

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. c) do n.º 1 do art. 18.º

Assunto: Taxas – Atividade da cultura de ostras - Ostreicultura – produção, comercialização,, de ostras.

Processo: n.º **7887**, por despacho de 2015-03-27, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por «**A...**», presta-se a seguinte informação.

A presente informação vinculativa prende-se com o enquadramento em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) da atividade da cultura aquícola - ostreicultura.

SITUAÇÃO APRESENTADA

1. A Requerente que é uma associação "(...)" que representa 90% da produção aquícola nacional "(...)" nomeadamente a "(...)" produção e comercialização de bivalves, nos quais se inclui a ostreicultura".

2. Assim, "(n)o interesse dos seus associados"(...)" crê que deverá ser aplicada a taxa reduzida de IVA às transmissões de sementes de ostra e juvenis para engorda "(...)", nomeadamente, porque a criação da «ostra» "(...)" não só está conexas, como depende exclusivamente da exploração do solo"(...)" em "(...)" todas as fases da produção"(...)"

3. Enquanto "(...)"sementes são conservadas em berçários, que estão implantados em terrenos ou em tanques de terra. Já na fase da pré-engorda e engorda, os juvenis deverão ser mantidos em áreas intertidais (cobertas na maré cheia e descobertas na maré vazia)(...)"

4. Refere, ainda que a «ostra» devido às diferenças morfológicas, atravessa "(...)"um processo contínuo de produção e criação "(...)" que se desenvolve em quatro fases até atingir peso para ser humanamente consumível.

5. Considera, assim que relativamente à «ostra» "(...)" estão em causa dois bens distintos: até à finalização do processo de engorda "(...)" trata-se de "(...)" sementes de ostra e juvenis, que não são apropriados para o consumo humano; posteriormente à engorda "(...)" é, efetivamente"(...)" ostra, de tamanho comercial, próprias e aptas para o respectivo consumo humano".

6. Para fundamentar a sua posição recorre à Portaria n.º 22688, de 20 de maio de 1967 (ainda em vigor) que"(...)" determina que o tamanho mínimo das ostras para efeitos da sua apanha (e, desde modo, da sua comercialização para consumo humano) é fixado em 50 milímetros, admitindo-se uma tolerância de 20% desde que não tenham menos de 45 milímetros nem o peso do milheiro seja inferior a 30 quilos, ou seja, o peso por unidade não seja inferior a 30 gramas"

7. E, apresenta cópia do pedido de enquadramento que solicitou à Direção-

geral dos Recursos Naturais, Segurança e Serviços Marítimos (DGRM) sobre esta matéria, e a respetiva resposta daquela entidade (ofício n.º 5594/2014/DA/25-09-2014), onde se refere que é adequada a diferenciação entre ostra para produção (juvenis/sementes de ostras dos géneros *Crassostrea* e *Ostrea* com peso inferior a 30g.) e ostra para consumo.

ENQUADRAMENTO

8. A «ostra» é um molusco que, no quadro do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) se encontra expressamente excluído do âmbito de aplicação, quer da taxa reduzida de IVA (cf. verba 1.3.3 da lista I, anexa ao CIVA), quer da taxa intermédia de imposto (cf. verba 1.2.1 da lista II anexa ao mesmo Código). Em consequência, a sua transmissão está sujeita à taxa normal do imposto, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do citado diploma legal.

9. Segundo a tese defendida pela Requerente, deve fazer-se a distinção entre "ostra" larva/semente para a produção aquícola e a "ostra" destinada ao consumo humano, uma vez que a referida espécie passa por um processo de crescimento/evolução, que é iniciada com a captação de sementes (larvas) no meio natural que, posteriormente, se vão desenvolvendo por diversos meios e métodos, até estas atingirem um peso e medidas que, de acordo com a regulamentação aplicável (Portaria n.º 22688, de 20 de maio de 1967) permitirá a sua comercialização como produto para a alimentação humana.

