

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Enquadramento de formação pós-graduada e cursos de especialização, realizados por associação sem fins lucrativos, ao abrigo de Protocolo de Cedência e respetiva Adenda celebrada com instituto público de ensino universitário.
- Processo: 28296, com despacho de 2025-06-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. A Requerente começa a respetiva exposição por referir que é uma associação sem fins lucrativos, que tem por objetivo a produção e transmissão de conhecimento científico e técnico que proporcione valor económico, social e cultural à sociedade (cujos estatutos e respetiva escritura de constituição junta, em anexo ao presente pedido, como Doc. 1).
2. Acrescenta que foi constituído, por tempo indeterminado, resultando da colaboração das seguintes entidades: [], I.P.; []; []; []; Câmara Municipal de []; Câmara Municipal []; Câmara Municipal [] e Instituto [].
3. De acordo n.º 1 do artigo 4.º dos respetivos Estatutos compete à Requerente, para a realização do seu objetivo, designadamente: "(...) b) Realização de cursos de formação pós-graduada, bem como, em geral de atividades de formação ao longo da vida não conducentes de grau académico", efetuada por se por delegação do [], que assegura a superintendência científica e pedagógica, mediante protocolo que defina claramente os termos da delegação" (cfr. n.º 2 do artigo 4.º dos Estatutos).
4. O Requerente alega que possui uma expertise específica que pode enriquecer os programas com temas práticos e relevantes no sector público, a qual permite igualmente que o [] ofereça formação especializada sem necessariamente alocar todos os seus próprios recursos, contribuindo esta entidade com o seu prestígio académico.
5. No contexto da implementação de um programa para a consolidação da governação económica e dos sistemas de gestão das finanças públicas nos [] de Língua Oficial Portuguesa - [], com o Programa de Desenvolvimento das [] a atuar como parceiro implementador, o [] é o responsável pelas atividades relacionadas com este projeto.
6. Para operacionalizar essas atividades, o [] delega as competências relacionadas com este programa à Requerente (Adenda em anexo ao presente pedido, como Doc. 3).
7. Resulta do n.º 1 da Cláusula 1.ª da aludida Adenda ao protocolo, que constitui objeto da delegação de competências na Requerente, transferir "a responsabilidade pela gestão logística, administrativa, operacional e financeira da realização do conjunto de atividades acordadas com o [] no âmbito do Projeto [], nomeadamente:
três edições da pós-graduação em Gestão as Finanças públicas, tendo como parte integrante:
o três "Webinars Series" sobre desafios da gestão das Finanças Públicas realizadas com sucesso envolvendo atores estatais e não-estatais dos sistemas de gestão das finanças públicas dos [];

o três Fóruns das Finanças Públicas em [].

Uma edição da Pós-graduação em Jornalismo em Língua Portuguesa;

Uma edição da Pós-graduação em Digitalização na Administração Pública;

Três edições do curso de especialização em Data Analytics e Storytelling."

8. Faz-se notar que as pós-graduações propostas, são de natureza não conferente a grau académico. Este modelo de cursos e formação visa oferecer qualificação e especialização profissional, com enfoque em competências práticas e técnicas, sem, contudo, se enquadrar nos ciclos de ensino superior que conferem graus académicos.

9. A Requerente acrescenta que "Relativamente à contrapartida descrita no protocolo "(remetido em anexo como Documento 2), "o [] compromete-se a um pagamento anual, por forma a assegurar o desenvolvimento do plano estratégico do []:

"- Organização do Fórum das Políticas Públicas, com periodicidade anual;

- Organização de um ciclo de seminários temáticos sobre Políticas Públicas realizado ao longo do ano letivo;

- Organização de cursos de formação direcionados a docentes e investigadores do [];

- Organização de outras atividades previstas no plano anual de atividades".

10. Face ao exposto, "no que diz respeito à compensação anual a vir a ser celebrada no âmbito deste protocolo, vem a Requerente solicitar esclarecimentos em sede de IVA sobre a possibilidade da receita proveniente de cursos de formação, fóruns, seminários e outras atividades poder beneficiar de enquadramento no n.º 3 do artigo 15.º da Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, e na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA, beneficiando assim da isenção de IVA".

