

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. 9) do art. 9.º; al. c) do n.º 1 do art. 18.º

Assunto: Taxas – Enquadramento - Estabelecimento de ensino que fornece aos alunos uniformes, transportes, atividades de enriquecimento curricular, frequência de salas de estudo e outros serviços.

Processo: **nº 10211**, por despacho de 2016-05-31, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - Questão apresentada

A Requerente questiona da possibilidade de aplicação da isenção prevista no artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) às seguintes operações:

- a) Débito aos alunos dos encargos suportados com aquisição de "batas, uniformes, cadernetas, etc.";
- b) Serviço de transporte fornecido aos alunos que o solicitem;
- c) Fornecimento de "outras atividades de enriquecimento tais como yoga, natação, dança, etc.," aos alunos que o solicitem;
- d) Frequência de sala de estudo, aos alunos do 1.º ciclo inscritos (ex-alunos e outros), sendo cobrada uma quantia variável em função do transporte e alimentação.

II – Análise

1. Por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a Requerente declara exercer a atividade de "Educação Pré-escolar - CAE 85100", desde 2008.05.15. Para efeitos de IVA encontra-se, desde essa data, enquadrada na isenção do artigo 9.º do CIVA, efetuando operações que não conferem o direito à dedução do imposto suportado.

2. Refere, no pedido de informação efetuado, que do seu regulamento interno consta o uso obrigatório de batas, uniformes, cadernetas, etc. e que os seus alunos pagam uma mensalidade fixa que inclui alimentação, uso de material didático, uso de brinquedos e o uso das instalações. Segundo se depreende, a Requerente cobra, adicionalmente, aos alunos que o solicitem, o fornecimento de bens e/ou serviços supra mencionados.

3. A alínea 9) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) isenta do 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"*.

- 4.** A isenção abrange o serviço de ensino efetuado pelos estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação (SNE) e pelos estabelecimentos que não o sendo, tenham sido reconhecidos, pelos Ministérios competentes, como tendo fins análogos àqueles.
- 5.** Abrange, ainda, as prestações de serviços e as transmissões de bens conexas ou acessórias ao serviço de ensino, quando fornecidas por estas entidades, devendo as mesmas revestir um caráter de complementaridade face àquela operação principal, constituindo não um fim em si mesmo para os destinatários das operações, mas um meio para beneficiar nas melhores condições do serviço principal fornecido pelos estabelecimentos de ensino.
- 6.** São exemplos de serviços tipicamente considerados como conexos com o serviço de ensino, o alojamento, a alimentação ou o transporte e, como transmissões de bens conexas, o fornecimento de material didático, quando fornecidos pelos estabelecimentos de ensino aos seus alunos.
- 7.** Quanto às questões concretamente colocadas, é entendimento deste Serviço que a venda de batas e uniformes não está abrangida pela isenção, não sendo considerada uma operação acessória face ao serviço de ensino, sendo tributada à taxa normal do imposto a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.
- 8.** Já o serviço de transporte garantido pelo estabelecimento escolar aos seus alunos considera-se isento de IVA porque diretamente relacionado com o serviço de ensino, como decorre aliás do texto da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.
- 9.** O mesmo se diz relativamente à venda de cadernetas, caso as mesmas sejam produzidas pelo próprio estabelecimento de ensino, aplicando-se, neste caso, o que acima se referiu relativamente à venda de material escolar pelo estabelecimento de ensino. Caso assim não seja, a venda de cadernetas é tributada de acordo com a taxa normal do imposto.
- 10.** Quanto ao fornecimento de atividades de yoga, natação, dança, etc. caso os pais assim o desejem e mediante pagamento de um preço, afigura-se que estes serviços não se enquadram no conceito de "Atividades de enriquecimento curricular" a que se refere a Portaria n.º 644-A/2015, de 24 de agosto e que regulamenta as regras de organização e funcionamento das escolas e respetivas ofertas de atividades de enriquecimento curricular e apoio à família e que se aplica aos estabelecimentos públicos de educação pré-escolar e do 1.º ciclo do ensino básico.
- 11.** Este diploma esclarece os termos em que as atividades de enriquecimento curricular devem ser oferecidas aos alunos pelos estabelecimentos de ensino, entendendo este Serviço, para efeitos de aplicação da isenção da alínea 9) do artigo 9.º dever aplicar-se, também, aos estabelecimentos privados, como critério de determinação das operações que devem considerar-se conexas com o ensino.
- 12.** De acordo com o referido diploma, consideram-se atividades de enriquecimento curricular as atividades de caráter facultativo e natureza eminentemente lúdica, formativa e cultural que constituem oferta obrigatória e gratuita pelos estabelecimentos de ensino do 1.º ciclo do ensino básico (artigo 7.º e 8.º), situação que não se aplica ao caso concreto questionado uma vez que a Requerente se dedica à atividade de ensino pré-escolar.

13. Quando à disponibilização da sala de estudo a ex-alunos e outros, e uma vez que a Requerente se dedica especificamente à atividade de ensino pré-escolar, entende-se que aquele serviço, não sendo acessório aos serviços de ensino que desenvolve, deve ser tributado de acordo com a taxa normal do imposto.

14. Face ao exposto, informa-se que a Requerente deve proceder à entrega da declaração de alterações a que se refere o artigo 32.º do CIVA, de modo a que o seu enquadramento em sede de IVA espelhe o exercício de atividades isentas sem direito à dedução e de atividades tributadas, que conferem direito à dedução do imposto suportado, devendo optar por um dos métodos de determinação do IVA dedutível nos termos referidos no artigo 23.º do CIVA.

III – Conclusão

Neste termos, conclui-se que:

- A venda de batas e uniformes deve ser tributada à taxa normal do imposto, por falta de enquadramento na isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA. Quando à venda de cadernetas, a mesma deve ser tributada à taxa normal de IVA caso não sejam produzidas pelo próprio estabelecimento.
- O serviço de transporte, sendo considerado acessório ao serviço de ensino, é isento de IVA ao abrigo da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA;
- O fornecimento de serviços aulas de yoga, natação ou dança, aos pais que o requeiram e mediante pagamento, não se enquadra na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, sendo tributado de acordo com a taxa normal do imposto;
- A disponibilização de uma sala de estudo a ex-alunos e outros constitui uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta.