

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al 9) do art. 9.º
- Assunto: Isenções - Serviços de ensino e educação pré-escolar faturados aos alunos são abrangidos pela isenção da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, desde que seja emitido Despacho de homologação junto da Direção Geral de Estabelecimentos Escolares
- Processo: **nº 18011**, por despacho de 2020-08-31, 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, é uma sociedade comercial, por quotas, que tem por objeto social a «Educação Pré-escolar, ensino básico 1.º, 2.º e 3.º ciclo, ensino secundário geral, escola de línguas, outras atividades educativas, atividades de serviços de apoio à educação e vendas de produtos de merchandising. Compra e venda de imóveis e revenda dos imóveis adquiridos para esse fim».
- 2.** A atividade relevante que a requerente desenvolve consiste no ensino de crianças com idades entre os 3 e os 12 anos de idade, através do método e currículo internacional xxxx, consagrando como língua principal de ensino o inglês, e a língua secundária, o português.
- 3.** Quanto ao modelo curricular, as escolas xxxx seguem um modelo próprio, que aborda, e por vezes ultrapassa, todas as áreas de conhecimento exigidos pelos currículos nacionais do país onde se encontram estabelecidas. O mesmo é subdividido dos 3-6 anos de idade, dos 6-9 e dos 9-12, correspondendo aos níveis pré-escolar, 1.º e 2.º ciclos do ensino básico, por referência à matriz escolar portuguesa.
- 4.** No que respeita a faturação, os pais pagam uma propina anual, que pode ser fracionada em quatro prestações, sendo cobrado IVA sobre a mesma, à taxa de 23%.
- 5.** Não presta serviços de transporte, alimentação ou outros, incluídos no valor da propina.
- 6.** Em 2017, a requerente submeteu o pedido de autorização de funcionamento junto da Direção Geral de Estabelecimentos Escolares (DGEST), tendo-lhe sido atribuído o n.º 392/2017.
- 7.** Em 2018, foi ao processo indicar novo edifício, que entendia ser mais adequado à atividade em causa, e, após vistoria às instalações, obteve parecer favorável da DGESTE (aprovação), que lhe foi notificado. Subsequentemente, a requerente apresentou junto da DGAE vários documentos, estando atualmente a aguardar a aprovação curricular por parte da DGE/DGAE, não tendo ainda recebido qualquer notificação nesse ou noutro sentido (v.g. notificação para supressão de irregularidades ou entrega de documentos relativos à parte curricular, direção pedagógica).

**8.** Em suma, a requerente não foi notificada, ainda, de qualquer autorização expressa, provisória ou definitiva de funcionamento, apesar de a escola se encontrar aberta ao público desde setembro de 2019.

**9.** Não tendo na sua posse qualquer documento formal a autorizar o funcionamento da escola, a requerente fatura os serviços de ensino e educação prestados com liquidação de IVA à taxa normal, embora entenda que, ao abrigo do disposto no artigo 30.º do Decreto Lei n.º 152/2013, de 04/11 (Estatuto do Ensino Particular e Cooperativo de nível não superior), está a operar regularmente, e como tal os serviços prestados beneficiam da isenção de IVA, prevista na alínea 9) do artigo 9.º do respetivo Código.

**10.** Entende que esta situação é penalizadora, quer do ponto de vista financeiro (não tem operações suficientes a montante, cujo IVA dedutível lhe permita neutralizar o IVA a pagar), quer do ponto de vista concorrencial, uma vez que não pode competir com outras escolas, as quais dispõem de autorização de funcionamento e como tal isentas de IVA, nos termos da al. 9) do artigo 9.º do CIVA.

**11.** Assim, pretende ser esclarecida nas seguintes questões:

a) Os serviços de ensino e educação pré-escolar faturados aos seus alunos são abrangidos pela isenção da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, ainda que a requerente não possua Despacho de homologação?

b) Os serviços de ensino e educação pré-escolar faturados aos seus alunos são abrangidos pela isenção da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, ainda que a requerente não tenha sido formalmente notificada da autorização (provisória ou definitiva) de funcionamento do estabelecimento?

c) Caso se reconheça que a requerente está a operar regularmente ao abrigo de uma autorização provisória de funcionamento (expressa ou tácita), os serviços de ensino e educação pré-escolar efetuados estão abrangidos pela isenção referida?

d) As referidas questões colocadas nas alíneas anteriores colocam-se quanto aos serviços de ensino e educação faturados ao 1.º e 2.º ciclos do ensino básico?

**12.** Subsidiariamente, a requerente pretende saber:

a) Se for reconhecido o interesse público da atividade desenvolvida pela requerente ao abrigo do disposto no artigo 33.º do Decreto-Lei n.º 152/2013, de 04/11, poderá a propina beneficiar da isenção prevista na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA?

