

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.14º - Isenções nas exportações, operações assimiladas e transportes internacionais

Assunto: Taxas de lota; primeira venda de pescado; isenções da alínea d) a f) do artigo 14.º do CIVA

Processo: 25685, com despacho de 2024-04-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por () S.A., de NIPC (), cumpre prestar a seguinte informação:

I - Sobre a Requerente e o pedido

1. A Requerente é uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, criada pelo Decreto (), e tendo por objeto a realização de todas as operações relativas à primeira venda de pescado e respetivo controlo e a exploração, gestão e administração das lotas e também dos portos e núcleos de pesca sob a coordenação da autoridade portuária para o sector das pescas, bem como a exploração das instalações e dos equipamentos frigoríficos destinados a congelação, conservação, distribuição e comercialização de pescado na Região Autónoma dos Açores.

2. Nos termos do artigo 8.º do referido Decreto, para a prossecução do seu objeto, a Requerente dispõe dos seguintes poderes de autoridade: a) Requerer a expropriação por utilidade pública de imóveis e de direitos a eles inerentes, bem como requerer a constituição de servidões administrativas; b) Utilizar e administrar bens do domínio público ou privado da Região que estejam ou venham a estar afetos ao exercício da sua atividade; c) Concessionar, nos termos da legislação aplicável à utilização do domínio público, a ocupação ou o exercício de qualquer atividade relacionada com o domínio público ou com o seu objeto social nos imóveis que lhe estejam ou venham a estar afetos; d) Exercer os poderes e prerrogativas da Região quanto a proteção, desocupação, demolição e defesa administrativa da posse de terrenos e ou instalações que lhe estejam ou venham a estar afetos e das obras por si contratadas; e) Outros que lhe sejam cometidos.

3. Segundo os estatutos da sociedade, aprovados e constantes em anexo ao mencionado Decreto, constituem receitas da sociedade (artigo 21.º), as provenientes da prossecução do seu objeto social, nomeadamente: a) O rendimento do seu património, bem como o produto da sua alienação e da constituição de direitos sobre o mesmo; b) O pagamento de serviços prestados; c) As participações e indemnizações compensatórias no quadro dos contratos celebrados com a Região; d) As dotações, participações ou verbas provenientes de outros atos ou contratos de que seja beneficiária; e) Doações, heranças e legados; f) As disponibilidades financeiras provenientes da contração de empréstimos ou de outras formas de financiamento resultantes do recurso a contratos celebrados com instituições de crédito; g) Os juros de importâncias depositadas e o rendimento de quaisquer aplicações financeiras relativas à sociedade; h) Quaisquer outros rendimentos ou valores que resultem da sua atividade ou que, por lei ou contrato, devam pertencer-lhe.

4. A Requerente encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade mensal, pelo exercício da atividade de código "03111 - Pesca marítima", a título principal, e pela atividade de CAE "52101 Armazenagem frigorífica", a título secundário.

5. A Requerente refere que no prosseguimento do seu objeto, pratica operações de transmissão de bens e prestações de serviços aos compradores em lota e aos compradores ao abrigo de contratos de abastecimento direto, como também, aos armadores e proprietários de embarcações da pesca com sede ou domicílio fiscal em território nacional.

6. Na Região Autónoma dos Açores, as características das embarcações de pesca são de acordo com o disposto nos artigos 52.º e seguintes do Decreto Legislativo Regional n.º 29/2010/A, de 9 de novembro, na versão republicada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 11/2020/A, de 13 de abril, predominantemente classificados como "Embarcações de pesca local", existindo também, mas em menor número, "Embarcações de pesca costeira".