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização da Requerente

11. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que o sujeito passivo se encontra enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, desde 2023-01-01, pela atividade principal de "ensino superior", CAE 085400, desde 2025-01-01, indicando realizar simultaneamente operações que conferem o direito à dedução, e operações que não conferem esse direito, indicando utilizar como método de dedução o prorata (55%).

b. Ponto prévio

12. A Requerente, no ponto 10 do presente pedido (ponto 13 do documento em anexo) refere que relativamente à contrapartida descrita no protocolo (remetido em anexo como Documento 2), o [] compromete-se a um pagamento anual, por forma a assegurar o desenvolvimento do plano estratégico do [].

13. Contudo, verifica-se que nem no Protocolo de cedência (Doc.2), nem na Adenda (Doc.3) se encontra prevista uma contrapartida anual a ser paga pelo [].

14. Acresce que, no ponto 10 do presente pedido (ponto 33, do documento de onde consta o pedido em anexo) a Requerente refere que, "no que diz respeito à compensação anual a vir a ser celebrada no âmbito deste protocolo", vem solicitar esclarecimentos em sede de IVA sobre a possibilidade da receita proveniente de cursos de formação, fóruns, seminários e outras atividades poder beneficiar de enquadramento no n.º 3 do artigo 15.º da Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, e na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA, beneficiando assim da isenção de IVA".

15. Ora, constando-se que a compensação anual aludida, não se encontra prevista nos contratos juntos em anexo, presumindo-se que a mesma será estipulada no futuro, em conformidade com o que é afirmado no ponto 10, a mesma constitui uma situação meramente futura, pelo que não será objeto de análise na presente informação vinculativa, a qual se circunscreve aos factos resultantes dos contratos juntos em anexo.

c. Disposições relevantes do «Protocolo de cedência»

16. Decorre do n.º 1, da Cláusula 1.ª, do referido Protocolo de Cedência, que este tem por objeto a cedência pelo [] (1.º Outorgante) ao Requerente (2.º Outorgante), da responsabilidade pela logística, apoio administrativo e gestão operacional de cursos de formação pós-graduada não conferentes de grau, na área de sociologia e políticas públicas e de cursos de formação avançada e profissional, cabendo a direção científico-pedagógica desta formação ao [].

17. Nos termos do n.º 1 da Cláusula 6.ª do referido Protocolo "[s]obre a totalidade das receitas obtidas em razão de atividades de ensino/formação ora objeto de cedência ao segundo outorgante é devida, por este último, ao primeiro Outorgante, uma percentagem global de 5%". Acrescentado o n.º 2 que "[n]as demais atividades que se proposta desenvolver no âmbito do seu objeto e competências é devida pelo Segundo Outorgante ao Primeiro Outorgante, uma percentagem global de 5%".

18. No que concerne à forma de pagamento, dispõe a Cláusula 7.ª que "[o] pagamento pelo Segundo Outorgante ao Primeiro Outorgante da totalidade do custo referido no ponto 1 da Cláusula anterior será realizado em três prestações, nos meses de Outubro, Abril e Julho, com data de vencimento até ao dia 15 (quinze) de cada um dos referidos meses".

19. Quanto à remuneração do segundo outorgante, dispõe a Cláusula 9.ª que esta, "por força da atividade desenvolvida ao abrigo da Cláusula 1.ª do Protocolo, será exclusiva e integralmente suportada através das receitas obtidas com a promoção, organização e realização dos cursos e outra formação, não lhe sendo dado exigir, a esse título, do Primeiro Outorgante, quaisquer quantias ou somas adicionais, salvo as que expressamente decorram, do presente instrumento convencional".

d. Disposições relevantes da «Adenda ao protocolo celebrado entre o [] e o Instituto para as [] em janeiro de 2020»

