

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 132/2015-T

Tema: IVA - isenção, bens e prestações de serviços conexas, ensino

DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 132/2015- T

REQUERENTE: A...- ...

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

Tema: IVA, isenção, bens e prestações de serviços conexas, ensino.

I. RELATÓRIO

1. Em 26 de fevereiro de 2015, a sociedade A...- ..., SA, contribuinte n.º ..., doravante identificada por REQUERENTE, apresentou pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.
2. No referido pedido de pronúncia arbitral a REQUERENTE pretende que o Tribunal Arbitral declare:
 - a) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º ..., no montante de € 11.868,84, referente ao período de 0903T, montante este reformulado para € 3.181,65 na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa contra o mesmo deduzida;

- b) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 12.969,50, referente ao período de 0906T, montante este reformulado para € 2.488,00 na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa contra o mesmo deduzida;
- c) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 6.132,30, referente ao período de 0909T, montante este reformulado para € 1.700,80 na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa contra o mesmo deduzida;
- d) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 19.038,30, referente ao período de 0912T, montante este reformulado para € 9.285,50, na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa contra o mesmo deduzida;
- e) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 12.347,30, referente ao período de 1003T, montante este reformulado para € 2.836,60 na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa contra o mesmo deduzida;
- f) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 9.798,10, referente ao período de 1006T, montante este reformulado para € 2.634,10 na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa contra o mesmo deduzida;
- g) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de ... n.º 1..., no montante de € 13.137,11, referente ao período de 1009T, montante este reformulado para € 4.093,43 na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa contra o mesmo deduzida;
- h) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 22.252,64, referente ao período de 1012T, montante este reformulado para € 11.260,19 na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa contra o mesmo deduzida;
- i) a ilegalidade dos respetivos atos de liquidação de Juros Compensatórios;

- j) a ilegalidade do ato de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...;
- k) o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada, cujos custos ascendiam à data de apresentação do pedido a € 7.421,97.
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 27 de fevereiro de 2015, pelo EXMO. SENHOR PRESIDENTE DO CAAD e, subsequentemente, foi promovida a notificação da AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante identificada como ENTIDADE REQUERIDA).
4. A REQUERENTE não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, a signatária foi designada pelo SENHOR PRESIDENTE DO CONSELHO DEONTOLÓGICO DO CAAD para constituir o presente Tribunal Arbitral singular, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.
5. Na sequência de notificação para o efeito, a REQUERENTE e a ENTIDADE REQUERIDA apresentaram as suas alegações.
6. A REQUERENTE sustenta o seu pedido, em síntese, no entendimento que todos os serviços por si prestados estão conexos com a atividade de ensino, pelo que todos eles beneficiam de isenção de IVA ao abrigo do número 9, do artigo 9.º do Código do IVA, que abrange as prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação.
7. Para a REQUERENTE as atividades postas em causa no relatório de inspeção integram, inequivocamente, o conceito de atividades extracurriculares preconizadas no Sistema Nacional de Educação.
8. Mais entende que: relativamente ao *fornecimento e venda de material* que os mesmos são efetuados exclusivamente aos alunos e professores; relativamente aos *serviços de educação, saúde e psicologia*, que estes serviços estão

indissociavelmente ligados à prática do ensino levada a cabo pela REQUERENTE; no que respeita à *venda de vestuário (uniformes)*, que a mesma é conexas com a atividade de ensino na medida em que o uso de uniformes integra a filosofia do sistema de ensino adotado pela REQUERENTE; relativamente ao *prolongamento de horário*, que o mesmo é necessariamente conexas com a atividade de ensino e; quanto aos *passeios à praia*, que os mesmos integram o seu plano de atividades.

9. A ENTIDADE REQUERIDA entende que, estando em causa matéria relativa a isenções impõe-se não só um princípio geral de interpretação estrita, na medida em que as isenções constituem derrogações à regra geral de sujeição a imposto, como se impõe que a interpretação deva ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal.
10. Para a ENTIDADE REQUERIDA incluir *venda de livros escolares* no âmbito da isenção criaria graves violações e distorções de concorrência face a outros operadores económicos que efetuam essas mesma transmissões de bens. O mesmo afirmando relativamente à *venda de vestuário*, que acrescenta não poder ser considerada conexas com a atividade prevista no número 9, do artigo 9.º do Código do IVA.
11. Relativamente aos *serviços de educação, saúde e psicologia* a ENTIDADE REQUERIDA entende que os serviços que se refiram ao acompanhamento efetuado aos alunos por dificuldades ao nível, designadamente, da aprendizagem, são operações sujeitas a IVA e dele não isentas. Já quanto à assistência aos alunos na saúde pode o sujeito passivo que as prestar beneficiar do enquadramento na isenção prevista no número 1, do artigo 9.º do Código do IVA.
12. Finalmente, para a ENTIDADE REQUERIDA os serviços relacionados com o *prolongamento de horário e agravamento após as 19h* não se podem considerar conexos com a atividade de ensino, pelo que não podem aproveitar do enquadramento na isenção prevista no número 9, do artigo 9.º do Código do IVA, tanto mais que no entender da ENTIDADE REQUERIDA para aferir do enquadramento no âmbito da isenção sempre que teria que fazer-se um juízo sobre a indispensabilidade das entregas de bens e prestações de serviços para a realização das operações isentas e sobre o facto de tais atividades proporcionarem ao

organismo a realização de operações efetuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas a IVA, escrutínio que as operações não superam.

II. SANEADOR

O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Não se verificam nulidades pelo que se impõe conhecer do mérito do pedido.

