

Edição provisória

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)**

14 de março de 2019 (\*)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j) – Isenção a favor de certas atividades de interesse geral – Ensino escolar ou universitário – Conceito – Formação de condução automóvel ministrada por uma escola de condução»

No processo C-449/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por decisão de 16 de março de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de julho de 2017, no processo

**A & G Fahrschul-Akademie GmbH**

contra

**Finanzamt Wolfenbüttel,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de presidente da Primeira Secção, A. Arabadjiev, E. Regan (relator), C. G. Fernlund e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: M. Aleksejev, chefe de unidade,

vistos os autos e após a audiência de 20 de junho de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da A & G Fahrschul-Akademie GmbH, por D. Hippke, Steuerberater, e A. Hüttl, Rechtsanwalt,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e R. Kanitz, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García, na qualidade de agente,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- em representação do Governo austríaco, por G. Eberhard, na qualidade de agente,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e R. Campos Laires, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo finlandês, por S. Hartikainen, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e B. Killmann, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 3 de outubro de 2018,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a A & G Fahrschul-Akademie GmbH (a seguir «A & G») ao Finanzamt Wolfenbüttel (Serviço de Finanças de Wolfenbüttel, Alemanha, a seguir «Serviço de Finanças»), a propósito da recusa deste último de isentar do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) os serviços de ensino de condução automóvel prestados pela A & G para efeitos da obtenção de cartas de condução para os veículos das categorias B e C1, referidas no artigo 4.º, n.º 4, da Diretiva 2006/126/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de dezembro de 2006, relativa à carta de condução (JO 2006, L 403, p. 18; retificação no JO 2009, L 19, p. 67).

## **Quadro jurídico**

### **Direito da União**

#### *Diretiva 2006/112*

3 O título IX da Diretiva 2006/112 tem por epígrafe «Isenções». Este título inclui, nomeadamente, um capítulo 2, sob a epígrafe «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», no qual figura o artigo 132.º que prevê, no seu n.º 1, que os Estados-Membros isentam de imposto as seguintes operações:

«[...]

i) 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, efetuadas por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos;

j) As lições ministradas por docentes, a título particular, relacionadas com o ensino escolar ou universitário;

[...]»

#### *Diretiva 2006/126*

4 O considerando 8 da Diretiva 2006/126 enuncia:

«Por razões de segurança rodoviária, é necessário fixar as condições mínimas para a emissão de uma carta de condução. É necessário proceder à harmonização das normas relativas ao exame

de condução e à emissão da carta de condução. Para tanto, é necessário definir os conhecimentos, as aptidões e os comportamentos associados à condução de veículos a motor, o exame de condução deve ser estruturado com base nesses conceitos e redefinir as normas mínimas relativas à aptidão física e mental para a condução de tais veículos.»

5 O artigo 4.º desta diretiva prevê:

«1. A carta de condução prevista no artigo 1.º habilita a conduzir os veículos com motor de propulsão das categorias adiante definidas. Pode ser emitida a partir da idade mínima indicada para cada categoria. A expressão “veículo com motor de propulsão” designa qualquer veículo autopropulsionado que circule por estrada pelos seus próprios meios, com exceção dos veículos que se deslocam sobre carris.

[...]

4. Veículos a motor:

[...]

b) Categoria B:

veículos a motor com massa máxima autorizada não superior a 3 500 kg e concebidos e construídos para transportar um número de passageiros não superior a oito, sem contar com o condutor; aos veículos a motor desta categoria pode ser acoplado um reboque com massa autorizada não superior a 750 kg.

[...]

d) Categoria C1:

veículos a motor diferentes dos das categorias D1 ou D, com massa máxima autorizada superior a 3 500 kg e inferior a 7 500 kg e concebidos e construídos para transportar um número de passageiros não superior a oito, sem contar com o condutor; aos veículos a motor desta categoria pode ser acoplado um reboque cuja massa máxima autorizada não exceda 750 kg;

[...]»

### **Direito alemão**

6 Em conformidade com o § 4, n.º 21, da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios), na sua versão publicada em 21 de fevereiro de 2005 (BGB1. 2005 I, p. 386), entre as operações abrangidas pelo § 1, n.º 1, ponto 1, desta lei, estão isentas do imposto:

«a) as prestações que prossigam diretamente um objetivo escolar ou educativo, fornecidas por escolas privadas ou outros estabelecimentos de formação geral ou profissional,

aa) se forem reconhecidas pelo Estado nos termos do artigo 7.º, n.º 4, da Grundgesetz (Lei Fundamental) ou pelo direito dos *Länder*, ou

bb) se a autoridade competente do *Land* certificar que preparam regularmente para uma profissão ou para um exame organizado por uma pessoa coletiva de direito público,

b) as prestações de ensino que prossigam diretamente um objetivo escolar ou educativo, fornecidas por docentes independentes

aa) em estabelecimentos de ensino superior, na aceção dos §§ 1 e 70 da Hochschulrahmengesetz (Lei-Quadro dos Estabelecimentos de Ensino Superior), e em escolas públicas de formação geral ou profissional, ou

bb) em escolas privadas e outros estabelecimentos de formação geral ou profissional, na medida em que preencham as condições previstas na alínea a);

[...]»