20. Resulta da Cláusula 1.ª da Adenda ao referido protocolo que, "[c]onstitui objeto de delegação de competências no [] a gestão operacional, logística e administrativa e financeira da realização do conjunto de atividades acordadas com o [] no âmbito do Projeto [], nomeadamente:

três edições da pós-graduação em Gestão as Finanças públicas, tendo como parte integrante:

o três "Webinars Series" sobre desafios da gestão das Finanças Públicas realizadas com sucesso envolvendo atores estatais e não-estatais dos sistemas de gestão das finanças públicas dos [];

o três Fóruns das Finanças Públicas em []

Uma edição da Pós-graduação em Jornalismo em língua Portuguesa;

Uma edição da Pós-graduação em Digitalização na Administração Pública;

Três edições do curso de especialização em Data Analytics e Storytelling."

21. Por sua vez, de acordo com o n.º 2, "[a]s competências objeto da presente cláusula mostram-se exequíveis em sede de delegação desde que o valor a conferir pela gestão operacional do curso não ultrapasse o montante da receita global do projeto."

22. Sem prejuízo do disposto no n.º 1, compreende-se que o exercício da delegação ora prevista é constituído pela prática de todos os atos necessários à persecução do interesse público a que está obrigado o [], de harmonia com o n.º 3 da citada cláusula.

23. Para a concretização da "Adenda", "constituem receitas do [] os decorrentes do pagamento da prestação de serviços descrita na Cláusula 1.ª no âmbito do Projeto [], pelo Gabinete do [] de [], firmado em outubro de 2024 entre a [] e o []", de acordo com a Cláusula 2.ª.

24. Pelo objeto de delegação referido na Cláusula 1.ª, o [] transfere para o [] 90% do valor da receita decorrente do pagamento pela prestação de serviços realização no

âmbito do projeto [], pelo Gabinete [], nos termos da Cláusula 3.^a.

25. Por sua vez, o Requerente, enquanto entidade delegada, assume os custos decorrentes da contratação de pessoal docente e não docente incluindo os decorrentes da celebração de contratos de prestação e aquisição de serviços ou outros inerentes à realização do Projeto [], segundo Cláusula 4.^a.

e. Quadro legal aplicável

Lei de Bases do Sistema Educativo e Regime jurídico das instituições de ensino superior

26. A Requerente, nos termos do artigo 1.º dos respetivos Estatutos, é uma associação sem fins lucrativos constituída, por tempo indeterminado, sendo uma das suas entidades associadas, desde a respetiva constituição, o [...].

27. Resulta do artigo 3.º que este instituto tem por "objetivo a produção e transmissão de conhecimento científico e técnico que proporcione valor económico, social e cultural à sociedade, contribuindo para a qualidade da formulação e execução de políticas públicas e intervenção social e gestão de instituições públicas e organizações não governamentais".

28. De acordo a alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º dos respetivos Estatutos a Requerente, para a realização do seu objetivo, compete, designadamente, a "realização de cursos de formação pós-graduada, bem como, em geral de atividades de formação ao longo da vida não conducentes de grau académico".

29. Resulta do n.º 2 do artigo 4.º dos Estatutos, que a realização de formação pós-graduada pelo Requerente "faz-se por delegação do [], que assegura a superintendência científica e pedagógica, mediante protocolo que defina claramente os termos da delegação".

30. No que concerne à natureza da Requerente importa, ainda, chamar à colação o disposto na Lei n.º 62/2007 de 10 de setembro (na redação dada pela Lei n.º 16/2023, de 10 de abril) na qual se encontra vertido o Regime jurídico das instituições de ensino superior (RJIES), o qual estabelece, nos termos do n.º 1 do artigo 15.º, que "[a]s instituições de ensino superior públicas, por si ou por intermédio das suas unidades orgânicas, podem, nos termos dos seus estatutos, designadamente através de receitas próprias, criar livremente, por si ou em conjunto com outras entidades, públicas ou privadas, fazer parte de, ou incorporar no seu âmbito, entidades subsidiárias de direito privado, como fundações, associações e sociedades, destinadas a coadjuvá-las no estrito desempenho dos seus fins".

