

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .

Assunto: Fornecimento de refeições escolares por IPSS.
Apoio ao serviço de refeições nos estabelecimentos escolares, utilizando os recursos humanos das IPSS.

Processo: 30426, com despacho de 2026-07-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo MUNICÍPIO [...] (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal [...], prende-se com o enquadramento em sede de IVA do fornecimento de refeições escolares efetuado por Instituições Particulares de Solidariedade Social, bem como do apoio a despesas, por estas suportadas, relativas à afetação de recursos humanos tendo em vista o funcionamento dos refeitórios existentes nos estabelecimentos de educação e ensino da rede pública concelhia.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DO REQUERENTE

1. O Requerente, pessoa coletiva de direito público, exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 84113 - "Administração local" e exerce, a título secundário, nomeadamente as atividades que têm por base os seguintes códigos de atividade: CAE 85100 - "Ensino pré-escolar"; CAE 85201 - "Ensino básico (1.º ciclo)"; CAE 85202 - "Ensino básico (2.º ciclo)"; CAE 8510 - "Ensino desportivo e recreativo".

2. Para efeitos de IVA constitui-se como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade mensal, desde 2025.01.01.

Atento o disposto no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA) indicou utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real de todos os bens.

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa o Requerente refere que foi celebrado e outorgado um protocolo de parceria e cooperação entre o próprio e as Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) do concelho, relativamente ao serviço de refeições escolares para o ano letivo 2025/2026 quer no âmbito da confeção, disponibilização e fornecimento das refeições escolares (almoço e lanche), quer no domínio do apoio ao funcionamento dos refeitórios existentes nos estabelecimentos de educação e ensino da rede pública concelhia, através da afetação de recursos humanos das próprias IPSS.

4. Vem, assim o Requerente solicitar esclarecimento no que diz respeito ao enquadramento, em sede de IVA, a aplicar nas duas situações contempladas no protocolo, nos seguintes termos que enuncia e que se transcrevem:

"1) Fornecimento de refeições e lanches para os alunos dos estabelecimentos escolares do concelho, conforme e cumprindo o protocolado, informando-se que o Município paga

o valor de 2,35€ por refeição e de 0,80€ por lanche, acrescido de IVA à taxa legal em vigor (13%);

2) Apoio referente às despesas incorridas e suportadas pelas Instituições Particulares de Solidariedade Social, nomeadamente com recursos humanos necessários e adequados à prossecução das tarefas de apoio ao funcionamento dos refeitórios escolares, mencionando-se que o Município considera existir, nesta sede, uma isenção legal de IVA, nos termos do disposto no artigo 9.º, alíneas 7) e 8), do Código do IVA. Salientando-se, também, a existência de Instituições que defendem que até mesmo o próprio fornecimento de refeições é isento de IVA, (...)"

III - PEDIDO DE ELEMENTOS

5. Para a prestação da informação vinculativa foi solicitado ao Requerente, através do Ofício n.º 118487, de 2026.04.28, desta Direção de Serviços, a apresentação dos seguintes elementos adicionais:

"Protocolo de parceria e cooperação celebrado e outorgado entre o Município e as Instituições Particulares de Solidariedade Social relativamente ao serviço de refeições e documento que estabeleça a natureza e os termos em que se concretiza o apoio referido no ponto 2 do pedido de informação vinculativa."

6. No seguimento deste pedido o Requerente enviou cópia de uma minuta do Protocolo referente a "Refeições Escolares e Apoio aos Refeitórios Escolares" para o ano letivo 2025/2026, do qual se retira o seguinte:

6.1. De acordo com a cláusula primeira do Protocolo, este estabelece a forma de funcionamento do serviço de refeições escolares e os princípios gerais respeitantes à confeção, fornecimento, gestão e utilização dos refeitórios escolares.

As normas constantes do Protocolo aplicam-se às IPSS ali indicadas e a todos os refeitórios escolares do agrupamento de Escolas cuja gestão é da responsabilidade do Requerente.