7 O § 6 do Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (Regulamento relativo ao direito de circulação rodoviária dos particulares), na sua versão de 13 de dezembro de 2010 (BGBl. 2010 I, p. 1980), prevê:

«(1) A carta de condução é concedida segundo as categorias seguintes:

[...]

Categoria B: [artigo 4.º, n.º 4, alínea b), da Diretiva 2006/126]

[...]

Categoria C1: [artigo 4.º, n.º 4, alínea d), da Diretiva 2006/126]

[...]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

8 A A & G explora uma escola de condução, sob a forma jurídica de uma sociedade de responsabilidade limitada. Nas faturas que emitiu, não indicou separadamente o montante devido a título de IVA. Num primeiro momento, declarou, para o exercício fiscal de 2010 (a seguir «período em causa»), as operações sujeitas a imposto. O Serviço de Finanças confiou na declaração de IVA da A & G.

9 Por carta de 22 de dezembro de 2014, a A & G pediu que o montante devido por esta sociedade a título de IVA fosse reduzido a zero, o que foi recusado pelo Serviço de Finanças. A reclamação e o recurso da A & G contra essa decisão do Serviço de Finanças foram julgados improcedentes. O Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha) considerou, nomeadamente, que a A & G não tinha fundamento para invocar o benefício da isenção referida no artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112. Com efeito, os serviços prestados pela A & G, que consistem em ministrar uma formação teórica e um ensino prático da condução automóvel, não estão abrangidos pelo conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção desta disposição, na medida em que, ao abrigo de uma recomendação relativa à educação rodoviária em escolas, em vigor no período em causa, o ensino prático da condução não é uma componente necessária nem aconselhável desse ensino.

10 A A & G contesta essa decisão no Finanzgericht (Tribunal Tributário) no âmbito do seu recurso de *Revision* no órgão jurisdicional de reenvio, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha). Para esse efeito, alega, nomeadamente, que o objetivo prosseguido pelo legislador nacional em matéria de aprendizagem da condução automóvel numa escola de condução consiste em formar utentes da estrada responsáveis.

11 Além disso, o ensino prático da condução dispensado por uma escola de condução e os treinos para a segurança rodoviária organizados, entre outras, pela Allgemeiner Deutscher

Automobil?Club (Clube Automóvel Alemão) têm as mesmas finalidades. Por conseguinte, sujeitar essas prestações semelhantes a um tratamento fiscal diverso constituiria uma violação do princípio da neutralidade.

12 O órgão jurisdicional de reenvio indica que, nos termos do direito nacional, os serviços prestados pela A & G não estão isentos, na medida em que esta não preenche os requisitos estabelecidos no § 4, n.º 21, alíneas a) ou b), da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, na sua versão publicada em 21 de fevereiro de 2005. No entanto, considera que a A & G pode invocar o benefício do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) ou j), da Diretiva 2006/112.

13 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio tende a considerar que a atividade da recorrente no processo principal está abrangida pelo conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112.

14 Em contrapartida, tem dúvidas quanto ao facto de a A & G preencher os outros critérios estabelecidos nessas disposições, na medida em que não é certo que esta possa ser vista como um «organismo que prossegue fins análogos» aos dos organismos de direito público, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), desta diretiva nem que as suas atividades possam ser consideradas lições ministradas por docentes, a título particular, relacionadas com o ensino escolar ou universitário, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da referida diretiva.

15 Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O conceito de “ensino escolar ou universitário”, constante do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva [2006/112], abrange o ensino numa escola de condução para a obtenção de carta de condução das categorias B e C1?

2) No caso de resposta afirmativa à primeira questão: o reconhecimento da demandante [no processo principal] como organismo que prossegue fins análogos, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva [2006/112], pode resultar das disposições legais relativas ao exame para instrutor de condução e à concessão da licença de instrutor e da licença de escola de condução constantes da [Gesetz über das Fahrlehrerwesen (Lei relativa aos instrutores de condução), de 25 de agosto de 1969,] e do interesse geral em que a formação dos candidatos a condutores assegure a formação de utentes da estrada responsáveis e com consciência ambiental?

3) No caso de resposta negativa à segunda questão: o conceito de “docente, a título particular”, constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva [2006/112] pressupõe que o sujeito passivo do imposto seja um empresário em nome individual?

4) No caso de resposta negativa à segunda [e] terceira questões: um docente exerce sempre a atividade de “docente, a título particular”, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva [2006/112] quando age por conta própria e sob a sua própria responsabilidade, ou há outros requisitos que caracterizam a atividade de “docente, a título particular”?»

## **Quanto às questões prejudiciais**

### **Quanto à primeira questão**

16 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112, deve ser interpretado no sentido de que abrange o ensino da condução automóvel ministrado por uma escola de condução, como a que está em causa no processo

principal, para a obtenção de cartas de condução para os veículos das categorias B e C1, referidas no artigo 4.º, n.º 4, da Diretiva 2006/126.

