

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA  
Artigo: al c) do n.º 1 do art. 18.º  
Assunto: Taxas - Operação sujeita e não isenta - Associação sem fins lucrativos - Ensino Doméstico  
Processo: **nº 14373**, por despacho de 29-03-2019, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)  
Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

### I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

**1.** A Requerente é uma associação sem fins lucrativos que exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 85593 - "Outras actividades educativas, n.e." e, a título secundário, as atividades que têm por base os seguintes CAE:

CAE 88910 - "Actividades de cuidados para crianças, sem alojamento",

CAE 88990 - "Outras actividades de apoio social sem alojamento, n.e.",

CAE 47910 - "Comércio a retalho por correspondência ou via internet",

CAE 56304 - "Outros estabelecimentos de bebidas sem espectáculo",

CAE 56107 - "Restaurantes, n.e. (inclui actividades de restauração em meios móveis).

**2.** Constituiu-se, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem direito a dedução, enquadramento no regime normal do IVA, com periodicidade trimestral, desde 2014.09.16. Atento o disposto no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA) indicou utilizar, para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real.

**3.** De acordo com o artigo 3.º dos seus Estatutos, sob o título "(Objecto e Actividades)", a Requerente "(...) tem por objeto a intervenção ao nível do desenvolvimento local sustentável, mediante a promoção de atividades nas áreas da educação e formação, ecologia, saúde e bem estar, cultura, inovação, apoio social e comunitário e outras atividades conexas (...)". Para a concretização do seu objeto propõe-se desenvolver e promover, nomeadamente "(...) Projetos nas áreas de educação, ensino e formação".

**4.** Atendendo ao que se propõe, a Requerente pretende fornecer às famílias com filhos matriculados em regime de Ensino Doméstico[2], previsto no Decreto-Lei n.º 152/2013, de 4 de novembro, um serviço de tutoria com competências na área do ensino, que possa ajudar a cumprir os requisitos formativos deste método de ensino.

**5.** Tendo, como refere, obtido resposta do Ministério da Educação de que este método de ensino não carece de reconhecimento ministerial e entendendo que as isenções previstas nas alíneas 7), 8), 9) e 10) do artigo 9.º do CIVA não enquadram este método de ensino, e que apenas a alínea 11) refere "As prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal

sobre matérias do ensino escolar ou superior", a Requerente vem colocar as seguintes questões:

"1) Como o Ministério da Educação reconhece que este método de ensino não carece de reconhecimento, pode ou não ser enquadrado nas Isenções do Art.º 9º, nomeadamente no n.º 11?

2) Caso não seja possível enquadrar no n.º 11 do Art.º 9º do CIVA, e visto que estamos perante um serviço relacionado com a educação e que deve beneficiar, segundo o princípio da não discriminação tributária, das mesmas isenções que outros análogos, como poderemos enquadrar?"

## **II - ENQUADRAMENTO LEGAL**

**6.** No que respeita às alíneas 7), 8) e 10) do artigo 9.º do CIVA, a que a Requerente faz alusão, as mesmas não se aplicam à situação em apreço.

**7.** Quanto ao possível enquadramento na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, importa referir que a mesma determina que se encontram isentas de imposto "As prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como o fornecimento de alojamento e alimentação, efectuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes".

**8.** Encontram-se, assim, englobados nesta isenção:

i) O ensino efetuado por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos, pelo Ministério de Educação, como tendo fins análogos, através de uma certificação expressa de que o ensino ministrado se integra nos objetivos do citado Sistema Nacional de Educação.

ii) As transmissões de bens e prestações de serviços conexas com o ensino, ou seja, as operações que, em termos comuns, revistam um carácter de complementaridade em relação à atividade de ensino propriamente dito, como sejam, o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuado pelos referidos estabelecimentos, aos seus alunos.

**9.** Esta isenção tem, assim, como pressuposto de aplicabilidade, a integração do estabelecimento de ensino no Sistema Nacional de Educação ou o reconhecimento, pelo Ministério da Educação, de que o ensino ministrado se integra nos objetivos do Sistema Nacional de Educação.

