

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 453/2020-T

Tema: IVA – Ensino; Isenção.

SUMÁRIO:

Não se descortinando no Relatório da Inspeção que serviu de base às correcções que deram origem à liquidação sindicada que as prestações de serviços desconsideradas pela Administração fiscal como abrangidas pelo âmbito da isenção das operações conexas com o ensino não se afiguram indispensáveis à realização deste ou que se destinem essencialmente a proporcionar receitas suplementares, originando distorções da concorrência e sendo verosímil que a generalidade dos serviços prestados tenham tido conexão com a actividade de formação profissional, impunha-se à Administração fiscal explicitar as razões pelas quais entendia que tais prestações de serviços, alegadamente conexas com o ensino, deviam como tal ser desconsideradas.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 11 de Setembro de 2020, A... UNIPESSOAL, LDA, NIPC ..., com sede na Rua ..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos períodos dos anos

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.

- v. vício de violação de lei, designadamente dos artigos 55.º, 58.º e 74.º, todos da LGT, por violação do princípio do inquisitório e do ónus da prova, dado a AT não ter levado a cabo as diligências necessárias à descoberta da verdade material.
3. No dia 14-09-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
 4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 5. Em 04-11-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
 6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 07-12-2020.
 7. No dia 26-01-2021, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
 8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.

9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pela Requerente, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade que tem como objecto social a promoção, desenvolvimento e implementação de actividades de formação com o objectivo de proporcionar a aquisição de competências técnico-profissionais, promover a aprendizagem de línguas estrangeiras, gestão e coordenação de projectos educativos, apoio escolar e organização de programas de intercâmbio de estudantes.
- 2- No âmbito da sua actividade, a Requerente especializou-se na componente técnico-profissional, através de cursos educativos cuja oferta se destina, maioritariamente, a

- estabelecimentos de ensino de Estados-Membros da União Europeia no âmbito de um programa de mobilidade europeia de estudantes designado Erasmus+.
- 3- O programa comunitário Erasmus+ tem como principal objectivo o intercâmbio de estudantes com idades compreendidas entre os 15 e 18 anos que frequentem, nos seus países de origem, o ensino secundário na vertente técnico profissional, permitindo, no caso concreto, que estes venham a Portugal realizar parte da sua formação curricular.
 - 4- Os referidos cursos fornecidos pela Requerente têm uma duração compreendida entre 2 e 4 semanas, sendo os seus participantes alunos selecionados pelos estabelecimentos de ensino de origem, ou seja, destinatários específicos, não sendo permitida a inscrição fora daquele núcleo de alunos, previamente selecionado pela entidade de ensino.
 - 5- Os ensinamentos obtidos no âmbito dos cursos integram o plano dos estudos nos Estados-Membros de proveniência dos estudantes, sendo as avaliações obtidas integradas no programa curricular de origem, através do sistema ECVET – European Credit Vocational Educational System, que é um sistema europeu que visa a transferência, o reconhecimento e a acumulação de resultados de aprendizagem, num contexto de mobilidade, para efeitos de obtenção de uma qualificação profissional no âmbito do Quadro Europeu de Qualificações.
 - 6- A Requerente é subcontratada para a realização do currículo na vertente técnico profissional, inserido no ensino secundário dos alunos que frequentam os estabelecimentos de ensino no país de origem.
 - 7- No âmbito destes cursos, inseridos no plano curricular de ensino secundário técnico profissional, a Requerente fornece ainda uma vertente sociocultural, que tem em vista o sucesso dos projectos executados e o desenvolvimento profissional e pessoal dos alunos.
 - 8- Os *Partnership Agreement* estipulam a forma como deverão ser estabelecidos os termos e condições de cada programa, designadamente a forma de pagamento do orçamento correspondente a cada um.
 - 9- Na esfera das entidades que acolhem os estudantes, no caso concreto a Requerente, esta contribui com toda a parte lectiva curricular formativa, e com outros aspectos associados à realização desta formação transnacional, tais como, *transfers*, alojamento, alimentação, programas culturais, transportes públicos, etc.

- 10- O programa lectivo curricular formativo, é idealizado e preparado em conjunto com os estabelecimentos de ensino dos países de origem com cerca de dois anos de antecedência, sendo posteriormente a Requerente responsável pela organização de todo o programa, como se de um projecto chave na mão se tratasse, tendo como base o *Learning agreement*-Acordo de Formação.
- 11- A Requerente, para além de garantir toda a componente de ensino, a qual normalmente envolve o recurso a formadores externos ou a centros do IEFP-Instituto do Emprego e Formação Profissional, como sejam o B..., para formações na área da mecatrónica, ou o C... para formações na área electrónica, é ainda responsável pelo cumprimento dos aspectos logísticos e culturais associados aos programas de mobilidade.
- 12- A Requerente é uma entidade acreditada junto da entidade da Comissão Europeia que gere o Erasmus+, condição *sine qua non* para o exercício desta actividade.
- 13- O programa ERASMUS + é um programa da responsabilidade Comissão Europeia, a qual delega a gestão do mesmo em entidades nacionais, uma delas a Agência Nacional Erasmus+ Educação e Formação.
- 14- Enquanto entidade competente, a ANE+ EF aprovou a candidatura da Requerente ao programa.
- 15- As avaliações obtidas pelos alunos são transferidas para os respetivos sistemas de educação nacionais através do ECVET – European Credit Vocational Educational System sistema europeu que visa a transferência, o reconhecimento e a acumulação de resultados de aprendizagem, num contexto de mobilidade, para efeitos de obtenção de uma qualificação profissional no âmbito do Quadro Europeu de Qualificações.
- 16- A Requerente obteve certificado emitido pela Direcção-Geral do Emprego e das Relações do Trabalho, do Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social, que a reconheceu como entidade formadora, a partir de 7 de Abril de 2020.
- 17- De acordo com o *Learning agreement e Partnership agreement*, pelos serviços prestados, à Requerente é fixada uma remuneração total, a qual é calculada em função de vários elementos.
- 18- Aquando da emissão das facturas, a Requerente é obrigada a fazer menção expressa a tais elementos que contribuem para o preço global dos cursos.

- 19- A Requerente foi objecto de uma inspecção tributária, referente aos anos de 2016, 2017 e 2018, em execução das ordens de serviço n.º OI012019..., 012019... e OI01019..., tendo o procedimento tido origem na identificação de divergências entre os valores constantes do VIES e os valores declarados pela Requerente nas suas declarações de IVA como aquisições de serviços.
- 20- A Requerente exerceu o seu direito de audição prévia durante a fase inspectiva, na qual apresentou o seu entendimento e, em prol da descoberta da verdade material e requereu a inquirição de duas testemunhas.
- 21- Do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) consta, para além do mais, o seguinte:

II – 3.5. Outros elementos relevantes

ATIVIDADE DA EMPRESA – Conforme elementos recolhidos, nos períodos de 2016, 2017 e 2018, a sociedade encontra-se em atividade, sendo o local da morada da sede a Rua ... , n.º - , domicílio fiscal dos sócios-gerentes.

