

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .

Assunto: Associação sem fins lucrativos - Projeto de natureza cultural e educativa

Processo: 29540, com despacho de 2026-02-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I. PEDIDO

1. O Requerente tem a natureza jurídica de Associação.
2. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que o Requerente está enquadrado, para efeitos de IVA, no regime normal com periodicidade trimestral, como sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens, pelo exercício da atividade principal de «Associações culturais e recreativas» (CAE 094991) e da atividade secundária de «Atividades das artes do espetáculo» (CAE 090200).
3. De acordo com o artigo 1.º dos estatutos da Associação, juntos ao pedido, a Associação foi constituída sem fins lucrativos e, nos termos do artigo 2.º do mesmo documento, tem como fins:
  - a) A promoção e desenvolvimento de educação musical e da cultura artística através da organização de atividades pedagógicas e do ensino musical e teatral;
  - b) Promoção e realização de atividades culturais tais como concertos, eventos audiovisuais, conferências, festivais, exposições e quaisquer atividades afins no âmbito da música, teatro e dança;
  - c) Promoção da cultura musical e teatral, em Portugal e no estrangeiro, através da produção, realização e divulgação de registos fonográficos, videográficos e conteúdos multimédia;
  - d) Promoção de investigação na área da música e da cultura, em Portugal e no estrangeiro, com vista à produção de conteúdos multimédia e audiovisuais, estudo e publicações;
  - e) Realização de ações de formação para professores nas áreas da música, teatro e dança.
4. Nos termos do artigo 6.º dos estatutos, sob a epígrafe «Direção», o n.º 1 estabelece que este órgão é eleito em assembleia-geral, e é composto por três associados.
5. O n.º 2 do mesmo artigo dispõe que compete à Direção assegurar a gerência social, administrativa e financeira da Associação, bem como representá-la em juízo e fora dele.
6. Por sua vez, o n.º 4 determina que a Associação se obriga com a intervenção de uma assinatura.
7. Nos termos do artigo 10.º dos estatutos, sob a epígrafe «Disposição Transitória», são identificados os membros que integram os órgãos sociais da Associação, designadamente os que compõem a Direção, com indicação dos respetivos cargos: Presidente, Secretário e Vogal.
8. Consta como Presidente o Associado [], com o NIF [].
9. O Requerente refere que desenvolve, em parceria com agrupamentos de escolas, o projeto [], de natureza cultural e educativa, cujo objetivo principal é envolver a comunidade educativa (alunos, professores e, em alguns casos, pais) num processo completo de criação, preparação e apresentação de um projeto musical.
10. O projeto estrutura-se nas seguintes etapas sucessivas:
  - a) Pesquisa e criação de repertório - É realizado, em cada agrupamento, um trabalho de pesquisa sobre as nacionalidades e origens culturais dos alunos, resultante da

emigração e da diversidade presente na comunidade escolar. Com base nesse levantamento, procede-se à criação de um repertório original ou adaptado, representativo dessa diversidade cultural.

b) Ensaios do repertório criado - O repertório é trabalhado com os alunos, em contexto educativo, através de ensaios regulares, orientados para o desenvolvimento de competências musicais, de cooperação e de valorização da diversidade cultural, podendo envolver também professores e, pontualmente, pais.

c) Gravação do repertório pelos alunos, professores e pais - Em determinado momento do projeto, as peças musicais são gravadas em áudio e/ou vídeo, em contexto pedagógico, como parte integrante do processo de aprendizagem, permitindo aos participantes consolidar o trabalho realizado.

d) Conceção e realização de um espetáculo de apresentação - O projeto culmina num espetáculo de apresentação pública, em data previamente acordada com o agrupamento de escolas, no qual são interpretadas as canções trabalhadas ao longo do projeto. Trata-se de uma manifestação cultural e educativa, dirigida à comunidade escolar e, em particular, às famílias dos alunos participantes.

