

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 325/2017-T

Tema: IVA - Incidência objectiva - Ónus da prova.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. José Coutinho Pires e Prof. Doutor Elísio Brandão (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 21-07-2017, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... NIPC..., com sede na Av. ..., ..., ...-... Lisboa (doravante designada como «A...» ou «Requerente»), veio, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral visando a anulação da liquidação adicional de IVA referente ao 4.º trimestre do ano de 2012 (2012T), no montante total de 1.691.845,53.

A Requerente pede ainda juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 16-05-2017.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 06-07-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 21-07-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

Em 20-11-2017, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e alegações orais.

Em 30-11-2017, a Requerente apresentou alegações escritas, tendo sido ordenado o seu desentranhamento, porque, em suma, na reunião se tinha optado por alegações orais, que foram produzidas.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não há excepções nem há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Foi efectuada uma acção inspectiva externa à Requerente relativa ao exercício de 2012 em que foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária que consta do

documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

II.3.1. CARATERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A A... (doravante denominada apenas por "A..." ou "sujeito passivo") é um instituto público de regime especial, nos termos da lei, integrado na administração indireta do Estado, tutelado pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior e dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio que iniciou atividades em agosto de 1997.

A atividade desenvolvida pela A... tinha por objeto o apoio à investigação em ciência, tecnologia e inovação, em todas as áreas do conhecimento.

Em 2012, com a publicação do Decreto-Lei n.º 45/2012, de 23 de fevereiro, inserido no desígnio da "racionalização das estruturas do Estado e de melhor utilização dos seus recursos humanos" teve início a reestruturação da A... com a integração da missão e parte das atribuições de uma outra entidade também sob a orientação do Estado, a T... (que tinha a responsabilidade pela coordenação das políticas públicas para a Sociedade da informação em Portugal).

Posteriormente, em março do mesmo ano, através da aprovação da RCM n.º .../2012, ficou determinado que a A... iria alargar novamente o seu campo de ação, passando a intervir ativamente na ... (...), projeto gerido pela B... (doravante denominada apenas por "B..."). Este projeto tinha por objeto disponibilizar conteúdos científicos adquiridos junto de editores internacionais, de forma agregada, a comunidade científica portuguesa e, esta intervenção, conforme é referido na dita resolução, passava pela assunção da posição contratual da B... nos contratos celebrados com todas as editoras responsáveis pelo fornecimento dos conteúdos que a ... (...) disponibilizava.

Os novos Estatutos da A... foram publicados em 16 de maio de 2012, através da Portaria n.º 149/2012.

Mais tarde, em 31 de dezembro de 2012, foi publicado o Decreto-Lei n.º 266-G/2012 que veio promover novas alterações a Lei Orgânica do Ministério da

Educação e da Ciência, incluindo novas atribuições para a A..., com a integração da missão e parte das competências da B... .

Com esta alteração, no que se refere à situação específica da ... (...), a A..., para além de manter a posição contratual que já tinha assumido junto dos editores que alimentam a sua base de dados, passou, também, a ser responsável pela coordenação e gestão da mesma (e que, até então, era da competência da B... .

(...)

Enquadramento Fiscal

Em termos de cadastro de IVA, o sujeito passivo iniciou a sua atividade enquadrado no regime de isenção de IVA (art. 9º) e alterou em 02-05-2008 (acrescentando as AICB – Aquisições Intracomunitárias de Bens). Em 11-12-2012 alterou o motivo da isenção (passou a ser nos termos do art. 53º do CIVA) e assim permaneceu até 04-02-2014, data em que passou para o regime normal trimestral (atual), enquadrado como "Misto" com afetação real (pró-rata).

Cumprimento Declarativo

Na verificação do cumprimento declarativo, em função do enquadramento fiscal no início da presente ação, verificou-se que o sujeito passivo entregou as declarações fiscais a que estava obrigado, em regra dentro dos prazos previstos por lei, embora, no caso específico das declarações periódicas de IVA, as mesmas não tenham liquidado em virtude das divergências que estão em análise.

(...)

II.3.2. ATIVIDADE DESENVOLVIDA

No período em análise, a missão que estava atribuída à A..., prevista no Decreto-lei n.º 152/2007 ("desenvolvimento, financiamento e avaliação de instituições, redes, infra-estruturas, equipamentos científicos, programas, projetos e recursos humanos em todos os domínios da ciência e da tecnologia, assim como o desenvolvimento da cooperação científica e tecnológica internacional) foi incrementada com a publicação do Decreto-Lei 55/2013,

passando a integrar ainda a “coordenação das políticas públicas de ciência e tecnologia, e ainda o desenvolvimento dos meios nacionais de computação científica, promovendo a instalação e utilização de meios e serviços avançados e a sua articulação em rede”.

A atividade desenvolvida visava, essencialmente, o apoio à comunidade científica através de diferentes instrumentos de financiamento (nomeadamente bolsas de doutoramento e de pós-doutoramento, projetos de I&D, prémios, etc) dirigidos a cientistas, equipas de investigação e centros de I&D.

Atualmente as principais linhas de ação são:

I. Financiamento à ciência

II. Projetos de investigação;

III. Formação avançada (Bolsas de doutoramento, de pós-doutoramento e outros tipos de bolsa, num investimento de cerca de t50 M€/ano - período 2010-2015).

IV. Emprego Científico;

V. Instituições de investigação;

VI. Cooperação Internacional (A A... assegura as parcerias internacionais com os EUA, a participação da comunidade científica nacional em programas de investigação bilaterais e multilaterais, e as contribuições para organizações científicas internacionais.

VII. Sociedade da Informação;

VIII. ... e Rede Ciência, Tecnologia e Sociedade;

IX. Outros apoios a Comunidade Científica e à Cultura Científica;

(...)

II.3.3. ANÁLISE DA SITUAÇÃO

A presente ação foi aberta para validação do enquadramento do sujeito passivo em sede de IVA, em resultado de incompatibilidades detetadas entre os valores inscritos nas declarações periódicas submetidas e o regime de isenção de imposto em que sujeito passivo estava inserido.

No início do período em análise (01 de janeiro de 2012), a A... era um sujeito passivo de IVA mas enquadrado como no regime de isenção, nos termos dos

artigos 9º (até 01.03.2012) e, posteriormente, 53º (até 04.02.2014), ambos do CIVA, e submeteu declarações periódicas onde indicou valores nos campos 20 e 24 - IVA a deduzir em resultado do imposto suportado com a aquisição de imobilizado e de serviços.

NIF	SUJEICAO	ENQUADRAMENTOS		IVA		DT.ENQ.	DT.CESS.
		REGIME	OPC.REG.	PER.	OPC.PER.		
...	N. ISENTO	NORMAL	20190203	TRI		20140204	
...	ISENTO	R.E.I.53				20120301	
...	ISENTO	ART.9				19990401	

Ora, estas isenções estão classificadas "incompletas" na medida em que não na liquidação de imposto nas operações ativas mas também não existe o direito à dedução do IVA suportado com a aquisição de bens e serviços necessários à sua realização.

E o sujeito passivo, ao inscrever o valor do IVA suportado com a aquisição de bens e serviços, nos campos 20 e 24 (IVA a deduzir), gerou as referidas situações de incompatibilidade que persistem até ao momento em que alterou novamente o seu enquadramento em sede de IVA, passando para o regime normal trimestral (04.02.2014),

Consequentemente, todas as declarações periódicas de IVA que foram submetidas nos períodos que antecederam essa alteração para o regime normal, em função desta incompatibilidade, ficaram não liquidáveis.

Identificador da Declaração	Declaração Vigente	Estado	Periodo	Valor 93C/94C
...		Substituída	1312T	0.00
...		Não liquidável (definitiva)	1312T	0.00
...		Não liquidável (definitiva)	1309T	0.00
...		Não liquidável (definitiva)	1306T	0.00
...		Não liquidável (definitiva)	1303T	0.00
...		Não liquidável (definitiva)	1212T	0.00

III- DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS COREÇÕES ARITMÉTICAS

A A..., sendo um instituto público integrado na estrutura do Estado que tinha por objeto social o financiamento da investigação em ciência, tecnologia e

inovação, em todas as áreas do conhecimento, desenvolvia uma atividade que, em função da sua natureza, não se enquadrava dentro das espécies tipificadas no art. 1º do CIVA - Incidência real, na medida em não pode ser considerado uma transmissão de bens, uma prestação de serviços, uma importação ou uma operação intracomunitária e que, por conseguinte, caia fora do campo de incidência do imposto.

Este facto fazia da A... um não sujeito passivo, em sede de IVA.

Contudo, apesar de ter conhecimento desta situação, como foi possível constatar através da exposição que integrou uma proposta interna de alteração do regime de IVA, apresentada ao Conselho Diretivo desta entidade, datada de 18.07.2012, onde é referido que: “A atividade exercida pela A... não confere o direito à dedução do IVA suportado, dado tratarem-se de operações fora do campo de incidência de imposto”, a A... concluiu, indevidamente, que praticava operações isentas (“(...) pelo que se lhe aplica o regime de isenção”).

Ora, operações que, pela sua natureza, estejam fora do campo de incidência do imposto, não estão sujeitas a IVA, enquanto as que beneficiam de qualquer tipo de isenção obriga à sua sujeição ao mesmo.

Em resultado deste lapso interpretativo, o sujeito passivo submeteu uma declaração de início de atividade em 01.04.1999, em que indicava que o enquadramento em sede de IVA era “Isento nos termos do art. 9º”. Esta declaração permaneceu válida até meados de 2012, momento em que o sujeito passivo submeteu uma declaração de alterações mas apenas para alterar o motivo da isenção (passando a enquadrar-se no artigo 53º do CIVA).

Em termos declarativos e de apuramento de imposto, a não sujeição e a isenção incompleta (onde se incluem as isenções do art. 9º e 53º do CIVA) não gerariam divergências pois consubstanciam a não liquidação e não dedução de IVA, pelo que o lapso não acarretaria prejuízo para o Estado.

Com base neste pressuposto, a A... sempre desenvolveu a sua atividade sem efetuar o apuramento de IVA ou entregar qualquer declaração periódica.

Esta situação alterou-se no decurso do período em análise quando, no seguimento das determinações do Estado que promoveram modificações ao

nível das obrigações e direitos que estavam adstritos à A..., esta adotou procedimentos e promoveu enquadramentos distintos em sede de IVA que conduziram as incoerências objeto da presente análise.

