

## Projeto de Lei n.º 919/XIII/3.ª (CDS-PP)

**Altera o Código do IVA, com o intuito de isentar deste imposto os serviços de explicações e apoio escolar prestados pelos centros de estudo.**

## Projeto de Lei n.º 921/XIII/3.ª (CDS-PP)

**Altera o Código do IRS, de modo a permitir que lições sobre matérias do ensino escolar oficial ministradas em centros e salas de estudo e de explicações possam ser deduzidas enquanto despesas de educação.**

Data de admissão: 19 de junho de 2018

Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa (5.ª)

## Índice

- I. Análise sucinta dos factos, situações e realidades respeitantes à iniciativa
- II. Apreciação da conformidade dos requisitos formais, constitucionais e regimentais e do cumprimento da lei formulário
- III. Enquadramento legal e doutrinário e antecedentes
- IV. Iniciativas legislativas e petições pendentes sobre a mesma matéria
- V. Consultas e contributos
- VI. Apreciação das consequências da aprovação e dos previsíveis encargos com a sua aplicação

Elaborada por: Rafael Silva (DAPLEN), Tiago Tibúrcio, Maria João Godinho (DILP), e Vasco Cipriano (DAC).

Data: 6 de julho de 2018.

---

## I. Análise sucinta dos factos, situações e realidades respeitantes à iniciativa

---

O Grupo Parlamentar do Centro Democrático Social – Partido Popular (CDS-PP), apresenta duas iniciativas visando alterações fiscais relacionadas com despesas de educação.

Por um lado, pretende isentar de Imposto sobre o Valor Acrescentado os serviços efetuados por entidades com a classificação de atividade económica (CAE) “atividades de apoio a serviços de educação”, entendendo que não se justifica a diferença de regimes entre os serviços prestados por centros de estudo integrados nesta CAE e as lições ministradas a título pessoal sobre matérias de ensino escolar ou superior.

Por outro, pretende que seja possível deduzir à coleta, despesas de formação e educação faturadas por prestações de serviços de apoio escolar, apoio ao estudo e explicações, considerando que a exclusão da dedução destas despesas constitui um tratamento fiscal injusto face aos mesmos serviços prestados por uma pessoa singular.

---

## II. Apreciação da conformidade dos requisitos formais, constitucionais e regimentais e do cumprimento da lei formulário

---

- **Conformidade com os requisitos formais, constitucionais e regimentais**

Os Projetos de Lei n.ºs 919 e 921/XIII/3.<sup>a</sup> são subscritos por dezoito Deputados do Grupo Parlamentar do CDS - Partido Popular, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 167.º da [Constituição](#) e no artigo 118.º do [Regimento da Assembleia da República](#) (doravante Regimento), que consagram o poder de iniciativa da lei. Trata-se de um poder dos Deputados, nos termos da alínea b) do artigo 156.º da Constituição e da alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do Regimento, e dos grupos parlamentares, nos termos da alínea g) do n.º 2 do artigo 180.º da Constituição e da alínea f) do artigo 8.º do Regimento.

Tomam a forma de projeto de lei, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 119.º do Regimento, encontram-se redigidos sob a forma de artigos, são precedidos de uma breve exposição de motivos e têm uma designação que traduz sinteticamente o seu objeto principal, embora possa ser objeto de aperfeiçoamento em caso de aprovação, dando assim cumprimento aos requisitos formais estabelecidos no n.º 1 do artigo 124.º do Regimento.

De igual modo encontram-se respeitados os limites à admissão das iniciativas, previstos no n.º 1 do artigo 120.º do Regimento, uma vez que este projeto de lei não parece infringir princípios constitucionais e define concretamente o sentido das modificações a introduzir na ordem legislativa. Encontra-se também salvaguardado o limite imposto pelo n.º 2 do artigo 167.º da Constituição e n.º 2 do artigo 120.º do Regimento, conhecido como *lei-travão*, uma vez que no artigo 3.º de ambos os projetos de lei se remete a entrada em

vigor para o ano económico seguinte, parecendo preferível, para este efeito, a formulação utilizada no Projeto de Lei n.º 919/XIII/3.<sup>a</sup> (CDS-PP), por fazer coincidir o seu início de vigência com o “*Orçamento do Estado subseqüente à sua publicação*”, mais concretamente com o seu respetivo início de vigência ou produção de efeitos.