Conforme declarado pela sócia-gerente, a actividade exercida pela sociedade consiste na prestação de serviços na área da educação/formação profissional. Têm protocolos com o IEFP através dos centros de formação sectoriais (B... , C... , D... , E...).

No âmbito do programa Erasmus +, recebem alunos da Roménia e da Polónia, que vêm a Portugal fazer estágios curriculares de formação profissional com uma duração de 3 a 4 semanas, celebrando para o efeito protocolos com as escolas destes países.

No âmbito dos protocolos celebrados, a sociedade responsabiliza-se por todos os aspectos inerentes à mobilidade, que inclui transfers, alojamento, alimentação, transportes locais, formação, validação e certificação do curso, bem como preparação cultural de fim-de-semana.

Possuem para o efeito 3 entidades (2 na Roménia e 1 na Polónia), que fazem a interligação entre as escolas destes países e a A...

Tratam-se de estágios profissionais em que os alunos têm entre 15 a 18 anos.

Para o alojamento dos formandos possuem 5 apartamentos arrendados, 1 no Areeiro, 1 em Entrecampos e 3 na Avenida de Berna. Possuem também salas para a formação.

Para a formação realizada pela empresa, contratam professores, possuindo para o efeito uma bolsa de formadores (Anexo n.º 2).

(...)

III – Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas

Foram analisados os registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte, tendo sido detetadas as seguintes situações dignas de registo:

III – 1. Em sede de IVA

III – 1.1. IVA não Liquidado - Aquisições Serviços Intracomunitários

Tal como já foi referido anteriormente, a presente ação de inspeção foi originada pelo facto de terem sido detetadas divergências entre os valores constantes no VIES e os valores declarados pelo sujeito passivo como Aquisições Intracomunitárias de serviços.

Com o objetivo de comprovar os valores declarados, foram analisados os elementos contabilísticos, tendo-se verificado que o sujeito passivo registou como gastos da sua atividade os montantes abaixo discriminados referentes a serviços adquiridos a sujeitos passivos sediados noutros Estados-membros:

Ano	Valores Totais	Anexo / Folhas
2016	€38.366,00	Anexo n.º 4, fls. 1 a 17
2017	€42.797,80	Anexo n.º 5, fls. 1 a 22
2018	€84.965,20	Anexo n.º 6, fls. 1 a 20

De acordo com os documentos de suporte a estas aquisições, estão em causa serviços relacionados com a organização de projetos educacionais em diversas áreas de atividade.

Sendo os serviços contratualizados prestados por entidades não sediadas em território português, há que atender às regras de localização para determinar o local de tributação das operações, as quais se encontram estabelecidas no artigo 6.º do Código do IVA.

A este respeito, importa recordar que no n.º 6 do artigo 6.º são estabelecidas as regras gerais e que nos n.ºs 7 e seguintes do mesmo artigo se encontram previstas as conexões específicas, não existindo qualquer primado das regras gerais sobre as conexões específicas.

A alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA estabelece, como regra geral da tributação das prestações de serviços o seguinte:

“- São tributáveis as prestações de serviços efectuadas a: a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador;”

Nos n.ºs 7 e 8 do já referido artigo 6.º do Código do IVA são elencadas algumas exceções à regra geral acima mencionada, não cabendo no entanto nestas exceções os referidos serviços adquiridos.

Conclui-se assim estarem em causa serviços tributáveis em território nacional, cabendo ao sujeito passivo adquirente a liquidação do imposto devido, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, sem prejuízo do respetivo direito à dedução nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º.

Da análise efetuada verificou-se que o sujeito passivo não deu qualquer tratamento em sede de IVA a estas aquisições, à exceção das efectuadas a partir de agosto de 2018.

Assim, procede-se ao apuramento do imposto a liquidar e correspondente direito à dedução. Este apuramento resume-se da seguinte forma:

Ano 2016 – Anexo n.º 4

Período	B. Tributável	IVA a liquidar	IVA a deduzir
201603T	7.925,00 €	1.822,75 €	1.822,75 €
201606T	5.249,00 €	1.207,27 €	1.207,27 €
201609T	4.787,00 €	1.101,01 €	1.101,01 €
201612T	20.405,00 €	4.693,15 €	4.693,15 €
Total anual	38.366,00 €	8.824,18 €	8.824,18 €

Ano 2017 – Anexo n.º 5

Período	B. Tributável	IVA a liquidar	IVA a deduzir
201703T	14.777,80 €	3.398,89 €	3.398,89 €
201709T	17.265,00 €	3.970,95 €	3.970,95 €
201712T	10.755,00 €	2.473,65 €	2.473,65 €
Total anual	42.797,80 €	9.843,49 €	9.843,49 €

Ano 2018 – Anexo n.º 6

Período	B. Tributável	IVA a liquidar	IVA a deduzir
201801	7.959,00 €	1.830,57 €	1.830,57 €
201802	12.309,00 €	2.831,07 €	2.831,07 €
201803	2.192,00 €	504,16 €	504,16 €
201804	10.734,00 €	2.468,82 €	2.468,82 €
201805	7.374,00 €	1.696,02 €	1.696,02 €
201806	1.800,00 €	414,00 €	414,00 €
201807	4.246,00 €	976,58 €	976,58 €
Total anual	46.614,00 €	10.721,22 €	10.721,22 €

III – 1.2. IVA não liquidado - Prestações de Serviços

Conforme já referido, o sujeito passivo encontra-se registado no regime normal de IVA, declarando realizar operações tributáveis que conferem direito a dedução.

Da análise efetuada às faturas emitidas pelo sujeito passivo, e que titulam as prestações de serviços realizadas, verificou-se o seguinte:

- os clientes são entidades sedeadas fora do território nacional;
- as faturas respeitam a serviços administrativos (Administration cost), de alojamento, alimentação, transporte e programação cultural;
- não foi liquidado IVA nos serviços prestados, constando nas faturas emitidas isenção de IVA, nomeadamente a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º à contrário (operação não localizada no território nacional) ou isenção nos termos do artigo 14.º do RITI (Transmissões Intracomunitárias);

Tal como já foi referido, a atividade exercida pela sociedade, consiste na prestação de serviços na área da educação/formação profissional, ao abrigo do programa Erasmus + no âmbito do qual recebem alunos da Roménia e da Polónia, que vem a Portugal fazer estágios curriculares de formação, celebrando para o efeito protocolos com as escolas destes países. No âmbito dos protocolos celebrados a sociedade responsabiliza-se por todos os aspectos inerentes à mobilidade, que inclui transfers, alojamento, alimentação, transportes locais, formação, validação e certificação do curso, bem como preparação cultural de fim-de-semana.

A sociedade, de acordo com informação da sócia gerente, não se encontra certificada como entidade formadora.

