

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA  
Artigo: n.ºs 9, 10 e 11 do art. 9.º; 18.º  
Assunto: Formação Profissional - Lições do ensino escolar ministradas a título individual - Taxas  
Processo: n.º 5266, por despacho de 2013-09-06, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.  
Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

### I - EXPOSIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

1. Vem o sujeito passivo, de ora em diante designado por requerente, solicitar parecer sobre o seu enquadramento em sede de isenção de IVA, ao abrigo do disposto do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).
2. Informa que *"Damos aulas individuais sobre matérias do ensino escolar - prestação de serviços que consistem em lições a título pessoal do ensino escolar - alíneas 9, 10 e 11 do artigo 9.º do CIVA"*.
3. A requerente envia, em anexo, fotocópia do Ofício n.º 126/DSQA/CV/2009, I de 2010/02/03 da Direção de Serviços de Qualidade e Acreditação, a comunicar o Despacho de Acreditação como entidade formadora pelo período de um (1) ano.
4. Junta, ainda, fotocópia da Informação n.º 0080/DSQA/25/01/2010, onde constam os Requisitos Gerais e os Requisitos Específicos, bem como algumas recomendações, as quais constituem ações de melhoria da atividade a desenvolver.

### II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

5. O disposto no n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA estabelece que *"estão sujeitas a imposto as transmissões e prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal"*.
6. Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA define "sujeito passivo de IVA" como sendo qualquer pessoa singular ou coletiva que, de modo independente e com caráter de habitualidade exerça uma atividade na área de produção, comércio ou prestação de serviços, isto é, qualquer pessoa que exerça uma atividade económica na aceção do artigo 9.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho ("Diretiva do IVA"). De notar que nos termos do n.º 1 do artigo 9.º da Diretiva do IVA, "É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de obter receitas com caráter de permanência".
7. A legislação interna portuguesa no domínio do IVA, seguindo as determinações e algumas possibilidades definidas no plano da UE, prevê um conjunto de isenções aplicáveis a atividades de cariz artístico, cultural,

educativo, recreativo e desportivo, bem como a atividades ligadas à assistência médica e sanitária ou à assistência e segurança sociais.

**8.** Assim, no que refere a matéria de atividades educativas e formativas, versam as isenções previstas nas alíneas 9), 10) e 11) do artigo 9.º do CIVA. Matriz destas normas é o disposto nas alíneas i) e j) do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva do IVA (correspondentes às anteriores alíneas i) e j) do n.º 1, da parte A do artigo 13.º da Sexta Diretiva).

**9.** A Diretiva 2006/112/CE (Diretiva do IVA) no seu artigo 132.º consagra que *"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"*.

**10.** As isenções nas operações internas, estabelecidas no artigo 9.º do CIVA, englobam-se nas denominadas "isenções simples" ou "isenções incompletas", que se caracterizam, do ponto de vista da entidade que realiza as atividades ou operações isentas, pela não liquidação e pagamento do IVA nas transmissões de bens e nas prestações de serviços que efetua, suportando, porém, o imposto que lhe for repercutido nas aquisições de bens e de serviços por si efetuadas, sem possibilidade de dedução ou reembolso desse imposto.

### **Da Formação Profissional face ao CIVA**

**11.** Estabelece a alínea 10) do artigo 9.º do CIVA que se encontram isentas de imposto *"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"*.

**12.** Consiste pressuposto obrigatório para aplicação da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, que as entidades em causa sejam reconhecidas como competentes nos domínios da formação e reabilitação profissionais. Este reconhecimento, designado por acreditação/certificação, encontra-se atualmente regulado pela Portaria n.º 851/2010, de 6/09. Nos termos deste diploma, a certificação é o reconhecimento formal, de que uma entidade detém competências, meios e recursos adequados para desenvolver atividades formativas, em determinadas áreas de educação e formação.

**13.** O organismo a quem compete a certificação das entidades formadoras é a Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT), nos termos do Decreto-Lei n.º 210/2007 de 29 de maio.

**14.** Por conseguinte, as entidades reconhecidas para a atividade de formação profissional, nos termos da alínea 10), do artigo 9.º do CIVA, estão isentas relativamente às prestações de serviços efetuadas naquele âmbito, a partir da data do respetivo despacho de acreditação/certificação.

**15.** Todavia, os sujeitos passivos isentos ao abrigo da referida norma podem exercer a opção pelo regime normal de tributação, de acordo com a alínea a)

do n.º 1, do artigo 12.º do CIVA, apresentando para o efeito, nos termos do n.º 2 da citada disposição legal, a declaração de alterações a que se refere o artigo 32.º do CIVA.

