

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 171/2015-T

Tema: IVA – Subsídio, sujeição

Decisão Arbitral

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Tomás Castro Tavares e Emanuel Augusto Vidal Lima, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

I – RELATÓRIO

1. No dia 13 de Março de 2015, A..., Lda., NIPC ..., com domicílio fiscal na Rua ..., n.º ..., ..., ... Ovar, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos de liquidação de IVA, referentes aos exercícios de 2011 e 2012, no valor global de € 79 597,82:

Pronúncia Arbitral com intervenção

Para apreciação da legalidade dos actos tribut
sede de IVA, referente aos exercícios de 2011
de € 79 597,82,

O que faz nos seguintes termos e com os seg

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que o respectivo enquadramento, bem como as premissas que para ele contribuem, conduzem a vício das liquidações operadas, pelas seguintes razões:
- i. A AT justificou as liquidações adicionais de IVA, materializando fundamentação formal, mas deixou a descoberto a inconsistência da fundamentação material, vício que redundava na ilegalidade das correcções apuradas e constitui motivo para a sua anulação;
 - ii. Não se negando que a atribuição do subsídio é determinada com referência às acções de formação a efectuar, é falso que o subsídio seja atribuído com referência ao volume de serviços prestados, porque, o que é calculado e discriminado nos projectos apresentados são os custos e não os proveitos, ou os respectivos preços, pelo que estamos fora do âmbito de incidência do imposto, em conformidade com a incidência objectiva prevista no artigo 1.º do CIVA porque os subsídios recebidos no âmbito do POPH se destinam simples e exclusivamente a cobrir custos comprovadamente incorridos, o que materializa uma mera imputação de resultados, de onde decorre a inexistência de valor acrescentado sobre o qual possa incidir IVA, na medida em que esta transferência não se subsume aos conceitos de transmissão de bens ou prestações de serviços previstos nos artigos 3.º e 4.º do CIVA;
 - iii. Não existe fundamento nem lógico nem legal para a AT se arrogar o direito de calcular IVA "por dentro" do subsídio que sabe que se destina exclusivamente a fazer face aos custos pré-aprovados, sob pena de violação, além do mais, do princípio da proporcionalidade;
 - iv. Considerando a ausência de previsão legal para a tributação, decorrente das concretas características da operação, por ser inegável a ausência de valor económico acrescentado pela actividade da requerente, no âmbito do desenvolvimento do projecto .../.../..., cujo objectivo é de interesse público na formação profissional, dado que beneficia não só os formandos, como a sociedade que fica assim

- a dispor de recursos humanos melhor preparados para integrarem o mercado de trabalho e por essa via alavancarem a produtividade das empresas e do país;
- v. A concreta argumentação utilizada para conduzir à conclusão de que estamos perante factos tributários sujeitos em sede de IVA, por força da subsunção dos subsídios auferidos ao conceito de subvenções relevantes para a determinação do valor tributável das operações, nos termos de artigo 16.º, n.º 5, alínea c) do CIVA, carece de falta de fundamentação material, que redundava em errónea qualificação daqueles factos, causadora de ilegalidade;
 - vi. A preterição de formalidade legal decorrente da violação do direito de participação, fundada na não cabal apreciação dos argumentos apresentados em sede de direito de audição;
 - vii. A violação do princípio da verdade material, do inquisitório e da fundamentação, na medida em que a AT se mostrou cega e indiferente à realidade tributária da empresa, que sempre manteve uma postura de colaboração, cumprimento contributivo e transparência, bastando-se com o facto de existirem instruções internas, incompatíveis com a satisfação do Princípio da Legalidade, da Justiça e da Proporcionalidade, para forçar a empresa a pagar IVA que claramente não foi recebido por via de valores facturados a terceiros.
3. No dia 16-03-2015, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5. Em 06-05-2015, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 21-05-2015.
7. No dia 25-06-2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. Atendendo a que não existia necessidade de produção de prova adicional, para lá da prova documental já incorporada nos autos, nem matéria de excepção sobre as quais as partes carecessem de se pronunciar, e que no processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º do RJAT, dispensou-se a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas Requerida, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da AT.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente tem como objecto social a *“formação profissional nas áreas de gestão, economia, marketing, recursos humanos, pedagogia, línguas, financeira, fiscalidade, contabilidade, informática, direito, comercial, comunicação, higiene e segurança no trabalho, qualidade e ambiente, manutenção e produção industrial, transportes e logística e engenharias; consultoria na área de recursos humanos gestão de eventos; cedência de espaço para formação, exercício de profissão liberal ou empresas; execução de fotocópias, preparação de documentos e outras actividades especializadas de apoio administrativo”*.
- 2- A Requerente vem acumulando, desde 2007, um vasta experiência no seu sector de actividade.
- 3- Tal experiência decorre de manter um fluxo constante de actividade, da renovada matrícula de formandos, e da manutenção de um quadro estável de formadores.
- 4- A Requerente está enquadrada em sede de IVA no regime normal de periodicidade trimestral para o exercício da actividade principal de “Formação Profissional” (CAE 85591) e da actividade secundária de “Outras actividades, Consultoria para os Negócios e a Gestão” (CAE 70220), desde o início de actividade, que ocorreu em 09-04-2007.
- 5- O enquadramento no regime normal resultou da situação da Requerente que, nessa data, não era uma entidade reconhecida nos domínios da formação e reabilitação profissionais, não lhe sendo aplicável a isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, pelo que todas as prestações de serviços, na área da formação profissional e da consultoria, estavam sujeitas e não isentas de imposto.
- 6- Em Junho de 2008, a Requerente obteve, junto da Direcção Geral do Emprego e das Relações do Trabalho (DGERT), a acreditação como entidade formadora.

