

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

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

Assunto: Taxas - Protocolo, com uma Freguesia e um Agrupamento de Escolas, p^a garantir o fornecimento de refeições e o prolongamento de horário às crianças do ensino pré-escolar e 1.º ciclo da Freguesia – Aquisição de refeições a um Centro de Dia de apoio a idosos (IPSS)

Processo: n.º **7826**, por despacho de 2014-12-11, 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 é uma associação de direito privado que exerce atividades designadas de "Outras atividades associativas, N.E - CAE 94995", estando enquadrada, para efeitos de IVA, como efetuando operações isentas ao abrigo do artigo 9.º do Código do IVA, desde 2014-09-01.

Refere ter celebrado um protocolo, cuja cópia junta em anexo ao pedido, com uma Freguesia e um Agrupamento de Escolas, tendo em vista garantir o fornecimento de refeições e o prolongamento de horário às crianças que frequentam os estabelecimentos de ensino pré-escolar e 1.º ciclo da Freguesia. Neste sentido, adquire refeições a um Centro de Dia de apoio a idosos (IPSS) e serve-as nas instalações do jardim de infância de uma das localidades da Freguesia, sendo as crianças que pertencem a outros estabelecimentos de ensino transportadas numa carrinha para o efeito. O serviço de refeição e de prolongamento de horário para o pré-escolar, acrescenta, é subsidiado pelo Município, que transfere verbas para a Freguesia que, por sua vez, transfere essas verbas para a Requerente, sendo o restante encargo suportado pelos pais das crianças. Questiona se, havendo protocolo com a Freguesia e Agrupamento de Escolas, deve liquidar IVA na prestação de tais serviços.

2. De acordo com o protocolo de cooperação, cuja cópia a Requerente junta em anexo, o mesmo visa alcançar um objetivo de caráter social que se concretiza em garantir a prestação do serviço de almoço às crianças inscritas e em garantir a prestação da atividade de animação no prolongamento de horário das 15:30h às 18.30h. Quanto à distribuição de competências, estabelece-se que cabe à Freguesia prestar todo o apoio logístico necessário à prossecução do objetivo do protocolo, bem como a supervisão do desenvolvimento do mesmo, verificando o cumprimento integral das obrigações dos outorgantes. Ao Agrupamento de Escolas cabe o desenvolvimento de toda a componente extra-letiva, dando parecer vinculativo na seleção do pessoal técnico necessário. À Requerente cabe garantir o apoio no almoço e o transporte das crianças assim como dos adultos que as deverão acompanhar, bem como adquirir o material educativo necessário ao desenvolvimento das atividades letivas e extraletivas, bem

como a limpeza das instalações (sublinhado nosso). O financiamento do protocolo, de acordo com o artigo 3.º do documento, é assegurado pelas verbas a transferir pela Câmara Municipal e pelas mensalidades pagas pelos pais das crianças que usufruem da Componente de Apoio à Família. Sobre o pagamento de despesas (artigo 5.º) é acordado que as remunerações do pessoal da Componente de Apoio à Família - serviços de almoço e prolongamento, aquisição de material, limpeza, etc. - são da responsabilidade da Requerente, sendo supervisionados pela Freguesia e Educadoras dos Jardins de Infância e Professoras do 1.º Ciclo do Ensino Básico da rede pública. É referido, ainda, que a verba necessária à prossecução deste protocolo será apenas a que seja transferida pelo Município. A Freguesia deve transferir a verba mencionada para a conta da Requerente após bom pagamento do Município, bem como a entrega dos mapas mensais por parte da Requerente corretamente preenchidos, e da entidade que fornece os almoços.

3. De acordo com a cópia do ato de constituição de associação, apresentado em anexo ao pedido, a Requerente é uma associação que *"tem como fim a prestação de apoio à crianças e jovens no âmbito da sua atividade de formação escolar, tendo como objetivo principal a prestação de serviços de formação, apoio e acompanhamento educativo (...)"*. São receitas da associação, designadamente: i) jóia inicial paga pelos sócios; ii) produto das quotizações fixadas pela assembleia geral; iii) rendimentos de bens próprios da associação e as receitas das atividades sociais; iv) as liberalidades aceites pela associação; v) os subsídios que lhe sejam atribuídos.

II - Enquadramento em sede de IVA:

4. A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, confere aos Estados membros a possibilidade de isentar do imposto determinadas atividades de interesse geral.

5. Nomeadamente, por força da alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º, os Estados membros podem isentar *"a educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado membro em causa considere prosseguirem fins análogos"*.

6. A Diretiva estabelece, ainda, que os Estados membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão da isenção prevista na alínea i) do artigo 132.º a organismos que não sejam de direito público da observância de uma ou mais das seguintes condições (cf. artigo 133.º): **i)** os organismos em causa não devem ter como objetivo a obtenção sistemática do lucro, não devendo os eventuais lucros ser em caso algum distribuídos, mas sim afetados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas; **ii)** esses organismos devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não tenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse direto ou indireto nos resultados da exploração; **iii)** esses organismos devem praticar preços homologados pelas autoridades públicas ou que não excedam tais preços ou, no que diz respeito às atividades não suscetíveis de homologação de preços, preços inferiores aos

exigidos para atividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao IVA; **iv)** as isenções não podem ser suscetíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA.