6.2. A cláusula segunda estipula que as refeições escolares se destinam a todos os alunos que frequentam os estabelecimentos de educação e ensino, do pré-escolar ao ensino secundário da rede pública do Concelho, independentemente da condição socioeconómica do seu agregado familiar podendo, também, o pessoal docente e não docente, desses estabelecimentos de educação e ensino, bem como outros técnicos de apoio à atividade escolar, usufruir do serviço de refeições.

As refeições escolares são asseguradas pelo Requerente mediante o protocolo estabelecido com as IPSS, na observância da legislação em vigor e das orientações do Ministério da Educação.

6.3. Estabelece a cláusula terceira que a IPSS se compromete a fornecer as refeições escolares aos alunos da escola identificada no Protocolo e em regime de catering a quente e lanches do pré-escolar e do 1.º ciclo do ensino básico dos estabelecimentos escolares, utilizando equipamentos e meios adequados.

6.4. O Requerente compromete-se a efetuar a compensação financeira referente aos custos com recipientes descartáveis utilizados no fornecimento das refeições escolares em sistema Take away aos alunos beneficiários de escalão A e B da ação social escolar nas pausas letivas (cf. Cláusula quarta).

6.5. Para a confeção das refeições escolares a Escola disponibiliza à IPSS, a cozinha, copa e espaços adjacentes de serviço à cozinha.

O Requerente assume as despesas relativas a eletricidade, água, gás, consumíveis, palamenta e trem necessários ao funcionamento do refeitório escolar, nomeadamente tábuas e utensílios de corte.

É da responsabilidade do Requerente a manutenção dos espaços, equipamentos, controlo de pragas, inspeção de gás e extintores (cf. cláusula sexta).

6.6. A IPSS compromete-se a assegurar o apoio ao serviço de refeições dos estabelecimentos escolares do pré-escolar e do 1.º ciclo do ensino básico, afetando, para o efeito, os seus recursos humanos, próprios, necessários e adequados à

execução do Protocolo.

O Requerente cumpre o Plano Anual de Formação, através da dinamização de ações de formação aos recursos humanos da IPSS que efetuam o apoio ao serviço de refeições nos refeitórios escolares, ao coordenador do refeitório, elementos do pessoal não docente e elementos da entidade parceira da Escola a Tempo Inteiro, promovendo a higiene e segurança alimentar em contexto de trabalho.

O Plano Anual de Formação é organizado pelo Requerente, com a participação do coordenador do refeitório, em parceria com a IPSS e com as entidades parceiras da Escola a Tempo Inteiro (cf. cláusula oitava).

6.7. O Requerente compromete-se a pagar à IPSS o valor de €2,35, mais IVA à taxa legal, por refeição e o valor de €0,80, mais IVA à taxa legal, por lanche (cf. cláusula décima primeira).

6.8. No que respeita ao pagamento do apoio aos refeitórios escolares, o valor a pagar será de acordo com os recursos humanos que a IPSS afete ao apoio ao funcionamento dos refeitórios escolares, atento à atualização da retribuição mínima mensal garantida, a que se refere o n.º 1 do artigo 273.º do Código do Trabalho (cf. cláusula décima segunda).

IV - ENQUADRAMENTO LEGAL

Fornecimento de refeições escolares

7. O n.º 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".

8. Esta norma legal tem por base o previsto na alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), segundo a qual os Estados-Membros isentam "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".

9. A isenção abrange, assim, o serviço de ensino efetuado pelos estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação e pelos estabelecimentos que, não o sendo, tenham sido reconhecidos, pelos Ministérios competentes, como tendo fins análogos àqueles.

10. Abrange, ainda, as prestações de serviços e as transmissões de bens conexas ou acessórias ao serviço de ensino, quando fornecidas por esses estabelecimentos, devendo as mesmas revestir um carácter de complementaridade face àquela operação principal, constituindo não um fim em si mesmo para os destinatários das operações, mas um meio para beneficiar nas melhores condições do serviço principal fornecido pelos estabelecimentos de ensino. É exemplo de um serviço tipicamente considerado como conexo com o serviço de ensino, o fornecimento de refeições aos alunos.

