

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Aulas ministradas por formador, na componente tecnológica, no âmbito de cursos de dupla certificação.
- Processo: 26987, com despacho de 2024-10-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo "[]" (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal "[]", prende-se com o enquadramento, em sede de IVA, das aulas por si ministradas na componente tecnológica de um curso de dupla certificação, na qualidade de formadora.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CIRS 8011 - "Formadores" e, a título secundário, a atividade que tem por base o CAE - "Arrendamento de bens imobiliários".
2. Em sede de IVA encontra-se enquadrada no regime normal do IVA com periodicidade trimestral, desde 2017.11.17.

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere que, enquanto formadora, presta serviços em três escolas profissionais na área de "Esteticista e de Massagista de Estética e Bem-Estar", sendo uma das escolas a Escola Profissional "[]", no "[]".
4. De acordo com o que refere a Requerente, no mês de maio do corrente ano foi informada pelo departamento de contabilidade da referida Escola de que a prestação de serviços relacionada com o ensino escolar se encontra isenta de IVA, tendo-lhe sido pedido que procedesse à emissão de faturas sem IVA.
5. Tendo solicitado esclarecimento junto dos Serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira refere ter sido informada de que " (...) estão isentas de imposto "as prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior (Redação da Lei n.º 82/2023 de 29/12, em vigor desde 01/01/2024). Cumprido este requisito, i.e., se os serviços em causa se consubstanciarem em lecionar matérias do ensino escolar (no caso, secundário e/ou profissional), é aplicável a isenção em causa. Assim, se tiver atividade que efetivamente consista em ministrar lições sobre matérias do ensino escolar, estará isenta de IVA, desde 01/01/2024 (...). Cumprido este requisito, i.e., se os serviços em causa se consubstanciarem em lecionar matérias do ensino escolar (no caso, secundário e/ou profissional), é aplicável a isenção em causa. "
6. Atendendo a que no âmbito do curso "Massagista de Estética e Bem-Estar" - curso

de dupla certificação (ensino secundário + componente profissional, grau IV) - leciona matérias da componente tecnológica na qualidade de formadora e não de professora, considera que tal atividade não será de incluir na isenção do imposto.

Contudo, foi informada pela Escola de que: "Embora as aulas mencionadas sejam de componente técnica, fazem parte de um plano curricular. A "[]" é uma escola profissional que tem uma autorização de funcionamento atribuída pelo ministério da educação. A [formadora] "[]" dá aulas a alunos do 10.º ano que estão inseridos num plano curricular (de ensino escolar) aprovado pelo ministério da educação, logo o serviço que presta está ao abrigo do n.º 11 do artigo 9.º do CIVA."

7. Face ao que expõe e atendendo a que estão em causa, também, serviços que presta a outras escolas profissionais, vem a Requerente solicitar esclarecimento sobre se a prestação de serviços que efetua na qualidade de formadora devidamente habilitada com certificado de aptidão profissional para ministrar as aulas da componente técnica integradas num plano curricular de ensino, é considerada como parte integrante do ensino escolar, sendo assim passível de isenção do IVA prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, a partir de 2024.01.01 ou se, pelo contrário, tais serviços, não merecem acolhimento na isenção do imposto.

III - ENQUADRAMENTO LEGAL

8. A alínea 11) do artigo 9.º do CIVA com redação dada pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2024, passou a prever que são isentas de IVA "As prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior".

9. Com a nova redação dada àquela norma legal, a isenção ali prevista e que anteriormente se restringia às lições ministradas a título pessoal (sem interferência de outras entidades) passa a abranger todos os sujeitos passivos que ministrem lições sobre matérias do ensino escolar ou superior, a partir de 1 de janeiro de 2024 (data de entrada em vigor da referida Lei).

10. É de referir, que, as isenções previstas no artigo 9.º do CIVA, que decorrem do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo, sem, todavia, inviabilizar os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções, respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (1).

11. Neste sentido, deve entender-se que o âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA se restringe às prestações de serviços que se qualifiquem objetivamente como lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, ficando excluídas da isenção quaisquer lições sobre outro tipo de matérias.

12. Dado que a situação em análise respeita a aulas ministradas pela Requerente na qualidade de formadora a alunos do ensino básico (10.º ano de escolaridade) no âmbito de um curso que confere dupla certificação, importa fazer uma breve referência às seguintes disposições legais:

13. 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 e compreende, designadamente, a educação escolar que abrange os ensinos básico, secundário e superior (cfr. n.ºs 1 e 3 do art.º 4.º da Lei n.º 46/86).

14. Conforme se encontra estabelecido no n.º 3 do artigo 10.º da referida Lei n.º 46/86, o ensino secundário "(...) organiza-se segundo formas diferenciadas, contemplando a existência de cursos predominantemente orientados para a vida activa ou para o prosseguimento de estudos, contendo todas elas componentes de formação de sentido técnico, tecnológico e profissionalizante e de língua e cultura portuguesas adequadas à natureza dos diversos cursos", estes com a duração de três anos (cfr. n.º 2 do art.º 10.º).

15. Relativamente à autonomia e flexibilidade curricular, o Decreto-Lei n.º 55/2018, de 6 de julho (2) define o currículo do ensino secundário, os princípios orientadores da sua conceção, operacionalização e avaliação das aprendizagens.