A fim de confirmar o tipo de serviços em concreto incluídos nas descrições constantes nas faturas emitidas foi questionada a sócia gerente da sociedade, tendo a mesma declarado o seguinte, conforme auto de declarações em anexo n.º 7:

- A rubrica "AC – Administration Costs" inclui o programa de trabalho, a documentação de apoio, a taxa de participação e a gestão e coordenação do projecto.
- A rubrica "CP – Cultural Programme" respeita a visitas de estudo efetuadas a diversos locais, que inclui os guias, os acessos aos locais visitados e respectivos transportes.
- A rubrica "CP+PT+LC – Cultural Programme and Portuguese Language Course", para além do "CP – Cultural Programme", inclui um curso de preparação linguística ministrado nas instalações.

O sujeito passivo informou ainda que, regra geral, o alojamento e a alimentação são fornecidos pela empresa, sendo o pequeno-almoço fornecido no apartamento onde os alunos estão alojados e os almoços e jantares são contratados a entidades externas, uma vez que não possuem cozinha.

Nos termos do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, estão sujeitas a este imposto "as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal", definido o n.º 1 do artigo 4.º o conceito de "prestações de serviços" como "as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens".

Sendo os serviços contratualizados, prestados a entidades não sediadas em território português, há que atender às regras de localização para determinar o local de tributação das operações, as quais se encontram estabelecidas no artigo 6.º do Código do IVA.

A este respeito, importa recordar que no n.º 6 do artigo 6.º são estabelecidas as regras gerais e que nos n.ºs 7 e seguintes do mesmo artigo se encontram estabelecidas várias exceções, aplicáveis a certos serviços especificamente identificados.

Dispõe o n.º 6 do art.º 6.º do CIVA que:

"São tributáveis as prestações de serviços efectuadas a:

a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador;

b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados."

Já o n.º 8 do referido art.º 6.º dispõe o seguinte:

"Não obstante o disposto no n.º 6, são tributáveis as seguintes operações:

(a) Prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito no território nacional, (...) e a prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo;

b) Prestações de serviços de transporte de passageiros, pela distância percorrida no território nacional;

c) Prestações de serviços de alimentação e bebidas, (...) que sejam executadas no território nacional;

d) (...);

e) Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso, que tenham lugar no território nacional; (...)"

Face ao descrito, verifica-se que os serviços facturados relativos a alojamento, alimentação, transportes e programas culturais, são tributáveis em território nacional, por aplicação das regras específicas, estabelecidas nas seguintes alíneas a), b), c) e e) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA.

Quanto aos serviços designados de "AC- Administration Costs", os mesmos serão de enquadrar na regra geral prevista no n.º 6 do art.º 6.º, concluindo-se assim que:

- Relativamente aos serviços faturados a sujeitos passivos do imposto, os mesmos não são tributáveis em território nacional por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do art.º 6 (a contrario), cabendo ao cliente (adquirente dos serviços) a autoliquidação do IVA.

- No que respeita aos serviços facturados a entidades, não sujeitos passivos, os mesmos são tributáveis em território nacional por força do disposto na alínea b) do n.º 6 do art.º 6 do CIVA.

Em conclusão:

Face ao descrito no presente relatório, verifica-se que, à exceção dos serviços designados de "AC-Administration Costs" faturados a clientes, sujeitos passivos registados no VIES, todos os restantes serviços são localizados/tributados em território nacional.

Quanto às taxas de IVA, são as seguintes as taxas a aplicar aos serviços tributados no território nacional:

- Alojamento – Taxa de 6%, conforme artº 18º nº 1 alínea a) e verba 2.17 da lista I anexa ao CIVA. Esta taxa aplica-se ao alojamento incluindo o pequeno almoço;

De referir que se o alojamento incluir almoço/jantar (meia pensão) a taxa reduzida aplica-se a 75% do preço, sendo os restantes 25% tributados à taxa normal. Se o alojamento incluir almoço e jantar (pensão completa), taxa reduzida aplica-se a 50% do preço, sendo os restantes 50% tributados à taxa normal

- Transportes - Taxa de 6%, conforme artº 18º nº 1 alínea a) e verba 2.14 da lista I anexa ao CIVA;

- Alimentação – Taxa de 23%, conforme artº 18º nº 1 alínea c) do CIVA. De referir que apesar de ter havido alteração da taxa de IVA para 13% nos serviços de alimentação e bebidas, com exceção das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos e águas gaseificadas, a partir de julho de 2016, a mesma não pode ser aplicada por não haver discriminação dos vários elementos que compõem os serviços de alimentação faturados;

- Para os restantes serviços, a taxa a aplicar é a de 23%, prevista na alínea c) do nº 1 do artº 18º do CIVA.

Pelo exposto, conclui-se que não foi liquidado IVA sobre os montantes abaixo descritos, valores estes não recebidos e não entregues nos cofres do Estado, imputados aos períodos que dizem respeito, conforme abaixo discriminado:

Ano de 2016 (Anexo n.º 8)

Per. Mês/ Trim.	Isenta	Taxa Reduzida		Taxa Normal		Total	
	Base Tribut.	Base Tribut.	IVA liquidado	Base Tribut.	IVA liquidado	Base Tribut.	IVA liquidado
03T	€2.100,00	€108.146,00	€6.488,76	€60.589,50	€13.935,59	€170.835,50	€20.424,35
06T	€220,00	€147.257,50	€8.835,45	€131.304,50	€30.200,04	€278.782,00	€39.035,49
09T	€2.269,47	€43.047,00	€2.582,82	€38.175,50	€8.780,37	€83.491,97	€11.363,19
12T	€1.500,00	€98.980,40	€5.938,32	€103.724,60	€23.856,66	€204.205,00	€29.795,48
Total	€6.089,47	€397.430,90	€23.845,85	€333.794,10	€76.772,64	€737.314,47	€100.618,50

Ano de 2017 (Anexo n.º 9)

Per. Mês/ Trim.	Isenta	Taxa Reduzida		Taxa Normal		Total	
	Base Tribut.	Base Tribut.	IVA liquidado	Base Tribut.	IVA liquidado	Base Tribut.	IVA liquidado
03T	€2.100,00	€138.758,15	€8.325,49	€164.178,75	€37.761,11	€305.036,90	€46.086,60
06T	€1.000,00	€179.630,50	€10.777,83	€177.217,50	€40.760,03	€357.848,00	€51.537,86
09T	€11.580,00	€101.751,50	€6.105,09	€83.933,50	€19.304,71	€197.265,00	€25.409,80
12T	€1.350,00	€46.037,00	€2.762,22	€44.764,00	€10.295,72	€92.151,00	€13.057,94
Total	€16.030,00	€466.177,15	€27.970,63	€470.093,75	€108.121,56	€952.300,90	€136.092,19

Ano de 2018 (Anexo n.º 10)