- 7- No seguimento da acreditação, as prestações de serviços respeitantes à formação profissional passaram a beneficiar de isenção de IVA, nos termos da referida alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, mas a Requerente continuou enquadrada no regime normal de IVA, liquidando e deduzindo IVA de acordo com esse regime.
- 8- No dia 17-11-2010, a Requerente procedeu à entrega de uma declaração de alterações na qual optou pela renúncia ao regime de isenção.
- 9- Entre 2010 e 2013 a Requerente ministrou cursos de formação profissional em execução do projecto n.º .../.../..., obtendo financiamento pelo POPH (Programa Operacional Potencial Humano) na modalidade de reembolso de despesas, cujo montante global ascendeu a €449.991,64.
- 10- As candidaturas aos financiamentos do POPH foram apresentadas através da junção de um projeto detalhado do número de acções de formação e formandos envolvidos, bem como dos custos calculados e discriminados por rubricas, designadamente encargos com formandos, formadores, rendas, alugueres, amortizações de equipamentos afetos ao projeto, despesas gerais (eletricidade, água) e directas (manuais de formandos, material pedagógico).
- 11- Da aprovação do projeto, por parte do POPH, consta toda a informação relativa à estrutura de custos da formação, igualmente detalhada por rubricas, bem como do montante solicitado pela entidade beneficiária e respetivo montante aprovado.
- 12- Da decisão de aprovação do projeto n.º .../.../... constam as datas de início e fim de quatro acções de formação destinadas a catorze formandos, sendo que a concessão do financiamento implica o integral cumprimento do projeto aprovado por parte da entidade beneficiária, além de outras obrigações acessórias destinadas ao controle contabilístico e técnico-pedagógico da execução das acções de formação subsidiadas.
- 13- Os formandos das acções de formação referidas, não tiveram de pagar qualquer contraprestação pelos serviços recebidos e receberam valores conexions com a frequência do curso de formação ("subsídios de alimentação, transporte e bolsas").
- 14- Ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2014..., foi a Requerente sujeita a uma acção inspectiva aos exercícios de 2011 e 2012, no âmbito da qual foram propostas correcções em sede de IVA e de IRC;

- 15-A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição sobre o projecto de relatório.
- 16-De acordo com as conclusões do RIT, foi apurado IVA em falta no montante de €45.510,26 para o exercício de 2011 e no montante de €34.087,56 para o exercício de 2012, o que originou a emissão de liquidações adicionais para os períodos em causa.
- 17-Nos anos ora em causa, parte substancial dos resultados obtidos pela Requerente (60,44% em 2011 e 56,76% em 2012) teve conexão com o desenvolvimento de acções de formação relacionadas com o POPH, derivados da execução do projecto n.º .../.../... - Cursos de Educação e Formação de Jovens.
- 18-Os custos que maior relevância assumem na prossecução desta actividade relacionam-se com mão-de-obra, por via de Fornecimentos e Serviços Externos (FSE) e Gastos com pessoal, associados aos gastos relativos à disponibilização de espaços adequados ao desenvolvimento das acções