O Projeto de Lei n.º 919/XIII/3.<sup>a</sup> (CDS-PP) deu entrada a 12 de junho de 2018, data em que foi admitido e baixou na generalidade à Comissão de Economia, Inovação e Obras Públicas (6.<sup>a</sup>), tendo sido redistribuído à Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa (5.<sup>a</sup>) a 21 de junho, por despacho de S. Ex.<sup>a</sup> o Presidente da Assembleia da República. O seu anúncio teve lugar na sessão plenária de dia 12 de junho.

O Projeto de Lei n.º 921/XIII/3.<sup>a</sup> (CDS-PP) deu entrada a 14 de junho de 2018. Foi admitido a e baixou na generalidade à Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa (5.<sup>a</sup>) a 19 de junho, por despacho de S. Ex.<sup>a</sup> o Presidente da Assembleia da República. Foi anunciado na reunião plenária de dia 20 de junho.

A discussão na generalidade de ambas as iniciativas legislativas encontra-se agendada para a reunião plenária de dia 18 de julho, por arrastamento com a Petição n.º 338/XIII/2.<sup>a</sup> - cfr. Súmula da Conferência de Líderes n.º 67, de 20 de junho de 2018.

## • Verificação do cumprimento da lei formulário

O título do Projeto de Lei n.º 919/XIII/3.<sup>a</sup> (CDS-PP) - “*Altera o Código do IVA, com o intuito de isentar deste imposto os serviços de explicações e apoio escolar prestados pelos centros de estudo*” – e do Projeto de Lei n.º 921/XIII/3.<sup>a</sup> (CDS-PP) - “*Altera o Código do IVA, com o intuito de isentar deste imposto os serviços de explicações e apoio escolar prestados pelos centros de estudo*” – traduzem sinteticamente os respetivos objetos, mostrando-se conformes ao disposto no n.º 2 do artigo 7.º da Lei n.º 74/98, de 11 de novembro, conhecida como *lei formulário*<sup>1</sup>, embora, em caso de aprovação, possam ser objeto de aperfeiçoamento, em sede de apreciação na especialidade ou em redação final.

Segundo as regras de legística formal, “*o título de um ato de alteração deve referir o título do ato alterado*”<sup>2</sup>, sugerindo-se nestes casos que se rediga o nome dos códigos alterados por extenso (podendo ainda ser acrescentado o tipo, número e data dos atos legislativos que os aprovaram), por exemplo da seguinte forma:

- “*Altera o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, isentando deste imposto os serviços de explicações e apoio escolar prestados pelos centros de estudo*”;

- “*Altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, permitindo que lições sobre matérias do ensino escolar oficial ministradas em centros e salas de estudo e de explicações possam ser deduzidas enquanto despesas de educação*”.

<sup>1</sup> Lei n.º 74/98, de 11 de novembro, que estabelece um conjunto de normas sobre a publicação, a identificação e o formulário dos diplomas, alterada e republicada pelas Leis n.ºs 2/2005, de 24 de janeiro, 26/2006, de 30 de junho, 42/2007, de 24 de agosto, e [43/2014, de 11 de julho](#).

<sup>2</sup> Duarte, D., Sousa Pinheiro, A. *et al* (2002), *Legística*. Coimbra, Editora Almedina, pág. 201.

Não obstante o n.º 1 do artigo 6.º da *lei formulário* dispor que os “*diplomas que alterem outros devem indicar o número de ordem da alteração introduzida e, caso tenha havido alterações anteriores, identificar aqueles diplomas que procederam a essas alterações, ainda que incidam sobre outras normas*”, no caso dos códigos fiscais, alterados com bastante frequência, parece ser mais seguro não acrescentar essa informação.

Os autores não promoveram a republicação, em anexo aos projetos de lei, quer do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, quer do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, nem se verificam quaisquer dos requisitos de republicação de diplomas alterados, previstos no artigo 6.º da *lei formulário*, dada a exceção prevista na alínea a) do seu n.º 3.

Em caso de aprovação estas iniciativas revestirão a forma de lei, nos termos do n.º 3 do artigo 166.º da Constituição, pelo que devem ser objeto de publicação na 1.ª série do Diário da República, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º da *lei formulário*.

