

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: job shadowing, Psicologia
- Processo: 25616, com despacho de 2024-02-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - QUESTÃO APRESENTADA
1. A Requerente, no seguimento de uma reunião com uma técnica da DGERT (Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho), vem solicitar esclarecimentos relativamente à possibilidade de isenção nas prestações de serviços que realiza, que designa de (), ao abrigo do artigo 9.º do Código do IVA.
  2. Aquela operação é uma iniciativa socioeducativa para alunos do ensino secundário que, através de ciclos de job shadowing visa melhorar as suas decisões académicas e profissionais.
  3. É um instrumento de orientação vocacional, pertencente à área da psicologia. Consiste em observar um profissional por um curto espaço de tempo, desde meio dia a um dia, seguido, e antecipado por uma sessão de reflexão. Integra-se no horário escolar podendo ser utilizado repetidamente, permitindo aos jovens a acumulação de várias experiências ao longo do ensino secundário.
  4. Os ciclos job shadowing consistem nos seguintes passos:
    - Formulário pré-entrevista, a preencher pelo aluno, para recolha de interesses, aptidões e comportamentos;
    - Marcação da entrevista online com psicólogo;
    - Entrevista, para definir a profissão a acompanhar;
    - Marcação do job shadowing, acordado entre as várias partes;
    - Formulário guião de visita, a preencher pelo aluno, para criação de expectativas;
    - Job shadowing, com o Encarregado de Educação a assegurar transporte e alimentação;
    - Formulário pós-visita, a preencher pelo aluno, para recolha de informação sobre a experiência;
    - Marcação da reflexão online com o psicólogo;
    - Sessão de reflexão com o aluno, convertendo a experiência de job shadowing em aprendizagem.
  5. A Requerente apresenta como sendo um acréscimo de recursos às escolas, com a missão de promover o autoconhecimento, através de experiências aos alunos incentivando-os a pensar sobre o seu futuro e sobre si próprios.
  6. E considera que a redução do preço da prestação de serviços por via da isenção do IVA permitiria diversas vantagens, com retorno para o Estado pela redução nas mudanças e abandonos de curso superior na sequência da prática do job shadowing.
- II - ENQUADRAMENTO FACE AO CIVA
7. Verifica-se que a Requerente se encontra enquadrada em IVA no regime normal de periodicidade trimestral, misto com afetação real de bens, pelo exercício de Outras atividades educativas, n.e. (CAE 85593), a título principal, e, de Atividades de serviços de apoio à educação (CAE 085600), Outras atividades consultoria para os negócios e a gestão (CAE 070220), e Outras atividades de saúde humana, n.e. (CAE 086906), a título secundário.

8. A alínea 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, esclarecendo, 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.

9. O conceito de prestação de serviços, segundo o n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, tem um carácter 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.

10. No entanto, o artigo 9.º do mesmo Código, enumera determinadas operações que são isentas de IVA, e decorrem da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28/11/2006 (Diretiva IVA).

11. Relativamente às referidas normas de isenção, é entendimento consolidado na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que as normas que preveem isenções de IVA são, por regra, objeto de interpretação estrita, dado configurarem derrogações ao princípio geral inerente ao IVA, segundo o qual este imposto é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo (v., por exemplo os Acórdãos de 02/07/2020, BlackRock Investment Management, C 231/19, n.º 22; de 19/12/2018, Mailat, C 17/18, n.º 37; ou, de 06/12/2007, Walderdorff, C 451/06, n.º 18).

12. Contudo, este entendimento não significa que a interpretação a fazer-se seja de tal forma restrita que acabe por redundar numa privação dos efeitos respetivos (v., por exemplo, os Acórdãos do TJUE, de 20/11/2019, Infohos, C 400/18, n.º 30; de 11/12/2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C 407/07, n.º 30; ou, de 15/12/2012, Zimmermann, C 174/11, n.º 22).

13. De acordo com as palavras de Rui Laires (in Apontamentos sobre a jurisprudência comunitária em matéria de isenções do IVA, Almedina, Coimbra, 2006, p. 39), "o sentido da expressão de um modo estrito não significa obrigatoriamente, quer do ponto de vista semântico, quer na própria aceção que se retira de outras afirmações do TJCE, uma interpretação restritiva dos textos legais. Com efeito, aquela primeira expressão tem de ser, neste contexto, entendida como sinónima de interpretação declarativa ou literal, ou seja, como uma interpretação que tem em conta e se baseia no sentido próprio e exacto - o estrito sentido - das palavras que o texto compreende".

