

CAAD: Arbitragem Administrativa

Processo n.º: 339/2015-T

Tema: IVA- Subvenções – artigo 16.º, n.º 5, alínea c) do Código do IVA

Decisão Arbitral

I.RELATÓRIO

1.A..., LDA., contribuinte fiscal n.º..., com sede social na Rua ..., Edifício..., n.º..., ... andar, escritório..., em ..., apresentou em 28 de Maio de 2015, pedido de constituição de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e artigo 10º n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante referido por RJAT, e dos artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 2 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, (doravante designada por AT ou Requerida), com vista à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da liquidação de IVA referente ao período de Setembro de 2010 n.º..., no valor de 1.647,21 € e respectivos juros compensatórios, consubstanciada na respectiva nota de liquidação..., no valor de 262,47 €.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Tributária foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Requeria nos termos legais, em 12 de Junho seguinte.

3. A Requerente não designou árbitro, pelo que e nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º do RJAT por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o subscritor, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4.O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 07 de Setembro de 2015, em consonância com a prescrição da alínea c) do nº do artigo 11º do RJAT.

5. Por despacho proferido em 2015-10-20, devidamente notificado às partes foi dispensada a realização da reunião a que se reporta o artigo 18º do RJAT, bem assim como dispensada a inquirição de testemunhas e declaração de parte da representante da Requerente.

6. As partes não procederam à apresentação de alegações escritas.

7. Por despacho proferido em 2016-01-07, devidamente notificado às partes, e pelas razões no mesmo constantes, foi prorrogado o prazo para prolação da decisão, tendo como data limite 15 de Fevereiro de 2016.

. NOTA PRÉVIA

A Requerente, em data contemporânea à que resulta dos presentes autos, submeteu junto do CAAD, pedido de pronúncia arbitral, que teve subjacente a mesma ordem de serviço que esteve na origem da inspeção tributária, o mesmo relatório, a mesma liquidação total (144.242,55 €, *relativa aos doze meses do ano de 2010*), os mesmos factos e pedido, com a única diferença relativamente ao presente de que aí de tratava da liquidação relativa ao mês de Abril de 2010 e nos presentes autos, discute-se a referente ao mês de Setembro de 2010. No processo arbitral referido, a que foi atribuído o nº 337/2015-T foi já proferida decisão, publicada nos termos do disposto na alínea g) do artigo 16º do RJAT.

Louvando-se o aí exposto, e o sentido decisório, que se subscrevem sem quaisquer reservas, seguir-se-á de perto, no presente processo as posições aí defendidas, com ligeiríssimas alterações de pormenor.

8. A fundamentar o seu pedido a Requerente, alegou, em síntese e com relevo, o seguinte:

i. A Requerente desenvolve a sua actividade de formação profissional, e designadamente nos anos de 2010,2011 e 2012, desenvolveu várias actividades de formação profissional, inseridas no Programa Operacional Potencial Humano (POPH), que enquadra a aplicação da política comunitária de coesão económica e social em Portugal no período 2007-2010. (*cfr. artigo 4 do pedido de pronúncia arbitral*),

ii. Em 12/11/2014, foi notificada do relatório de inspecção tributária, referente ao exercício de 2010, nos termos do qual a Requerente deveria ter liquidado IVA pelo recebimento dos subsídios atribuídos pelo Fundo Social Europeu (FSE), na medida em que estes constituíram “subsídios ao preço”.(*cfr. artigo 5 do pedido de pronúncia arbitral*),

iii. A Requerente não concorda com tal enquadramento tributário alegando ser manifestamente ilegal (*cfr. artigo 10 do pedido de pronúncia arbitral*),

iv. Alegando que o POPH visa estimular o potencial de crescimento sustentado da economia portuguesa, conforme decorre da Resolução do Conselho de Ministros n.º 86/2007 (*cfr. artigo 11 do pedido de pronúncia arbitral*),

v. No desenvolvimento da sua actividade de formação profissional no âmbito do POPH, executou diversos projectos de formação profissional financiados pelo Fundo Social Europeu (FSE). (*cfr. artigo 12 do pedido de pronúncia arbitral*),

vi. Alega ainda a Requerente que no âmbito dos projectos em causa no presente processo, foram considerados elegíveis, os seguintes encargos:

- encargos com formandos
- encargos com formadores
- encargos com outro pessoal afecto ao projecto
- rendas, alugueres e amortizações

