

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Aulas ministradas por formadora no âmbito de cursos de dupla tributação, Cursos EFA e FMC.
- Processo: 27433, com despacho de 2024-12-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo "[]" (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal "[]", prende-se com o enquadramento, em sede de IVA, das aulas por si ministradas, na qualidade de formadora, no âmbito de Cursos de Aprendizagem de Dupla Certificação com equivalência ao 12.º Ano de Escolaridade, Cursos de Educação e Formação de Adultos (EFA) e de Formações Modulares Certificadas (FMC).

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. Por consulta ao sistema de gestão e registo de contribuintes verifica-se que a Requerente exerce a atividade que tem por base o CIRS 8011 - "Formadores".
2. Em sede de IVA tem enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade trimestral, desde 2024.02.01.

II - O PEDIDO

3. Tendo em conta a alteração efetuada à alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro pretende a Requerente ser esclarecida quanto ao enquadramento das prestações de serviços que realiza enquanto formadora, ministrando horas de formação nos seguintes contextos:

Cursos de Aprendizagem de dupla certificação, com equivalência ao 12.º ano de escolaridade, organizados de acordo com a Portaria n.º 70(2022, de 2 de fevereiro.

a) Cursos de Educação e Formação de Adultos (EFA), organizados de acordo com a portaria 86/2022, de 4 de fevereiro;

b) Formações Modulares Certificadas (FMC) organizadas de acordo com a Portaria n.º 66/2022, de fevereiro, através de Unidades de Formação de Curta Duração (UFCD) ou Unidades de Competência (UC), integradas no Catálogo Nacional de Qualificações (CNQ)."

4. Sobre as referidas modalidades a Requerente refere que estas são promovidas por escolas públicas e privadas, reconhecidas pelo Ministério da Educação e por entidades formadoras certificadas pela Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT), com a superintendência da Agência Nacional para a Qualificação e o Ensino Profissional (ANQEP). A ANQEP, tutelada conjuntamente pelo Ministério da Educação, Ciência e Inovação e pelo Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social, em coordenação com o Ministério da Economia, é responsável pela organização e monitorização destas formações, assegurando que os programas são consistentes com

os objetivos de qualificação profissional e desenvolvimento de competências escolares.

5. A Requerente refere, ainda, que, de acordo com a ANQEP:

"Os Cursos de Educação e Formação de Adultos (EFA) são um percurso(s) flexível(is) destinado(s) a adultos, permitindo o desenvolvimento de competências sociais, científicas e profissionais necessárias ao exercício de uma atividade profissional, ao mesmo tempo que possibilitam a obtenção de um nível básico ou secundário de educação, em conformidade com o Quadro Nacional de Qualificações.

"As Formações Modulares Certificadas (FMC) são estruturadas em Unidades de Formação de Curta Duração (UFCD) ou Unidades de Competência (UC), com o objetivo de promover o acesso a qualificações, através de percursos modularizados e capitalizáveis, baseados nos referenciais de competências definidos no Catálogo Nacional de Qualificações".

6. Mais refere que:

i) estas ofertas formativas se baseiam nos princípios e objetivos instituídos na Lei n.º 46/86, de 14 de outubro (Lei de Bases do Sistema Educativo) estabelecendo o n.º 3 do seu artigo 4.º que a educação escolar compreende os ensinos básico, secundário e superior, integrando as modalidades especiais e as atividades de ocupação de tempos livres, no sistema educativo nacional;

ii) a subseção IV identifica as modalidades especiais de educação escolar;

iii) o artigo 19.º faz uma clarificação objetiva das diversas modalidades, sendo a formação profissional mencionada na alínea b) deste artigo como sendo uma modalidade especial de educação escolar;

iv) o artigo 22.º define objetivamente o conceito, o público alvo, o modelo, a estruturação, a organização e o funcionamento, suportando assim a qualificação e certificação profissional dos adultos.

7. Vem, assim, a Requerente solicitar esclarecimento sobre se as prestações de serviços que realiza no âmbito dos cursos anteriormente referidos podem beneficiar da isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, independentemente da natureza das entidades para as quais presta os seus serviços.

A verificar-se tal enquadramento solicita confirmação de que tal isenção opera desde 1 de janeiro de 2024.