No que respeita ao início de vigência, estão ambas conformes com o previsto no n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 74/98, de 11 de novembro, segundo o qual os atos legislativos “*entram em vigor no dia neles fixado, não podendo, em caso algum, o início de vigência verificar-se no próprio dia da publicação*”. Isto porque o artigo 3.º do Projeto de Lei n.º 919/XIII/3.<sup>a</sup> (CDS-PP) estabelece que a sua entrada em vigor ocorrerá com o “*Orçamento do Estado subsequente à sua publicação*”, e o artigo 3.º do Projeto de Lei n.º 919/XIII/3.<sup>a</sup> (CDS-PP) dispõe que o seu início de vigência será “*a 1 de janeiro de 2019*”.

Como referido anteriormente, parece preferível, para salvaguardar a “*lei travão*”, utilizar uma formulação que faça coincidir o início de vigência com a entrada em vigor ou produção de efeitos do Orçamento do Estado subsequente à sua publicação.

Nesta fase do processo legislativo, a iniciativa em apreço não nos parece suscitar outras questões em face da *lei formulário*.

### III. Enquadramento legal e doutrinário e antecedentes

- **Enquadramento legal nacional e antecedentes**

A [Constituição da República Portuguesa](#) define, nos artigos 103.º e 104.º, os fins da tributação: «O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza» (artigo 103.º, n.º 1); «o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar»; «a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real»; «a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos»; «a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça

social, devendo onerar os consumos de luxo» (artigo 104.º). No mesmo artigo 103.º, estatuem-se os princípios da legalidade e da irretroatividade tributárias.

De acordo com o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da lei fundamental, a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas são da exclusiva competência da Assembleia da República.

No que diz respeito ao regime jurídico do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), este encontra-se regulado pelo [Código do IVA](#) (CIVA), aprovado pelo [Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro](#), e republicado em 2008 através do [Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho](#).

Nas normas de incidência objetiva do IVA, decorre da [alínea a\) do n.º 1 do artigo 1.º](#) do Código do IVA que estão sujeitas a imposto "As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal".

A [alínea a\) do n.º 1 do artigo 2.º](#) do mesmo normativo define o conceito de sujeito passivo, que abrange "As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)".

O artigo 4.º considera, de forma residual, como prestações de serviços todas as operações efetuadas a título oneroso que não sejam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens (ver artigo 3.º).

O CIVA considera, contudo, que algumas operações, por serem consideradas de interesse geral ou social e com fins de relevante importância, beneficiam da isenção do imposto. Deste modo, pretende-se "desonerar quer administrativamente, quer financeiramente, tais atividades". Estão nesta categoria, designadamente, as operações definidas no artigo 9.º do Código do IVA<sup>3</sup>. Em matéria de ensino, relevam as alíneas 9 e 11 deste artigo, que dispõe o seguinte:

## **Artigo 9.º**

### **Isenções nas operações internas**

#### ***Estão isentas do imposto:***

(...)

*9) 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*

---

<sup>3</sup> [Ver ficha doutrinária da Autoridade Tributária e Aduaneira.](#)

*estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes;*

(...)

*11) As prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou superior;*

(...)

Tal como é identificado pelo [Projeto de Lei n.º 919/XIII](#), de acordo com este normativo os serviços de explicações e apoio escolar poderão beneficiar de isenção do IVA se forem efetuados por “estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes” ou, então, se forem prestados a título pessoal. Esta última situação tem por base a alínea j) do n.º 1 do artigo 132.º da [Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro](#) (Diretiva IVA), segundo a qual os Estados-Membros isentam “As lições ministradas por docentes, a título particular, relacionadas com o ensino escolar ou universitário”, sendo de notar, sobre esta matéria, o entendimento do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente o Acórdão de 14 de junho de 2007 (Processo C-445/05, Haderer), bem como o Acórdão de 8 de janeiro de 2010 (Processo C-473/08, Eulitz).

Refira-se ainda o enquadramento que sobre esta matéria foi feito pela Administração Fiscal, nomeadamente a [Informação \(vinculativa\), processo n.º 9442, com despacho de concordante do subdiretor geral do IVA, de 19-10-2015](#).

No que diz respeito ao Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares, o [Código do IRS](#), aprovado pelo [Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro](#), define no capítulo V (Liquidação) um conjunto de deduções efetuadas à coleta. Entre estas contam-se as relativas “às despesas de educação e formação” [artigo 78.º, alínea d)]. O artigo 78.º-D detalha os termos em que se efetua esta dedução, sendo este o artigo visado pelo [Projeto de Lei n.º 921/XIII](#), o qual propõe, especificamente, o aditamento de uma nova alínea ao n.º 1 [alínea e)]. Reproduz-se, de seguida, o artigo em causa (com a identificação e remissão para os diplomas que alteraram a sua redação).

