

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 18º; verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA; al. c) do nº 1do art. 18º.
- Assunto: Taxas – Artigos de pastelaria, águas sumos..., produzidos e consumidos no interior do estabelecimento, servidos pelos funcionários, à mesa, ou sem este serviço e ainda os que embalados são vendidos para consumo no exterior do estabelecimento.
- Processo: **nº 13123**, por despacho de 2018-02-22, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

- 1.** A Requerente é uma sociedade comercial que tem como objeto social a indústria e comércio de confeitaria, exploração de cervejaria, cafetaria e tabacaria, comércio, importação e exportação de produtos alimentares.
- 2.** Refere que presta serviços de alimentação e bebidas que englobam a comercialização de grande variedade de produtos alimentares de consumo humano, nomeadamente, e para efeitos do presente pedido, os seguintes:
 - a) Salgados;
 - b) Pastelaria vária, vendida quer à unidade, quer ao peso;
 - c) Iogurtes, sumos e néctares de frutas;
- 3.** Para o exercício da sua atividade, dispõe de instalações próprias e especificamente preparadas para proceder ao fabrico, venda e consumo dos produtos.
- 4.** Considerando a especificidade dos produtos transacionados, sejam servidos e consumidos nas instalações da Requerente (em mesas, balcão, em espaço interior ou circundante do estabelecimento), sejam para levar para fora - no sistema de pronto a levar (take away) - os mesmos são confeccionados e preparados sempre tendo em vista e possibilitando o seu consumo imediato.
- 5.** Assim, a Requerente aplica as seguintes taxas de IVA: **i)** aos salgados, artigos de pastelaria e iogurtes, sumos ou néctares de frutas, consumidos nas mesas, aplica, respetivamente, a taxa de 13% aos primeiros e a taxa de 6% aos iogurtes, sumos e néctares de frutas; **ii)** aos mesmos produtos consumidos ao balcão ou nas imediações do estabelecimento, aplica a taxa de 13% aos salgados, a taxa de 23% aos artigos de pastelaria e a taxa de 6% aos iogurtes, sumos e néctares de frutas; **iii)** quando os produtos são adquiridos ao balcão e não se destinam a ser consumidos no estabelecimento ou nas imediações, aplica a taxa de 13% aos salgados, a taxa de 23% aos artigos de pastelaria e a taxa de 6% aos iogurtes, sumos e néctares de frutas.
- 6.** Neste sentido, a Requerente entende que existem essencialmente três situações a considerar:
 - Uma primeira situação, em que a Requerente serve os seus produtos no interior do estabelecimento, sendo os mesmos preparados e servidos pelos

seus funcionários, exercendo estes todas as funções típicas de um empregado de restauração, nomeadamente o aconselhamento e auxílio a clientes; tomada de pedidos; organização do espaço, cadeiras e mesas; limpeza; entrega dos produtos e levantamento das mesas após consumo, etc., em mesas que dispõe e mantém especificamente para o efeito, disponibilizando ainda aos seus clientes acesso a outro mobiliário, nomeadamente loiça e talheres, assim como guardanapos, etc.

- Uma segunda situação, em que a Requerente serve os seus produtos aos clientes ao balcão, que aí os consomem, ou em pé, dentro do estabelecimento (ou até mesmo nas imediações do estabelecimento, quando o mesmo se encontra lotado e os clientes não pretendem ou não desejam aguardar por mesa), assegurando, através do seu pessoal e infraestruturas (como a utilização do wc, guardanapos, limpeza do estabelecimento, pratos, copos e talheres, etc.) todos os referidos serviços de apoio correspondentes à prestação de serviços de restauração, de modo absolutamente semelhante ao serviço nas mesas.

- E uma terceira situação, em que a Requerente vende os produtos sem que o cliente venha - ou sequer projete a possibilidade de vir - a utilizar quaisquer dos serviços disponibilizados, em razão do consumo dos referidos produtos se verificar fora das instalações e longe das imediações do mesmo, ainda que, tendo em consideração que os pastéis que comercializa são produzidos ao longo do dia para serem vendidos e consumidos quentes, se preveja o seu consumo imediato (ou pelo menos, para isso se encontram preparados).

7. Por consulta à atividade empresarial da Requerente, verifica-se que exerce a atividade principal de de "Pastelaria" - CAE 10712 e as atividades secundárias de "Pastelarias e Casas de Chá" - CAE 56303 e "Arrendamento de bens imobiliários" - CAE 68200, estando enquadrada no regime normal de tributação do IVA, com periodicidade mensal.

II - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

8. Sintetizando a proposta de enquadramento jurídico tributário apresentada, a Requerente entende que o conceito de serviços de restauração ou de fornecimento de alimentação e bebidas engloba «todas aquelas operações constituídas por um conjunto de elementos e atos, em que o fornecimento dos produtos de alimentação humana para consumo imediato representam apenas um destes elementos, sendo os restantes predominantes na operação», pelo que tanto a primeira como a segunda situação acima descritas se encontram abrangidas pelo conceito.

9. Na primeira situação - serviço nas mesas - porque o fornecimento de alimentos é apenas um elemento de toda a operação, complexa mas unitária, que é constituída por uma série de serviços e facilidades proporcionadas aos clientes pela Exponente e que predominam largamente.

10. Na segunda situação - entrega de alimentos para consumo imediato ao balcão -, a operação deve ser qualificada como prestação de serviços de restauração, à semelhança do serviço às mesas, porquanto os elementos e atos da Requerente que compõem a operação não diferem substancialmente, sendo a única diferença o facto de, por opção dos clientes ou ocupação, não existir uma efetiva utilização das mesas disponíveis no estabelecimento, que, em todo o caso, sempre é mantida e encontra-se preparada para servir os

produtos.

11. Assim, à parte da utilização das mesas e cadeiras disponíveis no estabelecimento da Requerente, também quando o serviço é efetuado ao balcão, os clientes usufruem das mesmas prestações, nomeadamente dos funcionários (aconselhamento e auxílio a clientes; tomada de pedidos; organização do espaço; entrega de produtos; recolha de pratos e talheres, copos, garrafas), possibilidade de utilização das casas de banho, etc.

12. No entendimento da Requerente, ambas as situações descritas estão sujeitas à taxa intermédia de IVA, por aplicação da verba 3.1 da Lista II, anexa ao Código do IVA (CIVA).

13. Quanto à terceira situação que descreveu - em que os clientes adquirem os produtos ao balcão para levar - a Requerente entende que, nestes casos, não estão associadas à entrega dos bens quaisquer prestações ou atos além do simples fabrico ou preparação dos produtos para entrega, pelo que a operação se reconduz a uma transmissão de bens.

14. Considera que estas transmissões de bens têm enquadramento na verba 1.8 da Lista II, anexa ao CIVA, enquanto refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio, dado que, no seu entendimento, a verba permite aplicar a taxa intermédia do imposto aos produtos de pastelaria, contrariamente ao que decorre do Ofício-Circulado n.º 30181, de 2016.06.06, da Área de Gestão Tributária do IVA.

15. Não existindo na lei um conceito de «refeição», defende que o conceito comum de refeição corresponde a cada «cada uma das pausas ou momentos diários típicos de alimentação - nos dias de hoje correspondendo ao pequeno-almoço, almoço, lanche a jantar», pelo que também os pastéis que fabrica e comercializa, bem como os pasteis de nata, vendidos para fora e prontos a consumo imediato, se encontram igualmente enquadrados na verba 1.8 da Lista II, porquanto fazem parte de uma normal, comum, refeição.

III - ANÁLISE

16. Na sequência das alterações introduzidas pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2016, passaram a ser tributados à taxa intermédia do imposto a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, os produtos alimentares que constituem refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio, conforme previsto na verba 1.8 da Lista II, anexa ao CIVA, e também as prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão de bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias, nos termos da verba 3.1 da Lista II.