7. As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas pela () aos referidos armadores e proprietários das embarcações de pesca, consistem em:

- i) Cobrança de taxas de lota pela operação de primeira venda de pescado;
- ii) Congelação e conservação de pescado;
- iii) Venda de gelo para conservação de pescado a bordo das embarcações de pesca;
- iv) Venda de pescado com destino a "isco" a utilizar na exploração das embarcações de pesca;

8. Pretende saber:

a. Qual é o entendimento em matéria de tributação a ter com os armadores e proprietários das embarcações classificadas como "Embarcações de pesca local" relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços elencadas;

b. Se as isenções definidas nas alíneas d), e) e f) do n.º 1 e 3 do artigo 14.º do CIVA abrangem as transmissões de bens e prestações de serviços que consistem na cobrança de taxas de lota pela operação de primeira venda de pescado, congelação e conservação de pescado, venda de gelo e pescado com destino a "isco" a utilizar na exploração das embarcações de pesca;

c. Se as taxas exigidas aos compradores de pescado devem incorporar-se no preço do peixe para efeitos da tributação, tendo o mesmo tratamento que este em sede de IVA.

II - ANÁLISE

Pontos prévios

9. O regime da primeira venda de pescado fresco encontra-se regulado, a nível nacional, no Decreto-Lei n.º 81/2005, de 20 de abril.

10. Nos termos deste diploma, a entidade que explorar a lota deve, nos termos do artigo 11.º, assegurar um conjunto de serviços obrigatórios (ex: assegurar a regulação da descarga do pescado e sua receção, leilão e entrega, os diversos registos discriminados das vendas, etc), podendo, ainda, executar, a título de prestação de serviços, outras operações ou tarefas prévias, complementares ou relacionadas com a atividade da pesca (ou seja, um conjunto de serviços complementares, como definidos no artigo 12.º (ex: descarga, transporte, seleção e pesagem do pescado; produção e venda de gelo, conservação, congelação e armazenagem prioritária de produtos da pesca, etc).

11. De acordo com o definido no artigo 13.º (Retribuição pelos serviços prestados e pelo uso de instalações) a entidade que explorar a lota define as taxas e preços a pagar pelos serviços prestados no âmbito dos artigos 11.º e 12.º e pelo uso de instalações que lhes estão afetas e fixa os respetivos quantitativos.

12. E, atendendo à natureza dos serviços e atividades desenvolvidas, as retribuições referidas no número anterior agrupam-se em taxas de primeira venda, outras taxas e remunerações pelos serviços prestados.

13. As taxas de primeira venda são determinadas por uma percentagem sobre o valor do pescado transacionado em lota, sendo seus sujeitos passivos os produtores e os compradores de pescado e constituem tarifário a aprovar por portaria do membro do Governo responsável pelo sector das pescas, sob proposta fundamentada da entidade

que explorar a lota.

14. As retribuições são liquidadas e cobradas pela entidade que explorar a lota e constituem sua receita própria.

15. Na Região Autónoma dos Açores, o Regime jurídico da primeira venda de pescado fresco foi aprovado no Decreto Legislativo Regional n.º 15/2016/A, de 22 de julho de 2016 (adaptando o disposto no Decreto-Lei n.º 81/2005, de 20 de abril, a esta Região Autónoma, em conformidade com o previsto no artigo 24.º deste último diploma).

16. De acordo com as definições constantes no artigo 3.º deste Decreto considera-se: «Entidade habilitada à gestão da lota» a entidade habilitada à realização de todas as operações relativas à primeira venda de pescado e respetivo controlo e à exploração, gestão e administração das lotas e também dos portos e núcleos de pesca sob a coordenação da autoridade portuária para o sector das pescas, bem como à exploração das instalações e dos equipamentos frigoríficos destinados a congelação, conservação, distribuição e comercialização de pescado na Região Autónoma dos Açores e «Lota» a infraestrutura em terra implantada na área de um porto de pesca ou em zona ribeirinha da sua influência, devidamente aprovada e licenciada para a realização das operações de receção, leilão e entrega de pescado e outras operações que lhe são inerentes ou complementares, compreendendo o desembarque, manipulação, conservação ou armazenagem.

17. O artigo 4.º (Regime geral) deste Decreto determina que a primeira venda de todo o pescado fresco é obrigatoriamente realizada em lota, pelo sistema de leilão (n.º 1), sem prejuízo do disposto nos artigos 5.º (Regimes excecionais), 10.º (Isenções) e 11.º (Contratos de abastecimento).

