AT autoridade tributária e aduaneira

ÁREA DE GESTÃO TRIBUTÁRIA-IVA

Ofício Circulado N.º: 30181 2016-06-06
Entrada Geral:
N.º Identificação Fiscal (NIF): 770 004 407
Sua Ref.ª:
Técnico:

Exmos. Senhores
Subdiretores-Gerais
Diretores de Serviços
Diretores de Finanças
Diretores de Alfândegas
Chefes de Equipas Multidisciplinares
Chefes dos Serviços de Finanças
Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: IVA – ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS
VERBAS 1.8 E 3.1 DA LISTA II ANEXA AO CÓDIGO DO IVA

A Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2016 (OE 2016), introduziu alterações na verba 1.8, na categoria 3 e na verba 3.1, todas da Lista II anexa ao Código do IVA (CIVA), dando-lhes as seguintes redações:

> *"1.8 – Refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio".*
>
> *"3 – Prestações de serviços:*
>
> *3.1 – Prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias.*
>
> *Quando o serviço incorpore elementos sujeitos a taxas distintas para o qual é fixado um preço único, o valor tributável deve ser repartido pelas várias taxas, tendo por base a relação proporcional entre o preço de cada elemento da operação e o preço total que seria aplicado de acordo com a tabela de preços ou proporcionalmente ao valor normal dos serviços que compõem a operação. Não sendo efetuada aquela repartição, é aplicável a taxa mais elevada à totalidade do serviço".*

Tendo em vista a aplicação uniforme das verbas 1.8 e 3.1 da Lista II anexa ao CIVA, comunica-se aos serviços e demais interessados o seguinte:

I – ENQUADRAMENTO

1. QUALIFICAÇÃO DAS OPERAÇÕES

A verba 1.8 da Lista II anexa ao CIVA encontra-se sistematicamente integrada na categoria

> *"1 – Produtos para alimentação humana"*

MOD. 52.4

A verba determina a aplicação da taxa intermédia do imposto às refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio. Para efeitos de IVA, as operações abrangidas pela verba qualificam-se como transmissões de bens, nos termos do artigo 3.º do CIVA.

Diferentemente, na verba 3.1 da Lista II, inserida sistematicamente na categoria "*3 – Prestações de serviços*", determina-se a aplicação da taxa intermédia às prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exceção do fornecimento de bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias. Estas operações enquadram-se, para efeitos de IVA, no artigo 4.º do CIVA – prestações de serviços.

2. CONCEITOS

2.1 SERVIÇO DE RESTAURAÇÃO E DE CATERING

O 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, define «*serviços de restauração e de catering*» como "*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*".

No n.º 2 exclui-se do conceito de «*serviços de restauração e de catering*» "*o fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, incluindo ou não o transporte das mesmas, mas sem qualquer outro serviço de apoio*".

Assim, nas "*prestações de serviços de alimentação e bebidas*", o fornecimento de alimentação e de bebidas é apenas uma componente de um conjunto em que os serviços são predominantes.

2.2 REFEIÇÕES PRONTAS A CONSUMIR, NO REGIME DE PRONTO A COMER E LEVAR OU COM ENTREGA AO DOMICÍLIO

Consideram-se refeições prontas a consumir, no regime de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio, os pratos ou alimentos acabados de preparar, prontos para consumo imediato, com ou sem entrega ao domicílio (*take away, drive in* ou semelhantes).

Sendo dissociadas de serviços de apoio relevantes como referido no ponto anterior, estas entregas de refeições são consideradas transmissões de bens.

II – APLICAÇÃO DAS VERBAS 1.8 E 3.1 DA LISTA II

3. REDAÇÃO EM VIGOR ATÉ 31/12/2011

As verbas 1.8 e 3.1 da Lista II haviam sido revogadas pela Lei n.º 66-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012 (OE 2012), passando a aplicar-se a taxa normal de IVA aos itens ali contemplados.

