Downloaded via the EU tax law app / web

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

MACIEJ SZPUNAR

apresentadas em 3 de outubro de 2018 (1)

Processo C-449/17

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

contra

Finanzamt Wolfenbüttel

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial – Impostos – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j) – Isenção do ensino escolar ou universitário – Conceito de ensino escolar ou universitário, organismos com fins análogos ou lições ministradas por docentes, a título particular – Inclusão, nestes conceitos, do ensino da condução para a obtenção da carta de condução das categorias B e C1 – Sociedade por quotas que explora uma escola de condução»

Introdução

1. Hoje em dia, saber conduzir um automóvel é algo tão comum na nossa sociedade como saber ler e escrever: quase todas as pessoas têm carta de condução. Este facto justifica, porém, que o ensino da condução esteja isento de imposto com base nas mesmas regras que isentam de imposto o ensino da leitura e da escrita? Em termos muito simples, é este o problema que foi apresentado ao Tribunal de Justiça no presente processo.

Quadro jurídico

Direito da União

2. Nos termos 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 (2):

«Os Estados-Membros isentam 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;»

Direito alemão

3. O artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112 foi transposto para o direito alemão no § 4, n.º 21, da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios). Segundo as informações constantes do pedido de decisão prejudicial, no atual estado do direito, esta disposição não permite isentar de imposto as escolas de condução.

4. A habilitação para exercer a profissão de instrutor de condução e explorar uma escola de condução está determinada nas disposições da Gesetz über das Fahrlehrerwesen (Lei relativa aos instrutores de condução).

Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

5. A A & G Fahrschul?Akademie GmbH (a seguir: «sociedade A & G Fahrschul?Akademie») é uma sociedade de direito alemão que explora uma escola de condução. No exercício fiscal de 2010, esta sociedade foi sujeita a IVA sobre as operações que realizou no exercício das suas atividades. Contudo, por carta de 22 de dezembro de 2014, enviada ao Finanzamt Wolfenbüttel (serviço de finanças de Wolfenbüttel, Alemanha), solicitou a retificação do imposto, mediante a sua redução para zero, invocando a isenção decorrente do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112.

6. O serviço de finanças de Wolfenbüttel indeferiu o pedido da sociedade A & G Fahrschul?Akademie. A sociedade impugnou judicialmente esta decisão, mas a sua ação foi julgada improcedente. A sociedade interpôs, então, recurso de revista da decisão do órgão jurisdicional de primeira instância no órgão jurisdicional de reenvio.

7. Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) 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, alínea i) e j), da Diretiva [2006/112] do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, 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 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 Lei [...] relativa aos instrutores de condução [...], 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 à 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”?»

8. O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de julho de 2017. A sociedade A & G Fahrschul?Akademie, os Governos alemão, espanhol, italiano, austríaco, português e finlandês, bem como a Comissão Europeia, apresentaram observações escritas. A sociedade A & G Fahrschul?Akademie, os Governos alemão e espanhol e a Comissão estiveram representados na audiência de 20 de junho de 2018.

Análise

9. O órgão jurisdicional de reenvio submeteu ao Tribunal de Justiça quatro questões prejudiciais que têm por objetivo estabelecer se atividades que consistem no ensino da condução para a obtenção da carta de condução de veículos das categorias B e C1 podem estar isentas de imposto, com base no artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112. Abordarei estas quatro questões por ordem. A resposta à primeira questão prejudicial é, contudo, de grande importância, uma vez que determina a resposta às restantes questões.

Primeira questão prejudicial

10. Ao colocar a primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o ensino da condução para a obtenção da carta de condução das categorias B e C1 está incluído no âmbito do conceito de ensino escolar ou universitário, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112.

11. As opiniões das partes que apresentaram observações no presente processo estão divididas quanto à questão de saber se o ensino da condução pode ser considerado ensino escolar ou universitário. Os Governos alemão, austríaco, português e finlandês, bem como a Comissão, propõem de modo mais ou menos categórico uma resposta negativa a esta questão. Por sua vez, a sociedade A & G Fahrschul?Akademie, bem como os Governos espanhol e italiano sugerem uma resposta afirmativa (3).

12. Tendo a apoiar o primeiro ponto de vista apresentado. Na minha opinião, o conceito de ensino escolar ou universitário não inclui o ensino da condução. Tal decorre tanto da interpretação literal como da interpretação teleológica do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112.

A redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112

13. É certo que os autores da versão polaca da Diretiva 2006/112 deram mostras de espírito criativo ao utilizar na disposição do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), a formulação «kszta?cenie powszechnie lub wy?sze» [ensino geral ou superior]. A esmagadora maioria das outras versões linguísticas desta disposição recorre a formulações que seriam traduzidas como «ensino escolar ou universitário»: «enseignement scolaire ou universitaire» na versão francesa, «school or university education» na versão inglesa», «Schul? und Hochschulunterricht» na versão alemã e por aí adiante. Paradoxalmente, contudo, este desvio terminológico permite entender ainda melhor a intenção do legislador da União quanto ao âmbito da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da referida diretiva. Está aqui em causa, nomeadamente, o ensino geral, ou seja acessível a todos – e até obrigatório em níveis inferiores – ou generalizado, ou seja, que abrange um vasto

leque de conhecimentos, ministrado no quadro de sistemas de ensino escolar e universitário, existentes em todos os Estados-Membros. Estes sistemas educativos, denominados em alguns países por educação nacional, estão divididos em vários ciclos, que podem ser designados, em termos gerais, por primário, secundário e superior, e proporcionam ao público em geral um amplo leque de conhecimentos e competências que lhes permite funcionar numa sociedade moderna, tanto na esfera privada como na profissional.

14. Este sistema educativo geral caracteriza-se, entre outras coisas, por ser estrita e exaustivamente regulamentado por lei. A lei define a estrutura destes sistemas de ensino e o modo de funcionamento das escolas, os programas de ensino, as qualificações dos professores e, por último, as regras para a obtenção de diplomas.

15. Na maioria dos Estados-Membros, este sistema de ensino assenta numa rede de escolas públicas onde, frequentemente, o ensino é gratuito ou parcialmente gratuito. Quando o ensino é gratuito, evidentemente não se coloca o problema da tributação de IVA. O sistema de escolas públicas pode, todavia, ser completado também pelas escolas privadas que prestam serviços de ensino pagos. Também acontece que em algumas escolas públicas certas prestações educativas são pagas. Estes serviços deveriam, em princípio, ser sujeitos a IVA. No entanto, para evitar, por um lado, o aumento do custo destes serviços para os destinatários dos mesmos e, por outro, as distorções da concorrência entre os operadores do setor público e privado, o legislador da União introduziu a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112, para atividades definidas como ensino escolar ou universitário. Esta disposição deve ser entendida no sentido de que, se num sistema de ensino geral (escolar) ou superior (universitário) num Estado-Membro, certos serviços são prestados a título oneroso, por escolas públicas («organismos de direito público», segundo a terminologia utilizada nesta disposição) ou por escolas privadas («outros organismos que [...] pross[i]g[a]m fins análogos»), esses serviços estão isentos de IVA.

16. Todavia, como decorre das informações contidas no pedido de decisão prejudicial no caso em apreço, o ensino da condução de veículos não faz parte do sistema educativo geral da Alemanha. Tanto quanto sei, o mesmo acontece nos outros Estados-Membros. Trata-se de um serviço que consiste em transmitir determinadas competências especializadas, a fim de obter uma habilitação para conduzir veículos a motor na via pública. Este serviço é prestado a título oneroso por organismos especializados, como a sociedade A & G Fahrschul-Akademie, os quais – ainda que em algumas línguas sejam designados coloquialmente por escolas («auto-école», «Fahrschule», «Escolas de condução») – não fazem parte do sistema educativo dos Estados-Membros.

17. O conceito de ensino escolar ou universitário, constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112 não abrange, portanto, serviços que não façam parte dos sistemas educativos dos Estados-Membros e sejam prestados por organismos que não pertençam aos sistemas educativos desses países, tal como o ensino da condução, ministrado em escolas especializadas.

A finalidade da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112

18. A inclusão das escolas de condução no âmbito do conceito de ensino escolar ou universitário ou, em geral, na isenção contida na referida disposição não seria, a meu ver, compatível com a finalidade dessa disposição.

19. O artigo 132.º da Diretiva 2006/112 está inserido no capítulo 2 do título IX da diretiva, intitulado «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral». A justificação das isenções previstas neste artigo e, portanto, também as do seu n.º 1, alínea i) é, portanto, o interesse geral segundo o qual são desenvolvidas as atividades abrangidas por essas isenções.