11. O fornecimento de refeições escolares que, de acordo com a legislação aplicável, integra a ação social escolar desenvolvida pelo Estado beneficia da isenção prevista no n.º 9) do artigo 9.º do CIVA quando esse 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.

12. De facto, é no quadro da partilha de competências entre o Ministério da Educação e os Municípios, no plano da ação social escolar, que a Autoridade Tributária e Aduaneira passou a admitir que as refeições escolares, a que a alínea 9) do artigo 9.º se refere, sejam isentas do imposto, ainda que fornecidas pelos Municípios, apesar de tal não constar expressamente na norma legal.

13. Deste modo, 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 partilha de competências e, ainda que atuando em parceria com outras entidades, se encontra isento de IVA.

14. No entanto, o fornecimento de refeições nas escolas, adquirido pelos estabelecimentos de ensino ou por municípios a entidades terceiras por forma a assegurarem a tarefa que lhes cabe em sede de ação social escolar e ainda que realizado no âmbito de protocolos celebrados entre as partes, está sujeito a IVA e dele não isento, por falta de enquadramento no n.º 9) do artigo 9.º do CIVA.

15. Assim, quer os operadores económicos que se dedicam ao fornecimento de refeições, quer as demais entidades que efetuam serviços idênticos (como sejam, as IPSS), 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.

Apoio referente às despesas suportadas pelas IPSS com a afetação dos seus próprios recursos humanos à prossecução de tarefas de apoio ao funcionamento dos refeitórios escolares

16. Conforme estabelece o Protocolo respeitante a "Refeições Escolares e Apoio aos Refeitórios Escolares", a que se faz referência no ponto 6 da presente informação, a IPSS compromete-se a assegurar o funcionamento dos refeitórios existentes nos estabelecimentos de ensino da rede pública concelhia, através da afetação de recursos humanos da própria IPSS.

17. Para a confeção das refeições escolares a Escola disponibiliza à IPSS, a cozinha, copa e espaços adjacentes de serviço à cozinha.

18. A IPSS compromete-se a assegurar o apoio ao serviço de refeições dos estabelecimentos escolares do pré-escolar e do 1.º ciclo do ensino básico, afetando, para o efeito, os seus recursos humanos, próprios, necessários e adequados à execução do Protocolo.

19. Por sua vez, o Requerente procede ao pagamento de um determinado valor, de acordo com os recursos humanos que a IPSS afeta ao apoio ao funcionamento dos refeitórios escolares.

20. Atendendo a que relativamente a este tipo de operações o Requerente considera existir "(...) nesta sede, uma isenção legal de IVA, nos termos do disposto no artigo 9.º, alíneas 7) e 8), do Código do IVA" importa, antes de mais, referir o seguinte:

21. O n.º 7) do artigo 9.º do CIVA isenta de 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 atividades 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 pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações".

22. Esta norma legal tem por base o previsto na alínea h) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, segundo a qual os Estados-Membros podem isentar "As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com a protecção da infância e da juventude, efetuadas por organismos de direito público ou por outros organismos de carácter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa."

23. Sobre a aplicação das isenções previstas no artigo 9.º do CIVA, que decorrem do artigo 132.º da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) já teve

oportunidade de se pronunciar no sentido de que as mesmas são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo, sem, todavia, inviabilizar os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções. Resulta também da jurisprudência constante do TJUE que o princípio da neutralidade fiscal é inerente a todo o sistema comum do IVA e que este princípio se opõe, nomeadamente, a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA. Pode ver-se a este propósito e a título de exemplo, os Acórdãos do TJUE proferidos no processo C-384/98, de 14 de setembro de 2000 (caso D.) e no processo C-45/01, de 6 de novembro de 2003 (caso Dornier).

24. Neste sentido, para a aplicação desta isenção devem as entidades ali referidas realizar a sua atividade sem entrarem em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas a IVA, salvaguardando o princípio da neutralidade concorrencial.