A primeira determinava, durante o período da sua vigência, a aplicação da taxa intermédia de IVA a "*1.8 - Produtos preparados à base de carne, peixe, legumes ou produtos hortícolas, massas recheadas, pizas, sandes e sopas, ainda que apresentadas no estado de congelamento ou pré-congelamento e refeições prontas a consumir, no regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio*".

A verba 3.1, por sua vez, sujeitava à taxa intermédia as "*Prestações de serviços de alimentação e bebidas*".

4. REDAÇÃO ATUAL (OE 2016)

4.1 VERBA 1.8 DA LISTA II

"*1.8 – Refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio.*"

Comparando a redação em vigor até 31.12.2011 com a atual, o legislador excluiu desta última a transmissão de produtos preparados à base de carne, peixe, legumes ou produtos hortícolas, massas recheadas, pizas, sandes e sopas, ainda que apresentadas no estado de congelamento ou pré-congelamento, quando estes produtos não constituam refeições confecionadas para consumo imediato.

Assim, tomando por exemplo pizas, sandes ou sopas, estas enquadram-se na verba 1.8 da Lista II sempre que consistam em produtos confecionados para consumo imediato.

Não estão abrangidos pela verba 1.8 da Lista II, sendo tributados à taxa de IVA que lhes corresponder individualmente (reduzida, intermédia ou normal), os produtos alimentares a seguir exemplificados, ainda que fornecidos em conjunto com refeições prontas a consumir:

i. a transmissão de sumos ou néctares de frutos, de iogurtes ou de pão é tributada de acordo com a taxa reduzida de IVA, por aplicação das verbas 1.11, 1.4.5, 1.1.5 da Lista I, respetivamente;

ii. a transmissão de águas minerais ou de vinhos comuns é tributada à taxa intermédia, por aplicação das verbas 1.11 e 1.10 da Lista II, respetivamente;

iii. a transmissão de demais bebidas alcoólicas, de refrigerantes, de gelados e de produtos de pastelaria são tributados de acordo com a taxa normal do imposto, por falta de enquadramento em qualquer das verbas das Listas I ou II anexas ao CIVA.

Este entendimento reflete as orientações administrativas da Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente à aplicação da verba 1.8 da Lista II, até à entrada em vigor do OE 2012.

Supermercados e similares

Sublinha-se que os bens alimentares normalmente vendidos em grandes superfícies, supermercados ou similares (ex. enlatados ou boiões de comida para bebé) não se enquadram na verba 1.8 da Lista II, sem prejuízo, naturalmente, das situações em que estes estabelecimentos se dediquem, também, à confeção de refeições para consumo imediato, em regime de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio.

Venda automática (vending)

Também não se enquadram na verba 1.8 da Lista II as entregas de bens alimentares efetuadas através de máquinas de venda automática (*vending),* pelo que, como se referiu, a estes produtos aplica-se a taxa de IVA que individualmente lhes corresponder.

Preço global único

Quando, no âmbito do fornecimento de refeições prontas a consumir, os produtos sejam transmitidos por um preço global único (por exemplo, piza com refrigerante) a determinação da taxa do imposto deve observar o disposto no n.º 4 do artigo 18.º do CIVA, pelo que, mantendo os bens a sua natureza e individualidade, aplica-se ao valor global dos bens a taxa de IVA que lhes corresponder, desde que esta seja a mesma. Cabendo-lhes taxas diferentes, aplica-se a mais elevada [alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º do CIVA].

4.2 VERBA 3.1 DA LISTA II

"3.1 – Prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias.

Quando o serviço incorpore elementos sujeitos a taxas distintas para o qual é fixado um preço único, o valor tributável deve ser repartido pelas várias taxas, tendo por base a relação proporcional entre o preço de cada elemento da operação e o preço total que seria aplicado de acordo com a tabela de preços ou proporcionalmente ao valor normal dos serviços que compõem a operação. Não sendo efetuada aquela repartição, é aplicável a taxa mais elevada à totalidade do serviço".