- encargos directos com a preparação, desenvolvimento, acompanhamento e avaliação de projectos
- encargos gerais do projecto
- encargos com a promoção de encontros e seminários temáticos
- encargos com a promoção e coordenação da candidatura integrada de formação. (*cfr. artigo 14 do pedido de pronúncia arbitral*)

vii. A Requerente pagou aos formandos diversas despesas com remunerações bolsas, alimentação, transportes e alojamento, bem como outras despesas nomeadamente seguros e despesas com acolhimento de dependentes a cargo destes. (*cfr. artigo 15 do pedido de pronúncia arbitral*),

viii. Alega ainda a Requerente que nesta ordem de circunstâncias os formandos não tinham, nem tiveram, qualquer custo com a formação, independentemente da tipologia da mesma. (*cfr. artigo 21 do pedido de pronúncia arbitral*),

ix. Ou seja, nem os formandos, nem o FSE, nem qualquer outra entidade pagaram à Requerente qualquer quantia que possa ser considerada como preço, designadamente para efeitos de IVA. (*cfr. artigo 22 do pedido de pronúncia arbitral*)

x. Pelo contrário, como se vê, foi a própria Requerente quem pagou aos formandos. (*cfr. artigo 23 do pedido de pronúncia arbitral*),

xi. Sustenta ainda a Requerente que os subsídios a si atribuídos consubstanciam, assim, subsídios à produção e à estrutura de custos, mas não ao preço. (*cfr. artigo 30 do pedido de pronúncia arbitral*),

xii. O que resulta evidente do facto de estas acções de formação não só não serem contrapartida do pagamento de nenhum preço, como preverem a existência de pagamentos aos próprios formandos. (*cfr. artigo 31 do pedido de pronúncia arbitral*),

xiii. Tudo isto porque, tendo presentes os supra referidos objectivos do POPH, estas acções de formação realizadas não têm em vista a prestação de nenhum serviço a terceiros por parte de entidades privadas, mas antes a prossecução das politica sociais e de emprego pretendidas pelo Estado e pela União Europeia que, para o efeito, se socorre dos privados. (*cfr. artigo 32 do pedido de pronúncia arbitral*),

xiv. Refere ainda a Requerente que a legislação especifica do POPH, no Despacho normativo nº 4-A/2008, de 24 de Janeiro, diferencia expressamente o “ financiamento publico” das eventuais “receitas” dos projectos. (*cfr. artigos 33, 34, 35 e 36 do pedido de pronúncia arbitral*),

xv. Nos casos concretamente em apreço, porém, considerando as tipologias de formações em causa, a Requerente estava absolutamente proibida de cobrar aos formandos o que quer que fosse. (*cfr., artigo 37º do pedido de pronúncia arbitral*),

xvi. Designadamente, a Requerente não podia cobrar, nem em concreto cobrou aos formandos qualquer quantia relacionada com a frequência dos cursos de formação ou com os materiais pedagógicos necessários para os mesmos. (*cfr. artigo 38º do pedido de pronúncia arbitral*),

xvii. Alega ainda ser evidente que os subsídios atribuídos têm em consideração o número de participantes e as horas de formação efectivamente prestadas, na medida em que a execução dos projectos depende imediatamente da existência de formando, mas isso não significa, em absoluto, que os subsídios atribuídos fossem subsídios ao preço. (*cfr. artigos 39 e 40 do pedido de pronúncia arbitral*),

xviii. A atribuição dos subsídios não decorre da disponibilidade da Requerente para prestar as acções de formação, mas sim da execução concreta das acções de formação determinadas, com características determinadas e beneficiários determinados. (*cfr. artigo 42 do pedido de pronúncia arbitral*);

xix. Os subsídios atribuídos não tem por objectivo participar no pagamento do “preço” devido pelos serviços prestados pela Requerente, por forma a que este se mantenha num valor considerado acessível para os beneficiários, mas visa, subsidiar a concreta realização dos projectos, fazendo com que os particulares substituam o Estado e a União Europeia na execução de políticas sociais e de emprego. (*cfr. artigo 43 do pedido de pronúncia arbitral*);

xx. Sobre a questão da exigibilidade dos custos, é, ainda, de salientar que era o POPH quem definia o valor máximo que poderia ser pago pela Requerente aos formadores. (*cfr., artigo 45 do pedido de pronúncia arbitral*);

xxi. Sendo certo que, caso a Requerente pagasse aos formadores um valor inferior ao máximo estabelecido, então o subsídio seria apenas o correspondente ao valor efectivamente pago. (*cfr. artigo 46 do pedido de pronúncia arbitral*);

xxii. De onde resulta, uma vez mais, à evidência que, efectivamente, os subsídios em causa consubstanciam subsídios à produção e à estrutura de custos. (*cfr. artigo 47 do pedido de pronúncia arbitral*);

Sustenta ainda a Requerente a fundamentar o seu pedido e na sequência do já exposto, que;

xxiii. No caso concretamente em apreço, como vimos, não só não é o preço que é subsidiado, mas sim os custos, como também os subsídios atribuídos são calculados exclusivamente com base nas despesas efectivamente incorridas no âmbito do projecto, seja com a sua execução seja com pagamentos aos formandos. (*cfr. artigo 52 do pedido de pronúncia arbitral*);

xxiv. A Requerente não liquidou qualquer IVA sobre os subsídios recebidos (*cfr. artigo 73 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 9 com o mesmo junto*)

Sintetizando, a posição da Requerente reconduz-se ao entendimento de que os subsídios em causa, são “à produção e à estrutura de custos” e, assim sendo fora da alçada da tributação em iva prevista no artigo 16º nº 5, alínea c) do respectivo código.