III. OBJECTO DA PRONÚNCIA ARBITRAL

Vêm colocadas ao Tribunal as seguintes questões, nos termos atrás descritos:

- i. enquadramento de um conjunto de serviços prestados e de transmissões de bens efetuadas pela REQUERENTE na isenção prevista no número 9, do artigo 9.º do Código do IVA, a saber, as vendas de vestuário (uniformes); o prolongamento de horário e o agravamento após 19h e os SESP (Serviço de Educação, Saúde e Psicologia);
- ii. direito a indemnização por garantia indevidamente prestada.

IV. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

13. A REQUERENTE encontra-se coletada para o exercício a título principal da atividade “Educação Pé-Escolar”, CAE 85100, desde 11 de Janeiro de 1999 e fornece serviços no âmbito da educação pré-escolar e ensino básico e secundário em instalações próprias (cf. págs. 2 e 3/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).

14. A REQUERENTE encontrava-se enquadrada para efeitos de tributação em sede de IVA, no regime de isenção do artigo 9.º e para efeitos de tributação no regime geral (cf. pág. 2/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
15. A REQUERENTE é detentora do Alvará n.º ..., emitido pela DREN – Direção Regional de Educação do ... (cf. pág. 2/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
16. A REQUERENTE foi sujeita a um procedimento de inspeção externa, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2012..., aos anos de 2009 e 2010, inicialmente de âmbito parcial IRC e IVA e, subsequentemente, de âmbito geral (cf. pág. 2/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
17. No âmbito da referida ação de inspeção foi analisado o enquadramento em sede de IVA de transmissões de bens e prestações de serviços, realizadas pela REQUERENTE nos anos de 2009 e 2010.
18. De acordo com o teor do Relatório de Inspeção a venda de vestuário (uniformes) realizada pela REQUERENTE traduz-se em “operações de vendas de bens, em concreto de uniformes/peças de vestuário avulso, com o logótipo adotado pela instituição de ensino”, cuja uso é obrigatório e cuja venda é feita no próprio Colégio (cf. pág. 7/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
19. De acordo com o teor do Relatório de Inspeção o Serviço de Educação, Saúde e Psicologia prestado pela REQUERENTE “corresponde a um acompanhamento personalizado de carências detectadas quer ao nível da aprendizagem, da saúde e comportamental” (cf. pág. 7/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
20. De acordo com a informação prestada pela REQUERENTE por e-mail junto a fls. 74 do processo administrativo “Os serviços de apoio educativo do Colégio integram serviços de psicologia tendo em vista a promoção e acompanhamento do desenvolvimento do aluno ao longo do seu ciclo vital, cujo custo está incluído na mensalidade. Qualquer ação ou intervenção de carácter extraordinário enquadra-se num processo próprio solicitado pelos pais e é objecto de um valor acrescido à mensalidade”.

21. De acordo, ainda, com o teor do Relatório de Inspeção, o Prolongamento de horário “visa acolher os alunos, uma ou duas horas para além do horário escolar, permitindo assim aos pais uma gestão do tempo de permanência do aluno nas instalações do Colégio de acordo com as suas necessidades” e o Agravamento após 19h corresponde a uma “penalização pela permanência dos alunos nas instalações do Colégio para além das 19h” (cf. págs. 7 e 8/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
22. De acordo com a informação prestada pela REQUERENTE por e-mail junto a fls. 74 do processo administrativo os “prolongamentos são a designação adotada pelo Colégio para os períodos que se estendem para além do horário normal das aulas em que são desenvolvidas atividades lúdico-pedagógicas em articulação com os projectos vigentes em projecto educativo e plano anual de actividades, sendo objecto de valor acrescido à mensalidade”.
23. De acordo com o Plano Anual de Atividades dos Anos Letivos 2008/2009 e 2009/2010 juntos pela REQUERENTE por e-mail e que consta a fls. 76 e segs. do processo administrativo, há intervenção de psicólogos nas seguintes atividades:
- Growing –Up (pré-escolar):
 - i) Valores educacionais/Prioridades: Dinamizar a ligação escola-família, através de contactos mais sistemáticos e formalizados;
 - ii) Objetivos: Promover Espaços de Reflexão, orientação e parceria que ajudem a equilibrar o desenvolvimento individual da criança;
 - iii) Intervenientes: Psicóloga, Pais e Encarregados de Educação, Alunos da Creche.
 - Pré -Escolar:
 - i) Valores educacionais/Prioridades: Dinamizar a ligação escola-família, através de contactos mais sistemáticos e formalizados;
 - ii) Objetivos: Contribuir para o domínio de um conjunto de capacidades processuais que envolvam aprender a pensar, a analisar criticamente: a relacionar-se com os outros, a investir no desenvolvimento de projetos, a questionar e a ter iniciativa;

iii) Intervenientes: Alunos das Salas dos 5 anos, Psicóloga, Educadores de Infância.

- DPS Pré -Escolar:

iv) Valores educacionais/Prioridades: Fomentar a Educação para a Cidadania, potenciando o desenvolvimento de competências transversais,

v) Objetivos: Promover de forma integrada e integradora conceitos e competência de consciência social e de cidadania;

vi) Intervenientes: Psicóloga, Alunos dos 5 anos, Educadores de Infância, Auxiliares de Ação Educativa.

24. Na sequência da referida ação de inspeção foram determinadas correções técnicas em sede de IVA, com fundamento na circunstância de parte dos serviços prestados pela REQUERENTE “pela sua natureza não se enquadram no âmbito da isenção concedida pelo Artigo 9.º do CIVA, por não se considerarem conexas e indispensáveis à componente educativa mas sim por se tratarem de outros serviços prestados em complemento à actividade lectiva e decorrem da política organizativa adoptada pela empresa com vista à valorização dos serviços prestados” (cf. pág. 6/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).