São tributados à taxa intermédia de IVA, por aplicação da verba 3.1 da Lista II, os serviços de alimentação e de bebidas, com exceção das bebidas ali expressamente referidas.

A verba aplica-se ao fornecimento de alimentação efetuado no âmbito de um serviço de restauração ou de *catering*, independentemente de se tratar de refeição principal ou não (entradas, aperitivos, sandes, sobremesas, gelados, *etc.*), para consumo nas instalações do prestador do serviço, no caso do serviço de restauração, ou para consumo no local onde o serviço é prestado, no caso do *catering*.

Fornecimento de bebidas no âmbito do serviço de restauração ou de catering

A taxa intermédia a que se refere a verba 3.1 da Lista II é ainda aplicável ao fornecimento, incluído no serviço de restauração ou de *catering*, de águas naturais ou produtos de cafetaria em geral (chá, café, café com leite, leite com chocolate ou chocolate quente, entre outros) e das demais bebidas que não sejam expressamente excluídas da verba.

Quando, em conjunto com os serviços de alimentação e bebidas abrangidos pela verba em questão, forem fornecidas bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias, aplica-se a estes últimos a taxa normal do imposto, por estarem excecionados da verba 3.1 da Lista II.

Prevendo a verba 3.1 a possibilidade de serem aplicadas diferentes taxas de IVA às várias componentes do serviço, tal circunstância deve ser devidamente refletida na fatura, para um correto apuramento do imposto a entregar ao Estado.

Preço global único

Tendo presente que no setor da restauração o fornecimento de alimentação e bebidas é, muitas vezes, efetuado mediante o pagamento de um preço global único (ex. *menu*, *buffet* ou em eventos que incluem o serviço de alimentação e bebidas) o qual, face à atual redação da verba 3.1 da Lista II, pode incorporar elementos sujeitos a taxas de IVA distintas, o legislador determinou, no segundo parágrafo da mesma verba, os critérios de repartição do valor tributável pelas diferentes taxas de IVA aplicáveis.

Assim, para efeitos da repartição do valor tributável pelas taxas a aplicar, deve apurar-se o valor proporcional que cada parcela do serviço representa no preço global fixado, tendo em consideração, para o efeito, o preço de cada uma dessas parcelas do serviço quando faturada individualmente, atendendo-se, para isso, à tabela de preços do estabelecimento ou, na falta desta, ao valor normal dos serviços, determinado nos termos do n.º 4 do artigo 16.º do CIVA.

Quando não seja efetuada a repartição das taxas de IVA por aquele preço único, aplica-se a taxa mais elevada do imposto a todo o valor tributável.

EXEMPLO – "*MENU*"

"Menu"		Tabela de preços do estabelecimento ([1])
Prato (IVA incluído 13%)		Prato – € 9 (IVA incluído 13%)
Refrigerante (IVA incluído 23%)	⟷	Refrigerante – € 2 (IVA incluído 23%)
Café (IVA incluído 13%)		Café – € 1 (Iva incluído 13%)
Preço do menu: € 10		Total: € 12

Para repartição do valor tributável (€ 10) pelas diferentes taxas de IVA aplicáveis, pode ser seguido o seguinte procedimento:

- Estabelecer a relação proporcional entre o preço de cada elemento da operação e o preço que lhe corresponde na tabela de preços.

  Assim, no exemplo:

  - prato e café representam 83,3% do preço do menu ($\frac{€\,9 + €\,1}{€\,12}$)
  - os serviços à taxa normal (refrigerante) representam 16,7% ($\frac{€\,2}{€\,12}$)

- Aplicar as percentagens obtidas ao preço do menu (€ 10):

  - € 10 x 83,3%= 8,33 (valor com IVA incluído a 13%)
  - € 10 x 16,7 % = 1,67 (valor com IVA incluído a 23%)

- Uma vez que os valores em causa contêm IVA incluído, a determinação da base tributável é efetuada nos termos do artigo 49.º do CIVA, por exemplo, dividindo-se o valor de € 8,33 por 113 e € 1,67 por 123, multiplicando-se os quocientes por 100 e arredondando os resultados, por defeito ou excesso, para a unidade mais próxima.

