

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 9º; 18º.
- Assunto: Formação profissional - Escolas de condução e pilotagem.
- Processo: nº 1911, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-05-25.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

I - DO PEDIDO

1. A Exponente encontra-se registada para efeitos de IVA pelo exercício da actividade principal de "Escolas de condução e pilotagem", tendo obtido recentemente autorização do Instituto de Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I.P. (IMTT) para realizar formação profissional relacionada com a primeira actividade, tendo, por esse facto, entregue a respectiva declaração de alterações, no sentido de acrescer essa nova actividade.
2. Nessa qualidade, vem pedir esclarecimento sobre os serviços por si prestados no âmbito da formação profissional e se estes estão ou não abrangidos pela isenção do nº10 do art.º 9º do CIVA.

II - DO ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

3. Revestindo as características de um imposto geral sobre o consumo, o IVA não estabelece qualquer tratamento preferencial para sectores de actividade ou organismos, nem mesmo beneficiando o próprio Estado e as restantes pessoas colectivas públicas.
4. As isenções previstas no código do IVA traduzem-se na dispensa das entidades por elas abrangidas, de liquidarem imposto aos destinatários das suas actividades, tendo estas, porém, de suportar o imposto, que haja incidido sobre os bens ou serviços adquiridos para a prossecução da actividade isenta, independentemente do seu destino ou fins prosseguidos.
5. Determina o nº 10 do art.9º do CIVA, anterior, que estão isentas "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 competente".
6. Por outro lado, a isenção só se aplica às prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional quando efectuadas por organismos de direito público com competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais, ou por outras entidades, reconhecidas como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, nos termos da Portaria nº

851/2010, de 06 de Setembro, cujo princípio informador resulta do disposto na alínea i) do nº 1 do art.132º da Directiva do Conselho de 28 de Novembro de 2006 (2006/112/CE), por reformulação da anterior Directiva 77/388/CEE do Conselho de 27 de Maio de 1977.

7. Nesse sentido, a referida isenção, abrange as operações relacionadas com a formação e reabilitação profissionais, considerando como tais, as prestações de serviços efectuadas no âmbito do desenvolvimento e reabilitação/reciclagem da capacidade de trabalho de um indivíduo, mediante formação ou actualização profissional, tendo em vista a obtenção de competências profissionais por parte dos destinatários das mesmas.

8. Nos termos do nº 1 do art.16º do Decreto-lei nº 396/2007, de 31 de Dezembro, consideram - se entidades formadoras do Sistema Nacional de qualificações *"os estabelecimentos de ensino básico e secundário, os centros de formação profissional e de reabilitação profissional de gestão directa e protocolares, no âmbito dos ministérios responsáveis pelas áreas de formação profissional e da educação, as entidades formadoras integradas noutros ministérios ou noutras pessoas colectivas de direito público, bem como os estabelecimentos de ensino particular e cooperativo com paralelismo pedagógico ou reconhecimento de interesse público, as escolas profissionais, os centros de novas oportunidades e as entidades com estruturas formativas certificadas do sector privado, sem prejuízo no disposto nos nº s 2, 3 e 4 do artigo anterior"*.

9. Por sua vez refere o nº 2 do art.16º do citado Decreto - Lei , que a *"certificação das entidades formadoras é realizada por entidade pública acreditada no âmbito do Sistema Português da Qualidade, envolvendo a participação dos parceiros sociais e outras entidades representativas do sector, nos termos de portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas de formação profissional e da educação"*.

10. A Portaria nº 851/2010, de 6 de Setembro, regula o sistema de certificação de entidades formadoras previsto no nº 2 do art.16º do Decreto - lei nº 396/2007, de 31 de Dezembro.

11. Compete à Direcção - Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT), no âmbito da área de intervenção do Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social (MTSS), o reconhecimento (certificação) dos organismos de formação a que se refere a segunda parte do nº 10 do art.9º do Código do IVA, que desenvolvem prestações de serviços de formação ou reabilitação profissional.

III - ANÁLISE DA SITUAÇÃO SUSCITADA

12. Consultado o cadastro informático do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC) do sujeito passivo verifica-se que a ora Exponente é um sujeito passivo de IVA, encontrando-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal por opção desde 2002.01.01, com os CAE'S 085 530 - "escolas de condução e pilotagem" e 085591 - "Formação Profissional" da tabela de Classificação Portuguesa de Actividades Económicas.

13. Verifica-se por consulta à listagem actualizada das entidades acreditadas DGERT - Direcção - Geral do Emprego e das Relações de Trabalho, através do seu site que a Exponente, em princípio, não se encontra reconhecida

como entidade formadora, tendo sido, no entanto, emitido o alvará nº 38/2010, que concede licença por um período de 5 anos, para o exercício de actividade de formação de motoristas de veículos pesados de passageiros e mercadorias pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I.P.

