

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 337/2019-T

Tema: IVA – Isenção artigo 9º/9 do CIVA – serviços de educação.

DECISÃO ARBITRAL

RELATÓRIO

A -PARTES

A... como NIPC ..., com sede na Rua ... - ..., ..., ...-... ..., doravante designado de Requerente ou Sujeito Passivo.

AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos, por meio do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro) doravante designada por Requerida ou AT.

No dia 14-05-2019, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, e automaticamente notificada a Autoridade Tributaria, conforme consta da respetiva ata.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como árbitro Paulo Ferreira Alves, que comunicou a sua aceitação, nos termos legalmente previstos.

Em 01-07-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Deste modo, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 22-07-2019.

Ambas as partes concordaram com a dispensa da realização da reunião, prevista no artigo 18.º do RJAT.

O Tribunal Arbitral, foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º n.º 1 alínea a), e 30.º n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

B–PEDIDO

1. A Requerente, peticiona a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado n.º 2019..., referente ao período 2018 3T, no montante de €6.254,95, e liquidação de juros compensatórios n.º 2019... no montante de 155,60€.

C–CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado, já descrito no ponto 1, em síntese, o seguinte:

2.1. A liquidação impugnada tem por base uma notificação de um projeto de liquidação adicional de IVA no período 2018 03T *"por se verificar que o valor de IVA liquidado nas facturas e superior ao valor de IVA declarado na Declaração Periódica do*

período".

- 2.2.** Sustenta a anulação das liquidações, por entender que violam o princípio da legalidade, por violação do princípio da confiança e por se verificar um erro na qualificação do facto tributário.
- 2.3.** Defende a Requerente a violação do princípio da confiança, alegando que a AT a notificou, sucessivamente, de decisões contraditórias sobre o enquadramento da sua atividade em sede de incidência de IVA, colocando-a numa situação de incerteza sobre a sua situação fiscal.
- 2.4.** Mais alega, que decorrendo do processo de inspeção a AT no Relatório Final de inspeção tributaria, transmitiu que considerada a atividade do Requerente como subsumível à alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, e como tal beneficia a isenção aí prevista, porque não havia lugar à liquidação de IVA nas faturas de prestação de serviços do contribuinte.
- 2.5.** Na sequência dessa notificação a Requerente procedeu à revisão das liquidações de IVA que tinha aplicado sobre as faturas de 2018, e creditou aos clientes o valor do IVA que lhes tinha liquidado. E prosseguiu a sua atividade novamente sem preceder à liquidação de IVA sobre os seus serviços prestados.
- 2.6.** Sustenta a Requerente, que a AT passados vários meses, veio abrir um novo processo inspetivo, revogando o entendimento anterior, e considerando que a atividade da contribuinte não poderia beneficiar da isenção do IVA, exigindo o imposto referente ao 1º trimestre de 2018.
- 2.7.** Entende que a liquidação impugnada violou a alínea b) do n.º 2 do artigo 8.º, o artigo 55.º e a alínea m) do n.º 3 do artigo 59.º todos da LGT.
- 2.8.** A Requerente mais sustenta a anulação da liquidação por erro na qualificação do facto tributário, para o qual argumenta, que para efeitos do enquadramento da sua atividade para efeitos do disposto no n.º 9 do artigo 9.º do CIVA, a declaração que entregou à AT, emitida pelo Secretario de Estado da Educação, em 8 de Março de 2018 está de acordo com o exigido pelo n.º 9 do artigo 9.º do CIVA para efeitos da atribuição da

Isenção.

2.9. Mais defende, que a interpretação que a AT faz dessa declaração, é restritiva e excessivamente literal, sem considerar a real atividade da Requerente e a sua subsunção aos objetivos da norma tributaria em causa.

2.10. Alega a Requerente que a referida declaração foi emitida, como se encontra explicito no seu teor, precisamente para efeitos do disposto no n.º 9 do artigo 9.º do CIVA, ou seja, foi intenção do membro do Governo declarante que tal declaração servisse precisamente para enquadrar a atividade da Contribuinte como subsumível à referida norma - e como tal para efeitos de consideração da sua atividade no regime de isenção de IVA

2.11. Termina, defendendo que a liquidação incorre na violação do artigo 9.º n.º 9 do CIVA.

D-DA RESPOSTA DA REQUERIDA

3. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

3.1. A atividade da Requerente consiste no ensino de línguas, ou seja, uma atividade de prestação de serviços, sujeita a IVA de acordo com a regra de incidência objetiva prevista no art. 1.º, n.º 1, al. a) do CIVA.