31. Acrescentado, a alínea a) do n.º 2 do aludido preceito, que no âmbito do número anterior podem, designadamente, ser criadas "sociedades de desenvolvimento de ensino superior que associem recursos próprios das instituições de ensino superior, ou unidades orgânicas destas, e recursos privados".

32. Por sua vez, o n.º 3 dispõe que as instituições de ensino superior públicas, bem como as suas unidades orgânicas autónomas, podem delegar nas entidades referidas nos números anteriores a execução de certas tarefas, incluindo a realização de cursos não conferentes de grau académico, mediante protocolo que defina claramente os termos da delegação, sem prejuízo da sua responsabilidade e superintendência científica e pedagógica.

33. Afigura-se, assim, que não obstante a Requerente não se configurar como uma instituição de ensino superior pública, tendo sido de acordo com o referido do presente pedido, constituída ao abrigo do artigo 15.º do RJIES, tal habilita o [] a delegar naquela, a execução de certas tarefas, incluindo a realização de cursos não conferentes de grau académico, mediante o protocolo e respetiva adenda ao mesmo (juntos em anexo), nos termos do n.º 3 do citado preceito.

34. Mais concretamente, no que respeita às pós-graduações não conducentes a grau académico, cumpre fazer referência à Lei de Bases do Sistema Educativo (Lei n.º 46/86,

de 14 de outubro, na redação dada pela Lei n.º 16/2023, de 10 de abril).

35. A educação escolar compreende os ensinos básico, secundário e superior, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do mencionado diploma.

36. Por seu turno, dispõe o n.º 1 do artigo 14.º que "[n]o ensino superior são conferidos os graus académicos de licenciado, mestre e doutor".

37. Contudo, "os estabelecimentos de ensino superior podem realizar cursos não conferentes de grau académico cuja conclusão com aproveitamento conduza à atribuição de um diploma", nos termos do n.º 1 do artigo 15.º.

38. Por consulta, na internet, à página da DGES - Direção-Geral do Ensino Superior, a respeito de cursos pós-graduados, constata-se o seguinte: "[p]or não serem conferentes de grau académico, estes cursos não estão sujeitos a controlo por parte da tutela, razão pela qual só os estabelecimentos de ensino superior poderão informar sobre os cursos que ministram e as respetivas condições de candidatura e funcionamento, mas não deixam de ser considerados como formações ministradas no ensino superior." (1)

39. Na mesma senda, são atribuições das instituições de ensino superior, no âmbito da vocação própria de cada subsistema, nomeadamente, a realização de ciclos de estudos visando a atribuição de graus académicos, bem como de outros cursos pós-secundários, de cursos de formação pós-graduada e outros, nos termos da lei, conforme previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do RJIES.

40. Afigura-se, assim, não é pelo facto de as pós-graduações não conferirem um grau académico que deixam de se considerar integradas no ensino superior. (2)

Breve referência às alíneas 9), 10) e 14) do artigo 9.º do Código do IVA

41. Tendo por assente o explanado nos pontos anteriores, cumpre fazer referências às isenções previstas nas alíneas 9), 10) e 14) do artigo 9.º do CIVA, que respeitam à atividade de ensino e formação.

42. Desde logo, importa recordar que as normas de isenção previstas no CIVA devem ser objeto de uma interpretação estrita, de acordo com jurisprudência assente do TJUE, 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. (3)

43. A alínea 9) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto "As prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como o fornecimento de alojamento e alimentação, efectuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes".

44. A isenção abrange, assim, o serviço de ensino efetuado pelos estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação e pelos estabelecimentos que, não o sendo, tenham sido reconhecidos, pelos Ministérios competentes, como tendo fins análogos àqueles.

45. Para os estabelecimentos que não estejam integrados no Serviço Nacional de Educação, é pressuposto de aplicabilidade da isenção prevista nesta norma legal, a obtenção do reconhecimento pelo Ministério da Educação de que o estabelecimento prossegue fins análogos aos integrados no Sistema Nacional de Educação.

46. A certificação/reconhecimento do estabelecimento de ensino implica, automaticamente, a aplicação da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA. De facto, esta isenção opera, apenas, a partir do momento em que o estabelecimento obtém o referido reconhecimento, nos termos da legislação aplicável.

