

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 332/2015-T

Tema: IVA - isenção, bens e prestações se serviços conexas, ensino; art. 9.º n.º 9.º do IVA

## DECISÃO ARBITRAL

### I. RELATÓRIO

1. Em 27 de maio 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. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 9 de junho de 2015, pelo EXMO. SENHOR PRESIDENTE DO CAAD e, subsequentemente, foi promovida a notificação da AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante identificada como ENTIDADE REQUERIDA).
3. 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.

4. No presente processo 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 € 3.518,08, referente ao período de 1103T,
- b) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º..., no montante de € 4.929,28, referente ao período de 1106T;
- c) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º..., no montante de € 4.056,76, referente ao período de 1109T;
- d) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2014..., no montante de € 13.781,49, referente ao período de 201112T;
- e) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2014..., no montante de € 4.827,61, referente ao período de 201203T;
- f) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2014..., no montante de € 4.287,79, referente ao período de 201206T;

- g) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2014..., no montante de € 5.786,75, referente ao período de 201209T;
  - h) a ilegalidade do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2014..., no montante de € 13.556,62, referente ao período de 201212T;
  - i) a ilegalidade do ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º..., no montante de € 499,28, referente ao período de 1103T;
  - j) a ilegalidade do ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º..., no montante de € 649,85, referente ao período de 1106T;
  - k) a ilegalidade do ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º..., no montante de € 493,92, referente ao período de 1109T;
  - l) o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada.
5. Em 3 de fevereiro de 2016, teve lugar a primeira reunião do tribunal arbitral.
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. Mais entende: no que respeita à *venda de livros escolares* que os mesmos são efetuados exclusivamente aos alunos e professores; 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 e agravamento*, que os mesmos são necessariamente conexos com a atividade de ensino; e relativamente aos *serviços de educação, saúde e psicologia*, que estes serviços estão indissociavelmente ligados à prática do ensino levada a cabo pela REQUERENTE.
8. 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.
9. Para a ENTIDADE REQUERIDA a *venda de livros escolares* não pode ser considerada conexas com a prestação de serviços de ensino, por não ser imanente à realização dessas operações mas coadjuvante, considerando, ainda, que 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.
10. 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.

11. 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, a venda de livros escolares, as vendas de vestuário (uniformes); o prolongamento de horário, o agravamento após 19h e o Serviço de Educação, Saúde e Psicologia;
- ii. direito a indemnização por garantia indevidamente prestada.

#### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

##### **Factos provados**

- a) A REQUERENTE encontra-se coletada para o exercício a título principal da atividade “Educação Pé-Escolar”, CAE..., 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. 5 e 6/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo);
- b) A REQUERENTE foi sujeita a um procedimento de inspeção externa, de âmbito geral, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2014..., com extensão aos anos/períodos de 2011 e 2012 (cf. pág. 4/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
- c) De acordo com o teor do Relatório de Inspeção a venda de livros escolares “é operação sujeita a IVA e dele não isenta, implicando a respetiva liquidação de imposto. Tais transmissões, dada a natureza dos bens, são tributadas à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, por enquadramento

na verba 2.1 da lista I, anexa ao Código do IVA (cf. pág. 11/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).

- d) 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. 11/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
  
- e) 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” (cf. pág. 11/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
  
- f) Do mesmo Relatório de Inspeção resulta que o Agravamento após 19h corresponde a uma “penalização pela permanência dos alunos nas instalações do Colégio para além das 19h” (cf. pág. 12/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
  
- g) De acordo, ainda, 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. 12/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).

h) Na sequência da referida ação de inspeção foram determinadas correções em sede de IVA com referência às seguintes operações (cf. pág. 10/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo):

- i. Venda de livros;
- ii. Vendas de vestuário (uniformes);
- iii. Prolongamento de horário;
- iv. Agravamento após 19h;
- v. Serviço de Educação, Saúde e Psicologia (SESP).

i) Foram apurados os seguintes montantes de imposto em falta, detalhados por período de imposto (cf. págs. 13 a 15/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo):