25. Os serviços prestados pela REQUERENTE que determinaram as correções técnicas em sede de IVA foram os seguintes (cf. págs. 7 e 8/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo):

- i. Prolongamento de horário;
- ii. Vendas de vestuário (uniformes);
- iii. Atividades Extracurriculares;
- iv. Sala de Estudo;
- v. SESP (Serviço de Educação, Saúde e Psicologia);
- vi. Praia;
- vii. Agravamento após 19h.

26. Foram apurados os seguintes montantes de imposto em falta, detalhados por período de imposto (cf. págs. 8 e 9/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo):

Ano 2009

| | 2009 03T | 2009 06T | 2009 09T | 2009 12T | Total |
|-------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|--------------|
| Atividades Extracurriculares | 30.095,00 € | 27.590,50 € | 3.737,00 € | 30.802,50 € | 92.225,00 € |
| Vestuário | 9.137,50 € | 5.596,00 € | 5.162,00 € | 39.023,50 € | 58.919,00 € |
| Sala de Estudo | 13.340,95 € | 11.267,00 € | 3.170,50 € | 17.961,50 € | 45.739,95 € |
| Praia | | 13.550,00 € | 15.250,00 € | | 28.800,00 € |
| Prolongamentos | 5.120,73 € | 5.549,00 € | 2.307,00 € | 4.639,00 € | 17.615,73 € |
| SESP | 1.570,00 € | 1.245,00 € | 985,00 € | 2.665,00 € | 6.465,00 € |
| Agravamento após 19h | 80,00 € | 50,00 € | 50,00 € | 100,00 € | 280,00 € |
| Total base tributável | 59.344,18 € | 64.847,50 € | 30.661,50 € | 95.191,50 € | 250.044,68 € |

Apuramento do imposto não liquidado pelo Colégio (Ano 2009)

| | 2009 03T | 2009 06T | 2009 09T | 2009 12T | Total |
|----------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|--------------|
| Base Tributável (campo 3) | 59.344,18 € | 64.847,50 € | 30.661,50 € | 95.191,50 € | 250.044,68 € |
| Taxa IVA | 20,00% | 20,00% | 20,00% | 20,00% | |
| IVA (campo 4) | 11.868,84 € | 12.969,50 € | 6.132,30 € | 19.038,30 € | 50.008,94 € |

Ano 2010

| | 2010 03T | 2010 06T | 2010 09T | 2010 12T | Total |
|-------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|--------------|
| Atividades Extracurriculares | 30.607,50 € | 22.445,00 € | 9.867,50 € | 34.419,50 € | 97.339,50 € |
| Vestuário | 7.605,00 | 6.999,00 | 13.825,55 | 44.503,50 | 72.933,05 € |

| | | | | | |
|------------------------------|----------------|----------------|----------------|-----------------|--------------|
| | € | € | € | € | |
| Sala de Estudo | 16.946,00 € | 11.825,50 € | 7.490,14 € | 17.825,50 € | 54.087,14 € |
| Praia | | 1.550,00 € | 25.707,50 € | 100,00 € | 27.357,50 € |
| Prolongamentos | 4.073,00 € | 2.771,00 € | 3.192,00 € | 6.181,45 € | 16.217,45 € |
| SESP | 2.445,00 € | 3.290,00 € | 2.435,00 € | 2.845,00 € | 11.015,00 € |
| Agravamento após 19h | 60,00 € | 110,00 € | 40,00 € | 90,00 € | 300,00 € |
| Total base tributável | 61.736,50 € | 48.990,50 € | 62.557,69 € | 105.964,95 € | 279.249,64 € |

| | 2010 03T | 2010 06T | 2010 09T | 2010 12T | Total |
|----------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|--------------|
| Base Tributável (campo 3) | 61.736,50 € | 48.990,50 € | 62.557,69 € | 105.964,95 € | 279.249,64 € |
| Taxa IVA | 20,00% | 20,00% | 21,00% | 21,00% | |
| IVA (campo 4) | 12.347,30 € | 9.798,10 € | 13.137,11 € | 22.252,64 € | 57.535,15 € |

27. Em concretização da correções determinadas no âmbito da ação de inspeção foram emitidos os seguintes atos:

- i. ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 11.868,84, referente ao período de 0903T e, bem assim ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º ..., no montante de € 1.700,00;
- ii. ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 12.969,50, referente ao período de 0906T, e, bem assim ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º ..., no montante de € 1.724,06;
- iii. ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 6.132,30, referente ao período de 0909T, e, bem assim ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º ..., no montante de € 754,02;
- iv. ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 19.038,30, referente ao período de 0912T, e, bem assim ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º ..., no montante de € 2.151,07;
- v. ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 12.347,30, referente ao período de 1003T, e, bem assim ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º ..., no montante de € 1.271,94;

- vi. ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 9.798,10, referente ao período de 1006T, e, bem assim ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º ..., no montante de € 911,63;
- vii. ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 13.137,11, referente ao período de 1009T, e, bem assim ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º ..., no montante de € 1.091,28;
- viii. ato de liquidação adicional de ... n.º ..., no montante de € 22.252,64, referente ao período de 1012T, e, bem assim ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º ..., no montante de € 1.624,14;

28. A ora REQUERENTE deduziu reclamação graciosa contra as referidas liquidações adicionais de IVA e de Juros Compensatórios, à qual foi atribuído o n.º ... (cf. processo administrativo).

