

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Formação profissional
- Processo: 26477, com despacho de 2024-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - PEDIDO
No pedido de informação vinculativa apresentado, a Requerente solicita confirmação quanto ao seu entendimento relativamente a isenção de IVA de:
1. Aulas ministradas por formadores, no âmbito de contrato de prestação de serviços, a formandos de cursos técnico-profissionais do Sistema de Aprendizagem, regulados pela Portaria nº 70/2022, de 2 de fevereiro, uma vez que estes cursos, apesar de tutelados pelo Instituto de Emprego e Formação Profissional - IEFP, conferem certificação escolar de nível secundário, reconhecida pelo Ministério da Educação;
 2. Aulas ministradas por formadores, no âmbito de contrato de prestação de serviços em cursos de Educação e Formação de Adultos - EFA, regulados pela Portaria nº 230/2008, de 7 de março, uma vez que podem conferir certificação escolar.
- E questiona relativamente ao enquadramento em sede de IVA de:
- a. Aulas ministradas por formadores, no âmbito de contrato de prestação de serviços em cursos de Educação e Formação de Adultos - EFA, regulados pela Portaria nº 230/2008, de 7 de março quando apenas confirmam certificação profissional;
 - b. Aulas ministradas por formadores, no âmbito de contrato de prestação de serviços no âmbito de ações de formação da tipologia Formações Modulares Certificadas, reguladas pela Portaria nº 230/2008, de 7 de março, a aulas de cursos de Formação Pedagógica Inicial de Formadores, regulados pela Portaria nº 214/2011, de 30 de maio, bem como demais formações ministradas por entidades formadoras devidamente certificadas.
- II- ENQUADRAMENTO E ANÁLISE DAS OPERAÇÕES FACE AO CÓDIGO DO IVA
1. Consultado o Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente está registada pela atividade, a título principal de Formação Profissional (CAE 85591), e, a título secundário, pelas atividades de:
 - a. Atividades De Serviços De Apoio À Educação (CAE 085600);
 - b. Outras Atividades Consultoria Para Os Negócios E A Gestão (CAE 070220);
 - c. Atividades Das Empresas De Selecção E Colocação De Pessoal (078100);
 - d. Fornecimento De Refeições Para Eventos (Cae 056210);
 - e. Organização Feiras, Congressos E Outros Eventos Similares (082300);
 - f. Outros Estabelecimentos De Bebidas Sem Espectáculo (056304).
 2. A Requerente está enquadrada, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), no regime normal trimestral, por opção, desde 1991-07-01.
 3. Declara realizar operações que conferem o direito à dedução do imposto, bem como operações que não conferem esse direito, constituindo-se como um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução, a afetação real de todos os bens.
 4. Consultada a base de dados da Certificação de Entidades Formadoras da Direção do Emprego e Das Relações de Trabalho, a Requerente encontra-se registada como entidade certificada desde 2014-02-27.
 5. Importa então esclarecer o enquadramento em sede do IVA relativamente às operações que leva a cabo.

III - ENQUADRAMENTO

6. A Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2024, veio introduzir, pelo seu artigo 243.º, alterações ao Código do IVA, designadamente à alínea 11) do respetivo artigo 9.º.

7. De acordo com a mencionada alteração, esta norma passou a estabelecer que são isentas do imposto "(a)s prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior".

8. Esta redação da norma veio alargar a isenção a todos os sujeitos passivos que ministrem lições sobre matérias de ensino escolar ou superior, deixando aquela de estar restringida às lições ministradas a título pessoal.

9. Não obstante, recordando que as normas de isenção previstas no Código do IVA devem ser objeto de uma interpretação estrita, uma vez que a isenção constitui uma derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo, torna-se necessário determinar a amplitude da aplicação da citada norma de isenção.

10. A redação da alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA isenta, de forma objetiva, as lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, sendo excluídas do âmbito da isenção quaisquer outras lições relativas a matérias de outra natureza.

11. No âmbito educativo, 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), determina que o sistema educativo compreende a educação pré-escolar, a educação escolar e a educação extra-escolar (cf. artigo 4.º, n.º 1). Por sua vez, a educação escolar compreende os ensinos básico, secundário e superior, integrando modalidades especiais e atividades de ocupação de tempos livres (cf. artigo 4.º, n.º 3). Neste sistema nacional, a educação escolar, além do ensino usualmente designado de ensino regular, compreende, também, uma vertente profissionalizante orientada para efeitos do exercício de atividades profissionais determinadas, mediante a aquisição de conhecimentos e competências profissionais com vista à entrada no mundo de trabalho.

