

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IVA - Lista I
Artigo/Verba:	Verba 1.12 - Produtos dietéticos destinados à nutrição entérica e produtos sem glúten para doentes celíacos.
Assunto:	Taxa de IVA - Enquadramento - Verba 1.12 da Lista I anexa ao CIVA dos produtos a) Preparado para caldeirada de bacalhau; b) Preparado para caldeirada de lulas; c) Preparado para mariscada; e d) Cocktail de marisco.
Processo:	24929, com despacho de 2024-01-25, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	I - O PEDIDO

1. A Requerente vem nos termos artigo 68.º da Lei Geral Tributária, solicitar informação vinculativa, sobre a taxa de IVA a aplicar na transmissão dos produtos a seguir identificados, cujas fichas técnicas foram enviadas em anexo [Doc. 1 a 4], nomeadamente, se são sujeitos à taxa reduzida de imposto (6%) em harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, do referido código:

- a) Preparado para caldeirada de bacalhau;
- b) Preparado para caldeirada de lulas;
- c) Preparado para mariscada;
- d) Cocktail de marisco.

2. Da informação disponibilizada inerente ao pedido é, sobre os diferentes produtos, possível aferir:

- a) Preparado para caldeirada de bacalhau [Doc.1]. Produto ultracongelado composto pelos seguintes ingredientes: 70% bacalhau do pacífico (NC 0303 63 90 90), 10% Tomate (NC 0710 80 70), 10% pimento verde (NC 0710 80 51), 10% cebola (NC 0710 80 95 80);
- b) Preparado para caldeirada de lulas [Doc. 2]. Produto ultracongelado, isento de glúten, composto pelos seguintes ingredientes: 70% de lula (NC 1605 54 00 90), 10% de ameijoia vietnamita (NC 1605 56 00), 5% delicias do mar isentas de glúten (NC 1604 20 05), 15% pimento verde (NC 0710 80 51);
- c) Preparado para mariscada [Doc. 3]. Produto ultracongelado, isento de glúten, composto pelos seguintes ingredientes: 30% ameijoia-vietnamita (NC 1605 56 00) 18% miolo de mexilhão (NC 1605 53 90 90), 12% delicias do mar isentas de glúten (NC 1604 20 05), 11% miolo de amêijoia (NC 1605 56 00 00), 10% camarão (NC 1605 21 10), 7% mexilhão meia concha (NC 1605 21 10); e,
- d) Cocktail de marisco [Doc. 4]. Produto ultracongelado, isento de glúten, composto pelos seguintes ingredientes: 27% miolo de mexilhão (NC 1605 53 90 90), 21,5% miolo de camarão escaldado (NC 1605 21 10), 21,5% miolo de amêijoia (NC 1605 56 00 00), 20% lula (NC 1605 54 00 90), 10% delicias do mar isentas de glúten (NC 1604 20 05).

3. Complementarmente a Requerente refere que, todos os produtos enunciados não sofrem qualquer transformação, i.e., não sofrem alterações da sua individualidade, sendo, por conseguinte, transacionados no seu estado natural e apenas objeto de embalagem nos termos descritos nas respetivas fichas técnicas.

II - ENQUADRAMENTO DO PEDIDO

4. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) a Requerente está enquadrada no Regime normal de periodicidade mensal, registada para o exercício das atividades, principal, de "Comércio por Grosso de Peixe, Crustáceos e Moluscos" a que corresponde o CAE 46381 e as seguintes atividades secundárias:

Preparação de Produtos da Pesca e da Aquicultura - CAE (1) 010201; e,
Congelação de Produtos da Pesca e da Aquicultura - CAE (2) 010202.

5. O Código do IVA(CIVA) prevê, para efeitos do disposto na verba 1.12 da Lista I que lhe é anexa, a tributação à taxa reduzida, de harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código, dos "(p)rodutos dietéticos destinados à nutrição entérica e produtos sem glúten para doentes celíacos".

6. O enquadramento na citada verba é restringido a produtos de âmbito muito específico: os desprovidos de glúten, proteína não tolerada por doentes celíacos; e os destinados a um tipo especial de nutrição - a nutrição entérica.