18. Determina, ainda (n.º 2), que o pescado fresco, ainda que para isco, é obrigatoriamente apresentado ou leiloado na lota correspondente ao porto de desembarque ou à área correspondente à licença de pesca apeada, sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 11.º e no artigo 13.º (Transferência de pescado) e que (n.º 3), a venda de pescado fresco, realizada nos termos dos números anteriores, é obrigatoriamente executada em nome da embarcação ou apanhador que, efetivamente, procedeu à respetiva captura.

19. De acordo com o disposto no artigo 14.º (Serviços obrigatórios), a entidade habilitada à gestão da lota tem de assegurar: a) O controlo e planeamento do desembarque do pescado e sua receção, leilão e entrega; b) O registo discriminado das vendas do pescado objeto de licitação; c) O registo discriminado das vendas do pescado abrangido pelo n.º 3 do artigo 5.º; d) As operações inerentes às vendas por ordem de compra a que se refere o artigo 8.º; e) O registo do pescado movimentado ao abrigo do artigo 9.º; f) O registo das capturas previstas no artigo 10.º, quando transacionadas em lota; g) O registo das transmissões ou entregas do pescado efetuadas nos termos e ao abrigo do disposto no artigo 11.º, bem como o controlo das operações ali referidas; h) A obtenção, garantia e conservação da informação estatística referente às operações registadas em lota, incluindo postos de recolha; i) Os padrões de qualidade exigíveis na receção, conservação e armazenamento do pescado, através das estruturas necessárias e adequadas; j) A observância, por todos os intervenientes, das disposições da regulamentação comunitária e regional, recorrendo, se necessário, às autoridades competentes.

20. A título de serviço complementares (artigo 15.º), a entidade habilitada à gestão da lota pode executar, a título de prestação de serviços, outras operações ou tarefas prévias, complementares ou relacionadas com a atividade da pesca, nomeadamente: a) Desembarque, transporte, seleção e pesagem do pescado; b) Produção e venda de gelo, conservação, congelação e armazenagem prioritária de produtos da pesca; c) Exploração de infraestruturas em terra, essencialmente direcionadas para o sector da pesca, aquicultura e a comercialização, em todas as suas vertentes; d) Fornecimento de bens e outros serviços relacionados com a pesca e atividades conexas; e) Prestação de serviços no âmbito da promoção e qualidade do pescado.

21. A Retribuição pelos serviços prestados e pelo uso de instalações encontra-se

definida no artigo 16.º, onde se estabelece, nomeadamente, que: As taxas de primeira venda são determinadas por uma percentagem sobre o valor do pescado transacionado em lota, sendo seus sujeitos passivos os produtores e os compradores de pescado, constituindo um tarifário a aprovar por portaria do membro do Governo Regional com competência em matéria de pescas, sob proposta fundamentada da entidade habilitada à gestão da lota; A entidade habilitada à gestão da lota define as taxas e preços a pagar pelos serviços prestados no âmbito dos artigos 14.º e 15.º e pelo uso de instalações que lhes estão afetas e fixa os respetivos quantitativos; Atendendo à natureza dos serviços e atividades desenvolvidas, as retribuições referidas no número anterior agrupam -se em taxas de primeira venda, outras taxas e remunerações pelos serviços prestados; As retribuições são liquidadas e cobradas pela entidade habilitada à gestão da lota e constituem sua receita própria.

22. Estas taxas e preços, sem inclusão do IVA, que constituem receitas próprias da Requerente, encontram-se definidas no Capítulo III do Regulamento geral de funcionamento das lotas, entrepostos, postos de recolha e veículos de recolha da Região Autónoma dos Açores, aprovado pela Portaria n.º 24/2018, de 19 de março, e republicado em anexo à Portaria n.º 42/2019, de 18 de junho de 2019.

23. Encontram-se, assim, no mencionado Regulamento, determinadas as taxas de lota (taxas a aplicar sobre o valor da primeira venda do pescado nas lotas - artigo 35.º) bem como, artigo 36.º, o preço a pagar pelo fornecimento de gelo ou, artigo 37.º, os preços a pagar pelos serviços de congelação e conservação de pescado.

