

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .

Assunto: Prestação serviços: Formador e professor

Processo: 26952, com despacho de 2024-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - FACTOS E QUESTÃO APRESENTADA

1. O Requerente alega que presta serviços de formação profissional e que, com base no Ofício-Circulado n.º 30083, de 2 de dezembro de 2005, da Direção de Serviços do IVA, entende que os formadores não se encontram isentos ao abrigo da alínea 10) do artigo 9.º do Código do IVA.

2. Refere, contudo, que também presta serviços de docência a instituição de ensino superior, esclarecendo que os mesmos são ministrados em cursos "CTESP", os quais não conferem título académico.

3. E, considerando a atual redação da alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA (alterada pela Lei do Orçamento de Estado para 2024), pretende saber se a prestação de serviços de docência nessas condições, é considerada uma operação isenta de IVA.

II - ENQUADRAMENTO E ANÁLISE FACE AO CÓDIGO DO IVA

4. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que o Requerente é sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, com periodicidade trimestral por Opção, que se encontra registado pelo exercício da atividade principal de "Formadores" (CAE 8011) e da atividade secundária de "outros prestadores de serviços" (CAE 1519), realizando operações que conferem o direito à dedução do imposto.

5. Verifica-se que o Requerente não se encontra registado para o exercício da atividade de professor pelo que cumpre ressaltar que, a pretender exercer essa atividade, deverá, antes de a iniciar, aditar o exercício da mesma ao seu enquadramento, devendo, em conformidade com o disposto no artigo 32.º do Código do IVA, entregar uma declaração de alterações, em qualquer serviço de finanças ou através do portal das finanças.

6. De harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado. E o n.º 1 do artigo 4º do mesmo diploma, estipula um conceito residual de prestações de serviços ao definir que são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

7. Contudo, o princípio geral de tributação, comporta determinadas derrogações, entre as quais, as previstas no artigo 9.º do Código do IVA, pelo que importa aferir se as

operações a que o Requerente se refere beneficiam desta isenção.

8. Importa referir que 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, legalmente estabelecidas, do imposto.

II.I - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL - alínea 10) do artigo 9.º do Código do IVA

9. A alínea 10) do artigo 9.º do Código do IVA estipula que se encontram isentas de imposto "As prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes".

10. Para que possam beneficiar da isenção supra identificada, é, assim, necessário que as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional sejam efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

11. Ficam excluídos da isenção os formadores que, pela natureza da sua profissão, não estão submetidos ao regime de credenciação ou reconhecimento das entidades formadores, mas a uma certificação de competências técnico-científicas e pedagógico-didáticas adequadas à formação que ministram.

12. Desta forma, em consonância com o esclarecimento vertido no Ofício-Circulado identificado no ponto 1 desta informação, confirmamos o entendimento do Requerente nos termos do qual a isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do Código do IVA não se aplica aos serviços prestados pelos formadores, o que implica que tais serviços são sujeitos a IVA e dele não isentos.

II.II - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE DOCÊNCIA DE MATÉRIAS DE ENSINO ESCOLAR OU SUPERIOR - alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA

13. Na sequência da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro (Orçamento do Estado para 2024) a redação da alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA foi alterada e passou a estabelecer que estão isentas de imposto "As prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior".

14. Diversamente da redação anterior da norma, e conforme clarificado através do Ofício-Circulado n.º 25018, de 10 de janeiro de 2024, desta Direção de Serviços, a nova redação alarga a isenção a todos os sujeitos passivos que ministrem lições sobre matérias de ensino escolar ou superior, independentemente da natureza do prestador, deixando de se restringir às lições ministradas a título pessoal.

15. Não obstante, importa ter presente que as normas de isenção previstas no Código do IVA devem ser objeto de interpretação estrita na medida em que a isenção constitui uma derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo, torna-se necessário determinar a amplitude da aplicação da citada norma de isenção.

16. A redação da alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA isenta, de forma objetiva, as

lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, sendo excluídas do âmbito da isenção quaisquer outras lições relativas a matérias de outra natureza.

