

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 86/2017-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) - Dezembro 2013

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, na qualidade de Árbitro Presidente, Dra. Alexandra Coelho Martins, designada pelo A..., Lda., e Professor Doutor António Carlos dos Santos, designado pela Autoridade Tributária e Aduaneira para formarem o Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 19 de Abril de 2017, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., Lda., pessoa colectiva número..., com sede na ... n.º..., ..., ...-... ..., doravante “Requerente”, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado na sequência da notificação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa deduzida contra os actos tributários de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) [n.º 2015...] e de juros compensatórios [n.º 2015...], nas importâncias de € 100.781,76 e de € 6.306,45, respectivamente, por referência ao período de Dezembro de 2013, e visa a declaração de

ilegalidade e consequente anulação dos mesmos, o reembolso das importâncias pagas e o pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal¹.

Ao abrigo da faculdade de designação de árbitro prevista no artigo 6.º, número 2, alínea b) do RJAT, a Requerente, de acordo com o artigo 10.º, n.º 2, alínea g) do referido regime, manifestou a intenção de designar como árbitro Alexandra Coelho Martins, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”), observando o disposto no artigo 11.º, n.º 2 do RJAT, designado António Carlos dos Santos.

Ambos os árbitros designaram, como Árbitro Presidente, Clotilde Celorico Palma (cf. artigo 11.º, n.º 6 do RJAT). As partes, oportunamente notificadas das designações, não manifestaram vontade de as recusar.

Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 7 do RJAT o Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído em 19 de Abril de 2014.

A Requerente alega em suporte da pretensão deduzida vícios formais de falta de fundamentação, de incompetência do autor do acto e de prática indevida de um único acto (anualizado) de liquidação.

Invoca, também, a título material, vício(s) de erro nos pressupostos de facto e de direito. A este respeito sustenta que não existe qualquer operação ou facto tributário no âmbito de incidência do IVA, pois as acções de formação profissional por si realizadas na qualidade de entidade formadora externa (“EFE”), financiadas pelo Programa Operacional Potencial Humano (“POPH”), mediante candidatura junto do Instituto do Emprego e Formação Profissional, IP, (“IEFP”), fazem parte integrante de políticas públicas e sociais de promoção do emprego e de desenvolvimento de competências, sem objectivos comerciais ou lucrativos.

¹ O pedido de reembolso das importâncias pagas e de juros indemnizatórios não consta do petitório tendo apenas sido formulado no articulado (artigo 180.º). Procede-se à correcção oficiosa desta insuficiência, ao abrigo do artigo 88.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), por via da remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

Reforça que nos cursos de aprendizagem financiados pelo IEFEP se verifica um mero reembolso de despesas, pelo que inexistente, na sua perspectiva, um preço. Entende, ainda, sem conceder, que a existir uma subvenção esta não tem como pano de fundo uma operação ou facto tributário e que, adicionalmente, não se constata qualquer nexo entre o incentivo e o preço, o qual, acrescenta, não é previamente fixado. Seria, desde modo, uma subvenção à exploração, ou seja, de cobertura de défices, não sujeita a IVA. Invoca, por outro lado, que os custos são por si suportados em nome e por conta do IEFEP.

No que se refere aos juros compensatórios, suscita a preterição do direito de audição antes da liquidação e a ausência de demonstração da culpa do contribuinte no retardamento da liquidação do IVA, caso o imposto fosse devido.

Juntou 7 documentos, 6 com a petição, e arrolou duas testemunhas.

A Requerida apresentou resposta, na qual contestou de forma circunstanciada os vícios alegados pela Requerente, e juntou o processo administrativo (“PA”). Considera que a Requerente realiza operações tributáveis materializadas em prestações de serviços de formação, cuja contrapartida é uma subvenção integral do seu preço, passível de IVA na medida em que se encontram reunidos os pressupostos enunciados no artigo 16.º, n.º 5, alínea c) do Código do IVA e que foi exercida a faculdade de renúncia à isenção.

Acrescenta que a actividade da Requerente é privada e de natureza económica e que o lucro não é uma condição de sujeição a IVA, sendo precisamente a natureza económica aquela em que a Requerente se alicerça para exercer o direito à dedução integral do IVA incorrido na sua actividade, incluindo o imposto referente às despesas destes cursos de formação profissional financiados pelo IEFEP. Refere que a Requerente não desenvolve poderes públicos, mas sim o IEFEP e que as despesas dos cursos não são, ao contrário do que aquela alega, incorridas em nome do IEFEP. A Requerida conclui, deste modo, pela absolvição do pedido por improcedência.

Em 29 de Junho de 2017 foi realizada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e, com o objectivo de descoberta da verdade material, procedeu-se à inquirição contraditória das duas testemunhas arroladas pela Requerente. Foram nessa reunião notificadas as partes para alegações escritas e fixou-se a data limite de 30 de Setembro de 2017 para prolação do acórdão.

As partes apresentaram alegações sucessivas.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com os artigos 2.º, 5.º e 6.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), pelo que não se prefigura obstáculo ao conhecimento do mérito da causa.

III. OBJECTO (QUESTÕES DECIDENDAS)

Discute-se na presente acção a ilegalidade dos actos tributários reportados a IVA e juros compensatórios do ano 2013.

São três os vícios formais a dilucidar, relativos a falta de fundamentação, incompetência do autor do acto e agregação indevida num único acto tributário – anual – da liquidação de IVA.

A questão material controvertida, a apreciar na hipótese de improcedência daqueles vícios, é a que respeita a saber se as acções de formação profissional, relativas aos “Cursos de Aprendizagem” do IIEFP, realizadas pela Requerente configuram prestações de serviços

executadas no âmbito de uma actividade económica tributável em IVA e, nesse pressuposto, se o pagamento dos respectivos custos reais, *i.e.* sem margem, efectuado pelo IEFP no quadro no POPH, é enquadrável como subvenção directamente conexas com o preço, nos termos do preceituado nos artigos 4.º, n.º 1 e 16.º, n.º 5, alínea c) do Código do IVA. Cabe ainda apreciar se esses custos são suportados pela Requerente, ou apenas incorridos por esta em nome e por conta do IEFP, caso em que se convoca a aplicação do regime constante do artigo 16.º, n.º 6, alínea c) do referido Código.

Por fim, no tocante aos juros compensatórios, importa aferir da suscitada preterição do direito de audição e dos pressupostos para a sua liquidação.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

1. DOS FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão importa atender aos seguintes factos assentes:

A. A..., Lda., aqui Requerente, é uma sociedade comercial, sujeito passivo de IVA, que se dedica à actividade de formação profissional desde 1 de Julho de 1994, sob o CAE² 8559 – *cf.* Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), pp. 5, 6, 8 e 10, constante do processo administrativo (“PA”).

B. A Requerente encontra-se enquadrada no regime normal trimestral de IVA, em virtude de, em 3 de Outubro de 2011, ter exercido a opção de renúncia à isenção deste imposto relativamente aos serviços de formação profissional, nos termos do artigo 12.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA – *cf.* RIT, pp. 5, 6, 8 e 10.

² Acrónimo de Classificação Portuguesa de Actividades Económicas. Este CAE encontra-se em conformidade com a Revisão 3, aprovada pelo Decreto-lei n.º 381/2007, de 14 de Novembro.

C. Há mais de 15 anos que a Requerente trabalha em projectos de formação de dupla certificação no âmbito do Sistema de Aprendizagem em regime de alternância e desenvolve, em *outsourcing* ao IEFP, cursos do Sistema de Aprendizagem, detendo o estatuto de entidade formadora externa deste sistema. É também acreditada pelo INOFOR, IQF e pela Direcção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (“DGERT”), com o Certificado n.º 0791/2013 – *cf.* RIT pp. 6 e 7.

D. A actividade de formação profissional é desenvolvida pela Requerente em duas vertentes distintas. Uma primeira, que designa por “sector particular”, em que presta formação a particulares e a pessoas colectivas sem para tal receber qualquer financiamento. Os serviços de formação profissional prestados neste âmbito são facturados aos destinatários e sobre os mesmos é liquidado o correspondente IVA – *cf.* RIT pp. 6 a 8 e depoimento das testemunhas.

E. Noutra vertente, que denomina de “sector público”, a Requerente executa acções de formação profissional na qualidade de entidade formadora externa do IEFP, actividade financiada no quadro do POPH/QREN³, onde se destaca a actividade desenvolvida nos “Cursos de Aprendizagem”, que são cursos de formação profissional inicial, em alternância, dirigidos a jovens, privilegiando a sua inserção no mercado de trabalho e permitindo o prosseguimento de estudos – *cf.* RIT pp. 6 a 8 e depoimento das testemunhas.

F. A realização destas acções ou cursos de aprendizagem financiados depende da prévia apresentação e subsequente aprovação de processos de candidatura junto do IEFP, que incluem um projecto detalhado do número de acções de formação e formandos envolvidos, bem como dos custos estimados, calculados e discriminados por rubricas – *cf.* Regulamento Específico dos Cursos de Aprendizagem do IEFP junto como documento 4, RIT pp. 6 a 8 e depoimento das testemunhas.

G. A aprovação dos projectos e os pagamentos por parte do IEFPP implicam o, e dependem do cumprimento das obrigações acessórias de controlo contabilístico e técnico-pedagógicas dos Cursos de Aprendizagem, incluindo a manutenção de informação de gestão por centros de custo específicos para cada pedido de financiamento/curso – *cf.* Regulamento Específico dos Cursos de Aprendizagem do IEFPP junto como documento 4, RIT pp. 6 a 8 e depoimento das testemunhas.

H. A Requerente é reembolsada pela totalidade das despesas (elegíveis) em que comprovadamente incorra e que estejam directamente relacionadas com a formação, sem adição de qualquer margem e líquidas do valor do IVA ou, dito de outro modo, expurgado o valor do imposto incorrido – *cf.* Regulamento Específico dos Cursos de Aprendizagem do IEFPP junto como documento 4, RIT pp. 6 a 8 e depoimento das testemunhas.

I. Para obter os pagamentos no âmbito dos projectos financiados pelo IEFPP a Requerente necessita de apresentar um acervo documental, conforme previsto no Regulamento Específico dos Cursos de Aprendizagem do IEFPP, que compreende formulários próprios de pedidos de reembolso intercalares e de pedido de pagamento de saldo final; listagens de despesas, realizadas e pagas pela Requerente; amostra documental das despesas e comprovativos de transferências bancárias efectuadas aos formandos e aos formadores – *cf.* RIT pp. 8 a 10, Regulamento Específico dos Cursos de Aprendizagem do IEFPP junto como documento 4, documento 5 e depoimento das testemunhas.

J. Quando da aprovação das candidaturas e após o início da primeira acção de formação a Requerente, mediante solicitação, obtém um adiantamento correspondente a uma percentagem (15%) do valor total aprovado para o ano civil. A este acrescem, ao longo da execução do projecto, pagamentos intercalares, ocorrendo, no final, um acerto do

³ Acrónimo de Quadro de Referência Estratégico Nacional, que enquadra a aplicação da política comunitária de coesão económica e social em Portugal no período entre 2007 e 2013.

saldo remanescente até ao limite máximo do aprovado – *cf.* RIT p. 8, Regulamento Específico dos Cursos de Aprendizagem do IEFP junto como documento 4 e depoimento das testemunhas.

K. São elegíveis para os cursos de aprendizagem do IEFP as seguintes despesas por natureza:

R1 – Encargos com formandos: bolsas de material de estudo, bolsas de profissionalização, encargos com alimentação, encargos com transportes, seguro de acidentes pessoais e outros encargos (ex.: acolhimento de dependentes a cargo);

R2 – Encargos com formadores: remunerações, formadores internos permanentes, formadores internos eventuais, formadores externos e outros encargos (alimentação, alojamento e transportes);

R3 – Encargos com outro pessoal afecto ao projecto: encargos com remunerações, pessoal afecto ao projecto interno, pessoal afecto ao projecto externo, encargos com alimentação, alojamento e transportes;

R4 – Rendas, alugueres e amortizações: rendas e amortizações de instalações, alugueres e amortizações de equipamento;

R5 – Encargos directos com preparação, desenvolvimento, acompanhamento e avaliação das acções: divulgação das acções, selecção de formandos e formadores, aquisição, elaboração e reprodução de recursos didácticos, visitas de estudo no âmbito da formação, despesas com júris de exame e outras despesas inerentes à realização das provas, outros encargos;

R6 – Encargos gerais do projecto: materiais e bens não duradouros, fatos de trabalho e equipamento de protecção e segurança, ferramentas e outros utensílios, despesas correntes com materiais pedagógicos consumíveis, energia, água e comunicações, despesas gerais de manutenção de equipamentos e instalações (ex.: serviços de segurança, limpeza e seguros de equipamentos e instalações afectas à formação, bem como pequenas reparações e contratos de manutenção do equipamento);

sendo que as entidades beneficiárias (a aqui Requerente) podem gerir com flexibilidade a dotação aprovada para o conjunto das rubricas 3 e seguintes, respeitando o custo total aprovado – *cf.* Regulamento Específico dos Cursos de Aprendizagem do IEFP junto como documento 4 e depoimento das testemunhas.

