

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. m) do n.º 1 do artigo 2.º e verbas 5.4 e 5.5 da Lista I

Assunto: Incidência – Regra de Inversão do Sujeito Passivo – Abate e transformação de madeira

Processo: **nº17628**, por despacho de 01-04-2021, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE**

1. A Requerente, uma sociedade por quotas, encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade mensal, pelo exercício da atividade de CAE 46731 (*Comércio por grosso de madeira em bruto e de produtos derivados*).

### II - SITUAÇÃO APRESENTADA

2. Refere que, no âmbito da sua atividade, comercializa madeira em bruto - madeira com casca e madeira sem casca, também chamada de rolaria - e comercializa, ainda, resíduos florestais (biomassa) - triturados e não triturados.

3. E apresenta as seguintes questões/dúvidas:

a. O Decreto-Lei n.º 165/2019 de 30/10 esclarece, no preâmbulo, que se trata de uma medida especial que visa simplificar a cobrança do IVA e evitar a fraude e evasão fiscais num setor específico, consubstanciando 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.

Sendo, o objetivo do diploma o combate a fraude e evasão fiscais no setor silvícola, entende que a parte do negócio do sector, a relativa ao negócio da madeira sem casca, também deverá ser abrangida pelo mesmo, sob pena de este não produzir efeitos práticos.

Destaca que o legislador entendeu necessário indicar "*pinhões com casca*" (e não apenas pinhões), não o tendo feito em relação à madeira.

Em todo o caso, questiona se poderá depreender que está no espírito do legislador aplicar a regra de inversão a "*toda*" a madeira da produção/exploração florestal, apesar de não ter feito essa especificação enquanto noutro produto o fez.

b. Refere que a definição de madeira sem transformação (conforme consta no Ofício Circulado n.º 30217/2019, de 23/12) a levou a manter a interpretação. Ou seja, a de que o Decreto-Lei n.º 165/2019 impõe a aplicação da regra de inversão à madeira com casca e à madeira sem casca, no sentido em que considera que quer o produto "*madeira com casca*" quer o produto "*madeira sem casca*" não sofrem uma "*transformação*" na perspetiva da alteração da sua forma.

Esclarece, complementarmente que:

*"i. A actividade de exploração florestal: "Compreende as actividades de: abate de árvores e operações complementares (ex: cortes de ramos em troncos abatidos, toragem, descasque, extracção - recheça e transporte próprio no interior da mata*

- e carregamento); produção de lenha e produção não industrial de carvão vegetal. Inclui fases de transformação efectuadas pelo responsável da exploração florestal." -definição do CAE rev3

ii. O abate consiste no corte, o mais junto ao solo possível, das árvores que se querem retirar de determinado povoamento. - definição da DGF/ icnf

iii. O processamento é composto pelas operações de corte de ramos, traçagem, toragem e descasque das árvores abatidas - definição do icnf

1. O corte de ramos e a traçagem precedem a operação de toragem.

2. O corte de ramos consiste na eliminação dos ramos e da bicada após o abate da árvore e a traçagem refere-se à marcação feita no tronco para a toragem.

3. A toragem destina-se a seccionar transversalmente os troncos abatidos através de cortes perpendiculares ao seu eixo, podendo os toros ter diferentes dimensões, conforme o destino pretendido para o material lenhoso.

4. O descasque é a operação de remoção da casca."

Assim, e dado que no referido ofício a definição de madeira inclui a expressão "...para além do corte", questiona: este corte é o abate? Ou é o corte já da fase da toragem (traçar)?

Pois a Requerente entende não haver "transformação", mas sim um processo de redimensionamento da madeira - em toros - e até aqui (fase da toragem) pode ser um processo com a casca. Portanto, com a toragem obtém-se o produto "madeira com casca" ou o produto "madeira sem casca", no caso de se efetuar o descasque.

Esclarece que, o descasque, no processo tradicional (Operações manuais e motomanuais), pode ser no fim, quando se já tem os toros.