29. Por Ofício n.º ..., de 11 de Fevereiro de 2014, emitido pela DIVISÃO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, da DIREÇÃO DE FINANÇAS DE ..., a REQUERENTE foi notificada para se pronunciar em sede de audiência prévia sobre a proposta de deferimento parcial da reclamação graciosa em conformidade com os seguintes quadros (cf. Doc. 2, junto com o pedido arbitral):

Ano 2009 – valores a deferir

| | 2009 03T | 2009 06T | 2009 09T | 2009 12T | Total |
|-------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|--------------|
| Atividades Extracurriculares | 30.095,00 € | 27.590,50 € | 3.737,00 € | 30.802,50 € | 92.225,00 € |
| Sala de Estudo | 13.340,95 € | 11.267,00 € | 3.170,50 € | 17.961,50 € | 45.739,95 € |
| Praia | | 13.550,00 € | 15.250,00 € | | 28.800,00 € |
| Total base tributável | 43.435,95 € | 52.407,50 € | 22.157,50 € | 48.764,00 € | 166.764,95 € |
| IVA liq (taxa normal 20%) | 8.687,19 € | 10.481,50 € | 4.431,50 € | 9.752,80 € | 33.352,99 € |

Ano 2010 – valores a deferir

| | 2010 03T | 2010 06T | 2010 09T | 2010 12T | Total |
|-------------------------------------|----------------|----------------|---------------|----------------|-------------|
| Atividades Extracurriculares | 30.607,50 € | 22.445,00 € | 9.867,50 € | 34.419,50 € | 97.339,50 € |
| Sala de Estudo | 16.946,00 € | 11.825,50 € | 7.490,14 € | 17.825,50 € | 54.087,14 € |

| | | | | | |
|--------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|--------------|
| Praia | | 1.550,00 € | 25.707,50 € | 100,00 € | 27.357,50 € |
| Total base tributável | 47.553,50 € | 35.820,50 € | 43.065,14 € | 52.345,00 € | 178.784,14 € |
| IVA liq (taxa normal 20%/21%) | 9.510,70 € | 7.164,10 € | 9.043,68 € | 10.992,45 € | 36.710,93 € |

30. De acordo, ainda, com a proposta da decisão notificada resulta assim que “parece-nos ser de deferir parcialmente a sua pretensão, reformulando-se as liquidações de IVA para os montantes de €3.181,64-0903T, €2.488,00-0906T, €1.700,80-0909T, €9.285,50-0912T, €2.836,60-1003T, €2.634,10-1006T, €4.093,43-1009T e €11.260,19-1012T, bem como a reformulação de juros compensatórios” (cf. Doc. 2, junto com o pedido arbitral).
31. Por Ofício n.º ..., de 5 de novembro de 2014, emitido pelo SERVIÇO DE FINANÇAS DE ... -1, a REQUERENTE foi notificada que por despacho proferido pelo EXMO. SENHOR DIRETOR DE FINANÇAS DE ... foi parcialmente deferida a reclamação graciosa apresentada, nos termos propostos em sede de direito de audição (cf. Doc. 1, junto com o pedido arbitral).
32. Com o exercício do direito de audição no procedimento de reclamação graciosa foram juntos recibos dos quais resulta a menção a “Psicologia Clínica”, conforma fls. 124 e segs. do processo administrativo.
33. Da conjugação das correções propostas em sede de inspeção e do deferimento parcial da reclamação graciosa resulta o seguinte:

Ano 2009

| | 2009 03T | 2009 06T | 2009 09T | 2009 12T | Total |
|-------------------------------------|---------------|---------------|---------------|----------------|-------------|
| Atividades Extracurriculares | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| Vestuário | 9.137,50 € | 5.596,00 € | 5.162,00 € | 39.023,50 € | 58.919,00 € |

| | | | | | |
|------------------------------|-------------|-------------|------------|-------------|-------------|
| Sala de Estudo | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| Praia | | 0,00 € | 0,00 € | | 0,00 € |
| Prolongamentos | 5.120,73 € | 5.549,00 € | 2.307,00 € | 4.639,00 € | 17.615,73 € |
| SESP | 1.570,00 € | 1.245,00 € | 985,00 € | 2.665,00 € | 6.465,00 € |
| Agravamento após 19h | 80,00 € | 50,00 € | 50,00 € | 100,00 € | 280,00 € |
| Total base tributável | 15.908,23 € | 12.440,00 € | 8.504,00 € | 46.427,50 € | 83.279,73 € |

Apuramento do imposto não liquidado pelo Colégio (Ano 2009)

| | 2009 03T | 2009 06T | 2009 09T | 2009 12T | Total |
|----------------------------------|-------------|-------------|------------|-------------|-------------|
| Base Tributável (campo 3) | 15.908,23 € | 12.440,00 € | 8.504,00 € | 46.427,50 € | 83.279,73 € |
| Taxa IVA | 20,00% | 20,00% | 20,00% | 20,00% | |
| IVA (campo 4) | 3.181,65 € | 2.488,00 € | 1.700,80 € | 9.285,50 € | 16.655,95 € |

Ano 2010

| | 2010 03T | 2010 06T | 2010 09T | 2010 12T | Total |
|-------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| Atividades Extracurriculares | | | | | 0,00 € |
| Vestuário | 7.605,00 € | 6.999,00 € | 13.825,55 € | 44.503,50 € | 72.933,05 € |
| Sala de Estudo | | | | | 0,00 € |
| Praia | | | | | 0,00 € |
| Prolongamentos | 4.073,00 € | 2.771,00 € | 3.192,00 € | 6.181,45 € | 16.217,45 € |
| SESP | 2.445,00 € | 3.290,00 € | 2.435,00 € | 2.845,00 € | 11.015,00 € |
| Agravamento após 19h | 60,00 € | 110,00 € | 40,00 € | 90,00 € | 300,00 € |
| Total base tributável | 14.183,00 € | 13.170,00 € | 19.492,55 € | 53.619,95 € | 100.465,50 € |