### **Artigo 78.º-D**

#### ***Dedução de despesas de formação e educação***

*1 - À coleta do IRS devido pelos sujeitos passivos é dedutível um montante correspondente a 30 % do valor suportado a título de despesas de formação e educação por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de (euro) 800:*

- a) Que conste de faturas que titulem prestações de serviços e aquisições de bens, isentos do IVA ou tributados à taxa reduzida, comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, enquadradas, de acordo com a Classificação Portuguesa das Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE - Rev. 3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º*

381/2007, de 14 de novembro, nos seguintes setores de atividade: (Redação do [Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto](#))

- i) Secção P, classe 85 - Educação;
- ii) Secção G, classe 47610 - Comércio a retalho de livros, em estabelecimentos especializados;
- iii) Secção G, Classe 88910 - Atividades de cuidados para crianças, sem alojamento; (aditada pela [Lei n.º 67/2015, de 6 de julho](#), com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2015)

- b) Que tenham sido objeto de comunicação nos termos dos n.os 5 e 8.
- c) Que conste de faturas que titulem prestações de serviços comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, ou emitidas no Portal das Finanças, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 115.º, desde que as mesmas se refiram a refeições escolares e o número de identificação fiscal seja de um prestador de serviços de fornecimento de refeições escolares. (alínea aditada pela [Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro](#))
- d) (alínea aditada [Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro](#)) Relativas a arrendamento de imóvel ou de parte de imóvel, a membros do agregado familiar que não tenham mais de 25 anos e frequentem estabelecimentos de ensino previstos no n.º 3, cuja localização se situe a uma distância superior a 50 km da residência permanente do agregado familiar:

i) Que conste de faturas comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, enquadradas de acordo com a Classificação Portuguesa das Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE - Rev. 3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro, no setor de atividade da secção L, classe 68200 - Arrendamento de bens imobiliários;

ii) Que tenham sido comunicadas utilizando os meios descritos no n.º 5 do artigo 115.º sempre que os senhorios sejam sujeitos passivos de IRS não abrangidos pela obrigação de emissão de fatura; ou

iii) Que constem de outros documentos, no caso de prestações de serviços e transmissões de bens efetuadas pelas entidades a que se refere a subalínea ii) da alínea b) do n.º 6 do artigo 78.º

2 - Para efeitos do disposto no presente artigo, consideram-se despesas de educação e formação os encargos com o pagamento de creches, jardins-de-infância, lactários, escolas, estabelecimentos de ensino e outros serviços de educação, bem como as despesas com manuais e livros escolares.

3 - As despesas de educação e formação suportadas só são dedutíveis desde que prestadas, respetivamente, por estabelecimentos de ensino integrados no sistema nacional de educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, ou por entidades reconhecidas pelos ministérios que tutelam a área da formação profissional e, relativamente às últimas, apenas na parte em que não tenham sido consideradas como encargo da categoria B.

4 - Não são dedutíveis as despesas de formação e educação até ao montante que no ano em causa seja excluído de tributação nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º-A ou reembolsado no âmbito de um Plano Poupança-Educação, nos termos previstos na legislação aplicável.

5 - Os estabelecimentos públicos comunicam à Autoridade Tributária e Aduaneira o valor das propinas e demais encargos considerados dedutíveis nos termos deste artigo, mediante a entrega de declaração de modelo oficial, a aprovar por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, até ao final do mês de janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreu o respetivo pagamento.

6 - O disposto no número anterior é igualmente aplicável, com as necessárias adaptações, às prestações de serviços e transmissões de bens efetuadas pelas entidades a que se refere a subalínea ii) da alínea b) do n.º 6 do artigo 78.º, exceto quando emitam e comuniquem faturas.

7 - Os n.os 2 a 8 do artigo 78.º-B são aplicáveis, com as necessárias adaptações, à dedução prevista no presente artigo.

