

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18º

Assunto: Taxas – Prestação de serviços de fornecimento de alimentação por conta de diversos estabelecimentos de ensino

Processo: nº 7501, por despacho de 2014-09-17, 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 presta serviços de refeições em diversos estabelecimentos de ensino, celebrando contratos com entidades integradas no Sistema Nacional de Educação (SNE) ou reconhecidas como tendo fins análogos, tendo em vista o fornecimento de alimentação escolar.

2. Refere, apelando ao disposto na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, que apesar de não ser um estabelecimento integrado no SNE ou reconhecido como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, presta o serviço de fornecimento de alimentação por conta de tais estabelecimentos.

3. Pretende, pois, a confirmação da aplicação da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA aos serviços de fornecimento de alimentação e bebidas por si efetuados.

4. Na proposta de enquadramento jurídico-tributário elaborada no âmbito do carácter urgente do presente pedido de informação vinculativa, refere que *"os protocolos de parceria celebrados pela Requerente e os referidos estabelecimentos de ensino configuram contratos de fornecimento de alimentação e bebidas, sendo tais prestações de serviços efetuadas nos refeitórios dos respetivos estabelecimentos de ensino, com vista ao fornecimento de alimentação escolar"*, pelo que, tendo em conta o entendimento veiculado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) de que a isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA tem aplicação em serviços de fornecimento de refeições escolares por entidade não referida na isenção mas protocolada com um município, entende que também no seu caso, deve ser aplicada a isenção em causa.

5. Da cópia do contrato apresentado como exemplificativo do acordado entre a Requerente e os estabelecimentos de ensino verifica-se, nomeadamente, que os serviços tendem a ser prestados nos refeitórios do estabelecimento de ensino e que o objeto do mesmo consiste no fornecimento de refeições, bebidas e *"serviços de restaurante"*, pela Requerente, *"a quem, nos termos das regras internas do COLÉGIO, tenha acesso ao refeitório, durante o período do almoço e do lanche"*.

6. Por *"serviços de restaurante"* entende-se a prestação de refeições e bebidas ao almoço e lanche, a administração e gestão do refeitório e outros

serviços ligados à indústria hoteleira, como os da distribuição automática de bebidas quentes e frias.

7. A requerente deve fornecer ao estabelecimento de ensino um registo mensal de todas as refeições servidas incluindo uma lista discriminada dos alunos e refeições que tomaram durante o mês.

8. É ainda acordado entre as partes que as faturas são emitidas com condições de pagamento a crédito de 60 dias e que os valores que devem ser pagos pelo estabelecimento de ensino à Requerente devem ser calculados com base nas passagens de cartões magnéticos previamente fornecidos aos utilizadores e acionados aquando da receção da refeição, cujo preço tem em conta os vários elementos definidos no n.º 1 da cláusula 13.º do anexo I.

II - Enquadramento da questão face ao Código do IVA:

9. As isenções do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) são, em geral, 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.

10. 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"*.

11. A alínea 9) do artigo 9.º do 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"*.

12. Literalmente, o âmbito de aplicação da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA restringe-se às operações ali enumeradas (prestações de serviços de ensino e operações conexas), 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.

13. 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.

14. Relativamente ao modo de funcionamento da isenção acrescenta-se que a mesma se aplica relativamente às prestações de serviços de ensino efetuadas pelos estabelecimentos acima referidos, mas já não quando estes sejam adquirentes de bens e serviços, ainda que diretamente relacionados com as operações isentas. A isenção é, pois, aplicada aos outputs da entidade por ela abrangida, aos serviços que realiza e aos bens que transmite, e não aos seus inputs, aos bens e serviços que adquira para a

realização da operação isenta.

15. Quanto ao fornecimento de refeições escolares, em particular, que configura uma prestação de serviços conexa com o ensino, cabe dizer, em conformidade com o que foi referido, que o mesmo apenas é isento de IVA quando efetuado pelas entidades referidas na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

16. Pretende-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.

17. A questão tratada nas informações vinculativas referidas pela Requerente prende-se com uma circunstância que acresce ao entendimento até aqui exposto e que se relaciona com a partilha de competências, no âmbito do fornecimento de refeições escolares, entre Ministério da Educação e os municípios.

18. Efetivamente, 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.

19. 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 do Decreto.

20. É no quadro da partilha de competências entre Ministério da Educação e municípios, no plano da ação social escolar, podendo estes últimos assumir o fornecimento das refeições, que 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.

21. O conceito de protocolo utilizado nas informações emitidas pela Direção de Serviços do IVA (DSIVA), relaciona-se, com a possibilidade, conferida aos municípios, no âmbito do Programa de Generalização das Refeições Escolares, referido no artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 55/2009, 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.

22. Assim, deve entender-se que, para além do fornecimento de refeições escolares efetuado por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou por estabelecimentos reconhecidos como tendo fins análogos, também o fornecimento de refeições escolares efetuado por municípios, no âmbito da citada partilha de competências, ainda que atuando em parceria com outras entidades, encontra-se isento de IVA.

23. Significa, portanto, que a isenção só se aplica a um serviço de ensino ou a um serviço conexo - como é o fornecimento de refeições escolares aos alunos - quando praticado por estabelecimentos de ensino ou, no âmbito da

partilha de competências analisada, pelos municípios.

24. Os serviços necessários ao fornecimento de refeições nas escolas que os estabelecimentos de ensino ou os municípios adquiram, por forma a assegurarem aquela tarefa, estão sujeitos a IVA, e dele não isentos, por falta de enquadramento na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

25. 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.

26. 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.

III - Conclusão:

27. 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.

28. Para além destes, deve, ainda, entender-se que quando as referidas refeições sejam asseguradas pelos municípios ficam abrangidas pela isenção, dada a partilha de competências que existe neste âmbito entre Ministério da Educação e municípios.

29. 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, realizadas por entidades ou empresas fornecedoras de refeições a estabelecimentos de ensino ou municípios, não pode beneficiar daquela norma.

30. Assim, e no caso concreto, a aquisição de serviços de fornecimento de refeições a terceiros, por parte de um estabelecimento de ensino, não está abrangida pela isenção, devendo as entidades fornecedoras liquidar IVA à taxa normal do imposto, exercendo o correspondente direito à dedução.