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 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 escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do 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/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

A questão que se coloca no presente processo é a de saber se os subsídios atribuídos pelo Programa Operacional Potencial Humano, à Requerente, nos anos de 2011 e 2012, estão, ou não, sujeitos a IVA, por força do disposto no n.º 5, alínea c), do artigo 16.º do CIVA, na redacção aplicável.

*

Como dados de facto relevantes para a apreciação da questão em causa, temos os seguintes:

- A Requerente está enquadrada em sede de IVA no regime normal de periodicidade trimestral para o exercício da actividade principal de "Formação Profissional" (CAE 85591) e da actividade secundária de "Outras actividades, Consultoria para os Negócios e a Gestão" (CAE 70220), desde o início de actividade, que ocorreu em 09-04-2007;
- No dia 17-11-2010, a Requerente procedeu à entrega de uma declaração de alterações na qual optou pela renúncia ao regime de isenção;
- Entre 2010 e 2013 a Requerente ministrou cursos de formação profissional em execução do projecto n.º .../.../..., obtendo financiamento pelo POPH (Programa Operacional Potencial Humano) na modalidade de reembolso de despesas, cujo montante global ascendeu a €449.991,64;
- As candidaturas aos financiamentos do POPH foram apresentadas através da junção de um projeto detalhado do número acções de formação e formandos envolvidos, bem como dos custos calculados e discriminados por rubricas, designadamente encargos com formandos, formadores, rendas, alugueres, amortizações de equipamentos afetos

ao projeto, despesas gerais (eletricidade, água) e directas (manuais de formandos, material pedagógico);

- Da aprovação do projeto, por parte do POPH, consta toda a informação relativa à estrutura de custos da formação, igualmente detalhada por rubricas, bem como do montante solicitado pela entidade beneficiária e respetivo montante aprovado;
- Da decisão de aprovação do projeto n.º .../.../... constam as datas de início e fim de quatro acções de formação destinadas a catorze formandos, sendo que a concessão do financiamento implica o integral cumprimento do projeto aprovado por parte da entidade beneficiária, além de outras obrigações acessórias destinadas ao controle contabilístico e técnico-pedagógico da execução das acções de formação subsidiadas;
- Os formandos das acções de formação referidas, não tiveram de pagar qualquer contraprestação pelos serviços recebidos e receberam valores conexionados com a frequência do curso de formação ("subsídios de alimentação, transporte e bolsas").

*

É o seguinte o teor do n.º 5, alínea c), do artigo 16.º do CIVA, na redacção aplicável:

“O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui: (...)

c) As subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações.”

*

Compulsados os factos dados como provados, e a norma aplicável, entende-se que se terá de concluir pela aplicabilidade desta àquela.

Com efeito, o que resulta apurado é que os subsídios outorgados à Requerente são directamente conexos com o preço de cada acção de formação, já que:

- foram estabelecidos em função do volume dos serviços prestados; e
- foram fixados anteriormente à realização das operações.

Relativamente a esta última circunstância, resulta claro do processo – e a própria Requerente o reconhece (procurando, todavia, inverter-lhe o sentido¹) – que os subsídios foram fixados, de acordo com o regime do POPH, anteriormente à realização das operações.

Daqui não decorre, ao contrário do que parece entender a Requerente, que o subsídio, sendo fixado anteriormente à realização das operações, e entrando, concomitantemente, nessa altura, nas “contas” da Requerente, seja um *input*. Com efeito, o subsídio outorgado, integra um fluxo a jusante, na medida em que a sua causa – aquilo que justifica a sua atribuição (como se verá de seguida) – é a produção da Requerente (a prestação de serviços de formação). Não se distinguirá, assim, o subsídio em questão, de um preço fixado, e mesmo pago, anteriormente à produção do bem ou serviço que se destina a pagar. Não será, evidentemente, a cronologia da atribuição e/ou pagamento do subsídio que relevará para a sua qualificação como *output*, mas antes a sua relação causal com o produto da actividade do sujeito passivo; se o subsídio é atribuído com a finalidade de permitir ao sujeito passivo produzir, será um *input*; se o subsídio é atribuído como contrapartida ou condição de bens ou serviços que o sujeito passivo fica obrigado a produzir ou prestar, será, naturalmente, um *output*.