* Invoca ainda a Requerente a fundamentar a sua posição, a falta de fundamentação da liquidação subjacente, assim como a inexistência de facto tributário.

9. A AT, na sua resposta, tendo previamente delimitando o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, à liquidação adicional de IVA e juros compensatórios, ao período de Setembro de 2010, sustenta posição contrária à apresentada pela Requerente, em consonância com a posição por si já assumida em sede de Relatório de Inspeção Tributária, que se traduz, fundamentalmente, na consideração de que os subsídios percebidos pela Requerente são atribuídos com referência ao volume dos serviços prestados, nos termos do disposto no artigo 16º nº 5, alínea c) do CIVA.

Alinha para tanto, e em breve síntese, o seguinte no que concerne ao segmento que designou “DO MÉRITO”, apresentado sob os artigos 39º a 128º da sua resposta;

i. Embora as prestações de serviços relacionadas com a actividade formativa da Requeute estivessem isentas de IVA de acordo com o nº 10 do artigo 9º do CIVA, a Requerente renunciou à isenção, a coberto do disposto no artigo 12º do nº1 alínea a) do mesmo diploma legal;

ii. A renúncia à isenção de IVA origina a obrigação de liquidação do imposto em todas as operações tributáveis e o direito à dedução geral do imposto suportado da aquisição de bens e serviços afectos às suas operações

iii. Apuraram os serviços de inspeção tributária que a Requerente, no ano de 2010, e no âmbito da sua actividade formativa recebeu do Fundo Social Europeu, no âmbito do Programa Operacional Potencial Humano (POPH) os subsídios constantes do quadro descrita a fls 6 do respectivo relatório;

iv. Da análise dos processos de candidatura em causa, verificou-se o seguinte:

1. Formações modulares certificadas: nas decisões de aprovação destes projectos constam todas as informações relativas à estrutura de custos da formação, igualmente detalhada por rubricas, bem como do montante solicitado pela entidade beneficiária e respectivo montante aprovado: a entidade financiadora procedeu ao controlo e verificação do fim a que se destina o subsídio atribuído, designadamente das acções de formação e do número de formandos envolvidos:
2. Cursos de Educação Formação de Adultos: as decisões de aprovação apresenta, um resumo de projectos, com as respectiva datas de início e fim, destinadas a um determinado número de formandos desempregados: a concessão do financiamento implica o integral cumprimento do projecto aprovado, por parte da entidade beneficiária, além de outras obrigações acessórias destinadas, designadamente ao controle contabilístico e técnico-pedagógico, da execução das acções de formação subsidiadas.

v. Concluindo a Requerida que *“verifica-se que os financiamentos aprovados são determinados com referência às acções de formação que a entidade beneficiária vai efectuar, tendo em conta o numero de participantes e horas de formação, ou seja, os subsídios são atribuídos de forma inequívoca, com referência ao volume dos serviços prestados, nos termos do disposto no artigo 16º nº 5, alínea c) do CIVA”*,

vi. Daqui resultando, no entendimento que subscreve, que *“tendo em conta o enquadramento fiscal em sede de IVA e o tipo de subsídios recebidos no âmbito do programa POPH, conclui-se que o sujeito passivo estava obrigado a proceder à liquidação do IVA, aquando do recebimento dos respectivos valores”*

vii. Não assiste qualquer razão à Requerente ao defender que os subsídios atribuídos consubstanciam subsídios à produção e à estrutura de custos e não subsídios ao preço,

viii. Densifica ainda a Requerida, neste segmento, que face ao disposto no alínea c) do nº 5 do artigo 16º do CIVA, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto inclui, *“as subvenções directamente 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”*.

ix. Para concluir neste segmento, suporta ainda a Requerente que, com base na análise a que os serviços de inspecção tributária efectuaram aos subsídios recebidos pela Requerente se chega á conclusão que os mesmos *“são determinados com referência às acções de formação que a entidade beneficiária efectua, tendo em conta o número de participantes e horas de formação, ou seja, que os subsídios são atribuídos de forma inequívoca, com referência ao volume dos serviços prestados, nos termos do disposto no artigo 16º, nº 5, alínea c) do Código do IVA”*.

x. Igual conclusão, reafirma a Requerida, se extrai da prova documental junta pela Requerente, em particular dos documentos nºs 10,15 e 17 para rematar que;

xi. *“Não pode senão concluir-se como em sede inspectiva, isto é, o financiamento aprovado é determinado com referência às acções de formação que a entidade beneficiária efectua, tendo em conta o número de participantes e horas de formação, ou seja, o subsídio é atribuído de forma inequívoca ao volume dos serviços prestados”*

xii. Com conseqüente tributação de tais subsídios em sede de IVA, nos termos do artigo 16º, nº 5, alínea c) do CIVA.

xiii. Em suporte da posição que sustenta, que se traduz no facto de se estar perante um *“subsídio ao preço”*, remete para o processo do CAAD nº 111/2014-T.

10. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º nº 1 alínea a), 5º e 6º nº 1 do RJAT.

11. As partes têm personalidade e capacidades judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

12. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas quaisquer excepções.

13. Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

II- DECISÃO

A.MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

1. A Requerente é uma sociedade comercial que gira sob a designação de “A..., LDA.”, com o NIF ... e domicílio fiscal na Rua..., Edifício..., nº..., ...Andar, Escritório..., ... no concelho de ...,

2. Que tem como actividade principal “*outras actividades consultadoria para os negócios de gestão*” à qual compete o CAE..., e como actividade secundária a “*formação profissional*”, com o CAE... .

3. Para efeitos fiscais encontra-se abrangida em sede da IRC no regime geral de tributação, e, em sede de IVA no regime normal de periodicidade mensal

4. A Requerente encontra-se acreditada no domínio da formação desde 06/08/2008, junto da Direcção Geral do Emprego e das Relações do Trabalho (DGERT)

5. Não obstante as prestações de serviços relacionados com a actividade formativa da Requerente estivesse isenta de IVA, de conformidade ao disposto no nº 10 do artigo 9º do CIVA, optou esta pela renúncia à isenção, de conformidade à previsão do artigo 12º nº 1, alínea a) do indicado compêndio normativo.

6. Em cumprimento da ordem de serviço nº 01 2014..., da Direcção de Finanças de... a Requerente foi sujeita a um procedimento de inspecção externa, de carácter geral, relativamente ao ano de 2010.

7. Em resultado do qual a AT foram efectuadas correcções adicionais em sede de IVA, referentes à totalidade do ano de 2010, no valor de 144.242,55€.

7. Tendo, em consequência, sido emitida a demonstração de liquidação de IVA nº..., com relevo nos presentes autos, respeitante ao mês de Setembro de 2010, bem assim como a respeitante aos juros compensatórios no valor de 262,47 €.

8. Do relatório da inspecção tributária, consta para além do mais que:

“(...) verifica-se que os financiamentos aprovados são determinados com referência às acções de formação que a entidade beneficiária vai efectuar, tendo em conta o número de participantes e horas de formação, ou seja, os subsídios são atribuídos, de forma inequívoca, com referência ao volume dos serviços prestados, nos termos do disposto no art. 16. nº 5, alínea c) do CIVA.

Em conclusão, tendo em conta o enquadramento fiscal em sede de IVA e o tipo de subsídios recebidos no âmbito do programa POPH, conclui-se que o sujeito passivo estava obrigado a proceder à liquidação ao IVA, aquando do recebimento dos respectivos valores”.

“No apuramento dos valores de IVA em falta será considerado que estes estão incluídos nos montantes recebidos.

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 dada como provada e não provada.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que pronunciar-se 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. 123º nº 2 do CPPT e artigos 607º do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* do artigo 29º nº 1, alínea 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. artigo 596º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29º nº 1 e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental junta aos autos e o PA anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados, reconhecidos e aceites pelas partes.

B. DO DIREITO

A questão central dirimenda colocada a este tribunal consiste em saber (i) se as operações levadas a cabo pela Requerente se enquadram na isenção prevista no artigo 9º, nº 10 do CIVA, e se a mesma tem direito à referida isenção nos termos do artigo 12º, nº 1, alínea c) do CIVA, e (ii) qual a modalidade/natureza dos subsídios percebidos pela Requerente.

Antes porém de se abordar o *thema decidendum* que subjaz dos presentes autos, impor-se-á reter que:

- as prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional estão isentas de imposto, face ao disposto no nº 10 do artigo 9º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado: [estão isentas de imposto] “ *as prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como seja, o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por organismos de direito público ou por entidade reconhecidas*

como tendo competência nos domínios de formação e reabilitação profissional pelos ministérios competentes”,

- sendo lícito ao sujeito passivo renunciar à isenção, face à previsão do artigo 12º do CIVA: *“podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações: a) os sujeitos passivos que efectuem as prestações de serviços referidos nos nºs 10) e 36) do artigo 9º”.*

A renúncia à isenção, de acordo com o disposto nos nºs 2 e 3 do artigo 12º do indicado compêndio normativo, é *“exercida mediante a entrega em qualquer serviço de finanças ou noutra local legalmente autorizado, da declaração de início de actividade ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação, pelo período mínimo de 5 anos”*

As partes não dissentem quando ao facto de que as operações praticadas pela Requerente se subsumem à previsão do artigo 9º, nº 10 do CIVA, (isenção nas operações internas) pese embora e como referido, a mesma tenha renunciado a tal isenção, determinando, em consequência, a obrigação de liquidação do imposto em todas as operações tributáveis e o direito à dedução geral do imposto suportado na aquisição de bens e serviços afectos às suas operações.