8 - Caso as despesas de educação e formação tenham sido realizadas fora do território português, pode o sujeito passivo comunicá-las através do Portal das Finanças, inserindo os dados essenciais da fatura ou documento equivalente que as suporte, sendo ainda de observar o disposto no artigo 128.º (Redação da [Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março](#))

9 - Nas atividades previstas na alínea a) do n.º 1 consideram-se abrangidas as atividades equivalentes previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º (aditado pela [Lei n.º 67/2015, de 6 de julho](#), com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2015)

10 - Para efeitos do disposto na alínea c) do n.º 1: (n.º aditado pela [Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro](#))

- a. Os sujeitos passivos devem indicar no Portal das Finanças quais as faturas que titulam as aquisições referentes a refeições escolares;
- b. A identificação fiscal dos prestadores de serviços de fornecimento de refeições escolares é comunicada à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos a definir por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da educação.

11 - (n.º aditado [Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro](#)) Para efeitos da alínea d) do n.º 1:

- a) É dedutível a título de rendas um valor máximo de € 300 anuais, sendo o limite global de € 800 aumentado em € 200 quando a diferença seja relativa a rendas;
- b) As faturas ou outro documento que, nos termos da lei, titule o arrendamento serão emitidos com a indicação de que este se destina ao arrendamento de estudante deslocado;
- c) Para efeitos do disposto na alínea anterior, os sujeitos passivos devem, no caso de faturas comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, indicar no Portal das Finanças que as mesmas titulam encargos com arrendamento de estudante deslocado;

- d) *A dedução em causa não é cumulável, em relação ao mesmo imóvel, com a dedução relativa a encargos com imóveis prevista no artigo 78.º-E*

Consultada a [base de dados da Atividade Parlamentar quanto ao processo legislativo que deu origem ao Orçamento do Estado para 2018](#)<sup>4</sup>, verificou-se terem existido propostas de alterações sobre a matéria em apreço. É o caso da [Proposta de alteração n.º 130C](#) (do CDS-PP), cujo teor é idêntico ao proposto através do Projeto de Lei n.º 921/XIII, em análise (acrescentando, porém, a expressão “e transporte escolar”, alargando a isenção a este serviço), e que foi rejeitada em comissão. Também se pode fazer referência à [Proposta de Alteração n.º 218C](#) (do PSD), que propunha o aditamento de um n.º 12 ao artigo 78.º D, com o seguinte teor: “Nos agregados com três ou mais dependentes a seu cargo o limite referido no n.º 1 é elevado em montante correspondente a 30% por cada dependente a partir do terceiro, inclusive, caso existam, relativamente a todos eles, despesas de educação ou formação”. Esta proposta foi igualmente rejeitada em comissão.

- **Enquadramento internacional**

- **Países europeus**

A legislação comparada é apresentada para os seguintes países da União Europeia: Espanha, França, Irlanda e o Reino Unido

### ESPANHA

Em Espanha, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - IRPF*) é regulado pela [Ley 35/2006, de 28 de noviembre](#), a qual é regulamentada pelo [Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo](#). Trata-se de um imposto parcialmente cedido às Comunidades Autónomas - de acordo com a [Ley 22/2009, de 18 de diciembre](#), que regula o sistema de financiamento das Comunidades Autónomas. Estas recebem 50% da receita do IRPF produzida no respetivo território.

As Comunidades Autónomas têm também competências normativas nesta matéria ([artigo 46](#) daquela lei), designadamente no tocante a taxas e deduções, o que faz com que rendimentos iguais possam ser taxados de forma diferente consoante a região em que se habite. Também as deduções de despesas de educação são concretizadas por legislação autonómica, diferindo por vezes significativamente. No sítio eletrónico da *Agencia Tributaria* é disponibilizado um [guia](#) sobre o IRPF 2017, em cuja parte inicial são evidenciadas as principais diferenças entre as diversas Comunidades.

Tomando como exemplo a Comunidade de Madrid, que concretiza as suas opções através do [Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la](#)

---

<sup>4</sup> Proposta de Lei n.º 100/XIII/3 - OE 2018.

*Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado*, podem ser deduzidas as seguintes despesas com educação de filhos/descendentes (artigo 11 - [gastos educativos](#)<sup>5</sup>):

- 5% dos gastos com vestuário escolar (fardas obrigatórias);
- 10% dos gastos com ensino de línguas estrangeiras;
- 15% dos gastos de escolaridade (só para ensino privado não subsidiado pelo Estado<sup>6</sup>).

Estas deduções têm o limite de 400 euros por dependente (que sobe para 900 no caso dos que tenham os gastos de escolaridade referidos).