III - BREVE REFERÊNCIA AOS CURSOS DE APRENDIZAGEM DE DUPLA CERTIFICAÇÃO, CURSOS EFA E FMC

8. Estando em análise na presente informação o enquadramento das prestações de serviços efetuadas pela Requerente na qualidade de formadora, no âmbito de Cursos de Aprendizagem de dupla certificação, com equivalência ao 12.º ano de escolaridade, de Cursos de Educação e Formação de Adultos (EFA) e Formações Modulares Certificadas (FMC), importa, antes de mais e tendo em conta aferir se tais serviços merecem acolhimento na isenção do imposto prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, fazer uma breve referência às seguintes disposições legais.

LEI N.º 46/86, DE 14 DE OUTUBRO

9. 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 e compreende, designadamente, a educação escolar que abrange os ensinos básico, secundário e superior e a educação extra-escolar (cfr. n.ºs 1, 3 e 4 do art.º 4.º da Lei n.º 46/86).

10. Conforme se encontra estabelecido no n.º 3 do artigo 10.º da referida Lei n.º 46/86, o ensino secundário "(...) organiza-se segundo formas diferenciadas, contemplando a

existência de cursos predominantemente orientados para a vida activa ou para o prosseguimento de estudos, contendo todas elas componentes de formação de sentido técnico, tecnológico e profissionalizante e de língua e cultura portuguesas adequadas à natureza dos diversos cursos", estes com a duração de três anos (cfr. n.º 2 do art.º 10.º).

11. Relativamente à autonomia e flexibilidade curricular, o Decreto-Lei n.º 55/2018, de 6 de julho (1) define o currículo do ensino secundário, os princípios orientadores da sua conceção, operacionalização e avaliação das aprendizagens.

De acordo com o seu artigo 7.º, "(...) as ofertas educativas e formativas do ensino secundário visam proporcionar aos alunos uma formação e aprendizagens diversificadas, de acordo com os seus interesses reconhecendo que todos têm capacidade e podem optar por qualquer oferta educativa e formativa disponível, com vista ao prosseguimento de estudos e ou à inserção no mercado de trabalho".

12. São ofertas educativas e formativas do ensino secundário os cursos científico-humanísticos; cursos profissionais; cursos artísticos especializados; cursos com planos próprios e ainda, de acordo com o n.º 5 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 55/2018 os cursos de dupla certificação que visam o cumprimento da escolaridade obrigatória e a inserção na vida ativa, criados e regulados por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da educação e da formação profissional, como sejam os cursos de aprendizagem, regulados pela Portaria n.º 70/2022, de 2 de fevereiro, que se destinam a jovens e adultos, por regra, com idades compreendidas entre os 18 e os 29 anos de idade (cfr. artigo 3.º da Portaria n.º 70/2022).

13. Por sua vez, nos artigos 19.º e 23.º da Lei n.º 46/86 encontra-se instituído que uma das modalidades especiais de educação escolar é "O ensino recorrente de adultos" que se destina a indivíduos que já não se encontram na idade normal de frequência dos ensinos básico e secundário e, também, a indivíduos que não tiveram oportunidade de se enquadrar no sistema de educação escolar na idade normal de formação, tendo em vista a eliminação do analfabetismo.

Assim, estabelece o n.º 3 do artigo 23.º da referida Lei que têm acesso a esta modalidade de ensino os indivíduos: "a) Ao nível do ensino básico, a partir dos 15 anos" e "b) Ao nível do ensino secundário, a partir dos 18 anos".

14. Esta modalidade de ensino atribui os mesmos diplomas e certificados que os conferidos pelo ensino regular, sendo as formas de acesso e os planos e métodos de estudos organizados de modo distinto, tendo em conta os grupos etários a que se destinam, a experiência de vida entretanto adquirida e o nível de conhecimentos demonstrados (cfr. n.º 4 do artigo 23.º).

15. É de referir, que, o n.º 2 do artigo 33.º da Lei n.º 46/86, de 14 de outubro (Lei de Bases do Sistema Educativo) estabelece que a docência é "(...) em todos os níveis e ciclos de ensino assegurada por professores detentores de diploma que certifique a formação profissional específica com que se encontram devidamente habilitados para o efeito".

16. No desenvolvimento da Lei de Bases do Sistema Educativo, aprovada pela referida Lei n.º 46/86, o Decreto-Lei n.º 79/2014, de 14 de maio veio aprovar o regime jurídico da habilitação profissional para a docência, designadamente nos ensinos básico e secundário.