Objetivamente, o sujeito passivo que, até então, ainda não tinha apresentado qualquer declaração periódica de IVA, submeteu uma declaração periódica para o período 1212T (n.º ...).

Mas, como já foi referido, as declarações periódicas submetidas para os períodos até 1403T (momento em que deixou de estar enquadrado no regime de isenção) não produziram quaisquer efeitos porque ficaram no estado de “não liquidável” devido à incompatibilidade entre os valores inscritos e o regime de IVA do contribuinte. Retira-se no entanto, que o imposto a entregar ao Estado, foi pago (guia em anexo).

Para se aferir da legitimidade fiscal dos valores inscritos, promoveu-se a análise mais detalhada da declaração periódica em apreço (1212T) que, resumidamente, apresentava os seguintes montantes:

		201212
Tipo de Valor		
Base Tributável	90	12 977 000.17
Imposto a Liquidar	92	2 984 710.17
Imposto a Deduzir	91	1 390 958.28
Imposto a Entregar	93	1 593 751.89

A. Imposto Liquidado

Começando pelo imposto a liquidar, os extratos de conta do IVA disponibilizados pelo sujeito passivo revelaram que os valores inscritos tinham por base operações internas e aquisições intracomunitárias de bens:

INTRACOMUNITARIAS DE IVA

Extrato da conta #

				0.00€	0.00€	0.00€
Posição Inicial:				0.00€	33.326.44€	33.326.44€ C
2012	DRIVA 2012	REG IVA LIQUIDADO	000 4 681710	0.00€	35.843.91€	69.170.35€ C
2012	DRIVA 2012	REG IVA LIQUIDADO	000 4 681710	0.00€	274.489.35€	343.640.20€ C
2012	DRIVA 2012	REG IVA LIQUIDADO	000 4 681710	0.00€	2.313.706.86€	2.657.347.06€ C
2012	DRIVA 2012	REG IMPORTAÇÃO 23%	000 4 C 681710	0.00€	327.363.12€	2.984.710.18€ C
2012	DRIVA 2012	REG FCCN	000 4 C 681710	2.984.710.18€	0.00€	0.00€
2012	DRIVA 2012	APURAMENTO IVA	000 4 C 681710			
Total Movimentos:				2.984.710.18€	2.984.710.18€	0.00€
Posição Final:				2.984.710.18€	2.984.710.18€	0.00€

A existência de operações ativas suscitou, desde logo, a necessidade de esclarecimentos complementares porquanto, o sujeito passivo, até então, aparentemente, apenas praticava operações fora do âmbito de incidência do IVA.

Analisando os lançamentos efetuados na conta #243132, foi possível constatar que existiam operações de duas naturezas distintas:

- I. Operações internas sujeitas à taxa normal (€ 671.003,31);
- II. Aquisições intracomunitárias (€ 2.313.706,86);

		201212
Imposto Liquidado		
Taxa Normal	4	671 003 31
A.I.B. - Liq Declarante	13	2 313 706 86
TOTAL	92	2.984.710,17

Operações internas sujeitas a taxa normal

A. Operações denominadas “Reg IVA Liquidado”

No extrato de conta do IVA liquidado (#conta 24332), referente a 2012, foram contabilizadas três operações (designadas por “REG IVA LIQUIDADO”), no valor global de € 343.640,20, que não estavam suportadas em faturas.

Para compreender o que foi contabilizado e aferir da legitimidade do tratamento fiscal concedido, foram solicitados esclarecimentos adicionais sobre a natureza das operações e cópia dos documentos de suporte.

O sujeito passivo apresentou os documentos em anexo e justificou a existência de operações ativas com a necessidade de dar cumprimento às determinações

do Estado, constantes de legislação específica, entretanto, publicada, conforme surge justificado na proposta interna para a alteração do enquadramento em sede de IVA: "Considerando que a Resolução de Conselho de Ministros n.º 32/2012, de 15 de março, determina a cessão da posição contratual para a A... dos contratos celebrados entre a B... (B...) e os editores internacionais de conteúdos científicos a disponibilizar no âmbito da ... (...), importa proceder a implementação e alteração dos procedimentos no que respeita ao regime de IVA, uma vez que as operações a realizar- faturação as entidades utilizadores tal como anteriormente praticado pela B... - tem liquidação de IVA e conferem direito a dedução. Em conformidade com o parecer do Fiscal Único, a A... devesse alterar o regime de IVA para sujeito passivo misto, na medida em que passa a desenvolver operações que obrigam a liquidação do IVA e conferem o direito a sua dedução, em conjunto com outras que não conferem esse direito. Nas atividades/projetos que conferem, total ou parcialmente tal direito, devesse-á aplicar o previsto no artigo 23.º do CIVA, que consiste em deduzir o IVA aplicando um critério objetivo de afetação real que permita identificar cada uma das atividades desenvolvidas".

Projeto da ...

Como foi anteriormente referido, a ... (...) foi criada em 2004 com o propósito de proporcionar a comunidade de ensino e de investigação nacional conteúdos científicos online mediante o pagamento dos referidos acessos, por parte dos utilizadores que assim o solicitaram, em que a gestão técnica, operacional e administrativa do projeto, nos termos protocolados com as entidades responsáveis, foi assegurada, desde o seu início e até 2013, pela B... (B...).

Em 2012, com a RCM n.º 32/2012, ficou determinado que a A... passaria a assumir a posição contratual da B... nos contratos celebrados com os editores internacionais que alimentam a base de dados disponibilizada para consulta, tendo, para tal, sido autorizada a incorrer numa despesa de € 11.689.000,00.

Ficou igualmente determinado que esta despesa seria integralmente financiada através da transferência de verbas a favor da A..., de diferentes proveniências, no mesmo montante.

A A... deveria ainda propor à B... a formalização de uma parceria que assegurasse que esta prosseguiria a sua atividade de apoio técnico, administrativo e operacional ao projeto

Foi neste sentido que, em abril de 2012, foi assinado um protocolo entre a A... e a B..., que passou a regular os termos de colaboração entre estas entidades no quadro operação, planeamento, desenvolvimento e gestão da ... (...), para o período compreendido entre abril de 2012 e 31 de dezembro de 2012, que definia um conjunto de obrigações:

➤ **Obrigações da B...:**

- a) Assegurar a operação, apoio técnico e administrativo, planeamento, desenvolvimento e gestão da ... (...);*
- b) Garantir os serviços de gestão de conteúdos, os serviços eletrónicos e a operação e manutenção do Front e Backoffice da ...;*
- c) Manter e desenvolver as atividades de comunicação, disseminação e formação;*
- d) Garantir a representação nacional e internacional e as parcerias adequadas;*
- e) Produzir os estudos necessários e os relatórios de controlo da gestão e operação;*

A B... compromete-se a executar o previsto no número anterior respeitando os termos do Anexo Técnico e Financeiro ao presente protocolo e alocando para o efeito os recursos necessários a sua concretização.

A B... colabora ainda com a A... prestando toda a colaboração técnica e administrativa que lhe for solicitada nesse âmbito, designadamente, mas não exclusivamente, na assistência e apoio à condução de processos aquisitivos de bens e serviços, nomeadamente dos conteúdos

disponibilizados na ..., na produção de mapas de distribuição de custos e no controlo e validação da faturação dos editores.

➤ **Obrigações da A...:**

- 1. A A... assume a titularidade dos contratos com os editores ... (...) assegurando os encargos respetivos.*
- 2. A A..., nos limites da sua disponibilidade orçamental, suporta os encargos associados ao desenvolvimento das atividades identificadas no Anexo Técnico e Financeiro ao presente protocolo, mediante a concessão de um subsídio anual à B... .*
- 3. O subsídio a conceder em aplicação do n.º 2, no ano de 2012 tem o seguinte valor de referência: 526.1033€ (quinhentos e vinte e seis mil cento e três euros);*
- 4. O montante dos subsídios a conceder nos anos subsequentes será acordado entre as partes até ao final do ano imediatamente anterior ao ano a que se refiram;*

Em face do exposto e da análise de todos os documentos apresentados, concluiu-se o seguinte:

- > A RCM n.º 32/2012 determinou que a A... iria assumir a posição contratual da B... nos contratos celebrados com os editores que fornecem os conteúdos da ...;*
- > As atribuições conferidas à A... em 2012, relativamente à ..., traduziram-se, exclusivamente, pelo financiamento das despesas com a aquisição de conteúdos, na medida em que apenas ficou autorizada a incorrer em encargos (€11.689.000,00 para o ano de 2012) para fazer face à aquisição dos conteúdos e beneficiou de transferência de verbas, no mesmo montante, exclusivamente afetas a esse fim.*
- > A parceria celebrada entre a A... e a B... determinou as obrigações de cada entidade, no âmbito do projeto ..., mas não retirou a sua efetiva exploração à B...;*

- > A prestação de serviços (disponibilização de conteúdos científicos online) aos clientes finais (utilizadores) continuou a ser realizada pela B... em 2012;
- > O financiamento deste encargo foi efetuado com a canalização de verbas de diferentes proveniências, disponibilizadas especificamente para tal fim:
- € 2.000.000 inscritos nas “Outras Dotações para o Apoio ao Ensino Superior” (ODAES) da Direção-Geral do Ensino Superior;
 - € 1.707.988, correspondente ao valor cativo relativo aos projetos 07788 e 07790 da T... (T...);
 - € 1.481.012 de receitas próprias cobradas pela B... no âmbito da prestação de serviços a entidades terceiras;
 - € 1.819.234 a suportar pelas instituições de ensino superior públicas
 - € 1.180.766 do orçamento da A...;
 - € 3.500.000 do FEDER (mediante a aprovação da candidatura ao Sistema de Apoios à Modernização Administrativa - SAMA);

Contudo, com base nestes pressupostos e nos documentos apresentados pela A..., não foi possível determinar quais as operações tributáveis, sujeita a imposto à taxa normal de IVA, que foi contabilizada pelo sujeito passivo.

O sujeito passivo apenas referiu que as operações em questão tinham subjacente “Resolução Cons. Ministros 32/2012 n.º 1 alin. d)” e juntou cópia dos documentos que serviram de suporte a contabilização dos mesmos.

O facto de as operações contabilizadas terem subjacente parte do valor transferido pelas instituições de ensino superior públicas (uma das verbas afetas ao financiamento da aquisição dos conteúdos científicos para alimentar a ...) não consubstancia, por si só, qualquer operação tributável.