Perio do Mês/ Trim.	Isenta	Taxa Reduzida		Taxa Normal		Total	
	Base Tribut.	Base Tribut.	IVA liquidado	Base Tribut.	IVA liquidado	Base Tribut.	IVA liquidado
01	€4.784,00	€78.602,00	€4.716,12	€60.806,00	€13.985,38	€144.192,00	€18.701,50
02	€4.500,00	€62.655,00	€3.759,30	€51.722,00	€11.896,06	€118.877,00	€15.655,36
03	€0,00	€88.946,00	€5.336,76	€91.186,00	€20.972,78	€180.132,00	€26.309,54
04	€6.200,00	€60.499,50	€3.629,97	€54.727,50	€12.587,33	€121.427,00	€16.217,30
05	€2.250,00	€65.994,00	€3.959,64	€41.770,00	€9.607,10	€110.014,00	€13.566,74
06	€2.080,00	€36.805,00	€2.208,30	€30.976,00	€7.124,48	€69.861,00	€9.332,78
07	€4.770,00	€21.260,00	€1.275,60	€22.482,00	€5.170,86	€25.602,00	€6.446,46
08	€0,00	€0,00	€0,00	€0,00	€0,00	€0,00	€0,00
09	€2.560,00	€18.396,50	€1.103,79	€21.596,50	€4.967,20	€65.463,00	€6.070,99
10	€0,00	€50.901,00	€1.468,83	€26.420,50	€6.076,71	€50.901,00	€7.545,54
11	€4.235,00	€45.879,00	€2.752,74	€41.675,00	€9.585,25	€91.789,00	€12.337,99
12	€0,00	€31.720,00	€1.903,20	€23.753,00	€5.463,19	€55.473,00	€7.366,39
Total	€31.379,00	€535.237,50	€32.114,25	€467.114,50	€107.436,34	€1.033.731,00	€139.550,59

22- Mais consta do RIT:

IX – Direito de Audição

Foi o sujeito passivo notificado, nos termos do artigo 60.º da LGT (Lei Geral Tributária) e no artigo 60.º do RCPITA (Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira) para, no prazo de 15 dias, querendo, exercer o direito de audição, conforme nosso ofício n.º ... de 02/04/2020, que foi recebido em 03/04/2020 (Anexo 17)

O direito de audição foi exercido, conforme petição recebida em 20/04/2020 (anexo 18), tendo o sujeito passivo apresentado os seguintes fundamentos:

1 – No §1 da petição apresentada, intitulado de “Considerações Introdutórias”, vem o sujeito passivo, nomeadamente nos pontos 7 e 8 alegar que:

- Não pode concordar com as correcções propostas com referência às operações activas desenvolvidas, que conduzem à alegada necessidade de liquidação adicional de IVA, por considerar que as mesmas não se coadunam com as disposições legais em vigor, nem com o entendimento que tem vindo a ser sufragado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) a respeito desta matéria;

- De igual modo, não pode conformar-se com o facto de não terem sido consideradas, à semelhança do que sucedeu com os anos de 2016 e 2017, as correcções relativas aos valores de IVA a seu favor identificadas como valores de IVA suportado e não deduzido.

2 – No §2 da petição, designado de “Enquadramento da Actividade da Exponente”, vem o sujeito passivo declarar o seguinte:

- No âmbito da sua actividade, desenvolve, em parceria com três sociedades localizadas na Polónia e na Roménia, um programa de mobilidade europeia de estudantes ao abrigo do programa Erasmus+, o qual tem como principal objectivo o intercâmbio de estudantes entre Estados-membros, permitindo, neste caso concreto, que os estudantes envolvidos venham a Portugal realizar formação curricular;

- Como decorre do próprio conceito que subjaz ao programa, o seu desenvolvimento implica, para as entidades envolvidas, a obrigatoriedade de providenciar todos os aspectos de logística associados à mobilidade dos estudantes, tais como, *transfers*, alojamento, alimentação, transportes locais, formação, validação e certificação do curso, bem como, preparação cultural de fim-de-semana;

- Assim, no âmbito das parcerias estabelecidas, a Exponente tem vindo, a adquirir serviços relacionados com a organização de projectos educacionais em diversas áreas de actividade, às sociedades situadas na Roménia e na Polónia, as quais têm emitido facturas com menção a liquidação de IVA ao abrigo do mecanismo de *reverse charge*;

- Em paralelo, e no que respeita às suas operações activas, a actividade desenvolvida inclui prestações de serviços que permitem implementar os objectivos do programa de mobilidade;

- Simultaneamente, a Exponente estabelece protocolos com o IEFP, através de centros de formação sectoriais, tais como o B... F... C... entre outros;

- Recentemente, a Exponente obteve a certificação emitida pela Direcção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho, do Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social, com efeitos a partir de 7 de Abril de 2020, sendo agora detentora do certificado de entidade formadora n.º ... /2020, sendo que, no que se refere ao desenvolvimento da actividade no âmbito do programa Erasmus+, a Exponente encontrava-se, já, registada junto da entidade da União que gere o programa;

3 - No § 3 da petição, intitulado "Do enquadramento aplicável às operações activas", vem o sujeito passivo argumentar o seguinte:

- De acordo com o entendimento da A.T., estará em falta imposto que deveria ter sido liquidado com referência a prestações de serviços que deveriam ter sido enquadradas como localizadas em território nacional e como tal, sujeitas a imposto, por aplicação das regras específicas estabelecidas nas alíneas a), b), c), e e) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, por se tratarem de serviços relativos a alojamento, alimentação, transportes e programas culturais;

- Ora, tal entendimento não encontra aderência à realidade, não sendo as prestações de serviços ora em apreço, reconduzíveis às regras específicas de localização invocadas. Nesta medida, a actividade, que se reconduz à concretização de projectos de mobilidade, facturada a entidades de ensino e formação sitas na Roménia e na Polónia, ainda que composta por um conjunto de componentes que inclui alojamento, educação, transporte ou cultura, não se esgota nas referidas componentes, por consubstanciar um serviço global de mobilidade que, a final, se reconduz à atribuição dos créditos necessários, no âmbito da formação de jovens;

- Ou seja as componentes de alojamento ou alimentação identificadas pela A.T., apenas ocorrem no contexto do serviço global de mobilidade contratado à exponente, consubstanciando assim uma prestação única composta por diferentes serviços;

- Ora, tal entendimento não encontra aderência à realidade, não sendo as prestações de serviços ora em apreço, reconduzíveis às regras específicas de localização invocadas. Nesta medida, a actividade, que se reconduz à concretização de projectos de mobilidade, facturada a entidades de ensino e formação sitas na Roménia e na Polónia, ainda que composta por um conjunto de componentes que inclui alojamento, educação, transporte ou cultura, não se esgota nas referidas componentes, por consubstanciar um serviço global de mobilidade que, a final, se reconduz à atribuição dos créditos necessários, no âmbito da formação de jovens;

- Ou seja as componentes de alojamento ou alimentação identificadas pela A.T., apenas ocorrem no contexto do serviço global de mobilidade contratado à exponente, consubstanciando assim uma prestação única composta por diferentes serviços;