7. Neste sentido, a DGAV(1) divulgou uma nota orientadora de produtos em que não é admissível a menção "isento de glúten" por ser evidente a isenção e improvável a contaminação (incluindo a tecnicamente inevitável). Contudo, pode ser utilizada a menção "isento de glúten" noutros que não o contenham, dado o risco real de contaminação e o risco percebido pelos consumidores celíacos ou encarregues de efetuar por estes as escolhas alimentares (pais e cuidadores), como por exemplo todos os produtos de moagem de grãos isentos de glúten, como por exemplo farinhas de milho e arroz.

8. Faz-se notar que segundo a referida nota orientadora, nos produtos ali elencados "não é admissível a menção "isento de glúten", por ser evidente a isenção e improvável a contaminação (incluindo a tecnicamente inevitável)".

9. No Regulamento de Execução (UE) N.º 828/2014, da Comissão, de 30 de julho de 2014 relativo aos requisitos de prestação de informações aos consumidores sobre a ausência ou presença reduzida de glúten nos géneros alimentícios no ponto 5) dos considerando é referido que, determinados géneros alimentícios foram especialmente produzidos, preparados e/ou transformados por forma a reduzir o teor de glúten ou para substituir os seus ingredientes que contêm glúten por outros naturalmente isentos de glúten. Outros géneros alimentícios são constituídos exclusivamente de ingredientes que estão naturalmente isentos de glúten. E, adicionalmente no ponto 9) deve ser possível que um género alimentício especialmente produzido, preparado e/ou transformado para reduzir o teor de glúten ou para substituir os ingredientes que contêm glúten por outros naturalmente isentos de glúten ostente uma menção indicando quer a ausência («isento de glúten») quer a presença reduzida de glúten («teor muito baixo de glúten») em conformidade com as disposições estabelecidas no presente regulamento. Deve ser igualmente possível que esse género alimentício ostente uma menção que informe os consumidores de que foi especificamente formulado para pessoas com intolerância de glúten.

10. Para efeitos do citado Regulamento de Execução (UE) N.º 828/2014, a proteína do "glúten" é definida como sendo "() uma fração proteica de trigo, centeio, cevada, aveia ou outras variedades cruzadas e derivados destes cereais, a que algumas pessoas são intolerantes e que é insolúvel quer em água quer numa solução de cloreto de sódio a 0,5M" [alínea a) do artigo 2.º do Regulamento].

11. Tem sido entendimento da Área de Gestão Tributária - IVA que beneficiam da aplicação da taxa reduzida do imposto, por enquadramento na citada verba 1.12 da Lista I anexa ao CIVA, os géneros alimentícios que se encontrem especialmente

produzidos, preparados ou transformados de forma a responder às necessidades dietéticas especiais das pessoas com intolerância ao glúten, ficando afastados da mesma os géneros alimentícios que na sua composição original não contenham glúten, ainda que a respetiva rotulagem faça alusão à sua ausência.

12. Deste modo, e tendo em atenção o disposto na verba 1.12 da Lista I anexa ao CIVA, esta apenas se aplica aos produtos «isentos de glúten», ou seja, os géneros alimentícios, tal como vendidos ao consumidor final, que não contenham mais de 20 mg/kg de glúten, e que para o efeito tenham sido objeto de especial produção, preparação ou transformação, podem beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto.

13. Em face do exposto, o "Preparado para caldeirada de bacalhau [Doc.1]", sendo composto por produtos que, naturalmente não contém glúten, não pode beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto por aplicação da verba 1.12 da Lista I anexa ao Código do IVA.

14. Relativamente aos "Preparado para caldeirada de lulas [Doc. 2]"; "Preparado para mariscada [Doc. 3]"; e "Cocktail de marisco [Doc. 4]", estes contêm produtos cuja ausência da substância (glúten) parece evidente e improvável a contaminação (incluindo a tecnicamente inevitável). Não obstante, na eventualidade de alguns dos produtos utilizados, que não os produtos do mar ou os produtos hortícolas, naturalmente isentos de glúten, poderem conter glúten, e caso os mesmos tenham sido especialmente produzidos, preparados ou transformados de forma a eliminar a proteína do glúten, poderão os preparados elencados beneficiar da aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 1.12 da Lista I anexa ao CIVA.

15. Caso na sua composição original não contenham glúten, a verba 1.12 não será aplicável.

16. No que respeita aos preparados que não beneficiem da taxa reduzida por aplicação da verba 1.12 da Lista I anexa ao CIVA, sendo constituídos pelo agrupamento de vários produtos (peixe, crustáceos, moluscos, produtos hortícolas, entre outros), a taxa aplicável é determinada nos termos do n.º 4 do artigo 18.º do CIVA.

