

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18º

Assunto: Inversão do sujeito passivo – Madeira em estilha – Questiona-se se a regra de autoliquidação de IVA somente terá aplicação na pura transmissão da estilha, isto é, compra e venda de estilha em que o sujeito passivo não procedeu, ele próprio ou um terceiro, à transformação da madeira em estilha

Processo: **nº 16938**, 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 16101 (Serração de madeira) e 49410 (Transportes rodoviários de mercadorias), a título secundário.

2. Refere que, em 30 de outubro de 2019 foi publicado o Decreto-Lei n.º 165/2019, o qual altera as regras de faturação previstas no CIVA, relativamente à transmissão de bens de produção silvícola, sendo abrangidos pelo mecanismo de autoliquidação as transmissões de: cortiça, madeira, pinhas e pinhões.

O Ofício-Circulado n.º 30217/2019, de 23/12, veio clarificar alguns conceitos, nomeadamente o que é considerado como madeira, tendo, nesse conceito, sido incluída a estilha, para efeitos do referido diploma.

3. Sendo a requerente produtora de estilha, em fábrica, utilizando um processo industrial de linha de produção, coloca as seguintes questões:

- Não será a estilha considerada um sobranete que foi objeto de transformação para além do corte, e que por este motivo não pode ser aplicado o mecanismo da autoliquidação do IVA aquando da respetiva transmissão? É de aplicar a taxa normal do IVA na sua transmissão?

- No caso da produção de estilha ocorrer na própria floresta, utilizando para o efeito um trator com caixa e máquina para fazer estilha, seguindo-se a respetiva comercialização, é de aplicar a regra da autoliquidação?

Ou a regra de autoliquidação de IVA somente terá aplicação na pura transmissão da estilha, isto é, compra e venda de estilha em que o sujeito passivo não procedeu, ele próprio ou um terceiro, à transformação da madeira em estilha?

II - Enquadramento em sede de IVA

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. Em resultando da introdução deste mecanismo foram alterados, em conformidade, através deste 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.

10. Neste contexto, foi introduzida a alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, estabelecendo 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".

11. 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.

12. 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.

13. Em síntese: 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.

14. Nestes termos, e quanto ao questionado, cumpre informar o seguinte:

15. Efetivamente, a madeira é um dos produtos de produção silvícola cuja transmissão pode estar sujeita ao mecanismo da autoliquidação do IVA (dependendo da qualidade do adquirente), mas apenas enquanto produto resultante do abate, poda ou limpeza de planta lenhosa, incluindo os respetivos sobrantes (como a estilha), que não tenha sido objeto de qualquer transformação para além do corte.

16. Neste contexto, a estilha (lasca, fragmento ou pedaço de madeira) como sobrante resultante da exploração agrícola ou florestal, obtida em resultado do abate, poda ou limpeza de planta lenhosa, que não tenha sido objeto de qualquer transformação para além do corte, encontra-se abrangida no âmbito do mecanismo de autoliquidação em apreço (verificados os restantes requisitos, relativamente ao adquirente).

17. Contudo, se a estilha for obtida por outros processos, como os referenciados no pedido, não se encontra abrangida pelo mecanismo da autoliquidação.

A utilização de um trator com caixa e máquina para fazer estilha ou o seu processamento em fábrica, por processos industriais, consiste numa transformação para além do corte, pelo que, o produto obtido por essa forma não se enquadra no âmbito da regra de inversão em apreço, devendo o transmitente, por conseguinte, liquidar o imposto nos termos gerais do CIVA.

18. Quanto à taxa a aplicar na transmissão de estilha, informa-se o seguinte:

19. Encontram-se incluídos na categoria 5 da Lista I anexa ao CIVA (Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida) algumas verbas relativas a transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito das atividades de produção agrícola aí elencadas, designadamente, entre elas, a verba 5.4 (silvicultura), referindo-se, ainda, na verba 5.5 que são "igualmente consideradas atividades de produção agrícola as atividades de transformação efetuadas por um produtor agrícola sobre os produtos provenientes, essencialmente, da respetiva produção agrícola com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas".

20. Pelo que, a transmissão de estilha (lasca, fragmento ou pedaço de madeira), como sobranse resultante da exploração agrícola ou florestal, obtida em resultado abate, poda ou limpeza de planta lenhosa, que não tenha sido objeto de qualquer transformação para além do corte, bem como a obtida com recurso aos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas, encontra-se sujeita a tributação à taxa reduzida, independentemente da sua transmissão ser efetuada pelo produtor ou em qualquer outra forma de comercialização, por se enquadrar na verba 5.4 e 5.5 da Lista I anexa ao CIVA.

21. Sendo que, no primeiro caso a operação está sujeita ao mecanismo de autoliquidação desde que o sujeito passivo adquirente disponha de sede estabelecimento estável ou domicílio em território português e que pratique operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto. Mas, no segundo caso, o IVA deve ser liquidado pelo transmitente nos termos gerais do CIVA.

22. Nos restantes casos (como a produção de estilha em fábrica, utilizando um processo industrial de linha de produção, referido), é entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que a transmissão dos subprodutos resultantes da transformação da madeira, obtidos por qualquer método de processamento industrial é sujeita à aplicação da taxa normal do IVA por falta de enquadramento nas verbas 5.4 e 5.5, ambas da lista I anexa ao CIVA, ou em qualquer outra das diferentes verbas das listas anexas ao citado Código.

III - Conclusão

23. 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.

24. Assim, a transmissão de estilha (lasca, fragmento ou pedaço de madeira), sobranse resultante da exploração agrícola ou florestal, obtida em resultado do abate, poda ou limpeza de planta lenhosa, que não tenha sido objeto de qualquer transformação para além do corte, é abrangida pelo mecanismo de autoliquidação, verificados que sejam os restantes requisitos definidos na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (que o sujeito passivo adquirente disponha de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território português e que pratique operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto).

25. No entanto, a transmissão de estilha obtida por outros processos, como os referidos no pedido (utilização de um trator com caixa e máquina para fazer estilha ou o seu processamento em fábrica, por processos industriais), não se encontra abrangida pelo referido mecanismo, dado implicar a existência de uma transformação (ou processamento) para além do corte.

26. Quanto à taxa de imposto a aplicar, temos que:

- A transmissão de estilha (lasca, fragmento ou pedaço de madeira), como

sobranse resultante da exploração agrícola ou florestal, obtida em resultado abate, poda ou limpeza de planta lenhosa, que não tenha sido objeto de qualquer transformação para além do corte, bem como a obtida com recurso aos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas, encontra-se sujeita a tributação, à taxa reduzida, independentemente da sua transmissão ser efetuada pelo produtor ou em qualquer outra fase de comercialização, por se enquadrar na verba 5.4 e 5.5 da Lista I anexa ao CIVA.

- Nos restantes casos (como a produção de estilha em fábrica, utilizando um processo industrial de linha de produção, referido), é entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que a transmissão dos subprodutos resultantes da transformação da madeira, obtidos por qualquer método de processamento industrial é sujeita à aplicação da taxa normal do IVA por falta de enquadramento nas verbas 5.4 e 5.5, ambas da lista I anexa ao CIVA, ou em qualquer outra das diferentes verbas das listas anexas ao citado Código.