

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Fornecimento de refeições escolares - n.º 9 do artigo 9.º do CIVA
- Processo: 30558, com despacho de 2026-08-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. O Decreto Lei n.º 21/2019, de 30 de janeiro (que procedeu à revogação do anterior Decreto-Lei n.º 144/2008, de 28 de julho) veio concretizar o quadro de transferência de competências no domínio da educação para os órgãos municipais, concretizando "um modelo de administração e gestão do sistema educativo que respeita a integridade do serviço público de educação, a equidade territorial e a solidariedade intermunicipal e inter-regional no planeamento das ofertas educativas e formativas e na afetação dos recursos públicos no quadro da correção de desigualdades e assimetrias locais e regionais, bem como a tomada de decisões numa lógica de proximidade.
 2. Nos termos do referido diploma, o fornecimento de refeições em refeitórios escolares dos estabelecimentos dos 2.º e 3.º ciclos do ensino básico e do ensino secundário passa a ser gerido pelos municípios.
 3. Assim, devido à sua natureza, a Requerente detém competência e responsabilidade para assegurar a prestação de diversos serviços, designadamente a gestão do fornecimento de refeições escolares, nos termos das atribuições que lhe são legalmente conferidas pelo referido Decreto-Lei n.º 21/2019, de 30 de janeiro.
 4. Ora, no caso concreto, a prestação de serviços de alimentação é garantida por uma empresa privada, mediante o pagamento dos preços estabelecidos nos contratos de prestação de serviços celebrados entre as partes, com vista ao fornecimento em contínuo de refeições escolares, atuando a Requerente como um mero garante da prestação dos serviços em apreço, ainda que estes sejam assegurados por uma entidade terceira.
 5. Ou seja, a Requerente optou por garantir o fornecimento das refeições junto de uma entidade privada, pela circunstância de esta se encontrar dotada de capacidade para fornecer refeições que se coaduna com as especificidades que as competências daquela exigem.
 6. Em contrapartida dos serviços de alimentação prestados, são cobrados os correspondentes montantes à Requerente definidos contratualmente, que, por sua vez, é responsável pela cobrança de uma parte destes valores aos estudantes.
 7. Face ao exposto, entende a Requerente que, sendo o fornecimento de refeições garantido pela entidade terceira que, ainda que integrando protocolos com a Requerente, não é uma entidade subsumível ao âmbito subjetivo do n.º 9) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), pelo que não se encontram reunidas as condições de aplicação da isenção em apreço.
 8. Assim, outra conclusão não se poderá retirar se não a de que a operação deve ser tributada em sede de IVA, devendo a entidade fornecedora e a Requerente, na

cobrança das refeições, proceder à liquidação do IVA, exercendo o correspondente direito à dedução.

9. Refere, ainda, a Requerente que a noção de prestação de serviços abrange, regra geral, os débitos relativos ao reembolso de despesas. Neste âmbito, nos termos da alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA excluem-se do valor tributável "[a]s quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas". Pelo que, fora destas circunstâncias, o débito de quaisquer encargos suportados dá lugar a liquidação de IVA, por se considerar uma prestação de serviços face ao disposto no artigo 4.0 do Código do IVA (não obstante esse débito corresponder a um mero reembolso).

10. Ainda, na opinião da Requerente, tem vindo a ser entendimento da AT que, havendo liquidação de imposto, o enquadramento do respetivo débito depende se o mesmo é ou não discriminado:

- (i) se for efetuado sem qualquer discriminação, a respetiva tributação é feita à taxa normal;
- (ii) se for efetuado de forma discriminada, segundo a natureza de cada um dos componentes da despesa, há lugar a tributação, sendo aplicável a taxa correspondente a cada uma das componentes debitadas.

11. Defende que, estando em causa operações isentas, e sendo o débito das despesas efetuado sem margem, este beneficia, igualmente, da referida isenção.

12. Atendendo às circunstâncias do caso concreto, considerando que a atuação da Requerente se limita a uma mera intermediação na prestação dos serviços em causa, outro entendimento não se poderá considerar se não o de que esta deverá adotar o enquadramento constante nas faturas emitidas pela entidade privada, seguindo assim o mesmo enquadramento tributário.

13. E, tal como já referido, na presente situação não se verifica o requisito subjetivo aplicado à Requerente, para esta poder enquadrar a operação na norma prevista no n.º 9) do artigo 9.º do CIVA.

14. A aplicar-se a referida isenção a uma entidade desta cadeia, a Requerente entende que deverá ser à entidade fornecedora da refeição, ou seja, na operação a montante.

15. Nesta eventualidade, o redébito efetuado pela Requerente também seria isento de IVA.

16. Nestes termos, solicita a Requerente a confirmação da AT de que:

- i) Relativamente às prestações de serviços de fornecimento de refeições escolares, garantidas por uma entidade terceira, seja afastada a aplicação da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.0 do Código do IVA, sendo, consequentemente, considerada como uma operação tributada em sede de IVA;
- ii) De igual forma, solicita a confirmação de que deverá a Requerente subsumir-se ao enquadramento preconizado nas faturas emitidas pela entidade fornecedora, procedendo, assim, à liquidação de IVA na cobrança das refeições prestadas pela entidade;
- iii) A não ser assim, solicita-se a confirmação que a isenção de IVA aplica-se à operação a montante, ou seja, que a referida isenção destina-se ao fornecimento de refeições escolares debitadas à Requerente. Neste caso, o redébito pela Requerente aos estudantes, porque efetuado sem margem, também beneficiaria desta isenção de IVA.