20. No que diz respeito aos serviços de ensino escolar primário, secundário e superior este interesse geral é evidente. A aquisição de determinados conhecimentos e competências é indispensável para viver numa sociedade moderna e isso é do interesse não só de cada indivíduo, mas também da sociedade em geral, porque permite o seu bom funcionamento. Por este motivo, a educação é obrigatória até um certo nível. O interesse geral não está limitado, porém, a assegurar apenas o ensino obrigatório. A sociedade moderna não poderia funcionar nem desenvolver-se económica, cultural e politicamente sem pessoas altamente qualificadas, cujas habilitações ultrapassam largamente as adquiridas durante a escolaridade obrigatória. Não é por acaso que estas são designadas por sociedades baseadas no conhecimento (4).

21. Por estes motivos, os Estados modernos, incluindo os Estados-Membros, investem muitos recursos financeiros na manutenção e desenvolvimento dos seus sistemas educativos. Portanto, seria uma contradição nos termos limitar simultaneamente o acesso a este sistema, mediante o aumento, pela sua tributação, do custo dos serviços prestados no âmbito desse sistema. Isto também seria contrário ao princípio da igualdade, uma vez que prejudicaria o acesso à educação aos mais desfavorecidos. Por último, importa recordar que o custo da educação das crianças é, habitualmente, suportado pelos pais. Este custo é, frequentemente, muito elevado e não é de carácter pontual, é um custo suportado durante muito tempo. Se este custo exceder as possibilidades financeiras dos pais, estes podem desistir não só de assegurar a educação dos seus filhos, mas também desistir sequer de os ter, o que, por sua vez, levará aos problemas demográficos já conhecidos em muitos Estados-Membros.

22. Tudo isto justifica a isenção do ensino escolar ou universitário contida no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112.

23. Contudo, como o Governo alemão salientou, com razão, nas suas observações, não há interesse geral que justifique uma isenção de IVA do ensino da condução de veículos a motor. Esta é uma competência, sem dúvida, muito útil, mas adquiri-la é do interesse das pessoas individualmente e não da sociedade no seu todo. Esta competência não condiciona, em todos os aspetos, o bom funcionamento da sociedade, da mesma forma que a aquisição, pela população em geral, de determinado nível mínimo de escolaridade.

24. É verdade que, em certas condições, como por exemplo em zonas de difícil acesso ou para efeitos do exercício de determinadas profissões, deslocar-se em veículo próprio pode ser fundamental. Todavia, a aquisição das competências indispensáveis para o fazer é, sobretudo, do interesse do indivíduo e não do interesse geral, e isso não justifica a sua isenção de IVA. Com base nesta mesma regra, os bens indispensáveis à vida, tais como alimentos, vestuário ou habitação, também não beneficiam de isenção, estando, na melhor das hipóteses, abrangidos por uma taxa reduzida. Além disso, deslocar-se em veículo próprio exige não só a obtenção da carta de condução, mas também a própria aquisição do veículo para o efeito. Deve, por este motivo, a aquisição de viaturas estar também isenta de imposto?

25. Quanto ao ensino da condução de veículos, a sua tributação não acarreta o risco de distorção da concorrência, visto que não existe nenhum sistema de estabelecimentos públicos que preste gratuitamente este tipo de serviço, com o qual os estabelecimentos privados tenham de concorrer. Contrariamente ao que acontece no caso do sistema educativo, o ensino da condução de veículos é, por norma, pago.

26. Por último, não me convence o argumento invocado, em especial, pela sociedade A & G Fahrschul-Akademie, segundo o qual é do interesse geral limitar, por meio de uma instrução adequada dos condutores, o número de acidentes e aumentar, assim, a segurança rodoviária.

27. O trânsito de veículos na via pública implica, naturalmente, determinado risco, incluindo o risco de acidentes e as consequências daí resultantes. A fim de atenuar este risco a possibilidade de conduzir veículos é regulamentada pelo Estado, sendo necessário adquirir as devidas competências para tal. Tal serve, justamente, para que as pessoas que conduzem veículos tenham os conhecimentos e capacidades necessários para o fazerem de forma segura. O interesse geral em garantir a segurança do trânsito na via pública é, assim, prosseguido pelo requisito de ter carta de condução para poder conduzir veículos. Contudo, a aquisição dos conhecimentos e competências essenciais para a obtenção da carta de condução, pela participação em aulas de condução, é do interesse pessoal dos interessados.