14. Assim, é necessário avaliar, no caso apresentado, se a operação realizada pela Requerente tem enquadramento nas normas de isenção previstas no artigo 9.º do CIVA.

15. Estabelece a alínea 9) dessa disposição, 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 alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA. Refira-se que o citado artigo 132.º, n.º 1, alíneas a) a n) da Diretiva IVA corresponde ao artigo 13.º, A, alíneas a) a n) da Sexta Diretiva.

16. A alínea 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, alínea 9) do CIVA].

17. É uma isenção composta por um elemento objetivo - os serviços que tenham por objeto o ensino - e um elemento subjetivo, segundo o qual tais prestações de

serviços são isentas de IVA apenas quando efetuadas pelas entidades indicadas na norma - estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou estabelecimentos que desenvolvam fins análogos àqueles reconhecidos pelos ministérios competentes.

18. Uma vez que a Requerente não se qualifica como uma entidade integrada no Sistema Nacional de Educação, nem é um estabelecimento com fins análogos reconhecido pelo respetivo Ministério da tutela, as prestações de serviços que efetua não são abrangidos pela isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

19. Na possibilidade de se questionar se são prestações de serviços conexas, há a referir que, embora não exista na Diretiva IVA uma definição para serviços conexos, entende o TJUE que "Esta noção não requer, porém, uma interpretação particularmente estrita, na medida em que a isenção das prestações de serviços estreitamente conexas com o ensino universitário se destina a garantir que o benefício deste não se torne inacessível em razão do acréscimo de custos deste ensino se ele próprio, ou as prestações de serviços e as entregas de bens com ele estreitamente conexas, fosse sujeito a IVA (v., por analogia, no que respeita ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, acórdão de 11 de janeiro de 2001, Comissão/França, C 76/99, Colect., p. I-249, n.º 23)" (v. acórdão de 20/06/02, Comissão/Alemanha, C 287/00, n.º 47).

20. O mesmo Tribunal, constatando a ausência daquela definição, vem referir que "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»" (v. acórdão de 14/06/07, Horizon College, C 434/05, n.º 27).

21. As prestações de serviços e entregas de bens só podem ser consideradas «estritamente conexas», beneficiando assim do mesmo tratamento fiscal "quando são efetivamente fornecidas enquanto prestações acessórias do ensino, que constitui a prestação principal ()". Devendo, uma prestação de serviços "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).

22. Além disso, para que uma entrega de bens ou uma prestação de serviços (conexas) possa beneficiar da isenção, a operação principal com a qual essa entrega de bens ou prestação de serviços é estreitamente conexa deve ser também uma operação isenta; e devem ser indispensáveis à realização dessas operações isentas. Nesse caso, deve ter uma natureza ou qualidade tais que, sem recorrer a esses serviços, não seria possível assegurar que o ensino ministrado por aqueles estabelecimentos sem essas prestações acessórias aos estudantes tivesse valor equivalente.

23. Do anteriormente descrito resulta que as operações em análise realizadas pela Requerente, não se consideram operações conexas com o ensino, pelo que, igualmente, não são abrangidas pela isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

24. Por outro lado, atendendo que as prestações de serviços aqui em análise são um instrumento de orientação vocacional da área da psicologia, importa referirmo-nos ao enquadramento dos serviços prestados pelos profissionais nesta área - psicólogos/serviços de psicologia.

25. De acordo com o estabelecido na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, são isentas de IVA as prestações de serviços exercidas por um psicólogo. No entanto, esta isenção não inclui todos os serviços de psicologia. Esta isenção abrange apenas os serviços destes profissionais efetuados no âmbito da psicologia clínica, designadamente a elaboração de diagnósticos, a solicitação de médicos, ou a avaliação, diagnóstico e apuramento da necessidade de tratamento médico e psicoterapêutico.

26. Quando as prestações de serviços efetuadas pelo psicólogo são no âmbito de outros ramos da psicologia - psicologia não clínica - designadamente, em atividades ligadas ao ensino, à avaliação do desempenho ou orientação vocacional, não têm enquadramento na isenção mencionada alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

27. Do exposto conclui-se, que, embora sejam do interesse dos alunos e os mesmos delas aproveitem, as prestações de serviços efetuadas pela Requerente não se encontram abrangidas por qualquer isenção prevista no artigo 9.º do CIVA, e, como tal são sujeitas a imposto à taxa normal de IVA prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.