Passando já para o primeiro dos supra-verificados pressupostos da norma em análise, ou seja, para a circunstância de que os subsídios em questão foram estabelecidos em função do volume dos serviços prestados pela Requerente, corroborando que os mesmos foram atribuídos como contrapartida de serviços que aquela ficou obrigada a prestar, verifica-se que, efectivamente:

- As candidaturas aos financiamentos em causa implicaram a junção de um projeto detalhado do número acções de formação e formandos envolvidos;
- Da decisão de aprovação do projeto subsidiado constam as datas de início e fim de quatro acções de formação destinadas a catorze formandos;
- A concessão do financiamento implica o integral cumprimento do projeto aprovado por parte da entidade beneficiária, incluindo a cabal execução das acções de formação subsidiadas.

¹ Cfr. artigo 31.º do Requerimento Inicial.

Este quadro factual não deixa dúvidas, julga-se, em relação à circunstância de os subsídios atribuídos à Requerente, e em questão no presente processo, o terem sido como contrapartida específica das concretas acções de formação, detalhadas no projecto apresentado e aprovado, o que vale por dizer que tais subsídios foram estabelecidos em função do volume dos serviços prestados.

A própria requerente não nega que a atribuição do subsídio é determinada com referência às acções de formação a efectuar², negando apenas que o subsídio seja atribuído com referência ao volume de serviços prestados, porquanto, segundo alega, o que é calculado e discriminado nos projectos apresentados são os custos e não os proveitos, ou os respectivos preços.

Ora, ressalvado o respeito devido, a Requerente incorrerá, nesta parte nalguma confusão de conceitos, dado que não resulta de qualquer modo do regime legal em causa, que para que um subsídio seja atribuído com referência ao volume de serviços prestados, tenha de incluir proveitos, notando-se, desde logo, que ao contrário do IRC, o IVA, não incide sobre aqueles.

Antes, o objecto de incidência do IVA como se sabe, é constituído pelas operações elencadas no artigo 1.º, n.º 1, do CIVA, onde se incluem, para o que aqui interessa, “*as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso*”.

Ora, e também ao contrário do que perpassa do Requerimento Inicial da Requerente, não se tem qualquer dúvida de que as prestações de serviços de formação da Requerente, integrantes das acções de formação incluídas no Projecto n.º 044279/2010/13 do POPH, e por este subsidiadas, são:

- prestações de serviços;
- ocorreram em território nacional;
- a título oneroso.

Não sendo, minimamente, controverso no presente processo qualquer um dos dois primeiros pontos, parece a Requerente contestar a onerosidade das prestações de serviços em questão, essencialmente com base em dois argumentos, que são:

- a circunstância, de resto dada como provada, de que os utentes das acções de formação não pagam qualquer contrapartida pelas mesmas; e

- os montantes concedidos a título de subsídio se limitam a cobrir as despesas decorrentes das referidas acções de formação.

Ora, ressalvado sempre o respeito devido, nem um nem outro dos argumentos será susceptível de afastar a onerosidade da prestação de serviços. Com efeito, como se escreveu, por exemplo, no Ac. do STJ de 18-10-2012, proferido no processo 624/06.2TBPRG.P1.S1³, “*a onerosidade ou gratuitidade ressalta da própria função objectiva do acto, conforme este é, ou não, fonte de duas recíprocas atribuições patrimoniais, que se contrapõem como os pratos de uma balança.*”, não se tendo dúvidas que a aprovação do projecto POPH da Requerente, ora em causa, é fonte, para além do mais, da obrigação da Requerente prestar as acções de formação, e da correspectiva obrigação da entidade subsidiante lhe abonar o subsídio garantido, assim se evidenciando, desde logo, a onerosidade da prestação de serviços de formação em causa.