No que se refere às despesas com apoio escolar/explicações, apenas se localizou a previsão expressa da sua inclusão nas deduções de IRPF nas Ilhas Canárias (como [gastos de estudios en educación](#)<sup>7</sup>). Como explicado no [sítio eletrónico](#) do respetivo governo regional, estas deduções incluem despesas com material escolar, livros, transportes e fardas escolares, alimentação e apoio escolar (*refuerzo educativo*). Mas não incluem, por exemplo, despesas com matrículas, mensalidades ou atividades extracurriculares. As despesas em causa podem ser deduzidas na sua totalidade até ao limite de 100 euros pelo conjunto de despesas e dependentes.

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (*Impuesto sobre el Valor Añadido – IVA*) é regulado pela [Ley 37/1992, de 28 de diciembre](#), e regulamentado pelo [Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre](#). Tal como acontece com o IRPF, trata-se de um imposto parcialmente cedido às Comunidades Autónomas, em 50% da receita no seu território, nos termos da já mencionada [Ley 22/2009, de 18 de diciembre](#). Contudo, o mesmo não acontece relativamente às competências normativas, não podendo as Comunidades Autónomas assumir qualquer competência nesta matéria.

As isenções estão previstas no [artigo 20](#) da lei acima identificada, relevando para o caso em apreço os seus n.ºs 9 e 10. Das pesquisas realizadas conclui-se que a atividade em causa está isenta de IVA, desde que cumpridos os pressupostos legalmente previstos. Tratando-se de aulas particulares dadas por pessoas singulares, as mesmas estão isentas de IVA ao abrigo do n.º 10 e, tratando-se de pessoas coletivas, a isenção ocorre ao abrigo do n.º 9. Em qualquer dos casos, a lei exige que as aulas incidam sobre matérias incluídas num plano de estudos do sistema educativo, devendo as pessoas coletivas ser certificadas.

Informação mais detalhada encontra-se disponível no [sítio eletrónico](#) da *Agencia Tributaria* e no seu [guia](#) sobre este imposto.

<sup>5</sup> Informação detalhada disponibilizada pela *Agencia Tributaria*.

<sup>6</sup> O ensino obrigatório é ministrado em estabelecimentos de três tipos: públicos, privados subsidiados pelo Estado (*concertados*) e privados não subsidiados; nos dois primeiros o ensino não é cobrado e é essa a razão apontada para a possibilidade de deduzir parte das despesas com o último. Mas, tal como referido acima, esta é a situação em Madrid e, pelas pesquisas feitas nas restantes regiões, em regra estas não são despesas dedutíveis em IRPF.

<sup>7</sup> Informação detalhada disponibilizada pela *Agencia Tributaria*

## FRANÇA

As atividades de apoio escolar podem beneficiar da isenção do imposto sobre o valor acrescentado (TVA) prevista para as prestações de ensino, conforme consta do n.º 4 do artigo 4.º do artigo 261.º do [Code Général des Impôts](#) (CGI). Nos termos deste preceito, encontram-se isentos do pagamento deste imposto os cursos ou lições particulares prestadas pessoalmente por pessoas físicas que recebam, diretamente, dos alunos a remuneração desta atividade.

Esta atividade pode ser prestada em casa do próprio ou do aluno. Também pode ser prestada num local especialmente destinado para esse efeito (do próprio ou arrendado), desde que seja prestado pelo próprio, sem recurso a assalariados. Havendo recurso a assalariados, esta atividade é sujeita ao imposto.

Entre as matérias objeto deste apoio incluem-se tanto as disciplinas escolares – como a matemática, o francês, a geografia, etc. -, como as disciplinas artísticas – música, dança, etc. – bem como as modalidades desportivas – como o judo ou a natação.

Encontram-se ainda isentos do pagamento do TVA os estabelecimentos de ensino (públicos e privados) que se rejam pelas disposições do [Código da Educação](#), assim como o apoio escolar realizado por organismos privados sem fins lucrativos, que preencham as condições previstas para os organismos de utilidade geral (*utilité générale*), conforme CGI artigo 261, 7-1.ª et b).

As despesas com o apoio escolar também beneficiam, à luz da lei francesa, de um crédito fiscal de 50% sobre o custo horário, nas condições previstas pelo [artigo 199 sexdecies do CGI](#).

Este apoio fiscal aplica-se às despesas com serviços de apoio escolar ao domicílio (através da contratação de uma pessoa física) ou, também, no caso de se recorrer a uma associação, empresa ou organismo declarado apta para esse efeito, e que preste em exclusivo esses serviços, de acordo com o [article L. 7232-1-1 du code du travail](#).