L. As candidaturas e a aprovação dos projectos pelo IEFP segregam a estrutura de custos da formação detalhada por rubricas e baseiam-se numa estimativa ou previsão dos encargos a incorrer. Neste contexto, os valores aprovados consubstanciam um tecto máximo que pode sofrer variações consoante a comprovação das despesas e a execução das formações, designadamente do número de formandos, suas faltas e desistências, número de sessões de formação, para além de transferências e alocações entre rubricas – *cf.* Regulamento Específico dos Cursos de Aprendizagem do IEFP junto como documento 4 e depoimento das testemunhas.

M. Os recebimentos das acções financiadas e pagas pelo IEFP são contabilizados pela Requerente na rubrica 75 – subsídios à exploração – *cf.* RIT p. 9 e documento 6 junto a título superveniente.

N. Relativamente a estas acções de formação financiadas e pagas pelo IEFP a Requerente não emite facturas pelos recebimentos, sejam eles a título de adiantamento inicial, de pagamento intercalar ou de acerto de saldo final (até ao limite do aprovado), nem procede à liquidação de qualquer IVA – *cf.* RIT p. 7 a 10 e depoimento das testemunhas.

O. A Requerente deduz na íntegra, o IVA incorrido nas aquisições de bens e serviços que efectua, com base em facturas emitidas em seu nome, sejam estes [bens e serviços adquiridos] destinados à realização das sessões de formação do “sector particular”, no qual liquida IVA, ou dos cursos do “sector público”, no qual não liquida

IVA, ou indistintamente a ambos os sectores de actividade – *cf.* RIT pp. 8 e 9 e depoimento das testemunhas.

P. As acções de formação do “sector particular” e do “sector público” têm lugar em instalações distintas, tendo a Requerente um espaço específico, sito em..., onde ministra única e exclusivamente as formações financiadas, ocorrendo as demais nas suas instalações de ... ou das empresas suas clientes – *cf.* depoimento das testemunhas.

Q. A actividade da Requerente no ano 2013 resultou em proveitos no valor de € 190.289,21 provenientes do “sector privado” não financiado, facturados com IVA, e de € 495.395,71 respeitantes a verbas de formação financiada pelo IEFP, sobre os quais não incidiu IVA – *cf.* RIT pp. 9 e 10.

R. O ganho ou vantagem para a Requerente nos projectos co-financiados prende-se com a possibilidade de diluir os custos fixos com salários do seu pessoal, mediante alocação de alguns funcionários da empresa aos programas co-financiados, de testar e manter um conjunto de formadores que podem ser utilizados nos serviços prestados aos clientes e, ainda, com a sua projecção e prestígio como entidade formadora de referência na região em que se insere – *cf.* RIT p. 9 e depoimento das testemunhas.

S. Em 13 de Fevereiro de 2015, a Requerente solicitou um pedido de reembolso de IVA através da declaração periódica, no montante de € 36.846,48, tendo por essa razão sido seleccionada para análise e objecto de acção inspectiva de âmbito parcial (IVA), aos anos 2013 e 2014, de acordo com as ordens de serviço OI2015... e OI2015..., respectivamente – *cf.* RIT, p. 5.

T. Como justificação para o surgimento do crédito de imposto e consequente pedido de reembolso, a Requerente referiu a progressiva diminuição da facturação a

particulares e empresas nos últimos exercícios, em conjugação com a dedução do imposto suportado nos *inputs* relativos a outros bens e serviços afectos a toda a actividade de formação incluindo a financiada – *cf.* RIT, p. 9 e depoimento das testemunhas.

U. Em resultado da acção inspectiva foram propostas à Requerente correcções de IVA por alegada falta de liquidação deste imposto nos recebimentos provenientes do IEFP, qualificados como subvenções ao preço de prestações de serviços de formação profissional, não fazendo o Projecto de Relatório, nem o Relatório definitivo da Inspeção Tributária, referência a juros compensatórios – *cf.* RIT, pp. 12 a 14.

V. A Requerente foi notificada através de ofício (n.º...), datado de 13 de Agosto de 2015, do Projecto de Relatório para exercício do direito de audição – *cf.* RIT, pp. 12 a 14.

W. A Requerente exerceu o direito de audição, em 9 de Setembro de 2015, preconizando a não sujeição a IVA dos referidos recebimentos por não configurarem operações tributáveis nem subvenções ao preço – *cf.* RIT, pp. 12 a 14.

X. Subsequentemente, foi a Requerente notificada do Relatório Final de Inspeção (“RIT”) que manteve as correcções propostas no valor de € 113.941,01 referente a IVA, alicerçadas nos fundamentos *infra* transcritos:

“1. Caracterização da empresa e actividade do SP

Em resposta ao pedido de esclarecimento efectuado ao SP, veio o mesmo informar o seguinte:

A entidade A..., Lda. (detentora da marca registada A...), com o NIF..., tem como objecto social único a “Formação empresarial e profissional”.

É uma entidade formadora com 20 anos de experiência, sendo mais de 15 a trabalhar também em projectos de formação de dupla certificação no âmbito do Sistema de Aprendizagem em regime de alternância. Refere que a experiência de

todos estes anos sempre foi dirigida ao mercado de emprego e empresarial (de procura e oferta de emprego) e, numa perspectiva de melhoria contínua, levando à constante e adequada evolução dos trabalhos de formação.

Está intrinsecamente envolvida no tecido socioeconómico da região, em parceria contínua com entidades empregadoras e promotoras socioeconómicas, desenvolvendo formação interempresa (cursos abertos) em que os participantes são por um lado particulares, e por outro, oriundos de empresas, assim como formação intra-empresa (formação à medida do cliente) que leva à adaptação de trabalhos por parte da mesma às necessidades e processo da entidade cliente.

Em paralelo aos trabalhos de formação contínua a activos, desenvolve em outsourcing ao IEFP, cursos do Sistema de Aprendizagem, tendo visto renovado o estatuto de entidade formadora externa deste sistema pelo IEFP.

Inserido na região norte de Lisboa, a entidade tem instalações próprias constituídas por 11 salas de formação rigorosamente dimensionadas e equipadas para o efeito de importância capital para os trabalhos de influência local.

No que diz respeito às formações intra-empresa, normalmente utilizam as instalações do cliente que vão desde o Algarve ao Minho, deslocando formadores e materiais aos domicílios profissionais dos formandos. Os clientes são entidades privadas e públicas, entre as quais, se identificam empresas de relevo do tecido empresarial português.

O A... aposta ainda na inovação, passando pela qualificação dos recursos humanos, sendo que os seus projectos são dirigidos à realidade do mercado empresarial, seguindo directrizes e conceitos de gestão, que conduzem as empresas tradicionais a empresas competitivas, com capacidade de resposta às solicitações de um mercado globalizado.

Refere ainda o SP que o A... dedica-se inequivocamente à formação profissional desde a sua fundação em 1994, sendo desde 1998 acreditada pelo INOFOR, IQF e entretanto pela DGERT (Direcção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho) com o Certificado n.º.../2013. Esta acreditação foi objecto de renovação em 2002, 2005, 2008 e 2013.

Refere ainda na exposição remetida em resposta à notificação para prestação de esclarecimentos, que na formação co-financiada, não existe facturação propriamente dita pelo menos de forma directa pela formação, mas sim o pagamento pelo IEFP, das despesas tidas pelo SP com a formação, iva excluído.

[...]

2. Análise do reembolso

[...]

Da consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da AT, foi possível verificar que, em 03/10/2011, o A... exerceu o direito de renunciar à isenção de IVA através da entrega da respectiva declaração de alterações no serviço de Finanças de ... tendo optado pela aplicação do regime normal trimestral de IVA, passando a partir dessa data, a liquidar IVA na[s] sua[s] prestações de serviços e a deduzir o imposto suportado nos seus inputs.

Analizados os documentos remetidos, verificámos que, O IEFP, IP, para além de realizar Cursos de Aprendizagem no quadro da respectiva rede de Centros de Formação Profissional é, também, o organismo competente por, anualmente, definir as áreas de educação e formação a privilegiar em função das dinâmicas do mercado de emprego e estabelecer o período de apresentação de candidaturas por outras entidades formadoras, decidindo sobre a aprovação das mesmas.

Desta forma, compete ao SP a apresentação dos processos de candidatura para o desenvolvimento de acções de formação profissional, sendo que a aceitação por parte do IEFP da decisão de aprovação da candidatura confere, logo que a acção de formação se inicie, o direito a auferir um primeiro adiantamento de 15% do montante aprovado para o ano civil, da mesma forma que o somatório do adiantamento com os reembolsos parcelares não pode exceder 85% do montante aprovado para cada ano civil.

A entidade tem direito ao recebimento da diferença entre o montante aprovado em pedido de pagamento de saldo final e o somatório do adiantamento e reembolsos já efectuados.

Assim verifica-se que, neste tipo de projectos, o SP tem direito ao reembolso integral das despesas efectuadas e comprovadamente pagas, desde que comprovem que essas despesas estão directamente relacionadas com a formação, sendo ressarcidos posteriormente desses mesmos gastos, sem atender ao valor do imposto suportado.

Para atestar o recebimento destes montantes, o SP remeteu cópia de 2 facturas emitidas ao IEFPP – Centro de Formação Profissional de Alverca, relativas aquilo a que designou como, pagamento do pedido de saldo final e pagamento da reabertura do pedido de saldo final, com os nºs 1 e 2 e datadas de 17/07/2014 e 30/12/2014 respectivamente (anexo I), onde se verificou que as mesmas, não dão cumprimento ao preceituado nas alíneas d), e) e f) do art.36º do CIVA.

Mais se apurou através de contactos estabelecidos com o seu técnico de contas e segundo explicações do mesmo, que o ganho nos projectos co-financiados, se resume à possibilidade de diluir, por parte da empresa, os custos fixos com salários do seu pessoal, ou seja, existe a possibilidade de mediante a alocação de alguns funcionários da empresa aos programas co-financiados, imputar uma percentagem ao projecto que posteriormente é paga pelo IEFPP e que é calculada mediante as listagens enviadas com os salários dos funcionários e confirmadas através das declarações de remunerações.

Justifica então o SP para a origem do crédito de imposto e conseqüente pedido de reembolso, o facto da existência da diminuição da facturação nos últimos exercícios a particulares e empresas conjugado com a dedução do imposto suportado nos inputs relativos a outros bens e serviços afectos a toda a actividade de formação incluindo a formação co-financiada, onde como supra referido e segundo o mesmo, não existe propriamente uma facturação, mas antes um pagamento pelo IEFPP dos gastos tidos com a referida formação e contabilizados na rubrica 75 – subsídios à exploração.

Da análise efectuada à documentação remetida e à evolução das declarações de IVA entregues no triénio 2012-2014, verifica-se que o montante das prestações de serviços onde foi liquidado imposto à taxa normal, tem vindo a decrescer desde o

exercício de 2012 até 2014, em cerca de 42% tendo-se registado montantes no campo 3 de € 265.107,91 em 2012, € 190.289,21 em 2013 e € 110.605,81 em 2014. São de destacar nestas operações activas e consultados que foram os documentos remetidos pelo SP, as formações nas áreas de formação pedagógica de formadores, a gestão de projectos, ferramentas informáticas, marketing para farmacêuticos, gestão e técnicas administrativas, entre outros.

Relativamente às operações passivas, presenciou-se uma coerência ao longo dos exercícios nos montantes inscritos nos campos 20 a 24 com inputs relacionados com formadores, aluguer de equipamentos informáticos, reparações e manutenções de activos fixos tangíveis, consumíveis, serviços de contabilidade, etc.

Assim, poder-se-ia concluir que o factor determinante para a geração do crédito de imposto e conseqüente pedido de reembolso, seria o decréscimo da actividade de formação tributada à taxa de imposto normal, aliado à manutenção da estrutura de custos associados aos inputs para a actividade de formação dita normal, bem como na cofinanciada, o que originaria a que o imposto dedutível superasse desta forma o imposto liquidado e conseqüentemente, originasse o crédito de imposto acumulado.

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Tal como já foi referido, verificamos pela consulta às aplicações informáticas da AT que, o SP é um SP dos referidos na alínea a) do n.º1 do art.2.º do CIVA que tem como principal actividade a formação. Sendo assim, e uma vez acreditado pela DGERT, a actividade de formação exercida pelo mesmo encontra-se isenta pelo n.º10 do art.9.º do CIVA, independentemente da formação ser co-financiada ou não, abrangendo todas as operações que o mesmo realize, na medida em que as mesmas proporcionem o desenvolvimento da sua actividade formativa acreditada.

Verificou-se que, não obstante o seu enquadramento, o SP renunciou a esta isenção nos termos da alínea a) do n.º1 do art.12.º do CIVA em 03/10/2011, através da entrega da respetiva declaração de alterações no serviço de Finanças de ... tendo optado pelo regime normal trimestral de IVA, passando a partir dessa data, a poder usar a faculdade de deduzir o imposto suportado nos seus inputs, mas

ficando simultaneamente com a obrigação de, ter que liquidar IVA em todas as operações tributáveis.