  Assim, no exemplo, o valor do IVA a entregar ao Estado pelo serviço "menu" seria 1,27 €, correspondendo 0,96 € à parcela do serviço tributado à taxa intermédia e 0,31 € à parcela tributada à taxa normal do imposto.

  Caso não haja lugar à repartição do valor tributável pelas taxas de IVA, aplica-se a taxa normal à sua totalidade. Neste caso, o IVA a entregar ao Estado seria 1,87 €.

([1]) Na falta de "tabela de preços" no estabelecimento, havendo repartição do valor tributável pelas diferentes taxas, esta deve ter por base o valor normal dos serviços que compõem a operação, determinado nos termos do n.º 4 do artigo 16.º do CIVA.

4.3 ARTICULAÇÃO DAS VERBAS 2.17 DA LISTA I E 3.1 DA LISTA II

A verba 2.17 da Lista I determina a aplicação da taxa reduzida ao alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro. Estabelece, ainda, que a taxa reduzida se aplica somente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, se não for objeto de faturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão.

Articulando o disposto nesta verba com a verba 3.1 da Lista II, deve observar-se o seguinte:

i) Alojamento com pequeno-almoço incluído:

– aplica-se a taxa reduzida do imposto, por força da verba 2.17 da Lista I;

ii) Regime de pensão completa (alojamento com pequeno-almoço + almoço + jantar):

– 50% do preço é tributado à taxa reduzida de IVA por força da verba 2.17 da Lista I e a restante metade é tributada de acordo com o disposto na verba 3.1 da Lista II;

iii) Regime de meia pensão (alojamento com pequeno-almoço + uma refeição principal):

– 75% do preço é passível de IVA à taxa reduzida por aplicação da verba 2.17 da Lista I e 25% do preço é tributado de acordo com o previsto na verba 3.1 da Lista II.

Quando estes serviços forem objeto de faturação separada, a taxa reduzida apenas é aplicável ao serviço de alojamento, sendo as operações efetuadas no âmbito do serviço de alimentação e de bebidas tributadas em conformidade com a verba 3.1 da Lista II.

Aos serviços de restauração e bebidas efetuadas no âmbito da atividade de hotelaria e similares aplica-se o disposto no segundo parágrafo da verba 3.1 da Lista II relativo à fixação de um preço global. Quando não seja efetuada a repartição do valor tributável por cada uma das taxas aplicáveis, se distintas, aplica-se a taxa de imposto mais elevada.

Os demais serviços ou bens fornecidos no âmbito do serviço de hotelaria são tributados de acordo com a taxa que lhes corresponder (aluguer de salas, serviços de lavandaria, mini-bar, etc.).

III – FATURAÇÃO

A alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA determina a obrigação de emissão de fatura para todas as transmissões de bens ou prestações de serviços, incluindo os pagamentos antecipados, independentemente da qualidade do adquirente ou do destinatário dos mesmos, ainda que estes não a solicitem.

As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os elementos previstos no n.º 5 do artigo 36.º ou n.º 2 do artigo 40.º, ambos do CIVA, consoante se trate de fatura ou fatura simplificada.

No caso de a operação à qual se reporta a fatura compreender bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os seguintes elementos devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável:

- quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados;
- o preço líquido de imposto, as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido

  ou,
- o preço com inclusão do imposto e as taxas aplicáveis.

IV – PRODUÇÃO DE EFEITOS

De acordo com o disposto no artigo 146.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016, as alterações às verbas 1.8 e 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA produzem efeitos a partir de 1 de julho de 2016.

Com os melhores cumprimentos,

O Subdiretor-Geral

Miguel Silva Pinto