No entanto, como através da contabilização efetuada, verificou-se que foi liquidado IVA sobre o valor base e, tendo em atenção que a simples menção do IVA em quaisquer documentos, mesmo que indevida, conforme dispõe o art. 2º, nº 1, alínea c), do CIVA promove a incidência subjetiva do emissor ao imposto e origina a respetiva obrigação de entregar o imposto liquidado nos cofres do Estado, como previsto no n.º 2 do art. 27º do CIVA.

Assim, aplicando ao caso em apreço, embora não tenha sido identificada a natureza das operações nem os motivos que conduziram à sujeição a IVA, ao liquidar imposto, a A... atribuiu ao destinatário o direito de deduzir o IVA. Daí que, ao adotar este procedimento, independentemente da qualidade em que emitiu o documento, a A... tornou-se sujeito passivo e “devedor do imposto”, na medida em que, ao direito a dedução que conferiram os documentos emitidos, corresponde uma obrigação de pagamento.

Deste modo, em face do exposto, o tratamento fiscal dado a estas três operações, pelo sujeito passivo, não será alvo de qualquer correção na presente análise, uma vez que, apesar, de não terem ficado explicitadas as operações e a forma de cálculo destas, sobre estas recaiu liquidação de IVA, que foi contabilizado, declarado e pago, o que nos parece correto visto que o sp está obrigado a entregar ao Estado o imposto liquidado mesmo que indevidamente, nos termos dos arts. 2º, n.º 1 e 27º, n.º 2 do CIVA), ou seja, € 343.640,20.

B. Operação denominada “Reg B...”

Em relação à última operação (designada por “REG B...”), suportada pela fatura n.º 1/2012 (anexo vi), no valor de € 1.450.681,00, acrescido de IVA à taxa normal (€ 1.750.681,00), cujo descritivo e o que de seguida se identifica, foi possível constatar que a A... pretendeu redebitar a B... os serviços que foram faturados inicialmente por esta aos seus clientes finais, em 2012:

A...

11.04.2012 09:43

FATURA
ORIGINAL

<p>2012/2012 00091</p> <p>Transferências Juntas</p> <p>Vale C 2012/12</p> <p>1150782500</p>	<p>Portugal</p>
---	-----------------

O serviço foi colocado à disposição nesta data
Comparticipação na (Ison (Resolução da CM n.º 12012, de 15 março)

C Artigo	Designação	Unid	Quant	Preço Unitário	Desconto	Líquido IVA	IVA
.....	Comparticipação entidades B-ON - A1 for ALL		1	83 945,320	0,00 0,00 0,00	83 945,32	23,00
.....	Comparticipação entidades B-ON - Some for Some		1	439 372,590	0,00 0,00 0,00	439 372,59	23,00

							Valores em Euros sem IVA	
Artigo	Designação	Unid	Quant	Preço Unitário	Desconto	Líquido IVA	IVA	
FAA-12/00016	ESCOLA SUPERIOR DE ENFERMAGEM B-ON SOME FOR SOME 2012			16.419,79		16.419,79	16.419,79	
FAA-12/00025	Escola Superior de Enfermagem de B-ON SOME FOR SOME 2012			16.419,79		16.419,79	16.419,79	
FAA-12/00016	ESCOLA SUPERIOR DE HOTELARIA L B-ON SOME FOR SOME 2012			1.415,00		1.415,00	1.415,00	
FAA-12/00022	Escola Superior de Saúde da Cruz Vi B-ON SOME FOR SOME 2012			21.027,61		21.027,61	2.032,52	
FAA-12/00027	ESEP- ESC. SUPERIOR DE ENFERMAG B-ON SOME FOR SOME 2012			16.419,79		16.419,79	16.419,79	
FAA-12/00023	Fundação Calouste Gulbenkian B-ON SOME FOR SOME 2012			8.676,04		8.676,04	8.676,04	
FAA-12/00030	FUNDAÇÃO FERNAANDO PESSOA B-ON SOME FOR SOME 2012			16.419,79		16.419,79	16.419,79	
FAA-12/00028	Instituto Politécnico de Setúbal E-ON SOME FOR SOME 2012			15.847,84		15.847,84	15.847,84	
FAA-12/00033	Instituto Politécnico de Leiria U-ON SOME FOR SOME 2012			12.314,84		12.314,84	12.314,84	
FAA-12/00029	IPÉLITADAL- INSTITUTO POLITÉCNIC B-ON SOME FOR SOME 2012			16.419,79		16.419,79	16.419,79	
FAA-12/00035	REITORIA DA UNIVERSIDADE DE LIS B-ON SOME FOR SOME 2012			1.850,00		1.850,00	1.850,00	
FAA-12/00012	UNIVERSIDADE DA BEIRA B-ON SOME FOR SOME 2012			1.415,00		1.415,00	1.415,00	
FAA-12/00031	UCP - UNIV. CATÓLICA PORTUGUES B-ON SOME FOR SOME 2012			20.786,79		20.786,79	20.786,79	
FAA-12/00020	UNIV. JNIVERSIDADE DE VVORA B-ON SOME FOR SOME 2012			15.093,59		15.093,59	15.093,59	
FAA-12/00034	Universidade de Aveiro B-ON SOME FOR SOME 2012			9.701,00		9.701,00	9.701,00	
FAA-12/00022	UNIVERSIDADE DO ALGARVE B-ON SOME FOR SOME 2012			12.314,84		12.314,84	12.314,84	
FAA-12/00011	Universidade do Porto B-ON SOME FOR SOME 2012			171.631,46		171.631,46	171.631,46	
FAA-12/00037	UNL - UNIVERSIDADE NOVA DE LIS B-ON SOME FOR SOME 2012			47.956,92		47.956,92	47.956,92	
FAA-12/00028	UEL - UNIVERSIDADE TÉCNICA B-ON SOME FOR SOME 2012			5.385,00		5.385,00	5.385,00	
FAA-11/00059 e 60	UM - UNIVERSIDADE DO MINHO B-ON SOME FOR SOME 2012			5.676,05		5.676,05	5.676,05	
FAA-12/00005	AUTORIDADE DA CONCORRÊNCIA B-ON ALL FOR ALL 2012			16.229,71		16.229,71	16.229,71	
FAA-12/00011	CENTRO HOSPITALAR DE LISBOA C B-ON ALL FOR ALL 2012			65.077,88		65.077,88	65.077,88	
FAA-12/00045	CENTRO HOSPITALAR E UNIVERSIT B-ON ALL FOR ALL 2012			186.645,64		186.645,64	186.645,64	
FAA-12/00016	CESPEH- COOP. ENSINO SUPERIOR B-ON ALL FOR ALL 2012			114.943,02		114.943,02	73.129,16	
FAA-12/00035	ENTIDADE REGULADORA DA SAÚDE B-ON ALL FOR ALL 2012			5.178,46		5.178,46	5.178,46	
FAA-12/00031	Escola Superior de Saúde da Cruz Vi B-ON ALL FOR ALL 2012			21.288,33		21.288,33	2.032,52	
FAA-12/00002	FUNDAÇÃO FERNAANDO PESSOA B-ON ALL FOR ALL 2012			182.563,22		182.563,22	152.563,22	
FAA-12/00013	HOSPITAL DO ESPÍRITO SANTO, E P B-ON ALL FOR ALL 2012			40.840,66		40.840,66	40.840,66	
FAA-12/00009	HOSPITAL FERNAANDO DA FONSECA B-ON ALL FOR ALL 2012			75.574,31		75.574,31	75.574,31	
FAA-12/00010	HOSPITAL INFORMA ALENTEJANO E B-ON ALL FOR ALL 2012			10.727,86		10.727,86	0,00	
FAA-12/00015	ICP - Antidade Nacional de Comu B-ON ALL FOR ALL 2012			52.061,55		52.061,55	52.061,55	
FAA-12/00017	ILSP - Instituto de Estudos Superi B-ON ALL FOR ALL 2012			11.289,00		11.289,00	11.289,00	
FAA-12/00004	INFARMED, I.P. Instituto Nacional B-ON ALL FOR ALL 2012			21.131,43		21.131,43	72.131,43	
FAA-12/00019	INL- INTERNACIONAL BERIAN NAMI B-ON ALL FOR ALL 2012			16.352,00		16.352,00	16.352,00	
FAA-12/00018	Instituto Superior de Psicologia Apl B-ON ALL FOR ALL 2012			107.783,87		107.783,87	107.783,87	
FAA-12/00041	ISPOLÇA- INST. SUP. ENTRE LOURE B-ON ALL FOR ALL 2012			10.000,00		10.000,00	10.000,00	
FAA-12/00026	Ordens das Enfermeiras B-ON ALL FOR ALL 2012			5.178,46		5.178,46	5.178,46	
FAA-12/00014	Santa Casa da Misericórdia de Lisb B-ON ALL FOR ALL 2012			75.925,19		75.925,19	75.925,19	
FAA-12/00007	Secretaria Geral do Ministério da E B-ON ALL FOR ALL 2012			12.645,53		12.645,53	12.645,53	
FAA-12/00052	INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTE B-ON SOME FOR SOME 2012			6.181,06		6.181,06	0,00	
IVA						327.303,12		
Tota						1.750.681,03	96.472,28	

Ora, apesar da argumentação apresentada, sem a existência de outra legislação ou contrato, para além dos que nos foram disponibilizados no

decurso dos atos inspetivos, não se vislumbra o motivo pelo qual a A... se considera credora dos valores faturados pela B....

A RCM n.º 32/2012 que suportou essa alteração, determinou a transferência para o orçamento da A..., de entre outras verbas: “(...) c) € 1.481.012 (um milhão, quatrocentos e oitenta e um mil e doze euros), de receitas próprias cobradas pela B... (B...) no âmbito da prestação de serviços a entidades terceiras”. Nada é referido sobre a atribuição a A... de qualquer direito sobre os valores faturados pela B..., ainda que seja na exploração da ... (...).

A referida RCM apenas autorizou a A... “3 - (...) em função da cessão da posição contratual para a A..., dos contratos celebrados entre a B... e os editores C..., D..., E..., F..., G..., H..., I..., J..., K..., L..., M..., O..., P..., Q..., R... e S... (Scientific), a realização da despesa inerente à execução em 2012 os referidos contratos até ao montante global de € 11 689 000.

E, para fazer face a essas despesas, foi determinada a afetação de verbas de diversas proveniências até à sua concorrência.