**Ano 2011**

	<b>2011 03T</b>	<b>2011 06T</b>	<b>2011 09T</b>	<b>2011 12T</b>
<b>Venda de livros</b>	205,09 €	550,63 €	27.688,57 €	15.057,32 €
<b>Vestuário</b>	7.401,50 €	11.012,00 €	7.977,50 €	49.214,50 €
<b>Prolongamento de horário</b>	5.091,00 €	5.436,00 €	1.503,00 €	5.967,00 €
<b>Agravamento após 19h</b>	45,00 €	90,00 €	15,00 €	160,00 €
<b>SESP</b>	2.705,00 €	4.750,00 €	919,50 €	650,00 €
<b>Total base tributável</b>	15.447,59	21.838,63 €	38.103,57 €	71.048,82 €

	€			
<b>Total imposto apurado</b>	3.518,08	€ 4.929,28 €	4.056,76 €	13.781,48 €

**Ano 2012**

	2012 03T	2012 06T	2012 09T	2012 12T
<b>Venda de livros</b>	1.771,35 €	1.485,65 €	33.383,69 €	26.407,16 €
<b>Vestuário</b>	15.283,50 €	11.012,00 €	12.753,00 €	44.908,50 €
<b>Prolongamento de horário</b>	4.365,00 €	4.476,00 €	3.238,00 €	6.627,00 €
<b>Agravamento após 19h</b>	120,00 €	80,00 €	60,00 €	180,00 €
<b>SESP</b>	759,00 €	565,00 €	400,00 €	337,50 €
<b>Total base tributável</b>	22.298,85 €	17.618,65 €	49.834,69 €	78.460,16 €
<b>Total imposto apurado</b>	4.827,61 €	4.287,79 €	5.786,75 €	13.556,62 €

- j) Em concretização da correções determinadas no âmbito da ação de inspeção foram emitidos os seguintes atos, cuja legalidade se contesta:
- i. ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º..., no montante de € 3.518,08, referente ao período de 1103T,
  - ii. ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º..., no montante de € 4.929,28, referente ao período de 1106T;

- iii. ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º..., no montante de € 4.056,76, referente ao período de 1109T;
- iv. ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2014..., no montante de € 13.781,49, referente ao período de 201112T;
- v. ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2014..., no montante de € 4.827,61, referente ao período de 201203T;
- vi. ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2014..., no montante de € 4.287,79, referente ao período de 201206T;
- vii. ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2014..., no montante de € 5.786,75, referente ao período de 201209T;
- viii. ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2014..., no montante de € 13.556,62, referente ao período de 201212T;
- ix. ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º..., no montante de € 499,28, referente ao período de 1103T;
- x. ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º..., no montante de € 649,85, referente ao período de 1106T;
- xi. ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º..., no montante de € 493,92, referente ao período de 1109T.

k) Para cobrança coerciva dos atos de liquidação contestados e melhor identificados nas alíneas i) a iii) e ix) a xi) do ponto *supra* foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2015..., pelo SERVIÇO DE FINANÇAS DE ...-... (cf. Docs. 3 a 8, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

l) Para suspensão do processo de execução fiscal foi prestada a garantia bancária n.º..., emitida pelo B... (cf. Doc. 9, junto com o pedido arbitral).

A matéria de facto dada como provada, que é pacificamente reconhecida e aceite pelas partes, assenta na prova documental produzida, junta com o pedido de pronúncia arbitral e com o processo administrativo.

### **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**

12. 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 livros escolares, as vendas de vestuário (uniformes), o prolongamento de horário, o agravamento após 19h e o Serviço de Educação, Saúde e Psicologia.
13. Estão isentas de Imposto sobre o Valor Acrescentado, 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.
14. Esta isenção abrange, ainda, as *transmissões de bens e prestações de serviços conexas com o ensino*, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação.

15. 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”.
16. Esta isenção tem por base a alínea i), do número 1, do artigo 132.º da Diretiva 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).
17. De acordo com o artigo 134.º da Diretiva 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 efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.
18. 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>).

19. 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).
20. 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).
21. 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).

22. 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.
23. 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](http://www.dgsi.pt)).
24. 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](http://www.dgsi.pt)).
25. 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.*

26. A isenção em análise é composta por um elemento de ordem *objetiva* e por um outro de índole *subjetiva*.
27. 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*, não sendo posta em causa no presente processo, por nenhuma das partes, a integração da REQUERENTE no Sistema Nacional de Educação.
28. Importa, portanto, analisar se as transmissões e os serviços prestados pela REQUERENTE e não reconhecidos como isentos pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – venda de livros escolares, vendas de vestuário (uniformes), o prolongamento de horário, o 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.
29. 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.
30. 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).