11. O Requerente solicita esclarecimentos quanto aos seguintes aspetos:

a) Inscrições no projeto [] - Considerando que:

- A inscrição confere aos alunos o direito de participação em todas as etapas de um projeto de natureza cultural e educativa (pesquisa, criação de repertório, ensaios, gravações em contexto pedagógico e participação no espetáculo final);

- A atividade desenvolvida tem caráter de ensino e formação musical, integrada no percurso educativo dos alunos;

- O Requerente é uma Associação sem fins lucrativos que prossegue fins de educação e cultura musical;

Questiona se as quantias cobradas a título de inscrição no projeto [] podem ser enquadradas como prestações de serviços de ensino e/ou atividades culturais e educativas isentas de IVA, ao abrigo, designadamente, dos n.ºs 9), 11) e/ou 14) do artigo 9.º do CIVA.

b) Venda de bilhetes para o espetáculo final - Considerando que:

- O espetáculo final é a conclusão natural do projeto educativo e cultural, consistindo na apresentação pública do repertório preparado ao longo do ano letivo;

- Os bilhetes são de valor acessível, dirigidos sobretudo a pais, familiares e membros da comunidade escolar;

- As receitas provenientes da bilhética se destinam exclusivamente a suportar os custos do projeto, sem caráter comercial lucrativo;

- O Requerente é uma entidade sem fins lucrativos, com atividade habitual na área da educação e cultura musical;

Questiona se a receita obtida com a venda dos bilhetes para o espetáculo pode ser considerada uma prestação de serviços de natureza cultural e educativa isenta de IVA, ao abrigo do n.º 14) do artigo 9.º do CIVA; e/ou uma manifestação ocasional destinada à angariação de fundos, enquadrável na isenção prevista no n.º 20) do mesmo artigo, desde que não se verifiquem distorções de concorrência.

## II. ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO FACE AO CÓDIGO DO IVA

12. De acordo com o artigo 10.º do Código do IVA, «apenas são considerados como organismo 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 directo ou indirecto nos resultados da exploração;

b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;

c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas

operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;

d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.»

13. Conforme é referido no ponto 2 do Ofício-circulado n.º 25059, de 12-02-2025 da Direção de Serviços do IVA [1], o Código do IVA «ao referir-se a organismos sem finalidade lucrativa, tem como objetivo conceder um tratamento mais favorável a determinados organismos cujas atividades são orientadas para fins distintos dos comerciais.»

14. O Código do IVA exige, portanto, que os corpos gerentes não tenham, por si, ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados de exploração.

15. A referida norma encontra fundamento no artigo 133.º, alínea b) da Diretiva 2006/112/ CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), que permite aos Estados-Membros subordinar a isenção à condição de os organismos serem geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não tenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse direto ou indireto nos resultados de exploração.

16. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no Acórdão n.º C-267/00 - Zoological Society of London, de 21 de março de 2002, veio densificar o conceito de «organismo sem finalidade lucrativa», ao interpretar o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, da Sexta Diretiva 77/388/CEE.

17. Neste aresto, o Tribunal esclareceu que a exigência de que o organismo seja «gerido e administrado essencialmente a título gratuito» se refere especificamente aos elementos desse organismo que, nos termos dos estatutos, asseguram a sua direção ao mais elevado nível, bem como às pessoas que, embora não estejam formalmente designadas, exercem efetivamente essa direção, tomando decisões de mais alto nível relativas à política do organismo, nomeadamente no domínio financeiro, e desempenhando funções de controlo superiores.

18. Assim, resulta claramente do entendimento do TJUE que a condição de inexistência de finalidade lucrativa está indissociavelmente ligada ao exercício gratuito das funções de direção superior, impondo que a gestão, ao mais alto nível decisório, seja exercida essencialmente a título gratuito.

19. Ora, da análise dos elementos disponíveis na Autoridade Tributária e Aduaneira constata-se que o Requerente declarou ter pago, no ano de 2025, rendimentos de categoria A - trabalho dependente - ao Presidente da Direção da Associação, no valor de 27.159,28 €.

20. Considerando que o Presidente da Direção integra o órgão máximo de administração e decisão da Associação, exercendo funções de direção ao mais elevado nível, o facto de auferir remuneração evidencia que tais funções não são exercidas essencialmente a título gratuito.