2 000 000 €	inscritos nas Outras Dotações para o Apoio ao Ensino Superior (ODAES) da Direção-Geral do Ensino Superior,
1 707 958 €	valor líquido de cativo relativo aos projetos 07788 e 07790 da Agência para a T...
1 481 012 €	receitas próprias cobradas pela B... (B...) no âmbito da prestação de serviços a entidades terceiras;
1 819 234 €	a suportar pelas instituições de ensino superior públicas.
1 180 766 €	do orçamento da A...
3 500 000 €	do FEDER correspondente ao financiamento comunitário Sistema de Apoios à Modernização Administrativa (SAMA)
<u>11.689.000 €</u>	

Ou seja, da leitura da resolução resulta que a B... apenas deixou de intervir nos contratos de aquisição de conteúdos que alimentam a ... (pela cedência da posição nos referidos contratos a favor da A...) e que ficou com a incumbência de transferir para a A... uma determinada verba (€ 1.481.012,00) das receitas próprias obtidas com a sua atividade, cabendo a exploração da atividade a B...(conforme RCM 32/2012 e protocolado entre as duas entidades em abril de 2012).

Ainda acresce que a fatura emitida em 2012 não foi pela totalidade do valor a transferir (€ 1.423.317,91) mas por € 1.481.012,00 e, nem tão pouco, é referido

que o valor a transferir pela B... visa a transferência de parte dos proveitos próprios a favor da A... pois só assim se justificaria o descritivo da fatura emitida.

Como já foi referido, em 2012, de acordo com todos os documentos analisados, não foram identificadas elementos que permitam considerar que a participação da A... no projeto da ... não foi mais do que uma atividade meramente de financiamento.

Se não veja-se que a determinação constante da Resolução de Conselho de Ministros n.º 32 de 2012 refere que “A B... (B...) tem, igualmente e desde o início do projeto, colaborado de forma ativa e estreita com o Governo na prossecução deste projeto, assegurando a respetiva gestão técnica, operacional e administrativa nos termos protocolados com as entidades responsáveis” e a “(...) cessão da posição contratual da B... para a A... (A...)” e, no n.º 5 “Determinar que a A..., proponha à B... a formalização de uma parceria que assegure que esta prossiga a sua atividade de apoio técnico, administrativo e operacional ao projeto b-on.”

Ora, assim sendo, não existindo uma autorização para a cedência de exploração da atividade mas para realizar uma despesa determinada para fazer face aos encargos associados com a aquisição de conteúdos a editores internacionais para alimentar a ..., o facto de uma das verbas que o Estado decidiu afetar, para financiar o valor a liquidar, provir da B... não deve consubstanciar, só por esse facto, uma transferência da exploração de parte de atividade.

Convém, ainda, ter presente que, efetivamente, o valor que a B... tinha de transferir representava apenas uma parte do montante recebido com a exploração desta atividade.

E, como foi referido no início deste projeto de relatório, a atividade de financiamento, sem contrapartidas e substituindo-se ao Estado, é uma atividade não sujeita a IVA por estar fora do campo de incidência do imposto.

Por este facto, o IVA que incidiu sobre o valor (aproximado) que a B... estava obrigada a transferir para a A..., foi indevidamente liquidado.

Cruzamento Anexo O							
NIF	Entidade	Ano	Anexo P (Terc.)	Base Tributável	IVA	Anexo O (SP) Base Tributável	IVA
...	B...	2012	- €	- €	- €	1.750.881,00 €	327.363,11 €

Assim, tal como foi referido para as operações anteriormente analisadas, o IVA liquidado, no valor de € 327.363,11, mesmo que indevidamente liquidado devesse ser entregue ao Estado.

Operações intracomunitárias

A última rubrica com relevância no apuramento do IVA liquidado, foram as aquisições intracomunitárias de bens.

As aquisições intracomunitárias de bens são operações sujeitas a IVA e de declaração obrigatória, nos termos dos art. 1º do CIVA e arts. 25º e 30º do RITI e a consulta à informação disponível no sistema VIES permitiu identificar as seguintes transmissões de bens/serviços a favor do sujeito passivo:

ANO	TRIMESTRE	VALOR VIES	VALOR DP	DIFERENÇA	DIF%
2011	1	12.027,00	-	12.027,00	100
2011	2	8.930,00	-	8.930,00	100
2011	3	3.668,00	-	3.668,00	100
	TOTAL	24.625,00	-	24.625,00	
2012	2	786.273,00	-	786.273,00	100
2012	3	6.353.786,00	-	6.353.786,00	100
2012	4	1.610.747,00	-	1.610.747,00	100
	TOTAL	8.750.806,00	-	8.750.806,00	

** O campo dos valores das DP's aparece sem valores porque a declaração submetida não liquidou

Como é possível verificar pela relação apresentada, o sujeito passivo já deveria ter submetido declarações periódicas de IVA em 2011 pois, mesmo estando indevidamente enquadrado no regime de isenção, como excedeu os € 10.000,00 logo na primeira operação, ficou excluído da derrogação prevista no art. 5.º do RITI que dispensa a obrigação de liquidar IVA nas aquisições intracomunitárias as entidades isentas e não sujeitas a IVA.

Em 2012, através da única declaração periódica de IVA submetida (1212T), o sujeito passivo declarou ter efetuado aquisições intracomunitárias no valor de € 10.059.595,06, montante que é superior às transmissões declaradas pelos fornecedores intracomunitários, no sistema VIES.

ANO	VALOR VIES	VALOR DP	DIFERENÇA
2012	8.750.806,00	10.059.595,06	- 1.308.789,06

A desagregação da informação retirada do sistema VIES, permitiu discriminar as aquisições efetuadas por fornecedor e por trimestre:

2012	EM	NÚMERO IVA	TIPO	VALOR INICIAL	CORRECÇÃO	TOTAL	PER
			S	703.451,00		703.451,00	JUN
2	ES		N	175,00		175,00	JUN
2	GB		S	34.487,00		34.487,00	MAI
2	GB		S		31.986,00	31.986,00	JUN
3	ES		S	7.395,00		7.395,00	AGO
3	GB		S	32.650,00		32.650,00	JUL
3	NL		S	6.304.971,00		6.304.971,00	TRI
4	ES		S	699.778,00		699.778,00	OUT
4	ES		S		692.222,00	692.222,00	DEZ
4	ES		S		195,00	195,00	DEZ
4	GB		S	6.098,00		6.098,00	DEZ
4	GB		S	32.376,00		32.376,00	OUT
4	GB		S	261,00		261,00	NOV
4	GB		S	123.601,00		123.601,00	DEZ
4	GB		S	18.436,00		18.436,00	DEZ
4	NL		T			8.688,082	

Para esclarecer esta divergência, foram solicitados esclarecimentos adicionais, nomeadamente os respetivos extratos de conta corrente e os documentos de suporte.

Foi no entanto identificado um documento, apresentado pelo sujeito passivo no decurso do acto inspetivo, denominado "Execução dos encargos com ... nos anos 2012 e 2013", onde é referido, para o exercício de 2012/11:

- "Nos termos da Resolução do Conselho de Ministros nº 32/2012, de 15 de março, foi determinado que, em 2012, os contratos celebrados entre a B... e os editores dos conteúdos científicos a disponibilizar na ... passariam para a responsabilidade da A..., e foi autorizada a realização da despesa inerente a execução dos mesmos, estimada em 11.689.000€ (valor sem Iva)"
- "Perante os valores faturados pelos Editores, as receitas recebidas para seu suporte foram-se revelando insuficientes, pelo que a A... se viu na obrigação de alocar sucessivamente mais recursos do seu orçamento, num total de

5.779.870,68€ (sem IVA), do que o determinado na alínea a) do n.º 2 da RCM para esta finalidade (1.180.766€)"

	Previsto RCM (s/IVA)	Executado (s/IVA)
TOTAL Receitas	11.689.000,00	10.955.675,68
DGES	2.000.000,00	2.000.000,00
T...	1.707.988,00	1.707.988,00
IES	1.819.234,00	1.467.817,00
A...	1.180.766,00	5.779.870,68
B...	1.481.012,00	
SAMA	3.500.000,00	
Despesas	11.689.000,00	10.955.619,20

Nota: No final do mês de fevereiro a T... , IP transferiu o montante de 1.707.988€ para a B... , valor que foi transferido posteriormente para a A... pela B...

Este documento demonstra que, em 2012, o sujeito passivo executou despesa com os editores de conteúdos ... (fornecedores intracomunitários) no valor de € 10.955.619,20.

Deste modo, o valor base das aquisições intracomunitárias de bens e serviços, com referência ao período de 1212T, que deveria ter sido inscrito no campo 10 da declaração periódica de IVA e sobre o qual deveria ter sido liquidado o IVA, era aquele e não os € 10.059.595,06 que foram considerados como base tributável.

Por conseguinte, propomos a correção da base tributável das AIB em € 896.024,14 e do imposto a liquidar no valor de € 206.085,56 = (€ 10.955.619,20 - € 10.059.595,06) x 23%.

Refira-se que a informação sobre o valor global das AIB, retirada deste documento, está de acordo com os extratos de conta corrente, por fornecedor intracomunitário, entretanto remetidos por e-mail, em nome do sujeito passivo, em 07-10-2016.

Imposto deduzido

A dedução de imposto suportado no apuramento do IVA devido, é uma prerrogativa prevista no código do IVA mas apenas para as situações preconizadas pelo art.º 20º do CIVA, ou seja, quando se verifica a utilização, aquisição ou importação de bens e serviços, por parte do sujeito passivo, com vista a realização de operações que conferem o direito à dedução.

Na declaração submetida pela A... para o período 1212T, foi deduzido o seguinte imposto:

		201212
Imposto Deduzido		112023324023
Imobilizado	20	1.390.958,28
Serviços	24	
Quadro 4 - Madeira	65	
Quadro 4 - Açores	67	
TOTAL	92	1.390.958,28

Desde logo, pelo facto de o regime em que o sujeito passivo se encontrava enquadrado (regime geral de isenção nos termos do artigo 9º e posteriormente o 53º do CIVA) isentar de IVA as operações ativas, já impossibilitava qualquer dedução de imposto suportado na sua prossecução, nos termos do art. 20º do CIVA.

No entanto, apesar do enquadramento no referido regime de isenção, o sujeito passivo considerou ter legitimidade para deduzir parte do IVA suportado com a aquisição de conteúdos para a ... porque assumiu que uma parte das verbas recebidas para financiar o projeto (provenientes do B..., instituições do Ensino Superior e do Fundo Comunitário SAMA) seriam elegíveis como operações sujeitas.

E, nesse pressuposto, calculou o peso relativo das referidas operações sujeitas sobre a totalidade dos financiamentos e aplicou o coeficiente apurado ao valor do imposto suportado para apuramento do IVA dedutível.