Já no que concerne à modalidade/natureza dos subsídios a posição das partes assume antagonismo, considerando a Requerente estar-se perante um *“subsídio à produção e à estrutura de custos”* e não sujeito a IVA, pugnando por sua vez a AT, estar-se perante *“subsídio ao preço”*

Decorre do artigo 16º, nº 5, alínea c) do CIVA o seguinte:

“c) As subvenções diretamente conexas com o preço da 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”

Por seu turno a Directiva IVA, prevê no Capítulo 2 (entregas de bens e prestações de serviços), Título VII, “Valor Tributável”, artigo 73º o seguinte:

*“Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74º a 77º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, **incluindo as subvenções relacionadas com o preço de tais operações**”.*

Face ao quadro normativo traçado a legislação doméstica e comunitária, estabelece que o valor tributável apenas incluirá as subvenções que sejam conexas com o preço das operações do sujeito beneficiária da subvenção.

O código do IVA, face à Directiva, introduz duas condições: que as subvenções sejam estabelecidas em razão do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados, e que sejam fixadas em momento anterior ao da realização das operações.

Sobre esta temática já se pronunciou o Acórdão Arbitral no processo nº 111/2014-T, no seguinte sentido:

“ A Comissão Europeia, no seu primeiro relatório sobre o funcionamento do sistema comum do IVA (constante do documento COM (83) 426 final, de 14 de Setembro de 1983), entende que há certos tipos de subvenções relativamente às quais se mostra fácil decidir pela inclusão no valor tributável, enumerando os casos em que os montantes das subvenções (i) sejam determinados com referência aos preços de venda dos bens ou serviços fornecidos; (ii) ou em função das quantidades fornecidas; (iii) ou se destinarem a cobrir os custos de bens ou serviços que sejam fornecidos gratuitamente ao público.

No entanto, a propósito de vários outros tipos de subvenções – nomeadamente as destinadas a cobrir deficits e as subvenções operacionais – a Comissão considera extremamente difícil pender no sentido da sua inclusão (ou não) no valor tributável das operações abrangidas pelo IVA (conforme salientado por RUI LAIRES e ISABEL VEGA MOCOROA acima citados).

Estas últimas são normalmente atribuídas para fortalecer a situação económica das entidades subvencionadas, e não especificadamente reportadas aos preços praticados, embora, acrescente a Comissão, não se encontre uma diferença substancial entre esses dois tipos de subvenções. Esta constatação, aliada à circunstância de se poder com

relativa facilidade converter uma subvenção directamente reportada aos preços nouro tipo de subvenção ilustra, segunda a Comissão, a fragilidade de uma distinção assente num critério formal e a inadequação das normas da Directiva (à data Sexta Directiva, 77/388/CEE).

No segundo relatório da Comissão sobre o funcionamento do sistema comum do IVA (constate do documento COM (88) 799 final, de 20 de Dezembro de 1988), preconiza-se uma interpretação estrita e literal, segundo a qual a inclusão da subvenção no valor tributável depende do concurso de três condições cumulativas: (i) a subvenção constituir a contraprestação ou uma parte da contraprestação; (ii) a subvenção ser paga ao fornecedor dos bens ou prestador dos serviços; e, por fim, (iii) a subvenção ser paga por uma terceira entidade.

*Para XAVIER DE BASTO “Pode questionar-se a lógica da inclusão dessas subvenções no valor tributável do IVA. Incluir ou não as subvenções ligadas à exploração releva de duas formas de conceber ou racionalizar o imposto sobre o valor acrescentado – as duas faces do imposto: como imposto de transacções (imposto sobre as empresas) ou como imposto geral de consumo (...) Na verdade, a inclusão da subvenções no valor tributável só tem sentido quando o IVA é visto como um imposto sobre as empresas, um “business tax” – destinado, em última análise, a tributar o respectivo valor acrescentado. A não incluir-se as subvenções, o imposto não atingiria o valor acrescentado, o valor da produção a custo dos factores – a empresa subsidiada seria favorecida relativamente à empresa não subsidiada, Não é assim, porém, que o problema deve pôr-se quando se está perante um IVA tipo- consumo “(...) Nesta lógica, o que deve interessar é o preço efectivo, o dispêndio do consumidor” – cfr. “A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (164), 1991, p. 210.*

Ainda segundo este ilustre Professor, a solução da Directiva está longe de ser de aplicação fácil. “Implica a distinção entre subvenções “directamente ligadas ao preço” das operações, a incluir na base tributável, e as de outras naturezas, que não contam para a determinação daquela base. Atendendo à diversidade de situações que se podem verificar, nem sempre é fácil a distinção. Quando o montante dos subsídios é determinado quer por referência aos preços de venda quer às quantidades vendidas (“indenizações compensatórias”), é nítido tratar-se de subvenções directamente ligadas aos preços.