25. Deste modo, no que respeita à isenção consignada no n.º 7) do artigo 9.º do CIVA tem sido entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira que a abrangência desta isenção se restringe às prestações de serviços e transmissões de bens efetuadas aos próprios utentes dos equipamentos sociais mencionados na norma legal, ficando excluídos os serviços prestados e os bens transmitidos a terceiros, mesmo que tais operações se enquadrem no âmbito da atividade daquelas entidades.

26. Por sua vez, o n.º 8) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto "As prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportistas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades".

27. Esta disposição legal tem por base a alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA que determina que os Estados-Membros isentam "Determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física".

28. Face ao âmbito de aplicação dos n.ºs 7) e 8) do artigo 9.º do CIVA, afigura-se que as isenções ali previstas não têm aplicação ao caso concreto do pagamento efetuado pelo Requerente a título de apoio às despesas suportadas pelas IPSS com a afetação dos seus próprios recursos humanos, para o apoio ao funcionamento dos refeitórios escolares.

29. Assim, estando em causa uma prestação de serviços que visa assegurar o apoio ao serviço de refeições fornecidas pelas IPSS aos estabelecimentos escolares, afigura-se que tal apoio não constitui, junto do adquirente do serviço, um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, da operação principal.

Nestes termos, devem tratar-se ambas as operações como uma só - fornecimento de refeições e apoio ao serviço de refeições - sujeitando-se este último, enquanto operação acessória, ao mesmo regime de IVA da operação principal.

V - CONCLUSÃO

30. Face a todo o exposto, tendo em conta o explanado na presente informação, afigura-se de informar o Requerente de que o serviço de refeições escolares fornecido pelo Município aos alunos que frequentam os estabelecimentos de educação e ensino, do pré-escolar ao ensino secundário da rede pública do Concelho, utilizando meios próprios ou com recurso a terceiros, beneficiam de aplicação da isenção consignada no n.º 9) do artigo 9.º do CIVA.

31. Contudo, o fornecimento de refeições aos alunos efetuado por IPSS, contratualizado e faturado ao Requerente - operação efetuada a montante do fornecimento de refeições pelo Requerente aos alunos - não tem enquadramento na isenção prevista no n.º 9) do artigo 9.º do CIVA por não se verificarem, em relação àquelas entidades, os requisitos

previstos nesta norma legal.

32. Deste modo, na ausência da aplicação de qualquer outra isenção deve o serviço de fornecimento de refeições aos alunos efetuado por IPSS, faturado ao Requerente, ser sujeito a tributação em IVA, à taxa intermédia prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 3.1 da Lista II anexa ao mesmo diploma.

33. Outro entendimento poderia ser causador de distorções de concorrência face à prestação de serviços de natureza idêntica por outros sujeitos passivos.

34. Sobre esta matéria pode ser consultado o Ofício-Circulado n.º 30172, de 2015.07.01, da Área de Gestão Tributária - IVA, que se encontra disponível no Portal das Finanças.

35. Por sua vez, tendo em conta o âmbito de aplicação dos n.ºs 7) e 8) do artigo 9.º do CIVA, afigura-se que as isenções ali previstas não têm aplicação no caso concreto do pagamento efetuado pelo Requerente, a título de apoio, das despesas suportadas pelas IPSS com a afetação dos seus próprios recursos humanos tendo em vista o funcionamento dos refeitórios escolares.

36. Estando em causa uma prestação de serviços que visa assegurar o apoio ao serviço de refeições fornecidas pelas IPSS aos estabelecimentos escolares, afigura-se que tal apoio não constitui, junto do adquirente do serviço, um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, da operação principal.

Nestes termos, devem tratar-se ambas as operações como uma só - fornecimento de refeições e apoio ao serviço de refeições - sujeitando-se esta última, enquanto operação acessória, ao mesmo regime de IVA da operação principal, devendo ser sujeito a tributação em IVA, à taxa intermédia prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 3.1 da Lista II anexa ao mesmo diploma.