Fonte: Proposta Interna DGA - Cálculo do Coeficiente¹³

Contribuições conforme disposto na RCM n.º /2012		VALOR s/ IVA	IVA	TOTAL	BASE ** TRIBUTÁVEL	COEFICIENTE
n.º e alínea	entidade (s)	(1)	(2)	(3)=(1)+(2)	(4)	(5)=(4)/(1)
1.a)	ODAES	2.000.000,00		2.000.000,00		
1.b)	T...	1.707.988,00		1.707.988,00		
1.c)	B...	1.481.012,00	340.632,76	1.821.644,76	1.481.012,00	
1.d)	IES	1.479.052,03	340.181,97	1.819.234,00	1.479.052,03	
2.a)	A...	1.180.766,00		1.180.766,00		
2.b)	SAMA *	3.500.000,00		3.500.000,00	3.500.000,00	
TOTAL		11.348.818,03	680.814,73	12.029.632,76	6.460.064,03	56,92%

****Nota:**
No quadro original, a coluna (4) tinha como título "IVA DEDUTÍVEL". A alteração foi efetuada para evitar lapsos na interpretação dos dados

Consequentemente, o valor inscrito no campo 20 da declaração periódica submetida, como IVA a dedutível (com a aquisição de imobilizado), foi de € 1.390.958,28.

No entanto, como foi referido na parte inicial deste capítulo, os elementos e esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo, no decurso da presente ação, não permitiram identificar qualquer operação ativa tributável incluída na intervenção da A... no projeto ... em 2012.

A análise efetuada à atividade desenvolvida apenas permitiu identificar o cariz de mero financiamento, por conta e decisão do Estado e sem contrapartidas.

O facto de a A... ter considerado como sujeitas a imposto parte das verbas transferidas para financiamento dos gastos com a ..., também não pôde merecer qualquer acolhimento por não ter ficado demonstrado que se tratavam de qualquer das situações previstas no art. 1.º do CIVA.

Por conseguinte, por não se enquadrar no disposto no art. 20.º do CIVA, os € 1.390.958,28 declarados no campo 20 da declaração periódica submetida para o período 1212T, como imposto dedutível, não podem concorrer para o apuramento do imposto a entregar nos cofres do Estado.

(...)

VIII – DIREITO DE AUDIÇÃO

(...)

No decurso do novo exercício pelo sujeito passivo (Entrada n.º 2016...), assente em três pontos e suportado nos respetivos anexos que, após ter sido apreciado, deu origem as seguintes constatações que cumpre-me informar:

No primeiro ponto, o sujeito passivo abordou o enquadramento em sede de IVA, referindo: "Uma vez que a discrepância entre o enquadramento da entidade requerente no regime de isenção do artigo 53.º do CIVA e os montantes declarados na declaração periódica referente ao último trimestre de 2012 era óbvia e decorria da própria declaração periódica em face dos elementos ao dispor desses serviços, a AT deveria desde logo exercer o seu dever de correção da liquidação e alertar a exponente em conformidade.

Assim, desde já se requer que a ora exponente confirme que a situação estava detetada desde a data da apresentação da dita declaração para que, em consequência, a mesma não seja sujeita a qualquer encargo, coima ou juros relativamente a qualquer montante de imposto que venha a ser liquidado na sequência deste exame de inspeção.

Por outro lado, não é verdade que a exponente tivesse mantido o enquadramento do regime de isenção ao abrigo do artigo 53.º do CIVA quando apresentou a DP referente ao 4.º trimestre de 2012. Com efeito foi apresentada, via internet, uma declaração de alterações OC..., recepcionada em 2012-12-11, em que se declarou nos respetivos campos que a A..., NIF ..., passou a praticar operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, indicando o prorata de 58% (Vd. Anexo 1)".

Ora, o enquadramento efetuado, em termos fiscais, bem como a informação constante das declarações submetidas é da responsabilidade do sujeito passivo. As divergências que se registaram e que poderiam ser consultadas pela AT, eram do conhecimento do próprio sujeito passivo que, querendo poderia ter retificado de imediato a situação.

A AT pode, supletivamente, caso a irregularidade persista, promover a sua retificação mas necessita averiguar qual a situação incorreta (no caso em apreço seria apurar se a informação do cadastro de contribuintes estaria incorreta ou os valores declarados) através de um procedimento específico, nomeadamente uma ação inspetiva, como veio a suceder.

Vir requer a desoneração dos acréscimos que possam advir da retificação de qualquer situação irregular causada por erros ou omissões causados pelo próprio sujeito passivo carece de fundamento legal que a legitime.

Precisamente por as divergências terem despoletado imediatamente após a submissão da primeira declaração periódica e terem persistido aquando das submissões das seguintes (até à alteração do enquadramento em sede de IVA), ficando todas na situação de não liquidáveis, sem que o sujeito passivo tenha procedido a qualquer retificação, confirma que existiu uma prática reiterada da infração tributária.

No terceiro parágrafo, o sujeito passivo contesta os enquadramentos identificados alegando que "(...), não é verdade que a exponente tivesse mantido o enquadramento do regime de isenção ao abrigo do artigo 53.º do CIVA quando apresentou a DP referente ao 4.º trimestre de 2012” mas contradiz-se face à declaração de alterações que anexa que, na primeira página, no último quadro - "Enquadramento calculado em IVA", no campo do enquadramento, indica “isenção Art. 53º A vigorar a partir de 2012-03-01”.

Refira-se que até essa data, o sujeito passivo estava enquadrado no regime de isenção, nos termos do art. 9º do CIVA.

Data de Recepção	Nº Documento	Tipo de Documento	Serviço do Finanças	Local de Recolha	Data de Recolha	Número do Arquivo	Alteração
04-02-2014		Alteração de Actividade	LISBOA	Serviço de Finanças	04-02-2014		Normal Trimestral por Opção
11-12-2012		Alteração de Actividade	LISBOA	Serviço de Finanças	11-12-2012		Isenção Artº 63
08-05-2012		Alteração de Actividade	LISBOA	Serviço de Finanças	08-05-2012		
02-05-2012		Alteração de Actividade	LISBOA	Serviço de Finanças	02-05-2012	2012	Aquisições Intracomunitárias
25-01-2006		Alteração de Actividade	LISBOA	Serviço de Finanças	25-01-2006	2006	Presidente
00-06-1999		Alteração de Actividade	LISBOA	Serviço de Finanças	06-07-2004		Isenção definitiva
00-06-1999		Início de Actividade	LISBOA	Serviço Central	30-08-1999	0145	

No segundo ponto, o sujeito passivo descreveu os pressupostos considerados e o cálculo do apuramento do IVA liquidado.

Refira-se que, no decurso dos atos inspetivos, quando se procedeu à análise do IVA liquidado, foram verificadas as operações contabilizadas e, embora nem todas estivessem devidamente documentadas, foram todas justificadas. A irregularidade identificada não tinha subjacente o cálculo do apuramento do imposto mas a natureza das operações efetivamente realizadas (operações fora do âmbito da sujeição do IVA).

Com base nos elementos analisados, concluiu-se em sentido diverso do pressuposto adotado pelo sujeito passivo para os cálculos efetuados: "O Iva liquidado evidenciado na declaração periódica relativa a 2012/12", cuja base tributável corresponde a € 2.917.405,71, foi apurado nos termos da Resolução de Conselho de Ministros (RCM n.º 32/2012)". Como foi referido no capítulo III do projeto de relatório, a RCM n.º 32/2012 apenas autorizou a A... a realizar operações passivas tributáveis com a aquisição de conteúdos para a ...- ... (ao assumir a posição contratual nos contratos existentes com os editores) e promoveu o financiamento dos gastos a suportar com transferências e afetação de verbas de diferentes proveniências (operações fora do campo de incidência do IVA).

A RCM n.º 32/2012 não autorizou a A... a explorar a atividade da (inclusivamente, refere ser da competência da B... desde o início do projeto) nem a realizar qualquer outra operação ativa que seja sujeita a imposto.

Assim sendo, a liquidação de imposto que ocorreu foi indevida mas, tal como explicado anteriormente, ao ser liquidado a um sujeito passivo de imposto, deve o mesmo ser entregue aos cofres do Estado.

No terceiro e último ponto, que incide sobre as operações intracomunitárias", o sujeito passivo referiu: "A nota explicativa invocada no projecto de relatório para sustentar a fixação do montante das operações intracomunitárias (integrada como Anexo IX fls 36) foi mal interpretada dado que a mesma se refere a fluxos financeiros que suportam a inscrição orçamental das receitas, que difere da ótica que está subjacente aos momentos de liquidação e de dedução do IVA.

(...)

Adicionalmente convém esclarecer que nem todas as aquisições efetuadas a editores internacionais representam, como se supôs, operações intracomunitárias uma vez que aqueles editores tem representantes nacionais (EX.U...) emitindo estes as correspondentes faturas já com IVA incluído, pelo que a sua consideração como operações intracomunitárias representa uma redundância na Liquidação do IVA.

Junto anexamos faturas emitidas pela U... (Anexo 3, bem como o respetivo extrato de conta (Anexo 4)).

A interpretação efetuada pela AT da nota explicativa (facultada pelo sujeito passivo no decurso dos atos inspetivos) resulta do disposto na própria RCM n.º 32/2012 na medida em que o Governo apenas autoriza a A... a incorrer em despesa inerente aos contratos celebrados com os editores internacionais especificamente identificados no n.º 3, até ao montante global de € 11.698.000,00.

Assim, no cumprimento do previsto na RCM, qualquer verba efetivamente despendida pela A... ao abrigo do projeto ..., teria que ser utilizada, forçosamente, para fazer face aos contratos celebrados com editores internacionais identificados.

Se, como agora é referido pelo sujeito passivo, parte dos valores a pagar aos editores contratados, foram regularizados através de representantes sediados em Portugal, então, quando foram solicitados esclarecimentos sobre as aquisições intracomunitárias e sobre as divergências face ao que constavam do sistema VIES, o sujeito passivo deveria ter identificado quais as entidades intervenientes e os respetivos montantes faturados.

E, para justificar a diferença entre a verba executada (€ 10.955.619,20) e o valor total das aquisições intracomunitárias declaradas na declaração periódica submetida para o período 1212T (€ 10.059.595,06), o sujeito passivo anexou as faturas emitidas pelo fornecedor "U... SA" e o respetivo extrato de conta corrente.