Também são suscitará dúvidas a não inclusão das subvenções de capital. Já todavia se poderá revelar árduo decidir a questão quanto a outros tipos de subsídios de exploração, que são pagos para melhorar a posição económica das empresas, mas que não são calculados com referência a preços ou quantidades vendidas. Serão caso por exemplo das chamadas “subvenções de equilíbrio”, calculadas a posteriori, para a cobertura de défices de exploração, e das “subvenções de funcionamento”, que constituem complementos de receitas determinadas a priori, independentemente dos resultados da exploração” . cfr. obra citada, p. 212.

*CLOTILDE CELORICO PALMA assinala que as subvenções constituem “uma das zonas cinzentas deste imposto” e que a legislação comunitária não contém uma definição de subvenção, “limitando-se a prever a regra sobre a respectiva inclusão no valor tributável das operações e a possibilidade da respectiva inclusão no cálculo prorata”. Acrescenta que o “tratamento das subvenções em IVA não é uma matéria totalmente harmonizada ao nível dos diversos Estados membros, pondo-se em causa uma aplicação uniforme do sistema comum e o respeito pela neutralidade do imposto” – in *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, 2011, pp 561 e 565.*

Neste quadro de alguma indeterminação, é a construção jurisprudencial do TJUE que nos fornece a interpretação (válida) da Directiva IVA e os critérios de decisão para a tributação das subvenções”.

- No âmbito da jurisprudência comunitária, sobre subvenções, pronunciaram-se os Acórdãos *Jurgen Mohr* (C-215/94, de 29 de Fevereiro de 1996) e *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, de 18 de Dezembro de 1997 e, em especial no processo *OPW*¹.

¹ O processo C – 180/00, tratava de um caso e que a administração regional de Valónia atribuíra uma importância anual a uma associação privada sem fins lucrativos, destinada a promover os produtos agrícolas, hortícolas e agro – alimentares daquela região. Em causa estava a questão se as subvenções de funcionamento que cobrem uma parte diversificada das despesas de exploração, designadamente a remuneração do pessoal, o custo das instalações, o custo de aquisição de equipamentos e fornecimentos necessários e todas as demais despesas directas e indirectas relacionadas com a actividade, devem ser compreendidas na matéria colectável do IVA.

O Tribunal de Justiça, no âmbito do processo *OPW*, procedeu à delimitação dos pressupostos necessários à consideração de uma subvenção no valor tributável para efeitos de IVA, entendendo que a tributação da subvenção implica o preenchimento de determinados pressupostos.

Pressupostos esses já assinalados no citado e parcialmente transcrito processo nº 111/2014-T do CAAD, no seguinte sentido:

“Primeiro pressuposto – que se trate de uma subvenção concedida por uma autoridade no contexto de uma relação triangular, i.e, que envolva três partes (ponto 10 do Acórdão OPW);

- a) A autoridade que concede a subvenção;*
- b) O organismo/sujeito passivo que dela beneficia; e*
- c) O comprador do bem ou o destinatário do serviço respectivamente entregue ou prestado pelo operador subvencionado, clarificando-se que as operações visadas não são as realizadas em benefício da autoridade que concede a subvenção.*

Segundo pressuposto – que a subvenção esteja directamente relacionada com o preço das operações a realizar pelo operador subvencionado (ponto 12 do Acórdão OPW). Para tanto é necessário que aquela subvenção seja especificamente paga ao operador para que este forneça um bem ou preste um serviço determinado.

Terceiro pressuposto – o preço do bem ou do serviço deve ser determinado, quanto ao seu princípio, o mais tardar, no momento em que ocorre o facto gerador (ponto 13 do Acórdão OPW).

Quarto pressuposto – o compromisso de pagar a subvenção assumido por aquele que a concede tem como corolário o direito de a receber reconhecido ao beneficiário quando a operação tributável foi realizada por este (ponto 13 do Acórdão OPW).

É importante salientar que o TJ devolve expressamente ao tribunal nacional a prova da existência de um nexo directo entre a subvenção e o bem ou serviço em causa (ponto 14 do Acórdão OPW).

