

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al a) do n.º 1 e n.º 3 do art. 18.º

Assunto: Taxas - A biomassa (florestal) triturada (e de estilha) nos moldes referidos, com recurso à utilização de máquinas específicas para o efeito, a sua transmissão deve ficar sujeita à taxa normal do imposto.

Processo: **nº 17135**, 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 - Descrição dos factos

1. A Requerente, sociedade anónima, encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade mensal por opção, pelo exercício da atividade de CAE 02200 (Exploração florestal), a título principal, e CAE 02400 (Atividades dos serviços relacionados com a silvicultura e exploração florestal), 68100 (Compra e venda de bens imobiliários) e 08121 (Extração de saibro, areia e pedra britada), a título secundário.

2. Refere que, no desenvolvimento da sua atividade, procede à compra de madeira em pé que depois vende em forma de rolaria.

Em resultado destas operações obtém sobrantes florestais vulgarmente designados de biomassa, que não são mais do que os restos do aproveitamento da madeira, ou seja, as pontas, os galhos, as cascas e outros resíduos das matas.

Esta biomassa pode ser vendida nessa forma (em bruto), ou pode ser triturada, através de máquinas específicas, dando origem a um produto diferente, designado de "Biomassa Triturada". Entende que o produto "Biomassa Triturada", corresponde à biomassa em bruto, mas apenas num formato, textura, e dimensão diferentes, tornando-se assim num produto mais comercializável.

Acrescenta que, no decurso da sua atividade adquire pilhas de biomassa em bruto, a outros sujeitos passivos com a mesma atividade, que depois tritura para futura venda como "Biomassa Triturada" também.

3. A Requerente entende que os produtos especificados não são mais que subprodutos das árvores, resultantes dos cortes de diferentes formas e tamanhos.

E exemplifica com o conceito de "Estilha", que refere corresponder à trituração da madeira, para que fique em bocados muito mais pequenos, geralmente de 3 a 5 cm, utilizando-se para esse efeito a parte nobre da árvore (tronco).

Considera que, no caso da "Biomassa Triturada", o processo é similar, pese obviamente o uso de máquinas distintas para o efeito, mas ao invés de ser utilizada a parte nobre da árvore, são utilizados todos os sobrantes florestais, como galhos, ramos, folhas, casca, rama entre outros.

Pelo que, conclui que ao produto "Biomassa Triturada" também é aplicada a inversão do sujeito passivo, uma vez que por analogia, o mesmo pode ser equiparado à estilha, diferindo apenas a matéria-prima utilizada num e noutro caso, dada a similaridade de ambos os processos e que tem "optado" por tributar a venda, quer de biomassa quer de estilha, à taxa de 23%.

4. Nestes termos, e por forma a consubstanciar aquele que é o seu entendimento, pretende, através do presente pedido, confirmar se à venda do produto "Biomassa triturada" é aplicável ou não o mecanismo de inversão do sujeito passivo.

II - Enquadramento em sede de IVA

5. 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.

6. 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.

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, 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".

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. 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.

14. Neste contexto, e quanto à aplicação (ou não) do mecanismo da autoliquidação na transmissão de biomassa, temos a informar o seguinte:

15. Denomina-se biomassa qualquer tipo de matéria orgânica proveniente de fontes vegetais ou animais, como, por exemplo, os subprodutos da floresta, agricultura, pecuária, da indústria da madeira e do papel e a parte biodegradável dos resíduos sólidos urbanos.

16. Na situação em apreço, importa referir que a transmissão de biomassa florestal, como sobranço resultante de limpezas florestais, de matas ou do abate de árvores (restos do aproveitamento da madeira, como cepos de árvores, ramos e bicadas e outros resíduos florestais), 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. No entanto, à transmissão de biomassa florestal triturada ou processada, não é aplicável a regra de inversão em apreço, pois 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.

18. Não colhe a comparação, efetuada no pedido, entre a "Biomassa Triturada" e a 'Estilha' (por esta última se encontrar expressamente mencionada no citado Ofício-Circulado), para concluir pela aplicação do mecanismo de inversão do sujeito passivo.

19. No enquadramento já descrito, o que se pretende abranger pela regra de inversão é a estilha (lasca, fragmento ou pedaço de madeira) como sobranço 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, e não a estilha obtida por outros processos, como os referenciados no pedido. Ou seja, não se pretende abranger a estilha resultante da "trituração da madeira, para que fique em bocados muito mais pequenos, geralmente de 3 a 5 cm, utilizando-se para esse efeito a parte nobre da árvore (o tronco)".

20. Relativamente à taxa de IVA a aplicar nas operações, é de salientar que, efetivamente, a sua determinação é independente da questão de saber a quem cabe liquidar e entregar o imposto devido ao Estado, sendo de informar o seguinte:

21. 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".

22. Nestes termos, a transmissão de biomassa florestal, obtida em resultado abate, poda ou limpeza de planta lenhosa, que não tenha sido objeto de qualquer transformação para além do corte, e 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.

23. 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.

24. No caso, não se afigura que a obtenção de biomassa triturada (e de estilha) nos moldes referidos, com recurso à utilização de máquinas específicas para o efeito, seja de considerar como uma transformação efetuada com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas, pelo que, a sua transmissão deve ficar sujeita à taxa normal do imposto.

III - Conclusão

25. 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.

26. Nestes termos, a transmissão de biomassa florestal (restos do aproveitamento da madeira, como cepos de árvores, ramos e bicadas e outros 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.

27. 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 devendo, por conseguinte, o transmitente (a Requerente), proceder à liquidação do imposto nos termos gerais do CIVA.

28. Quanto à taxa aplicável:

A transmissão de sobrantes florestais/biomassa em bruto, tal 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.

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.