A análise efetuada aos documentos rececionados e os esclarecimentos obtidos junto da referida entidade permitiu apurar que, em 2012, este fornecedor faturou à A... conteúdos a disponibilizar na ... ("IEL Completo - Ano 2012"), em representação do editor internacional "IEEE".

Contudo, o valor das 4 faturas enviadas, em que cada uma identifica um pagamento de 25% do valor anual, depois de sujeitos às taxas de câmbio identificadas pelo sujeito passivo (para apurar o valor de imputação), não coincidem com os montantes contabilizados e evidenciados no extrato anexado.

Mais, existem três outros lançamentos, no valor global de € 27.333,52 para os quais não foi apresentada qualquer justificação.

Assim, mesmo considerando a taxa de câmbio identificada pelo sujeito passivo (que é superior à taxa de câmbio do dia da operação), apenas ficam justificados pagamentos no montante de € 725.917,07 (que seriam de € 706.721,16 se fosse aplicada a taxa de câmbio do dia, obtida junto do Banco de Portugal).

Faturas	Data	Valor \$	Câmbio A...	Valor A...	Câmbio BP	Valor BP	Extratos	Diferença	
								A...	BP
12020/2012	29-03-2012	229.087,50	1,2532	182.802,03	1,3272	172.609,63	193.673,50	10.871,47	21.063,87
12025/2012	20-04-2012	229.087,50	1,2374	185.136,17	1,3192	173.656,38	193.673,50	8.537,33	20.017,12
12034/2012	03-07-2012	229.087,50	*ND	181.556,00	1,2575	187.176,94	181.556,00		620,94
12058/2012	02-11-2012	229.087,50	1,3031	175.801,93	1,285	178.278,21	181.556,00	5.754,07	3.277,79
				725.296,13		706.721,16	750.459,00	25.162,87	43.737,84

*Na fatura 12034/2012 não foi identificada a taxa de câmbio utilizada pelo que foi aplicada a taxa de câmbio do dia de acordo com o Banco de Portugal

Ainda acresce que, como foi referido pelo próprio sujeito passivo "Os valores referenciados na referida nota explicativa na coluna de executado (S/IVA), correspondem a valores de receita inscritos no orçamento da A... por fonte de financiamento", ou seja, correspondem ao total gasto (sem IVA) que foi financiado.

	Previsto RCM [s/IVA]	Executado [s/IVA]
TOTAL Receltas	11.689.000,00	10.955.675,68
DGES	2.000.000,00	2.000.000,00
T...	1.707.988,00	1.707.988,00
IES	1.819.234,00	1.467.817,00
A...	1.180.766,00	5.779.870,68
B...	1.481.012,00	
SAMA	3.500.000,00	
Despesas	11.639.000,00	10.955.619,20

Nota: Na final do mês de fevereiro a T... IP transferiu o montante de 1.707.988€ para a B... valor que foi transferido posteriormente para a A... pela B...

Ou seja, para além das aquisições intracomunitárias (€ 10.059.595,06), o sujeito passivo apenas logrou justificar os gastos incorridos com 10

Faturas	Data	Valor \$	Valor liq \$	Câmbio A...	Valor A...
12020/2012	29-03-2012	229.087,50	186.250,00	1,2532	148.619,53
12025/2012	20-04-2012	229.087,50	186.250,00	1,2374	150.517,21
12034/2012	03-07-2012	229.087,50	186.250,00	*ND	148.111,83
12058/2012	02-11-2012	229.087,50	186.250,00	1,3031	142.928,40
					590.176,48

*Na fatura 12034/2012 não foi identificada a taxa de câmbio utilizada pelo que foi aplicada a taxa de câmbio do dia de acordo com o Banco de Portugal

Assim, os documentos apresentados pelo sujeito passivo altera as correções propostas da base tributável de € 896.024,14 para € 305.847,66 e, como a RCM apenas autoriza a A... a incorrer em gastos com a aquisição de conteúdos a editores internacionais, devem as mesmas, em falta de informação que comprove o contrário, serem consideradas como tal (sujeitas à taxa de IVA normal em vigor à data dos factos, de 23%).

É ainda importante ter presente que o sujeito passivo solicitou (e foi concedido) uma extensão do prazo de resposta para "reunir toda a informação necessária para o cabal esclarecimento da situação tributária objeto da referida inspeção", pelo que é legítimo depreender que, se existiram outros elementos que pudessem justificar ou atenuar a diferença que persiste, os mesmos teriam sido apresentados juntamente com o referido direito de audição.

- b) A Requerente exerceu o direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, nos termos que constam da parte 3 do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte, sobre as transacções intracomunitárias:

Operações Intracomunitárias

A nota explicativa invocada no projecto de relatório para sustentar a fixação do montante das operações intracomunitárias (integrada como Anexo IX fls 36) foi mal interpretada dado que a mesma se refere a fluxos financeiros que suportam a inscrição orçamental das receitas, que difere da ótica que está subjacente aos momentos de liquidação e de dedução do IVA.

Assim, esta interpretação levou a AT a lixar urna "presunção" de operações intracomunitárias no montante de € 10.955.619.20 que não corresponde à realidade e que deve ser corrigida.

Os valores referenciados na referida nota explicativa na coluna de executado (S/IVA), correspondem a valores de receita Inscritos no orçamento da A... por fonte de financiamento e não a despesas com operações intracomunitárias.

Adicionalmente convém esclarecer que nem todas as aquisições efetuadas a editores internacionais representam, como se supôs, operações intracomunitárias uma vez que aqueles editores tem representantes nacionais (EX. U...) emitindo estes as correspondentes faturas já com IVA incluído, pelo que a sua consideração como operações intracomunitárias representaria uma redundância na Liquidação do IVA.

Junto anexamos faturas emitidas pela U... (Anexo 3), bem como o respetivo extrato de conta (Anexo 4).

As operações intracomunitárias no montante de € 10.059.595,06 encontram-se sistematizadas em Anexo 5, por fornecedor e por ordem de pagamento.

c) Sobre o Relatório da Inspeção Tributária o Chefe de Equipa emitiu parecer que consta das suas páginas iniciais, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

– Confirmando o teor do presente relatório, bem como as conclusões e correções aritméticas em termos de IVA, relativamente ao exercício de 2012 sendo de salientar o seguinte:

1 Encontra-se devidamente fundamentado e explanado no RIT que o sp estava, indevidamente, enquadrado no regime de Isenção de IVA (art. 9.º e art. 53.º em 2012) e que a atividade efetivamente exercida pelo sp no decurso do ano de 2012, não tem sujeição a IVA, por não se enquadrar no n.º 1 do art. 1.º do CIVA.

2. Assim o reenquadramento do sp em sede de IVA, foi promovido pelos SIT, para não sujeito, que realiza AIB, com início em 01/01/2012, mediante o preenchimento de BAO e sua remessa para a DSRC.¹

3. Foi apurada a dedução indevida de IVA na declaração submetida pelo sp para 2012.12T, no total de 1.390.958,28 e a falta de liquidação IVA

¹ A sigla «AIB» refere-se a «Aquisição Intracomunitária de Bens» e a sigla «BAO» refere-se a «Boletim de Alteração Oficiosa».

referente a gastos incorridos com a aquisição de conteúdos a editores internacionais no total de 70.344.96;

4. O sp. exerceu o direito de audição prévia a que se referem os ar1.º 60.º da Lei Geral Tributária e do Regime Complementar da Inspeção Tributária e Aduaneira, tendo-se analisado as suas alegações e atendido parcialmente aos seus argumentos, na parte em que os suportou com evidência documental, facto refletido no relatório final.

- d) Na sequência da inspeção a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu uma liquidação no montante de € 3.065.307,12, acrescida de juros compensatórios no montante de € 475.794,30, relativamente à qual a Requerente apresentou um pedido de correcção, que foi deferido (documento n. 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- e) Posteriormente, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IVA no montante € 1.461.303,24 (documento de liquidação n.º..., a que corresponde na execução fiscal o documento n.º...) (documentos 1/10 e 1/11 juntos com o pedido de pronúncia arbitral), a que acresceram na execução fiscal juros de mora de € 2.982,26 e de encargos de € 4.935,38, somando € 1.469.220,88;
- f) A Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu ainda a liquidação de juros compensatórios no montante de € 221.360,92, (documento de liquidação n.º..., a que corresponde na execução fiscal o documento de identificação...) (documentos 1/6 e 1/7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral), a que acresceram na execução fiscal juros de mora de € 451,76 e de encargos de € 811,97, somando € 222.624,65;
- g) O montante de € 1.461.303,24 corresponde à soma dos valores indicados no referido Parecer do Chefe de Equipa: *«dedução indevida de IVA na declaração submetida pelo sp para 2012.12T, no total de 1.390.958,28 e a falta de liquidação IVA referente a gastos incorridos com a aquisição de conteúdos a editores internacionais no total de 70344.96»* "(1.390.958,28 + 70.344,96 = 1.461.303,24);

- h) Os montantes destas liquidações foram pagos em 14-03-2017 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- i) Em 11-12-2012 a Requerente apresentou à Autoridade Tributária e Aduaneira, via Internet, a Declaração de Alterações de Actividade cuja cópia consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido em que, além do mais, se refere nos campos «ENQUADRAMENTO CALCULADO EM IVA» e «TIPO DE OPERAÇÕES»:

ENQUADRAMENTO CALCULADO EM IVA				
Enquadramento: Isenção Artº 53		A vigorar a partir de: 2012-03-01		
TIPO DE OPERAÇÕES				
TRANSMISSÃO DE BENS E OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS		AFECTAÇÃO REAL		PRORATA
Que conferem o direito à dedução:	Sim	De todos os bens e serviços utilizados:		58.00%
Isentas que não conferem o direito à dedução:	Sim	De parte dos bens e serviços utilizados: Sim		

- j) Em 21-11-2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou o Boletim de Alteração Oficioso (BAO) que consta da parte 4 do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, que a Requerente «efectua aquisições intracomunitárias», com enquadramento reportado a 01-01-2012, e se inclui a seguinte informação:

O contribuinte foi objeto de uma ação de inspeção ao exercício de 2012 (OI2016...) e verificou-se que estava indevidamente enquadrado no regime de isenção de IVA (nos termos do art. 9º e, posteriormente, 53º, ambos do CIVA) quando a atividade exercida era não sujeita a IVA e só efetuava aquisições intracomunitárias.