- Este conceito de prestação de serviços única, composta por diferentes serviços tem vindo a ser desenvolvido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), de que é exemplo o *Acórdão Mydibel, de 27 de Março de 2019, (processo C-201/18) de acordo com o qual: "se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial";*

- Tendo presente este entendimento do TJUE, será forçoso concluir que os serviços prestados pela Exponente consubstanciam uma prestação única não susceptível de separação entre si, e enquadrável nas regras gerais de localização, da qual decorre que o IVA é devido na sede do adquirente;

- Aliás, tal carácter de prestação económica única e indissociável transparece, desde logo, na forma de orçamentação e pagamento acordado entre a Exponente e as entidades adquirentes, pois conforme resulta dos contratos celebrados, para cada projecto é estipulado um orçamento tendo em conta o

número de estudantes envolvidos, sendo o pagamento efectuado pela totalidade desse orçamento, ainda que o mesmo possa ser fraccionado em duas prestações;

- É ainda de referir que este tipo de entendimento foi já acolhido, em algumas circunstâncias, pela própria A.T., tendo a mesma reconhecido que as prestações de serviços prestadas num único lugar e de modo pontual, compostas por diversos serviços, feita com base num valor por pessoa ou recurso ao valor integral orçamentado a cobrar, se enquadra numa prestação de serviços regida pela regra geral de localização;

- Tal foi o entendimento sufragado pela A.T., no Despacho proferido, pela Direcção de Serviços do IVA no processo n.º 10168, datado de 17-06-2016 de acordo com o qual se reconhece que: *"Não sendo, efetivamente, prestações de serviços similares, tanto a cerimónia fúnebre como o casamento visam prestar, num único lugar e de modo pontual, diversos serviços de carácter complexo com o objetivo de assinalar esse acontecimento. Por conseguinte, deve considerar-se que a prestação global fornecida por um organizador de um evento de casamento, e que nesta situação é objeto de "faturação ao cliente [...] feita com base no número de convidados, um valor por pessoa ou recurso ao valor integral orçamentado a cobrar", se enquadra numa prestação de serviços regida pela regra geral de localização[...] Assim, caso a requerente considere que os serviços do evento de casamento se destinam à actividade económica do destinatário, a operação é localizada e tributável no território onde o adquirente dos serviços esteja estabelecido (cfr. art. 6.º, n.º 6 al. a) a contrario, do CIVA";*

- Em face de todo o exposto, não poderão assim as propostas de correcção referentes às prestações activas ser convertidas em definitivas por emitidas em desrespeito pelo disposto no artigo 6.º, n.º 6 alínea a) do Código do IVA e nessa medida, ilegais.

4 – No §4 da petição, intitulado "Das operações passivas", vem o sujeito passivo alegar que:

- No que se refere ao IVA suportado mas não incluído nas declarações periódicas dos respectivos períodos de 2018, não foi considerada a possibilidade de tal dedução, apesar de ter sido identificado um montante de €44.715,57, conforme relação de faturas já disponibilizada à A.T, por e-mail;

- Assim, no que se refere à proposta de correção relativa ao IVA suportado e não deduzido, constante do ponto III.1.4 do projecto de relatório, esta deverá ser alterada em conformidade, devendo ser incluídos os valores de 2018 em consonância com o princípio da neutralidade do IVA.

5 – No §5 da petição, designado "Das operações passivas (IVA decorrente da aquisição de serviços de construção civil)", vem o sujeito passivo argumentar que:

- De acordo com o entendimento da A.T., a Exponente deduziu indevidamente IVA de € 572,95 relativo à prestação de serviços efectuada pela sociedade G... Lda. e, bem assim, IVA de € 506 com referência à prestação de serviços efectuada pela sociedade H... Lda;

- No entender da A.T., as referidas prestações consubstanciam prestações de serviços de construção civil, enquadráveis na regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, em que compete ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostrasse devido, sem prejuízo do direito à dedução nos termos gerais do CIVA;

- Considera a A.T., que não tendo sido cumprida esta regra de inversão do sujeito passivo, os valores de IVA em apreço não são susceptíveis de dedução, considerando que *"nos casos em que é obrigatória a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo, apenas confere direito à dedução o imposto liquidado pelo adquirente do serviço. [...] ainda que o prestador dos serviços liquide indevidamente IVA [...]"*;

- De facto, a dedução efectuada pela Exponente não pode ser encarada como uma dedução indevida, na medida em que foi efectuada ao abrigo do regime geral de imposto, o qual sempre seria aplicável, na ausência de um regime especial de autoliquidação, não se consubstanciando numa tentativa de beneficiar de um regime da dedutibilidade previsto no Código do IVA, ao qual não teria direito, pelo que, não resultando da sua actuação, nem da do seu fornecedor qualquer aproveitamento, nem, tão-pouco, qualquer prejuízo para a Fazenda Pública, considera que a desconsideração da dedução efectuada é contrária ao princípio da neutralidade do IVA;

- Pelo que, também quanto a esta proposta de correcção não poderá a mesma ser convertida em definitiva por configurar um desvio ao princípio da neutralidade que constitui um dos princípios basilares do sistema de IVA.

No final, vem o sujeito passivo, em conformidade com o exposto, requerer o seguinte:

- A substituição do presente projeto de relatório, por outro conforme com as normas e princípios jurídicos aplicáveis, designadamente, concluindo pela aplicabilidade da regra geral da localização das operações prevista no artigo 6.º, n.6, alínea a) [*a contrario*] do código do iva.

- A inquirição de duas testemunhas que considera como imprescindíveis para a descoberta da verdade material.

Analisados os argumentos e documentos apresentados pelo sujeito passivo, cumpre informar o seguinte:

1 – Relativamente ao § 1 da petição apresentada, nada há a referir, pois tratam-se de considerações introdutórias, estando as questões relativas à não concordância com as correcções propostas pela AT, discriminadas nos § 3 e seguintes do documento que titula o exercício do direito de audição;

2 – No que respeita ao §2 do documento apresentado, e intitulado de enquadramento da actividade, há a referir o seguinte:

- A descrição efectuada ao longo dos pontos 9 a 22 do referido documento, já se encontrava relatada no projecto de relatório, embora de forma mais resumida e teve como base informações prestadas pela sócia gerente, na sequência de solicitação de esclarecimentos com vista ao melhor conhecimento da actividade exercida e conseqüente enquadramento da mesma, face às operações realizadas.

- O dado completamente novo, respeita ao certificado emitido pela DGERT – Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho, através do qual o sujeito passivo é reconhecido como entidade formadora. Esta certificação é no entanto válida a partir de 07/04/2020, não tendo assim qualquer aplicação à situação em análise.

3- Quanto ao § 3 da petição, relativo ao enquadramento das operações ativas, é de referir o seguinte:

- Tal como consta no projeto de relatório, os serviços prestados pelo sujeito passivo, foram na sua totalidade facturados a entidades sedeadas fora do território nacional, mais concretamente a entidades sedeadas na Roménia e na Polónia, a maioria das quais não sujeitos passivos de imposto.