17. No que respeita à aplicação da verba 3.1, relativa a prestações de serviços de alimentação e bebidas, importa atender ao conceito de «serviços de restauração e de catering» previsto n.º 1 do artigo 6.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, de 15 de março, cujo objetivo consiste em assegurar a aplicação uniforme do atual sistema de IVA e que tem aplicação direta na ordem jurídica interna.

18. Nos termos da citada disposição, consideram-se serviços de restauração «os serviços que consistam no fornecimento de comida ou de bebidas,

preparadas ou não, ou de ambas, destinadas ao consumo humano, acompanhado de serviços de apoio suficientes para permitir o consumo imediato das mesmas. O fornecimento de comida ou de bebidas, ou de ambas, constitui apenas uma componente de um conjunto em que os serviços são predominantes. Constituem serviços de restauração os serviços prestados nas instalações do prestador e serviços de catering os serviços prestados fora das instalações do prestador" (cf. ponto 2.1 do ofício-circulado n.º 30181/2016).

19. Neste sentido, considera-se aplicável a verba 3.1 da Lista II quando a entrega dos produtos alimentares for acompanhada dos serviços de apoio relevantes, adequados a permitir o consumo imediato dos mesmos nas instalações do prestador. Caso aqueles serviços de apoio não estejam presentes, ou não sejam preponderantes, estar-se-á na presença de uma transmissão de bens e não de uma prestação de serviços de alimentação e bebidas.

20. Efetivamente, para a qualificação da operação como prestação de serviços é necessário que os serviços associados à entrega dos bens assumam, na perspetiva de um consumidor médio, uma importância qualitativa tal que se distingam da simples entrega dos bens.

21. A este propósito, o Tribunal de Justiça da União Europeia, no acórdão de 10 de março de 2011, relativo aos processos apensos C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, veio sublinhar que a comercialização de um bem é sempre acompanhada de prestações de serviços mínimas, como a emissão da fatura ou a apresentação de produtos em expositores, pelo que só os serviços diferentes dos necessariamente associados à comercialização de um bem podem ser tidos em conta para se determinar a relevância da prestação de serviços no âmbito de uma operação complexa que inclui também a entrega de um produto.

22. Neste sentido, o Tribunal considera que são exemplos de serviços de apoio associados ao consumo imediato de produtos alimentares no local, a transmissão de encomendas à cozinha, a apresentação dos pratos e o seu serviço à mesa aos clientes, a existência de instalações fechadas e climatizadas especialmente dedicadas ao consumo dos alimentos fornecidos, a existência instalações sanitárias, a disponibilização de louça, mobiliário, talheres de mesa, etc.

23. Aplicando os critérios referidos às operações descritas pela Requerente, sendo os produtos alimentares - como os salgados, pastelaria vária, iogurtes, sumos e néctares de frutos - fornecidos no âmbito da disponibilização de um conjunto de serviços de apoio ao consumo imediato dos mesmos no local, que consistem na existência de serviço de mesa ou de atendimento por parte do pessoal com disponibilização de mobiliário adequado ao consumo no local - incluindo o consumo no balcão do estabelecimento, por opção dos clientes, ou ocupação das mesas disponíveis - aconselhamento e auxílio a clientes, tomada de pedidos, organização do espaço, entrega de produtos, recolha de pratos e talheres, copos, garrafas, possibilidade de utilização das casas de banho, etc., consideram-se reunidos os pressupostos para a qualificação da operação como prestação de serviços de alimentação e bebidas, para efeitos da aplicação da verba 3.1 da Lista II, anexa ao CIVA.

24. Consequentemente, tanto na primeira, como na segunda operação que descreve, deve a Requerente aplicar a taxa intermédia do imposto, exceto se forem servidas bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas

gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias, caso em que o valor das mesmas deve ser tributado à taxa normal do imposto, por força da exclusão à aplicação da taxa intermédia, expressamente prevista na verba 3.1 da Lista II.