47. Uma vez que a Requerente não alega tratar-se de uma entidade integrada no Serviço Nacional de Educação, nem faz referência ao facto de possuir o referido reconhecimento do Ministério da Educação, afigura-se não poder beneficiar de enquadramento na mencionada norma de isenção.

48. Por sua vez, a alínea 10) do artigo 9.º do CIVA estabelece que se encontram isentas de imposto "[a]s prestações de serviços que tenham por objecto a formação

profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam, o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes".

49. A referida isenção abrange, assim, as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, quando efetuadas por organismos de direito público ou por entidades devidamente reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais, sendo a DGERT (Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho) a entidade que, no quadro legal vigente, é a competente para essa certificação, nos termos da Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro, alterada e republicada.

50. Por consulta ao site da DGERT - Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho, verifica-se que a Requerente é uma entidade formadora certificada. (4)

51. Assim, as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional nas áreas indicadas no certificado, ficam abrangidas pela isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, cujas faturas, que deve obrigatoriamente emitir nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º, devem indicar como motivo justificativo da não liquidação do imposto, nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, a menção "Isento-Artigo 9.º do CIVA".

52. Por seu turno, de acordo com a alínea 14) do artigo 9.º do CIVA, estão isentas de imposto "[a]s prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas coletivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica".

53. Esta isenção abrange, desde logo, as inscrições pagas pelo público em geral, para assistir ao evento, quando cobradas pelas entidades ali referidas, abrangendo a disponibilização, aos participantes de material ou documentação especificamente relacionada com as matérias que estejam a ser tratadas no âmbito do mesmo.

54. Para que possa ser aplicada a isenção de imposto, é exigido o preenchimento cumulativo de dois requisitos, por um lado que a entidade prestadora do serviço seja uma pessoa coletiva de direito público ou um organismo sem finalidade lucrativa, nos termos do artigo 10.º do CIVA, por outro, que o serviço prestado seja um dos aí enumerados, designadamente, congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica. Não abrange, contudo, as operações (transmissões de bens ou prestações de serviços) que não revistam um carácter de complementaridade relativamente ao evento em questão, nomeadamente, a venda de livros ou de quaisquer outros bens que não estejam intimamente ligados ao objeto do evento.

55. Nos termos do artigo 10.º do CIVA, consideram-se organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

- a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;
- c) Praticem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;
- d) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto. (5)

56. Partindo do pressuposto de que a Requerente é um organismo sem finalidade lucrativa, atendendo ao disposto no Ofício-Circulado n.º 25059, de 2025-02-12, da Direção de Serviços do IVA, afigura-se que os cursos pós-graduados, de especialização, ou outros cursos, bem como congressos, colóquios, conferências, seminários e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou

técnica que aquela realize, ainda que versem sobre matérias do ensino superior, beneficiam de enquadramento na referida isenção.

57. Assim, as faturas que obrigatoriamente emitir, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, devem indicar como motivo justificativo da não liquidação do imposto, nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do mesmo código, a menção "Isento-Artigo 9.º do CIVA"

58. devendo indicar como motivo justificativo da não liquidação do imposto, nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, a menção "Isento-Artigo 9.º do CIVA".

59. Por outro lado, e atendendo ao caso em apreço, no que diz respeito ao pagamento pela Requerente ao [...]de uma percentagem global de 5% sobre a totalidade das receitas obtidas em razão de atividades de ensino/formação objeto do protocolo de cedência (cfr. n.ºs 1 e 2 da Cláusula 6.ª do referido protocolo de cedência), afigura-se que esta tem subjacente uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, face ao conceito de prestação de serviços ali consagrado, cujo carácter residual, abrange todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

60. Face ao explanado, afigura-se que o [...] deve faturar à Requerente o valor da percentagem referida da responsabilidade deste, com liquidação de IVA, à taxa normal (23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por falta de enquadramento das operações em qualquer uma das verbas constantes das Listas anexas ao CIVA.