## **II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA**

**13.** 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.

**14.** 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.

**15.** 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).

**16.** 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].

**17.** Ou seja, para beneficiar da isenção prevista na al. 9) do artigo 9.º do CIVA, é necessário que estejam reunidos os seguintes requisitos cumulativos:

- i) As prestações de serviços tenham por objeto o ensino e as transmissões de bens e outras prestações de serviços sejam conexas com o ensino;
- ii) Sejam efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou por estabelecimentos reconhecidos como tendo fins análogos aos integrados no Sistema Nacional de Educação.

**18.** Relativamente aos estabelecimentos integrados no SNE, não oferece dúvidas o enquadramento na isenção referida, na medida em que os mesmos fazem parte da rede de estabelecimentos públicos de educação e ensino (rede de estabelecimentos escolares) a que se refere o artigo 40.º da Lei de Bases do Sistema Educativo, aprovada pela lei n.º 46/86, de 14/10.

**19.** Contudo, no que respeita aos estabelecimentos reconhecidos como tendo fins análogos aos integrados no SNE, a referida isenção da al. 9) do artigo 9.º do CIVA só opera a partir do momento em que obtiverem o referido reconhecimento nos termos de legislação específica, o qual depende da autoridade competente para o reconhecimento das entidades como tendo fins análogos aos estabelecimentos integrados no SNE - sob tutela do Ministério da Educação e Ciência (MEC), e regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 152/2013, de 04/11.

**20.** Para efeitos do disposto no referido Decreto-Lei (doravante também designado de Estatuto), que consagra o regime jurídico aplicável aos estabelecimentos de ensino particular e cooperativo de nível não superior, consideram-se *"«estabelecimentos de ensino particular e cooperativo» as instituições criadas por pessoas singulares ou coletivas, com ou sem finalidade lucrativa, em que se ministre ensino coletivo a mais de cinco alunos ou em que se desenvolvam atividades regulares de carácter educativo ou formativo"*

(artigo 3.º n.º 1).

**21.** Nos termos do Estatuto, cabe ao Estado garantir, quer a liberdade de criação e de funcionamento de estabelecimentos de ensino particular e cooperativo, bem como a qualidade pedagógica e científica do ensino (artigo 5.º), competindo, para a prossecução destes fins, ao Ministério da Educação e Ciência, entre outras atribuições, "Homologar a criação de estabelecimentos de ensino particular e cooperativo e autorizar o seu funcionamento"; "Fiscalizar o regular funcionamento dos [mesmos] ou "Avaliar a qualidade pedagógica e científica do ensino" (artigo 6.º).

**22.** Quanto a estes estabelecimentos de ensino, ainda que seja livre a criação de escolas nos termos do referido Estatuto (artigo 25.º), quanto à respetiva homologação o mesmo prevê que "A criação de estabelecimentos de ensino particular e cooperativo carece de despacho de homologação do membro do Governo responsável pela área da Educação" (artigo 29.º).

**23.** Esta norma, afigura-se-nos, é clara quanto à pronúncia do Estado relativamente ao reconhecimento dos estabelecimentos de ensino particular e cooperativo, expressa através do despacho de homologação do membro do Governo da tutela.

**24.** Já a autorização de funcionamento, que obedece aos pressupostos referidos no artigo 27.º do Estatuto, tem os seus prazos estabelecidos no artigo 30.º, e prevê que tenha de ser "requerida aos serviços competentes do MEC até 28 de fevereiro de cada ano, com vista ao ano escolar seguinte", devendo, "o pedido de autorização (...) ser decidido e comunicado no prazo de 60 dias, findo o qual se considera o mesmo tacitamente deferido (...)."

**25.** Consubstanciando a homologação um reconhecimento oficial por parte das entidades competentes do Estado, é um ato posterior (e independente do ato de autorização que o precede), um ato confirmativo, portanto, e final, de que o estabelecimento de ensino particular e cooperativo se encontra de acordo com o sistema educativo nacional, conforme a Lei de Bases do Sistema Educativo (Lei n.º 46/86, de 14/10).

**26.** Face ao silêncio da administração, resulta, que o decurso do prazo para a formação do ato tácito a que se refere o artigo 30.º do Estatuto, não serve como homologação da criação de estabelecimento de ensino particular e cooperativo, mas apenas para o ato de autorização de funcionamento do mesmo.

**27.** O mesmo é dizer que a criação de um estabelecimento de ensino particular e cooperativo carece, sempre, de uma decisão expressa do membro do Governo responsável pela área da educação.