17. De acordo com a citada norma, "(n)as transmissões de bens constituídos pelo agrupamento de várias mercadorias, formando um produto comercial distinto, aplicam-se as seguintes taxas:

a) Quando as mercadorias que compõem a unidade de venda não sofram alterações da sua natureza nem percam a sua individualidade, a taxa aplicável ao valor global das mercadorias é a que lhes corresponder ou, se lhes couberem taxas diferentes, a mais elevada;

b) Quando as mercadorias que compõem a unidade de venda sofram alterações da sua natureza e qualidade ou percam a sua individualidade, a taxa aplicável ao conjunto é a que, como tal, lhe corresponder".

18. No presente caso, os produtos que compõem a unidade de venda (Preparado de) encontram-se no estado ultracongelado e embalados em cuvetes termo seladas, sofrem alterações da sua natureza por via dos efeitos dos produtos constituintes, e perdem a sua individualidade na medida em que os mesmos não podem ser transacionados de forma individual. Neste caso, a taxa aplicável é a que corresponder à unidade de venda, ou seja, ao "Preparado de".

19. Nestes termos, uma vez que as verbas constantes das Listas anexas ao CIVA não contemplam os preparados elencados no pedido, a transmissão dos mesmos está

sujeita à aplicação da taxa normal do imposto, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

III - ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO E CONCLUSÃO

20. Constitui entendimento da Área de Gestão Tributária - IVA que beneficiam da aplicação da taxa reduzida do imposto, por enquadramento na citada verba 1.12 da Lista I anexa ao CIVA, os géneros alimentícios que se encontrem especialmente produzidos, preparados ou transformados de forma a responder às necessidades dietéticas especiais das pessoas com intolerância ao glúten, ficando afastados da mesma os géneros alimentícios que na sua composição original não contenham glúten, ainda que a respetiva rotulagem faça alusão à sua ausência.

21. Assim, o produto "Preparado para caldeirada de bacalhau" [Doc 1] composto por 70% de bacalhau do pacífico (Bacalhau do pacífico, água e sal), tomate, pimento verde e cebola, não pode beneficiar da verba 1.12 da Lista I anexa ao CIVA, uma vez que os produtos que o compõem não contêm glúten na sua composição original.

22. Relativamente aos restantes preparados, embora pareça evidente a ausência de glúten dos produtos que os constituem, na eventualidade de alguns, que não os produtos do mar ou os produtos hortícolas, naturalmente isentos de glúten, poderem conter glúten, e caso os mesmos tenham sido especialmente produzidos, preparados ou transformados de forma a eliminar a proteína do glúten, poderão os preparados de que são constituintes beneficiar da aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 1.12 da Lista I anexa ao CIVA. Faz-se notar que a verba 1.12 da Lista I anexa ao CIVA não é aplicável aos produtos cuja composição original não contenha glúten.

23. Finalmente, considerando que os produtos que constituem os preparados em análise sofrem alterações da sua natureza, por via da ação mutuamente provocada, e perdem a sua individualidade na medida em que se encontram no estado de ultracongelados embalados em cuvette termo selada, a taxa aplicável ao preparado é a que como tal lhe corresponder, por força do disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 18.º do CIVA.

24. Não beneficiando de enquadramento na verba 1.12 da Lista I ou em qualquer outra das Listas anexas ao CIVA, ser-lhes-á aplicável a taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

25. Não obstante, a Requerente foi, ainda, notificada, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) em 03/11/2023 para, querendo, exercer o direito ao exercício do direito de audição sobre o projeto de decisão relativo ao pedido de informação vinculativa que apresentou.

26. Em 21/11/2023 a Requerente veio, através do seu mandatário, nos termos do n.º 13 do artigo 68.º da LGT pronunciar-se sobre o projeto de decisão invocando que a base legal para que os produtos objeto do pedido sejam sujeitos à taxa reduzida de imposto (6%) do IVA resulta da conjugação das verbas 1.3.1. e 1.6.2, da Lista I.

27. Para o efeito alega que os produtos não sofrem qualquer alteração da sua natureza a não ser o facto de serem vendidos ultracongelados e que os produtos não perdem a sua individualidade.

