

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: nº 9 do artº 9º

Assunto: Isenções – Municípios - **Fornecimento de Refeições Escolares aos Alunos do 1.º Ciclo do Ensino Básico e do pré-escolar.**

Processo: nº **7315**, por despacho de 2014-09-05, 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), por « ....A...», presta-se a seguinte informação.

### **I - Questão apresentada:**

1. A Requerente, na sequência da transferência para os municípios da competência relativa ao fornecimento de refeições, celebrou um contrato com uma empresa de restauração, cujo título é "CONCURSO PÚBLICO COM PUBLICAÇÃO NO JOUE PARA O FORNECIMENTO DIÁRIO DE REFEIÇÕES NAS ESCOLAS DO ENSINO BÁSICO, 1.º CICLO E O PRÉ-ESCOLAR".

2. O objeto do contrato consiste no fornecimento diário de refeições nas escolas do ensino básico do 1.º ciclo e do pré-escolar do concelho da ....., para o período compreendido entre .....de 2014.

3. Foi aí acordado que ao encargo total decorrente do contrato acresce IVA à taxa legal em vigor (cláusula quarta).

4. ....., questiona se a empresa com quem contrata é considerada uma entidade protocolada com o município, beneficiando, por isso, da aplicação da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

### **II - Sobre o Contrato:**

5. O contrato celebrado entre a Requerente e o seu fornecedor inclui:

i) o fornecimento diário de refeições de almoço com confeção no local em instalações do contraente público;

ii) o fornecimento diário de refeições de almoço no sistema de confeção diferida em instalações do cocontratante, com distribuição a frio, no sistema multidoses, com regeneração no local e fornecimento de palamenta descartável e refeitório;

iii) o fornecimento diário de refeições de almoço no sistema de confeção diferida em instalações do cocontratante, com distribuição a frio, no sistema de multidoses, com regeneração no local;

iv) o fornecimento diário de lanches; a manutenção dos equipamentos; a reparação dos equipamentos.

6. O encargo total decorrente do contrato é de X euros, com IVA incluído à taxa legal em vigor.

7. Os pagamentos parciais devidos pela Requerente são efetuados no prazo de 60 dias após a entrega das respetivas faturas pela cocontratante. Esta deve, pois, enviar à Requerente, no início de cada mês, as faturas das refeições fornecidas e das reparações efetuadas durante o mês anterior, bem como todos os elementos justificativos dos valores faturados.

### **III - A Partilha de Competências entre Ministério da Educação e Municípios, no âmbito da Ação Social Escolar.**

8. A responsabilidade do Estado pela prestação dos apoios no âmbito da ação escolar é partilhada entre administração central e municípios, nos termos do Decreto-lei n.º 55/2009, de 2 de março, do Decreto-Lei n.º 144/2008, de 28 de julho e da demais legislação que regula as respetivas áreas de competência.

9. O Decreto-Lei n.º 55/2009 estabelece o regime jurídico aplicável ao funcionamento dos apoios concedidos no âmbito da ação social escolar, aplicando-se às crianças e alunos que frequentem a educação pré-escolar e os ensinos básico e secundário em estabelecimentos de ensino públicos, ou particulares e cooperativos em regime de contrato de associação.

10. São modalidades de apoio no âmbito da ação social escolar os apoios alimentares prestados na forma de fornecimento de refeições gratuitas ou a preços comparticipados (cf. alínea b) do artigo 13.º).

11. De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 19.º do referido decreto-lei, o fornecimento de refeições escolares pode ser assegurado diretamente pelos agrupamentos de escolas e escolas não agrupadas ou adjudicado por contrato de concessão a empresas de restauração coletiva.