Enquadramento em sede de IVA

24. Tendo a Requerente natureza pública, pela sua constituição, é-lhe permitido, desde logo, o exercício de poderes e prerrogativas de autoridade pública, conforme o que dispõe o artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro e, no caso, devidamente elencados no artigo 8.º do Decreto Legislativo Regional n.º 19/2005/A, de 22 de julho (Regime jurídico da primeira venda de pescado fresco na Região Autónoma dos Açores).

25. Contudo, as operações relacionadas com a primeira venda de pescado e serviços conexos, anteriormente descritos, bem como a venda de gelo para conservação de pescado a bordo das embarcações de pesca ou a venda de pescado com destino a "isco" a utilizar na exploração das embarcações de pesca, não se integram diretamente no exercício de poderes e prerrogativas de autoridade pública referenciadas, pelo que, apesar de realizadas por uma empresa pública, não se consideram enquadradas no âmbito da exclusão definida no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, constituindo, por conseguinte, transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a IVA.

26. De acordo com o n.º 6 do artigo 16.º do Regime jurídico em apreço, as "retribuições são liquidadas e cobradas pela entidade habilitada à gestão da lota e constituem sua receita própria".

27. Assim, integrando-se nestas retribuições as taxas de lota pela operação de primeira venda de pescado, estas devem ser liquidadas e cobradas pela entidade habilitada à gestão da lota. Ou seja, a Requerente deve emitir a respetiva fatura, em nome próprio, seja aos produtores, seja aos compradores de pescado.

28. Ao abrigo do regime estabelecido no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 122/88, de 20 de abril, cabe também à Requerente a emissão das faturas relativas às vendas efetuadas em lota, em substituição dos pescadores ou armadores por conta de quem as mesmas são efetuadas, ou seja, em nome dos pescadores ou armadores (e não da Requerente).

29. Deve, portanto, ser emitida fatura em nome da lota, relativa às taxas da lota e outra fatura emitida em nome do produtor (pescador/armador) relativa à venda do peixe.

30. Quanto às isenções referidas, temos que, nos termos do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, estão isentas de imposto:

"d) As transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações afectas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado

de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca;
e) As transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira, com excepção, em relação a estas últimas, das provisões de bordo;

f) As transmissões, transformações, reparações, operações de manutenção, construção, frete e aluguer de embarcações afectas às actividades a que se referem as alíneas d) e e), assim como as transmissões, aluguer, reparação e conservação dos objectos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas referidas embarcações ou que sejam utilizados para a sua exploração".

31. Sendo que, de acordo com o n.º 3, para efeitos do estabelecido neste Código, entende-se por bens de abastecimento: "a) As provisões de bordo, sendo considerados como tais os produtos destinados exclusivamente ao consumo da tripulação e dos passageiros; b) Os combustíveis, carburantes, lubrificantes e outros produtos destinados ao funcionamento das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico instalados a bordo; c) Os produtos acessórios destinados à preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas a bordo".

32. Ora, nenhuma das operações em apreço se pode incluir no conceito de provisões de bordo (produtos destinados exclusivamente ao consumo da tripulação e dos passageiros).

33. E, entre estas, apenas a venda de gelo para conservação de pescado a bordo das embarcações de pesca se pode considerar inserido no conceito de bem de abastecimento (como produtos acessórios destinados à preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas a bordo).

34. Tendo presente que, de acordo com o artigo 53.º (Embarcações regionais de pesca local) do Decreto Legislativo Regional n.º 29/2010/A, de 9 de novembro, as embarcações regionais de pesca local são as que podem operar nas seguintes áreas: "a) Quando de convés aberto - dentro da zona até às 6 milhas da costa da ilha onde estão registadas; b) Quando de convés aberto, parcialmente fechado à proa, com cabina - dentro da zona até às 12 milhas da costa da ilha onde estão registadas; c) Quando de convés fechado - dentro da zona até às 30 milhas da costa da ilha onde estão registadas".

35. Só podem ser consideradas para efeitos da isenção definida na alínea d), no que respeita à navegação marítima em alto mar (para lá das 12 milhas), as embarcações de pesca local quando de convés fechado.