*Mais se verificou através da análise às declarações empresariais simplificadas (IES) nomeadamente nas suas páginas 4 onde constam as demonstrações de resultados do[s] exercícios de 2013 (exercício a partir do qual se encontra o SP em crédito de imposto) e 2014, anexas ao presente relatório (**anexo II**) que, o SP inscreveu a título de subsídios à exploração, os montantes de € 495.395,71 e € 732.423,14 e que se concluiu tratarem-se de verbas auferidas pelo SP a título de formação co-financiada.*

Constatou-se ainda que, o SP não liquidou por estas operações activas, o respectivo imposto, uma vez que considerou que tais subsídios não se encontravam qualificados como subsídios ao preço, tal como definidos nos termos da alínea c) do nº5 do art.16º do CIVA.

Face aos subsídios em questão, bem como ao conteúdo do regulamento específico de aprendizagem para os cursos de aprendizagem co-financiados e ainda as listagens finais de pedidos de reembolsos remetidas pelo SP, importa então aferir, se tais subsídios ou subvenções, constituem ou não subsídios ao preço, isto é, se se enquadram nos limites conceptuais estabelecidos na alínea c) do nº5 do art.16º do CIVA e como tal, se se encontram dispensados da liquidação do respectivo imposto.

É neste normativo legal, que ficam definidas quais as subvenções consideradas ao preço, nele enquadrando-se aquelas que “são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações”.

A suportar tal normativo, convém ainda aferir, tal como vem sendo entendimento do TJUE em vários acórdãos proferidos, as várias condições para que os referidos subsídios/subvenções constituam ou não o carácter de subsídios ao preço, sendo que os mesmos o serão, caso se verifiquem de forma cumulativa os seguintes pressupostos:

- 1. O financiador das subvenções não ser o destinatário das operações tributáveis realizadas pelo financiado (SP);*

2. A subvenção ser liquidada ao subvencionado, na medida das prestações de serviços por ele transmitidas, apenas lhe sendo conferido o direito de auferir essa mesma subvenção, na medida em que tais serviços sejam por ele efectuadas;

3. A prática por parte do subvencionado, de preços inferiores ao que seriam possíveis de efectuar pelo mesmo, na ausência dessa mesma subvenção e que;

4. A contrapartida da diminuição do preço por força da subvenção, esteja já determinada ou de possível determinação, não obrigando contudo que, essa subvenção seja na exacta medida dessa diminuição, bastando para tal, que o seja de forma significativa.

Assim, fica claro, que só a cumulação destes pressupostos permite de forma inequívoca, a inclusão da subvenção, nos termos da alínea c) do nº5 do art.16º do CIVA.

Da consulta ao regulamento específico dos cursos de aprendizagem, verificamos que os cursos ministrados e subvencionados pelo IEFP, destinam-se a jovens com idades inferiores a 25 anos e que possuam o 9º ano de escolaridade, sem conclusão do ensino secundário, podendo ser admitidos outros candidatos em situações excepcionais a definir pela Delegação Regional do IEFP que reúnam alguns quesitos aí especificados.

Verifica-se ainda que na aprovação do projecto pelo POPH (Fundo Social Europeu – Programa Operacional Potencial Humano) consta ainda toda a informação detalhada e relativa à estrutura dos gastos da formação, bem como o montante solicitado pelo SP e respectivos montantes aprovados. É referido ainda no termo de aceitação que, a concessão do financiamento ao SP, fica dependente do cumprimento na íntegra por parte do mesmo, do projecto entretanto aprovado.

Consta ainda do regulamento específico dos cursos de aprendizagem que, os formandos têm direito a auferir mediante um requerimento a apresentar no início de cada período de formação, de alguns apoios sociais, apoios esses elegíveis à candidatura ao financiamento por parte do SP, neles destacando-se, as bolsas de profissionalização, as bolsas para materiais de estudo, os subsídios de

alimentação, as despesas ou subsídio de transporte, o subsídio de acolhimento e um subsídio de alojamento.

*Da análise às candidaturas ao financiamento remetidas pelo SP, verifica-se ainda que as mesmas são submetidas através de apresentações de projectos detalhados, contendo as mesmas, o número de ações de formação a ministrar, o número de formandos inclusos a quem são dirigidos os curso de aprendizagem, assim como os gastos calculados e discriminados por rúbricas, tal como se demonstra no **anexo III**, a título exemplificativo.*

Em face do exposto, julgamos ficar demonstrada a existência da realização prévia de uma análise de controlo e verificação por parte de quem financia, do fim a que se destina o subsídio atribuído, bem como das acções de formação e formandos envolvidos, concluindo-se de forma inequívoca que o subsídio contabilizado a título de subsídios à exploração, é atribuído em função do volume dos serviços prestados e como tal qualificado como um subsídio ao preço, nos termos da alínea c) do nº5 do art.16º do CIVA, pois estes não são mais do que, a contrapartida das operações tributáveis, pelo que teria o SP, ter liquidado imposto sobre estes montantes, relativamente aos exercícios de 2013 e 2014, conforme se demonstra no quadro infra.

Desta forma serão de efectuar as seguintes correcções, imputando-se as mesmas ao último período de cada exercício por serem mais favoráveis ao SP:

Exerc.	DP	Campo	Base Tributável Declarada	Correcção	Base Tributável Corrigida	Campo	Imposto Declarado	Correcção	Imposto Corrigido
2013	1312T	3	45.943,51	495.395,71	541.339,22	4	10.567,00	113.941,01	124.508,01
2014	1412T	3	30.144,24	732.423,14	762.567,38	4	6.933,24	168.457,32	175.390,56
Totais				1.227.818,85				282.398,34	

Pelo exposto anteriormente, propõe-se ser de efectuar as correcções ao imposto para os períodos 1312T e 1412T, no montante global de € 282.398,34 e o consequente indeferimento total do pedido de reembolso efectuado, relativamente ao período de 1412T no montante de € 36.846,47.

[...]

IX. DIREITO DE AUDIÇÃO

O sujeito passivo foi notificado através de ofício n.º... datado de 13/08/2015, nos termos do artigo n.º 60.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei N.º 398/98, de 17 de Dezembro e do artigo n.º 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto Lei N.º 413/98, de 31 de Dezembro, para exercer o direito de audição, no prazo de 15 (quinze) dias relativamente às correcções propostas e constantes do projecto de relatório.

O SP recepcionou a notificação em 2015/08/19 tal como atesta o “print” (anexo II) retirado do site dos CTT.

No decurso do prazo para exercer o direito de audição e após remessa do projecto de relatório por estes serviços, o SP exerceu o direito de audição através do envio em 02/09/2015 de um ofício com a ref... -...- ...-..., o qual deu entrada nestes serviços, sendo-lhe atribuído o n.º2015..., sendo que da análise do mesmo e da documentação anteriormente analisada, foi possível resumir e analisar os seguintes pontos:

1. O SP refere na sua exposição que a renúncia de isenção efectuada em 03/10/2011 e referida no projecto de correcções, foi assumida pela gerência do A... com o intuito de que os gastos respeitantes à formação cofinanciada, pudessem ser imputados nas respectivas listagens de despesas sem o citado imposto, em virtude do mesmo quando dedutível, não ser elegível;

A renúncia à isenção é uma faculdade que o código do IVA consagra para a renúncia por parte dos SP's que efectuem por exemplo, operações de prestações de serviços referidas no n.º10 do art.9º devidamente reconhecidas, possibilitando-lhes desta forma deduzir o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços afectos às suas operações, obrigando contudo, a liquidar IVA nas operações tributáveis a jusante.

Assim, não nos parece de todo lógico que uma empresa que se encontra enquadrada no regime de isenção do art.9º do CIVA, (que como isenção incompleta que é, não lhe permite deduzir o imposto suportado com as suas aquisições, nem por outro lado, se vê na obrigação de liquidar imposto nas suas transmissões de bens e/ou serviços) opte por renunciar à isenção, com o

pretexto de que desta forma, possa imputar os gastos nas listagens de despesas sem IVA, quando esse facto na sua esfera seria inócuo, ou seja, pelo facto de estar enquadrado no art.9º do CIVA, aquando da apresentação das candidaturas, o imposto uma vez que não seria recuperável (dedutível) teria que ser aceite no âmbito das mesmas e como tal acrescido aos subsídios recebidos.

2. *Descreve ainda o SP no seu direito de audição que, o A..., tomou a decisão de renunciar à isenção em função das pretensões/insistências das instituições IEFP e POPH; Relativamente a este ponto só nos afigura referir que, a gestão da empresa, só aos seus administradores diz respeito, não nos parecendo por isso argumento válido que, os mesmos fossem por qualquer motivo forçados a tomar qualquer decisão.*

3. *Na sua exposição, o SP refere ainda que os formandos a quem são dirigidos os cursos cofinanciados, são “clientes” do IEFP e não do A... .*

Também aqui, somos forçados a não concordar com tal afirmação, uma vez que, os formandos, tal como consta do Regulamento Específico de Aprendizagem (REA), são admitidos pelas Entidades Formadoras Externas (EFE), ainda que atendendo às normas definidas sobre a quem se destinam os mesmos cursos. São às EFE, que compete toda a organização das diferentes componentes de formação, a organização e apresentação dos processos de candidatura, entre outros, tal como definido no REA.

4. *Reforça ainda no seu direito de audição que, os subsídios auferidos não são subsídios ao preço, pois a actividade a que designa de comercial (e portanto onde liquida imposto nas suas prestações de serviços) em nada beneficia com eles; A questão aqui levantada é uma vez mais irrelevante para a alteração dos factos apresentados no projecto de correcções pois, em momento algum se colocou em crise, o imposto liquidado nas prestações de serviços a que o SP designa de comercial, nunca se referindo em momento algum no referido relatório que, os subsídios influenciassem essa componente. O SP liquida imposto neste tipo de operações (ditas comerciais), não por força do*

recebimento dos subsídios, mas sim, por força da sua renúncia à isenção nos termos da alínea a) do nº1 do art.12º do CIVA.

5. *Conclui ainda o SP que tais subsídios não são considerados subsídios ao preço nos termos da alínea c) do nº1 do art.16º do CIVA, dado o facto imprevisível do valor que o A... recebe, após a aprovação de cada projecto e respectiva assinatura dos termos de aceitação, uma vez que segundo o mesmo, tais recebimentos variam em função da assiduidade dos formandos por exemplo.*

De acordo com o REA, as EFE têm direito ao reembolso integral das despesas efectuadas e comprovadamente pagas, desde que comprovem que essas despesas estão directamente relacionadas com a formação. O projecto formativo deve para além disso, ser considerado como um todo, comportando não só a actividade formativa em sentido estrito como também todas as actividades de coordenação e apoio que lhe são inerentes.

O argumento mencionado da assiduidade, não nos parece que seja um factor relevante para a consideração ou não dos montantes recebidos serem considerados ao preço, uma vez que, ainda que o SP considere que não esteja definido o montante total a auferir pela entidade, é indubitável a percentagem que a mesma auferirá com os gastos tidos, estando a mesma percentagem bem definida no próprio REA.

Concluiu-se assim que, a contrapartida representada pela subvenção, está bem determinada, quesito esse, também ele essencial para que o subsídio seja considerado ao preço, pelo que também não concordamos com a pretensão de ver afastado o subsídio como não sendo ao preço.

6. *Mais refere ainda que, não considera tais subsídios como subsídios ao preço nos termos da alínea c) do nº1 do art.16º do CIVA, uma vez que os preços praticados não se traduzem em “preços mais baixos”, uma vez que os formandos não têm qualquer despesa na frequência dos cursos, podendo inclusivamente receber bolsas, subsídios de refeição e subsídios de transporte; Também aqui, não nos assiste dar razão à pretensão do SP, uma vez que só é possível à entidade ministrar os referidos cursos nesses moldes, em função da subvenção/subsídio auferidos, permitindo desta forma que os formandos não*

despendam quaisquer montantes pela frequência dos mesmos, tendo inclusivamente direito ao recebimento de alguns apoios sociais. A não ser assim, toda a formação cairia naquilo a que o próprio SP define como formação “comercial”.

