestações de serviços realizadas pelo sujeito passivo:

[...]

A fim de alterar os enquadramentos, em conformidade com antes exposto, será elaborado o Boletim de Alteração Oficioso (BAO)

III. 1. Falta de liquidação de IVA nos recibos emitidos

Assim sendo, os montantes auferidos pelo sujeito passivo a partir de 01-02-2011, relativos à angariação de potenciais clientes de direitos de utilização sobre bens imóveis, encontram-se sujeitos a IVA, porquanto os serviços prestados inserem-se no conceito de prestação de serviços nos termos das alíneas a) dos n.º1 dos artigos 1.º e 2.º e do n.º 1 do art.º 4.º do CIVA.

Os mencionados serviços efetuados por intermediário agindo em nome e por conta de outrem ligados ao alojamento do sector hoteleiro (ou em sectores com funções análogas) estão abrangidas pela regra geral de localização dos serviços prestados a sujeitos

passivos, vertida na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. O valor tributável destas prestações de serviços é, nos termos do artigo do n.º 1 do 16.º CIVA, o valor das contraprestações obtidas dos adquirentes. Decorrente deste procedimento resulta a falta de liquidação de IVA nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA. Ao valor trimestral conhecido das prestações de serviços, vai ser aplicada a taxa de IVA em vigor à data: 23%.

[...]» - cfr. fls. 51 a 62 do processo instrutor apenso.

E) Através do ofício n.º 14523 de 07.08.2014 a Impugnante foi notificada do relatório final de inspeção - cfr. fls. 15 do processo instrutor apenso.

F) Atos impugnados: Em 03.09.2014, na sequência da ação de inspeção referida em D) foram emitidas as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:

Nº Doc Base	Tipo Documento	Período de Tributação	Situação	Data Situação	Valor Emitido	im
2014_12227318	Nota - Acerto de Contas	De 2012-01-01 a 2012-03-31	Activa/Emitida	2014-09-18	790,88 IVA	
2014_12227318	Nota - Acerto de Contas	De 2012-01-01 a 2012-03-31	Activa/Emitida	2014-09-18	73,51 IVA	
2014_12208478	Nota - Acerto de Contas	De 2012-04-01 a 2012-06-30	Activa/Emitida	2014-09-18	943,09 IVA	
2014_12208477	Nota - Acerto de Contas	De 2012-04-01 a 2012-06-30	Activa/Emitida	2014-09-18	80,58 IVA	
2014_12227320	Nota - Acerto de Contas	De 2012-07-01 a 2012-09-30	Activa/Emitida	2014-09-18	1.191,36 IVA	
2014_12227321	Nota - Acerto de Contas	De 2012-07-01 a 2012-09-30	Activa/Emitida	2014-09-18	90,04 IVA	
2014_12208478	Nota - Acerto de Contas	De 2012-10-01 a 2012-12-31	Activa/Emitida	2014-09-18	683,36 IVA	
2014_12208478	Nota - Acerto de Contas	De 2012-10-01 a 2012-12-31	Activa/Emitida	2014-09-18	84,19 IVA	
2014_12208480	Nota - Acerto de Contas	De 2013-01-01 a 2013-03-31	Activa/Emitida	2014-09-18	873,13 IVA	
2014_12208481	Nota - Acerto de Contas	De 2013-01-01 a 2013-03-31	Activa/Emitida	2014-09-18	48,42 IVA	
2014_12227322	Nota - Acerto de Contas	De 2013-04-01 a 2013-06-30	Activa/Emitida	2014-09-18	856,87 IVA	
2014_12227323	Nota - Acerto de Contas	De 2013-04-01 a 2013-06-30	Activa/Emitida	2014-09-18	43,88 IVA	
2014_12208482	Nota - Acerto de Contas	De 2013-07-01 a 2013-09-30	Activa/Emitida	2014-09-18	898,85 IVA	
2014_12208483	Nota - Acerto de Contas	De 2013-07-01 a 2013-09-30	Activa/Emitida	2014-09-18	31,81 IVA	
2014_12208484	Nota - Acerto de Contas	De 2013-10-01 a 2013-12-31	Activa/Emitida	2014-09-18	819,04 IVA	
2014_3101230	Nula	De 2014-01-01 a 2014-03-31	Criada	2014-09-14	0,00 IVA	
2014_8897088	Nula	De 2014-01-01 a 2014-03-31	Criada	2014-09-15	0,00 IVA	
2014_12210433	Nota - Acerto de Contas	De 2014-01-01 a 2014-03-31	Activa/Emitida	2014-09-16	305,38 IVA	
2014_5754925	Nula	De 2014-04-01 a 2014-06-30	Criada	2014-09-17	0,00 IVA	
2014_8930008	Nula	De 2014-07-01 a 2014-09-30	Criada	2014-12-13	0,00 IVA	