28. Conforme referi acima, as isenções de IVA previstas no artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 dizem respeito a atividades exercidas no interesse geral, que constituem, simultaneamente, a justificação dessas isenções. As disposições desse número não podem, portanto, ser interpretadas no sentido de que as atividades que não sejam do interesse geral estão abrangidas por esta isenção. Tal não é só exigido pelo princípio da interpretação estrita das exceções, como são as isenções de IVA. O sistema fiscal do IVA baseia-se na tributação geral de todas as operações em cada fase da comercialização, sendo a carga fiscal transferida para a fase de consumo. Qualquer isenção fiscal perturba o bom funcionamento deste sistema. Por conseguinte, estas isenções só devem ser aplicadas se tal for necessário ou justificado à luz de um objetivo específico de, por exemplo, reduzir o custo dos serviços de interesse geral. Em contrapartida, devem ser evitadas isenções em situações em que a tributação é possível e não se opõe a este tipo de objetivos específicos (5).

29. Pelos fundamentos expostos, considero que a isenção do IVA do ensino da condução de veículos não se justifica à luz dos objetivos prosseguidos pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112

30. Não ambiciono fazer aqui uma análise completa da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à isenção de IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112, até porque não vejo necessidade para tal. No entanto, tanto o órgão jurisdicional de reenvio como alguns intervenientes no processo, em especial a sociedade A & G Fahrschul-Akademie e os Governos espanhol e italiano, referem algumas declarações constantes de acórdãos do Tribunal de Justiça que, na sua opinião, poderiam conduzir a conclusões diferentes das que apresentei acima. Esta questão exige, por isso, alguns esclarecimentos.

31. Em primeiro lugar, no processo Comissão/Alemanha (C-287/00), o Tribunal de Justiça respondeu à questão de saber se as atividades de investigação exercidas a título oneroso podem ser consideradas prestações de serviços estreitamente conexas com o ensino universitário, na aceção do artigo 13.º, parte A), n.º 1, alínea i), da Diretiva 77/388/CEE (6). Nessa ocasião, o Tribunal de Justiça declarou que a noção de serviço estreitamente conexo com o ensino superior não requer uma interpretação particularmente estrita (7). No entanto, considero que não há que retirar desta declaração conclusões que vão longe demais. O legislador da União utilizou aqui, propositadamente, um conceito flexível de serviços estreitamente conexos, de modo a permitir, na fase da aplicação da isenção, que fossem abrangidos pela isenção vários tipos de serviços que, na prática, podem ser estreitamente conexos às atividades educativas. Estes serviços podem incluir, por exemplo, serviços de restauração, se foram prestados pelos alunos de um estabelecimento de ensino, no quadro do programa de ensino escolar (8). O estabelecimento, pelo Tribunal de Justiça, de uma definição estrita deste conceito seria, assim, diretamente contrário à intenção do legislador e à finalidade desta disposição. Isto não significa, porém, que

deve ser aplicada uma interpretação liberal a outros conceitos utilizados no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112, especialmente a conceitos como ensino escolar ou universitário, que definem o âmbito da isenção de IVA prevista nessa disposição.

32. Em segundo lugar, a sociedade A & G Fahrschul?Akademie e os Governos espanhol e italiano invocam uma conclusão do Tribunal de Justiça, que vale a pena citar aqui na íntegra. O Tribunal de Justiça considerou, nomeadamente, que o conceito de ensino escolar ou universitário, na aceção do atual artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112 «não se limit[am] 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 inclu[em] outras atividades em que a instrução é dada em escolas ou em universidades tendo em vista desenvolver os conhecimentos e as aptidões dos alunos, desde que essas atividades não tenham caráter puramente recreativo» (9).

33. As partes no processo acima mencionadas retiram destas declarações a conclusão de que qualquer atividade que consista em transmitir conhecimentos e aptidões, desde que não tenha um caráter puramente recreativo, deve beneficiar da isenção prevista na referida disposição. Como o ensino da condução não tem, claramente, um caráter nem uma finalidade exclusivamente recreativos, a isenção deve abranger também as atividades das escolas de condução.

34. Sou de opinião, porém, que este raciocínio se baseia numa interpretação seletiva e descontextualizada do excerto citado do acórdão do Tribunal de Justiça.

35. Em primeiro lugar, porque esta interpretação ignora uma expressão contida na citação: «em escolas ou universidades». Esta expressão faz referência direta à formulação da disposição do atual artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112, segundo a qual, nas versões linguísticas que não a polaca, a isenção abrange o ensino escolar ou universitário. Este conceito deve, contudo, ser interpretado conforme referi nos n.os 13 a 17 das presentes conclusões, no sentido de que diz respeito ao sistema educativo geral em escolas primárias, secundárias e superiores. Não pode, por conseguinte, concluir-se do excerto citado do acórdão do Tribunal de Justiça que uma atividade que não seja realizada no âmbito deste sistema pode beneficiar de isenção, desde que não tenha um caráter puramente recreativo.