Mas há o processo mecanizado (que se desenvolveu em Portugal há duas décadas ou mais) que recorre a máquinas que fazem todas estas operações. Máquinas de uso normal na exploração florestal pois, nomeadamente, podem consumir gasóleo agrícola (ex: Processador ou harvester), que realizam o abate, o corte dos ramos, a toragem, o descasque e o empilhamento (ref. icnf).

E, neste caso o descasque acontece ao mesmo tempo que a toragem.

Concluindo, é ou não de aplicar a regra de inversão na compra de madeira sem casca - rolaria?

c. A requerente adquire resíduos florestais (biomassa florestal) não triturados - no estado que resulta das operações de exploração florestal - corte de ramos, dos cortes finais ou de limpezas e cortes culturais/limpezas - e, também, resíduos florestais (biomassa florestal) triturados.

Questiona se não se aplica a regra de inversão aos resíduos florestais triturados por terem sido objeto de uma transformação para além do corte?

Até porque implica a utilização de uma máquina de triturar para fragmentar os resíduos.

As dúvidas surgem pelo facto de no ofício n.º 30217/2019 a definição de madeira incluir: "...a lenha, bem como aparas, estilha e demais excedentes vegetais resultantes da correspondente exploração agrícola ou florestal".

Dado que, segundo refere, para se obter o produto "estilha" também é preciso uma máquina - o estilhaçador - que faz o mesmo processamento, ou

seja, fragmenta os resíduos florestais.

Concluindo a questão: a regra de inversão não se aplica à estilha?

d. De igual modo, quanto à lenha, deve ser colocada/esclarecida a mesma dúvida (aquela que se coloca com a madeira com e sem casca), no que respeita a aplicação da regra da inversão do sujeito passivo, isto é: se se tratar de lenha com casca aplica-se a regra da inversão?

e. No que diz respeito à taxa a aplicar, pretende saber, quanto à biomassa florestal triturada, e enquanto empresa adquirente, como pode saber qual a taxa do Iva correta que o fornecedor deve aplicar na faturação?

### **III - ANÁLISE**

4. A alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA consagra uma derrogação à regra geral de incidência subjetiva do IVA relativamente a certas transmissões de bens de produção silvícola ao determinar 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".

5. Trata-se de uma medida especial que visa simplificar a cobrança do IVA e evitar a fraude e evasão fiscais num setor específico visando, 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 este propósito foram 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.

7. Esclarece, 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.

8. 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.

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

a) Sendo efetivamente o objetivo da medida em apreço o combate à fraude e evasão fiscais no setor silvícola, não pretende abranger toda a atividade, todos os produtores ou todos os produtos transacionados nessa mesma atividade.

Mas apenas os pequenos produtores e 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.

Assim, a regra de inversão abrange, tal como especifica o referido Ofício-Circulado, certos bens da produção silvícola que sejam habitualmente vendidos por estes pequenos produtores, bens estes habitualmente transacionados no estado em que se encontram na natureza (na exploração).

Assim, se um produtor silvícola transaciona um bem já sujeito a diversas operações, utilizando, nomeadamente, maquinaria específica para o efeito, é de considerar que já se trata, certamente, de um produtor com um mínimo de dimensão, não configurando o tipo de interveniente no mercado que se pretende abranger nesta norma.

No caso da comparação mencionada no pedido (pinhão com casca e madeira com ou sem casca), é de salientar que o pinhão com casca (estado em que está na árvore), encontra-se abrangido pela regra de inversão, ao passo que a madeira sem casca não, pois não resulta da mera extração, colheita ou corte da planta lenhosa, sendo os bens resultantes do processo ('madeira sem casca' ou rolo/toro e casca) obtidos com recurso a maquinaria específica para o efeito, pressupondo, também, que o produtor tenha um mínimo de dimensão para o efeito.

b) Como esclarecido no Ofício-Circulado já mencionado, entende-se por "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".

Ou seja, o produto resultante da mera extração, colheita ou corte da planta lenhosa.

No caso, o corte que questiona refere-se ao abate da árvore, sendo admissível, para efeitos de acondicionamento e para facilitar o transporte, o redimensionamento da madeira (por exemplo, em toros não descascados).

Ou seja, a transmissão do rolo/toro com casca obtida do processo de corte está sujeita à aplicação do mecanismo da inversão do sujeito passivo. Estes bens resultam do abate ou corte da planta lenhosa.

