

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al m) do n.º 1 do art 2.º;

Assunto: Inversão do sujeito passivo - Atividade silvícola - Aquisição de madeira cortada, sujeita à operação de descasque e venda da mesma, aquisição de sobrantes para venda (biomassa não transformada) e transformação para venda, aquisição de biomassa já no estado transformado.....

Processo: **nº 16923**, por despacho de, 2020-06-15 da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

### I - Do Requerente, dos Factos e do Pedido

**1.** A Requerente, sociedade por quotas, encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade mensal, pelo exercício da atividade de CAE 02200 (Exploração florestal), a título principal, e CAE 02100 (Silvicultura e outras atividades florestais) e 02400 (Atividades dos serviços relacionados com a silvicultura e exploração florestal), a título secundário.

**2.** Refere que realiza operações no âmbito da atividade silvícola, persistindo, contudo, com dúvidas acerca do enquadramento a dar, em sede de IVA, relativamente à aplicação, ou não, da regra de inversão do sujeito passivo nas seguintes operações:

- i) Aquisição de madeira cortada, sujeita à operação de descasque;
- ii) A venda da madeira "sem casca ou descascada", referida no ponto anterior;
- iii) A aquisição de sobrantes para venda (biomassa não transformada);
- iv) A aquisição de sobrantes que são sujeitos posteriormente a transformação para produção de biomassa (transformada);
- v) A venda da mesma biomassa transformada, referida no ponto anterior;
- vi) A aquisição de biomassa já no estado transformado;
- vii) A compra de madeira que é posteriormente cortada em pedaços para venda em avulso (sacos) e para uso em lareiras.

### II - Enquadramento em sede de IVA

**3.** No artigo 272.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2019), foi aprovada uma autorização ao Governo para consagrar uma derrogação à regra geral de incidência subjetiva do IVA relativamente a certas transmissões de bens de produção silvícola, nele constando o sentido e extensão da autorização.

**4.** Esta autorização foi concretizada através do Decreto-Lei n.º 165/2019, de 30 de outubro, cuja entrada em vigor ocorreu em 1 de janeiro de 2020.

Tal como esclarecido no preâmbulo deste diploma, trata-se de uma medida

especial que visa simplificar a cobrança do IVA e evitar a fraude e evasão fiscais num setor específico e que consubstancia uma derrogação à Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva IVA), cuja aplicação foi, nos termos do respetivo artigo 395.º, objeto de prévio procedimento de autorização, conforme deliberado pelo Conselho da União Europeia.

**5.** O mecanismo adotado visa, sobretudo, transferir a responsabilidade pelo pagamento do IVA para empresas facilmente identificáveis e implementar um meio eficaz de luta contra os fenómenos de fraude e evasão fiscais detetados neste setor de atividade económica, decorrentes da natureza do mercado, bem como do elevado número e reduzida dimensão das empresas que nele operam.

Situação esta que advém do facto de o setor em causa ser dominado por um número elevado de pequenos produtores e pela atuação de operadores não registados ou fictícios, que intervêm no circuito económico, adquirindo as matérias-primas em causa diretamente aos produtores, frequentemente antes da respetiva extração, colheita ou corte, e transmitindo-as sem que procedam à entrega do IVA que liquidam.

**6.** A inversão do sujeito passivo direcionada ao setor da silvicultura, nos termos concretizados no citado decreto-lei, significa que nas transmissões de cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca o IVA passa a ser devido e entregue ao Estado pelos sujeitos passivos adquirentes que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território português e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto.

**7.** Em resultando da introdução deste mecanismo foram, em conformidade, alterados pelo referido diploma os artigos 2.º, 19.º, 29.º e 36.º do Código do IVA (CIVA), tendo, a este propósito, já sido emitidos esclarecimentos através do Ofício-Circulado n.º 30217/2019, de 23/12, da Área de Gestão Tributária - IVA, o qual se encontra disponível para consulta no Portal das Finanças.

**8.** Neste contexto, a alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA estabelece que são sujeitos passivos do imposto as "pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca".

**9.** Esclarecendo, para o efeito, o citado Ofício-Circulado, quanto aos bens em questão, que se entende por:

- Cortiça: produto resultante da extração da casca ao sobreiro, que não tenha sido objeto de qualquer transformação, incluindo a cozedura;
- Madeira: produto resultante do abate, poda ou limpeza de planta lenhosa, incluindo os respetivos sobrantes, que não tenha sido objeto de qualquer transformação para além do corte. Este conceito abrange a lenha, bem como aparas, estilha e demais excedentes vegetais resultantes da correspondente exploração agrícola ou florestal;
- Pinhas: Pinhas de pinheiro, em qualquer estado (verde ou seco);
- Pinhão com casca: semente do pinheiro manso, em casca.