Concluindo, o SP não nos demonstrou que no projecto de correcções, não ficaram demonstrados os quesitos essenciais para que se pudessem considerar os subsídios auferidos como sendo subsídios ao preço, tal como tem vindo também a ser entendimento quer da Autoridade Tributária nomeadamente na sua informação vinculativa n.º2827, proferida por despacho do SDG dos impostos, substituto legal do Director-Geral em 03-01-2012 e ainda através dos vários acórdãos proferidos pelos TJUE, dada a cumulação dos seguintes pressupostos:

- 1. O financiador das subvenções não ser o destinatário das operações tributáveis realizadas pelo financiado (SP);*
- 2. A subvenção ser liquidada ao subvencionado, na medida das prestações de serviços por ele transmitidas, apenas lhe sendo conferido o direito de auferir essa mesma subvenção, na medida em que tais serviços sejam por ele efectuadas;*
- 3. A prática por parte do subvencionado, de preços inferiores ao que seriam possíveis de efectuar pelo mesmo, na ausência dessa mesma subvenção e que;*
- 4. A contrapartida da diminuição do preço por força da subvenção, esteja já determinada ou de possível determinação, não obrigando, contudo, que, essa subvenção seja na exacta medida dessa diminuição, bastando para tal, que o seja de forma significativa.*

Desta forma e da análise ao direito de audição exercido pelo SP relativamente às correcções propostas no projecto de relatório, o SP não trouxe ao processo factos novos que coloquem em causa o apurado em sede de inspecção, pelo que se mantém a proposta das correcções aí elencadas, pelo facto de se considerar que os subsídios auferidos pela entidade são subsídios ao preço, e como tal, passíveis de tributação em sede de IVA.” – cf. RIT, pp. 6 a 15, junto pela Requerente como documento 5 e constante do PA.

Y. A Requerente veio a ser notificada da liquidação adicional de IVA n.º 2015..., datada de 23 de Setembro de 2015, no valor de € 100.781,76, e dos correspondentes juros compensatórios, sob a liquidação n.º 2015..., na importância de € 6.306,45. As duas liquidações, de IVA e de juros, estão assinadas pela Directora-Geral dos Impostos e têm como data limite de pagamento 23 de Novembro de 2015 – conforme cópias juntas ao pedido arbitral como Documento 1.

Z. A liquidação de IVA contém a seguinte menção: “*FUNDAMENTAÇÃO Liquidação efectuada com base em correcção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária*”. A liquidação de juros compensatórios refere “*FUNDAMENTAÇÃO Juros calculados nos termos do artº 96º do CIVA e dos artº 35º e 44º da Lei Geral Tributária, por ter sido retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto ou por se ter verificado atraso ou insuficiência de pagamento, por facto imputável ao contribuinte. A sua contagem teve em conta a data em que foram enviados os pagamentos e ou, na sua falta ou insuficiência, a data de disponibilização de outros créditos*” e contém o valor base, o período de cálculo e a taxa aplicada – conforme cópias juntas ao pedido arbitral como Documento 1.

AA. Em 25 de Janeiro de 2016, a Requerente procedeu ao pagamento das liquidações adicionais em apreço – conforme Documento 6 junto com o pedido arbitral.

BB. Por não se conformar com os actos tributários de liquidação de IVA e de juros compensatórios, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa, com entrada no Serviço de Finanças de ... em 16 de Março de 2016 – conforme PA junto aos autos.

CC. Após notificação da Requerente para exercício do direito de audição sobre o projecto de decisão da Reclamação, que aquela optou por não usar, a Reclamação veio a ser indeferida por Despacho da Senhora Chefe de Divisão (em Substituição), datado de 17 de Outubro de 2016, que recaiu sobre Informação fundamentada da Divisão de Justiça

Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa – conforme PA e Documento 2 junto com o pedido arbitral.

DD. A decisão de indeferimento da Reclamação foi notificada à Requerente em 31 de Outubro de 2016 – conforme PA.

EE. Em 24 de Janeiro de 2017, a Requerente apresentou requerimento de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo junto do CAAD – *cf.* requerimento electrónico no sistema do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO: MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA

A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame e análise crítica dos documentos e informações juntos ao processo acima discriminados a propósito de cada uma das alíneas do probatório, os quais foram complementados com os depoimentos das testemunhas B..., funcionária da Requerente, e C..., Técnico Oficial de Contas da Requerente que, não obstante a sua relação profissional com a Requerente, se revelaram idóneas e confirmaram o contexto e circunstâncias de exercício de actividade da Requerente.

Convém salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que é alegado pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que relevam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada – *cf.* artigo 123.º do Código de

Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e artigo 607.º, n.sº 2 e 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a), c) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, estabelecida em função do objecto do litígio (*cf.* artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Afiguram-se, designadamente, irrelevantes para as questões decididas as alegações de que a renúncia à isenção resultou de comunicações havidas com o IEFP e do POPH (45 da p.i.); ou a caracterização da missão do IEFP e das funções públicas por si prosseguidas (está em causa nos autos a actividade da Requerente como entidade (sub)contratada pelo IEFP e não a actividade e operações do próprio IEFP - 53 a 58 da p.i.); ou o enquadramento que o IEFP decidiu conferir às verbas pagas em 2015.

Não se deram como provadas nem como não provadas as alegações apresentadas como factos consistentes em afirmações conclusivas.

V. DO DIREITO

1. DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

A Requerente argui a anulabilidade dos actos de liquidação de IVA e de juros compensatórios, com suporte nos artigos 77.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 135.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”, actual artigo 163.º do “novo CPA”).

Para tal, alega que os actos de liquidação *sub iudice* não explicitam todos os fundamentos que determinaram a sua emissão, não identificam, sequer, as concretas disposições legais em que assentam, nem efectuam a remissão explícita para qualquer outro documento externo que contenha essa mesma fundamentação. Considera, ainda, que

mesmo que os actos tributários remetessem para o relatório isso não bastaria para cumprir as exigências de uma fundamentação contemporânea e contextual que o contribuinte não deve ter de presumir, mas sim resultar clara e inequivocamente do acto.

O princípio da fundamentação dos actos lesivos reveste importância acrescida no Estado Fiscal, cuja actuação é cada vez mais agressiva, e beneficia hoje da protecção constitucional concedida pelo artigo 268.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”). Constitui uma garantia específica dos contribuintes e um dever geral de toda a actividade administrativa (cf. artigos 124.º a 126.º do CPA e 152.º a 154.º do novo CPA, em desenvolvimento do que nesta matéria já dispunha o Decreto-Lei n.º 256-A/77).

Tal dever impõe-se - mesmo que realizado forma sumária - relativamente a todos os actos lesivos, impositivos e constitutivos de deveres ou encargos nos quais se incluem, naturalmente, os actos tributários, e desempenha funções primordiais num Estado de Direito sustentado na legalidade da actuação administrativa. Com efeito, a fundamentação permite que o destinatário do acto se inteire das razões que subjazem à decisão, permitindo o controlo da sua validade, promove a ordenação ao princípio da imparcialidade, na sua vertente de necessária ponderação dos interesses em jogo e, não menos relevante, torna acessível a garantia contenciosa.

O dever de fundamentação dos actos tributários encontra-se especificamente regulado no artigo 77.º da LGT, que dispõe nos seus números 1 e 2:

“1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 - A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”

No que se refere aos juros compensatórios o artigo 35.º, n.º 9 da LGT determina que “[a] liquidação deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas.”

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) preconiza que a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto, visando responder às necessidades de esclarecimento do contribuinte, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutra (*cf.* Acórdão do STA, processo n.º 01114/05, de 2 de Fevereiro de 2006).

A fundamentação pode ser sucinta e *per relationem*, desde que se encontre garantida a função primordial de dar a conhecer o *iter* cognoscitivo e valorativo do acto. Considera-se, assim, que um acto está suficientemente fundamentado sempre que um destinatário normal, colocado perante o acto em causa, possa ficar ciente das razões que sustentam a decisão nele prolatada (*cf.* Acórdão do STA, processo n.º 42180, de 20 de Novembro de 2002). E ainda que se encontra devidamente fundamentado o acto que, directamente e por remissão, contém a indicação contextual dos motivos de facto e de direito que permitem ao seu destinatário normal, apreender o raciocínio decisório, as causas e o sentido da decisão (*cf.* Acórdão do STA, processo n.º 46796, de 14 de Março de 2001).

Na situação concreta constata-se que o acto de liquidação de IVA (de seguida tratar-se-á da liquidação de juros compensatórios) contém a referência expressa de que a mesma [liquidação de IVA] foi efectuada com base nas correcções dos Serviços de Inspeção Tributária, numa clara alusão à actividade inspectiva realizada à Requerente.

Ao percorrermos a cadeia de eventos torna-se perceptível, sem esforço assinalável, que foi a própria Requerente que despoletou uma acção inspectiva ao IVA dos anos 2013 e

2014⁴, em virtude da submissão de um pedido de reembolso em 13 de Fevereiro de 2015. Essa acção inspectiva deu azo a um Projecto de Relatório, sobre o qual a Requerente exerceu o direito de audição.

Em Setembro de 2015, foi emitido o Relatório (final) de Inspeção Tributária (ou RIT) que mantém as correcções de IVA preconizadas no anterior Projecto. A Requerente foi, de igual modo, notificada deste Relatório. Poucos dias depois, em 23 de Setembro de 2015 é emitida a liquidação de IVA correspondente (e, bem assim, a de juros compensatórios) e notificada à Requerente, mencionando que foi efectuada como base nas correcções dos Serviços de Inspeção Tributária.

Constata-se que está, no mínimo, razoavelmente explícita a remissão para o RIT, *i.e.*, que a liquidação de IVA foi emitida pelas razões constantes do RIT, o que se enquadra na permissão normativa do artigo 77.º, n.º 1 da LGT que prevê que a fundamentação consista em “*mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.*”

Por seu turno, a fundamentação constante do RIT, à qual o acto tributário de IVA se reporta, não é sumária ou sucinta. Trata-se de uma fundamentação, de facto e de direito, extensa, suficientemente detalhada e perceptível, fazendo expressa referência às normas legais aplicáveis.

Tanto que é perceptível que a Requerente a percebeu, pois as alegações articuladas na p.i., realizadas no pressuposto (correcto, aliás) de que aquela era a fundamentação do acto, evidenciam que a Requerente seguiu de forma exemplar o *iter* cognoscitivo e valorativo do RIT, compreendeu os factos e o enquadramento técnico preconizado pela AT, entendeu o seu sentido e alcance.

⁴ Embora nos presentes autos apenas esteja em causa o ano 2013.

Questão independente, como salienta a Requerida, é a de saber se a Requerente discorda da fundamentação por não considerar verificados ou demonstrados os pressupostos essenciais à tributação nela retratados. Neste caso não se trata de apreciar o vício formal de falta de fundamentação, mas a validade substantiva do acto tributário⁵, que adiante se aprecia.

No que se refere aos juros compensatórios, ao contrário do IVA, o RIT é omissivo. Porém, é o próprio acto de liquidação de juros que contém de forma expressa os respectivos fundamentos, indicando tratar-se de juros calculados nos termos dos artigos 96.º do Código do IVA e 35.º e 44.º da LGT, por ter sido retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto ou por se ter verificado atraso ou insuficiência de pagamento por facto imputável ao contribuinte. Além disso, menciona com clareza os elementos exigidos pelo artigo 35.º, n.º 9 da LGT, o valor base, os juros, o período de cálculo e a taxa aplicada.

No entanto, se dúvidas se suscitassem à Requerente esta sempre poderia lançar mão do mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT e, no prazo nele previsto, requerer a sua notificação ou a passagem de certidão que contivesse os requisitos omitidos. Salienta, neste âmbito, António Lima Guerreiro, na sua anotação ao artigo 77.º, que “[t]em sido jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo (seguida a partir do Acórdão de 11 de Dezembro de 1991, Recurso número 11.897), que a falta de notificação da fundamentação não afecta a legalidade do acto. [...] A falta de notificação da fundamentação conduz apenas à consequência prevista no artigo 22º do C.P.T. (37º do C.P.P.T.), nos termos do qual, se a notificação não contiver todos os requisitos previstos na lei, pode o interessado requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha isenta de qualquer pagamento, contando-se apenas a partir da notificação dos fundamentos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha o prazo de reclamação, recurso ou impugnação judicial” – cf. *Lei Geral Tributária Anotada*, Ed. Rei dos Livros, 2000, p. 341.

⁵ Veja-se sobre esta matéria o Acórdão proferido no processo arbitral n.º 86/2012-T CAAD de que se retira o seguinte excerto ilustrativo: “o vício de falta de fundamentação ocorre apenas quando não é possível para um destinatário normal aperceber-se das razões pelas quais quem decidiu tomou a decisão que tomou e não

No nosso sistema, as eventuais deficiências que a notificação apresente atingem a eficácia do acto notificando e não a sua perfeição ou validade, pois, como claramente resulta do artigo 132.º do CPA (na redacção em vigor à data dos factos, actual artigo 160.º) e do artigo 77.º, n.º 6 da LGT, a comunicação do acto impositivo ou constitutivo de deveres e encargos é apenas uma condição de eficácia.

Por isso, os problemas existentes quanto ao incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando, conforme refere a jurisprudência do STA (*cf.* Acórdão n.º 0872/11, de 15 de Fevereiro de 2012).

Deste modo, improcede a invocação do vício de falta de fundamentação dos actos tributários suscitado pela Requerente.

