

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. c) do n.º 1 do artigo 18.º

Assunto: Taxas - Participação de docentes do Instituto (requerente) em painéis de avaliação do Concurso para Bolsas de Doutoramento da Fundação.....

Processo: **nº 16885**, por despacho de 2020-05-05, 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 - QUESTÃO APRESENTADA

1. A requerente (Instituto...) vem questionar relativamente à aplicação do IVA na participação de docentes do Instituto em painéis de avaliação do Concurso para Bolsas de Doutoramento da Fundação....., sendo que o Instituto emite a fatura de colaboração docente isenta de IVA ao abrigo da al. 9) do art. 9.º do Código do IVA (CIVA).

2. Tal acontece porque entende que a participação neste tipo de painéis entra no âmbito das prestações de serviços conexas com o ensino, ou seja, atividades de serviços de apoio ao ensino, em correlação direta com as prestações de serviços de ensino.

3. Por outro lado, indica que a Fundação.....tem como atividade secundária, "serviços de apoio à educação que compreende, nomeadamente, atividades de: gestão que apoiam os processos e os sistemas educativos; consultoria para a educação; avaliação e testes da educação; e organização de programas de troca de estudantes".

4. Uma vez que os docentes do Instituto pela sua atividade de ensino, podem efetuar a análise do concurso das bolsas de doutoramento, considera que as atividades para as quais a Fundaçãopede a colaboração desses docentes são prestações de serviços conexas com o ensino.

5. Assim, vem questionar relativamente à liquidação de IVA na fatura emitida à Fundação

II - FACTOS

6. A exponente encontra-se enquadrada em IVA no regime normal com periodicidade trimestral, desde 05/01/2005, misto com afetação real de bens, pelo exercício da atividade principal de "Ensino superior" (CAE 85420), "Edição de revistas e de outras publicações periódicas" (CAE 58140), "Atividades dos museus" (CAE 91020), e "Execução de fotocópias, preparação de documentos e outras atividades especializadas de apoio administrativo" (CAE 82190).

7. A fim de enquadrar a matéria no presente pedido de informação, damos nota do Regulamento de Bolsas de Investigação da Fundação, que é o Regulamento n.º 950/2019, do Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, publicado pelo Diário da república n.º 241, 2.ª série, de 16/12/2019.

Este Regulamento vem regular a seleção, contratação e regime jurídico aplicáveis a todos bolseiros de investigação, financiados, direta ou indiretamente pela Fundação

8. Para efeitos do referido Regulamento, importa indicar algumas definições, como as seguintes:

"«Bolsas» os subsídios destinados a apoiar o desenvolvimento de atividades de I&D pelos seus beneficiários nos termos previstos no presente regulamento, incluindo o prosseguimento de finalidades como o aprofundamento da articulação entre ciência e ensino superior, o estímulo da formação avançada em associação com atividades de I&D, atração de estudantes para atividades de I&D e de difusão e promoção da educação científica e tecnológica em instituições científicas, e o estímulo de atividades de I&D por diplomados do ensino superior, através da atribuição de bolsas de investigação em instituições científicas que facilitem a sua inserção no mercado de trabalho especializado, sempre tendo como condição regra para a sua atribuição a inserção efetiva dos seus beneficiários em ciclos de estudos conducentes à atribuição de graus académicos ou em cursos não conferentes de grau académico;

"«Bolsas diretamente financiadas» as bolsas em que a Fundação figure como parte outorgante no contrato a celebrar com o bolseiro";

"«Bolsas indiretamente financiadas» as bolsas cujo contrato, celebrado entre outra entidade e o bolseiro, seja passível de ser considerado elegível, total ou parcialmente, no quadro de financiamento atribuídos, no todo ou em parte, pela Fundação à entidade que celebrou o respetivo contrato de bolsa, designadamente bolsas previstas em projetos, no programa de financiamento plurianual de unidades de I&D ou noutros instrumentos de financiamento da Fundação a instituições de ensino superior e demais entidades, estruturas e redes dedicadas à produção, difusão e transmissão de conhecimento participantes do sistema nacional de ciência e tecnologia".

9. Dos tipos de bolsas de investigação, encontram-se as bolsas de iniciação à investigação e as bolsas de investigação, sendo que estas, "(...) adiante designadas de BI, destinam-se à realização de atividades de I&D por estudantes inscritos num (...) doutoramento, visando a consolidação da sua formação científica através do desenvolvimento de trabalhos de investigação conducentes à obtenção do respetivo grau académico integrados ou não em projetos I&D". Ou seja, é condição necessária a inscrição num doutoramento do candidato.