17. Este Decreto-Lei aplica-se aos estabelecimentos de ensino superior, públicos e privados, que ministrem formação conducente à aquisição de habilitação profissional para a docência, bem como aos estabelecimentos de educação e ensino públicos,

particulares e cooperativos que ministrem o ensino básico e o ensino secundário.

18. De acordo com o artigo 3.º Decreto-Lei n.º 79/2014 "A habilitação profissional para a docência é condição indispensável para o desempenho da atividade docente".

PORTARIA N.º 86/2022, DE 4 DE 4 DE FEVEREIRO

19. A Portaria n.º 86/2022, de 4 de fevereiro regulamenta os cursos de educação e formação de adultos, designados por "cursos EFA", previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 396/2007, de 31 de dezembro (2), que estabelece o regime jurídico do Sistema Nacional de Qualificações e define as estruturas que regulam o seu funcionamento.

Os cursos EFA constituem-se como uma modalidade de formação de dupla certificação e desenvolvem-se de acordo com os referenciais de competências e de formação associados às qualificações que integram o Catálogo Nacional de Qualificações (CNQ). Estes cursos permitem a obtenção do 1.º ciclo do ensino básico ou de uma qualificação de nível 1, 2, 3 ou 4 do Quadro Nacional de Qualificações (QNQ) integrada no CNQ (cfr. n.ºs 2 e 3 do artigo 1.º da Portaria n.º 86/2022).

20. Os cursos EFA destinam-se, regra geral, a pessoas adultas que, à data do início da formação, tenham idade igual ou superior a 18 anos (3), sem a qualificação adequada para efeitos de inserção ou progressão no mercado de trabalho e, prioritariamente, sem a conclusão do ensino básico ou do ensino secundário (cfr. n.º 1 do artigo 3.º da Portaria n.º 86/2022).

21. Podem ser entidades promotoras de cursos EFA as entidades de natureza pública, privada ou cooperativa, designadamente estabelecimentos de ensino, centros de formação profissional, autarquias, empresas ou associações empresariais, associações de âmbito nacional, regional ou local e associações sindicais ou sindicatos (cfr. n.º 1 do artigo 4.º da Portaria n.º 86/2022).

22. No que respeita à equipa técnico-pedagógica dos cursos EFA determina o artigo 13.º da referida Portaria que os formadores que desenvolvem as UC (unidades de competência) e ou UFCD (unidades de formação de curta duração) da componente de formação base devem possuir qualificação profissional para a docência na área de competências-chave em que intervêm e, preferencialmente, deter experiência profissional no âmbito da educação e formação de adultos (cfr. n.º 8 do artigo 13.º). Não obstante o referido anteriormente, o n.º 9 do mesmo artigo determina que as "(...) UC da área de competências-chave «Competências Pessoais, Sociais e de Aprendizagem» do Referencial de Competências Chave de Educação e Formação de Adultos de nível básico podem ser desenvolvidas pelos formadores ou pelo mediador". Por sua vez, o n.º 10 deste artigo refere que podem ser formadores da componente tecnológica, os detentores de certificado de competências pedagógicas (CCP), ou os que dele estejam isentos, e que sejam detentores de competência técnica e experiência profissional adequadas às matérias ou conteúdos a ministrar, em função dos domínios de formação em que intervêm, nos termos da legislação em vigor.

PORTARIA N.º 66/2022, DE 1 DE FEVEREIRO

23. A Portaria n.º 66/2022, de 1 de fevereiro, regulamenta as formações modulares certificadas previstas na alínea f) do n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 396/2007, de 31 de dezembro (4) que estabelece o regime jurídico do Sistema Nacional de Qualificações e define as estruturas que regulam o seu funcionamento.

24. Tais formações constituem-se como uma modalidade de formação de dupla

certificação e desenvolvem-se de acordo com os referenciais de competências e de formação associados às qualificações que integram o Catálogo Nacional de Qualificações (CNQ). As formações modulares certificadas podem, ainda, desenvolver-se no âmbito de percursos de curta e média duração previamente organizados e autonomamente certificados nos termos previstos no CNQ ou outros, prescritos pelas entidades formadoras ou pelos centros especializados em qualificação de adultos.

As formações modulares certificadas são capitalizáveis para a obtenção de uma, ou mais do que uma qualificação de nível 1, 2, 3, 4 ou 5 do Quadro Nacional de Qualificações (QNQ) que integre o CNQ (cfr. n.ºs 1, 2, 3 e 4 do artigo 1.º da Portaria n.º 66/2022).