2. DA INCOMPETÊNCIA DO AUTOR DO ACTO – VIOLAÇÃO DO ARTIGO 82.º DO CÓDIGO DO IVA

Segundo a Requerente os actos de liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral são ilegais por violação do artigo 82.º do Código do IVA, uma vez que foram assinados, e têm-se por praticados, pelo Senhor Director-Geral dos Imposto quando, em seu entender, deviam tê-lo sido pelo Chefe do Serviço de Finanças ou pelo Director de Serviços de Cobrança.

Antes de mais, deve notar-se que, compulsado o preceito invocado – artigo 82.º do Código do IVA –, se constata que o mesmo versa sobre notificações, tema totalmente alheio à argumentação da Requerente. Resulta ainda incompreensível a referência da Requerente ao facto de os actos de liquidação não conterem a menção da existência de delegação ou subdelegação de competências, dado não estarmos perante o acto de um

quando o entendimento adoptado é errado, pois, neste último caso, se ocorrer efectivamente o erro, estar-se-á perante vício de erro sobre os pressupostos de facto ou de erro sobre os pressupostos de direito”.

órgão subalterno, mas do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, sobre cuja definitividade não se suscitam dúvidas⁶.

Num esforço de dar sentido às alegações da Requerente este Tribunal indagou anteriores redacções do Código do IVA e identificou como pertinente o artigo 87.º do Código do IVA que resulta da renumeração de que este diploma foi objecto no ano 2008 (cf. artigo 6.º do Decreto-lei n.º 102/2008, de 20 de Junho).

A Requerente invoca a inconstitucionalidade do diploma que atribuiu a competência de emissão do acto de liquidação à Direcção-Geral dos Impostos (cf. Decreto-lei n.º 102/2008, de 20 de Junho, em particular o seu artigo 2.º), por ter na sua base uma autorização legislativa já caducada, aquela constante da Lei do Orçamento do Estado para 2008 (cf. artigo 91.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro⁷), em violação do disposto nos artigos 112.º e 165.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), o que prefiguraria, a verificar-se, uma inconstitucionalidade orgânica.

A autorização legislativa vertente era válida pelo período de 90 dias⁸ e a Requerente procede à contagem do prazo desde a data de publicação da lei de autorização – 31 de Dezembro de 2007 – até ao momento da promulgação, por Sua Excelência o Presidente da República, do Decreto-lei “autorizado”, em 5 de Junho de 2008. Se, efectivamente, o prazo fosse contado desta forma, ou seja até ao momento da promulgação do Decreto-lei n.º 102/2008 pelo Presidente da República, o Governo teria legislado, como afirma a Requerente, a descoberto de uma autorização legislativa válida, pois esta teria caducado.

⁶ Para além de que, estando assegurada a impugnabilidade do acto, tal falha, caso existisse, sempre se degradaria em formalidade não essencial, constituindo mera irregularidade irrelevante, conforme sufragado no Acórdão do STA, Processo n.º 087/12, de 27 de Junho de 2012.

⁷ Que sob a epígrafe “*Republicação de códigos fiscais e legislação complementar*” autoriza o Governo a rever e a republicar, integrando todas as alterações que lhe tenham sido introduzidas, o Código do IVA, aprovado pelo Decreto-lei n.º 394 -B/84, de 26 de Dezembro.

⁸ Conforme determina o artigo 91.º, n.º 3 da LOE para 2008.

Porém, o Tribunal Constitucional tem entendido, em jurisprudência uniforme, que o momento relevante é o da aprovação do diploma autorizado em Conselho de Ministros, não tendo de atender-se à circunstância de a promulgação, referenda e subsequente publicação do diploma ocorrerem após o prazo de caducidade – ou *dies ad quem* – da autorização legislativa, conforme, a título ilustrativo, julgam os Acórdãos n.ºs 461/99, de 13 de Julho; 507/96, de 21 de Março; 672/95, de 23 de Novembro; 265/93, de 30 de Março e 150/92, de 8 de Abril, todos do Tribunal Constitucional, acessíveis em linha na página <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos>. Neste sentido se manifesta também Gomes Canotilho confirmando a tese prevalecente – *cf.* Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 7.ª Edição (4.ª reimpressão), Almedina, Coimbra, 2003, p. 769.

No caso em apreço, o Decreto-lei n.º 102/2008 foi aprovado em Conselho de Ministros em 27 de Março de 2008. De 31 de Dezembro de 2007 a 27 de Março de 2008 ainda não haviam transcorrido os 90 dias de duração da autorização legislativa, pelo que soçobra a alegação de inconstitucionalidade orgânica da Requerente.

Em matéria de inconstitucionalidade, a Requerente entende ainda que o Governo não estava autorizado a introduzir alterações com a amplitude do Decreto-lei n.º 102/2008, designadamente no que se refere às regras de competência para a prática de actos de liquidação adicional, excedendo os limites materiais da lei de autorização legislativa⁹, ou seja, dispondo sobre matéria de competência reservada sem para tal estar provido de diploma e norma habilitante.

Na situação dos autos, a autorização legislativa concedida ao Governo previa que a revisão e publicação do Código do IVA dotasse este diploma “*de melhor sistematização e coerência interna, através da alteração, fusão, eliminação e organização de capítulos, secções e subsecções, da transferência de números ou da fusão entre artigos, sem alteração do sentido substancial dos preceitos vigentes*”, corrigisse incongruências remissivas e procedesse a renumerações (*cf.* artigo 91.º, n.º 2 da LOE 2008). Reconhece-se,

pois, que o teor da autorização legislativa não compreende a determinação do órgão ou serviço que, dentro da AT, tem competência para emitir liquidações

No entanto, a autorização legislativa não previa, nem podia prever essa determinação, sob pena de invalidade da própria lei de autorização, porquanto não se trata de matéria de competência reservada da Assembleia da República que se circunscreve, segundo o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, à criação de impostos e sistema fiscal e ao regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, em articulação com o princípio da legalidade tributária do artigo 103.º da CRP que estipula que os *“impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”*.

A organização interna da AT e a definição da competência dos seus órgãos cabe ao Governo como órgão superior da Administração Pública (artigo 182.º da CRP) e no âmbito da sua competência legislativa concorrente, conforme dispõe o artigo 198.º n.º 1, *infra* transcrito:

“Compete ao Governo, no exercício de funções legislativas: a) fazer decretos-leis em matérias não reservadas à AR”

Dispõe, assim, o Governo de competência para legislar sobre a matéria em causa, razão pela qual a mesma não consta, nem poderia constar, da lei de autorização legislativa proveniente da assembleia parlamentar.

Refira-se, aliás, que mesmo que o vício invocado (de inconstitucionalidade) procedesse (que não procede), sendo a Directora-Geral dos Impostos a superior hierárquica de todos os órgãos da AT e, por conseguinte, dos Chefes dos Serviços de Finanças e do Director de Serviços de Cobrança, os actos de liquidação apenas padeceriam de

⁹ Nas palavras de Gomes Canotilho, a autorização legislativa deve tornar previsível e transparente o conteúdo (objecto, sentido, extensão, alcance) que com fundamento na autorização, virão a ter as normas autorizadas – *cf. Op. cit* “Direito Constitucional ...”, p. 765.

incompetência relativa caso estivéssemos perante uma competência (primária ou dispositiva) exclusiva e não uma competência concorrente do órgão subalterno.

Porém, o entendimento que se afigura correcto é o de que à data (2013) há muito que a competência para proceder à rectificação das declarações dos sujeitos passivos de IVA não era competência exclusiva do Chefe do Serviço de Finanças, sendo também da competência do Director-Geral de Impostos, conforme resulta da jurisprudência reiterada do STA – *cf.* designadamente, os Acórdãos n.º 76/16, de 6 de Abril de 2016, e n.º 087/12, de 27 de Junho de 2012.

Deste modo, o Decreto-lei n.º 102/2008, de 20 de Junho não enferma das inconstitucionalidades suscitadas, sendo válida a redacção do artigo 87.º do Código do IVA que atribui à Direcção-Geral dos Impostos a competência para emitir liquidações adicionais, conforme introduzida pelo Decreto-lei n.º 102/2008, de 20 de Junho. Pelo que, estando os actos de liquidação em crise assinados pela Senhora Directora-Geral da AT, não ocorre o vício de incompetência relativa do autor do acto.

Por fim, quanto à nulidade a que a Requerente se refere ancorada no disposto no artigo 39.º, n.º 9 do CPPT, cabe referir que à data dos factos esta norma se reportava a notificações por via electrónica, pelo que não se entende o alcance da sua invocação. Se, porventura, a Requerente pretendia referir o n.º 11 (actual n.º 12), estamos perante a cominação de nulidade do acto de notificação e não dos actos de liquidação. Desde modo, não só não resulta preenchida a previsão normativa, pois não ocorreu a *“falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data”*, como se esta tivesse ocorrido a invalidade afectaria a notificação e não a liquidação.

3. PRÁTICA INDEVIDA DE UM ÚNICO ACTO TRIBUTÁRIO ANUALIZADO – VIOLAÇÃO DO ARTIGO 95.º DO CÓDIGO DO IVA

Segundo a Requerente a edição de um único acto de liquidação de IVA abrangendo a totalidade do ano 2013 constitui causa de anulabilidade por não se respeitar a periodicidade mensal ou trimestral do IVA.

A este respeito, dispõe ao artigo 95.º, sob a epígrafe “*Anualização das liquidações*” que: “[a]s liquidações referidas nos artigos 87.º e 88.º podem ser agregadas por anos civis num único documento de cobrança.” Assim, afigura-se que, sem prejuízo de, para os sujeitos passivos de IVA, as declarações periódicas e o correspondente apuramento deste imposto terem, em princípio¹⁰, uma periodicidade mensal ou trimestral, o artigo 95.º contém a expressa permissão de anualização dos actos de liquidação, ao contrário do preconizado pela Requerente que nele pretende ver o que dele não consta.

Acresce que existem diversas obrigações de IVA cujo cumprimento é anual e não mensal ou trimestral, como o apuramento definitivo do IVA dedutível, quanto a sujeitos passivos que tenham um regime de direito à dedução parcial (cálculo do *pro rata* ou da afectação real constante do artigo 23.º, n.º 6 do Código do IVA); ou as regularizações de IVA contempladas no artigo 24.º do Código deste imposto.

À face do exposto não se vislumbra suporte legal para obrigar a AT a fazer uma liquidação por período mensal ou trimestral, sendo que, caso tivessem sido emitidas liquidações nesses moldes, a Requerente até resultaria prejudicada no período de contagem de juros compensatórios. Assim, não só não se encontra previsto o dever legal invocado pela Requerente, como, se existisse, perante a inexistência de lesão dos interesses da Requerente, em princípio, consubstanciaria a preterição de uma formalidade não essencial que não deveria conduzir à invalidade.

4. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE AUDIÇÃO RELATIVAMENTE AOS JUROS COMPENSATÓRIOS

A Requerente não foi chamada a pronunciar-se sobre a formação do acto tributário na parte dos juros compensatórios. Com efeito, nem o Projecto de Relatório, nem sequer o Relatório final fazem qualquer menção à intenção de a AT promover a liquidação de juros compensatórios. Estes surgem pela primeira vez no acto decisório final materializado na liquidação, pelo que a Requerente invoca a ilegalidade da liquidação por preterição da formalidade legal essencial prevista no artigo 60.º da LGT.

Preceitua o n.º 1 deste artigo a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, através do direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária (alínea e)) e da liquidação (alínea a))¹¹. Contudo, como acima assinalado, em nenhum destes momentos foi a Requerente notificada para exercer tal direito, que decorre expressamente da Constituição. O artigo 267.º, n.º 5 da CRP, que enquadra o processamento da actividade administrativa do Estado, impõe a participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes disserem respeito. E, por outro lado, não se verificam as situações de dispensa deste direito, contempladas nos n.ºs 2 e 3 do citado artigo 60.º da LGT.

Segundo o Acórdão do STA n.º 01524, de 2 de Dezembro de 2015, do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, a “*consideração de quaisquer outros elementos para além da declaração do contribuinte ou um enquadramento jurídico diferente já obrigarão à sua audição*”. No mesmo sentido se pronuncia o Acórdão 049/16, de 10 de Maio de 2017, segundo o qual: “*quando se decidir em sentido divergente da posição do contribuinte e em sentido desfavorável em relação a esta posição, como sucede no caso em apreço, a audição, em princípio, não pode ser dispensada (cf. neste sentido, Lei Geral Tributária Anotada, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, Encontro da Escrita, pag. 508 e Acórdão desta Secção de 16.06.2004, recurso 1877/03.)*.”

¹⁰ Dizemos em princípio pois existem outras situações menos frequentes, v.g., actos isolados, relativamente às quais não se pode falar de periodicidade mensal ou trimestral.

¹¹ Referimos somente as alíneas com relevância para a situação em análise.

Prossegue o mesmo aresto com a afirmação de que: “[c]omo decorre do artº 60º, nº 5 da LGT, em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação. Efectivamente, a lei pretende que os contribuintes conheçam antecipadamente as razões dos actos desfavoráveis de que venham a ser destinatários a fim de que estes possam apresentar uma defesa antecipada dos seus interesses, chamando a atenção da Administração para eventuais erros ou omissões e que, por esta via, sejam prevenidos litígios entre a Administração e os contribuintes (Neste sentido, Pedro Machete, ob. citada, pag. 323.¹²)”.