10. As BI "(...) destinam-se à realização de atividades de I&D por estudantes inscritos (...) visando a consolidação da sua formação científica através do desenvolvimento de trabalhos de investigação conducentes à obtenção do respetivo grau académico integrados ou não em projetos de I&D".

11. As BI obedecem a um regime próprio, o qual inclui uma candidatura (concurso), avaliação, concessão e renovação.

12. Sendo que a avaliação das candidaturas é feita de acordo com os parâmetros previstos no aviso de abertura do concurso, considerando sempre os princípios fundamentais da avaliação da ciência e tecnologia, e incidir apenas sobre o mérito do candidato, o mérito do plano de trabalhos proposto é o mérito das condições de acolhimento e orientação em que se propõe a realização do referido plano de trabalhos. A concessão da BI encontra-se

dependente do cumprimento dos requisitos de candidatura e outros requisitos do aviso de abertura, do resultado da avaliação e da receção de documentação necessária.

13. Por sua vez, o grau académico de doutor, nos termos da Lei n.º 74/2006, de 24/03, é conferido pelas instituições de ensino superior (são as instituições de ensino superior, que, gozam do direito de criar ciclos de estudos que visem conferir graus académicos).

14. A obtenção do grau académico de doutor está prevista no capítulo IV da mencionada Lei n.º 74/2006, sendo conferido aos que, no ciclo de estudos conducentes ao referido grau académico, tenham obtido aprovação no ato de defesa da tese ou, dos trabalhos de investigação publicados em revistas apropriadas.

15. Nos concursos de candidatura às BI abrangidas pelo Regulamento de Bolsas de Investigação da Fundação... (Regulamento n.º 950/2019), a avaliação das candidaturas é efetuada por painéis de avaliação envolvendo peritos de mérito científico e experiência reconhecida.

III - ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES FACE AO CIVA

16. A al. a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, sujeita a imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, explicitando, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do Código, respetivamente, os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

17. Segundo o disposto no n.º 1 do artigo 4.º, daquele Código, o conceito de prestação de serviços tem um caráter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

18. No entanto, determina a al. 9) do artigo 9.º do CIVA, que são isentas do imposto *"As prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes"*, sendo que esta norma corresponde à al. i) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA). Refira-se que o citado artigo 132.º, n.º 1, alíneas a) a n) da Diretiva IVA correspondem ao anterior artigo 13.º, A, alíneas a) a n) da Diretiva 77/388/CEE (Sexta Diretiva).

19. A al. i) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA determina que os Estados-membros isentam de IVA *"A educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou reciclagem de profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-membro em causa considere prosseguirem fins análogos"*. Estes organismos, no caso português, são os *"(...) estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes"* [artigo 9.º, al. 9) do CIVA].

20. O artigo 133.º da citada Diretiva IVA, dispõe que *"Os Estados-Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º a organismos que não sejam de direito público ..."*, da observância de determinadas condições.

21. Por outro lado, o artigo 134.º da Diretiva IVA exclui da isenção, as entregas de bens e as prestações de serviços, nos seguintes casos:

"a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;

b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA".

22. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no que respeita às prestações de serviços de ensino referidas, constata, em diversos acórdãos, que a norma da Sexta Diretiva, [al. i) do n.º 1 do artigo 13.º, A - atual al. i) do n.º 1 artigo 132.º da Diretiva IVA], "(...) não contém qualquer definição do conceito de prestações de serviços «estritamente conexas» com o ensino universitário", (cf. acórdão de 20/06/2002, no processo C 287/00, ponto 46; o ac. de 14/06/2007, no proc. C 445/05, ponto 22; o acórdão de 14/06/2007, no proc. C 434/05; ou o ac. C-394/04 e C-395/04, de 01/12/2005, entre outros).

23. No acórdão de 14/06/2007, no processo C-434/05 (Horizon College), o TJUE, constata igualmente, que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Diretiva "não contém nenhuma definição do conceito de prestações de serviços «estritamente conexas» com o ensino (...)".

"No entanto resulta, dos próprios termos dessa disposição que a mesma não é aplicável às prestações de serviços e entregas de bens que não tenham qualquer relação com «a educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional»" (cf. acórdão citado, ponto 27).