**10.** Interpretação esta, quanto aos bens a considerar, condizente com a intenção do legislador, expressa no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 165/2019, de 30 de outubro.

**11.** Ou seja, nas transmissões de certos bens de produção silvícola (cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca, enquanto produtos resultantes de extração, colheita ou corte, sem qualquer outra transformação), o IVA é devido e entregue ao Estado pelos sujeitos passivos adquirentes que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território português e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto.

**12.** Nestes termos, e quanto à aplicação (ou não) do mecanismo da autoliquidação nas situações questionadas, temos que:

i) Aquisição de madeira cortada, sujeita à operação de descasque, implica que a madeira tenha sido objeto de transformação além do corte resultante do abate, poda ou limpeza.

O transmitente deve liquidar o imposto nos termos gerais do CIVA, não sendo aplicável o mecanismo de autoliquidação definido na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

ii) Na posterior venda da madeira "sem casca ou descascada", referida no ponto anterior, continua a não ser aplicável a regra de autoliquidação em apreço, pelo mesmo motivo.

iii) A aquisição de biomassa florestal (restos do aproveitamento da madeira - cepos de árvores, ramos, e de diferentes resíduos florestais) resultante de limpezas florestais e arranques de árvores, que não foi objeto de qualquer transformação para além do corte, encontra-se abrangida no âmbito do citado mecanismo de autoliquidação.

iv) O mesmo que o ponto anterior (adquire biomassa florestal, nos termos descritos, que vai, posteriormente, sujeitar a operações de transformação).

A aplicação do mecanismo de autoliquidação na aquisição de biomassa florestal, nos termos descritos, é independente da sua posterior utilização pelo adquirente, isto é, do destino que o adquirente lhe pretende dar (revender ou transformar).

v) Contudo, quer na aquisição quer na venda de biomassa triturada ou processada, não é de aplicar a citada regra de inversão, dado que já não se está perante um produto resultante do mero abate, poda ou limpeza e que não tenha sido objeto de qualquer transformação além do corte (no caso, os sobrantes são objeto de uma transformação para além do corte, a trituração), devendo, por conseguinte, o transmitente, proceder à liquidação do imposto nos termos gerais do CIVA.

vi) A venda da mesma biomassa transformada foi esclarecida no ponto anterior (não releva se está a adquirir ou a vender biomassa transformada, não é aplicável o mecanismo de autoliquidação à operação dado que o produto em questão não cumpre os requisitos).

vii) A compra de madeira, no âmbito do conceito delimitado (produto resultante do abate, poda ou limpeza de planta lenhosa, incluindo os respetivos sobrantes, que não tenha sido objeto de qualquer transformação para além do corte), independentemente do destino que a Requerente lhe

venha, posteriormente, a dar (no caso, cortá-la em pedaços para venda em avulso, em sacos e para uso em lareiras) encontra-se sujeita ao mecanismo da autoliquidação. Contudo, a posterior venda, pela Requerente, dos referidos pedaços, em avulso ou em sacos e para uso em lareiras, segue as regras gerais de liquidação do imposto.

### **III - Conclusão**

**13.** Nas transmissões de determinados bens de produção silvícola (cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca) que não tenham sido objeto de qualquer transformação (ou seja, resultantes da mera extração, colheita ou corte), o IVA é devido e entregue ao Estado pelos sujeitos passivos adquirentes que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território português e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, em conformidade com o disposto na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

**14.** No âmbito desta regra, o conceito de madeira integra o produto resultante do abate, poda ou limpeza de planta lenhosa, incluindo os respetivos sobrantes, que não tenha sido objeto de qualquer transformação para além do corte (abrangendo a lenha, bem como aparas, estilha e demais excedentes vegetais resultantes da correspondente exploração agrícola ou florestal), tal como delimitado no Ofício-Circulado n.º 30217/2019, de 23/12, da Área de Gestão Tributária - IVA.

**15.** Nestes termos, as aquisições descritas em iii), iv) e vii) preenchem os requisitos, quanto aos bens, para a aplicação do mecanismo de autoliquidação definido na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

**16.** Pelo que, nestas situações, de acordo com a regra de inversão do sujeito passivo, o vendedor dos bens emite uma fatura sem liquidação de IVA, a qual deve conter a expressão "IVA - Autoliquidação", devendo o sujeito passivo adquirente, a Requerente, liquidar o imposto devido pela aquisição, podendo a liquidação ser efetuada na fatura emitida pelo fornecedor ou em documento interno emitido para esse efeito.

Nos casos em que o vendedor se torna sujeito passivo apenas pela realização de uma das operações referidas na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (ato isolado), o adquirente (a Requerente) deve também elaborar a fatura que titula a operação (autofacturação), não se aplicando os condicionalismos previstos no n.º 11 do artigo 36.º do Código do IVA.