A título de exemplo, pode consultar-se a página da Internet da Acadomia, um dos maiores centros de explicações em França, que anuncia a existência destes benefícios fiscais na sua página inicial: [“50 % de crédit d'impôts sur le coût horaire charges sociales incluses, dans les conditions posées par l'art. 199 sexdecies du CGI, sous réserve de modification de la législation”](#).

A forma como se concretiza este benefício fiscal encontra-se detalhadamente explicada no sítio eletrónico da [Administração Fiscal francesa](#), nomeadamente quanto às pessoas e despesas abrangidas e modalidades de aplicação (como a forma do cálculo do imposto, *plafonds*, etc.).

## IRLANDA

A legislação sobre o imposto sobre o valor acrescentado ([VAT Consolidation Act 2010](#)) na Irlanda isenta as aulas particulares ministradas por professores ou instrutores, quando estas abranjam matérias da educação escolar ou universitária. Assim, quando o serviço é prestado por um instrutor ou professor independente (ou seja, único proprietário que presta os serviços por sua conta própria e risco), essas atividades estão isentas do imposto sobre o consumo.

A Administração fiscal disponibiliza um [guia sobre a aplicação deste regime](#) (que inclui exemplos práticos).

Compulsada a legislação e a página da administração fiscal irlandesa sobre [créditos e isenções fiscais](#), não se identificaram outros benefícios em matéria de [educação](#), para além das isenções ao nível de bolsas, custos com propinas do ensino superior (*third level education*), e cursos de línguas estrangeiras e de tecnologias de informação.

## REINO UNIDO

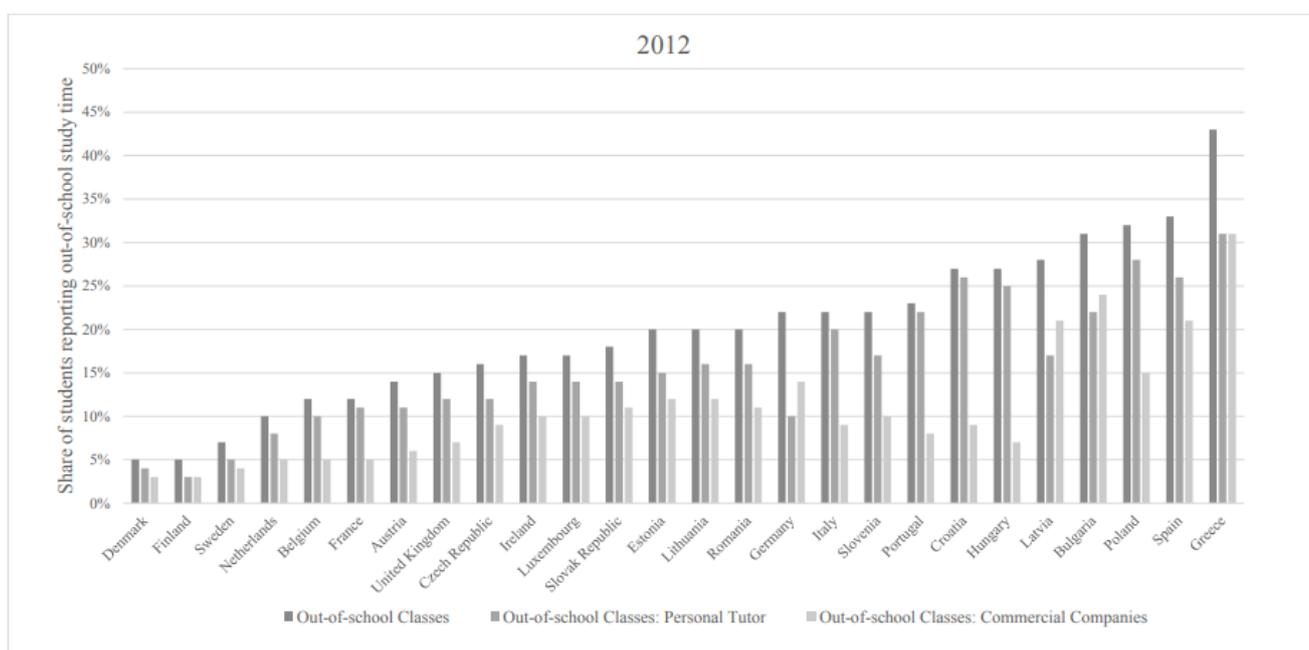
Em termos de imposto sobre o valor acrescentado, o Reino Unido isenta de pagamento deste imposto as aulas dadas por professores individualmente (ou por sua conta e risco), desde que as disciplinas em causa sejam normalmente ensinadas nas escolas ou universidades do Reino Unido (*item 2 of [Group 6 of Schedule 9 of the VAT Act 1994](#)*).