61. Por seu turno, que concerne à delegação de competências, na Requerente, ao abrigo da Adenda ao protocolo de cedência, da "gestão operacional, logística e administrativa e financeira da realização do conjunto de atividades acordadas com o [] no âmbito do Projeto []", (a qual implica a realização de três pós-graduações, e três edições de um curso de especialização) cuja retribuição é efetuada pelo [...]à Requerente, no montante de 90% do valor da receita decorrente do pagamento pela prestação de serviços realizada no âmbito do aludido projeto, pelo Gabinete do [], afigura-se estamos perante uma prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, realizado pela Requerente ao [], sujeita a imposto e dele não isenta, localizada em território nacional, nos termos da alínea 6) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

62. Assim, cabe à Requerente faturar ao [...]a referida prestação de serviços, com liquidação de IVA à taxa normal (23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por falta de enquadramento das operações em qualquer uma das verbas constantes das Listas anexas ao CIVA.

III - CONCLUSÃO

63. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo à questão concretamente colocada, cumpre concluir o seguinte:

(i) A isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, abrange o serviço de ensino efetuado pelos estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação e pelos estabelecimentos que, não o sendo, tenham sido reconhecidos, pelos Ministérios competentes, como tendo fins análogos àqueles. Uma vez que a Requerente não demonstra tratar-se de uma entidade integrada no Serviço Nacional de Educação, nem faz referencia ao facto de possuir o referido reconhecimento do Ministério da Educação, afigura-se não poder beneficiar de enquadramento na mencionada norma de isenção.

(ii) A isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA abrange as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, quando efetuadas por organismos de direito público ou por entidades devidamente reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais, sendo a DGERT (Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho) a entidade competente para essa certificação, nos termos da Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro, alterada e republicada.

Por consulta ao site da DGERT - Direção-Geral do Emprego e das Relações de

Trabalho, verifica-se que a Requerente é uma entidade formadora certificada. Por conseguinte, as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional nas áreas indicadas no certificado, ficam abrangidas pela isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, devendo nas faturas emitidas, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º, indicar como motivo justificativo da não liquidação do imposto, nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, "Isento-Artigo 9.º do CIVA".

(iii) De acordo com a alínea 14) do artigo 9.º do CIVA, estão isentas de imposto "[a]s prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efetuadas por pessoas coletivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica".

Para que possa ser aplicada a isenção de imposto, é exigido o preenchimento cumulativo de dois requisitos. Por um lado, que a entidade prestadora do serviço seja uma pessoa coletiva de direito público ou um organismo sem finalidade lucrativa, nos termos do artigo 10.º do CIVA, e por outro, que o serviço prestado seja um dos aí enumerados.

Partindo do pressuposto de que a Requerente é um organismo sem finalidade lucrativa, nos termos do artigo 10.º do CIVA (cfr. Ofício-Circulado n.º 25059, de 2025-02-12, da Direção de Serviços do IVA), afigura-se que as pós-graduações, cursos de especialização ou outros cursos, bem como congressos, colóquios, conferências, seminários, e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica, ainda que versem sobre matérias de ensino superior, beneficiam de enquadramento na referida isenção, devendo as faturas que emitir nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º, indicar como motivo justificativo da não liquidação do imposto, nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, "Isento-Artigo 9.º do CIVA".

(iv) No que concerne ao pagamento pelo Requerente ao [...] de uma percentagem global de 5% sobre a totalidade das receitas obtidas em razão de atividades de ensino/formação objeto do protocolo de cedência, afigura-se que esta tem subjacente uma operação de concessão de um conjunto de atividades, sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, face ao conceito de prestação de serviços ali consagrado, cujo carácter residual, abrange todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

Neste âmbito, afigura-se que o [...] deve faturar à Requerente a percentagem referida da responsabilidade deste, com liquidação de IVA, à taxa normal (23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por falta de enquadramento das operações em qualquer uma das verbas constantes das Listas anexas ao CIVA.