36. Em segundo lugar, nos processos mencionados, o Tribunal de Justiça não teve de pronunciar-se sobre a pertença de estabelecimentos específicos a um sistema educativo (10), mas antes sobre a possibilidade de um estabelecimento de ensino concreto poder beneficiar de isenção. O Tribunal de Justiça chegou à conclusão de que essa isenção pode abranger não só os estabelecimentos pertencentes ao ciclo de ensino primário, segundo o programa de ensino de determinado tipo de escolas, mas também outras lições, desde que estas não tenham um caráter puramente recreativo. Tudo isto sob condição, porém, de que o ensino tem lugar no quadro de um sistema de ensino em escolas e universidade e não de forma totalmente independente desse sistema.

37. É verdade que, no seu Acórdão Haderer, o Tribunal de Justiça parece admitir que se inclui na isenção o ensino num tipo específico de instituição existente na Alemanha, os chamados institutos superiores populares («Volkshochschule»). No entanto, note-se que o Tribunal de Justiça respondeu nesse processo à questão do órgão jurisdicional de reenvio partindo do princípio de que este tipo de instituição pertence ao sistema de ensino escolar ou universitário, na aceção do atual artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112. Além disso, o Tribunal de Justiça deixou, de resto, a resolução definitiva da dúvida suscitada pela autoridade tributária parte no processo principal ao critério do órgão jurisdicional de reenvio. Portanto, ainda que se possa ponderar se as atividades das Volkshochschule pertencem ao ensino escolar ou universitário, na aceção da referida disposição, considero que no caso das atividades das escolas de condução

não restam dúvidas de que estas não fazem parte desse sistema.

38. De resto, da jurisprudência do Tribunal de Justiça pode concluir-se 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, não deve ser interpretado por referência aos sistemas educativos dos diferentes Estados-Membros, porque estes sistemas podem ser diferentes entre si, o que pode levar a diferenças na aplicação das isenções previstas nestas disposições, o que vai contra os objetivos da diretiva (11). Estas regras não devem ser encaradas em termos absolutos, dado que o próprio artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva remete, inevitavelmente, para os sistemas educativos nacionais, estabelecendo que estão isentas as atividades «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». Na minha opinião, no contexto do presente processo esta afirmação do Tribunal de Justiça apenas significa que o facto de, numa determinada língua, um estabelecimento de ensino da condução ser designado por «escola» não significa que esse estabelecimento deva ser reconhecido automaticamente como ministrando ensino escolar ou universitário, na aceção da referida disposição.

O ensino da condução como formação profissional

39. O Governo espanhol alega que o ensino da condução de veículos deveria estar isento de IVA, com base no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112, não por constituir ensino escolar ou universitário, mas por se tratar de formação profissional. Este governo alega que a carta de condução de veículos é indispensável para o exercício de algumas profissões e, frequentemente, também para chegar ao local de trabalho.

40. Não partilho, contudo, desta opinião, pelo menos não no âmbito que está em apreço no presente processo.

41. Como resulta do reenvio prejudicial, o processo principal diz respeito à eventual isenção de IVA do ensino de condução para a obtenção de carta de condução das categorias B e C1. As categorias de carta de condução estão, atualmente, harmonizadas, por força da Diretiva 2006/126/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de dezembro de 2006, relativa à carta de condução (12). A categoria B inclui os veículos ligeiros de passageiros e comerciais (13), e a categoria C1 veículos ligeiros de mercadorias(14).

42. No que diz respeito à carta de condução da categoria B, esta é a categoria de base da carta de condução, exigida para conduzir veículos pessoais de uso particular. Como refere o Governo espanhol, ser titular da carta de condução desta categoria pode realmente ser necessário para o exercício de certas profissões, como por exemplo, a prestação de serviços de táxi. No entanto, isto é verdade para muitas competências, começando pela literacia. Deve o ensino da escrita ser considerado, por este motivo, formação profissional? Sou de opinião que a formação profissional só pode ser reconhecida enquanto atividade que permite adquirir conhecimentos ou competências utilizados exclusiva ou principalmente no exercício de uma atividade profissional ou, eventualmente, que vise especificamente as pessoas que pretendam adquirir competências concretas por motivos profissionais. Agora, reconhecer determinado tipo de ensino como formação profissional apenas porque as competências adquiridas podem também ser utilizadas no exercício de uma atividade profissional, constitui potencialmente um alargamento ilimitado do âmbito deste conceito. Explorando este raciocínio até ao nível do absurdo, a aquisição de qualquer competência pode ser necessária para, por exemplo, ensinar essa mesma competência. Daí que considere que o ensino de condução para a obtenção da carta de condução de veículos da categoria B não pode ser considerado formação profissional.