Enquadramento em sede de IVA:

17. 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".

18. O âmbito de aplicação do n.º 9) do artigo 9.º do CIVA restringe-se às operações ali enumeradas (prestações de serviços de ensino e operações conexas), quando efectuadas pelos estabelecimentos integrados no sistema nacional de educação ou por estabelecimentos que prossigam fins análogos e que se encontrem devidamente reconhecidos pelo ministério competente.

19. Sobre a última parte da norma, constitui entendimento dos serviços 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.

20. Relativamente ao modo de funcionamento da isenção acrescenta-se que a mesma se aplica relativamente às suas operações ativas, ou seja, às prestações de serviços de ensino efectuadas pelos estabelecimentos acima referidos, mas não bens e serviços de que sejam adquirentes, 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 adquira para a realização da operação isenta.

21. 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 efectuado pelas entidades referidas no n.º 9) do artigo 9.º do CIVA.

22. O n.º 1 do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 21/2019, de 30 de janeiro, que concretiza o quadro de transferência de competências para os órgãos municipais e para as entidades intermunicipais no domínio da educação, dispõe, no seu n.º 1 que "O fornecimento de refeições em refeitórios escolares dos estabelecimentos de educação pré-escolar e dos ensinos básico e secundário é gerido pelas câmaras municipais".

23. Assim, deve entender-se que, para além do fornecimento de refeições escolares efectuado por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou por estabelecimentos reconhecidos como tendo fins análogos, também o fornecimento de refeições escolares efectuado por municípios, no âmbito da citada partilha de competências, ainda que atuando em parceria com outras entidades, se encontra isento de IVA.

24. 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 referida partilha de competências, pelos municípios.

25. Nestes termos, o fornecimento de refeições escolares em condições diferentes das determinadas pela isenção do n.º 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 estabelecimentos de ensino ou municípios, não pode beneficiar daquela norma.

26. Ou seja, a isenção não tem aplicação nas operações a montante, isto é, quando entidades terceiras fornecem aos Municípios serviços de confeção ou fornecimento de refeições.

27. Deste modo, os operadores económicos que se dedicam ao fornecimento de refeições, contratualizando, as mesmas, com os Municípios devem liquidar imposto à taxa legal em vigor.

28. Estes requisitos foram abordados no ofício-circulado n.º 30172, 2015.07.01, da Área de Gestão Tributária - IVA, segundo o qual as prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, desenvolvidas por entidades que não as ali expressamente mencionadas, não se encontram abrangidas pelo âmbito de aplicação do n.º 9) do artigo 9.º do CIVA, pelo que, na ausência de enquadramento em outra norma ou regime de isenção, constituem operações sujeitas ao imposto e dele não isentas.

29. No caso concreto, a operação 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 aos serviços de alimentação e bebidas, com exceção das bebidas ali expressamente mencionadas).

30. Quanto à segunda questão, refira-se o seguinte:

31. Quando um sujeito passivo, agindo em nome próprio, mas por conta de outrem, é intermediário numa prestação de serviços, considera-se que, em conformidade com o artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), recebeu e prestou pessoalmente os serviços em questão.

32. A referida norma está transposta na legislação nacional no n.º 4 do artigo 4.º do CIVA que dispõe que "Quando a prestação de serviços for efectuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço".

33. Ou seja, esta disposição cria a ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas efetuadas consecutivamente. Por força dessa ficção, considera-se que o operador que intervém como intermediário na prestação de serviços como comissário, recebeu, num primeiro momento, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, antes de, num segundo momento, prestar pessoalmente esses serviços ao cliente (vd. Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C 274/15).

34. Deste modo, aplicando o regime previsto na norma supra citada, a Requerente que fatura o serviço de fornecimento de refeições aos alunos, e não a entidade terceira, e conforme já referido, estando a agir em nome próprio, ao faturar aos alunos, deve aplicar a taxa de IVA correspondente ao serviço em causa, ou seja, aplica a isenção prevista no n.º 9) do artigo 9.º do CIVA.

35. Neste ponto concreto, refira-se, ainda, o ponto 8 do ofício-circulado n.º 30172, 2015.07.01, que dispõe que "Como tal, os serviços de refeições e de transportes fornecidos por estes últimos aos alunos dos estabelecimentos abrangidos pela alínea 9) do artigo 9.º do Código do IVA, utilizando meios próprios ou com recurso a terceiros, beneficiam, também, da isenção prevista na norma".

36. Ou seja, como é a Requerente a faturar, em nome próprio, aos alunos, deve aplicar a referida isenção.

37. Concluindo, a entidade terceira, quando fatura à Requerente o serviço de fornecimento de refeições escolares à Requerente deve liquidar o IVA à taxa legal em vigor, i.e., a 13%, por enquadramento na verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA. Por outro lado, quando a Requerente fatura o referido serviço aos alunos, não liquida imposto por aplicação da isenção prevista no n.º 9) do artigo 9.º do CIVA, não podendo, contudo, deduzir o imposto suportado a montante.