Na análise efetuada constatou-se que a A..., um instituto público integrado na estrutura do Estado, até ao início de 2013, apenas tinha como objeto da sua atividade o financiamento da investigação em ciência, tecnologia e inovação, em todas as áreas do conhecimento, atividade que não se enquadra dentro das espécies tipificadas no art. 1.º do CIVA, pelo que se solicita que sejam recolhidos os seguintes enquadramentos:

- *De 01-01-2012 a 31-12-2012 - aquisições intracomunitárias de bens e serviços (a restante atividade desenvolvida é não sujeita a IVA).*
- *A partir de 01-01-2013, regime normal trimestral em virtude da alteração da atividade desenvolvida e o volume de negócio da atividade sujeita a IVA exceder os € 10.000,00, nos termos do artigo 53º do CIV.*

- k) A ... (...) era disponibilizada pela B...(doravante “B...”) desde 2004 e fornecia acesso a conteúdos científicos internacionais na área de investigação, funcionando como uma central de compras, agregando a procura de consumidores nacionais, a maior parte de natureza pública (instituições de ensino superior), para a apresentar a fornecedores internacionais desses conteúdos, obtendo economias de escala e conseguindo custos mais reduzidos (depoimento da testemunha V...);
- l) Até 2011, a B... celebrou com cada um dos fornecedores de conteúdos presentes na ... contratos que regulavam a disponibilização desses mesmos conteúdos à comunidade científica abrangida;
- m) Na sequência da decisão do Governo, publicitada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 32/2012, de 15 de Março, de integrar a B... na A..., foi elaborado um protocolo entre estas entidades, em Abril de 2012, e, um memorando de entendimento, em Maio de 2012, sobre os procedimentos de comunicação entre elas (depoimentos das testemunhas V... e W..., anexo V ao Relatório da Inspeção Tributária e documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- n) Em 2012, a B... continuou a desempenhar funções técnicas e de natureza operacional e administrativa sob o controle da A..., mas a titularidade dos contratos celebrados por aquela com os fornecedores internacionais passaram para a titularidade da A... que passou a assegurar a sua gestão, na sequência de contrato de cessão da posição contratual da B... (depoimentos das testemunhas V... e W... e documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- o) A B... fazia o apoio directo ao utilizador, gestão de identificação de computadores e concretizava as entradas e saídas de utilizadores, mas quem contratava com os editores era A... e decidia se eram admitidos novos utilizadores era a A... (depoimentos das testemunhas V... e W...);
- p) Tanto a B... como a A... cobravam aos utilizadores, sendo transferido para a A... o que era cobrado pela B..., na sequência de factura emitida com o n.º 12/00001 por aquela a esta, no valor de € 1.423.317,91 + IVA de € 327.363,12 = € 1.750.681,03 (depoimentos das testemunhas V..., W... e X..., Anexo VI ao processo administrativo e documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- q) Quem fornecia os conteúdos eram os editores internacionais, a que acediam directamente os utentes nacionais depois de negociado o acesso pelos responsáveis da ..., não existindo quaisquer desses conteúdos nos servidores da B... (depoimentos das testemunhas V... e W...);
- r) Em 2012, a A... não disponha de recursos humanos com experiência técnica para fazer a gestão técnica da ..., pelo que foi acordado serem prestados serviços pela B... à A..., mediante remuneração, que em 2012 foi fixada em € 526.103,00 (depoimentos das testemunhas W... e X... e cláusula 3.ª, n.º 3, do Protocolo entre a Requerente e B...);
- s) A B... agia em nome a A... sendo esta que tomava as decisões relativas ao funcionamento a ... (depoimento da testemunha W...);
- t) Os conteúdos a que já foi pago o acesso continuam disponíveis mesmo que cessem os contratos para o futuro sendo o direito de acesso activo da A... (depoimento da testemunha W...);
- u) No ano de 2012, a Requerente efectuou transacções intracomunitárias no valor global de € 10.059.595,06 (anexo V ao exercício do direito de audição que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido e depoimento da testemunha X...);
- v) Em 15-05-2017, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo.

Não se provou que o montante global das transacções intracomunitárias efectuadas pela Requerente em 2012 fosse superior ao que resulta do Anexo 5 ao exercício do direito de audição (parte 4 do processo administrativo).

Na verdade, a Requerente referiu que o montante de € 10.955.619,20 era o valor orçamentado, o que foi corroborado pela testemunha X..., Fiscal Único da Requerente. Por outro lado, no referido Anexo 5 são elencadas as transacções referidas e não se provou que existam outras.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento pessoal dos factos que relataram.

3. Matéria de direito

3.1. Questão do enquadramento da Requerente no regime de isenção ou como sujeito passivo misto

No Relatório da Inspeção Tributária refere-se que

Em termos de cadastro de IVA, o sujeito passivo iniciou a sua atividade enquadrado no regime de isenção de IVA (art. 9º) e alterou em 02-05-2008 (acrescentando as AICB – Aquisições Intracomunitárias de Bens). Em 11-12-2012 alterou o motivo da isenção (passou a ser nos termos do art. 53º do CIVA) e assim permaneceu até 04-02-2014, data em que passou para o regime normal trimestral (atual), enquadrado como "Misto" com afetação real (pró-rata).

A Requerente defende que, em face da Declaração de Alterações de Actividade que apresentou, que consta documento n.º 5,

- «*não é verdade o que diz o RI de que o sujeito passivo passou a ter o enquadramento cadastral de “Misto” apenas com a declaração apresentada em 04-02-2014*»;
- pelo que «*cai desde logo um dos fundamentos da liquidação baseado no pressuposto errado de que a ora requerente, no 4.º trimestre de 2012, tinha o enquadramento cadastral como isento*»;
- no Relatório da Inspeção Tributária afirma-se «*que a A... foi considerada isenta dado que no campo “enquadramento calculado em IVA” (página 1 ao fundo) indicou que o enquadramento era a isenção do artigo 53.º*», mas que no campo da Declaração em que se refere essa isenção inclui-se a expressão: “*A vigorar a partir de 2012-03-01*” e a «*a leitura natural desta indicação é que se pretendeu informar que o regime de isenção vigorou a partir daquela data (de 2012-03-01) até à data da apresentação da declaração em que, obviamente, o regime de isenção do artigo 53º seria absolutamente incompatível com o regime de sujeito passivo misto*»;
- «*seria totalmente contraditório e absurdo estar a dar a indicação do enquadramento do sujeito passivo no regime de isenção ao abrigo do artigo 53.º do CIVA e, em simultâneo, a apresentar-se como um sujeito passivo misto que pratica operações isentas que não conferem direito a dedução e operações que conferem esse direito*»;
- «*qualquer interpretação da declaração minimamente sustentável passaria por considerar:*
 - a) *Ou que a declaração estava errada ou que tinha indicações contraditórias e, nesse caso, deveria ser objecto de clarificação, o que não foi feito;*
 - b) *Ou, como era mais lógico e racional, considerar que se pretendeu assinalar no preenchimento da declaração que o enquadramento no regime da isenção do artigo 53.º foi o que decorreu entre Março e Dezembro de 2012 e que, a partir deste mês, o enquadramento passaria a ser o de sujeito passivo misto, dado que seria absolutamente impossível os dois enquadramentos vigorarem em simultâneo*»;

- «o relatório de inspeção não menciona a dita declaração de alterações na parte do texto alusivo ao sistema de cadastro, como se pode concluir analisando as colagens da informação constante no referido sistema a fls. 6 e 8 do RI em que a mesma não aparece mencionada (aparecem apenas as declarações de 1999 04 01, 2012 03 01 e 2014 02 04)»;
- «o enquadramento cadastral do sujeito passivo no regime de isenção foi decisivo para suportar a liquidação impugnada, tanto na componente da desconsideração do direito à dedução nas aquisições internas como na desconsideração do direito à dedução pelas aquisições intracomunitárias».

De facto, nos quadros incluídos nas páginas 6 e 8 do Relatório da Inspeção Tributária não se faz referência a Declaração de Alteração de Actividades apresentada em 11-12-2012, mas ela foi referida na parte do Relatório da Inspeção Tributária relativa ao «*Enquadramento Fiscal*», acima transcrita.

No entanto, é manifesto que houve erro da Autoridade Tributária e Aduaneira ao interpretar a referida Declaração de alterações de Actividade, pois conclui que a Requerente «*iniciou a sua atividade enquadrado no regime de isenção de IVA (art. 9º) e alterou em 02-05-2008 (acrescentando as AICB – Aquisições Intracomunitárias de Bens). Em 11-12-2012 alterou o motivo da isenção (passou a ser nos termos do art. 53º do CIVA) e assim permaneceu até 04-02-2014, data em que passou para o regime normal trimestral (atual), enquadrado como "Misto" com afetação real (pró-rata)*».

Na verdade, como refere a Requerente, dizendo que o enquadramento era «*Isenção Art. 53*» «*A vigorar a partir de : 2012-03-01*» e, concomitantemente, no campo «TIPO DE OPERAÇÕES» que praticava «TRANSMISSÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS» «*Que conferem o direito à dedução : Sim*» e «*Isentas que não conferem o direito à dedução: Sim*», com afectação real «*De parte dos bens e serviços utilizados: Sim*» e o «PRORATA» de 58%, a interpretação da referida Declaração de Alteração de Actividades, em termos de razoabilidade e normalidade, tinha de ser a de que comunicava que era um sujeito passivo misto e que a referência ao regime de isenção do artigo 53.º do CIVA «*A vigorar a partir de: 2012-03-01*» se reportava ao período entre esta data e a data da apresentação da Declaração.

Assim, a posição assumida pela Autoridade Tributária e Aduaneira enferma de erro sobre os pressupostos de facto ao entender que a Requerente, nos termos da declaração referida, não assumia a qualidade de sujeito passivo misto e lhe era aplicável o regime de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA.