**10.** No caso concreto, depreende-se que a Requerente não se encontra na posse do referido reconhecimento para a prestação de serviços de tutoria, pelo que não se encontram verificados os pressupostos previstos na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

**11.** Por sua vez, a alínea 11) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto "As prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou superior".

**12.** A citada norma legal tem por base a alínea j) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), segundo a qual os Estados-Membros isentam "As lições ministradas por docentes, a título particular, relacionadas com o ensino escolar ou universitário".

**13.** Relativamente à aplicação desta isenção, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), já se pronunciou, nomeadamente no Acórdão de 14 de junho de 2007 (Processo C-445/05, Haderer), e no Acórdão de 8 de janeiro de 2010 (Processo C-473/08, Eulitz).

**14.** No Acórdão de 14 de junho de 2007 (Processo C-445/05, Haderer) o TJUE analisou se, para efeitos da isenção prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, deve existir um vínculo direto entre o professor, enquanto prestador das lições, e os alunos ou os estudantes, enquanto destinatários destas, o que implica que estes últimos remunerem diretamente o professor.

**15.** No caso sob análise no citado Acórdão, constatou-se que o docente que ministrava aulas de apoio e aulas de cerâmica e de olaria se havia colocado, na qualidade de professor, à disposição de uma entidade terceira, que o remunerou enquanto prestador de serviços em proveito do sistema educativo administrado por tal entidade.

**16.** Foi entendimento do TJUE que os docentes apenas podem beneficiar da isenção prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA se, nas lições ministradas, em que se incluem as explicações, atuarem por sua própria conta e sob a sua própria responsabilidade, e forem relativas ao ensino escolar ou universitário. Refere, contudo, que nada impede que as lições sejam ministradas simultaneamente a várias pessoas.

**17.** No Acórdão de 28 de janeiro de 2010 (Processo C-473/08, Eulitz) o TJUE reiterou aquele entendimento, confirmando que um docente não pode beneficiar da isenção prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA pelo simples facto de exercer a atividade a título de profissional independente. Na situação em apreço, o docente atuava no âmbito de cursos de formação propostos por um organismo terceiro, sendo este último a entidade responsável pelo instituto de formação, no âmbito do qual o docente deu lições e forneceu prestações de formação aos participantes nos cursos.

**18.** Foi, assim, entendimento do TJUE que esta circunstância era, por si só, suscetível de excluir a possibilidade de se considerar que o docente ministrava lições a título pessoal na aceção da referida alínea j), voltando a afirmar que não pode aproveitar da aplicação da isenção em apreço, um docente que se põe à disposição de um estabelecimento de ensino que o remunera como prestador de serviços, no âmbito do sistema educativo ministrado por esse estabelecimento.

**19.** Em conformidade com a jurisprudência comunitária referida, tem sido entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que a isenção consignada na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, apenas se aplica quando as lições, versando sobre matérias do ensino escolar ou superior, são ministradas a título pessoal, ou seja, quando são efetuadas diretamente pelo professor - enquanto prestador das lições - ao explicando - enquanto destinatário destas - pressupondo, assim, uma relação direta entre ambos sem interferência de qualquer outra entidade. Tal implica que o explicando remunere diretamente o professor.

**20.** Deste modo, quando os serviços são prestados e faturados ao explicando por outra entidade que não o próprio professor, os mesmos extravasam o âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, constituindo o exercício de uma atividade tributada à taxa normal.

### **III - CONCLUSÃO**

**21.** Atento o anteriormente explanado, conclui-se que, por um lado, a Requerente não reúne condições para beneficiar de enquadramento na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA e que, por outro lado, sendo os serviços de tutoria prestados e faturados directamente às famílias dos alunos pela Requerente (e não pelo tutor), os mesmos não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA.

**22.** Deste modo, os serviços de tutoria em apreço constituem o exercício de uma atividade tributada à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA (23% no território do Continente).

---

[2] Para efeitos do Decreto-Lei n.º 152/2013, de 4 de novembro considera-se "«Ensino doméstico», aquele que é lecionado, no domicílio do aluno, por um familiar ou por pessoa que com ele habite".