Dito de outro modo: a Requerente apenas prestou os serviços de formação subsidiados, porque os subsídios em causa lhe foram atribuídos, funcionando, assim, aqueles como uma contrapartida (*preço*) dos serviços de formação prestados pela Requerente.

Não obsta a esta conclusão, a circunstância de tal *preço* não ser abonado pelo(s) beneficiário(s), mas por um terceiros (a entidade subsidiante), tal como, por exemplo, o café que um amigo paga a outro, não deixa de ser oneroso, por não ter sido pago por quem o consumiu.

Também não obsta, do mesmo modo, à conclusão retirada, a circunstância de os subsídios em questão se destinarem exclusivamente à cobertura de despesas, ligada à alegação (duvidosa e perigosa para os interesses da própria Requerente⁴), segundo a qual as prestações de serviços de formação em causa se caracterizarão pela ausência de valor económico acrescentado, não visando a obtenção de qualquer lucro. Com efeito, e desde logo, como se referiu já, nem o objecto de incidência do IVA é o lucro, nem este (o lucro)

² Cfr. artigo 52.º do Requerimento Inicial.

³ Disponível para consulta em www.dgsi.pt.

⁴ Duvidosa porquanto a Requerente não é, por princípio, uma organização caritativa, mas uma entidade que tem por objecto a prática de actos de comércio (cfr. artigo 1.º, n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais), onerosos, por definição. Perigosa, porquanto tal, a ser verdade, implicaria que, por exemplo, os custos suportados pela Requerente com essas actividades não poderiam ser deduzidos ao seu lucro tributável, por não serem dirigidos à obtenção de proveitos (cfr. artigo 23.º do CIRC).

se identifica com onerosidade. Assim, e por novo exemplo, uma venda (v.g. por motivo de saldo ou liquidação) a preço de custo ou, inclusive, com prejuízo não deixa de ser uma operação realizada a título oneroso, e, como tal sujeita a IVA, sendo que tal sujeição, manifestamente, nada contende com a natureza daquele como Imposto sobre o Valor Acrescentado⁵, já que tal natureza é assegurada pelo mecanismo próprio de funcionamento de tal imposto, designadamente pelo mecanismo da dedução, que assegura a sua neutralidade.

Daí que a única via para que as operações de prestação de serviços de formação em questão sejam isentas, é a que resulta da isenção referida na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, à qual, contudo e como está provado, a Requerente renunciou, notando-se que actualmente (e desconhecendo-se se tal acontecia à data dos projectos em questão no presente processo, o que é, todavia, irrelevante), a própria página electrónica do POPH⁶ alerta que:

“As entidades titulares dos pedidos de financiamento para o desenvolvimento de acções de formação profissional subsidiadas pelo FSE estão abrangidas pela parte final do n.º 11 do artigo 9º do CIVA. Assim, sendo a actividade qualificada de isenta, os subsídios a ela associados são assimilados a contraprestação de operação isenta, por isso sem direito à dedução. Esta situação justifica a consideração do IVA suportado como despesa elegível para o FSE, nos termos da Rectificação do Regulamento (CE) n.º 1081/2006 da Comissão, publicado em JO L 166, em 28.06.2007. **Interpretação contrária deve ser feita para as entidades titulares de pedidos de financiamento que tenham renunciado a essa isenção, nos termos do artigo 12º do CIVA.**”⁷.

Dessa forma, não será possível concluir-se de outra forma que não a sujeição das operações subsidiadas a IVA, nos termos do artigo 16.º, n.º 5, do CIVA, e pela não verificação de qualquer erro na fundamentação material dos actos tributários em crise, com a consequente legalidade das liquidações objecto do presente processo.

*

⁵ Ao contrário do que alega a Requerente; cfr. artigo 62.º do seu Requerimento Inicial.

⁶ <http://www.poph.qren.pt/content.asp?startAt=2&categoryID=393&newsID=1152>.

⁷ Sublinhado nosso.

Não obstem à conclusão tirada, as alegações da Requerente, segundo as quais ocorrerá:

- violação do princípio da proporcionalidade;
- preterição de formalidade legal decorrente da violação do direito de participação;
- violação do princípio da verdade material, do inquisitório e da fundamentação.

