

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA; als 7) e 9) do art 9.º do CIVA
- Assunto: Enquadramento – IPSS – Fornecimento de refeições escolares à Câmara Municipal e ainda de serviços relativos à cooperação na oferta das atividades de animação e apoio à família e serviços de refeições a jardim de infância
- Processo: **nº 15817**, por despacho de 2019-08-22, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A Requerente é uma instituição particular de solidariedade social (IPSS).
2. Por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que declarou o exercício das seguintes atividades: "ACT. APOIO SOCIAL PARA PESSOAS IDOSAS, SEM ALOJAMENTO"; "ACTIVIDADES DE CUIDADOS PARA CRIANÇAS, SEM ALOJAMENTO"; "ACTIVIDADES APOIO SOCIAL PARA PESSOAS IDOSAS, COM ALOJAMENTO"; "ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS."
3. Em sede de IVA, encontra-se enquadrada no regime normal trimestral, realizando operações tributadas e operações isentas sem direito à dedução, sendo por isso designada, para efeitos deste imposto, como um sujeito passivo misto.
4. Fornece refeições escolares à Câmara Municipal da xxxxx, emitindo-lhe as respetivas faturas com liquidação de IVA, no âmbito do protocolo celebrado com o Município.
5. Fornece ainda serviços relativos à cooperação na oferta das atividades de animação e apoio à família (AAAF) e serviços de refeições no jardim de infância de, emitindo as respetivas faturas à Câmara municipal, também com liquidação de IVA.
6. Questiona se está ou não isenta de liquidar IVA na emissão de faturas à Câmara Municipal pelos seguintes serviços:
 - Serviço de acolhimento, refeição e prolongamento dos alunos do pré-escolar nas Instalações do estabelecimento de ensino, pelo qual recebe da Câmara Municipal um valor de 90€ mensal por criança; serviço de acolhimento, refeição e prolongamento dos alunos do pré-escolar nas instalações da Requerente, pelo qual recebe da Câmara Municipal um valor de 100€ mensal por criança;
 - Serviço de refeição sem acolhimento e prolongamento, pelo qual recebe da Câmara Municipal a quantia de 2,50€, por refeição/criança, quer seja nas instalações da Requerente ou nas Instalações do estabelecimento de ensino;
 - Recebimento eventual de uma comparticipação adicional, atribuída pela Câmara Municipal, no valor máximo mensal de €450, em cada uma das seguintes situações:

- Para o reforço da contratação de monitores, quando exista alunos do pré-escolar, com necessidades educativas especiais a frequentar a Componente de Apoio à Família;
- Para o reforço da contratação de monitores, quando exista polos de multideficiências ou de ensino estruturado com alunos a frequentar a Componente de Apoio à Família;
- Para quando exista alunos do pré-escolar com necessidades educativas especiais não integrados em polos e que frequentem a Componente de Apoio à Família.

Dos factos descritos não há referência à existência de pagamento efetuados por parte dos encarregados de educação das crianças à Requerente, como contraprestação dos serviços por esta prestados.

II - ENQUADRAMENTO

7. No âmbito da assistência social, a alínea 7) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) isenta do imposto as prestações de serviços de assistência e transmissões de bens estreitamente conexas efetuadas, no âmbito da sua atividade habitual, por pessoas coletivas de direito público, IPSS ou outras entidades cuja utilidade social tenha sido reconhecida, através das suas creches, jardins-de-infância, centros de atividade 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 convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais. As prestações são isentas ainda que executadas fora das instalações destas entidades.

8. Sobre o âmbito de aplicação da alínea 7) do artigo 9.º do CIVA foi emitido o ofício-circulado n.º 30071/2004, de 24 de junho, desta Direção de Serviços, publicado no Portal das Finanças.

9. Por sua vez, a isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA visa a educação na infância e juventude, o ensino escolar e universitário, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de transporte ou alimentação.

10. Sobre a aplicação da alínea 9) do artigo 9.º foi emitido o ofício-circulado n.º 30172/2015, de 01 de julho, da Área de Gestão Tributária - IVA, disponível para consulta no Portal das Finanças.

11. Esta norma isenta do imposto as prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, quando efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação (SNE) ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes.

12. Trata-se de uma isenção composta por um elemento objetivo (os serviços que tenham por objeto o ensino) e por um elemento subjetivo, segundo o qual aquelas prestações de serviços apenas estão isentas de IVA quando efetuadas pelas entidades indicadas na norma.

13. Deste modo, quando os estabelecimentos a que se refere a alínea 9) do artigo 9.º forneçam, a par do serviço de ensino, bens ou serviços necessários para que o mesmo seja prestado nas melhores condições possíveis, não há

lugar à liquidação de IVA, por estes se encontrarem, ainda, abrangidos pela isenção.

14. O fornecimento de refeições escolares que, de acordo com a legislação aplicável, integra a ação social escolar desenvolvida pelo Estado, através do Ministério da Educação ou através dos Municípios, beneficia da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º. quando este serviço seja fornecido aos alunos pelos estabelecimentos de ensino, ou pelos Municípios no âmbito da ação social escolar, quer utilizem meios próprios, quer recorram a terceiros para a prestação dos serviços.