17 O artigo 132.º da Diretiva 2006/112 prevê isenções que, como indica o título do capítulo a que esse artigo pertence, têm o objetivo de favorecer certas atividades de interesse geral. Todavia, estas isenções não dizem respeito a todas as atividades de interesse geral, mas unicamente às enumeradas e abundantemente descritas nesse artigo (Acórdão de 4 de maio de 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, n.º 22 e jurisprudência referida).

18 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as referidas isenções constituem conceitos autónomos do direito da União que têm por objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (v., neste sentido, Acórdão de 26 de outubro de 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, n.º 17 e jurisprudência referida).

19 Os termos utilizados para designar as isenções referidas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral, resultante do seu artigo 2.º, segundo o qual o IVA incide sobre cada prestação efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Contudo, essa regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (Acórdão de 4 de maio de 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, n.º 23, e jurisprudência referida).

20 Há que recordar que o artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da referida diretiva não inclui nenhuma definição do conceito de «ensino escolar ou universitário».

21 Neste contexto, o Tribunal de Justiça considerou, por um lado, que a transmissão de conhecimentos e de competências entre um professor e os estudantes é um elemento especialmente importante da atividade de ensino (Acórdão de 14 de junho de 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, n.º 18).

22 Por outro lado, o Tribunal de Justiça precisou que o conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção da Diretiva 2006/112, não se limita às modalidades de ensino em que é necessário fazer exames para se obter uma qualificação ou que permitem adquirir uma formação para o exercício de uma atividade profissional, mas inclui outras atividades em que a instrução é dada em escolas ou em universidades, tendo em vista desenvolver os conhecimentos e as aptidões dos alunos ou estudantes, desde que essas atividades não tenham caráter puramente recreativo (Acórdão de 28 de janeiro de 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, n.º 29 e jurisprudência referida).

23 A este respeito, há que salientar, como observou o advogado-geral no n.º 35 das suas conclusões, que, ao abrigo dessa jurisprudência constante, as atividades que não revestem um caráter puramente recreativo são suscetíveis de ser abrangidas pelo conceito de «ensino escolar ou universitário», desde que o ensino seja dispensado em escolas ou universidades.

24 Assim, o conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112, abrange atividades que se distinguem tanto pela sua própria natureza como em razão do contexto em que decorre o seu exercício (v., neste sentido, Acórdão de 14 de junho de 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, n.º 20).

25 Daqui decorre que, como salientou o advogado?geral nos n.os 13 a 17 das suas conclusões, através deste conceito, o legislador da União pretendeu visar um determinado tipo de sistema de ensino que é comum a todos os Estados?Membros, independentemente das características próprias de cada sistema nacional.

26 Por conseguinte, o conceito de «ensino escolar ou universitário», para efeitos do regime do IVA, remete, em geral, para um sistema integrado de transmissão de conhecimentos e de competências sobre um conjunto amplo e diversificado de matérias, bem como para um aprofundamento e desenvolvimento desses conhecimentos e dessas competências pelos alunos e estudantes à medida da sua progressão e da sua especialização em diferentes graus constitutivos desse sistema.

27 É à luz destas considerações que há que analisar se o ensino da condução automóvel ministrado por uma escola de condução, como a da recorrente no processo principal, para a obtenção de cartas de condução para os veículos das categorias B e C1, referidas no artigo 4.º, n.º 4, da Diretiva 2006/126, é suscetível de ser abrangido pelo conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112.

28 No caso em apreço, a recorrente no processo principal alega que a aprendizagem da condução que presta abrange a transmissão de conhecimentos simultaneamente práticos e teóricos necessários para a obtenção das cartas de condução para os veículos das categorias B e C1 e que a finalidade desse ensino não é puramente recreativa, uma vez que a detenção dessas cartas é suscetível de corresponder, nomeadamente, a necessidades profissionais. Por conseguinte, o ensino ministrado para esse efeito é abrangido pelo conceito de «ensino escolar ou universitário», referido no artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112.

29 Ora, há que observar que, se é verdade que o ensino da condução automóvel numa escola de condução, como a que está em causa no processo principal, tem por objeto diferentes conhecimentos práticos e teóricos, não é menos verdade que se trata de um ensino especializado que não equivale, por si só, à transmissão de conhecimentos e de competências sobre um conjunto amplo e diversificado de matérias, bem como ao seu aprofundamento e desenvolvimento, que é característico do ensino escolar ou universitário.

30 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112, deve ser interpretado no sentido de que não abrange o ensino da condução automóvel ministrado por uma escola de condução, como a que está em causa no processo principal, para a obtenção de cartas de condução para os veículos das categorias B e C1, referidas no artigo 4.º, n.º 4, da Diretiva 2006/126.

#### **Quanto às questões segunda a quarta**

31 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder às questões segunda a quarta.

#### **Quanto às despesas**

32 Revestindo o processo, quanto às partes no processo principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

**O conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não abrange o ensino da condução automóvel ministrado por uma escola de condução, como a que está em causa no processo principal, para a obtenção de cartas de condução para os veículos das categorias B e C1, referidas no artigo 4.º, n.º 4, da Diretiva 2006/126/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de dezembro de 2006, relativa à carta de condução.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.