10. E, sempre segundo a Requerente, apenas quando a "ostra" seja vendida como produto alimentar será devido imposto à taxa normal. Antes dessa fase, as transações que tivessem por objecto as "sementes de ostra e juvenis", seriam tributadas a taxa reduzida, por força da aplicação da verba 5.2.6 da lista I anexa ao CIVA, dado que a ostreicultura é uma vertente da cultura aquícola.

11. Refira-se porém, que, em matéria de taxas reduzidas, deve, como em relação a qualquer dispositivo em matéria de IVA de natureza derogatória ou especial, como é o caso das taxas reduzidas, observar-se duas regras, como já definido pela jurisprudência comunitária. Em primeiro lugar deve o mesmo ser objecto de interpretação estrita. Em segundo lugar, deve ser respeitado o princípio da neutralidade (cf. Acórdãos do Tribunal de Justiça de 11.07.2000 (C-36/99, *IdéalTourisme*), 06.11.2003 (C-45/01, *Dornier*), de 26.05.2005 (C-498/03, *Kingscrest*).

12. Nessa base, deve, em primeiro lugar, referir-se que a opção do legislador no sentido de não considerar a "ostra" como um produto merecedor do tratamento especial que resulta da tributação a uma taxa inferior à normal, foi logo tomada no início da vigência do CIVA, primeiro pela sua exclusão da sujeição a taxa 0, depois pela respectiva exclusão do campo de aplicação, quer das taxas reduzidas, quer das taxas intermédias. A razão dessa exclusão foi negar a tal produto o carácter de essencialidade para o consumo humano que a tributação a taxas inferiores à normal visa salvaguardar (CIVA, Notas Explicativas e Legislação Complementar, 1985, nota à lista I).

13. Em segundo lugar, ao contrário do que a Requerente defende, a sustentação da sua tese levaria à ofensa, quer do princípio da neutralidade

fiscal, quer do princípio da igualdade de tratamento de que o primeiro emana. Resulta dos referidos princípios dever aplicar-se a mesma taxa de imposto à mesma espécie de bens ou serviços, independentemente da fase do circuito económico em que estes se encontrem. Ora, ao contrário do que a Requerente defende, o bem em questão é um só, ou seja, a "ostra" que, como um organismo vivo, passa por um processo evolutivo. É a própria Requerente que o reconhece no n.º 5 da sua exposição: "Deste modo, as ostras passam por um processo contínuo de produção e criação. O qual se traduz nas seguintes fases: ...".

14. E, como já foi dito atrás, o CIVA quis excluir da tributação a qualquer outra taxa que não fosse a normal, a espécie «ostra», independentemente do estágio de evolução ou de comercialização da mesma.

15. Por essa razão, aceitar a tese de que, numa fase embrionária ou jovem, a "ostra" deveria ser tributada a taxa reduzida, por enquadramento na verba 5.2.6 da lista I, seria contrariar a vontade expressa do legislador, tanto mais dado o carácter indeterminado e genérico desta última.

16. Por último, não pode colher o argumento de que, as "sementes de ostra e juvenis" não são bens alimentares próprios para consumo humano e, como tal, não lhes deve ser aplicada a verba 1.3.3 da lista I anexa ao CIVA. Refira-se a este propósito que o título do n.º 1 da lista I "Produtos alimentares" não tem o mesmo valor determinante da verba 1.3.3. O primeiro serve principalmente um objetivo de auxílio à interpretação das categorias e subcategorias em que se decompõe, enquanto que a segunda é o factor legal determinante da aplicação da taxa reduzida. Ora, como já vimos, a verba em causa exclui da tributação a taxa reduzida as "ostras" enquanto espécie e independentemente do respetivo estágio de crescimento ou evolução.

CONCLUSÃO

17. Nestes termos, deve entender-se que a «ostra» não tem acolhimento em nenhuma das verbas das diferentes listas anexas ao CIVA, pelo que é sujeita a tributação à taxa normal do imposto, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.