- Os serviços facturados encontram-se discriminados por vários itens e respeitam essencialmente a serviços administrativos (Administration cost), de alojamento, alimentação, transporte e programação cultural.

- Esta discriminação dos serviços e de acordo com informação obtida é feita tendo em consideração o acordo de parceria (partnership agreement) celebrado entre as partes, o qual, para além dos termos, condições e responsabilidades das partes, discrimina também a forma de financiamento e pagamento, conforme é possível verificar, neste excerto extraído de um acordo celebrado que se junta a título de exemplo (Anexo 19)

§ 3. Financing and Payments

1. The VET traineeship is financed by means of European funds - Erasmus+ Programme.
2. The Sending Institution is obliged to pay the Receiving/Intermediary Institution for each group of students the money for covering:
 - the administration costs – 160,00 € per participant (16 participants = 2 560 €)
 - the accommodation, food board and local transport – 960,50 € per participant (16 participants = 15 368 €)
 - the airport transfer (arrival and departure) – 22,50 € per participant (16 participants = 360 €)
 - the Portuguese language course – 1 200 € per group**TOTAL COST FOR THE GROUP: 19 488 €**

- Ou seja, para cada projecto, há um montante atribuído para cada rubrica de serviços a realizar, em função como é obvio do número de participantes, contrariando o afirmado em sede desde direito de audição em que é referido que o carácter de prestação económica única e indissociável transparece desde logo na forma de orçamentação e pagamento acordado. Esta afirmação no entanto e tendo em conta os contratos enviados, respeita aos acordos de colaboração celebrados com três entidades sedeadas na Roménia e na Polónia, as quais prestam ao sujeito passivo, serviços de consultoria e apoio ao planeamento do projetos.

- Para reforçar a sua posição sobre o conceito de prestação única, o sujeito passivo faz referência não só a entendimentos do TJUE, como também da AT, no entanto os casos aí discutidos em nada estão relacionados com a situação em apreço.

- Aliás, relativamente à AT, convém referir a sua posição numa situação idêntica à que está aqui em análise, conforme processo nº 6428, por despacho de 2015-03-27, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira – AT:

" I - MATÉRIA OBJETO DE APRECIAÇÃO –

(...) 3. A Requerente encontra-se a analisar a possibilidade de um novo contrato de formação com uma empresa sediada na Nigéria, para realizar três acções de formação em Portugal, nas áreas da mecânica, energias renováveis e reparação de eletrodomésticos, a 20 alunos nigerianos por ação, num total de 60 alunos. Encontram-se, ainda, compreendidas no contrato, as prestações de serviços de alojamento, alimentação e transporte local.

4. Conforme consta no artigo 4.º da minuta do contrato, encontra-se estabelecido o montante de honorários a faturar por cada prestação de serviços - formação, alojamento, alimentação e transporte -, o qual é fixado, em regra, em função de uma taxa por aluno e, no caso do transporte (do aeroporto para o local de formação e viagem de regresso), é fixado um montante global.(...)

(...)III – CONCLUSÕES –

26. Os serviços de formação são tributáveis em território nacional por aplicação da regra de conexão específica, estabelecida na alínea e) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA, dado tratarem-se de

serviços similares ao ensino; contudo, a aplicação desta disposição é restrita aos montantes a pagar respeitantes à formação, que, nesta circunstância, revestem a natureza de prestações de serviços relativas ao acesso à formação. (...)

27. No que respeita aos serviços de alojamento, transporte e alimentação ficam abrangidos pelo regime especial de tributação das agências de viagens previsto no Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho, se prestados nas condições definidas no respetivo artigo 1.º, pelo que são tributáveis no território nacional, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

28. Não se verificando as condições para aplicação do regime especial, mantém-se a tributação em território nacional dos referidos serviços por força da aplicação das regras previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 8 do art.º 6.º do CIVA."

Face ao descrito e não tendo os factos alegados sido passíveis de alterar as correcções propostas em sede de liquidação de IVA aos serviços prestados pelo sujeito passivo, as mesmas são de manter, conforme fundamentos constantes no presente relatório.

4 - Quanto aos factos alegados no § 4 da petição, há a mencionar o seguinte:

- No que respeita ao IVA suportado e não deduzido relativo ao ano de 2018, o mesmo não foi considerado no projecto de relatório, por à data da sua elaboração não se possuir elementos que permitissem validar a sua dedutibilidade. No entanto e dado que esses elementos foram entretanto facultados e validados, vão os mesmos ser aceites, alterando-se em conformidade os pontos III.1.4 e III.1.5.3 do relatório, que passam a ter os seguintes valores:

Período	Falta de Liquidação		Iva suportado aceite		Total IVA em falta
	AICB	P.Serviços	AICB	OBS	
2018/01	1.830,57 €	€ 18.701,50	1.830,57 €	2.011,63 €	16.689,87 €
2018/02	2.831,07 €	€ 15.655,36	2.831,07 €	8.235,02 €	7.420,34 €
2018/03	504,16 €	€ 26.309,54	504,16 €	6.679,60 €	19.629,94 €
2018/04	2.468,82 €	€ 16.217,30	2.468,82 €	4.650,26 €	11.567,04 €
2018/05	1.696,02 €	€ 13.566,74	1.696,02 €	8.198,07 €	5.368,67 €
2018/06	414,00 €	€ 9.332,78	414,00 €	3.657,60 €	5.675,18 €
2018/07	976,58 €	€ 6.446,46	976,58 €	1.473,10 €	4.973,36 €
2017/08		€ 0,00		1.077,24 €	-1.077,24 €
2018/09		€ 6.070,99		1.059,98 €	5.011,01 €
2018/10		€ 7.545,54		2.036,75 €	5.508,79 €
2018/11		€ 12.337,99		3.132,61 €	9.205,38 €
2018/12		€ 7.366,39		2.503,70 €	4.862,69 €
Total	10.721,22 €	€ 139.550,59	10.721,22 €	44.715,57 €	94.835,02 €

5- No que respeita aos argumentos aduzidos no § 5 da petição apresentada designado de IVA decorrente da aquisição de serviços de construção civil, há que dizer o seguinte:

- Desde a entrada em vigor do DL 21/2007 em 01/04/2007, que aos serviços de construção civil é aplicável a regra da inversão do sujeito passivo, passando a caber aos adquirentes ou destinatários

daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, proceder à liquidação do IVA devido, o qual poderá ser também objecto de dedução nos termos gerais do CIVA.

- Por outro lado e no que respeita ao direito à dedução, dispõe o n.º 8 do art.º 19.º do CIVA que :- *Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação.*

- Assim, tendo-se verificado que o sujeito passivo não deu cumprimento à disposição legal acima mencionada, não pode a dedução em causa ser aceite, mantendo-se assim as correcções propostas no projecto de relatório.