N. LIQUI.	DATA LIQ.	MONTANTE	PRAZO COB.
14023190	2014/09/12	65,70	2014/11/30
14023188	2014/09/12	70,72	2014/11/30

- cfr. fls. 3 e 4 do processo instrutor apenso docs. 1 a 21 juntos como requerimento de fls. 20, de 03.02.2015.

G) As liquidações identificadas em F) tinham data limite de pagamento voluntário em 22.10.2014 e 30.11.2014 - cfr. docs. 1 a 21 juntos como requerimento de fls. 20, de 03.02.2015.

H) A Impugnante tem por atividade angariar clientes e promover os serviços, garantindo a concretização da respetiva venda por parte da empresa que os comercializa, em função de diretivas previamente estabelecidas e limites estabelecidos em termos de descontos e brindes promocionais - por acordo.

I) A Impugnante exerceu a atividade que antecede para as sociedades *B..... Limited Sucursal em Portugal e Soc. Gestão Financeira C.....Lda.* que se dedicam à comercialização de direitos de utilização sobre bens imóveis - facto não controvertido.

J) Pela referida atividade a Impugnante é remunerada através do pagamento de comissões pelo qual emite “recibos verdes” sem liquidar IVA, com fundamento na isenção do art.º 9.º do Código do IVA - por acordo.

K) Em 22.01.2015 foi apresentada a presente Impugnação - cfr. fls. 2 dos autos.

Nada mais se deu como provado.

No anterior acórdão proferido nos autos, de fls. 86 a 99, colocavam-se duas questões sobre as quais este Supremo Tribunal deveria emitir pronúncia. A primeira, respeitante à violação dos princípios da irretroatividade e da segurança jurídica, julgou-se improcedente e a segunda, respeitante à possibilidade de enquadramento da atividade desenvolvida pela recorrente no âmbito da isenção a que alude o artigo 9º, n.º 27º, al. e) do CIVA, entendeu-se proceder a reenvio prejudicial ao TJUE, o que aconteceu, sendo que aquele órgão jurisdicional pronunciou-se conforme consta de fls. 137 a 146.

Notificadas as partes desta decisão nada disseram.

A questão que este Supremo tribunal dirigiu ao TJUE foi a seguinte:

O disposto nos artigos 135º, n.º 1, al. f) e 15º, n.º 2 da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, datada de 28.11.2006, Regime de Isenção, deve ser interpretado no sentido de abranger apenas as partes nos contratos de comercialização de direitos de utilização sobre bens imóveis que venham a ser celebrados, ou também pode ser interpretado no sentido de abranger, de igual modo, a atividade desenvolvida, pela impugnante que consiste em angariar clientes e promover os serviços, garantindo a concretização da respetiva venda por parte da empresa que os comercializa, em função de diretivas previamente estabelecidas e limites estabelecidos em termos de descontos e brindes promocionais.