14. A acreditação efectuada nos termos da Portaria nº 851/2010, de 06 de Setembro, é a forma de reconhecimento da competência no âmbito da formação profissional pelo ministério competente, o Ministério para a Qualificação e o Emprego, pelo que as entidades possuidoras do referido certificado, ficam abrangidas pela isenção prevista no nº 10 do art.º 9º do CIVA.

15. De referir que as operações abrangidas pela isenção prevista no nº 10, assim como as restantes consignadas no art.º 9º do CIVA, em virtude de não se encontrarem contempladas no art.º 20º do mesmo diploma, designam-se por isenções incompletas, pelo que os sujeitos passivos não liquidam imposto nas operações que praticam nesse âmbito, mas também não têm direito a deduzir o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços relacionados com essa actividade. Isto é, o sujeito passivo tem de suportar o imposto que se mostrar devido nas respectivas aquisições e serviços, nomeadamente no que diz respeito aos serviços prestados por entidades não credenciadas.

16. Se é certo que a isenção prevista no referido normativo se aplica às prestações de serviços efectuadas por entidades reconhecidas como competentes no âmbito da formação profissional, o mesmo não se passa quando as mesmas são adquirentes dos bens e serviços, ainda que relacionadas directamente com as operações isentas, na medida em que se trata de uma isenção incompleta.

17. Trata-se, pois, de uma isenção que depende da natureza das prestações de serviços efectuadas, bem como da qualificação do prestador de serviços. Caso os requisitos de aplicação do regime de isenção previsto não estejam preenchidos, ou se efectuar outras operações não compreendidas no âmbito da referida norma, devem, tais operações, ser objecto de tributação, independentemente da qualidade jurídica do prestador ou do adquirente.

18. Deste modo, as operações efectuadas pela entidade, caso possua o certificado emitido por entidade competente (DGERT) no domínio da formação e reabilitação profissionais válido, configurará o carácter objectivo da previsão da norma do nº 10 do art.º 9º do CIVA. Ou seja, constituem prestações de serviços que têm por objecto a formação profissional beneficiando da isenção do imposto, durante, pelo menos, o período mencionado no respectivo certificado.

19. Acrescente-se ainda que, os sujeitos passivos que efectuem tais prestações de serviços, podem renunciar à isenção, mediante o exercício do direito de opção pela aplicação do imposto às operações efectuadas, nos termos da alínea a) do nº 1 do art.º 12º do CIVA, preenchendo a respectiva declaração de alterações a que se refere o art. 32º do mesmo código, cuja produção de efeitos se verifica a partir da data de apresentação, cfr. o nº 2 do art.12º.

20. De facto, a renúncia à isenção origina a obrigação de liquidação de imposto sendo portanto operações tributadas à taxa normal, conforme o estipulado na alínea c) do art.º 18º do CIVA e, conseqüentemente o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços afectos à sua

actividade, com exclusão das situações previstas no art.º 21º do CIVA. Chama-se, contudo, a atenção de que quando é exercido o direito de opção pelo regime de tributação, existe a obrigação de permanência nesse regime durante um período de, pelo menos, cinco anos.

21. Alertamos para o facto de, caso possua os requisitos para beneficiar da isenção nos termos do nº10 do art.9º do CIVA e a ela não renuncie, a Exponente deve apresentar num qualquer serviço de finanças ou noutra local devidamente autorizado a respectiva declaração de alteração de actividade, nos termos do nº 1 do art.º 32º do CIVA, indicando que passou a fazer prestações de serviços que não conferem direito à dedução.

IV - CONCLUSÕES:

Em face do exposto, podemos concluir que:

22. Possuindo acreditação para formação e reabilitação profissionais, nas áreas definidas pela entidade competente, ao abrigo da Portaria nº 851/2010, de 06 de Setembro, dentro do prazo de validade, as prestações de serviços efectuadas nesse âmbito, estão isentas nos termos do nº 10 do art.º 9º do CIVA.

23. Por outro lado, se a prestação de serviços a exercer pela Exponente não se consubstanciar na prestação de serviços de formação profissional nos termos referidos nos pontos 8 a 11 desta informação - como parece ser o caso da exponente, dado que a autorização efectuada pelo IMTT não confere o reconhecimento previsto no nº10 do art.9º do CIVA - tais prestações de serviços, ainda que efectuadas no âmbito da formação, não beneficiam da isenção do nº 10 do art.º 9º do CIVA, sendo portanto operações tributadas à taxa normal, conforme o estipulado na alínea c) do art.º 18º do CIVA.