25. Relativamente à terceira situação questionada, em que a Requerente vende os produtos sem que cliente utilize, ou sequer projete a possibilidade de vir a utilizar, quaisquer dos serviços disponibilizados, em razão do consumo dos referidos produtos se verificar fora das instalações e longe das imediações do mesmo, parece não existir dúvidas de que as referidas operações devem ser qualificadas como transmissões de bens, nos termos do artigo 3.º do CIVA.

26. Sobre a aplicabilidade da verba 1.8 da Lista II às transmissões de bens efetuadas nesta modalidade - que de acordo com a exposição da Requerente se parece reconduzir essencialmente à venda dos artigos de pastelaria, especialmente aqueles que confecciona e que são preparados para serem consumidos quentes - importa referir que, como decorre do ofício-circulado n.º 30181/2016, este Serviço tem delimitado a aplicação da verba em função do exercício da atividade de confeção de refeições para levar para casa, como é o caso típico das refeições vendidas por churrasqueiras, pizzarias e outros estabelecimentos de restauração que disponham da modalidades de venda de refeições que se destinam e são preparadas para serem consumidas fora do estabelecimento, podendo o fornecedor dos bens disponibilizar ou não o respetivo serviço de entrega (take away ou entrega ao domicílio).

27. Efetivamente, na interpretação deste Serviço, o conceito de «refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar» previsto na verba 1.8 da Lista I, reconduz-se ao fornecimento de refeições ditas principais, no sentido em que não pretende abranger bebidas, aperitivos, sobremesas ou complementos de refeição que, eventualmente, possam ser comercializados juntamente com aquela.

28. A este propósito, importa notar que o facto de a verba se referir expressamente a «refeições» e não a "alimentos" ou "produtos alimentares", ou expressão semelhante, legitima a não inclusão no seu âmbito de aplicação de todos e quaisquer bens alimentares que sejam sujeitos a um processo de preparação ou confeção.

29. Nesse sentido, considera-se que não estão abrangidas pela verba 1.8 da Lista II a venda de salgados, sumos ou outras bebidas e artigos de pastelaria e sobremesas em geral, pelo que à transmissão destes produtos se aplica a taxa que individualmente lhes corresponder.

30. Caso sejam vendidos conjuntamente com aquelas refeições, por um preço único, então deve recorrer-se ao disposto no n.º 4 do artigo 18.º do CIVA, para apuramento da taxa de imposto aplicável, conforme explicitado no ponto 4.1 do ofício-circulado 30181/2016.

IV - CONCLUSÃO

31. Face ao exposto, considerando as situações indicadas pelo Requerente, concluiu-se o seguinte

- As situações descritas do ponto 9 e 10 da presente informação configuram prestações de serviços de alimentação e bebidas abrangidas pela verba 3.1 da

Lista II - quer os clientes sejam servidos nas mesas, quer sejam servidos ao balcão, por opção do cliente ou por lotação dos lugares disponíveis, desde que disponibilizados os serviços de apoio ao consumo no local e no pressuposto de que os mesmos assumem um carácter preponderante -, sendo aplicável a taxa intermédia do imposto, prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, com exceção do fornecimento de bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares, e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias que, no âmbito do serviço de restauração, são tributadas à taxa normal do imposto, porque expressamente excluídas da verba 3.1 da Lista II.

- A venda dos artigos de pastelaria e de salgados destinados ao consumo fora das instalações da Requerente são tributados à taxa normal do imposto, por falta de enquadramento na verba 1.8 ou na verba 3.1 da Lista II. Neste contexto, a venda de iogurtes e de sumos e néctares de frutas, é tributada à taxa reduzida de IVA, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, por aplicação das verbas 1.4.5 e 1.11 da Lista I, respetivamente.