Quanto às testemunhas, que o sujeito passivo alega ser imprescindíveis para a descoberta da verdade material, a verdade é que no decurso do prazo para o exercício do direito de audição, não foram recebidos nestes Serviços quaisquer declarações dessas pessoas, pelo que, não tendo tais diligências sido solicitadas pela AT e tendo já terminado o prazo concedido, não podem as mesmas ser consideradas por ausência de elementos.

Face aos factos aduzidos em sede de direito de audição e à exceção das correcções ao projecto de relatório acima mencionadas, mantêm-se as restantes correcções propostas.

23-

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, o “*relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

Conforme já previamente exposto, a Requerente suscita, nos presentes autos de processo arbitral, as seguintes questões:

- i. os serviços que realiza consubstanciam uma prestação de serviços única, de natureza educativa/formativa, composta por diferentes serviços, os quais representam uma unidade económica para o sujeito passivo adquirente, pelo que apenas se afigura aplicável a regra geral de localização prevista no artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA aplicável, a contrario, e não da alínea e) do n.º 8 do mesmo artigo, sendo o IVA devido na sede do adquirente.
- ii. a inscrição do número de identificação fiscal no VIES é um mero requisito formal que permite validar se determinado sujeito passivo está inscrito como operador económico que realiza operações intracomunitária, pelo que, uma vez que os estabelecimentos de ensino aos quais a Requerente fornece os seus serviços, praticam operações tributáveis no país onde estão estabelecidas, as mesmas devem considerar-se sujeitos passivos para efeitos da aplicação do artigo 6.º do CIVA, não podendo o registo (ou ausência deste registo) no VIES servir

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

de critério material para afastamento da regra geral de localização, conforme pretende a AT.

- iii. os serviços em causa estão abrangidos pela isenção prevista no artigo 132.º, alínea i) da Diretiva IVA, transposta para o ordenamento jurídico interno através do artigo 9.º, n.º 9 e 10 do CIVA, e segundo a qual estão isentas 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.
- iv. vício de violação de lei, designadamente dos artigos 55.º, 58.º e 74.º, todos da LGT, por violação do princípio do inquisitório e do ónus da prova, dado a AT não ter levado a cabo as diligências necessárias à descoberta da verdade material.

Antes de mais, é de notar que, não obstante a Requerente peticionar reiteradamente a anulação das liquidações impugnadas *in totum*, o certo é que apenas o último vício elencado compreende aquela totalidade, já que toda a restante argumentação da Requerente se reporta, unicamente, à correcção a que se refere o ponto III.1.2 do RIT, referente a IVA não liquidado nas prestações de serviços.

Posto isto, em relação aos pontos i. e ii. elencados supra, é manifesto, julga-se, a improcedência dos mesmos.

Efectivamente, no que diz respeito ao primeiro, é a própria Requerente que reconhece (cfr. artigos 64.º e ss. do requerimento inicial) que, para que se considere uma prestação como única e complexa, é necessário, para além do mais, que a “*disponibilização dos serviços conexos/acessórios seja de uma natureza ou de uma qualidade tais que, na falta dos mesmos, não poderia ser assegurado que a atividade principal teria valor equivalente.*” (art.º 68.º do requerimento inicial).

Ora, é, também, a própria Requerente que confessa que “*caso a Requerente não disponibilizasse os serviços logísticos complementares (alojamento, alimentação e transporte), aquela prestaria exatamente os mesmos serviços relacionados com o ensino e formação dos*

alunos em questão, os quais – pela sua excelência – seriam na mesma contratados.” (art.º 58.º do requerimento inicial).

Assim sendo, manifestamente que não se pode considerar que as prestações *conexas* sejam incidíveis da prestação principal, já que, como a Requerente refere, o serviço seria contratado na mesma, assim se evidenciando a não essencialidade daquelas.

Por outro lado, e já no que tange ao ponto ii. elencado *supra*, devidamente lido o RIT, verifica-se que a questão do registo no sistema VIES, apenas ali é relevada para a localização dos serviços designados “AC – *Administration Costs*”, tendo a AT considerado como não sujeitos passivos desse imposto, os clientes da Requerente, sedeados no estrangeiro, e não constantes do VIES.

Em todo o caso, e ainda relativamente a esta matéria, o que se verifica é que a Requerente vem, em sede arbitral, alegar que “*que os estabelecimentos de ensino aos quais a Requerente fornece os seus serviços, praticam operações tributáveis no país onde estão estabelecidas*” (art.º 96.º do seu requerimento inicial), sem, contudo, oferecer qualquer prova a tal respeito.

Deste modo, e pelo exposto, a questão fundamental a dirimir nos presentes autos, é a de aferir se, como pretende a Requerente, os serviços em causa estão abrangidos pela isenção prevista no artigo 132.º, alínea i) da Diretiva IVA, transposta para o ordenamento jurídico interno através do artigo 9.º, n.º 9 e 10 do CIVA, e segundo a qual estão isentas 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.

Vejamos, então.

*

Dispõe o artigo 9.º do CIVA aplicável, nos seus números 9 e 10, que:

“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;

10) As prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes;”.

Em causa nos presentes autos, conforme consta do RIT, estão os seguintes tipos de prestações:

- Alojamento (taxadas a 6%);
- Transportes (taxadas a 6%);
- Alimentação (taxadas a 6%);
- Restantes serviços sob as rubricas “AC – Administrative Costs”, “CP – Cultural Program”, e “CP+PT+LC – Cultural Program and Portuguese Language Course” (taxadas a 23%).

A Requerente pretende, em primeira linha, que as prestações sejam consideradas uma prestação única de ensino, enquadrável directamente no n.º 9 do art.º 9.º do CIVA, ou, eventualmente, de formação profissional, enquadrável directamente no n.º 9 do art.º 9.º do CIVA.

Não obstante, e como já se viu, não é esse o caso, restando, por isso, aferir se se tratam de prestações conexas com alguma delas, tal como pressuposto por aqueles números 9 ou 10.

A este respeito, cumpre notar que se julga claro, face à matéria de facto dada como provada, que a situação em causa apenas se poderá enquadrar no número 10, já que o que se apura é que a actividade principal da Requerente, e as próprias formações em questão nos autos, têm a natureza de formação profissional.

Pressuposto daquele número 10, conforme resulta directamente do mesmo, é que as prestações sejam efectuadas por “*por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes*”.

Não sendo a Requerente, manifestamente, um organismo de direito público, cumpre apurar então se será enquadrável como entidade reconhecida como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

A AT, no RIT, assumiu que não, referindo, taxativamente, ali que “*A sociedade, de acordo com informação da sócia gerente, não se encontra certificada como entidade formadora*”, apurando-se, efectivamente, que a Requerente obteve certificado emitido pela Direcção-Geral do Emprego e das Relações do Trabalho, do Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social, que a reconheceu como entidade formadora, a partir de 7 de Abril de 2020.