15. Não obstante, a isenção não tem aplicação nas operações a montante, ou seja, quando entidades terceiras fornecem aos referidos estabelecimentos de ensino, ou aos Municípios, serviços de fornecimento de refeições.

16. Assim, quer os operadores económicos que se dedicam ao fornecimento de refeições ou de transportes, quer as demais entidades que efetuam serviços idênticos, contratualizando e faturando estes serviços aos estabelecimentos de ensino ou aos Municípios devem, na ausência da aplicação de qualquer outra isenção, liquidar imposto pela realização dessas operações, à taxa legal em vigor.

III - OPERAÇÕES EFETUADAS PELA REQUERENTE

- Serviços relativos ao Prolongamento de horário e refeição (AAAF) faturados à Câmara Municipal

17. O serviço de fornecimento de refeições escolares e prolongamento de horário às crianças do Jardim de Infância integra-se na oferta de atividades de animação e apoio à família (AAAF), que é obrigatoriamente disponibilizada pelos estabelecimentos públicos de educação pré-escolar e cuja implementação e gestão cabe, preferencialmente, aos Municípios (Cf. Portaria n.º 644-A/2015, de 24 de agosto, que regulamenta as regras de organização e funcionamento das escolas e respetivas ofertas).

18. Nos termos da citada Portaria, consideram-se AAAF as atividades que se destinam a assegurar o acompanhamento das crianças na educação pré-escolar antes ou depois do período diário de atividades educativas e durante os períodos de interrupção destas. As AAAF decorrem, preferencialmente, em espaços especificamente concebidos para estas atividades, sem prejuízo do recurso a outros espaços escolares, podendo ser desenvolvidas por associações de pais, IPSS ou outras entidades que promovam este tipo de resposta social (artigo 3.º da Portaria n.º 644-A/2015).

19. A intervenção da Requerente consiste, segundo se entende, na concretização desta resposta social (não letiva) dirigida às crianças inscritas no referido programa, a qual se enquadra no âmbito do exercício da sua própria atividade habitual, enquanto IPSS que realiza atividades de cuidados para crianças.

20. Assim, atendendo à natureza da Requete (IPSS) e à natureza das operações realizadas (acompanhamento de crianças do ensino pré-escolar, antes e/ou depois do período diário de atividades educativas e durante os períodos de interrupção, incluindo o fornecimento da necessária alimentação nos períodos em causa) afigura-se que se encontram reunidos os pressupostos de aplicação da isenção da alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, quer

as atividades sejam desenvolvidas nas instalações da Requerente, quer fora delas.

- Refeições escolares faturadas à Câmara Municipal

21. Na situação questionada pela Requerente, estando em causa uma prestação efetuada a montante do fornecimento de refeições pelos estabelecimentos de ensino aos seus alunos, não se encontram reunidas as condições de aplicação da isenção, pelo que a operação (o serviço faturado à Câmara Municipal) deve ser sujeita a IVA e tributada de acordo com o disposto na verba 3.1 da Lista II (que determina a aplicação da taxa intermédia de IVA ao serviço de alimentação e bebidas, com exceção das bebidas ali expressamente mencionadas).

22. Beneficiam da isenção da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA os serviços fornecidos pelos estabelecimentos de ensino mencionados na norma, ainda que através do Município, quando sejam cobradas às crianças/encarregados de educação quaisquer valores a título de contraprestação da prestação de serviços de fornecimento das refeições.

- Recebimento de comparticipação adicional

23. Dos factos descritos não decorre que a comparticipação atribuída pela Câmara pressuponha a existência de umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido pela Requerente.

24. Antes decorre que aqueles valores visam compensar as despesas em que a IPSS poderá incorrer com a contratação de monitores adicionais para a realização das atividades de AAAF acordadas, por forma a responder a necessidades específicas dos destinatários das mesmas.

25. Com efeito, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) já esclareceu o que as operações tributáveis pressupõem, no sistema do IVA, a existência, entre o prestador e o beneficiário, de uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário.

26. Nestes pressupostos, a verificar-se a inexistência do nexo entre aquelas prestações, as comparticipações adicionais referidas consideram-se não tributadas, não incidindo IVA sobre as mesmas.

IV - CONCLUSÕES

27. As prestações de serviços de "prolongamento de horário e refeição", realizadas pela Requerente (IPSS), no âmbito das chamadas AAAF, constituem serviços de apoio social enquadráveis na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, sendo por isso operações isentas que não conferem o direito à dedução.

28. Os serviços de fornecimento de refeições faturados à Câmara Municipal durante os períodos letivos, não tendo enquadramento na alínea 9) do artigo 9.º, configuram operações tributadas permitindo, porém, ao sujeito passivo desonerar-se do IVA suportado na aquisição de bens e serviços destinados à realização destas operações, mediante o exercício do direito à dedução, nos termos do artigo 23.º do CIVA.

29. Considera-se não tributada a atribuição de comparticipações adicionais pela Câmara Municipal destinadas a compensar as despesas gerais da

atividade da Requerente no âmbito das AAAF, quando exijam, em determinadas situações estabelecidas entre as partes, a contratação adicional de monitores por parte desta entidade.