Assiste, pois, razão à Requerente na invocação da invalidade da liquidação dos juros compensatórios por preterição do direito de audição que não pode, em nosso entender, deixar de se qualificar como violação de uma formalidade essencial, pois o interesse tutelado pelas normas constitucionais e infraconstitucionais e a sua razão de ser é garantir a participação do interessado na decisão que o vai afectar e a adequada ponderação, por parte da Administração (*in casu*, a AT), dos elementos, factuais e valorativos, relevantes.

A Requerente, efectivamente, não participou na formação da decisão, pois a audição prévia não se realizou. Para além de que, no caso concreto da liquidação de juros compensatórios, não oferece dúvidas que a preterição desse direito [de audição] é passível de influenciar a decisão final do procedimento, porquanto de acordo com o artigo 35.º da LGT, depende da imputação ao agente – a título de culpa – do retardamento da liquidação.

Nestes termos, procede-se à anulação do acto tributário de liquidação de juros compensatórios, por preterição do direito de audição, de acordo com o artigo 135.º do CPA, em vigor à data dos factos, o que implica a anulação de todos os seus efeitos “*ex tunc*”, tudo se passando como se ele não houvesse sido praticado. Como refere o artigo 173.º, n.º 1, do CPTA “*sem prejuízo do eventual poder de praticar novo acto*

¹² Refere-se ao artigo “Audição prévia do contribuinte”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis, 1999.

administrativo, no respeito pelos limites ditados pela autoridade do caso julgado, a anulação de um acto administrativo constitui a Administração no dever de reconstruir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado”. Assim, independentemente de a AT poder praticar ou não um novo acto tributário, expurgado do mencionado vício, a anulação determina a restituição do montante eventualmente pago a título de juros compensatórios.

Relativamente ao argumento substantivo de que a AT não logrou demonstrar os pressupostos da exigibilidade dos juros compensatórios a sua apreciação fica prejudicada pela procedência do vício de preterição do direito de audição (*cf.* artigo 95.º, n.º 1 do CPTA e artigo 608.º, n.º 2 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e) do RJAT).

5. DO MÉRITO – ERRO NOS PRESSUPOSTOS

a. Enquadramento preliminar

A tributação de uma dada realidade jurídico-económica depende da reunião de um conjunto de pressupostos de incidência objectiva, subjectiva, espacial e temporal que, no domínio do IVA, revestem características particulares, ajustadas ao modelo comunitário de imposto sobre o consumo – plurifásico e não cumulativo –, actualmente consagrado na Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (“Directiva IVA”)¹³, de que o Código do IVA constitui transposição.

Na perspectiva da Requerente, a AT não só não cumpriu o ónus de demonstrar os pressupostos da incidência de IVA, como tais pressupostos são insubsistentes, por não verificados. Alicerça esta posição no facto de as acções de formação profissional por si realizadas e financiadas pelo Programa POPH/QREN fazerem parte integrante de políticas

públicas e sociais, sem objectivos comerciais ou lucrativos. *I.e.*, afigura-se que a Requerente enquadra a sua intervenção como uma actividade de serviço público. Conclusão que reforça com o facto desta actividade, que denomina de “sector público”, não encerrar o recebimento de qualquer margem de lucro. O financiamento dos Cursos de Aprendizagem corresponde apenas ao reembolso estrito das despesas elegíveis e depende do cumprimento de exigentes requisitos de comprovação documental. Segundo a Requerente, estas despesas são, além do mais, incorridas em nome e por conta do IEFP.

Daqui extrai a Requerente que inexistem:

- (a) Uma operação ou facto tributário;
- (b) Um preço; e
- (c) Um qualquernexo entre o incentivo e um preço, ou seja, uma subvenção ao preço que, a existir não se poderia ter por previamente fixado. Neste ponto invoca o entendimento do próprio IEFP que entende que os valores recebidos pela Requerente devem ser qualificados como “subsídios à exploração”.

Por outra banda, a Requerida sustenta que a Requerente não desenvolve quaisquer poderes públicos. Estes poderes encontram-se na esfera do IEFP e não da Requerente, cuja actividade é privada e de natureza económica, não sendo o lucro uma condição de sujeição a IVA.

Para a Requerida, é precisamente a natureza económica da Requerente o alicerce do exercício do direito à dedução do IVA incorrido na actividade desta, incluindo o imposto referente às despesas destes cursos de formação profissional financiados pelo IEFP, as quais não são incorridas em nome do IEFP, mas da Requerente.

Do que resulta que, nesta linha de raciocínio, a Requerente realiza operações tributáveis materializadas em prestações de serviços de formação, cuja contrapartida é uma

¹³ Que sucedeu à Directiva 388/77/CEE, de 17 de Maio, conhecida por Sexta Directiva. A nova Directiva IVA limitou-se a proceder à renumeração e reorganização da Sexta Directiva, mantendo praticamente inalterado seu conteúdo.

subvenção integral do seu preço, passível de IVA na medida em que se encontram reunidos os pressupostos enunciados no artigo 16.º, n.º 5, alínea c) do Código do IVA, tendo em conta que foi exercida a faculdade de renúncia à isenção.

b. Operações da Requerente. Incidência objectiva

Apreciando os problemas enunciados começa por notar-se que o IVA incide sobre operações económicas definidas de forma lata por recurso a dois conceitos, o de transmissão de bens (corpóreos¹⁴) e o de prestação de serviços. A delimitação deste último é efectuada a título residual, considerando-se como tais todas as operações efectuadas a título oneroso que não constituam transmissões de bens ou operações transfronteiriças sobre bens (aquisições intracomunitárias e importações).

A natureza económica das operações refere-se a qualquer actividade, seja ela de produção, comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas e a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência – *cf.* artigos 1.º, n.º 1, 3.º, n.ºs 1 e 2, e 4.º, n.º 1 do Código do IVA e 2.º, 14.º e 24.º da Directiva IVA. A jurisprudência do TJUE tem sido constante na afirmação de que as actividades económicas estão abrangidas pelo âmbito de incidência do IVA independentemente dos fins (*v.g.* públicos ou privados) ou resultados (*v.g.* lucrativos ou deficitários) dessas actividades.

O mesmo é dizer que todas as prestações de serviços, incluindo aquelas que revistam natureza pública, estão, à partida capturadas pelo campo de incidência objectiva do IVA. Os exemplos de serviços públicos tributados em IVA pontuam, como sucede com o serviço público de radiodifusão e de televisão, cuja remuneração, “*a contribuição para o áudio-visual*”, é sujeita a IVA a uma taxa reduzida, conforme previsto na verba 2.2 da Lista 1 anexa ao Código deste imposto.

¹⁴ Ou realidades equiparadas como a energia eléctrica e o gás.

A natureza pública não é de modo algum incompatível ou antitética à natureza económica das actividades prosseguidas, pelo que o facto de as acções de formação serem um serviço público ou estarem integradas na prossecução de políticas sociais e públicas não colide, nem compromete, por si, a tributação em IVA.

Deste modo, as prestações de serviços de formação profissional são operações que caem no campo de incidência objectiva do IVA, nos termos do disposto nos artigos 1.º, n.º 1 e 4.º, n.º 1 do Código do IVA¹⁵.

Acresce assinalar que os serviços de formação profissional não são prestados pela Requerente a título gratuito, nem se alcança qualquer *animus donandi*. A sua realização implica o dever, que impende sobre o IEFP, de efectuar pagamentos à Requerente que, para além de se ressarcir dos gastos incorridos (ainda que sem margem de lucro), dilui custos fixos e obtém vantagens competitivas no sector e mercado da sua região. Salienta-se que mais de 70% do volume de actividade da Requerente no ano 2013 respeitou às acções de formação profissional integralmente financiadas pelo IEFP.

De igual modo, convém firmar que a circunstância de a contraprestação de uma actividade não conter uma margem de lucro, ou de poder mesmo comportar um prejuízo, não tem por consequência o afastamento da tributação em IVA. Este imposto incide sobre o montante recebido ou a receber em contrapartida das operações realizadas, independentemente desse montante corresponder ao exacto valor dos encargos suportados, ou de ser superior ou inferior a esses encargos¹⁶.

Para efeitos de IVA, a conexão entre os consumos e a actividade económica exercida, não é uma conexão de valor uma vez que este imposto não visa tributar o lucro ou o resultado líquido da actividade económica, ao contrário, por exemplo, do IRC, mas, sim, o valor bruto das operações realizadas, independentemente de gerarem ou não

¹⁵ No caso concreto, as prestadas pela Requerente são localizadas em Portugal, ao abrigo do artigo 6.º, n.º 6 deste compêndio fiscal, pelo que também se verifica a incidência espacial.

¹⁶ Situamo-nos, naturalmente, no caso geral das operações onerosas. As regras são distintas nas situações de operações efectuadas a título gratuito, ou quando as partes são relacionadas.

prejuízos. Aliás, se a filosofia não fosse essa, estariam justificadas as situações de ausência de liquidação de IVA por todas as empresas que registassem prejuízos, o que não é manifestamente o caso e seria absurdo.

Não há que confundir a natureza económica de uma actividade com a natureza lucrativa da mesma. As organizações sem fins lucrativos, sejam elas públicas ou privadas, desenvolvem na maioria das vezes actividades económicas que, objectivamente, são passíveis de IVA e, no entanto, não visam o lucro ou rentabilidade, sendo, frequentes vezes deficitárias. Aliás, o artigo 10.º do Código do IVA dedica-se exclusivamente a estas entidades que, podemos afirmá-lo com toda a segurança, configuram, em geral, sujeitos passivos de IVA.

O quadro descrito nada impede, pelo contrário postula, que um “mero” reembolso de despesas configure uma prestação de serviços que cai no âmbito de incidência do IVA, na fórmula normativa residual constante do artigo 4.º, n.º 1 do Código deste imposto¹⁷.

Questão distinta reside em saber se as entidades de direito público, ou os organismos sem finalidade lucrativa, categorias nas quais não se insere a Requerente (que é uma sociedade comercial por quotas de direito privado), são subjectivamente sujeitas a IVA e em que moldes.

Ou, ainda, se as (ou algumas das) prestações de serviços de natureza pública, ou em que a prossecução do interesse público é um factor preponderante, beneficiam da aplicação de normas de isenção. Claro que para fazermos esta pergunta, a de saber se é aplicável o regime de isenção, é necessário que a operação já tenha entrado no campo de incidência do IVA.

¹⁷ Se a prestação de serviços como facto tributário de IVA não fosse compaginável com o reembolso exacto de despesas, o artigo 9.º, n.º 21 do Código do IVA, que prevê a isenção das prestações de serviços realizadas por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta, não poderia elegê-lo como condição *sine qua non* de aplicação desta isenção. Se os serviços prestados por estes grupos aos seus membros são isentos quando dêem lugar ao reembolso exacto das despesas é porque este reembolso exacto das despesas e o conceito de prestação de serviços não se excluem.

c. Operações da Requerente. Incidência subjectiva

Qualquer “pessoa”¹⁸ que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade consubstancia um sujeito passivo de IVA. Excluem-se, por falta de independência os assalariados e outras pessoas que se encontrem vinculadas à entidade patronal por contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal – *cf.* artigo 2.º, n.º 1 do Código do IVA e artigo 9.º, n.º 1 da Directiva IVA.

A exclusão do Estado e de outras pessoas colectivas de direito público da incidência subjectiva de IVA flui da norma de delimitação negativa constante do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA, com origem no artigo 13.º da Directiva IVA, e é parcial. Os entes públicos não são sujeitos passivos de IVA tão-só quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, ainda que por elas recebam taxas ou outras contraprestações (*cf.* Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia – “TJ” – processo *Fazenda Pública vs Câmara Municipal do Porto*, C-446/98, de 14 de Dezembro de 2000).

Mesmo no exercício de poderes de autoridade o Estado e as pessoas colectivas de direito público serão consideradas sujeitos passivos de IVA se ocorrer o risco de distorções significativas da concorrência ou se as actividades desenvolvidas se enquadrarem numa lista pré-definida (serviços de telecomunicações, distribuição de utilidades – água, gás e electricidade – transporte de pessoas e bens, entre outros), a menos que sejam exercidas de forma não significativa.

Ora, a Requerente não é uma pessoa colectiva de direito público, nem sequer de mão pública (por exemplo, de capitais públicos), nem lhe foi atribuída a concessão de um serviço público. Trata-se de uma entidade privada, que foi subcontratada pelo IEFP para prestar serviços de formação profissional a um universo de formandos. A própria

¹⁸ Para este efeito, o conceito de pessoa pode abranger figuras equiparadas, como centros de imputação de interesses ou patrimónios autónomos, como é o caso dos fundos de investimento.

Requerente utiliza a expressão anglo-saxónica “*outsourcing*” para caracterizar a sua relação contratual com o IEFP.