17. A Lei de Bases do Sistema Educativo, que estabelece o quadro geral do sistema educativo, determina que o mesmo compreende a educação pré-escolar, a educação escolar e a educação extra-escolar e considera que a educação escolar compreende os ensinos básico, secundário e superior, integrando modalidades especiais e atividades de ocupação de tempos livres. Neste 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 entrada no mundo de trabalho.

18. Tratando-se, o sistema educativo nacional, de uma matéria regulada pelo Estado, os respetivos planos curriculares e conteúdos programáticos, seja no que respeita ao ensino regular, seja no que respeita à vertente profissionalizante, assentam no disposto na Lei de Bases do Sistema Educativo.

19. Nesta medida, entendemos que a isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA 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 assentes no sistema educativo nacional a que se refere a Lei de Bases do Sistema Educativo, aprovada pela Lei n.º 46/86, de 14 de outubro, seja no ensino regular, seja na vertente profissionalizante.

20. No caso em apreço, o Requerente refere prestar serviços de docência no âmbito de cursos "CTESP" realizados em instituições de ensino superior e que os mesmos não conferem grau académico.

21. Por consulta ao site da Direção-Geral do Ensino Superior (DGES) verificamos que os Cursos Técnicos Superiores Profissionais (CTeSP), são cursos superiores, com duração de dois anos, que têm como objetivo formar técnicos superiores numa área de atividade profissional e que conferem um diploma de Técnico Superior Profissional, sendo classificados como cursos de nível 5 pelo Quadro Nacional de Qualificações previsto na Portaria n.º 782/2009, de 23 de julho. São cursos ministrados em instituições de ensino superior, previstos no processo de Bolonha, que correspondem ao ciclo curto de ensino superior ligado ao 1.º ciclo que, em Portugal, corresponde à licenciatura e encontram-se sujeitos a autorização da DGES que disponibiliza a lista de cursos autorizados na sua página em <http://www.dges.mctes.pt>, estando organizados com componentes de disciplinas de formação geral e científica, disciplinas de formação técnica e estágio.

22. Não obstante não conferirem diretamente grau académico, os CTeSP, comportam uma componente letiva de matérias do ensino escolar ou superior estabelecidas de acordo com os planos curriculares e os conteúdos programáticos assentes no sistema educativo nacional a que se refere a Lei de Bases do Sistema Educativo.

23. Todavia, importa esclarecer/reforçar que a prestação de serviços de formação e prestação de serviços que consistam na ministração de aulas integradas no sistema nacional de ensino, são realidades distintas/diversas e não tendo estas duas atividades o mesmo enquadramento em IVA, 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.

24. Assim, quando as prestações de serviços são efetuadas por formadores (atuando

nesta qualidade), as mesmas são tributadas à taxa normal do imposto a que se refere a alínea c) do número 1 do artigo 18.º do Código do IVA.

25. Para aplicação da isenção consagrada na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA às referidas operações, seria necessário estar perante:

- i. serviços prestados sobre matérias típicas de ensino escolar ou superior, considerando-se como tal as que integram os planos curriculares e os conteúdos programáticos nos termos do sistema educativo nacional;
- ii. tais serviços serem realizados por sujeitos passivos atuando na qualidade de docente/professor.

26. Apenas os docentes/professores que prestem serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias de ensino escolar ou superior, estabelecidas nos termos descritos nos pontos anteriores desta informação, beneficiam, desde 01 de janeiro de 2024, da isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA, nestas operações. Fora deste contexto, as restantes prestações de serviços são sujeitas a imposto e dele não isentas.

27. Sendo aquele 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 CIVA", ou uma expressão equivalente.

28. Adverte-se que, pretendendo realizar este tipo de operações, deverá apresentar declaração de alterações acrescentado a atividade em causa e assinalando a realização de operações "isentas que não conferem direito à dedução (artigo 9.º do Código do IVA).

29. E a verificar-se que passará a exercer, simultaneamente, atividades sujeitas a imposto que conferem direito à dedução e atividades isentas que não conferem esse direito, para efeitos de IVA, passa a ser considerado um sujeito passivo misto. Nessa medida, atento o disposto no artigo 23.º do Código do IVA, deve, ainda, indicar o método a utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, ou seja, o método da afetação real ou o método de percentagem de dedução, vulgarmente designado de prorata.