25. De acordo com o artigo 3.º desta Portaria as formações modulares certificadas destinam-se, por regra, a pessoas adultas que, à data do início da formação, tenham idade igual ou superior a 18 anos, podendo ser entidades promotoras destas formações as entidades de natureza pública, privada ou cooperativa, designadamente estabelecimentos de ensino, centros de formação profissional, autarquias, empresas ou associações empresariais, associações de âmbito nacional, regional ou local e associações sindicais ou sindicatos (cfr. artigo 11.º da Portaria n.º 66/2022).

26. No que respeita aos formadores estabelece os n.ºs 2 e 3 do artigo 14.º da Portaria, o seguinte:

"2 - Os formadores que desenvolvem as UC e ou UFCD da componente de formação base devem possuir qualificação profissional para a docência na área de competências-chave em que intervêm e, preferencialmente, deter experiência profissional no âmbito da educação e formação de adultos.

3 - Podem ser formadores da componente tecnológica os detentores de certificado de competências pedagógicas (CCP), ou os que dele estejam isentos, e que sejam detentores de competência técnica e experiência profissional adequadas às matérias ou conteúdos a ministrar, em função dos domínios de formação em que intervêm, nos termos da legislação em vigor."

PORTARIA N.º 214/2011, DE 30 DE MAIO

27. A Portaria n.º 214/2011, de 30 de maio estabelece o regime da formação e certificação de competências pedagógicas dos formadores que desenvolvem a sua atividade no âmbito do Sistema Nacional de Qualificações (SNQ) (cfr. artigo 1.º).

28. Os n.ºs 1 e 2 do seu artigo 3.º determinam que pode exercer a actividade de formador quem for titular de certificado de competências pedagógicas, podendo este ser obtido através de uma entidade formadora certificada, nos termos da Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro. A Portaria n.º 851/2010 regula o sistema de certificação de entidades formadoras previsto no n.º 2 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 396/2007, de 31 de dezembro, que estabelece o regime jurídico do Sistema Nacional de Qualificações e define as estruturas que regulam o seu funcionamento.

29. Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 214/2011 o regime da formação e certificação de competências pedagógicas aplica-se a todas as pessoas que exercem a actividade de formador, a título permanente ou eventual, qualquer que seja a natureza da entidade formadora, modalidade, contexto, área de formação ou fonte de financiamento.

São, contudo, excetuados do seu âmbito de aplicação os detentores de habilitação profissional para a docência, os docentes do ensino superior universitário e politécnico e os responsáveis da administração educacional e das actividades de formação avançada para o sistema científico e tecnológico.

IV - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA E CONCLUSÃO

30. Tendo em conta os diplomas anteriormente referidos, constata-se, que, no sistema nacional, além do ensino usualmente designado de ensino regular, a educação escolar compreende, também, modalidades especiais de educação escolar, como seja o ensino de adultos que se destina, por regra, a pessoas com idade igual ou superior a 18 anos aquando da inscrição nas respetivas modalidades.

31. Conforme estabelecido na Lei de Bases do Sistema Educativo tais modalidades de ensino atribuem os mesmos diplomas e certificados que os conferidos pelo ensino regular, sendo as formas de acesso e os planos e métodos de estudos organizados de modo distinto, tendo em conta os grupos etários a que se destinam, a experiência de vida entretanto adquirida e o nível de conhecimentos demonstrados.

32. No caso concreto, está em apreciação se as aulas ministradas pela Requerente, na qualidade de formadora, no âmbito de Cursos de Aprendizagem de dupla certificação, com equivalência ao 12.º ano, regulados pela Portaria n.º 70/2022, de 2 de fevereiro, Cursos de Educação e Formação de Adultos (EFA) e Formações Modulares Certificadas (FMC) regulados, respetivamente, pela Portaria n.º 86/2022, de 4 de fevereiro e pela Portaria n.º 66/2022, de 1 de fevereiro, merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA.

33. A alínea 11) do artigo 9.º do CIVA com redação dada pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2024, passou a prever que são isentas de IVA "As prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior", a partir de 1 de janeiro de 2024 (data de entrada em vigor da referida Lei).

34. É de referir, que, as isenções previstas no artigo 9.º do CIVA, que decorrem do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo, sem, todavia, inviabilizar os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções, respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (5).