Esta relação entre a subvenção e o preço deve resultar de forma inequívoca e após uma análise, caso a caso, das circunstâncias na origem do pagamento da contrapartida e exige que se verifique, numa primeira fase, que os compradores do bem ou os destinatários do serviço beneficiam da subvenção concedida ao beneficiário desta. Com efeito é necessário que o preço a pagar pelo comprador ou pelo destinatário (neste caso os três municípios) seja fixado de modo que diminua na proporção da subvenção concedida ao vendedor do bem ou ao prestador do serviço. Ao invés, não é necessário que o preço do bem ou do serviço – ou uma parte do preço – esteja determinado. Basta que seja determinável.

É o órgão jurisdicional nacional que tem de apreciar se, objectivamente, o facto de uma subvenção ser paga ao prestador permite a este fornecer um serviço a um preço inferior ao que exigiria na falta dessa subvenção. Não é necessário que o montante da subvenção corresponda rigorosamente à diminuição do preço do bem entregue, bastando que a relação entre esta e a referida subvenção, que pode ser fixa, seja significativa. Contudo, há que sublinhar que o simples facto de uma subvenção poder ter influência sobre os preços dos bens entregues ou dos serviços prestados pelo organismo subvencionado não basta para a tornar tributável (pontos 12,14, e 17 do Acórdão OPW)”.

Impor-se-á, para o que releva nos presentes autos, aferir da existência/verificação dos pressupostos supra elencados.

Relativamente ao primeiro deles, existência de umnexo directo entre a subvenção e os serviços, na qual resulta uma relação triangular a mesma encontra-se verificada na medida em que a subvenção subjacente é concedida por uma autoridade no contexto de uma relação triangular entre o Fundo Social Europeu, no âmbito do Projecto Operacional Potencial Humano (POPH) a Requerente, enquanto sujeito passivo beneficiária e o utilizador/ destinatário do serviço por esta prestado.

Verificando-se ainda, adicionalmente o requisito negativo, consubstanciado no facto de as operações em curso não serem realizadas em benefício da autoridade que concede a subvenção.

Com respeito aos demais pressupostos encontram-se os mesmos igualmente preenchidos, como passa a densificar-se:

- A subvenção é especificamente paga pelo Fundo Social Europeu à Requerente para que esta preste um serviço determinado, estando a mesma directamente relacionada com o preço das operações a realizar.

Foi submetida a candidatura ao Fundo Social Europeu, no âmbito do assinado Projecto Operacional Potencial Humano (POPH), através da apresentação de um projecto com o necessário detalhe do número de acções de formação e formando envolvidos, os respectivos custos calculados e discriminados.

De conformidade ao disposto no Decreto Regulamentar 84-A/2007, de 10 de Dezembro e nos Despachos números .../2008 e .../2008, que normatizam o regime geral de aplicação do Fundo Social Europeu resulta que:

*“ A aceitação da decisão de aprovação da candidatura pelo beneficiário confere-lhe o direito à percepção de financiamento para realização dos respectivos projectos, nos termos do artigo 40º do Decreto – Regulamentar 84-A/2007, de 10 de Dezembro ”*²

A subvenção em apreço destinou-se à realização dos projectos apresentados pela Requerente, verificando-se, deste modo o terceiro dos pressupostos referidos, a que acresce o facto de na circunstância de, eventualidade, os não ter realizado, não lhe assistir o direito a receber os montantes que lhe foram atribuídos, já que estes foram-no no pressuposto da realização dos projectos apresentados.

Relativamente ao *“compromisso de pagar a subvenção assumido por aquele que a concede tendo como corolário o direito de a receber reconhecido ao beneficiário quando a operação tributável foi realizada por este “* – quarto pressuposto – sempre se dirá que a execução das prestações de serviço de formação tem por referência o número concreto de formandos beneficiários dessas acções de formação.

De conformidade ao que prevê o artigo 15º n.º 1 dos Despachos n.ºs .../2008 e .../2008, a *“entidade beneficiária fica obrigada a apresentar, até 15 de Fevereiro de cada ano, informação anual de execução, reportada a 31 de Dezembro do ano anterior, sobre a execução física e financeira da candidatura, de acordo com o estipulado no n.º 6 do artigo 40º do Decreto Regulamenta 84-A/2007, de 10 de Dezembro”*.

Prescrevendo ainda o nº 6 do artigo 40º do mesmo diploma que “*as entidades beneficiárias de candidaturas plurianuais ficam obrigadas a fornecer às autoridade de gestão, nos moldes e com a periodicidade que por estas forem definidos a informação necessária à elaboração do relatório anual do PO, designadamente informação sobre a execução física e financeira do projecto, ficando o pagamento das despesas condicionado à prestação da mesma, salvo motivo devidamente justificado e aceite pela autoridade de gestão*”.

Concluindo-se face ao que vem de dizer-se:

- a atribuição da subvenção é feita, com referência às acções de formação que a entidade beneficiária vai efectuar tendo em consideração o número de participante e horas de formação,
- a subvenção é feita com referência ao volume dos serviços efectivamente prestados,
- o subsídio aqui em causa, atribuído à Requerente pelo Fundo Social Europeu, afigura-se como um “*subsídio ao preço*”, subsumindo-se, conseqüentemente, à previsão do disposto no artigo 16º, nº 5 alínea c) do CIVA.

FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO

Alega a Requerente a respeito deste segmento, que a liquidação objecto do presente pedido de pronúncia arbitral “*sofre de absoluta falta de fundamentação*”, convocando, em suma, e para tanto, a violação ao disposto no nº 1 do artigo 77º da LGT, artigo 268º 3, da Constituição e o artigo 152º do Código do Procedimento Administrativo.

Ambas as partes reconhecem nos seus articulados que a fundamentação é uma exigência dos actos tributários em geral, constituindo imposição constitucional (artigo 268º CRP) e legal (artigo 77º da LGT).

Em brevíssima síntese pode hoje ter-se como pacífico na doutrina e na jurisprudência que a fundamentação exigível tem de reunir as seguintes características;

² Conforme o nº 1 do artigo 14º dos Despachos números .../2008. e .../2008.

- officiosidade no sentido de que deve partir da iniciativa da administração,
- contemporaneidade no sentido de dever ser coeva da prática do acto, não se admitindo qualquer fundamentação diferida,
- clareza, traduzida no facto de ser compreensível por um destinatário médio,
- plenitude, característica traduzida no facto de que a fundamentação deverá conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada, a que se associa o dever de justificação e motivação.

Por outro lado, e subscrevendo-se a posição expressa pela AT, o artigo 77º nº 1 da LGT *“permite que a fundamentação consista em mera declaração de concordância com os fundamentos anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem procedimentos prévios, como será o caso dos relatórios de inspeção tributária”*, acrescentando ainda que *“nos termos do artigo 63º nº 1 do RCPIT, os actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório.”*

Ora, decorre dos autos que a Requerente foi devidamente notificada do relatório de inspeção tributária, homologado por despacho, relatório esse onde constam os fundamentos da liquidação aqui em discussão.

Adicionalmente, subscreve este tribunal arbitral a doutrina que se extrai do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08/06/2011 (no âmbito do processo 068/11)³ no sentido de que; *“apesar da não indicação expressa do preceito legal aplicável, a exigível fundamentação de direito do acto tributário será suficiente com a referência aos princípios jurídicos pertinentes, ao regime legal aplicável ou a um quadro normativo determinado, desde que, em qualquer caso, se possa concluir que aqueles eram conhecidos ou cognoscíveis por um destinatário normal colocado na posição concreta do real destinatário* *“para se concluir neste segmento, não assistir qualquer razão à Requerente quanto ao invocado vício de falta de fundamentação.*

INEXISTÊNCIA DE FACTO TRIBUTÁRIO

Alega a Requerente, a este respeito, que nos termos do disposto no artigo 16º nº 5, alínea c) do CIVA, o valor tributável das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui: “*As subvenções directamente 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*”, pugnando que se lhe afigura que tal norma se refere “exclusivamente às operações praticadas por sujeitos passivos de IVA, que tenham como contrapartida o pagamento de um preço, o que se não verifica na situação dos presentes autos.

A questão central que subjaz nos presentes autos, é a de saber-se se os subsídios percebidos pela Requerente o foram, como defende, a título de “subsídios à produção e à estrutura de custos”, ou pelo contrário assumiram a natureza de “subsídios ao preço”.

Ora,

Quanto a esta questão o tribunal arbitral já se pronunciou no sentido de entender que se está perante “*subsídios ao preço*” pelo que se afiguram desnecessárias quaisquer outras considerações a este respeito, remetendo-se para o segmento decisivo, concluindo-se não assistir qualquer razão para a invocada inexistência de facto tributário que, na prática, mais não encerra do que o corolário lógico da posição manifestada pela Requerente acerca da modalidade/natureza dos subsídios/subvenções em causa nos presentes autos.

C.DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

a. julgar totalmente improcedente o pedido de anulação da liquidação nº..., no valor de 1.647,21 € e respectivos juros compensatórios, consubstanciada na respectiva nota de liquidação..., no valor de 262,47 €, relativos ao IVA do mês de Setembro de 2010,

³ Disponível em www.dgsi.pt

b. condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

D. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306º do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 41/2013, de 26 de Junho, 97º A) nº 1 alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3º nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 1.909,68 €.

E. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12º nº 2, 22º nº 4 do RJAT, artigos 2º e 4º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e Tabela I a este anexo, fixa-se o montante de custas em 306,00 €, a cargo da Requerente, de conformidade ao estatuído no artigo 536º do Código de Processo Civil, *ex vi* da alínea e) do nº 1 do artigo 29º do RJAT.

NOTIFIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º nº 1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

Lisboa, quinze de Fevereiro de dois mil e dezasseis

O árbitro

(José Coutinho Pires)