A [Notice 701/30, Guidance on Education and vocational training](#), publicado em 2017 pelo HMRC (*Her Majesty's Revenue & Customs*), contém informação sobre a aplicação deste imposto ao nível da educação, assim como o manual interno do mesmo organismo sobre [VAT Education Manual](#), onde se explica, nomeadamente, o que se deve entender por “disciplinas” e “normalmente ensinadas nas escolas ou universidades”. De acordo com este último documento, a isenção não é posta em causa se o professor/explicador der a aula a uma pessoa ou a um grupo; se contratar com um indivíduo, ou com uma organização que preste, de forma contínua, serviços educacionais; ou ainda se trabalhar sob um contrato que lhe permita usar os métodos de ensino, nome ou estilo comercial de outra pessoa ou organização. Porém, já não se encontram abrangidos pela isenção as prestações realizadas por assalariados (*Supplies of tuition carried out by employees*) ou se a prestação não for realizada, individualmente, por sua conta e risco, pelo explicador, mas através de uma escola ou estabelecimento (*Supplies by schools to pupils where an individual tutor has made the supply of tuition to the school. The onward supply is made by the school, not the tutor*).

A pesquisa realizada permitiu ainda identificar casos (relatados na [comunicação social](#)) em que os pagamentos com explicações eram assegurados através de [childcare vouchers](#) - benefício fiscal concedido, por via do empregador, aos trabalhadores que têm menores a seu cargo. O enquadramento das explicações neste benefício parece depender de o prestador das explicações aceitar este tipo de pagamento (e de estar inscrito no [Ofsted](#)) e de se entender que enquanto a criança está a receber as explicações também está a beneficiar de cuidados à criança (*childcare*). No entanto, esta prática não parece consensual nem o seu enquadramento resulta diretamente do regime jurídico analisado.

## Organizações internacionais

Apesar de os gastos com explicações e aulas particulares no espaço da União Europeia serem consideráveis, não se identificaram muitos trabalhos recentes sobre o tema<sup>8</sup>, nomeadamente por parte de organizações internacionais. Vale, por isso, a pena realçar o documento produzido pelo [Education for Economics in Europe](#) sobre esta matéria, na sequência de uma pergunta da Comissão Europeia, com o título [Shadow Education within the European Union from the Perspective of Investment in Education](#) (2017), de Pawel Bukowski. Neste trabalho, coligem-se uma série de dados estatísticos sobre a matéria em apreço – como o investimento feito pelas famílias a este nível, assim como a percentagem de alunos que beneficiam deste investimento –, os quais são analisados em termos comparativos (reproduz-se exemplo da informação recolhida no gráfico abaixo).



**Figure 2: Participation in Shadow Education by Type of Provider in 2012**

Source: Author's computations based on data from OECD PISA 2012.

<sup>8</sup> No início da década, há a referir o abrangente estudo de Mark Bray para a Comissão Europeia (2011), [The Challenge Of Shadow Education, private tutoring and its implications for policy makers in the European Union](#) – que revê a literatura sobre o tema e identifica alguns padrões. Em 2007, o mesmo autor já tinha sido responsável por um [estudo da UNESCO](#) sobre o mesmo tema.

---

#### **IV. Iniciativas legislativas e petições pendentes sobre a mesma matéria**

---

Consultada a base de dados da Atividade Parlamentar (AP), verificou-se que se encontra pendente uma petição sobre a matéria, a qual está agendada para apreciação na Reunião Plenária do dia 18 de julho de 2018, em conjunto com as iniciativas em causa :

- [Petição n.º 338/XIII/2.<sup>a</sup>](#) – “*Solicitam isenção de IVA nos serviços prestados nos Centros e Salas de Estudo e Explicações e dedução em sede de IRS enquanto despesas de educação.*”

#### **V. Apreciação das consequências da aprovação e dos previsíveis encargos com a sua aplicação**

---

Em face da informação disponível, não é possível determinar ou quantificar eventuais encargos resultantes da aprovação da presente iniciativa.