É verdade que para prestar esses serviços a Requerente tem de revestir determinadas características e cumprir um conjunto de requisitos, por forma a atingir a qualidade organizativa e técnico-pedagógica adequada, de acordo com os padrões do IEFP, sob pena de não lhe ser aprovada a candidatura. Porém, daqui não se extrai que, por essa razão, deixemos de estar perante uma entidade de propriedade e gestão privadas, submetida a um regime de direito privado, de modo algum equiparável a uma entidade pública no exercício de poderes de autoridade, ou dotada de *ius imperii*. Nem o facto de serem estabelecidos requisitos de acesso aos serviços, inclusivamente dos próprios formandos terem de estar inscritos em centros de formação, altera a natureza das entidades intervenientes e das operações de prestação de serviços subjacentes.

Diga-se, ainda assim, que mesmo quando ocorre a delegação de funções de autoridade em operadores independentes ou estranhos à Administração, o que não se constata na situação vertente (em que não acontece essa passagem de funções), a jurisprudência comunitária tem sido consistente na afirmação da quebra da regra de exclusão, apesar desta suscitar os problemas de *contracting-out* na esfera das entidades públicas (cf. Acórdãos do TJ nos processos *Ayuntamiento de Sevilla*, C-202/90, de 25 de Julho de 1991; *T-Mobile Austria*, C-284/04, de 26 de Junho de 2007, e *Comissão vs Portugal*, C-462/05, de 12 de Junho de 2008).

Uma vez que a Requerente não é uma entidade pública e/ou submetida a um regime de direito público, nem se encontra legalmente habilitada ao exercício de “poderes de autoridade”, não é enquadrável na norma de delimitação negativa de incidência vertida no n.º 2 do artigo 2.º, do Código do IVA. É, assim, um sujeito passivo deste imposto.

Esta conclusão não é prejudicada pelo estatuto dos beneficiários da formação, que têm de estar inscritos em Centros de Emprego, ou pelo enquadramento das políticas do IEFP no sistema público de segurança social. Estas condicionantes colocam-se no plano

dos adquirentes da prestação de serviços ou da sua acessibilidade pelos destinatários e não constituem requisitos ou propriedades que a legislação do IVA tenha por relevantes para efeitos do enquadramento jurídico-tributário da Requerente ou dos serviços por si prestados em sede deste imposto.

d. Operações da Requerente. Isenção e renúncia à isenção

Por razões sociais uma parte significativa das operações realizadas por entidades públicas ou por organismos sem fins lucrativos beneficia do regime de isenção de IVA, asserção fácil de constatar da análise do acervo de isenções que o artigo 9.º do Código do IVA consagra. É o que sucede, a título ilustrativo, com os serviços hospitalares (n.º 2) as operações ligadas à segurança e assistência sociais (n.º 6); as creches, jardins de infância e lares (n.º 7); os serviços de ensino (n.ºs 9 e 12) e de formação profissional efectuados por entidades de direito público, ou reconhecidas pelos ministérios competentes (n.º 10) ou com os serviços públicos postais (n.º 23).

A aplicação do regime de isenção não suscita a liquidação do IVA nos serviços prestados (ou bens transmitidos), mas comporta a desvantagem de não permitir a dedução do imposto incorrido nos *inputs*. Presumivelmente por essa razão, a Requerente, que beneficiava do regime de isenção aplicável aos serviços de formação profissional, em virtude de ser uma entidade formadora certificada, não tendo que liquidar IVA, optou por aplicar este imposto aos referidos serviços, exercendo a faculdade de renúncia à isenção prevista no artigo 12.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA.

Assim, operações que não suscitavam IVA na esfera da Requerente, mas que também não lhe conferiam o direito à dedução passaram a ser passíveis de IVA, com a possibilidade correlativa de dedução do imposto incorrido, em decorrência da sua expressa manifestação de vontade nesse sentido.

e. Actuação “em nome e por conta”

A Requerente alega, mas não demonstra, que os encargos das acções de formação profissional relativas aos “Cursos de Aprendizagem” contratadas e financiadas pelo IEFP são incorridos em nome e por conta deste último. Do adquirido processual prova-se precisamente o oposto.

Os fornecedores de bens e serviços contratam directamente com a Requerente e emitem em seu nome, e não no do IEFP, as facturas dos fornecimentos efectuados. Dir-se-á até que nem poderia ser de outra forma, pois a que título e com que legitimidade poderia a Requerente exercer, como exerce, o direito à dedução do IVA nas despesas suportadas (cf. artigos 19.º e 20.º do Código do IVA), imposto este que lhe é debitado pelos diversos fornecedores, se essas despesas não fossem realizadas em seu nome, mas no de outrem?

De facto, não só as facturas dos fornecedores são emitidas em nome da Requerente, que depois é reembolsada do seu valor¹⁹ pelo IEFP, como esta exerce o direito à dedução relativo ao IVA nelas mencionado. Trata-se, portanto, de uma actuação em nome próprio e não em nome e por conta do IEFP, pelo que não se encontram reunidas as condições para a aplicação do regime previsto no artigo 16.º, n.º 6, alínea c) do Código do IVA, que exclui do valor tributável “[a]s quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas”.

f. Subvenção ao preço

Posto que se julga incontroverso que as operações objecto dos autos são abrangidas pelo campo de incidência real do imposto (prestações de serviços de formação profissional), são realizadas por um sujeito passivo agindo como tal (a Requerente) e localizadas em Portugal, não estando abrangidas por um regime de isenção, por opção expressa daquela, importa concluir sobre a natureza dos pagamentos efectuados pelo IEFP

¹⁹ O reembolso tem sido efectuado líquido do IVA dedutível/deduzido pela Requerente.

à Requerente, designadamente se representam subvenções ao preço, nos termos e para os efeitos do artigo 16.º, n.º 5, alínea c) do Código do IVA, caso em será devido o IVA em conformidade com a posição da AT.

Importa relembrar que a Requerente se compromete a prestar serviços de formação profissional perante o IEFP e que, em resultado dessa prestação assumida pela Requerente, o IEFP fica adstrito ao pagamento àquela das importâncias até ao limite aprovado, sob condição de realização das despesas (elegíveis) e da apresentação dos respectivos comprovativos. Esta relação entre a Requerente e o IEFP prefigura um vínculo contratual e sinalagmático, ainda que os beneficiários dos serviços sejam terceiros, os formandos.

O facto assinalado pela Requerente de que não estamos perante “transacções a clientes” e que os formandos não só nada pagam como ainda recebem bolsas e subsídios (de alimentação e transporte, entre outros), não produz o efeito jurídico-tributário pretendido, o da não tributação em IVA. O artigo 16.º, n.º 1 do Código do IVA e, bem assim, o seu correlativo artigo 73.º da Directiva IVA, incluem no âmbito de incidência deste imposto qualquer contraprestação relativa a operações que caiam no seu âmbito de incidência, seja esta contraprestação obtida do adquirente dos serviços, dos seus destinatários ou de terceiros.

Ponto é que a contraprestação tenha um nexo directo (*direct link*) com os serviços de formação prestados, como tem sido entendimento reiterado do TJ, o que nas circunstâncias do caso inequivocamente se infere dos factos, uma vez que os pagamentos efectuados pelo IEFP têm por pressuposto e condição a realização de serviços de formação profissional e (n)a medida dessa realização, seja em função do número de formandos e de sessão de formação, seja das despesas efectivamente suportadas nesse âmbito²⁰.

²⁰ Caso *Office des produits wallons ASBL (OPW)* e Estado belga, Proc. C-184/00, de 22 de Novembro de 2001. O Tribunal entendeu que os compradores do bem ou os destinatários do serviço devem beneficiar da subvenção concedida ao seu beneficiário, de forma a que o preço a pagar pelo comprador ou pelo destinatário varie (diminua) na dependência ou proporção da subvenção concedida.

A noção de subvenção, na acepção do IVA, constitui uma noção autónoma de direito comunitário, configurando uma matéria directamente relacionada com a determinação do valor tributável das operações sujeitas a IVA²¹, que tem sido desenvolvida pelo TJ em especial reportando-se ao conceito específico de subvenções directamente relacionadas com o preço de operações.

Destaca-se a este respeito a pronúncia do Acórdão do TJ, de 22 de Novembro de 2001, no processo C-184/00, *Office des Produits Wallons* (“OPW”)²², que no seu quadro fundamentador explicita os pressupostos fundamentais do tratamento das subvenções, para efeitos de IVA²³, recentemente complementado pelo Acórdão Rayon d’Or, processo C-151/13, de 27 de Março de 2014.

Dispõe sobre esta matéria o Código do IVA:

“Artigo 16.º - Valor tributável nas operações internas

1 - Sem prejuízo do disposto no n.º 2, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

5 - O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui:

- a) [...]*
- b) [...]*

²¹ Neste sentido, e sobre o enquadramento das subvenções em IVA veja-se Rui Laires, “O Tratamento em IVA das Subvenções na Legislação e na Jurisprudência Comunitária”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 419, 2007, pp. 7-88 (26-27) e Isabel Vega Mocoroa, “TVA et subventions dans l’Union européenne: problèmes et défis”, in *Revue du Droit de l’Union Européenne*, n.º 3-2005, pp. 447-481.

²² Na sequência da jurisprudência anterior: *Jurgen Mohr* (C-215/94, de 29 de Fevereiro de 1996) e *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, de 18 de Dezembro de 1997), que versava sobre subsídios a produtores de leite, mas cuja orientação era demasiado casuística para da mesma se consolidarem princípios orientadores.

²³ Embora com menor relevância para o caso em apreciação vejam-se ainda os Acórdãos do TJ, *Keeping Newcastle Warm* (“KNW”), C-353/00, de 13 Junho de 2002, no qual se considerou que a KNW na qualidade de instalador de rede recebia uma subvenção que constituía a contraprestação dos serviços prestados de aconselhamento em matéria de energia e Forragens Secas (Comissão/Alemanha, C-144/02; Comissão/Itália, C-381/91; Comissão/Finlândia, C-495/01; Comissão/Suécia, C-463/02, todos de 15 de Julho de 2004).

c) 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. ²⁴ (realce nosso)
[...]"

Esta disposição acaba por funcionar como uma regra de incidência: os subsídios que respeitem os mencionados requisitos serão tributados em IVA.

De forma similar, a Directiva IVA, no seu artigo 73.º, determina que:

“Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, 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 directamente relacionadas com o preço de tais operações.”

Os subsídios ou subvenções podem, desta forma, ter distintos enquadramentos em sede deste imposto. Assim, o subsídio pode consubstanciar a contraprestação de uma transmissão de bens ou prestação de serviços, pode ser incluído no valor tributável das operações tributáveis realizadas pelo sujeito passivo, pode não ser objecto de tributação mas influenciar o exercício do direito à dedução ou, finalmente, pode ser totalmente irrelevante para efeitos do IVA.

A razão da inclusão no valor tributável dos subsídios directamente relacionados com o preço das operações prende-se com o facto de estarmos perante um imposto que visa tributar o consumo, pelo que, neste caso, não se poderia excluir do valor tributável uma parte da contraprestação.

²⁴ Esta regra foi inserida no Código do IVA através do Decreto-Lei n.º 195/89, de 12 de Junho, tendo sempre mantido a mesma redacção. Sobre esta questão veja-se Clotilde Celorico Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade*, Almedina, Dezembro de 2010.

Sabermos quando é que uma subvenção é incluída no valor tributável de uma operação sendo objecto de tributação em IVA, pode revelar-se uma tarefa complexa.

Tal como a Comissão refere no seu primeiro relatório sobre o funcionamento do sistema comum do IVA²⁵, no tocante a certo tipo de subvenções é relativamente fácil concluir que são incluídas no valor tributável, se os respectivos montantes forem determinados com referência aos preços de venda dos bens ou serviços fornecidos, em função das quantidades fornecidas ou caso se destinem a cobrir os custos de bens ou serviços que sejam fornecidos gratuitamente ao público. Todavia, tal como menciona, no caso de outros tipos de subvenções, nomeadamente as destinadas a cobrir *deficits* e as subvenções operacionais, é extremamente difícil concluir pela sua inclusão no valor tributável das operações.²⁶

Neste âmbito, o TJ tem entendido que para estarmos perante um subsídio devem encontrar-se reunidos cumulativamente alguns pressupostos:

- i) deve ser recebido por um sujeito passivo de IVA, excluindo-se as subvenções destinadas a incentivar o consumo, que têm como destinatários consumidores finais;
- ii) deve ter um carácter patrimonial, abrangendo não apenas as prestações de carácter pecuniário, mas o valor correspondente a determinadas prestações em espécie, avaliáveis em dinheiro;²⁷
- iii) deve ser entregue através do recurso a dinheiros de origem pública, isto é, o subsídio deve ser proveniente, ou com recurso a verbas, de um organismo internacional ou de um organismo público nacional, seja de âmbito estadual, regional ou local;²⁸

²⁵ COM (83) 426 final, de 14 de Setembro de 1983, Parte II, Capítulo IV, Secção C, pp. 37 a 39.

²⁶ No seu segundo Relatório sobre o funcionamento do sistema comum do IVA, COM (88) 799 final, de 20 de Dezembro de 1988, Capítulo IV, Secção C, pp. 26 a 28, já a Comissão tenta avançar com alguns critérios distintivos entre subvenções a incluir no valor tributável das operações e subvenções a excluir daquele valor.

²⁷ Neste sentido vejam-se os Acórdãos de 23 de Novembro de 1988, Caso *Naturally Yours*, Proc. C-230/87, Colect., p. I-6365, n.º 16, de 2 de Junho de 1994, Caso *Empire Stores*, Proc. C-33/93, Colect., p. I-2329, n.º 12 e de 3 de Julho de 1997, Caso *Goldsmiths*, Proc. C-330/95, Colect., p. I-3801, n.º 23.

²⁸ Veja-se neste sentido os Acórdãos de 29 de Fevereiro de 1996, Caso *Jürgen Mohr*, Proc. C-215/94, Colect., p. I-959, de 18 de Dezembro de 1997, Caso *Landboden-Agrardienste*, Proc. C-384/95, Colect., p. I-

- iv) a autoridade que concede a subvenção não deve ser o destinatário das operações tributáveis realizadas pelo sujeito passivo, sendo necessário o envolvimento de três partes: aquele que concede a subvenção, o sujeito passivo que a auferir e o destinatário dos bens ou serviços disponibilizados por esse sujeito passivo (deve existir uma relação triangular);²⁹
- v) a subvenção é paga à entidade subvencionada para que esta, concretamente, transmita certos bens ou preste determinados serviços, apenas lhe sendo concedida caso tais operações sejam por ela efectuadas;³⁰
- vi) o subsídio deve possibilitar à entidade subvencionada praticar preços inferiores aos praticados na sua ausência, de que os adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços sejam directamente os beneficiários;³¹ e,
- vii) a contrapartida consubstanciada na subvenção, deve ser determinada ou determinável, não sendo necessário que o montante subvencionado corresponda exactamente à diminuição do preço, bastando que o seja de forma significativa.³²

Conforme sublinham Maria Odete Oliveira e Severino Henriques Duarte, a subvenção deve ser fixada antes da operação³³, mas não é necessário que esteja determinada, basta que seja determinável.

Estes pressupostos correspondem, aliás, àqueles que a Autoridade Tributária e Aduaneira enuncia genericamente na Informação n.º 1758, de 28 de Janeiro de 1992³⁴.

7387, de 22 de Novembro de 2001, Caso *Office des produits wallons ASBL (OPW) e Estado belga*, Proc. C-184/00, Colect., p. I-9115 e de 16 de Setembro de 2004, Caso *Cimber Air*, Proc. C-382/02, Colect., p. I-8379.

²⁹ Cfr. Casos *OPW*, *ibidem*, n.º 10 e *KNW*, de 13 de Junho de 2002, Proc. C-353/00, Colect., p. I-5419, n.º 23.

³⁰ Cf. Casos *OPW*, *ibidem*, n.º 12 e *Comissão/Itália*, de 15 de Julho de 2004, Proc. C-381/01, Colect., p. I-6845, n.º 29.

³¹ Cf. Casos *OPW*, *ibidem*, n.º 14 e *Comissão/Itália*, *ibidem*, n.º 30.

³² Cf. Casos *OPW*, *ibidem*, n.ºs 13 e 17 e *Comissão/Itália*, *ibidem*, n.º 31.

³³ Cf. “O Tratamento das Subvenções em IVA, Reflexões Antes e Depois dos Acórdãos de 2005”, in *Estudos em Memória de Teresa Lemos, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal 202*, 2007, pp. 222-241, em particular p. 226.

³⁴ Vide Emanuel Vidal Lima, in *Imposto sobre o Valor Acrescentado, Comentado e Anotado*, 9.ª Edição, Porto Editora, p. 325-326.

Acompanhando os Acórdãos do CAAD nos processos 111-2014-T, 336/2015-T, 337/2015-T, 338/2015-T, 339/2015-T e 728/2015-T, estes últimos com situações praticamente idênticas às dos presentes autos arbitrais, e a jurisprudência comunitária citada, em particular os Acórdãos *OPW* e *Le Rayon d'Or*, dir-se-á que subjaz, em primeira linha, ao regime de IVA das subvenções o princípio da neutralidade, que emerge do Considerando 7 e do artigo 1.º da Directiva IVA, no sentido de ser assegurado o tratamento fiscal equivalente a operações económicas idênticas, uma subvencionada e outra não subvencionada, e de atingir o objectivo de influenciar o mínimo possível as decisões dos agentes económicos.

Relembra-se que “o princípio da igualdade de tratamento faz parte dos princípios fundamentais do direito comunitário. Este princípio exige que as situações comparáveis não sejam tratadas de forma diferente, a menos que uma diferenciação se justifique objectivamente” – cf. Acórdão *Idéal Tourisme*, de 13 de Julho de 2000, processo C-36/99.

Na situação *sub iudice*, constata-se todos os elementos constitutivos do facto tributário:

- o recebimento de importâncias pecuniárias por um sujeito passivo de IVA (a Requerente);
- a existência de operações tributáveis (prestações de serviços de formação profissional);
- a origem pública das verbas;
- a autoridade que concede a subvenção (o IEFP) não é o destinatário das operações tributáveis, que são os formandos, verificando-se a exigida relação triangular (IEFP, Requerente e formandos);
- a subvenção é paga para que a entidade subvencionada (a Requerente) realize certas operações (conexão com a prestação de serviços de formação profissional);
- a subvenção permite praticar preços inferiores aos praticados na sua ausência, de que os destinatários dos serviços são directamente beneficiários (no caso concreto, a

subvenção permite que a Requerente realize os Cursos sem que os formandos tenham para tal de pagar qualquer valor, ficando a custo zero);

- a subvenção é determinada ao nível do tecto máximo aprovado e determinável na medida em que esse tecto não seja atingido, em função dos critérios constantes das candidaturas: número de formandos, formadores, sessões de formação, faltas, entre outros e, nestes termos, depende do volume dos serviços prestados.

Reunidos que estão os pressupostos de que depende a tributação em IVA, relativamente ao financiamento, pelo IEFP, das acções de formação profissional realizadas pela Requerente no quadro do POPH/QREN, por configurar uma subvenção conexas com o preço, conclui-se pela respectiva sujeição a IVA, não enfermado do acto tributário de IVA dos vícios materiais que lhe foram imputados.

Por fim, sobre esta matéria importa salientar que a solução alcançada, de tributação, é a única que se conforma com o princípio da neutralidade. A tese da Requerente implicaria a realização de consumos não sujeitos a IVA, desprovidos, portanto, de qualquer tributação, conduzindo ao mesmo tempo à desoneração integral do imposto incorrido para a realização daqueles consumos, numa lógica de colisão frontal com a estrutura e princípios do IVA.

6. RESTITUIÇÃO DAS IMPORTÂNCIAS PAGAS E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente, ancorada no artigo 43.º da LGT, peticiona o reembolso das quantias pagas adicionado dos juros indemnizatórios correspondentes.

No tocante à liquidação de IVA, esta não padece dos vícios invalidantes suscitados pela Requerente, pelo que improcede, sem mais, o pedido de restituição de imposto e, em consequência, dos juros indemnizatórios àquele respeitantes.

Porém, o acto de liquidação de juros compensatórios é anulável por preterição do direito de audição. Por isso, quanto a estes, deve ter lugar o reembolso do imposto pago pela Requerente, por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”. Diferentemente, não pode acolher-se o pedido de juros indemnizatórios contados sobre o valor pago a título de juros compensatórios.

A este propósito releva o facto de a liquidação de juros compensatórios ser anulada por vício procedimental – preterição do direito de audição – que não implica necessariamente a antijuridicidade material da prestação dos juros, uma vez que, sendo suprido ou sanado o vício, a liquidação pode (poderia) ser reeditada, sendo devidos os juros compensatórios.

Nestas circunstâncias, preconiza a jurisprudência dos nossos tribunais superiores que não está preenchido o pressuposto do “*erro imputável aos serviços*” que o artigo 43.º, n.º 1 da LGT reclama para o nascimento da obrigação de juros indemnizatórios.

Como se refere no Acórdão do STA, no processo n.º 049/16, de 10 de Maio, que acompanhamos:

“Foi esta a solução sustentada pelo citado acórdão de 02-12-2015, do Pleno desta Seção, Proc. 01524. Como se escreveu no acórdão deste STA, de 30-05-2012, proc. 410:

“Diz o n.º 1 do art. 43.º da LGT, ao abrigo da qual foi proferida a condenação ora recorrida: «São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

Ou seja, quando um acto de liquidação de um tributo for declarado em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial viciado por erro imputável aos serviços e do qual tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em

montante superior ao legalmente devido, há direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «[a] utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão «erro» tem um âmbito mais restrito do que a expressão «vício».

Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão «vícios» quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos do CPTT.

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «erro» tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 5 ao art. 61.º, pág. 531..) O mesmo Autor explica as razões por que a LGT restringiu o direito a juros indemnizatórios aos casos de anulação por vício substancial e já não o reconheceu relativamente aos vícios de forma ou incompetência que determinem a anulação do acto: o reconhecimento de um vício destes últimos tipos «não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva,

consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, se pode justificar que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.

Porém, nos casos em que o vício que leva à anulação do acto é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração, aquela nada revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido da prestação, à face das normas fiscais substantivas. Nestes casos, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, conseqüentemente, da anulação não se pode concluir que houve um prejuízo que mereça reparação.
(negrito nosso)

Por isso, pode-se considerar justificado que, nestas situações, não resultando da decisão anulatória a comprovação da existência de um prejuízo, não se presuma o seu valor, fixando juros indemnizatórios, mas apenas se deva restituir aquilo que foi recebido, o que poderá constituir já um benefício para o contribuinte, perante a realidade da sua situação tributária.

Trata-se de uma solução equilibrada, inclusivamente no domínio processual. Na verdade, perante o simples reconhecimento de um vício de forma ou de incompetência, fica-se na dúvida sobre se estavam reunidos os pressupostos de facto e de direito de que a lei faz depender o pagamento de uma prestação tributária; se essa dúvida é um motivo suficiente para não exigir uma deslocação patrimonial do contribuinte para a Fazenda Pública (justificando a restituição da quantia paga) também, por identidade de razão, será suporte bastante para não impor uma deslocação patrimonial efectiva em sentido inverso (pagamento de uma indemnização); verdadeiramente, a regra aplicável, a mesma em ambos os casos, é a de não impor deslocações patrimoniais sem uma prova positiva da existência de uma situação, ao nível da relação tributária, em que elas devem ocorrer.

Assim, compreende-se que a LGT, em sintonia com a doutrina tradicional, nos casos em que há uma anulação de um acto administrativo ou de liquidação por não se verificarem os pressupostos de facto ou de direito em que devia assentar, casos em que há a certeza de que a prestação patrimonial foi indevidamente exigida, atribua uma indemnização baseada em presunção de danos (no caso sob a forma de juros) e não faça idêntica atribuição nos casos em que a decisão judicial não implica a antijuricidade material da exigência daquela prestação» (Idem, págs. 531/532..).

De acordo com a doutrina exposta, é jurisprudência consolidada nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que, quando o acto de liquidação objecto de impugnação é anulado apenas por vício de forma, não há suporte, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT, para a atribuição de juros indemnizatórios ao impugnante [...]”.

Tendo em consideração o entendimento e jurisprudência supra expostos, entende-se não serem devidos juros indemnizatórios, no que improcede este pedido da Requerente.

7. RECLAMAÇÃO GRACIOSA

O objecto do presente processo arbitral é a declaração ilegalidade dos actos tributários de liquidação de tributos (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), envolvendo os juros compensatórios que constituem um acessório destes e fazem parte integrante da própria dívida de imposto, com o qual são conjuntamente liquidados. A decisão da reclamação prefigura um acto decisório de segundo grau reportado a esses actos de liquidação.

Nestes termos, a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apenas enferma de invalidade no segmento respeitante aos juros compensatórios, cuja liquidação vai anulada.

VI. DECISÃO

À face do que ficou exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IVA n.º 2015..., no valor de € 100.781,76, referente ao ano 2013 e de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira à restituição das respectivas importâncias;
- b) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de juros compensatórios n.º 2015..., no valor de € 6.306,45, referente a IVA do ano 2013, anulando-a e condenando a Autoridade Tributária e Aduaneira ao respectivo reembolso;
- c) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios.

* * *

Fixa-se o valor do processo em € 107.088,91, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil.

Custas suportadas no montante de € 12.000,00 – *cf.* Tabela II anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e o disposto nos artigos 12.º, n.º 3 do RJAT e no artigo 5.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Lisboa, 22 de Setembro de 2017



Os Árbitros,

Clotilde Celorico Palma (Árbitro Presidente)

António Carlos dos Santos

Alexandra Coelho Martins

* * *