**28.** É entendimento da DSIVA que a falta de certificação/reconhecimento expreso de que o estabelecimento de ensino está integrado no SNE ou de que tem fins análogos, afasta a possibilidade de aplicação da isenção prevista na al. 9) do artigo 9.º do CIVA às respetivas prestações de serviços de ensino bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas.

**29.** A jurisprudência constante emanada do TJUE de que as isenções do artigo 13.º da Sexta Diretiva (artigos 132.º ao artigo 137.º da Diretiva IVA), e constantes no artigo 9.º do CIVA, constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as entregas de bens e todas as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo, considera que

devem as mesmas ser objeto de uma interpretação estrita.

**30.** Para beneficiar da isenção prevista na 2.ª parte da al. 9) do artigo 9.º do CIVA, é necessário que as entidades aí referidas se encontrem expressamente reconhecidas por órgão competente do Ministério da tutela, não sendo admissível para efeitos da isenção nenhuma forma de reconhecimento que não seja o reconhecimento oficial naqueles termos.

**31.** Até possuírem o reconhecimento expresso as entidades não podem beneficiar da isenção, ficando abrangidas pelo regime geral do IVA, sendo obrigadas a liquidar imposto nas operações que efetuarem nesse âmbito, mas com direito a deduzir o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços relacionados com essa atividade, desde que se encontrem reunidos os pressupostos para o exercício do direito à dedução, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

**32.** Note-se, que a certificação/reconhecimento do estabelecimento de ensino implica, automaticamente a aplicação da isenção prevista na al. 9) do artigo 9.º do CIVA.

**33.** Não obstante, no prazo de 15 dias a contar da data da certificação/reconhecimento, o sujeito passivo está obrigado a proceder à alteração do seu enquadramento através da entrega de uma declaração de alterações nos termos dos artigos 32.º e 35.º, ambos do CIVA, informando a Autoridade Tributária e Aduaneira que passou a exercer operações isentas ao abrigo da al. 10) do artigo 9.º do CIVA e que não conferem direito a dedução.

**34.** No caso apresentado, a requerente reconhece não ter (ainda) recebido qualquer notificação num ou noutro sentido. Certo é, que não obteve despacho de homologação.

**35.** Não colocando em causa a formação do ato tácito indicado pela requerente, do mesmo não resulta o enquadramento automático na isenção prevista na al. 9) do artigo 9.º do CIVA.

**36.** Por conseguinte, para beneficiar da isenção prevista na al. 9) do artigo 9.º do CIVA, o estabelecimento de ensino em causa deve encontrar-se expressamente reconhecido/certificado como tendo fins análogos pelo membro do Governo pela área da educação, ficando, em conformidade, as prestações de serviços de ensino e as operações conexas com o ensino realizadas abrangidas pela isenção.

**37.** Enquanto não se verificar o referido reconhecimento (homologação), as operações que efetua nesse âmbito, relativamente a qualquer grau de ensino, são sujeitas a imposto nos termos gerais do CIVA, à taxa prevista na al. c) do n.º 1 do respetivo artigo 18.º.

**38.** Quanto à questão apresentada subsidiariamente pela requerente, relativa à aplicação da isenção prevista na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA às propinas aos alunos, se reconhecido o interesse público da atividade que a mesma desenvolve, ao abrigo do disposto no artigo 33.º do Decreto-Lei n.º 152/2013, de 04/11, importa transcrever os preceitos em causa.

**39.** Assim, refere o citado artigo 33.º do Decreto-Lei n.º 152/2013, de 04/11, sob a epígrafe "Reconhecimento de interesse público", que "As escolas particulares e cooperativas que se enquadrem nos objetivos do sistema educativo e formativo português e se encontrem em situação de regular funcionamento nos termos do presente Estatuto, bem como as sociedades,

associações ou fundações que tenham como finalidade dominante a criação e manutenção de estabelecimentos de ensino particular e cooperativo, podem gozar, nos termos da legislação aplicável, das prerrogativas das pessoas coletivas de utilidade pública, beneficiando dos direitos e deveres inerentes àquele reconhecimento, previstos na lei".

**40.** Por sua vez, a alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, estabelece o seguinte: "*As prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardins-de-infância, centros de atividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações.*"

**41.** A isenção consignada nesta norma legal abrange, não só, as prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por quaisquer equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições particulares de solidariedade social, mas também, as efetuadas por equipamentos sociais pertencentes a quaisquer outras entidades, seja ou não prosseguida uma finalidade lucrativa, desde que, neste caso, a utilidade social se veja reconhecida.

**42.** Para beneficiar da isenção prevista na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, é, assim, essencial que as entidades privadas que desenvolvam atividades de apoio social obtenham o reconhecimento de utilidade social, cuja competência para o reconhecimento, contudo, é alheia à Autoridade Tributária e Aduaneira.