(v) No que respeita à cedência pelo [...] à Requerente, no âmbito da Adenda, dos serviços "gestão operacional, logística e administrativa e financeira da realização do conjunto de atividades acordadas com o [] no âmbito do []" (a qual implica a realização de três pós-graduações, e três edições de um curso de especialização) e cuja retribuição é efetuada pelo [...] à Requerente, no montante de 90% do valor da receita decorrente do pagamento efetuado pelo Gabinete do [], afigura-se estarmos perante uma de concessão de um conjunto de atividades, a qual consubstancia uma prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, realizado pela Requerente ao [], localizada em território nacional, nos termos da alínea 6) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. Deste modo, cabe à Requerente faturar ao [...] a referida prestação de serviços, com liquidação de IVA, à taxa normal (23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por falta de enquadramento das operações em qualquer uma das verbas constantes das Listas anexas ao CIVA.

(1) Consulta, na internet, efetuada à página da DGES - Direção-Geral do Ensino Superior, em <https://www.dges.gov.pt/pt/pagina/outros-cursos-e-diplomas>.

(2) Por consulta, na internet, à página da DGES - Direção-Geral do Ensino Superior, em <https://www.dges.gov.pt/pt/pagina/outros-cursos-e-diplomas>, no que respeita ao conceito de "Pós-graduações", constata-se o seguinte:

"«Pós-graduação» é o nome atribuído a um curso a que se acede depois de uma primeira «graduação», por norma a licenciatura, ministrado em estabelecimento de ensino superior, no âmbito da sua vocação formativa e projeto educativo, mas não conferindo, em todo o caso, qualquer grau, razão pela qual não está sujeita a autorização por parte da tutela.

O termo «pós-graduação» e «formação pós-graduada» (e outros que sugiram estar em causa formação própria de ensino superior) está reservada às instituições de ensino superior, e correspondem, por exemplo, a um curso de especialização que constitui uma parte do ciclo de mestrado, mas que não é suficiente para aquisição do grau, embora o conceito de «pós-graduação» seja mais amplo, abrangendo outros exemplos além deste."

Na mesma página, relativamente a "Outros diplomas que podem ser obtidos no ensino superior" pode ler-se o seguinte:

"No ensino superior podem ser ministrados outros cursos não conferentes de grau e atribuídos diplomas, designadamente:

(...)

d) Pela realização de outros cursos não conferentes de grau académico, integrados no seu projeto educativo."

E, ainda:

"Por não serem conferentes de grau académico, estes cursos não estão sujeitos a controlo por parte da tutela, razão pela qual só os estabelecimentos de ensino superior poderão informar sobre os cursos que ministram e as respetivas condições de candidatura e funcionamento, mas não deixam de ser considerados como formações ministradas no ensino superior."

(3) A este respeito cumpre notar que é jurisprudência constante deste Tribunal que as isenções previstas na Diretiva IVA, para além de consubstanciarem derrogações ao princípio geral de tributação das prestações de serviços efetuadas a título oneroso por sujeitos passivos, constituem conceitos autónomos de direito da União Europeia, pelo que devem ser objeto de interpretação estrita, não podendo, contudo, aquelas isenções serem interpretadas de forma a que fiquem privadas dos seus efeitos. Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão (Ac.) de 12/09/2000, proc. C-358/97, ns. 52 e 55, e o Ac. de 18/11/2004, proc. C-284/03, n.º 16. Aliás, recentemente, o TJUE considerou que aquele conceito deve ser interpretado de forma restritiva, visto que é mais abrangente que o conceito previsto nos vários direitos nacionais. Cfr. Ac. de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 17.

(4) cfr. Consulta, na internet, efetuada em <https://balcao.dgert.gov.pt/certifica/processo-de-certificacao1/portal-certifica-entidades-certificadas-dgert>

(5) Sobre o conceito de organismo sem finalidade lucrativa para efeitos de aplicação de certas isenções previstas no artigo 9.º do CIVA pode ser consultado o Ofício-Circulado n.º 25059, de 2025-02-12, da Direção de Serviços do IVA, que se encontra disponível no Portal das Finanças, em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_25059_2025.pdf