Apuramento do imposto não liquidado pelo Colégio (Ano 2010)

| | 2010 03T | 2010 06T | 2010 09T | 2010 12T | Total |
|----------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| Base Tributável (campo 3) | 14.183,00 € | 13.170,00 € | 19.492,55 € | 53.619,95 € | 100.465,50 € |
| Taxa IVA | 20,00% | 20,00% | 21,00% | 21,00% | |
| IVA (campo 4) | 2.836,60 € | 2.634,00 € | 4.093,44 € | 11.260,19 € | 20.824,23 € |

34. Para cobrança coerciva dos atos de liquidação contestados foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ..., conforme fls. 138 do processo administrativo.
35. Para suspensão do processo de execução fiscal foi prestada a garantia bancária n.º ..., emitida pelo BANCO ...(cf. Doc. 3, junto com o pedido arbitral).
36. Na data de apresentação do pedido de pronúncia arbitral a REQUERENTE havia já suportado custos com a manutenção da garantia no montante de € 7.422,00 (cf. Doc. 4 a 9, juntos com o pedido arbitral).

A matéria de facto dada como provada, que é pacificamente reconhecida e aceite pelas partes, assenta na prova documental produzida.

Factos não provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes do pedido de pronúncia arbitral e da resposta, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade *supra* descrita.

V. DO DIREITO

37. A primeira questão em apreciação nos presentes autos prende-se com o enquadramento de um conjunto de serviços prestados e de transmissões efetuadas

- pela REQUERENTE na isenção prevista no número 9, do artigo 9.º do Código do IVA, a saber, as vendas de vestuário (uniformes), o prolongamento de horário, o agravamento após 19h e os SESP (Serviço de Educação, Saúde e Psicologia).
38. Estão isentas de ..., em conformidade com o disposto no número 9, do artigo 9.º do Código do IVA, as prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação.
39. Esta isenção abrange, ainda, as *transmissões de bens e prestações de serviços conexas com o ensino*, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação.
40. Dispõe a referida disposição legal que estão isentas as “prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efectuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes”.
41. Esta isenção tem por base a alínea i), do número 1, do artigo 132.º da Directiva do IVA, de acordo com a qual os Estado isentam as operações relacionadas com “A educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efectuadas por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos”(cf. ainda alínea i), do artigo 13.º-A da Sexta Directiva).
42. De acordo com o artigo 134.º da Directiva do IVA “As prestações de serviços e as entregas de bens ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1, nos seguintes casos:
- a) Quando não forem indispensáveis à realização das operações isentas;
 - b) Quando se destinarem, essencialmente, a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao
43. Importa ter presente que os termos utilizados para designar as isenções consagradas no artigo 9.º do Código do IVA são em princípio de *interpretação estrita*, dado que

constituem derrogações ao princípio geral, segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo (cf. Acórdão de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França, C-76/99 e Acórdão de 20 de Junho de 2002 Comissão/Alemanha, C-287/00, in <http://curia.europa.eu>).

44. Porém, contrariamente “ao que normalmente sucede em matéria de interpretação de normas que contêm as isenções do IVA nas operações internas, no acórdão de 20 de Junho de 2002 (C-287/00, Comissão/Alemanha, Colect. P. I -5811) o TJUE afirmou a desnecessidade de uma interpretação estrita da isenção que vem actualmente vertida na alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva do IVA, por considerar que esta isenção tem em vista assegurar um acesso menos dispendioso aos serviços ligados ao ensino”(cf. LAIRES, RUI – *Isenções do IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, IDEFF, n.º 14, pág. 176).
45. No referido acórdão de 20 de Junho de 2002 (Comissão/Alemanha , C-287/00), ao apreciar-se a sujeição da IVA das atividades de investigação dos estabelecimentos públicos de ensino superior efetuadas a título oneroso afirma-se que a definição do conceito de prestação de serviços «estritamente conexas» com o ensino universitário “não requer, porém, uma interpretação particularmente estrita, na medida em que a isenção das prestações de serviços estreitamente conexas com o ensino universitário se destina a garantir que o benefício deste não se torne inacessível em razão do acréscimo de custos deste ensino se ele próprio, ou as prestações de serviços e as entregas de bens com ele estreitamente conexas, fosse sujeito a IVA (cf. no que respeita ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, acórdão de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França, C-76/99, Colect., p. I-249, n.º 23).
46. O “elemento finalístico tem servido, portanto, para que o TJUE fixe o sentido das normas de isenção de IVA, sempre respeitando os limites impostos pelo seu elemento literal” (VASQUES, SÉRGIO – *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Lisboa, 2015, pág. 330).
47. E, para o TJUE a norma em apreciação tem como *finalidade* garantir que os benefícios do ensino não se tornem inacessíveis em razão dos acréscimos de custos do próprio ensino ou das prestações de serviços com ele estreitamente conexas.