31. Resulta, por sua vez, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma prestação deve ser considerada *accessória* 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*.
  
32. 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*.
  
33. 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 Estreitamente Conexas" – Revista dos TOC, n.º 132, MAR. 2011, pág. 56 e 57).
  
34. 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.
  
35. 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.

36. 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.
37. A venda de livros escolares, de acordo com o teor do Relatório de Inspeção “é operação sujeita a IVA e dele não isenta, implicando a respetiva liquidação de imposto. Tais transmissões, dada a natureza dos bens, são tributadas à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, por enquadramento na verba 2.1 da lista I, anexa ao Código do IVA (cf. pág. 11/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).
38. Como avançado, as operações conexas com a atividade principal beneficiam da isenção quando não constituam para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador, sendo no que ao caso vertente respeita, consideradas como operações conexas com o ensino as operações com este relacionadas que sejam efetivamente fornecidas enquanto prestações acessórias do ensino, que constitui a prestação principal.
39. Não só a utilização de livros é própria do ensino, como os livros escolares, enquanto manuais especificamente elaborados de acordo com os programas ou orientações curriculares e com as metas curriculares em vigor, são verdadeiros instrumentos pedagógicos.
40. Aliás, a respetiva legislação específica qualifica o manual escolar como um “recurso didático-pedagógico relevante”, do processo de ensino e aprendizagem, de apoio ao trabalho autónomo do aluno que visa contribuir para o desenvolvimento

das competências e das aprendizagens definidas no currículo nacional (cf. alínea b) do artigo 3 da Lei n.º 47/2006, de 28 de agosto).

41. Sendo ainda concretizado que os livros escolares integram informação correspondente aos conteúdos nucleares dos programas em vigor, propostas de atividades didáticas e de avaliação das aprendizagens, podendo incluir ainda, orientações de trabalho para o professor (cf. alínea b) do artigo 3 da Lei n.º 47/2006, de 28 de agosto).
42. Os livros escolares integram assim o conjunto de materiais afetos à adequada prossecução da atividade principal – o ensino –, pelo que se conclui integrarem o conceito de “transmissões de bens e prestações de serviços” conexas com o ensino, nos termos e para os efeitos do número 9, do artigo 9.º do Código do IVA.
43. Refira-se a este propósito que, no mesmo Relatório em que os SERVIÇOS DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA concluem que a venda de livros escolares realizada pela REQUERENTE é operação sujeita a IVA e dele não isenta, se avança que o *fornecimento de material didático* efetuada pelos estabelecimentos de ensino aos seus alunos, se trata de uma transmissão de bens ou prestação de serviços conexas com o ensino, em virtude do seu caráter de complementaridade em relação à atividade de ensino.
44. Com efeito, no Relatório de Inspeção esclarece-se encontrar-se abrangida pela isenção prevista no número 9, do artigo 9.º do Código do IVA as “operações que, em termos comuns, revistam um caráter de complementaridade em relação à atividade de ensino propriamente dito, como seja, o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuado por aqueles estabelecimentos, aos seus alunos”. (cf. pág. 10/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).

45. A posição dos SERVIÇOS DE INSPEÇÃO acima transcrita reflete o entendimento já divulgado pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA na Informação n.º..., de 2013-09-16, no processo n.º 2013..., Direção de Serviço do IVA, referida no próprio Relatório, e, posteriormente no Despacho proferido em 19 de Outubro de 2015, do SDG do IVA, no Processo ... (ambas *in* Inforfisco).
46. Porém, nenhuma justificação é avançada no Relatório de Inspeção para a conclusão de que o fornecimento de livros escolares pela REQUERENTE aos seus alunos é uma operação sujeita a IVA e dela não isenta e, para o entendimento implícito naquela conclusão, de que os livros e manuais escolares não são considerados materiais didáticos.
47. Na sua resposta a ENTIDADE REQUERIDA sustenta que a transmissão de *livros escolares* não pode ser considerada conexa com a prestação de serviços de ensino, por não ser imanente à realização dessas operações mas coadjuvante, considerando ainda que 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.
48. Pelo já exposto no que respeita à natureza dos manuais escolares e à sua utilização resulta demonstrado que estes integram o conjunto de materiais afetos ao ensino, não sendo possível sem os mesmos garantir uma valia equivalente, pelo que integram o conceito de “transmissões de bens e prestações de serviços” conexas com o ensino, nos termos e para os efeitos do número 9, do artigo 9.º do Código do IVA, conclusão que não é afastada pela alegação da ENTIDADE REQUERIDA que os livros são meros coadjuvantes, por não deixaram de ser recursos utilizados na prestação principal, sem os quais a mesma não seria prestada com a mesma qualidade.