No entanto, o produto (rolo/toro) sujeito ao processo de descasque já não se encontra abrangido pelo conceito de madeira delineado, uma vez que os

bens transacionados não resultam da mera extração, colheita ou corte da planta lenhosa sem qualquer outra transformação, mas sim sujeitos a operação posterior ao corte ou abate (e não apenas para acondicionamento do produto a transportar).

Por maioria de razão, no caso do processo mecanizado descrito (com recurso a máquinas que fazem todas estas operações - o abate, o corte dos ramos, a toragem, o descasque e o empilhamento), não se aplica a regra de inversão em apreço.

Nem os produtos resultantes desse processo integram o conceito de madeira aqui considerado, nem, como referido anteriormente, os respetivos produtores silvícolas integram o tipo de intervenientes que se pretende abranger por esta derrogação da regra geral do imposto.

c) A estilha, no sentido considerado pela Requerente (e possivelmente entre os diversos intervenientes no mercado específico), como produto que resulta do destroçamento de resíduos florestais e madeira, através da sua trituração ou fragmentação com recurso a máquina de triturar ou estilhaçador (obtendo pequenos pedaços de madeira com determinado tamanho) não se encontra abrangida pela regra de inversão do sujeito passivo.

Como já esclarecido anteriormente, por exemplo, na ficha doutrinária n.º 16938 ou 17105 (disponíveis no Portal das finanças), 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 (ou seja, no estado em que se encontra após o abate, poda ou limpeza de planta lenhosa), encontra-se abrangida no âmbito do mecanismo de autoliquidação em apreço (verificados os restantes requisitos).

Se obtida por outros processos, como os referidos, não se encontra abrangida pelo mecanismo da autoliquidação.

d) Questão semelhante à da madeira com ou sem casca, já tratada em a) e b). Se tiver sido efetuada alguma operação sobre a lenha para separar a casca, o produto resultante não se encontra abrangido pela regra da autoliquidação.

A aquisição de lenha sobrante da indústria (refere o 'costaneiro', que segundo o dicionário Priberam será a primeira e última tábua de um tronco serrado em várias folhas), não integra o conceito de madeira para este efeito, ficando sujeito ao regime geral do IVA.

e) No caso de aquisição de biomassa florestal triturada, caberá sempre ao fornecedor a liquidação do imposto. O adquirente poderá efetuar o controlo da operação recorrendo aos meios e usos comerciais correntes, bem como o seu conhecimento do produto.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende que 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.

Fora deste contexto, é entendimento da 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.

#### **IV - CONCLUSÃO**

10. 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.

11. As transmissões de madeira "sem casca ou descascada" (constituindo o descasque uma operação de transformação, seja efetuada a seguir ou simultânea ao corte) não se encontram abrangidas pela regra de inversão em apreço, devendo o transmitente liquidar o imposto nos termos gerais do CIVA.

12. A estilha, no sentido considerado pela Requerente (e possivelmente entre os diversos intervenientes no mercado específico em apreço), como produto que resulta do destroçamento de resíduos florestais e madeira, através da sua trituração ou fragmentação, com recurso a máquina de triturar ou estilhaçador (obtendo pequenos pedaços de madeira com determinado tamanho), não se encontra abrangida pela regra de inversão do sujeito passivo.

13. A estilha (lasca, fragmento ou pedaço de madeira), como sobranço 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 (ou seja, no estado em que se encontra após o abate, poda ou limpeza de planta lenhosa), encontra-se abrangida no âmbito do mecanismo de autoliquidação em apreço (verificados os restantes requisitos).

14. A transmissão de biomassa florestal triturada não se encontra sujeita à derrogação da regra geral do imposto estabelecida na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

Se 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 nas verbas 5.4 e 5.5 da Lista I anexa ao CIVA.

Fora deste contexto, é entendimento da Administração Tributária e Aduaneira 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.

Para controlo da operação (nomeadamente, da taxa aplicada pelo fornecedor),

o adquirente poderá recorrer aos meios e usos comerciais correntes, bem como ao seu conhecimento do produto.