A esta questão, o Sr. Presidente da Sétima secção do TJUE respondeu da seguinte forma:

O artigo 15.º, n.º 2, e o artigo 135.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o conceito de «negociação», na aceção desta última disposição, é suscetível de dizer respeito a uma atividade como a que é desenvolvida pela recorrente no processo principal, desde que essa atividade seja a de um intermediário remunerado para prestar um serviço a uma das partes num contrato relativo a operações financeiras sobre títulos, consistindo esse serviço em fazer o necessário para que o vendedor e o comprador assinem esse contrato, sem que o próprio intermediário o assine e, em todo o caso, sem que ele tenha um interesse próprio no conteúdo desse mesmo contrato. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se estes requisitos estão preenchidos no litígio que lhe foi submetido.

Mais esclareceu:

Quanto ao conceito de «título», na aceção do artigo 135.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA

29 Nos termos do artigo 135.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, os Estados-Membros isentam as operações relativas «às ações, participações em sociedades ou em associações, obrigações e demais títulos».

30 A este respeito, há que salientar, em primeiro lugar, que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as operações isentas de IVA nos termos desta disposição são operações realizadas no mercado de valores mobiliários (v., neste sentido, acórdãos de 5 de junho de 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, n.º 72, e de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 48) e constituem, pela sua natureza, operações financeiras (v., neste sentido, acórdão de 12 de junho de 2014, Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, n.º 29).

31 Em segundo lugar, resulta da redação do artigo 135.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA que a isenção aí prevista se refere especificamente às operações relativas, por um lado, a títulos que conferem um direito de propriedade sobre pessoas coletivas e, por outro, a títulos que representam uma dívida (v., neste sentido, acórdão de 12 de junho de 2014, Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, n.º 27).

32 Em terceiro lugar, o Tribunal de Justiça também já declarou que os «demais títulos» visados por essa isenção devem ser de natureza jurídica comparável quer aos títulos especificamente visados pelas operações isentas com base no artigo 135.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA quer aos expressamente excluídos dessa isenção, a saber, os títulos representativos de mercadorias, bem como as participações e as ações cuja posse confira, de direito ou de facto, a propriedade ou o gozo de um bem imóvel ou de uma fração de um bem imóvel, desde que o Estado-Membro considere que aquelas são bens corpóreos, em conformidade com o artigo 15.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA (v., neste sentido, acórdão de 12 de junho de 2014, Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, n.os 27 e 28 e jurisprudência referida).

33 Esta interpretação é conforme com a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual os termos utilizados para designar as isenções visadas no artigo 135.º da Diretiva IVA são de interpretação estrita, dado que essas isenções constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, esta regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 135.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (v., neste sentido, acórdãos de 17 de janeiro de 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, n.º 25, e de 12 de junho de 2014, Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, n.º 25 e jurisprudência referida).

34 Por conseguinte, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no litígio no processo principal, as operações efetuadas por G. J. Kerr podem ser consideradas «operações financeiras», na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça, pelo facto de terem sido realizadas sobre títulos de natureza jurídica comparável à dos títulos especificamente mencionados no artigo 135.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA.

35 Assim seria, no caso vertente, se os direitos de utilização sobre bens imóveis comercializados por G. J. Kerr por conta da LDL e da SGF estivessem, direta ou indiretamente, sujeitos à condição de o comprador adquirir uma participação numa sociedade ou ser titular de um crédito cuja posse confira, de direito ou de facto, a propriedade ou o gozo da totalidade ou de uma fração desses bens imóveis.

Como bem se percebe do alegado pelas partes, v.g. pela recorrente, a mesma não presta um serviço, uma atividade correspondente à de **um intermediário remunerado para prestar um serviço a uma das partes num contrato relativo a operações financeiras sobre títulos** e, assim não sendo, a actividade por si desempenhada não cabe na previsão do disposto no referido artigo 9º, n.º 27, al. e) do CIVA (uma vez que também não cabe na previsão do artigo 135º, n.º 1, al. f) da Directiva IVA), pelo que, não lhe assiste razão no recurso que dirigiu a este Supremo Tribunal também nesta questão.

Em face do exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao presente recurso.

Custas pela Recorrente.

D.n.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2018. – Aragão Seia (relator) - Dulce Neto – Francisco Rothes.