"As prestações de serviços e entregas de bens só podem ser consideradas «estritamente conexas» com o ensino, beneficiando assim do mesmo tratamento fiscal para efeitos do artigo 13.º, A, al. i), da Sexta Diretiva, quando são efetivamente fornecidas enquanto prestações acessórias do ensino, que constituiu a prestação principal (...)" (cf. acórdão citado, ponto 28).

"Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (...)" (cf. acórdão citado, ponto 29).

24. Aqui chegados, importa agora esclarecer se a disponibilização, pela requerente, de docentes a título de colaboração docente, na constituição dos painéis de avaliação no concurso para a atribuição das BI pela Fundação, que, sendo um ato distinto do ensino pelos docentes aos estudantes, é, ainda assim, uma operação conexa com o ensino universitário, isenta de IVA, ou se são prestações de serviços independentes das prestações de serviços de ensino.

25. É necessário ter em conta de que a prestação de serviços de ensino, cuja principal característica é a simples transmissão de conhecimentos e de competências do professor para os estudantes, não se limita a esta função, pois um docente é também examinador e orientador, e é responsável, na parte que lhe incumbe, pelo respetivo ciclo de estudos, designadamente, na organização ou planificação dos conteúdos programáticos.

26. Não deve perder-se de vista, como foi atrás referido, que para conseguir a atribuição de uma BI pela Fundação, os estudantes têm, obrigatoriamente de submeter a concurso uma candidatura cuja avaliação compete a um painel, constituído por docentes da universidade, em colaboração com a Fundação, que classifica as candidaturas.

27. O facto de os estudantes inscritos num ciclo de estudos conducentes ao doutoramento poderem ter a qualidade de bolseiros, afigura-se irrelevante para a qualificação dos serviços de ensino prestados pelo estabelecimento de ensino superior aos estudantes (apesar de o projeto a que o estudante se proponha e apresente a candidatura ao concurso para a obtenção da BI, venha de ser concretizado num trabalho a ser submetido a avaliação/defesa, perante um júri, destinado à obtenção do grau académico).

28. Quanto a prestações de serviços conexas com o ensino, têm como objetivo, melhorar de alguma forma as condições de ensino aos estudantes. Uma vez que a atribuição da BI não vai permitir aos estudantes que dela beneficiarem, conseguir melhores e mais rápidos conhecimentos ou competências por causa disso, não se afigura poderem as prestações de serviços pelos docentes nos painéis de avaliação, serem considerados operações conexas com a atividade de ensino.

29. Do exposto resulta, que nas condições referidas, os estudantes não vão adquirir dos docentes do painel, prestações de serviços de ensino ou conexas com o ensino, nem direta nem indiretamente.

30. Com efeito, as referidas prestações de serviços efetuadas pelos docentes, ainda que sejam indispensáveis para a obtenção da BI para o estudante conseguir o grau de doutoramento não são indispensáveis, na medida em que a indispensabilidade se limita à atribuição das bolsas, mas não do grau académico, que pode ser alcançado sem beneficiar de uma BI.

31. Além disso, para a constituição dos painéis de avaliação das candidaturas, são nomeados peritos de mérito científico e experiência reconhecida. Uma vez que a lei não especifica, podem, os painéis de avaliação serem constituídos, quer por docentes da exponente em colaboração com a Fundação, como de outros estabelecimentos de ensino superior, no ativo ou não, ou de outras entidades e personalidades, ressalvando os conflitos de interesses/impedimentos (cf. Aviso de Abertura e Anexo I ao Aviso de Abertura do Concurso para atribuição de Bolsas de Investigação para Doutoramento 2020 - Guião de Avaliação, Fevereiro 2020, que não dispensa o estipulado no Estatuto do Bolseiro de Investigação e no Regulamento das Bolsas de Investigação acima citados).

IV - CONCLUSÃO

32. Pelo exposto, afigura-se que os serviços prestados pela exponente à

Fundação ..., no âmbito da colaboração/disponibilização a título oneroso de docentes para a constituição dos painéis de avaliação em Concurso para atribuição de Bolsas de Investigação para Doutoramento, não estão abrangidos pelo conceito de ensino ou de prestações de serviços conexas com o ensino, sendo, conseqüentemente, operações sujeitas a imposto e dele não isentas, à taxa prevista na al. c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA (23%), a liquidar na fatura emitida nos termos dos artigos 29.º e 36.º do CIVA.