21. Assim, à luz da interpretação vinculativa do TJUE, a condição de gestão essencialmente gratuita não se encontra verificada. A remuneração do Presidente da Direção afasta, de forma inequívoca, o carácter predominantemente gratuito exigido pelo direito da União Europeia.

22. Consequentemente, não se encontra preenchido um dos pressupostos materiais indispensáveis à qualificação da entidade como organismo sem finalidade lucrativa, ficando, por isso, juridicamente inviabilizada essa qualificação nos termos analisados.

23. No que respeita à eventual aplicação da isenção prevista nos n.ºs 9 e 11 do artigo 9.º do Código do IVA, foi solicitado ao Requerente que esclarecesse se está integrado no Sistema Nacional de Educação ou se é reconhecido pelos ministérios competentes como prosseguindo fins análogos, tendo-lhe sido, em caso afirmativo, requerido o envio do respetivo comprovativo.

24. O Requerente apresentou como resposta que «A [] não se encontra integrada no Sistema Nacional de Educação, nem dispõe, à presente data, de despacho ou ato formal dos ministérios competentes que a reconheça expressamente como prosseguindo fins análogos aos de um estabelecimento de ensino integrado nesse sistema.»

25. Neste âmbito, cumpre, antes de mais, salientar que é jurisprudência constante do TJUE que as isenções previstas no artigo 135.º da Diretiva IVA, para além de consubstanciarem derrogações ao princípio geral da 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, tais isenções serem interpretadas de forma a que fiquem privadas dos seus efeitos [2].

26. O n.º 9 do artigo 9.º do Código do IVA 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 sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efectuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes;»

27. A isenção abrange, assim, as prestações de serviços de ensino efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação, bem como por estabelecimentos que, não estando nele integrados, tenham sido reconhecidos pelos ministérios competentes como prosseguindo fins análogos.

28. No que respeita aos estabelecimentos que não se encontrem integrados no Sistema Nacional de Educação, constitui pressuposto de aplicação da isenção prevista nesta norma a obtenção do reconhecimento, pelo Ministério da Educação, de que prosseguem fins análogos aos dos estabelecimentos integrados nesse Sistema.

29. Tal reconhecimento constitui condição necessária para a aplicação da isenção prevista no n.º 9 do artigo 9.º do Código do IVA, a qual apenas produz efeitos a partir do momento em que o estabelecimento obtém o referido reconhecimento, nos termos da legislação aplicável.

30. Atendendo a que o Requerente informa não se encontrar integrado no Sistema Nacional de Educação nem dispor de reconhecimento pelo Ministério da Educação como prosseguindo fins análogos, conclui-se que não pode beneficiar da isenção prevista na referida disposição legal.

31. Por seu turno, o n.º 11 do artigo 9.º do Código do IVA, com a 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 imposto «as prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior».

32. Conforme explicado no Ofício-circulado n.º 25060, de 19-02-2025, da Direção de Serviços do IVA [3], esta disposição legal tem por base a alínea j) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, nos termos da qual os Estados-Membros isentam de IVA «as lições ministradas por docentes, a título particular, relacionadas com o ensino escolar ou universitário».

33. Atendendo ao princípio da interpretação estrita subjacente às isenções previstas no artigo 9.º do Código do IVA, referido no ponto 25 da presente informação, deve entender-se que o âmbito de aplicação da isenção prevista no n.º 11) do mesmo artigo se circunscreve às prestações de serviços que se qualifiquem, objetivamente, como lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior.

34. Sendo este o escopo prosseguido pela isenção, as lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior devem estar estabelecidas de acordo com os planos curriculares e os conteúdos programáticos do sistema educativo nacional.

35. É de notar que, conforme esclarece o referido Ofício-circulado, no seu ponto 5, com a nova redação dada ao n.º 11) do artigo 9.º do Código do IVA, a isenção aí prevista - que anteriormente se restringia às lições sobre matérias do ensino escolar ou superior ministradas a título pessoal (sem interferência de outras entidades) - passa a abranger, de uma forma mais ampla, os sujeitos passivos que ministrem esse tipo de lições, designadamente os explicadores, os professores e os centros de explicações.

36. Contudo, a interpretação estrita do âmbito de aplicação da norma anteriormente aludida impõe que, quando estas prestações de serviços sejam fornecidas a estabelecimentos de ensino ou a outras entidades, apenas beneficiem da isenção do imposto quando ministradas por sujeitos passivos com qualificação profissional para a

docência e ajam nessa qualidade, ou seja, como professores. Ficam, assim, fora do âmbito da isenção as prestações de serviços que consistam na ministração de aulas ou ações de formação por formadores.

37. Estão também fora do escopo desta isenção as prestações de serviços de ensino ministradas por estabelecimentos de ensino, as quais, podem beneficiar da isenção prevista no n.º 9) do artigo 9.º do Código do IVA, quando reunidas as condições definidas na norma legal.

38. O Requerente juntou ao pedido de elementos adicionais um documento relativamente ao qual esclarece o seguinte: «Acréscce, para efeitos de comprovação da efetiva articulação do projeto com o ensino da Educação Musical em contexto escolar, que se juntam ao presente pedido excertos dos manuais escolares "100% Música" (5.º e 6.º anos) - manuais de utilização amplamente difundida a nível nacional -, enquanto recursos de apoio ao professor, nos quais o projeto [] se encontra expressamente integrado no repertório e nos materiais pedagógicos destinados ao trabalho em sala de aula. Os excertos anexos são apresentados exclusivamente como evidência do caráter educativo do projeto e da sua efetiva utilização em contexto letivo.»

39. Face ao anteriormente exposto, a integração do projeto em causa em manuais escolares e a sua utilização como recurso pedagógico em contexto letivo não demonstram, de forma inequívoca, que estejam em causa lições ministradas sobre matérias do ensino escolar estabelecidas de acordo com os planos curriculares e os conteúdos programáticos do sistema educativo nacional.

40. Acresce que o papel do Requerente extravasa o âmbito estrito da norma, por não reconduzir à ministração direta de lições nos termos aí previstos.

41. Deste modo, a atividade em apreço não merece acolhimento na isenção prevista no n.º 11) do artigo 9.º do Código do IVA.

42. Assim, relativamente à primeira questão colocada pelo Requerente, conclui-se que a inscrição dos alunos no Projeto [] não se encontra abrangida pelas isenções previstas nos n.ºs 9) e 11) do artigo 9.º do Código do IVA.

43. Por falta de enquadramento nas Listas I e II anexas ao Código do IVA, a inscrição em causa encontra-se sujeita à taxa normal de IVA (23 %), nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.

44. No que concerne à segunda questão suscitada pelo Requerente, atinente à venda de bilhetes para o espetáculo final, cumpre referir que esta constitui uma operação autónoma relativamente à inscrição dos alunos no Projeto [] devendo, por isso, ser objeto de enquadramento próprio para efeitos de determinação da taxa de IVA aplicável.

45. Tratando-se da venda de bilhetes para assistência a um espetáculo de natureza musical, a operação configura uma entrada em espetáculo para efeitos da verba 2.32 da Lista I anexa ao Código do IVA.

46. Em consequência, por estar abrangida pela referida verba e considerando que o Requerente não beneficia da isenção prevista no n.º 13 do artigo 9.º do mesmo diploma legal, conforme expressamente indicado na referida verba, a venda dos referidos bilhetes está sujeita a IVA à taxa reduzida (6 %), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.

### III. CONCLUSÃO

47. Considerando o exposto, conclui-se que:

a) A inscrição dos alunos no Projeto [] encontra-se sujeita à taxa normal de IVA (23 %), nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.

b) A venda de bilhetes para o espetáculo musical final encontra-se sujeita à taxa reduzida de IVA (6 %), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.

[1] Referente a: Artigo 10.º do Código do IVA - Conceito de organismo sem finalidade lucrativa para efeitos de aplicação de certas isenções previstas no artigo 9.º do Código.

- [2] Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão de 12/09/2000, proc. C-358/97, ns. 52 e 55, e o Acórdão de 18/11/2004, proc. C-284/03, n.º 16.
- [3] Referente a: Artigo 9.º, n.º 11 do Código do IVA.