

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. c) do n.º 1 do artigo 18.º

Assunto: Taxas - IPSS que presta serviços de refeições em diversos estabelecimentos de ensino, por força de um contrato público efetuado pelo município e ainda a outros terceiros.

Processo: n.º **7726**, por despacho de 2014-11-06, 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 artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), com o objetivo de se determinar o enquadramento dos factos infra descritos, em sede de imposto sobre o valor acrescentado, cumpre prestar a seguinte informação:

I - EXPOSIÇÃO DO PEDIDO

1. A requerente é uma IPSS que presta serviços de refeições em diversos estabelecimentos de ensino, por força de um contrato que lhe foi adjudicado ao abrigo de um procedimento de contratação pública efetuado pelo município respetivo.

2. Em sede de IVA, no que respeita ao exercício do direito à dedução, encontra-se enquadrado como sujeito passivo misto, uma vez que, para além do fornecimento de refeições escolares, fornece refeições ao exterior, nomeadamente a funcionários do município, bem como à corporação de bombeiros do Concelho.

3. Para a realização destas funções, recorreu à subcontratação de duas associações de solidariedade social para efetuarem o serviço de fornecimento de refeições na área da sua abrangência.

4. No que respeita à faturação, a requerente emite uma fatura ao Município com a totalidade das refeições escolares servidas, e, posteriormente, as associações sub-contratadas emitem um recibo à requerente, ambas isentas de IVA, de acordo com a informação vinculativa, de 30 de maio de 2014, com o n.º 6861, emitido pela Autoridade Tributária.

5. 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.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

6. É entendimento da Direção de Serviços do IVA (DSIVA), plasmando, nomeadamente, na informação vinculativa, n.º 6861, de 30 de Maio de 2014, referida pela requerente, que o fornecimento de refeições, por parte de uma instituição particular de solidariedade social (IPSS) aos respetivos utentes é suscetível de beneficiar da isenção prevista na alínea 7) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).

7. Efetivamente, a mesma refere-se às atividades de assistência e segurança social, isentando do imposto *"as prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efectuadas no exercício da sua actividade habitual por creches, jardins de infância, centros de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívios para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social e cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações"*.

8. No âmbito daquele escopo, aplica-se, então, às prestações de serviços e transmissões de bens estreitamente conexas efetuadas no exercício da sua atividade habitual por quaisquer equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a IPSS.

9. E, ainda, às prestações de serviços efetuadas por equipamentos sociais pertencentes a outras entidades, seja ou não prosseguida uma finalidade lucrativa, desde que lhes seja reconhecida a utilidade social (cf. ofício-circulado n.º 30071, de 2004-06-24, da DSIVA).

10. Note-se, porém, que a abrangência da isenção restringe-se às prestações de serviços e transmissões de bens estreitamente conexas praticadas aos utentes dos equipamentos sociais mencionados na norma.

11. Os serviços prestados e os bens transmitidos a terceiros, mesmo que se enquadrem no âmbito da atividade daquelas entidades, ficam excluídos desta isenção, ainda que o adquirente dos mesmos tenha, também, a natureza de IPSS.

12. As isenções do 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.

13. 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"*.

14. Por outro lado, 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"*.

15. 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.

16. 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.

17. 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 transmita, e não aos seus *inputs*, aos bens e serviços que adquira para a realização da operação isenta.

18. 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.

19. 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.

20. Complementarmente, cabe esclarecer que a situação referida pela requerente, da anterior existência de um protocolo com a Câmara Municipal, que todavia já não se verifica, prende-se com a questão que se relaciona com a partilha de competências, no âmbito do fornecimento de refeições escolares, entre Ministério da Educação e os municípios.

21. 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.

22. 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 (vide alínea b) do artigo 13.º do Decreto).

23. 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.

24. 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.

25. De acordo com o Despacho n.º 18987/2009, de 6 de agosto, 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 11886-A/2012, 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 (vide artigo 3.º do citado Regulamento). Os termos dessa parceria são fixados em protocolo a celebrar com as entidades em causa.

26. 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.

27. 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.

28. 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 entidades 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.

29. 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 do CIVA, 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.

30. 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.

31. 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.

32. Face ao exposto, a requerente deve passar a proceder à liquidação do imposto à taxa normal, sem prejuízo da eventual aplicação do regime de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, caso se verifiquem os respetivos pressupostos.

III – CONCLUSÃO

33. A alínea 7) do artigo 9.º do CIVA contempla as atividades de assistência e segurança social, isentando do imposto "as prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardins de infância, centros de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívios para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social e cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações".

34. Face às considerações tecidas anteriormente na presente informação, cabe concluir que, apenas quando o fornecimento de refeições é efetuado por uma IPSS, ou por uma pessoa coletiva de direito público, directamente aos próprios utentes, há lugar à aplicação da isenção prevista nesta alínea.

35. No caso vertente tal não se verifica, uma vez que o serviço de fornecimento de refeições é prestado ao Município, sendo-lhe faturada a totalidade das refeições.

36. De igual modo, também não há lugar à aplicação da referida isenção, quando as entidades subcontratadas faturam à requerente o fornecimento das refeições, não obstante tratem-se de associações de solidariedade social.

37. Por outro lado, o âmbito de aplicação da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA restringe-se, literalmente, 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.

38. Face à partilha de competências entre o Ministério da Educação e os municípios, no âmbito da ação escolar, considerou-se que, quando as referidas refeições sejam asseguradas pelos municípios, ainda que atuando em parceria com outras entidades, conforme descrito no ponto 26, 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.

39. Ao passo que o fornecimento de refeições escolares em condições diferentes das determinadas pela isenção da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, 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 entidades a quem tenha sido adjudicado o fornecimento no âmbito da contratação pública, como no caso em apreço, não pode beneficiar daquela norma.

40. 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, exercendo o correspondente direito à dedução.

41. Deste modo, cabe concluir que estando em causa prestações de serviços de fornecimento de refeições escolares realizadas pela requerente ao município respetivo, estas encontram-se sujeitas a IVA, e dele não isentas, por falta de enquadramento na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, devendo liquidar IVA à taxa normal (vide alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA).

42. A mesma solução é preconizada para o caso da sub - contratação de associações de solidariedade social, devendo, do mesmo modo, ser liquidado IVA à taxa normal.