43. Quanto à carta de condução de veículos da categoria C1, a situação é bem mais

complexa. A carta de condução desta categoria autoriza a condução de veículos pesados com massa máxima autorizada inferior a 7,5 toneladas. Estes veículos são muito utilizados para efetuar o transporte rodoviário, a título oneroso, de mercadorias, ou seja, em atividades profissionais. A carta de condução desta categoria também pode, porém, ser necessária para fins privados como por exemplo para a condução de determinadas caravanas, cuja massa máxima ultrapassa frequentemente as 3,5 toneladas. Por isso, o ensino da condução para a obtenção da carta de condução de veículos da categoria C1 poderia ser considerado formação profissional, se por exemplo o órgão jurisdicional nacional concluísse que este visa pessoas que pretendem exercer uma atividade profissional relacionada com o transporte rodoviário de mercadorias e se esse ensino fizesse parte integrante da formação dessas pessoas. Contudo, no caso em apreço, não resulta do reenvio prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio tenha determinado isso e a questão prejudicial deixa claramente de fora a interpretação do conceito de formação profissional, no contexto do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112. Por conseguinte, não há motivos para considerar que, no presente processo, o ensino da condução para a obtenção da carta de condução de veículos da categoria C1 constitui formação profissional.

Observação final e proposta de resposta

44. Como já tive ocasião de referir acima, as disposições relativas à carta de condução estão harmonizadas no direito da União, por força da Diretiva 2006/126. O artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva estabelece o princípio do reconhecimento mútuo das cartas de condução emitidas em todos os Estados-Membros. Isto significa que as pessoas que residam no território da União Europeia podem obter uma carta de condução em qualquer Estado-Membro e utilizá-la em todos os Estados-Membros, incluindo no seu Estado-Membro de residência atual. As escolas de condução dos Estados-Membros podem, portanto, concorrer diretamente entre si. Por este motivo, considero que é muito importante que o Tribunal de Justiça dê uma resposta inequívoca quanto à questão de saber se aquelas podem estar abrangidas pela isenção de IVA, sem remeter para apreciações adicionais por parte dos tribunais nacionais, visto que decisões nacionais contraditórias a respeito da referida isenção podem conduzir a distorções da concorrência. Uma decisão inequívoca deverá ser tanto mais fácil, quanto é certo que, tanto quanto sei, na prática a organização do ensino da condução nos Estados-Membros é parecida, no sentido de que é ministrado por escolas especializadas, privadas e independentes do sistema educativo geral, a título oneroso, sendo essa a sua principal atividade.

45. Atendendo a todas as considerações supra, proponho que o Tribunal de Justiça responda à primeira questão que o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o ensino numa escola de condução para a obtenção de carta de condução das categorias B e C1 não está abrangido pelo conceito de ensino escolar ou universitário, na aceção desta disposição.

Segunda questão prejudicial

46. Na sua segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio parece partir do princípio de que o reconhecimento de estabelecimentos que desenvolvam atividades relacionadas com o ensino escolar ou universitário, que prossigam fins análogos de organismos de direito público que efetuem essas atividades, é uma condição separada e independente da condição para aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112. Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em caso de resposta afirmativa à primeira questão prejudicial, com que base pode reconhecer as escolas de condução como «organismos que prosseguem fins análogos».

47. Na minha opinião, estas duas questões estão indissociavelmente relacionadas entre si. Como referi acima, o conceito de ensino escolar ou universitário, na aceção da disposição

supramencionada, deve ser interpretado no sentido de que abrange o sistema educativo geral, constituído por escolas e universidades, existente em todos os Estados?Membros. Qualquer estabelecimento que ministre ensino no quadro deste sistema prossegue, neste sentido, fins análogos aos dos organismos de direito público; a letra da referida disposição baseia-se, assim, no pressuposto de que o sistema é composto, por norma, por organismos de direito público. Mesmo que em determinado Estado?Membro o sistema de ensino escolar ou universitário se baseie exclusivamente em organismos do direito privado, estes teriam de ser reconhecidos como tendo fins análogos, na aceção desta disposição e estariam abrangidos pela isenção. Se, em contrapartida, as atividades do organismo não se enquadrarem no ensino escolar ou universitário, por definição não pode se ser considerar que esse organismo tenha fins análogos aos organismos do direito público que ministram esse ensino, independentemente de as suas atividades serem regulamentadas por lei.