Contudo, apura-se ainda que, à data dos factos tributários:

- A Requerente era uma entidade acreditada junto da entidade da Comissão Europeia que gere o Erasmus+, condição sine qua non para o exercício desta actividade;
- O programa ERASMUS + é um programa da responsabilidade Comissão Europeia, a qual delega a gestão do mesmo em entidades nacionais, uma delas a Agência Nacional Erasmus+ Educação e Formação;
- Enquanto entidade competente, a ANE+EF aprovou a candidatura da Requerente ao programa.

Ora, tal não poderá deixar de se julgar como adequado a preencher o requisito legal do reconhecimento como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

Com efeito, o n.º 10 do artigo 9.º do CIVA aplicável não se refere especificamente a certificação pela DGERT, mas antes, ao reconhecimento de competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes, previsão genérica, que se deverá entender como abrangendo todas as formas legais de reconhecimento de competência para a prestação de serviços de formação profissional, com o conseqüente reconhecimento das habilitações daí resultantes.

Ora, é precisamente esse o caso da Requerente, que foi acreditada não só pela entidade comunitária que gere o programa Erasmus+, como teve aprovação da Agência Nacional Erasmus+ Educação e Formação, o que não se poderá deixar de considerar como suficiente para

que o interesse público na formação profissional, que subjaz à isenção consagrada no n.º 10 do artigo 9.º do CIVA aplicável, se verifique no caso.

Assim, e pelo exposto, julga-se que a Requerente preencha já, à data do facto tributário, o requisito de ser entidade reconhecida como tendo competência nos domínios da formação profissional pelos ministérios competentes.

Aqui chegados, resta, então, aferir se as prestações que não se reconduzam a serviços de formação profissional, se deverão considerar como prestações conexas daqueles serviços.

Não sendo o RIT exaustivo, aquilo que se apura, como se referiu já, é que as prestações em questão serão da seguinte natureza:

- Alojamento;
- Transportes;
- Alimentação;
- Outros serviços sob as rúbricas:

-> “AC – *Administrative Costs*”, que inclui o programa de trabalho, a documentação de apoio, a taxa de participação e a gestão e coordenação do projecto;

-> “CP – *Cultural Program*”, visitas de estudo, incluindo guias e acesso aos locais visitados; e

-> “CP+PT+LC – *Cultural Program and Portuguese Language Course*”, curso de preparação linguística.

Conforme resulta da previsão legal do n.º 10.º do artigo 9.º do CIVA aplicável, as prestações de fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, porque relacionadas com os cursos de formação (o que não é questionado pela AT), deverão ser consideradas conexas.

Já no que respeita às restantes prestações, também se deverá concluir da mesma forma, reconduzindo-se à parte exemplificativa (“*como sejam*”) do normativo em causa.

Com efeito, nada no descritivo dos serviços facturados, ou em qualquer parte do RIT, sugere ou, muito menos, evidencia, que não se tratem de prestações indispensáveis à realização deste ou que se destinem essencialmente a proporcionar receitas suplementares à Requerente, antes se indiciando que se tratam de prestações relacionadas com os serviços de formação

profissional em concreto (direccionados a alunos estrangeiros), nos mesmos termos que os serviços de fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico.

Assim, e como se escreveu no Ac. do STA de 25-03-2015, proferido no processo 01209/14:

“Não se descortinando no Relatório da Inspeção que serviu de base às correcções que deram origem à liquidação sindicada que as prestações de serviços desconsideradas pela Administração fiscal como abrangidas pelo âmbito da isenção das operações conexas com o ensino não se afiguram indispensáveis à realização deste ou que se destinem essencialmente a proporcionar (...) receitas suplementares, originando distorções da concorrência e sendo verosímil que a generalidade dos serviços que prestou tenham tido conexão com a actividade de ensino, impunha-se à Administração fiscal explicitar as razões pelas quais entendia que tais prestações de serviços, alegadamente conexas com o ensino, deviam como tal ser desconsideradas.”.

Face ao exposto, e deste modo, deve proceder o pedido arbitral nesta parte, anulando-se, em consequências, as liquidações impugnadas na parte em que reflectem as correcções a que se reporta o ponto III.1.2 do RIT, referente a IVA não liquidado nas prestações de serviços.

*

A Requerente argui ainda, abrangendo todas as correcções, a verificação de vício de violação de lei, designadamente dos artigos 55.º, 58.º e 74.º, todos da LGT, por violação do princípio do inquisitório e do ónus da prova, dado a AT não ter levado a cabo as diligências necessárias à descoberta da verdade material.

Assenta a Requerente essa sua alegação nas circunstância de que:

- A Requerente requereu à AT, aquando do exercício do direito de audição sobre o projecto de relatório de inspecção, a inquirição de testemunhas;
- A AT não se pronunciou sobre tal requerimento;
- A AT emitiu o relatório de inspecção tributária afirmando que ela não solicitou tais diligências;

- Por não ter sido a AT a solicitar tais diligências, a AT não se pronunciou sobre o requerido, impedido a Requerente de, durante a fase inspectiva, fazer prova do por si invocado no direito de audição.

Relativamente a esta matéria, consta, expressamente, do relatório de inspecção:

No final, vem o sujeito passivo, em conformidade com o exposto, requerer o seguinte:

- A inquirição de duas testemunhas que considera como imprescindíveis para a descoberta da verdade material.

Quanto às testemunhas, que o sujeito passivo alega ser imprescindíveis para a descoberta da verdade material, a verdade é que no decurso do prazo para o exercício do direito de audição, não foram recebidos nestes Serviços quaisquer declarações dessas pessoas, pelo que, não tendo tais diligências sido solicitadas pela AT e tendo já terminado o prazo concedido, não podem as mesmas ser consideradas por ausência de elementos.

Conforme se constata da mera leitura do RIT, não é verdade o alegado pela Requerente relativamente a a AT não se ter pronunciado sobre o seu requerimento, e a AT ter afirmado que ela não solicitou tais diligências.

Quanto à circunstância de a AT ter impedido a Requerente de, durante a fase inspectiva, fazer prova do por si invocado no direito de audição, conforme denota este mesmo processo arbitral, não é igualmente verdade, já que a AT nunca questionou os factos alegados pela Requerente, divergindo apenas quanto à sua qualificação jurídica.

Assim, não se verificando qualquer violação dos artigos 55.º, 58.º e 74.º, todos da LGT, deverá improceder esta parte do pedido arbitral.

*

A Requerente formula, também, um pedido de reenvio prejudicial.

Todavia, conforme fundamentação atrás exposta, a presente decisão acolhe a pretensão da Requerente, no que diz respeito à matéria que seria objecto do reenvio sugerido, em termos de não se suscitarem a este Tribunal arbitral quaisquer dúvidas na aplicação do direito europeu, tal como interpretado pelo TJUE, pelo que se indefere o requerido pedido de reenvio.

*

No pedido, a Requerente solicita, para além do mais, a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.284,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2022

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Elisabete Flora Louro Martins Cardoso)

O Árbitro Vogal

(Arlindo José Francisco)