3.2. Por outro lado, de acordo com a regra de incidência subjetiva do art. 2.º, n.º 1, al. a) do CIVA são sujeitos passivos do imposto as pessoas coletivas que exerçam uma atividade prestação de serviços. Assessoriamente à atividade de prestação de serviços, pratica transmissões de bens, nomeadamente livros, também elas sujeitas a IVA de acordo com a mesma disposição legal.

3.3. Para além deste enquadramento genérico, o Código do IVA prevê, no seu art. 9.º, isenções aplicáveis a casos específicos, sendo que no caso do ensino encontra-se previsto no n.º 9.

3.4. Esta isenção está dependente do reconhecimento das atividades exercidas pelo Ministério competente.

3.5. Em 13/03/2018 (entrada 2018...) a Requerente remeteu uma declaração emitida pelo

SEE, na qual constava que o A... *“desenvolve desde a sua génese uma atividade de enriquecimento extracurricular”*.

3.6. Posteriormente, no seguimento de um pedido efetuado pela Requerente ao SEAF, a DSIVA veio esclarecer que a referida declaração do SEE, não reúne as condições para aplicação da isenção do art. 9.º al. 9) do CIVA por não referir expressamente que o A... se encontra integrado no Sistema Nacional de Educação ou presta serviços com fins análogos.

3.7. Somente se a Requerente detivesse o reconhecimento expresso como tendo fins análogos aos estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação, as prestações de serviços que tenham por objeto o ensino são isentas de IVA ao abrigo da al. 9) do art. 9.º do CIVA.

3.8. Uma vez que a Requerente não é um estabelecimento integrado no Sistema Nacional de Educação, e, pelos dados observados, se pressupõe que também não é um estabelecimento reconhecido como tendo fins análogos aos estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação, as prestações de serviços que efetua, não beneficiam da isenção prevista na al. 9) do art. 9.º do CIVA ou de qualquer outra isenção prevista no mesmo art. 9.º, sendo, conseqüentemente, sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos gerais do CIVA.

3.9. Para beneficiar da isenção prevista na al. 9) do art. 9.º do CIVA, a Requerente teria que se encontrar reconhecida no âmbito do Sistema Nacional de Educação, ficando, automaticamente, abrangida pela isenção, o que, considerando os elementos apresentados, não se verifica.

3.10. Enquanto tal não ocorrer, as prestações de serviços realizadas no âmbito dessa atividade são sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos gerais do Código do IVA.

3.11. Resulta assim verificado que a declaração do SEE não é válida para efeitos de enquadramento naquela isenção, por não referir que a Requerente está integrada no Sistema Nacional de Educação, ou que tenha fins análogos.

3.12. Assim, deveria a Requerente demonstrar, através de certificação que atestasse o

reconhecimento pelo Ministério de Educação de que o ensino por si ministrado se integrava nos objetivos do SNE, que a utilização de tais critérios conduziu, sem margem para dúvidas fundamentadas, a um resultado final sem qualquer aderência à sua realidade, prova essa que, não logrou fazer.

3.13. Termina a Requerida, alegando a legalidade e validade das liquidações ora impugnadas.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

4. Previamente à apreciação das questões submetidas pelas partes, enuncia-se de seguida a matéria factual assente, com base na prova documental junta aos autos.

5. A Requerente tem como objeto social o *“Ensino de línguas estrangeiras, segundo os programas oficiais, visando a formação de especialistas e professores em línguas, no âmbito da formação cultural da população da cidade de ..., seu concelho e área de influência”*.

6. A atividade da Requerente consiste no ensino de línguas, ou seja, uma atividade de prestação de serviços, sujeita a IVA de acordo com a regra de incidência objetiva prevista no art. 1.º, n.º 1, al. a) do CIVA.

7. A Requerente encontrava-se enquadrada no regime de isenção de IVA do art. 9.º do CIVA, desde o seu início de atividade, enquadramento que esta assinalou na sua declaração de início de atividade, prevista no art. 31.º do CIVA.