Terceira e quarta questões prejudiciais

48. Com as suas terceira e quarta questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, essencialmente, saber se se pode considerar que o ensino da condução ministrado por organismos como a sociedade A & G Fahrschul?Akademie são lições ministradas por um docente, a título particular, relacionadas com o ensino escolar ou universitário, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112. Presume-se que o órgão jurisdicional coloca estas questões para o caso de ser dada uma resposta negativa à segunda questão prejudicial, mas afirmativa à primeira. Tendo em conta a resposta que proponho para a primeira questão prejudicial, não será necessário, em princípio, responder à terceira e quarta questões. Considero, porém, que é necessário acrescentar alguns esclarecimentos quanto à interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da referida diretiva.

49. A disposição citada complementa a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da mesma diretiva. O ensino escolar e universitário é o ensino, por norma, ministrado pelos estabelecimentos de ensino criados para esse efeito, geralmente escolas e universidades. Acontece, contudo, que certas lições complementares, apesar de versarem sobre as mesmas matérias, são ministradas individualmente por alguns professores a determinados alunos, fora do horário normal das aulas de dado estabelecimento de ensino. Além disso, alguns alunos, por motivos de saúde ou outros, não seguem as aulas em condições normais, isto é na escola, tendo antes lições individuais, frequentemente no seu domicílio. Estas lições não estarão abrangidas pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112, porque não são ministradas por organismos de direito público ou outros organismos. A disposição do artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da referida diretiva, serve para colmatar esta lacuna.

50. Em meu entender, daqui pode-se retirar duas conclusões.

51. Em primeiro lugar, o conceito de ensino escolar ou universitário, utilizado no artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112, deve ser interpretado de modo idêntico ao conceito utilizado na alínea i) do mesmo número. Portanto, se o conceito de ensino escolar ou universitário excluir, conforme a minha proposta de resposta à primeira questão prejudicial, o ensino da condução de veículos, isto aplica-se tanto ao artigo 132.º, n.º 1, alínea i), como à alínea j). As escolas onde se ensina a conduzir também estão excluídas da isenção prevista neste última disposição, sem prejuízo das outras condições nela contidas.

52. Em segundo lugar, o termo «docente», empregue no artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado literalmente, em conformidade com o significado do termo em linguagem corrente. Em todas as línguas que conheço, a palavra «docente» («enseignant», «Lehrer», «teacher», etc.), enquanto profissão, designa única e exclusivamente uma pessoa singular (15). Uma interpretação literal desta disposição exclui, assim, a sua aplicação a pessoas coletivas.

53. Esta conclusão não é posta em causa pelo princípio da neutralidade fiscal referido pelo órgão jurisdicional de reenvio, bem como pela sociedade A & G Fahrschul?Akademie. Na sua opinião, este princípio opõe-se à diferenciação dos contribuintes em função da sua forma jurídica, quando realizam a mesma atividade.

54. Contudo, como salientei acima, o artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112 visa apenas completar a isenção prevista na alínea i) desse mesmo número e não deve ser interpretado de forma isolada da mesma. Esta última disposição estabelece a isenção do ensino escolar ou universitário ministrado por organismos do direito público e outros organismos. O alcance do significado do conceito de outros organismos é, sem dúvida, suficientemente lato para abranger qualquer pessoa coletiva que desenvolva as atividades acima referidas (16). Portanto, o ensino escolar ou universitário, se for ministrado por uma pessoa coletiva, está isento por força do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da referida diretiva, mas se se realizar sob a forma de lições individuais ministradas por um docente, enquanto pessoa singular, está isento por força da alínea j), do mesmo número. O princípio da neutralidade fiscal não está, de forma alguma, posto em causa.

55. A conclusão segundo a qual o artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112 diz respeito exclusivamente a pessoas singulares também não é posta em causa pela circunstância, invocada pela sociedade A & G Fahrschul?Akademie e pelos Governos italiano e austríaco, de que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os serviços abrangidos por essa disposição são efetuados por conta própria e sob a própria responsabilidade (17). Esta não é, pois, a única condição para a aplicação da referida disposição, e todos os processos em que o Tribunal de Justiça a interpretou (18) até ao momento diziam respeito a pessoas singulares (19). Não basta, assim, como as partes supramencionadas referiram, que as lições sejam ministradas por sua própria conta e sob a sua própria responsabilidade, também devem estar reunidas outras condições para a aplicação da referida disposição, incluindo o estatuto de docente, que pode ter apenas uma pessoa singular.