7. O artigo 134.º da Diretiva IVA exclui o benefício da isenção quando as entregas de bens e as prestações de serviços não forem indispensáveis à realização das operações isentas, ou quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA.

8. Na legislação nacional, o artigo 132.º da Diretiva IVA encontra-se transposto na alínea 9) do artigo 9.º do Código do IVA, que estabelece a isenção das *"(...) 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"*.

9. Trata-se de uma isenção incompleta, implicando que os sujeitos passivos por ela abrangidos não liquidem IVA na realização daquelas operações, 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. 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 -, e na medida em que sejam 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.

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

13. Relativamente ao modo de funcionamento da isenção acrescenta-se que a mesma se aplica 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.

14. 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.

15. Pretende-se, assim, assegurar aos alunos daqueles estabelecimentos 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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).

19. Assim, por exemplo, 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.

20. Foi 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. 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 de municípios encontra-se isento do imposto.

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

23. De facto, o fornecimento de refeições escolares por algumas entidades de direito privado, a ser isento do imposto ao abrigo desta norma, é suscetível de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas a IVA e dele não isentas que realizam serviços idênticos.

24. 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.

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 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.

27. Sobre o enquadramento das atividades de enriquecimento curricular, há que chamar à colação o despacho de 4 de setembro de 2008, do Subdiretor-Geral, em substituição do Diretor-Geral, considerando englobadas na isenção da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA as atividades de enriquecimento curricular efetuadas pelas respetivas entidades promotoras, previstas no Regulamento de acesso ao financiamento do programa de atividades de enriquecimento curricular no primeiro ciclo do ensino básico, a que se referia o Despacho n.º 14460/2008 de 15 de maio, da Ministra da Educação.

28. De acordo com o mesmo, poderiam ser entidades promotoras as autarquias locais, as associações de pais e de encarregados de educação, IPSS ou agrupamentos de escolas.

29. O referido despacho foi revogado pelo despacho n.º 9265-B/2013, do Ministro da Educação e da Ciência, que se aplica aos estabelecimentos de educação e ensino público nos quais funcionem a educação pré-escolar e o 1.º ciclo do ensino básico e define as normas a observar no período de funcionamento dos respetivos estabelecimentos, bem como na oferta das atividades de animação e apoio à família (AAAF), da componente de apoio à família (CAF) e das atividades de enriquecimento curricular (AEC).

30. Em sede de IVA, o entendimento explicitado relativamente às refeições escolares é aplicável às demais transmissões de bens e prestações de serviços conexas com o ensino, como sejam determinadas atividades de animação no prolongamento de horário no ensino Pré-Escolar ou de 1.º Ciclo. Estas são isentas de IVA ao abrigo da alínea 9) do artigo 9.º quando efetuadas por estabelecimentos de ensino integrados no SNE ou por outras entidades que tenham obtido reconhecimento por parte dos Ministérios competentes de que têm fins análogos àqueles, ou, ainda, pelos Municípios.

31. Significa que a comparticipação por parte dos pais e encarregados de educação para a obtenção daqueles serviços, faturados pelas entidades referidas na alínea 9) do artigo 9.º ou pelos Municípios, está isenta de IVA.

32. No caso concreto, verifica-se que a Requerente não se apresenta como uma das entidades referidas naquela norma, pelo que os serviços que realize não ficam abrangidos pela alínea 9) do artigo 9.º.

33. Ainda que as operações em causa fossem efetuadas no exercício da atividade habitual de qualquer um dos organismos referidos na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, também não ficariam abrangidas por esta isenção, uma vez que a Requerente não configura uma pessoa coletiva de direito público, uma instituição particular de solidariedade social e não se afigura que a sua utilidade social tenha sido reconhecida pelas autoridades competentes, tal como é exigido pela referida norma.

34. Ao que se disse, cabe acrescentar que a Requerente está enquadrada, em sede de IVA, como exercendo atividades isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA. Mais concretamente, tendo em conta o seu objetivo social, afigura-se estar isenta por força da alínea 19) do artigo 9.º do Código (prestações de serviços e transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos).

35. Porém, esta isenção opera somente quando a entidade abrangida realize transmissões de bens ou prestações de serviços aos seus associados, não tendo aplicação quando a entidade atue perante terceiros, não-membros da associação.

III - Conclusão:

36. 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.

37. 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.

38. 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, devendo ser tributado à taxa normal do imposto.

39. O mesmo entendimento é aplicável às demais transmissões de bens e prestações de serviços conexas com o ensino, como sejam determinadas atividades de animação no prolongamento de horário no ensino Pré-Escolar ou de 1.º Ciclo. Estas são isentas de IVA ao abrigo da alínea 9) do artigo 9.º se efetuadas por estabelecimentos de ensino integrados no SNE ou por outras entidades que tenham obtido reconhecimento por parte dos Ministérios competentes de que têm fins análogos àqueles, ou, ainda, pelos Municípios.