48. Esta posição é reconhecida pelo Supremo Tribunal Administrativo de acordo com o qual “Sendo certo que a jurisprudência europeia tem afirmado, em matéria de isenções de IVA, um princípio geral de interpretação estrita, porquanto as isenções constituem derrogações à regra geral de sujeição a imposto, nos domínios específicos da educação, como na saúde, a jurisprudência europeia tem igualmente afirmado que tal interpretação deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal.” (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo n.º 01209/14, em 25-03-2015, in www.dgsi.pt).
49. Esclarecendo não ser razoável uma interpretação restritiva desta isenção “pois que o ensino, se destinado aos alunos, pressupõe um conjunto de meios humanos e materiais afectos à sua prossecução e que, nessa medida, se afiguram indispensáveis à adequada prossecução dessa actividade, assumida pela Europa como sendo de interesse geral” (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo n.º 01209/14, em 25-03-2015, in www.dgsi.pt).
50. Deve, assim, entender-se que a noção de “transmissões de bens e prestações de serviços conexas com o ensino” subjacente ao número 9, do artigo 9.º do Código do IVA *não reclama uma interpretação particularmente restritiva* na medida em que a isenção do ensino e das operações estreitamente conexas com o ensino *se destina a garantir que o benefício deste não se torna inacessível em razão do acréscimo de custos que resultaria se ele próprio, ou as operações com ele estreitamente conexas, fossem sujeitas a IVA.*
51. A isenção em análise é composta por um elemento de ordem *objetiva* e por um outro de índole *subjetiva*.
52. Estão englobados nesta isenção as *prestações de serviços de ensino e as transmissões de bens e prestações de serviços conexas* com o ensino, efetuadas por *estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos.*
53. A REQUERENTE está integrada no Sistema Nacional de Educação conforme Alvará n.º ..., emitido pela DREN – Direção Regional de Educação do

54. Importa, portanto, analisar se os serviços prestados pela REQUERENTE e não reconhecidos como isentos pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - vendas de vestuário (uniformes), prolongamento de horário, agravamento após 19h, e o Serviço de Educação, Saúde e Psicologia - podem ser considerados *prestações de serviços de ensino ou transmissões de bens e prestações de serviços conexas* com o ensino para efeitos do número 9, do artigo 9.º do Código do IVA.
55. Nem o número 9, do artigo 9.º do Código do IVA, nem a alínea i), do número 1, do artigo 132.º da Diretiva do IVA oferecem a definição do conceito de prestações de serviços “estritamente conexas” com o ensino.
56. As prestações de serviços e as entregas de bens só podem ser consideradas “estritamente conexas” com o ensino, quando estão *relacionadas com o ensino* e são *efetivamente fornecidas enquanto prestações acessórias do ensino*, que constitui a prestação principal (Acórdão do Tribunal de Justiça, de 14 de Junho de 2007, processo 0434/05).
57. Resulta, por sua vez, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma prestação deve ser considerada *acessória* em relação a uma prestação principal quando *não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador*.
58. Por outro lado, tem-se afirmado que as operações conexas com a atividade principal só podem beneficiar da isenção se forem *indispensáveis à realização dessas operações isentas*.
59. Para serem “qualificadas como indispensáveis, as operações acessórias devem ser de uma natureza e características tais que, sem recorrer a essas operações, não seria possível assegurar que o serviço principal de que o cliente beneficia tivesse uma valia equivalente, ou seja, por exemplo, que oferecesse a mesma qualidade”. (cf. LAIRES, Rui - A Noção de "Operações Estritamente Conexas" – Revista dos TOC, n.º 132, MAR. 2011, pág. 56 e 57).
60. Finalmente, as prestações de serviços e as entregas de bens não beneficiam da isenção se se destinarem, essencialmente, a obter para o organismo receitas

suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas a IVA.

61. Esta exclusão é entendida como uma expressão específica do princípio da neutralidade fiscal, que se opõe, nomeadamente, a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA.
62. Feito o enquadramento da isenção em análise importa verificar se as operações subjacentes às correções promovidas pela Administração tributária se integram na previsão do número 9, do artigo 9.º do Código do IVA.
63. A venda de vestuário (uniformes) traduz-se em “operações de vendas de bens, em concreto de uniformes/peças de vestuário avulso, com o logótipo adotado pela instituição de ensino”, cuja uso é obrigatório e cuja venda é feita no próprio Colégio (cf. pág. 7/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
64. Para a REQUERENTE a venda de uniformes deve beneficiar da isenção de IVA por se tratar de uma operação conexa na medida em que o uso de uniformes se integra na filosofia do sistema de ensino por si adotado.
65. Não esclarece, porém, a REQUERENTE em que medida é que uso de uniformes se integra na sua filosofia de ensino.
66. Como já avançado, uma operação conexa com a atividade principal só pode beneficiar da isenção se *não constituir para a clientela um fim em si*, mas um meio para beneficiar em melhores condições do serviço principal e for *indispensável à realização da operação isenta*, de tal modo que sem recorrer a essa operação não seria possível retirar idêntico benefício da prestação principal.
67. Embora se admita que a utilização de uniformes não constitui um fim em si, não se vislumbra que a utilização dos uniformes seja indispensável ao ensino, ou que garanta que o mesmo seja ministrado com maior qualidade.