49. Sustenta ainda, no entanto, e como já avançado, a ENTIDADE REQUERIDA que incluir *venda de livros escolares* no âmbito da isenção criaria graves violações e distorções de concorrência face a outros operadores económicos que efetuam essas mesmas transmissões de bens.
50. Note-se, que a não consideração da isenção em virtude da alegada criação de graves violações e distorções de concorrência face a outros operadores económicos que efetuam essas mesma transmissões de bens não é avançada no Relatório de Inspeção, que funda as correções.
51. Não obstante, tendo-se concluído estarem em causa operações conexas com o ensino, para que as operações em apreciação se pudessem ter por excluídas do benefício da isenção impunha-se que fossem identificadas as concretas razões pelas quais se entende que se criam, nas palavras da Entidade Requerida “graves violações e distorções da concorrência”, nomeadamente pela demonstração que se “destinavam essencialmente, a proporcionar à REQUERENTE receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA”, o que não se verificou.
52. Em face do exposto, julga-se o pedido de anulação dos atos contestados procedente no que respeita às correções que têm subjacente as operações de venda de livros.
53. 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. 11/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).

54. 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.
55. Não esclarece, porém, a REQUERENTE em que medida é que uso de uniformes se integra na sua filosofia de ensino.
56. 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.
57. 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.
58. 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.
59. 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.

60. 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.

61. 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.

62. Os atos de liquidação cuja legalidade se contesta têm, ainda, subjacentes duas outras prestações de serviços, a saber, o prolongamento de horário e a penalização pela possibilidade de permanência após as 19h.

63. 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. 11 e 12/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).

64. O prolongamento de horário facilita 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.

65. 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.
66. Deste modo, conclui-se que esta atividade facilita o acesso à prestação principal e permite a sua realização com maior qualidade.
67. 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.
68. 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.
69. Julga-se, conseqüentemente, procedente o pedido de pronúncia arbitral no que respeita às correções relacionadas com o Prolongamento de Horário.
70. 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 um horário alargado 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.

71. 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.
72. Subjacente aos atos cuja legalidade se contesta está, ainda, o Serviço de Educação, Saúde e Psicologia.
73. 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.
74. 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.
75. Para se fazer esta avaliação importa conhecer as características concretas da prestação de serviços em causa.
76. 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. 12/21 do Relatório de Inspeção junto com o processo administrativo).

77. Porém, dos elementos juntos aos 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.
78. 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.”
79. 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.”
80. 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.
81. 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.
82. 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*.

83. Não resultando dos autos elementos mínimos que permitam identificar a natureza /características da operação e, conseqüentemente, que permitam a conclusão que se está perante uma *prestação de serviços conexas com o ensino*, importa concluir pela manutenção das correções determinadas pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, improcedendo o pedido da REQUERENTE quanto a esta questão.
84. A segunda questão que cumpre apreciar prende-se com a apreciação do pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.
85. Tendo ficado provado nos autos que a REQUERENTE prestou a garantia bancária n.º..., para suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2015..., instaurado para cobrança coerciva - dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.ºs..., ...e..., e dos atos de liquidação de Juros Compensatórios n.º..., ..., e ... -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 a Penalização pela Permanência após as 19 h

e com o Serviço de Educação, Saúde e Psicologia, 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 os Livros Escolares e com o Prolongamento de Horário, com a consequente anulação dos atos contestados no que a estas correções respeita;
- iii) O reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada na proporção do montante anulados, no que respeita aos atos, relativamente aos quais foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2015... .

Fixa-se o valor do processo em € 56.387,43 (cinquenta e seis mil euros e trezentos e oitenta e sete euros e quarenta e três 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 € 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, 70% a cargo da REQUERENTE e 30% cargo da ENTIDADE REQUERIDA 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, 30 de março de 2016

[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)