12. O preço das refeições e as demais regras sobre o seu pagamento são fixados por despacho do membro do Governo responsável pela área da educação e, quando o fornecimento das refeições esteja concessionado, a diferença entre o custo da refeição e o preço pago pelos utentes nesses estabelecimentos de ensino é suportado pelos municípios ou pelas direções regionais de educação, conforme se trate, respetivamente, de alunos do ensino básico ou do ensino secundário (cf. n.ºs 1 e 3 do artigo 20.º).

13. O pagamento das refeições é efetuado através de senha (cf. n.º 6 do artigo 3.º do Despacho n.º ....., do Ministério da Educação).

### **IV - Programa de Generalização do Fornecimento de Refeições Escolares aos Alunos do 1.º Ciclo do Ensino Básico - parcerias entre municípios e outras entidades:**

14. O Decreto-Lei n.º 55/2009 refere-se, ainda, no seu artigo 21.º, ao Programa de Generalização do Fornecimento de Refeições Escolares aos Alunos do 1.º ciclo do Ensino Básico, como meio de garantir o acesso às refeições escolares por todos estes alunos.

**15.** O Programa foi lançado no ano letivo de 2005/2006, dada a necessidade de efetivar a atribuição aos municípios da responsabilidade pelo fornecimento das refeições escolares aos alunos do 1.º ciclo do ensino básico.

**16.** Foi implementado pelo Despacho n.º ....., do Ministério da Educação, posteriormente alterado pelo Despacho ....., revogados pelo Despacho n.º .....

**17.** O apoio financeiro a conceder no âmbito do Programa é calculado com base no preço máximo de refeição, no preço a pagar pelos alunos, na comparticipação dos municípios (50% do valor do preço máximo da refeição abatido do preço a pagar pelos alunos) e na comparticipação do Ministério da Educação (50% do valor do preço máximo da refeição abatido do preço a pagar pelos alunos).

**18.** De acordo com o Despacho n.º ....., que aprova o Regulamento de Acesso ao Financiamento do Programa de Generalização do Fornecimento de Refeições Escolares aos Alunos do 1.º Ciclo do Ensino e cuja atualização mais recente consta do Despacho n.º ....., do Ministério da Educação, podem aceder ao apoio financeiro a conceder pelo Ministério da Educação, os municípios que manifestem interesse em assegurar refeições escolares aos alunos do 1.º ciclo do ensino básico, podendo, para tal, realizar parcerias com agrupamentos de escolas e escolas não agrupadas, associações de pais e encarregados de educação ou entidades que reúnam condições necessárias à apresentação de projetos nesse âmbito (cf. artigo 3.º do Regulamento de Acesso ao Financiamento do Programa).

**19.** Os termos dessa parceria são fixados em protocolo a celebrar com as entidades em causa.

**20.** Os municípios exercem um controlo direto da gestão do fornecimento das refeições, traduzido no acompanhamento local do funcionamento do serviço e na fiscalização do cumprimento das normas aplicáveis (cf. artigo 3.º).

**21.** De acordo com o artigo 8.º do Regulamento, o montante da comparticipação concedida e as obrigações a que o município, isoladamente ou em parceria fica sujeito, constam de contrato-programa a celebrar entre o Ministério de Educação e o município.

#### **V -Enquadramento da questão em sede de IVA:**

**22.** 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"*.

**23.** As isenções do artigo 9.º, em geral, são isenções incompletas, implicando que os sujeitos passivos por elas abrangidos não liquidem IVA na realização das mesmas, não podendo, no entanto, deduzir o imposto contido nas aquisições de bens e serviços necessários à sua concretização.

**24.** Isto porque, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, *"só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para realização das seguintes operações: a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas"*.

**25.** Literalmente, o âmbito de aplicação da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA restringe-se às operações ali enumeradas, quando efetuadas pelos estabelecimentos integrados no sistema nacional de educação ou por estabelecimentos que prossigam fins análogos e que se encontrem devidamente reconhecidos pelo ministério competente.