68. Não se conhecem as razões que levaram a REQUERENTE a exigir a utilização de uniforme. Admite-se que o uso de uniforme por parte dos alunos possa contribuir para um maior sentido de pertença a uma concreta comunidade escolar mas não resulta evidente que não seja possível assegurar um ensino de valia equivalente, sem o recurso à utilização dos uniformes. Aliás, muitos estabelecimentos oferecem ensino de excelente qualidade sem exigirem a utilização do uniforme, o que nos parece revelador da não indispensabilidade.
69. A utilização dos uniformes não se revela assim essencial à realização da prestação principal. Deste modo, o não reconhecimento da isenção não põe em causa a finalidade da norma de garantir que os benefícios do ensino não se tornem inacessíveis em razão dos acréscimos de custos do próprio ensino ou das prestações de serviços com ele estreitamente conexas.
70. Motivo pelo qual se conclui que a venda de uniformes escolares é uma operação que não se enquadra na isenção prevista no número 9, do artigo 9.º do Código do IVA.
71. Em face do exposto, julga-se o pedido de anulação dos atos contestados improcedente no que respeita às correções que têm subjacente as operações de venda de uniformes.
72. Subjacente aos atos cuja legalidade se contesta está, ainda, o Serviço de Educação, Saúde e Psicologia.
73. Este Serviço segundo o folheto distribuído pelo Colégio “tem como objectivo “melhorar a qualidade de vida dos nossos alunos e familiares através da centralização de recursos especializados no espaço educativo. Em concreto corresponde a um acompanhamento personalizado de carências detectadas quer ao nível da aprendizagem, da saúde e comportamental” (cf. pág. 7/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
74. De acordo com a informação prestada por e-mail junto a fls. 74 do processo administrativo “Os serviços de apoio educativo do Colégio integram serviços de psicologia tendo em vista a promoção e acompanhamento do desenvolvimento do

- aluno ao longo do seu ciclo vital, cujo custo está incluído na mensalidade. Qualquer ação ou intervenção de carácter extraordinário enquadra-se num processo próprio solicitado pelos pais e é objecto de um valor acrescido à mensalidade”.
75. Dos elementos juntos aos autos não resulta claro se o Serviço em causa é realizado exclusivamente por um psicólogo, ou se tem a intervenção de um psicólogo, sendo certo que a REQUERENTE recorre a psicólogos em diferentes atividades e situações.
76. Com efeito, de acordo com a informação que prestou nos procedimentos inspeção tributária e reclamação que antecederam os presentes autos, a REQUERENTE recorre a psicólogos para determinadas atividades (v.g. “Growing-Up” e DPS Pré-Escolar), e recorre a psicólogos quando as circunstâncias do caso concreto o exigem, desconhecendo-se a que intervenção ou intervenções se reportam os recibos juntos a fls 123 e segs. do processo administrativo.
77. Os referidos recibos são juntos aquando do exercício do direito de audição com a seguinte informação “O mesmo se diga no que se refere aos serviços designados por SEPS. Adverte-se-, desde já, que a reclamante não presta aos seus alunos serviços de psicologia. Tal actividade é legalmente reservada a profissionais habilitados para o exercício da profissão. A reclamante é que, no abrangente serviço de ensino que presta aos seus alunos, recorre a serviços especializados de psicologia. Diga-se, de qualquer forma, que a reclamante recorre exclusivamente a serviços de psicologia clínica (ver recibos em anexo)”.
78. Os serviços de psicologia clínica estão isentos ao abrigo do número 1, do artigo 9.º do Código do IVA. Porém dos elementos juntos aos autos, como já referido, resulta que a REQUERENTE recorre a psicólogos para outras atividades que não a psicologia clínica entendida como as prestações de serviços que se consubstanciam na elaboração de diagnósticos ou de aplicação de tratamentos, não resultando do presente processo qualquer elemento que permita concluir que os Serviço de Educação, Saúde e Psicologia em análise envolvem a psicologia clínica.
79. Importa, portanto, aferir se o Serviço de Educação, Saúde e Psicologia pode ser considerado uma prestação de serviços “estritamente conexas” com o ensino, nos termos e para os efeitos do número 9, do artigo 9.º do Código do IVA.

80. Como já avançado, para que uma prestação seja considerada acessória em relação a uma prestação principal, não deve constituir para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador.
81. Para se fazer esta avaliação importa conhecer as características concretas da prestação de serviços em causa.
82. Porém, quanto às concretas características do Serviço de Educação, Saúde e Psicologia, resulta, apenas, dos autos a informação que “corresponde a um acompanhamento personalizado de carências detectadas quer ao nível da aprendizagem, da saúde e comportamental” (cf. pág. 7/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
83. Das várias informações prestadas ao longo do tempo pela REQUERENTE e nos presentes autos não é possível perceber quais os profissionais que participam deste serviço, não são identificadas as concretas situações em que o serviço é prestado, nem em que concretos atos o mesmo se concretiza.
84. Dispõe o artigo 74.º da Lei Geral Tributária que “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”
85. Transpõe-se para o processo tributário a regra do número 1, do artigo 342.º do Código Civil de acordo com o qual “Àquele que invoca um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.”
86. Estando em causa no caso vertente um direito do contribuinte a uma isenção de imposto, o ónus da prova dos pressupostos do direito que pretende exercer imponderá sobre aquele.
87. Cabe a quem pretenda e tenha fundamento para exercer o seu direito à não tributação, ao afastamento da normal incidência de IVA, o encargo de comprovar, válida e relevantemente, que a atividade que desenvolve se insere nos pressupostos da isenção.