28. Assim, atendendo ao invocado, a verba 1.3.1. inserida na categoria 1.3 "Peixes e moluscos", prevê a aplicação da taxa reduzida de IVA ao "Peixe fresco (vivo ou morto),

refrigerado, congelado, seco, salgado ou em salmoura, com exclusão do peixe fumado, do espadarte, do esturção e do salmão, quando secos, salgados ou em conserva e preparados de ovas (caviar)". E, do mesmo modo a verba 1.6.2. da Categoria 1.6 "Frutas, legumes e produtos hortícolas" prevê a aplicação da taxa reduzida IVA aos "Legumes e produtos hortícolas congelados, ainda que previamente cozidos."

29. Os produtos objeto do presente pedido são compostos por diversos ingredientes, alguns dos quais, considerados separadamente, podem ser enquadráveis nas supracitadas verbas. Não obstante, as categorias 1.3 e 1.6, onde se incluem as referidas verbas não incluem qualquer tipo de preparados. Quando assim é, por exemplo a verba 1.1 da Lista I, estes são especificamente referidos, ou seja, a sua elegibilidade para efeitos de aplicação da taxa reduzida do imposto, é expressamente prevista na lei.

30. Os preparados em análise são o resultado da combinação de diversos ingredientes que constituem uma unidade de venda e esta constitui um novo produto.

31. Os diversos ingredientes perdem, assim, a sua individualidade, o que afasta a aplicação do disposto na alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º do CIVA. Na realidade, trata-se de um novo produto, composto por diversos ingredientes/produtos, cujo conjunto constitui uma unidade de venda diferenciada, aplicando-se deste modo o previsto na alínea b) do n.º 4 do supracitado artigo.

32. A Lista I prevê taxativamente os produtos que podem beneficiar da taxa reduzida do IVA, não sendo passível de uma interpretação extensiva, pelo que todo o produto que não seja ali contemplado, de forma inequívoca, não pode beneficiar da taxa reduzida de IVA. Deste modo, estando em causa "preparados" não estritamente referidos nas verbas identificadas, os mesmos não podem ter ali enquadramento.

33. A Requerente, vem, ainda, alegar que não foi feita qualquer consideração acerca da referência jurisprudencial aduzida no §16.º da petição. Ora, o anexo III da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, Diretiva IVA, vem elencar a "LISTA DAS ENTREGAS DE BENS E DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A QUE SE PODEM APLICAR AS TAXAS REDUZIDAS PREVISTAS NO ARTIGO 98.º" referindo-se na alínea a) Produtos alimentares (incluindo bebidas, com exceção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares. Trata-se, pois, de uma Lista indicativa, de referência e não taxativa.

34. Aliás, o TJUE já referiu que o artigo 98.º da Diretiva IVA não impõe que a taxa reduzida seja aplicada a todos os aspetos de uma categoria das prestações prevista no seu anexo III. É, assim, reconhecida aos Estados-Membros a possibilidade de aplicar seletivamente a taxa reduzida, limitando-a a elementos concretos e específicos de uma categoria de prestações das referidas nesse anexo, entendimento que considera coerente com o princípio de que as isenções e derrogações devem ser interpretadas restritivamente (neste sentido, os acórdãos de 6 de maio de 2010, no processo C-94/09, de 27 de fevereiro de 2014, processos C-454/12 e C-455/12, e de 11 de Setembro de 2014, processo C-219/13).

35. Em contrapartida, o exercício da faculdade reconhecida aos Estados-Membros de circunscrever a aplicação da taxa reduzida está sujeito à dupla condição de, por um lado, serem utilizados critérios objetivos, claros e precisos na regulamentação nacional, (que garantam aplicação simples e coerente da taxa reduzida), e de, por outro lado, ser respeitado o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Deste

modo, na definição das verbas, incluídas nas diferentes categorias da Lista I anexa ao CIVA são consideradas as várias condições referidas, e, no caso, o seu conteúdo não colide com o da alínea a) do Anexo III da Diretiva IVA.

36. Assim, atendendo ao anteriormente exposto, considerando a situação apresentada e da análise dos argumentos invocados pela Requerente, afigura-se ser de manter a decisão constante no projeto inicial pelo que, e em resposta às questões colocadas, na transmissão dos produtos objeto do presente pedido de informação vinculativa deve ser aplicável a taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

Nota (1) - Direção Geral de Alimentação e Veterinária