De acordo com o seu artigo 7.º, "(...) as ofertas educativas e formativas do ensino secundário visam proporcionar aos alunos uma formação e aprendizagens diversificadas, de acordo com os seus interesses reconhecendo que todos têm capacidade e podem optar por qualquer oferta educativa e formativa disponível, com vista ao prosseguimento de estudos e ou à inserção no mercado de trabalho".

16. São ofertas educativas e formativas do ensino secundário os cursos científico-humanísticos; cursos profissionais; cursos artísticos especializados; cursos com planos próprios e ainda, de acordo com o n.º 5 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 55/2018 os cursos de dupla certificação, que visam o cumprimento da escolaridade obrigatória e a inserção na vida ativa, criados e regulados por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da educação e da formação profissional, como sejam: os cursos de educação e formação de jovens (CEF), através de Despacho Conjunto n.º 453/2004, de 27 de julho, dos Ministérios da Educação e da Segurança Social e do Trabalho e os cursos de aprendizagem, regulados pela Portaria n.º 70/2022, de 2 de fevereiro.

17. É de referir, que, o n.º 2 do artigo 33.º da Lei n.º 46/86, de 14 de outubro (Lei de Bases do Sistema Educativo) estabelece que a docência é "(...) em todos os níveis e ciclos de ensino assegurada por professores detentores de diploma que certifique a formação profissional específica com que se encontram devidamente habilitados para o efeito".

18. No desenvolvimento da Lei de Bases do Sistema Educativo, aprovada pela referida Lei n.º 46/86, o Decreto-Lei n.º 79/2014, de 14 de maio veio aprovar o regime jurídico da habilitação profissional para a docência na educação pré-escolar e nos ensinos básico e secundário.

19. Este Decreto-Lei aplica-se aos estabelecimentos de ensino superior, públicos e privados, que ministrem formação conducente à aquisição de habilitação profissional para a docência, bem como aos estabelecimentos de educação e ensino públicos, particulares e cooperativos que ministrem a educação pré-escolar, o ensino básico e o ensino secundário.

20. De acordo com o artigo 3.º Decreto-Lei n.º 79/2014 "A habilitação profissional para a docência é condição indispensável para o desempenho da atividade docente".

IV - CONCLUSÃO

21. Face ao exposto, constata-se, que, no sistema nacional, além do ensino usualmente designado de ensino regular, a educação escolar compreende, também, vertentes profissionalizantes, no âmbito de cursos de dupla certificação, que visam o cumprimento da escolaridade obrigatória, assim como, a aquisição de conhecimentos e competências profissionais tendo em vista a inserção no mundo do trabalho.

22. O sistema educativo nacional, seja na vertente do ensino regular, seja na vertente do ensino profissionalizante, obedece a planos curriculares e a conteúdos programáticos orientadores definidos pelo Estado que assentam no quadro estabelecido pela Lei de Bases do Sistema Educativo.

23. Neste sentido e atento ao teor da alínea 11) do artigo 9.º do CIVA pode concluir-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, não contemplando lições ministradas sobre qualquer outro tipo de matérias.

24. Por outro lado, importa referir que a redação da alínea 11) do artigo 9.º do CIVA não impõe qualquer condição relativamente às qualificações do prestador dos serviços. De facto, esta normal legal contempla, no seu âmbito de aplicação, a atividade realizada pelos explicadores, aos quais não lhes é exigido uma determinada qualificação profissional bastando, para o efeito, que sejam detentores do conhecimento necessário sobre as matérias e que estas sejam relativas ao ensino escolar ou superior.

25. Contudo, quando se trata do fornecimento de lições a estabelecimentos de educação e ensino públicos, particulares e cooperativos que ministrem a educação pré-escolar, o ensino básico e o ensino secundário, não pode deixar de se atender:

i) à Lei de Bases do Sistema Educativo que estabelece que a docência em todos os níveis e ciclos de ensino deve ser assegurada por professores detentores de diploma que certifique a formação profissional específica com que se encontram devidamente habilitados;

ii) ao Decreto-Lei n.º 79/2014, de 14 de maio que aprova o regime jurídico da habilitação profissional para a docência na educação pré-escolar e nos ensinos básico e secundário, segundo o qual a posse do título de habilitação profissional para a docência constitui condição indispensável para o desempenho da atividade docente.

26. Assim, tendo em conta o anteriormente referido e, ainda que, a isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA é de interpretação estrita afigura-se, que, quando os serviços que se consubstanciam no fornecimento de lições sobre matérias do ensino escolar ou superior, são prestados a um estabelecimento de ensino, apenas beneficiam da isenção do imposto quando ministradas por docentes/professores.

27. Deste modo, atendendo a que a Requerente refere que presta serviços à Escola como formadora e não como professora uma vez que não possui habilitação para a docência, afigura-se de informar, que, não obstante a Escola se encontre devidamente autorizada pelo Ministério da Educação e as aulas façam parte de um plano curricular aprovado por esse Ministério, os serviços prestados a essa entidade pela Requerente não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra isenção prevista neste artigo.

28. De facto, os serviços efetuados pela Requerente na qualidade de formadora, ainda que os mesmos sejam prestados a um estabelecimento de ensino, são sujeitos a imposto e dele não isentos, sendo tributados à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

(1) Pode ver-se a este propósito e a título de exemplo, os Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia proferidos no processo C-384/98, de 14 de setembro de 2000 (caso D.) e no processo C-45/01, de 6 de novembro de 2003 (caso Dornier).

(2) O Decreto-Lei n.º 55/2018, de 6 de julho sofreu alterações, introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 62/2023, de 25 de julho.