

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18º

Assunto: Taxas - prestação de serviços de restauração coletiva, a organismos do Estado e autarquias locais, sujeitos ao regime dos contratos públicos.

Processo: nº 7558, por despacho de , 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:

i) Sobre a justificação da urgência: a requerente vem alegar que o enquadramento fiscal em sede de IVA dos fornecimentos de refeições escolares por parte de empresas especializadas a municípios revela-se um fator concorrencial, impondo a clarificação do âmbito de aplicação da alínea 9) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).

ii) Descrição dos factos:

a requerente é uma sociedade que tem como objeto social a prestação de serviços de restauração coletiva, celebrando, no âmbito da sua atividade, entre outros, contratos com organismos do Estado e autarquias locais, sujeitos ao regime dos contratos públicos. Aos serviços contratados, que têm por objeto o fornecimento de refeições a estabelecimentos do ensino superior, básico ou secundário, a requerente refere aplicar a taxa de imposto de 23%. Daí a necessidade de ver esclarecido se aos contratos de fornecimento resultantes de concursos públicos celebrados com os municípios ou outras entidades se aplica a isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

Posto isto, questiona:

- se está sujeita a IVA a prestação de serviços a que se refere o contrato que junta em anexo ao pedido de informação vinculativa;

- em caso positivo, se a requerente, de futuro, a par da celebração de contrato análogo com o município, assinar também protocolo, de acordo com a minuta que junta em anexo, independentemente da necessidade, utilidade ou finalidade desse documento, o fornecimento de refeições passa a ficar isento nos termos da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA;

- se a resposta à primeira questão for negativa, e tendo decorrido após o registo das operações, um prazo superior a dois anos, se é possível, e em que condições, regularizar, nos termos do CIVA, o imposto regularizado ao Município.

iii) Proposta de enquadramento: a proposta de enquadramento assenta, em suma, no entendimento de que a isenção de IVA prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA apenas abrange as refeições servidas pelos

estabelecimentos de ensino aos alunos, não sendo aplicável ao fornecimento de refeições efetuado pelas empresas de restauração aos estabelecimentos de ensino.

- Quanto ao conceito de "protocolo de parceria" refere que o mesmo surge no contexto do Despacho n.º 22 251/2005, de 30 de setembro, do Ministério da Educação, devendo ser interpretado no seu sentido comum de "acordo estabelecido entre entidades ou serviços, de um modo geral, entre entidades públicas ou sem finalidade lucrativa, utilizado como instrumento de cooperação, normalmente, em matérias não sujeitas à concorrência de mercado". De acordo com o mesmo sentido geral do termo, "parceria" consiste, segundo a requerente, na "associação de entidades para desenvolverem uma acção conjunta com vista a atingirem um determinado objetivo".

- Entende a requerente que o fornecimento de refeições por uma empresa de restauração a um município tem um conteúdo inequivocamente sinalagmático e obrigacional, envolvendo a aquisição de serviços contra o pagamento de um preço, que não se pode confundir com a parceria".

- Assim, e tendo em conta o regime do Código dos Contratos Públicos, alega que as empresas de restauração que celebrem contratos de fornecimento com os municípios, não podem considerar-se "entidades protocoladas", tratando-se antes de um contrato de aquisição de serviços, de natureza obrigacional, efetuado pelo município, os quais se encontram sujeitos a imposto.

- A eventual celebração de um protocolo de parceria com o município não alteraria a relação jurídica existente entre as partes nem o respetivo enquadramento fiscal.

- Quanto à restituição do IVA, ainda que entenda que não é aplicável ao caso, refere que a mesma só seria possível no prazo de 2 anos a que se refere o n.º 3 do artigo 78.º do CIVA.

II - Enquadramento da questão face ao Código do IVA:

1. As isenções previstas no artigo 9.º do 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.

2. 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*".

3. 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*".

4. 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.

5. Sobre a última parte da norma, tem-se entendido que este reconhecimento pelo ministério competente exige uma certificação expressa, ou seja, um reconhecimento expresso de que o ensino praticado por essa entidade integra os objetivos do Sistema Nacional de Educação.

6. 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 adquire para a realização da operação isenta.

7. 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.

8. 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.

9. Quanto à questão em torno do fornecimento de refeições escolares pelos municípios, a mesma prende-se com uma circunstância que acresce ao entendimento até aqui exposto e que se relaciona com a partilha de competências, no âmbito da acção social escolar, entre Ministério da Educação e os municípios.

10. 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.

11. 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).

12. No âmbito do Programa de Generalização das Refeições Escolares, referido no artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 55/2009, de 2 de março, os municípios podem candidatar-se 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.

13. Foi, pois, 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.

14. 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.

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

16. 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.

17. 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

18. 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.

19. Nestes termos, e em conformidade com o despacho do 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:

20. 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.

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

22. 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 municípios ou estabelecimentos de ensino, não pode beneficiar daquela norma.

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