### III - ANÁLISE DO CASO EM CONCRETO

**16.** Consultado o sistema de gestão e registo de contribuintes, verifica-se que a requerente: **i)** Está registada pela atividade principal " Outras atividades educativas, N.E." com o CAE 85593 e, com a atividade secundária de "Formação Profissional" com o CAE 85591; **ii)** Em sede de IVA, está enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2013/05/17, com o tipo de operações "misto com afetação real de todos os bens", o que significa que declarou à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que realiza simultaneamente operações sujeitas a imposto que conferem o direito à dedução e operações sujeitas a imposto mas dele isentas que não conferem esse direito, pelo que ficou limitada no exercício do direito à dedução do imposto, tendo declarado que utiliza no exercício do direito à dedução do imposto, para cumprimento do artigo 23.º do CIVA, o método da afetação real.

**17.** Facultada pela requerente uma cópia do Certificado de Acreditação emitido pela Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT), onde consta a Acreditação da requerente por um (1) ano e, da consulta atualizada ao site deste organismo verifica-se que a requerente se encontra registada como entidade formadora acreditada, pelas seguintes áreas de formação: 149- Formação de professores/formadores e ciências da educação - programas não classificados noutra área de formação; 222- Línguas e Literaturas Estrangeiras; 729- Saúde - programas não classificados noutra área de formação.

**18.** A requerente, apesar de estar sujeita a IVA, por preencher as regras de incidência (real e pessoal) do imposto está, portanto, isenta em virtude da existência de uma norma específica, a alínea 10) do art.9.º do CIVA, que regula o regime de isenções de IVA no mercado interno, concretamente no que concerne à atividade de formação profissional.

**19.** Assim sendo, a isenção estabelecida no artigo 9.º, alínea 10) do CIVA, abrange todas as prestações de serviços, na medida em que consubstanciem o desenvolvimento da atividade formativa acreditada. Pelo que, os serviços prestados no âmbito da formação profissional propriamente dita, quer de serviços com ela conexos e indispensáveis à sua execução, enquadraram-se no âmbito de incidência objetiva da isenção referida na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA.

**20.** Contudo, a acreditação da entidade formadora pela DGERT, *"é a validação e o reconhecimento formais da capacidade de uma entidade para desenvolver atividades de natureza formativa nos domínios e âmbitos de intervenção para as quais demonstre ter competências, meios e recursos adequados. Ainda, a acreditação é atribuída à entidade formadora e não aos cursos por ela desenvolvidos."*

**21.** Assim, a requerente obteve a acreditação apenas para as áreas de formação profissional supra descritas no ponto 17., o que significa que quanto a estas áreas, a mesma está efetivamente isenta ao abrigo da alínea

10), do artigo 9.º do CIVA.

**22.** No caso em análise, é referido pela requerente que realiza uma *"prestação de serviços que consiste em lições a título do ensino escolar, mais especificamente as aulas individuais sobre matérias do ensino escolar"*, o que nos induz a enquadrar na alínea 11) do artigo 9.º, o que não está correto, pois esta alínea apenas se aplica quando se trata de lições que são ministradas a título pessoal, isto é, quando efetuadas diretamente pelo professor ao aluno, pressupondo uma relação direta professor/aluno, sem interferência de qualquer outra entidade, sendo que as referidas lições devem versar sobre matérias do ensino escolar ou superior.

**23.** Posto isto, quando as lições ministradas não se efetuam diretamente ao aluno, mas sim indiretamente, ou seja, o professor presta serviços e fatura, p. ex., à requerente na qualidade de Centro de explicações, que por sua vez vai faturar os serviços ao aluno, não podem os serviços nestes moldes, beneficiar do enquadramento na isenção referida na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, sendo neste caso tributadas à taxa normal (alínea c) do n.º1, do artigo 18.º do CIVA).

**24.** Assim, delimitado o campo de aplicação da alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, leva-nos a concluir que as referidas prestações de serviços tal como descritas pela requerente não se enquadram nessa alínea, pois a requerente assume puramente um papel de intermediária pois como entidade formadora contrata formadores para ministrar formação para que está acreditada pelo Ministério competente.

#### **IV- CONCLUSÕES**

Face ao que antecede, conclui-se pelo seguinte,

**25.** As isenções de IVA constituem exceções à regra geral de tributação e, como tal, o seu campo de aplicação é delimitado pelo quadro legal em vigor.

**26.** Os serviços prestados no âmbito da formação profissional enquadram-se no âmbito de incidência objetiva da isenção referida na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA.

**27.** Consiste pressuposto obrigatório para aplicação desta isenção, que as entidades em causa sejam reconhecidas como competentes pela DGERT- Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho, nos domínios da formação e reabilitação profissionais, requisito que a requerente preenche.

**28.** No entanto, as prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou superior tal como descritas nesta informação não cabem na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA.

**29.** Face ao exposto, uma vez que o sujeito passivo possui acreditação para determinadas áreas formativas, beneficia da isenção da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, para as prestações de serviços efetuadas no âmbito da formação profissional, durante o prazo mencionado na acreditação e nas áreas nela mencionadas.