**26.** Sobre a última parte da norma, tem-se entendido que este reconhecimento pelo ministério competente exige a existência de uma certificação expressa, ou seja, de um reconhecimento expresso de que o ensino praticado por essa entidade integra os objetivos do sistema nacional de educação.

**27.** Sobre o modo de funcionamento da isenção acrescenta-se que a mesma se aplica relativamente às prestações de serviços efetuadas pelos estabelecimentos acima referidos, mas já não quando estes sejam os adquirentes de bens e serviços, ainda que diretamente relacionados com as operações isentas. A isenção é aplicada aos outputs da entidade por ela abrangida, aos serviços que realiza e aos bens que transmita, e não aos seus inputs, aos bens e serviços que adquira para a realização da operação isenta.

**28.** Quanto ao fornecimento de refeições escolares, em particular, que configura uma prestação de serviços conexa com o ensino, o mesmo apenas é isento de IVA quando efetuado pelas entidades referidas na norma.

**29.** Esta isenção aplica-se no momento do fornecimento das refeições aos alunos daqueles estabelecimentos de ensino, pretendendo-se, assim, assegurar um acesso menos dispendioso aos serviços ligados ao ensino, dado que a disponibilização das refeições, pelo menos a sua maioria, depende do pagamento de um montante, fixado anualmente por despacho do ministério competente e que representa uma parte do seu custo, por parte dos encarregados de educação.

**30.** Com a partilha de competências entre Ministério da Educação e municípios, no plano da ação social escolar, podendo estes últimos assumir o fornecimento das refeições, a administração fiscal passou a admitir, em conformidade, que as refeições escolares a que a alínea 9) do artigo 9.º se refere, ainda que fornecidas pelos municípios, são isentas do imposto, apesar de tal não constar expressamente da norma.

**31.** Sobre o conceito de protocolo utilizado nas informações emitidas pela Direção de Serviços do IVA (DSIVA), cabe esclarecer que o mesmo se relaciona com a possibilidade, conferida aos municípios, no âmbito do referido Programa de Generalização das Refeições Escolares, de se candidatarem ao apoio financeiro a conceder pelo Ministério da Educação, nos termos de um contrato-programa, assumindo a obrigação de assegurar o fornecimento de refeições escolares aos alunos do 1.º Ciclo do Ensino Básico, podendo realizar, para tal, parcerias com outras entidades, fixadas em protocolo.

**32.** O fornecimento de refeições efetuado nestes termos, assegurado pelo município, é, como se disse, isento de IVA.

**33.** Como é isento do imposto o fornecimento de refeições escolares aos alunos assegurado pelo município, sem o recurso a qualquer parceria.

**34.** Foi esta a questão prática sobre a qual incidiu o Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 933/2008 - XVII, exarado na informação n.º 1670, de 21.08.2008 da DSIVA, que expõe o seguinte: - Para efeitos do n.º 9 do artigo 9.º do CIVA, *"as transmissões de bens ou prestações de serviços (...) consideram (-se) conexas (...) quando, em termos comuns, revistam um carácter de complementaridade em relação às actividades desenvolvidas pelas entidades nelas referidas, como é o caso da alimentação e transporte, quando efectuados directamente por aqueles estabelecimentos aos seus alunos. - Refira-se, contudo que, por despacho de 2007.02.26, do Senhor Subdirector-Geral, em substituição do Director-Geral, exarado na informação n.º 1133 de 2007.02.16, foi entendido que, se no âmbito da delegação de competências do Ministério da Educação, forem transferidas para os municípios as competências em matéria de acção social, nomeadamente o fornecimento de refeições e transportes protocolados em parceria com outras entidades, a isenção prevista no n.º 9 do artigo 9.º do CIVA é extensível, para aqueles serviços, à entidade que se encontra abrangida pelo protocolo."*

**35.** Deve concluir-se, portanto, que, para além do fornecimento de refeições escolares efetuado pelos estabelecimentos expressamente mencionados na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, também o fornecimento de refeições aos alunos, por parte do município, ainda que atuando em parceria com outras entidades, como pode suceder no caso do fornecimento de refeições a alunos do 1.º Ciclo do Ensino Básico, nos termos do Programa referido -, encontra-se isento do imposto.