Assim, e em relação à primeira daquelas alegações, que se fundamenta na circunstância de ser exigido IVA de um subsídio que se destina exclusivamente a fazer face aos custos pré-aprovados, não se vislumbra qualquer violação do princípio da proporcionalidade, sendo que a alegação em causa parece, desde logo, resultar, sempre ressalvado o respeito devido, da errada percepção de que o imposto exigido incide sobre o subsídio, quando, na realidade, conforme decorre, para além do mais, do artigo 16.º/5 do CIVA, o imposto é devido pela prestação dos serviços de formação, sendo o subsídio unicamente, um factor no cálculo relativo à determinação do valor tributável daquela prestação de serviços.

Quanto á segunda das referidas alegações, que se funda no entendimento de que a AT não procedeu à cabal apreciação dos argumentos apresentados em sede de direito de audição, discorda-se, uma vez mais, do entendimento da Requerente. Com efeito, não se duvidando que *“Configura um “deficit” de instrução (vício do procedimento) que redundava em erro invalidante da decisão, não só a omissão ou preterição de diligências legais, mas também a circunstância de não serem devidamente ponderados os factos invocados e os meios de prova apresentados pelo interessado, no exercício do direito de audiência”*⁸, e que *“A falta de apreciação dos novos elementos factuais ou jurídicos invocados pelos interessados constituirá vício de forma, por deficiência de fundamentação, susceptível de levar a anulação do procedimento”*⁹, o certo é que se entende, conforme abundante e reiterada jurisprudência dos nossos Tribunais superiores¹⁰, que o dever de fundamentação (quer judicial, quer administrativo) implica a obrigatoriedade de dar resposta a todas as questões suscitadas, mas não de pronúncia sobre todos os argumentos esgrimidos, relativamente a cada uma das questões. Sendo este o caso, julga-se ser de improceder também a ilegalidade suscitada pela Requerente, ora em apreço.

⁸ Ac. do STA de 09-06-2010, proferido no processo 0330/10, disponível em www.dgsi.pt.

⁹ Jorge Lopes de Sousa, “CPPT – Anotado e Comentado”, I vol., Áreas Editora, 2006, p. 398.

Por fim, julga-se ser de improceder, também, a última das elencadas alegações da Requerente, relativa à violação do princípio da verdade material, do inquisitório e da fundamentação.

Tal alegação, que se funda, em suma, no entendimento de que a AT se mostrou cega e indiferente à realidade tributária da empresa, que sempre manteve uma postura de colaboração, cumprimento contributivo e transparência, bastando-se com o facto de existirem instruções internas, incompatíveis com a satisfação do Princípio da Legalidade, da Justiça e da Proporcionalidade, para forçar a empresa a pagar IVA que claramente não foi recebido por via de valores facturados a terceiros, carece de sustentabilidade na realidade apurada.

Com efeito, as liquidações contra as quais a Requerente se insurge assentam na Lei, designadamente no artigo 16.º/5 do CIVA, interpretada pela AT em termos que, no caso, se julgam correctos. Tais liquidações são conformes à realidade tributária da empresa, que foi conformada pela opção própria de renunciar ao direito à isenção decorrente da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA. Naturalmente que a postura de colaboração, genérico cumprimento contributivo e transparência, não poderão – por falta de apoio legal – justificar a isenção do pagamento de impostos que, face à lei devidamente interpretada e aplicada – como é o caso – sejam devidos. Também a circunstância de não ter recebido o IVA a que as prestações de serviços por si efectuadas estão legalmente sujeitas legitimará a Requerente a ser isenta do seu pagamento, carecendo, igualmente, tal pretensão de fundamento legal, incluindo nos princípios por si invocados.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, absolver a Requerida do mesmo.

D. Valor do processo

¹⁰ Cfr., por todos, Ac. do STA de 16-02-2006, proferido no processo 0684/05, disponível em www.dgsi.pt.

Fixa-se o valor do processo em €79 597,82, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, 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

3 de Outubro de 2015

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Tomás Castro Tavares)

O Árbitro Vogal

(Emanuel Augusto Vidal Lima)