8. A Requerente foi alvo de uma ação de inspeção tributária, n.º OI2017... .

9. A Requerente no âmbito ação de inspeção tributária, n.º OI2017..., entregou à AT, a declaração emitida pelo Secretário de Estado da Educação.

10. A AT na ação de inspeção tributária, n.º OI2017..., concluiu de acordo com o Relatório Final de Inspeção Tributária, que a atividade da Requerente se encontra enquadrado na al. 9) do art. 9.º do CIVA, pelo que, não havia lugar à liquidação de IVA nas faturas de prestação de serviços pela contribuinte.

11. Terminada a ação de inspeção tributária, n.º OI2017..., a AT procedeu a uma nova ação

inspetiva, pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de ..., credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2018..., onde concluiu que a declaração emitida pelo Secretário de Estado da Educação não é suficiente para a Requerente beneficiar da isenção de IVA prevista na alínea 9) do art. 9.º do CIVA.

12. Mais concluiu, que a Requerente se encontrava erradamente enquadrada no regime de isenção de IVA do art. 9.º do CIVA, desde o seu início de atividade, já que foi este o enquadramento que assinalou na sua declaração de início de atividade, prevista no art.º 31.º do CIVA.

13. No seguimento do Relatório Final da Ordem de Serviço n.º OI2018..., a Requerente foi notificada da liquidação em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado n.º 2019..., referente ao período 2018 3T, no montante de €6.254,95, e liquidação de juros compensatórios n.º 2019 ... no montante de 155,60€.

F- FACTOSNÃOPROVADOS

14. Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objeto de análise concreta, não se provaram outros factos para além dos que constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕESDECIDENDAS

15. Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas as seguintes, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

a. A alegada pela Requerente:

(i) declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado n.º 2019... referente ao período 2018 3T .

(ii) Condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

J- MATÉRIA DE DIREITO

16. Deste modo, atendendo à posição das partes, iniciaremos pela questão da (i)legalidade do ato de liquidação de Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

17. Para tanto, vamos apurar a questão do enquadramento da Requerente na isenção prevista na al. 9) do art. 9.º do CIVA.

18. Resulta sucintamente da factualidade provada, que a Requerente no início da sua atividade assinalou na sua declaração o enquadramento no regime de isenção de IVA, do art. 9.º do CIVA, isenção que se encontra dependente de um conjunto de requisitos obrigatórios e cumulativos.

19. Consequentemente, perante a factualidade dada como provada e as normas legais em vigor à data dos factos, cumpre averiguar se existiu cumprimento por parte da Requerente dos requisitos elencados na al. 9) do art. 9.º do CIVA, de modo a poder beneficiar da isenção aí prevista.

20. Assim sendo, diz-nos a alínea 9) do art. 9.º do CIVA o seguinte: *“Estão isentas do imposto: 9) 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;”*

21. Resulta do exposto, a existência de dois requisitos cumulativos para lhe ser aplicada a isenção, a saber:

a) prestações de serviços que tenham por objeto o ensino ou prestações conexas;

b) efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidas pelo Ministério Competente como tendo fins análogos.

22. Quanto ao primeiro requisito, não há dúvidas de que a Requerente presta um serviço que tem por objeto o ensino, conforme resulta do seu objeto social *“Ensino de línguas estrangeiras, segundo os programas oficiais, visando a formação de especialistas e professores em línguas, no âmbito da formação cultural da população da cidade de ...”*, motivo pelo qual o primeiro requisito está cumprido.