56. É evidente que as escolas de condução contratam instrutores que são pessoas singulares. Mas tal não justifica a isenção das escolas de condução do pagamento do IVA, com base no artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112. Como o Tribunal de Justiça já declarou, não se pode considerar que uma pessoa singular que fornece prestações como docente no âmbito dos cursos de formação propostos por um organismo terceiro, dá lições «a título pessoal», na aceção dessa disposição (20). Assim, seria ilógico concluir que atualmente um organismo terceiro pode beneficiar desta isenção.

57. Independentemente, portanto, da questão de o ensino da condução de veículos constituir ensino escolar ou universitário, um organismo que organize este tipo de ensino, como a sociedade A & G Fahrschul?Akademie, não constitui um docente, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112, e não beneficia da isenção de IVA aí prevista. A situação poderia, eventualmente, ser diferente no caso de instrutores de condução que, por sua própria conta e sob a sua própria responsabilidade, dessem aulas individuais de condução. Todavia, as questões prejudiciais submetidas no caso em apreço não incidem sobre esta questão.

Conclusões

58. À luz de todas as considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais submetidas pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) do seguinte modo:

O artigo 132.º, n.º 1, alínea i), 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 o ensino numa escola de condução para a obtenção da carta de condução de veículos das categorias B e C1 não está abrangido pelo conceito de ensino escolar ou universitário, na aceção dessa disposição.

1 Língua original: polaco.

2 JO 2006, L 347, p. 1.

3 Mais especificamente, o Governo espanhol propõe que o ensino da condução esteja abrangido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112 enquanto formação profissional. Abordarei esta questão na parte final da análise da primeira questão prejudicial.

4 V., por exemplo, UNESCO, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

5 V., neste sentido, mais recentemente, o Acórdão de 21 de setembro de 2017, *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718, n.os 28 a 30 e jurisprudência aí referida).

6 Sexta diretiva do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1, p. 54), revogada e substituída pela Diretiva 2006/112. O artigo 13.º, parte A), n.º 1, alínea i), da diretiva corresponde ao artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112.

7 Acórdão de 20 de junho de 2002, *Comissão/Alemanha* (C-287/00, EU:C:2002:388, n.º 47).

8 V. Acórdão de 4 de maio de 2017, *Brockenhurst College* (C-699/15, EU:C:2017:344, dispositivo).

9 Acórdãos: de 14 de junho de 2007, *Haderer* (C-445/05, EU:C:2007:344, n.º 26); de 28 de janeiro de 2010, *Eulitz* (C-473/08, EU:C:2010:47, n.º 29).

10 V., em especial, o Acórdão de 14 de junho de 2007, *Haderer* (C-445/05, EU:C:2007:344, n.º 27), em que o Tribunal de Justiça indicou expressamente que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar novamente esta questão.

11 V., em especial, o Acórdão de 14 de junho de 2007, *Haderer* (C-445/05, EU:C:2007:344, n.os 25, 26).

12 JO 2006, L 403, p. 18.

13 «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 [...]» [artigo 4.º, n.º 4, alínea b), da Diretiva 2006/126].

14 «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 [...]» [artigo 4.º, n.º 4, alínea d), da Diretiva 2006/126].

15 V., neste sentido, o Acórdão de 7 de setembro de 1999, *Gregg* (C?216/97, EU:C:1999:390, n.º 14).

16 V., neste sentido, o Acórdão de 7 de setembro de 1999, *Gregg* (C?216/97, EU:C:1999:390, n.º 17).

17 Acórdão de 14 de junho de 2007, *Haderer* (C?445/05, EU:C:2007:344, n.º 30 e dispositivo).

18 Mais precisamente, a interpretação dos seus equivalentes nos termos da Diretiva 77/388.

19 É verdade que no processo que deu origem ao Acórdão de 28 de janeiro de 2010 *Eulitz* (C?473/08, EU:C:2010:47), os sujeitos passivos e a recorrente no processo principal eram uma pessoa coletiva (uma sociedade). No entanto, como o próprio Tribunal de Justiça salientou no mesmo acórdão (n.º 19), as atividades controvertidas não eram exercidas por essa pessoa coletiva, mas sim por um dos seus sócios, como engenheiro diplomado. O Tribunal ainda o sublinhou no dispositivo do acórdão (v. n.º 2, do dispositivo).

20 Acórdão de 28 de janeiro de 2010, *Eulitz* (C?473/08, EU:C:2010:47, n.º 2 do dispositivo).