12. Tratando-se, o sistema educativo nacional, de uma matéria regulada pelo Estado, os respetivos planos curriculares e conteúdos programáticos, seja no que respeita ao ensino regular, seja no que respeita à vertente profissionalizante, assentam no disposto na Lei de Bases do Sistema Educativo.

13. Atenta a redação da alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA, conclui-se que a isenção é aplicável apenas às prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior estabelecidas de acordo com os planos curriculares e os conteúdos programáticos do sistema educativo nacional nos termos da Lei de Bases do Sistema Educativo.

14. Não compete à Autoridade Tributária e Aduaneira regular os termos em que são concretizadas as operações comerciais ou profissionais acordadas entre as partes no âmbito da sua liberdade contratual, mas apenas enquadrar tais operações de acordo com as regras do imposto, legalmente estabelecidas. Neste sentido, importa realçar que, no seu pedido, a Requerente referencia inicialmente uma informação vinculativa divulgada pela AT, na qual se conclui que a "operação descrita pela Requerente - aulas ministradas pela Requerente a uma turma de alunos, de disciplinas inseridas no ensino escolar definido pelo Ministério da Educação - configura uma operação isenta de imposto por enquadramento na alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA, ", para de seguida questionar o enquadramento de: i) aulas ministradas a turmas de formandos (alunos) no âmbito de ações de formação da tipologia Formações Modulares Certificadas; ii) a aulas de cursos de Formação Pedagógica Inicial de Formadores; bem como, iii) demais formação ministrada por entidades formadoras devidamente certificadas. Não sendo a mesma coisa a prestação de serviços de formação e a ministração de aulas integradas no sistema nacional de ensino, e não tendo estas duas atividades o mesmo enquadramento em IVA, esclarece-se que, para estes efeitos, a atividade de formação, ainda que prestada a um estabelecimento de ensino, não beneficia da isenção consignada na alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA.

15. Ensino escolar e formação profissional são atividades diferentes. O facto de a formação profissional ter um papel importante ou até essencial em cursos conferentes de habilitação escolar, não lhes confere, por si só, uma natureza de ensino escolar ou superior.

16. Efetivamente, a isenção consagrada na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA é dirigida às prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, que integram os planos curriculares e os conteúdos programáticos nos termos do sistema educativo nacional, e sejam efetuadas por sujeitos passivos atuando na qualidade de docente/professor.

17. Sendo este o caso, as faturas emitidas não devem ter imposto liquidado e devem fazer referência à isenção do artigo 9.º do Código do IVA, contendo a menção "Isento - artigo 9.º, alínea 11) do CIVA", ou uma expressão equivalente.

18. De forma diferente, quando as prestações de serviços são efetuadas por formadores (atuando nesta qualidade), as mesmas são tributadas à taxa normal do imposto, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, sem prejuízo de poderem beneficiar da isenção prevista no artigo 53.º do mesmo código, se reunirem as condições ali estabelecidas.

19. Face ao exposto, nas situações elencadas pela Requerente a isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA só pode ser aplicada quando se esteja perante:

a. Serviços prestados sobre matérias típicas de ensino escolar ou superior, considerando-se como tal as que integram os planos curriculares e os conteúdos programáticos nos termos do sistema educativo nacional;

b. Tais serviços sejam realizados por sujeitos passivos atuando na qualidade de docente/professor.

20. No caso concreto, verifica-se que a Requerente é uma entidade formadora certificada pela Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT), desde 2014-02-27, no âmbito do Sistema Nacional de Qualificações e das estruturas que asseguram o seu funcionamento, nos termos do respetivo regime jurídico estabelecido no Decreto-Lei n.º 396/2007, de 21 de dezembro.

21. Face ao exposto, relativamente às ações de formação profissional que execute no âmbito da certificação pela DGERT, a Requerente beneficia da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9º do CIVA.

22. Considerando que a isenção estabelecida na alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA é dirigida às prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, nos termos atrás descritos, todas as restantes lições ministradas sobre matérias que não configurem ensino escolar ou superior, nomeadamente no âmbito da formação profissional, ficam excluídas da isenção prevista na referida alínea.

23. Relativamente aos serviços que questiona, prestados por terceiros, formadores, no âmbito de contratos de prestação de serviços a formandos, não cabem no âmbito deste Instituto de Informação Vinculativa pois não configuram operações ativas da Requerente. No entanto, o enquadramento dos serviços abrangidos pela isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, encontra-se, de forma genérica, explanado no ponto 16 desta informação.