

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18º

Assunto: Taxas – Biomassa - Abate de árvores, que adquire a produtores locais, do qual resultam resíduos florestais. A utilização de uma máquina que tritura tais resíduos florestais.

Processo: nº **17105**, por despacho de 2020-02-27, 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 2100 (Silvicultura e outras atividades florestais), a título principal, e CAE 02200 (Exploração florestal) e 02400 (Atividades dos serviços relacionados com a silvicultura e exploração florestal), a título secundário.

Refere que, no exercício da sua atividade, presta serviços de limpezas de matas, de linhas de água, de estradas e faixas de prevenção nas florestas. Dessa prestação de serviços resulta uma grande quantidade de ramos e resíduos florestais. Todos estes serviços são executados para terceiros.

E que, além destes serviços, faz também o abate de árvores, que compra a produtores locais, e dos quais também resultam resíduos florestais.

Possui uma máquina que tritura esses resíduos florestais, a chamada biomassa.

2. Até dezembro fazia a venda dessa biomassa às celulosas ou às fábricas de pellets, à taxa de 23%. A partir de janeiro, e de acordo com as novas regras, começou a vender a biomassa, fazendo a inversão do sujeito passivo - autoliquidação.

3. Questiona se este entendimento está correto, ou se por a biomassa ser triturada e não ser proveniente da produção silvícola da requerente deve continuar a ser faturada com IVA à taxa de 23%?

II - Enquadramento em sede de IVA

4. De salientar, desde logo, que a determinação da taxa a aplicar à operação é independente da questão de saber a quem cabe liquidar e entregar o imposto devido ao Estado.

5. Assim, quanto ao mecanismo de autoliquidação definido na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, cumpre informar o seguinte:

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. 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.

10. 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.

11. 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"*.

12. 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.

13. 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.

14. 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.

15. Nestes termos, quanto à aplicação (ou não) do mecanismo da autoliquidação na transmissão de biomassa, temos a seguinte situação:

16. A transmissão de biomassa florestal (restos do aproveitamento da madeira - cepos de árvores, ramos, e de diferentes resíduos florestais), como sobranço resultante de limpezas florestais, de matas, de linhas de água, de estradas e faixas de prevenção nas florestas ou do abate de árvores, que não tenha sido objeto de qualquer transformação para além do corte, encontra-se abrangida no âmbito do mecanismo de autoliquidação definido na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, 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.

17. Contudo, na transmissão de biomassa triturada ou processada (no caso, refere que tritura os resíduos florestais com uma máquina que possui para o efeito, vendendo o produto resultante - biomassa triturada), não é de aplicar a regra de inversão em apreço, pois já não se está perante um produto (madeira) meramente resultante do abate, poda ou limpeza e que não tenha sido objeto de qualquer transformação além do corte (os sobranços em apreço são objeto de uma transformação para além do corte, a trituração), devendo, por conseguinte, o transmitente (a Requerente), proceder à liquidação do imposto nos termos gerais do CIVA.

18. Quanto à taxa a aplicar na transmissão de biomassa triturada, 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. Nestes termos, a transmissão de biomassa, obtida em resultado do 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.

21. Fora deste contexto, 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

22. 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.

23. Assim, a transmissão 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, 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.

24. Contudo, na transmissão 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 (a Requerente), proceder à liquidação do imposto nos termos gerais do CIVA.

25. Quanto à taxa aplicável:

A transmissão de sobrantes florestais/biomassa em bruto, tal e qual como é recolhida da mata/floresta ou de "biomassa triturada", desde que resulte de uma transformação efetuada com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas, é passível de imposto à taxa reduzida a que se refere a alínea a) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do CIVA, independentemente da sua transmissão ser efetuada pelo produtor ou em qualquer outra fase de comercialização, por enquadramento nas verbas 5.4 e 5.5 da lista I anexa ao CIVA.

26. Caso não se encontrem reunidos os condicionalismos previstos na verba 5.5 da lista I, anexa ao CIVA (que inclui, designadamente, a transmissão de

biomassa transformada com recurso a um qualquer método de processamento industrial), a operação fica sujeita a imposto à taxa normal.