

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: isenção prevista na alínea 11) do artigo 9º
- Processo: 26701, com despacho de 2024-10-18, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - DO PEDIDO
1. O Requerente refere que é formador e presta serviços de formação à Escola (...), lecionando disciplinas/módulos integrados na matriz curricular dos cursos de ensino profissional.
 2. Encontra-se enquadrado no regime normal de tributação com periodicidade trimestral, e emite faturas àquela entidade com liquidação de IVA. Uma vez que tem dúvidas, vem questionar se os serviços prestados podem beneficiar da isenção de IVA, por aplicação da alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA.
- II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA
3. No que diz respeito à questão colocada, a Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2024, veio introduzir, pelo seu artigo 243.º, alterações ao Código do IVA, designadamente à alínea 11) do respetivo artigo 9.º.
 4. De acordo com a mencionada alteração, esta norma passou a estabelecer que são isentas do imposto "(a)s prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior".
 5. A redação da norma não coloca qualquer condição para a sua aplicação, seja do lado do destinatário das prestações de serviços, seja do lado do prestador. Com efeito, apenas expressa o tipo de prestações de serviços ("que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior") que devem ser abrangidas pela isenção.
 6. Recordando que as normas de isenção previstas no Código do IVA devem ser objeto de uma interpretação estrita, é necessário avaliar, nesta sede, a amplitude da citada norma de isenção.
 7. Deve, assim, entender-se que as prestações de serviços que se qualifiquem objetivamente de lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior são isentas de IVA, mas não são isentas quaisquer outras lições sobre outro tipo de matérias.
 8. Segundo a Lei de Bases do Sistema Educativo, aprovada pela Lei n.º 46/86, de 14 de outubro (estabelece o quadro geral do sistema educativo), o sistema educativo compreende a educação pré-escolar, a educação escolar e a educação extra-escolar (cf. artigo 4.º, n.º 1). Por sua vez, a educação escolar compreende três níveis de ensino, o básico, secundário e superior, integrando modalidades especiais e atividades de ocupação de tempos livres (cf. artigo 4.º, n.º 3). No sistema nacional, a educação escolar, além do ensino usualmente designado de ensino regular, compreende, também, uma vertente profissionalizante orientada para efeitos do exercício de atividades profissionais determinadas, mediante a aquisição de conhecimentos e competências profissionais com vista à integração no mundo do trabalho.
 9. O sistema educativo nacional, sob a alçada do Ministério da Educação, Ciência e Inovação (MECI), obedece a planos curriculares e conteúdos programáticos orientadores por parte do Estado, seja no âmbito do ensino regular, seja na vertente do ensino profissionalizante, que assentam no quadro estabelecido pela Lei de Bases do Sistema Educativo.

10. Atenta a redação da alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA, conclui-se que a isenção é aplicável apenas às prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior estabelecidas de acordo com os planos curriculares e os conteúdos programáticos do sistema educativo nacional nos termos da Lei de Bases do Sistema Educativo, mencionada.

11. Não compete à Autoridade Tributária e Aduaneira regular os termos em que são concretizadas as operações comerciais ou profissionais acordadas entre as partes no âmbito da sua liberdade contratual, mas apenas enquadrar tais operações de acordo com as regras do imposto, legalmente estabelecidas. Neste sentido, importa realçar que, no seu pedido, o Requerente se apresenta inicialmente como formador, prestando serviços de formação numa escola profissional, para mais à frente referir que leciona aulas, julga-se que na mesma entidade. Não sendo a mesma coisa a prestação de serviços de formação e a ministração de aulas integradas no sistema nacional de ensino, e não tendo estas duas atividades o mesmo enquadramento em IVA, esclarece-se que a atividade de formação, ainda que prestada a um estabelecimento de ensino, não beneficia da isenção consignada na alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA.

12. Verificando-se que a escola referida pelo Requerente faz parte da lista de escolas da rede escolar, e no pressuposto de que as matérias ali lecionadas integram os planos curriculares e os conteúdos programáticos nos termos do sistema educativo nacional, sendo a isenção em causa dirigida às prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, nos termos atrás descritos, as prestações de serviços efetuadas pelo Requerente à mencionada escola apenas podem beneficiar da isenção caso sejam realizadas na qualidade de docente/professor.

13. Sendo este o caso, as faturas emitidas não devem ter imposto liquidado e devem fazer referência à isenção do artigo 9.º do Código do IVA, contendo a menção "Isento - artigo 9.º, alínea 11) do Código do IVA", ou uma expressão equivalente.

14. De forma diferente, atuando na qualidade de formador, as correspondentes prestações de serviços são tributadas à taxa normal do imposto, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.

15. Recorde-se que a isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA produziu efeitos à data de entrada em vigor do Orçamento de Estado para 2024, que se verificou em 01 de janeiro de 2024.

16. Deste modo, caso pratique operações isentas por consubstanciarem lições ministradas sobre matérias de ensino escolar ou superior, nos termos já expostos, deve apresentar uma declaração de alterações nos termos e forma previstos nos artigos 32.º e 35.º do Código do IVA, tendo em vista a adequação do seu enquadramento a este tipo de operações, ali assinalando que pratica operações sujeitas a imposto, mas dele isentas que não conferem direito a dedução.

17. Neste caso, praticando também operações tributadas, o Requerente constitui-se como um sujeito passivo misto, devendo indicar o método de apuramento do imposto dedutível que irá utilizar - afetação real ou prorata - para efeitos do estabelecido no artigo 23.º do Código do IVA.