35. Neste sentido, deve entender-se que o âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA se restringe às prestações de serviços que se qualifiquem objetivamente como lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, estabelecidas de acordo com os planos curriculares e os conteúdos programáticos do sistema educativo nacional, ficando excluídas da isenção quaisquer lições sobre outro tipo de matérias.

36. Com a nova redação dada àquela norma legal, a isenção ali prevista e que anteriormente se restringia às lições sobre matérias do ensino escolar ou superior ministradas a título pessoal (sem interferência de outras entidades) passa a abranger, de uma forma mais ampla, os sujeitos passivos que ministrem esse tipo de lições.

37. Por outro lado, importa referir que a redação da alínea 11) do artigo 9.º do CIVA não impõe qualquer condição relativamente às qualificações do prestador dos serviços. De facto, esta norma legal contempla, no seu âmbito de aplicação, a atividade realizada pelos explicadores, aos quais não se lhes é exigido uma determinada qualificação profissional bastando, para o efeito, que sejam detentores do conhecimento necessário sobre as matérias e que estas sejam relativas ao ensino escolar ou superior.

38. Contudo, no caso concreto, estando em causa o fornecimento de lições que podem ser ministradas, designadamente, em estabelecimentos de ensino, centros de formação profissional, autarquias, empresas ou associações empresariais, associações de âmbito nacional, regional ou local e associações sindicais ou sindicatos, não pode deixar de se atender:

i) à Lei de Bases do Sistema Educativo que estabelece que a docência em todos os níveis e ciclos de ensino deve ser assegurada por professores detentores de diploma que certifique a formação profissional específica com que se encontram devidamente habilitados;

ii) ao Decreto-Lei n.º 79/2014, de 14 de maio que aprova o regime jurídico da habilitação profissional para a docência nos ensinos básico e secundário, segundo o qual a posse do título de habilitação profissional para a docência constitui condição indispensável para o desempenho da atividade docente.

iii) aos diplomas reguladores dos Cursos de Educação e Formação de adultos e das Formações Modulares Certificadas que determinam que os formadores devem possuir, para o ensino na vertente escolar, qualificação profissional para a docência, podendo ser formadores da componente tecnológica designadamente os detentores de certificado de competências pedagógicas.

39. Assim, sendo a isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA de interpretação estrita afigura-se, que, quando os serviços se consubstanciam no fornecimento de lições sobre matérias do ensino escolar ou superior e são prestados a uma entidade - estabelecimento de ensino ou outro - apenas beneficiam da isenção do imposto quando ministradas por pessoas que possuam qualificação profissional para a docência, ou seja, quando ministradas por professores.

40. Face ao exposto, atendendo a que a Requerente presta serviços no âmbito dos cursos aqui em apreço, na qualidade de formadora, afigura-se que tais serviços não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra isenção prevista neste artigo.

41. Os serviços efetuados pela Requerente na qualidade de formadora são, assim, sujeitos a imposto e dele não isentos, sendo tributados à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

(1) O Decreto-Lei n.º 55/2018, de 6 de julho sofreu alterações, introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 62/2023, de 25 de julho.

(2) Nos termos do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 396/2007, de 31 de dezembro constituem modalidades de formação de dupla certificação, em função do perfil e condições de acesso de cada indivíduo, designadamente "d) Cursos de educação e formação para adultos, entendendo-se como tais os cursos que se destinam a indivíduos com idade igual ou superior a 18 anos, não qualificados ou sem qualificação adequada, para efeitos de inserção, reinserção e progressão no mercado de trabalho e que não tenham concluído o ensino básico ou o secundário".

(3) De acordo com o n.º 3 do artigo 3.º da Portaria n.º 86/2022, de 4 de fevereiro, "A título excecional e sempre que as condições o aconselhem, nomeadamente em função das características do candidato, podem ainda ser destinatárias dos cursos EFA as pessoas que, à data do início da formação, ainda não tenham completado 18 anos, desde que comprovadamente inseridas no mercado de trabalho ou quando estejam em causa públicos específicos que se encontrem em situação de particular vulnerabilidade social".

(4) Nos termos do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 396/2007, de 31 de dezembro constituem modalidades de formação de dupla certificação, em função do perfil e condições de acesso de cada indivíduo, designadamente "f) Formações modulares certificadas inseridas no CNQ, no quadro da formação contínua".

(5) Pode ver-se a este propósito e a título de exemplo, os Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia proferidos no processo C-384/98, de 14 de setembro de 2000 (caso D.) e no processo C-45/01, de 6 de novembro de 2003 (caso Dornier).