88. Assim, cabia à REQUERENTE o ónus da prova da verificação desses pressupostos o que no caso vertente implicava, no mínimo, um esclarecimento sobre a concreta natureza da atividade, por quem era exercida e em que situações era exercida, ónus que não se pode ter por preenchido com uma *mera descrição da atividade com termos vagos e genéricos*.
89. Não resultando dos autos elementos mínimos que permitam concluir que se está perante uma *prestação de serviços conexa com o ensino*, importa concluir pela manutenção das correções determinadas pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, im procedendo o pedido da REQUERENTE quanto a esta questão.
90. Os atos de liquidação cuja legalidade se contesta têm, ainda, subjacente duas outras prestações de serviços, a saber, o prolongamento de horário e a penalização pela possibilidade de permanência após as 19h.
91. O Prolongamento de horário “visa acolher os alunos, uma ou duas horas para além do horário escolar, permitindo assim aos pais uma gestão do tempo de permanência do aluno nas instalações do Colégio de acordo com as suas necessidades” e o Agravamento após 19h corresponde a uma “penalização pela permanência dos alunos nas instalações do Colégio para além das 19h” (cf. págs. 7 e 8/28 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
92. De acordo com a informação prestada por e-mail junto a fls. 74 do processo administrativo os “prolongamentos são a designação adotada pelo Colégio para os períodos que se estendem para além do horário normal das aulas em que são desenvolvidas atividades lúdico-pedagógicas em articulação com os projectos vigentes em projecto educativo e plano anual de actividades, sendo objecto de valor acrescido à mensalidade”.
93. Da informação prestada aquando do exercício do direito de audição prévia no âmbito do procedimento de reclamação, esclarece-se, ainda, que o prolongamento de horário abrange, ainda, o apoio na realização de trabalhos de casa, conforme fls. 122 do processo administrativo.
94. O prolongamento de horário *permite beneficiar da prestação principal em melhores condições*, permitindo através das atividades aí desenvolvidas que a prestação principal de ensino possa ser desenvolvida com maior qualidade.

95. Acresce, que estas atividades facilitam o acesso ao ensino na medida em que por razões profissionais e de organização familiar o *horário alargado* da escola é hoje um fator determinante na escolha do estabelecimento de ensino, e abre o leque dos estabelecimentos aos quais os encarregados de educação podem recorrer.
96. Se o fornecimento de alojamento pelos estabelecimentos de ensino é considerada pela própria norma como uma atividade conexas com o ensino, por maioria de razão a possibilidade de permanência na escola dos alunos pelo período necessário a que os respetivos encarregados de educação possam conjugar o horário da escola, com a gestão da vida familiar, em regra determinada pelas obrigações profissionais destes últimos, também deverá ser considerada abrangida na previsão da norma.
97. Por outro lado, o prolongamento de horário garante a ocupação dos alunos com atividades de caráter lúdico-pedagógico, que se integram no projeto de ensino desenvolvido.
98. Estes dois fatores, quer isolada quer conjuntamente levam à conclusão de que esta atividade facilita o acesso à prestação principal e permite a sua realização com maior qualidade.
99. Não procede, por sua vez o argumento da ENTIDADE RECORRIDA de que esta atividade a beneficiar de isenção de IVA há uma violação do princípio da neutralidade pois não resulta demonstrado que se destine, *essencialmente*, a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas a IVA.
100. Pelos motivos expostos conclui-se que o prolongamento de horário é uma operação que se enquadra na isenção prevista no número 9, do artigo 9.º do Código do IVA.
101. Julga-se, conseqüentemente, procedente o pedido de pronúncia arbitral no que respeita às correções relacionadas com o Prolongamento de Horário.
102. Já a penalização pela permanência após as 19h na medida em que é configurada pela própria REQUERENTE como uma penalização, e enquanto tal,

como um mero mecanismo para desincentivar a que os alunos permaneçam na escola para lá de uma determinada hora, não visa garantir nem um horário alargado, nem a ocupação através de atividades lúdico-pedagógicas mas tão só desincentivar a utilização do estabelecimento em determinado horário, objetivo que de modo algum está relacionado com a realização da atividade principal de ensino com melhor qualidade ou que permita que se beneficie dessa prestação em melhores condições.

103. Deste modo a penalização em análise não é uma operação que se enquadre na isenção prevista no número 9, do artigo 9.º do Código do IVA, julgando-se consequentemente improcedente o pedido de pronúncia arbitral no que respeita às correções relacionadas a Penalização pela Permanência após as 19h.
104. A segunda questão que cumpre apreciar prende-se com a apreciação do pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.
105. Tendo ficado provado nos autos que a REQUERENTE prestou a garantia bancária n.º ..., emitida pelo BANCO ...para suspensão do processo de execução fiscal n.º ..., instaurado para cobrança coerciva dos atos contestados reconhece-se o direito a indemnização por garantia indevidamente prestada, na proporção do montante anulado, a apurar em função dos custos efetivamente suportados com a sua prestação até à data do seu levantamento, em conformidade com o disposto no artigo 53.º da Lei Geral Tributária e 171.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, em virtude das correções anuladas se deverem a erro imputável aos Serviços.

VI. DECISÃO

Em face do *supra* exposto determina-se:

- i) A improcedência do pedido de REQUERENTE em relação às correções relacionadas com a Venda de Uniformes, com o Serviço de Educação, Saúde e Psicologia, e com a Penalização pela Permanência após as 19 h, mantendo-se os atos contestados no que a estas correções respeita;

- ii) A procedência do pedido de REQUERENTE no que respeita às correções relacionadas com o Prolongamento de Horário, com a conseqüente anulação (parcial) dos atos contestados no que a estas correções respeita;
- iii) A anulação da decisão da reclamação graciosa n.º ... na parte em que manteve as correções anuladas;
- iv) Reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada na proporção da anulação dos atos contestados.

Fixa-se o valor do processo em € 37.480,27 (trinta e sete mil e quatrocentos e oitenta euros e vinte e sete cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A do Código do Procedimento e Processo Tributário, aplicável por força do disposto nas alíneas a) e b), do número 1, do artigo 29.º do RJAT, e do número 2, do artigo 3.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas, no montante de € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, a cargo da REQUERENTE na proporção de 4/5 e cargo da ENTIDADE REQUERIDA na proporção de 1/5, dado que o presente pedido foi julgado parcialmente procedente, e em cumprimento do disposto no número 2, do artigo 12.º, e número 4, do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do disposto no número 4, do artigo 4.º, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 26 de novembro de 2015

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pela signatária].

A Árbitra

(Ana Moutinho Nascimento)