**36.** Diferentemente, a um serviço de fornecimento de refeições escolares fornecido por outras entidades, ainda que integrando protocolo com o município, não tem aplicação a isenção em apreço.

**37.** Significa, portanto, que a isenção só se aplica a um serviço conexo com o ensino - o fornecimento de refeições escolares aos alunos - quando praticado por estabelecimentos de ensino ou, no âmbito da partilha de competências analisada, pelos municípios.

**38.** Já os serviços necessários ao fornecimento de refeições nas escolas que os municípios adquiram, quer a entidades com quem mantenham protocolos de parceria no âmbito do Programa de Generalização do Fornecimento de Refeições Escolares aos Alunos do 1.º Ciclo, quer a empresas de restauração especializadas a quem adjudiquem um procedimento concursal para prestação de serviços de fornecimento de refeições escolares, por forma a assegurarem a tarefa que lhes cabe em sede de ação social escolar, estão sujeitos a IVA, e dele não isentos, por falta de enquadramento na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

**39.** Isto, sem prejuízo da possibilidade de alguns prestadores de serviços poderem beneficiar da aplicação do Regime Especial de Isenção, se verificados os requisitos previstos no artigo 53.º do CIVA.

**40.** O entendimento de que determinadas entidades, por serem protocoladas, nos termos referidos, com os municípios, estariam isentas de

IVA, ao abrigo da alínea 9) do artigo 9.º, quando lhes forneçam os serviços em causa, poderia ser causador de distorções de concorrência face à prestação de serviços de natureza idêntica por outros sujeitos passivos.

**41.** Nestes termos, e em conformidade com o despacho do então Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), exarado na informação n.º 21, da Área de Gestão Tributária do IVA - Gabinete do Subdiretor-Geral, de 25-03-2013, as refeições escolares que sejam fornecidas em condições diferentes das que são determinadas pela norma de isenção estabelecida da alínea 9) do artigo 9.º não podem beneficiar desta última, sendo tributadas à taxa normal do imposto.

#### **VI - Conclusão:**

**42.** Literalmente, o âmbito de aplicação da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA restringe-se às prestações de serviços que tenham por objeto o ensino e às transmissões de bens e prestações de serviços conexas, incluindo o fornecimento de refeições escolares, quando efetuadas pelos estabelecimentos integrados no sistema nacional de educação ou por estabelecimentos que, não o estando, prossigam fins análogos e se encontrem devidamente reconhecidos pelo ministério competente.

**43.** Face à partilha de competências entre Ministério da Educação e municípios, no âmbito da ação escolar, considerou-se que quando as referidas refeições sejam asseguradas pelos municípios ficam abrangidas pela isenção, não devendo os mesmos liquidar imposto nas refeições fornecidas aos alunos, não podendo, porém, dado tratar-se de uma isenção incompleta, exercer o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços que têm de efetuar para assegurar o referido serviço.

**44.** O fornecimento de refeições escolares em condições diferentes das determinadas pela isenção da alínea 9) do artigo 9.º, como é o caso das prestações de serviços de fornecimento de refeições escolares, praticadas por sujeitos passivos que tenham celebrado protocolos com municípios, ou por empresas a quem tenha sido adjudicado o fornecimento no âmbito da contratação pública, como no caso em apreço, não pode beneficiar daquela norma.

**45.** Assim, e no caso concreto, a aquisição de serviços de fornecimento de refeições, por parte dos municípios, por forma a assegurar os objetivos da ação social escolar, não está abrangida pela isenção, devendo as entidades fornecedoras liquidar o imposto à taxa normal do imposto, exercendo o correspondente direito à dedução.