36. Contudo, essa distinção, entre as embarcações de pesca local, apenas faria sentido se estivesse em análise as provisões de bordo, o que não é o caso.

37. Porque relativamente às restantes transmissões de bens de abastecimento (excluindo as provisões de bordo) postos a bordo das embarcações de pesca costeira prevalece a isenção definida na alínea e) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

38. Nestes termos, e dentro das operações referidas, a venda de gelo para conservação de pescado a bordo das embarcações de pesca local (de convés fechado ou não), poderá beneficiar desta isenção, desde que, para o efeito, o sujeito passivo adquirente apresente uma declaração de responsabilidade pela isenção que o identifique, bem como o destino que irá ser dado aos bens ou serviços, identificando expressamente o barco a que os mesmos se destinam, o número da licença de pesca e a área de operação permitida.

39. Assim, o sujeito passivo que explore uma embarcação de pesca local, seja de convés fechado ou não, poderá beneficiar desta isenção, desde que o exercício da pesca seja licenciado e exercido em águas marítimas (e não em águas interiores), o que deverá resultar da declaração de responsabilidade referida no ponto anterior (número da licença de pesca e a área de operação permitida).

40. Por fim, de referir que a isenção definida na alínea f) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA não tem aplicação entre as operações aqui descritas, dado que, por um lado, não estão em causa transmissões, transformações, reparações, operações de manutenção, construção, frete e aluguer de embarcações, nem, por outro lado, a venda de "isco" se

enquadra nas operações de transmissões, aluguer, reparação e conservação dos objetos, incluindo o equipamento de pesca previstos.

III - CONCLUSÃO

41. As operações relacionadas com a primeira venda de pescado em sistema de leilão efetuado pela lota, bem como a venda de gelo para conservação de pescado a bordo das embarcações de pesca ou a venda de pescado com destino a "isco" a utilizar na exploração das embarcações de pesca, não se integram diretamente no exercício de poderes e prerrogativas de autoridade pública referenciadas, pelo que, apesar de realizadas por uma empresa pública, não se consideram enquadradas no âmbito da exclusão definida no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, constituindo, por conseguinte, transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a IVA.

42. Assim sendo, e por um lado, as taxas de lota pela operação de primeira venda de pescado devem ser liquidadas e cobradas pela entidade habilitada à gestão da lota. Ou seja, a Requerente deve emitir a respetiva fatura, em nome próprio, seja aos produtores, seja aos compradores de pescado.

43. Por outro lado, ao abrigo do regime estabelecido no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 122/88, de 20 de abril, cabe também à Requerente a emissão das faturas relativas às vendas efetuadas em lota, em substituição dos pescadores ou armadores por conta de quem as mesmas são efetuadas, ou seja, em nome dos pescadores ou armadores.

44. A Requerente deve, portanto, emitir fatura em seu nome relativamente às taxas da lota previstas e processar outra fatura em nome do produtor (pescador/armador) relativa à venda do peixe efetuada em lota.

45. No âmbito das operações em apreço, a venda de gelo para conservação de pescado a bordo das embarcações de pesca local (de convés fechado ou não), poderá beneficiar desta isenção, desde que, para o efeito, o sujeito passivo adquirente apresente uma declaração de responsabilidade pela isenção que o identifique, bem como o destino que irá ser dado aos bens ou serviços, identificando expressamente o barco a que os mesmos se destinam, o número da licença de pesca e a área de operação permitida.

46. Ou seja, o sujeito passivo que explore uma embarcação de pesca local, seja de convés fechado ou não, poderá beneficiar desta isenção, desde que o exercício da pesca seja licenciado e exercido em águas marítimas (e não em águas interiores), o que deverá resultar da declaração de responsabilidade referida no ponto anterior (número da licença de pesca e a área de operação permitida).

47. De resto, e com exceção da venda de gelo para conservação de pescado a bordo das embarcações de pesca, nas condições anteriormente enunciadas, as operações em apreço não têm cabimento nas isenções relativas a embarcações de pesca previstas no n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.