-
23. Passemos de seguida à análise do segundo requisito, o de estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação, ou não se encontrando expressamente integrados, no reconhecimento pelo Ministério da Educação como tendo fins análogos.
24. Vejamos se existe reconhecimento da Requerente, pelo Ministério da Educação.
25. Pese embora, a alínea 9) do art. 9.º do CIVA, não especifique a forma como deva ser efetuado esse reconhecimento, contudo se para a integração é necessária uma declaração do SNE, o mesmo raciocínio deve ser efetuado para os fins análogos, ou seja, é necessária uma declaração emitida pelo Ministério da Educação para esses fins.
26. Dos autos resulta que a Requerente juntou uma declaração, que no seu entender serve para esse efeito.
27. No entendimento da Requerente essa declaração é suficiente e cumpre com os requisitos a alínea 9) do art. 9.º do CIVA, no entanto a AT tem outro entendimento, no sentido de que a declaração emitida Ministério da Educação não preenche os requisitos desse dispositivo legal.
28. Vejamos o teor da declaração: *“Conforme solicitado, e para efeitos do disposto no n.º 9 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, se declara, com base na informação recolhida pelos serviços desde Ministério, que o A..., NIPC..., com sede no ..., ..., desenvolve desde a sua génese uma atividade de enriquecimento extra-curricular, que funciona nas instalações do agrupamento de Escola ..., designadamente na Escola Básica e Secundaria ... e na Escola Básica ...”*.
29. Declaração emitida pelo Secretario de Estado da Educação, B..., emitida em Lisboa, a 8 de março de 2018.
30. Resulta de o teor da declaração ter sido emitida exclusivamente para efeitos do disposto no n.º 9 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, e que a Requerente desenvolve desde a sua génese uma atividade de enriquecimento extra-curricular dentro do agrupamento de Escola ...;
31. Não suscita qualquer dúvida que a declaração emitida pelo Secretario de Estado da Educação, B..., em Lisboa, a 8 de março de 2018, ao emitir a declaração para efeitos do n.º 9 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, fê-lo com a finalidade do

reconhecimento para efeitos de isenção, uma vez que na alínea 9) não se prevê outro tipo de reconhecimento.

32. Continuando na análise da declaração, extrai-se que a Requerente desenvolve *uma atividade de enriquecimento extra-curricular* e que o faz *dentro do agrupamento de Escola ...*. Ou seja, existe também um reconhecimento expresso, da prestação de serviços da Requerente ser efetuada também em prestações conexas.

33. Deste modo, a declaração do Ministério da Educação, Ministério competente para a emitir, com a finalidade de aplicação do n.º 9 do artigo 9 do CIVA, dispositivo referente à isenção, deve-se entender a declaração emitida para efeitos da atribuição da isenção.

34. Pelo anteriormente exposto se pode concluir que a declaração é clara e contem todas as informações necessárias, que permitem concluir pelo preenchimento de ambos os requisitos elencados do n.º 9 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

35. Desta forma, existe um reconhecimento expresso do Ministério da Educação, a que a Requerente tenha direito à isenção prevista no n.º 9 do artigo 9.º do CIVA.

36. Perante o exposto, julga-se procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento do Valor Acrescentado n.º 2019... .

I - QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

37. Na sentença a proferir deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT). Contudo as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “*as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)*”.

38. O Tribunal Arbitral, os termos dos arts. 608º, n.º 2, 663º, n.º 2 e 679º do Código de Processo Civil por aplicação do artigo 29.º do RJAMT, não se encontra obrigado a apreciar todos os argumentos alegados pela Requerente ou pela Requerida, quando a decisão fique prejudicada pela solução já proferida, como é o caso dos autos, motivo pelo qual ficam prejudicadas para a apreciação as restantes questões submetidas a pedido de pronúncia.

39. Em face da solução dada à questão aqui em apreço, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões incluídas no pedido de pronúncia arbitral.

L - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

40. Peticiona, ainda, a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

41. Perante o exposto, a liquidação, na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resulta de erro de facto e de direito imputável exclusivamente à administração fiscal, na medida em que a Requerente cumpriu o seu dever de declaração e foi por aquela cometido e não poderia a mesma desconhecer entendimento diferente.

42. O artigo 43º da Lei Geral Tributária, sob a epígrafe ‘pagamento indevido da prestação tributária’, tem como pressuposto a intenção de compensar o sujeito passivo pela privação da quantia que pagou indevidamente.

43. O artigo 43º da Lei Geral Tributária n.º 2 – “*Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*”

44. Na verdade, está demonstrado que a Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido, por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem a Requerente direito aos juros indemnizatórios devidos, juros esses a serem contados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ª a 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

45. Pelo exposto, dá-se provimento ao pedido da Requerente.

L-DECISÃO

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado n.º 2019..., referente ao período 20183T, no montante de €6.254,95, e liquidação de juros compensatórios n.º 2019... no montante de 155,60€.

Condenar a Requerida a restituir à Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga no montante de 6.410,55 €, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período, a contar desde o pagamento do imposto nos termos dos n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral e efetivo reembolso.

Fixa-se o valor do processo em €6.410,55 do valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 612,00 € (seiscentos e doze euros), a cargo da Requerida de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 5 de Novembro de 2019

O Árbitro

Dr. Paulo Ferreira Alves