3.2. Questão do enquadramento da Requerente na incidência de IVA e dedução efectuada

Como se refere no Boletim de Alteração Oficioso referido na matéria de facto fixada, a Autoridade Tributária e Aduaneira, na sequência da inspecção que efectuou à Requerente, entendeu que:

- esta estava indevidamente enquadrada *«no regime de isenção de IVA (nos termos do art. 9º e, posteriormente, 53º, ambos do CIVA) quando a atividade exercida era não sujeita a IVA e só efetuava aquisições intracomunitárias»;*
- *«na análise efetuada constatou-se que a A..., um instituto público integrado na estrutura do Estado, até ao início de 2013, apenas tinha como objeto da sua atividade o financiamento da investigação em ciência, tecnologia e inovação, em todas as áreas do conhecimento, atividade que não se enquadra dentro das espécies tipificadas no art. 1.º do CIVA»;*
- *o enquadramento em sede de IVA deveria ser o seguinte:*
 - *De 01-01-2012 a 31-12-2012 - aquisições intracomunitárias de bens e serviços (a restante atividade desenvolvida é não sujeita a IVA).*
 - *A partir de 01-01-2013, regime normal trimestral em virtude da alteração da atividade desenvolvida e o volume de negócio da atividade sujeita a IVA exceder os € 10.000,00, nos termos do artigo 53º do CIVA.*

Com base no pressuposto de que a actividade exercida pela Requerente no ano de 2012 se limitava ao *«financiamento da investigação em ciência, tecnologia e inovação, em todas as áreas do conhecimento»* e *«não se enquadrava dentro das espécies tipificadas no*

art. 1º do CIVA - Incidência real, na medida em não pode ser considerado uma transmissão de bens, uma prestação de serviços, uma importação ou uma operação intracomunitária» a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a actividade que a Requerente desenvolveu não estava sujeita a IVA e que foi indevida a dedução do imposto efectuada na declaração submetida pela Requerente para o período 2012.12T.

Para concluir que a actividade da Requerente em 2012 se limitara ao referido financiamento, a Autoridade Tributária e Aduaneira baseou-se na Resolução do Conselho de Ministros n.º 32/2012, de 15 de Março, e num protocolo de Abril de 2012 acordado entre a A... e a B..., que consta do Anexo V ao Relatório da Inspeção Tributária, formulando as seguintes conclusões:

- > A RCM n.º 32/2012 determinou que a A... iria assumir a posição contratual da B... nos contratos celebrados com os editores que fornecem os conteúdos da ...:*
- > As atribuições conferidas à A... em 2012, relativamente à ..., traduziram-se, exclusivamente, pelo financiamento das despesas com a aquisição de conteúdos, na medida em que apenas ficou autorizada a incorrer em encargos (€11.689.000,00 para o ano de 2012) para fazer face à aquisição dos conteúdos e beneficiou de transferência de verbas, no mesmo montante, exclusivamente afetas a esse fim.*
- > A parceria celebrada entre a A... e a B... determinou as obrigações de cada entidade, no âmbito do projeto ..., mas não retirou a sua efetiva exploração à B...;*
- > A prestação de serviços (disponibilização de conteúdos científicos online) aos clientes finais (utilizadores) continuou a ser realizada pela B... em 2012;*
- > O financiamento deste encargo foi efetuado com a canalização de verbas de diferentes proveniências, disponibilizadas especificamente para tal fim:*

A prova produzida contraria estas conclusões, designadamente que a prestação de serviços que consubstancia a disponibilização de conteúdos científicos online aos clientes finais (utilizadores) tivesse continuado a ser realizada pela B... em 2012 por sua conta,

antes se provando que foi efectuada, com remuneração e no âmbito de um contrato, que consubstancia o referido protocolo, por conta da Requerente, que era quem negociava com os editores internacionais o acesso dos utentes nacionais e, na sequência da cessão da posição contratual da B..., era quem detinha os direitos de disponibilizar aos utentes da ... acesso àqueles conteúdos. Por isso, não corresponde à realidade que tenha sido a B... quem efectuou a «exploração» do projecto ... no ano de 2012, pois a Requerente passou a efectuar-na na sequência da implementação do protocolo referido.

Provou-se também que a B... não possuía quaisquer conteúdos em servidores seus, pelo que o acesso aos conteúdos eram efectuados directamente pelos utentes junto dos editores internacionais, na sequência da negociação efectuada pela Requerente e dos contratos anteriores que lhe foram cedidos pela B... .

Também se provou que a Requerente cobrava directamente aos utentes pelo acesso aos conteúdos e que a cobrança que a B... efectuava era transferida para a Requerente.

Assim, não corresponde à realidade o pressuposto em que assentou a liquidação impugnada, nesta parte, que foi o de a Requerente ter em 2012 uma actividade que se traduziu *«exclusivamente, pelo financiamento das despesas com a aquisição de conteúdos»*, que não constitui actividade económica para efeitos do artigo 1.º, n.º 1, do CIVA.

Pelo contrário, provou-se que a Requerente desenvolveu uma disponibilização aos utentes nacionais do acesso aos conteúdos de editores internacionais que consubstancia actividade de prestação de serviços para efeitos do artigo 4.º do CIVA e mesmo quando essa prestação de serviços foi efectuada pela B..., agindo em nome próprio, mas por conta da Requerente, a B... considera-se *«sucessivamente, adquirente e prestador do serviço»*, por força do disposto no artigo 4.º, n.º 4, do CIVA.

Nestes termos, a liquidação impugnada enferma de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e erro sobre os pressupostos de direito, que justifica sua anulação, na parte referente à quantia de € 1.390.958,28, que foi considerada indevidamente deduzida.

3.3. Questão do IVA não liquidado relativamente a transacções intracomunitárias

Relativamente às transacções intracomunitárias que a Requerente efectuou em 2012 (designadamente pagamentos a editores internacionais de conteúdos científicos), foi liquidado IVA, com base no valor global de € 10.059.595,06, como resulta do anexo V ao exercício do direito de audição que consta do processo administrativo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, porém, no projecto de Relatório da Inspeção Tributária, que o valor global seria de € 10.955.619,20, por ser o valor indicado pela Requerente numa nota explicativa como tendo sido alocado do seu orçamento, para pagamento de valores facturados pelos editores, em face da insuficiência das receitas recebidas.

A Requerente, em sede de exercício do direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, veio dizer que *«a nota explicativa invocada no projecto de relatório para sustentar a fixação do montante das operações intracomunitárias (integrada como Anexo IX fls 36) foi mal interpretada dado que a mesma se refere a fluxos financeiros que suportam a inscrição orçamental das receitas»*, para além de apresentar facturas da empresa U... SA, que é representante em Portugal de editores comunitários, no valor de € 590.176,48 (valor este calculado pela Autoridade Tributária e Aduaneira como *«valor de imputação, líquido de IVA, constante das faturas da U..., apurado através da aplicação da taxa de câmbio identificada pelo sujeito passivo, ou na falta a taxa de câmbio do dia identificada - Informação Banco de Portugal»*).

A Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou esta explicação quanto à U... e, por isso, considerou que aquele valor de € 590.176,48 deveria ser abatido à diferença entre o valor de € 10.955.619,20 e o de € 10.059.595,06 (€ 896.024,14) pelo que o valor das transacções intracomunitárias relativamente às quais não tinha sido liquidado IVA seria de € 305.847,66 (€ 896.024,14 - € 590.176,48).

Examinando a apreciação efectuada no Relatório da Inspeção Tributária relativamente ao exercício do direito de audição, constata-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira conclui que o valor pago seria o orçamentado com base numa afirmação da Requerente do seguinte teor: *«Os valores referenciados na referida nota explicativa na coluna de executado (S/IVA), correspondem a valores de receita inscritos no orçamento da A... por fonte de financiamento»*.

Mas, na verdade, para além de esta desta afirmação não ter sido reproduzida completamente, pois a Requerente incluiu no final a elucidativa afirmação «*e não a despesas com operações intracomunitárias*», da referência a valores inscritos no orçamento não se pode concluir que tenham sido efectuadas despesas do mesmo valor.

Por outro lado, a tese da Requerente foi corroborada pela testemunha X..., Fiscal Único da Requerente, sem que tenha sido infirmada.

Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira não conseguiu identificar qualquer pagamento que tenha sido efectuado a editores de conteúdos intracomunitários, para além dos que a Requerente arrola no Anexo 5 ao documento de exercício do direito de audição.

O ónus da prova da existência de transacções intracomunitárias que são pressuposto da liquidação recai sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira, pois são essas transacções são factos constitutivos do direito de liquidação que exerceu (artigos 74.º, n.º 1, da LGT e 100.º, n.º 1, do CPPT).

Por isso, a dúvida sobre a existência de transacções intracomunitárias para além das identificadas pela Requerente, no valor de € 305.847,66, tem de se processualmente valorada contra a Autoridade Tributária e Aduaneira, o que equivale processualmente à inexistência desses factos tributários.

Por isso, justifica-se a anulação da liquidação, na parte respectiva, por erro sobre os pressupostos de facto, que constitui vício de violação de lei.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

3.4. Juros compensatórios

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de IVA, pelo que os vícios que afectam esta afectam também a liquidação de juros compensatórios.

Por isso, justifica-se a sua anulação, pelas mesmas razões.

3.5. Pedido de anulação de encargos legais pagos na execução fiscal

A Requerente pede ainda a anulação dos “encargos legais” associados à liquidação, o que é interpretável como reportando-se aos juros de mora e encargos pagos nas execuções fiscais.

É manifesto que na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, definida no artigo 2.º do RJAT, não se inclui a apreciação da legalidade da liquidação de encargos legais cobrados em execução fiscal, pelo que não se toma conhecimento dessa questão.

3.6. Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento em vícios de violação de lei, que asseguram estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil (artigo 130.º do CPC), o conhecimento das restantes questões suscitadas.

4. Juros indemnizatórios

A Requerente pagou a quantia liquidada e pede ainda juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art.

100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«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»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, bem como o reembolso da quantia paga, que é a base de cálculo dos juros.

Cumprido, assim, apreciar o pedido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade da liquidação, há lugar a pagamento de juros indemnizatórios, pois a ilegalidade do acto de liquidação é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, relativamente ao montante de impostos e juros compensatórios que pagou. Nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, apenas há lugar a juros indemnizatórios quando à dívida de imposto, em que se integram os juros compensatórios, por força do disposto no artigo 35.º, n.º 8 da LGT, pelo que não entram no seu cálculo os juros de mora e encargos de execução fiscal pagos pela Requerente.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que a Requerente efectuou o pagamento (14-03-2017) até ao integral pagamento do montante que de imposto e juros compensatórios a ser reembolsado, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) anular a liquidação adicional de IVA no montante € 1.461.303,24 (documento de liquidação n.º..., a que corresponde na execução fiscal o documento n.º...);
- c) anular a liquidação de juros compensatórios no montante de € 221.360,92, (documento de liquidação n.º..., a que corresponde na execução fiscal o documento de identificação...).
- d) não tomar conhecimento do pedido de anulação de encargos liquidados em execução fiscal;

- e) julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, calculados sobre o montante do IVA e juros compensatórios, desde a data em que foi efectuado o pagamento (14-03-2017) até ao integral pagamento do montante dessas quantias, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.691.845,53**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **22.338,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 11-12-2017

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(José Coutinho Pires)

(Elísio Brandão)