

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: N.º 5 do artigo 36.º; al) a do n.º1 do artigo 18.º; Verba 4.1 da lista I

Assunto: Taxas – Prestações de serviços relacionadas com a atividade de exploração florestal

Processo: **nº20621**, por despacho de 01-07-2021, do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária - IVA

Conteúdo: **I - CARACTERIZAÇÃO DO REQUERENTE**

1. A Requerente encontra-se registada em Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes pelo exercício das atividades de: "*Construção de outras obras de engenharia civil, N.E.*" - CAE 42990; "*Atividades dos serviços relacionados com a agricultura*" - CAE 01610; "*Silvicultura e outras atividades florestais*" - CAE 02100; "*Exploração florestal*" - CAE 02200; "*Extração de cortiça, resina e apanha de outros produtos florestais, exceto madeira*" - CAE 02300; "*Serração de madeira*" - CAE 16101; "*Valorização de resíduos não metálicos*" - CAE 38322; "*Agentes do comércio por grosso de combustíveis, minérios, metais e de produtos químicos para a indústria*" - CAE 46120; "*Comércio por grosso de máquinas-ferramentas*" - CAE 46620; "*Comércio por grosso madeira bruto e produtos derivados*" - CAE 46731; "*Transportes rodoviários de mercadorias*" - CAE 49410; "*Aluguer de máquinas e equipamentos agrícolas*" - CAE 77310; "*Aluguer de outras máquinas e equipamentos, N.E.*" - CAE 77390; "*Atividades e serviços relacionados com a silvicultura e exploração florestal*" - CAE 02400; "*Comércio por grosso de cortiça em bruto*" - CAE 46213.

2. Em sede de IVA a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal de tributação com periodicidade mensal.

II - SITUAÇÃO APRESENTADA

3. Pretende a Requerente "*(...) esclarecimento de qual a taxa de IVA a aplicar na execução dos seguintes trabalhos e, se for caso disso, em quais se aplica a autoliquidação do IVA.*"

No âmbito das operações de arborização, nomeadamente eucaliptal, existem várias tarefas/serviços de preparação até se chegar à plantação propriamente dita, entre as quais:

- corte, arranque e destroçamento de cepos velhos; - ripagem; - gradagem; - subsolagem; - execução socalcos ou terraços, ou beneficiação dos mesmos - limpeza de linhas de água".

4. E, ainda sobre a "*(...) execução de infraestruturas florestais, também para beneficiação da plantação, tais como: - abertura ou beneficiação de caminhos de terra batida, dentro da propriedade ou de acesso à mesma (suscita-nos algumas dúvidas se o enquadramento legal da taxa de IVA a aplicar será o mesmo, independentemente da localização específica do serviço); - construção de charcas e barragens*".

Normas Legais

Categoria 4 da lista I anexa ao CIVA

5. A categoria 4 da lista I anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) tributa à taxa reduzida, a que se refere a alínea a) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do citado Código, as "*(p)restações de serviços normalmente utilizados no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola*"

listados na verba 5", nomeadamente, as referidas nas subcategorias: 4.1 e 4.2 [alíneas a) a i)].

6. Assim, na subcategoria 4.1 da lista I anexa ao CIVA são enquadradas as "(p)restações de serviços de limpeza e de intervenção cultural nos povoados e habitats, realizadas no âmbito da agricultura, da gestão da floresta e da prevenção de incêndios".

7. Sobre as operações enquadráveis na citada subcategoria 4.1, foi divulgado no ponto 4 do ofício-circulado n.º 30.162/2014 da Área de Gestão Tributária - IVA uma listagem que obteve aprovação da Secretaria de Estado do Desenvolvimento Rural e das Florestas, sobre as operações efetuadas no âmbito de serviços silvícolas, nomeadamente:

1) As prestações de serviços silvícolas em beneficiações de povoados: i) Controlo da vegetação espontânea, designadamente limpeza de matos; ii) Prospecção (marcação e referenciação) de exemplares de espécies hospedeiras de agentes bióticos nocivos que apresentem sintomas de declínio e despiste destas patologias com recurso a amostragem; iii) Cortes sanitários de exemplares de espécies hospedeiras que apresentem sintomas de declínio, no âmbito da prevenção e controlo de agentes bióticos nocivos; iv) Instalação e monitorização de armadilhas e atrativos para captura de agentes bióticos nocivos; v) Aplicação de produtos fitofarmacêuticos; vi) Aplicação de adubos, fertilizantes e corretivos de solo e instalação de cultura de melhoramento do solo; vii) Rolagem; viii) Podas; ix) Desramação; x) Recolha e destruição de sobrantes florestais; xi) Seleção de árvores de futuro; xii) Sinalização da regeneração natural; xiii) Controlo de espécies lenhosas invasoras; xiv) Controlo e redução de densidades em povoados; xv) Seleção de varas em talhadias;

2) As prestações de serviços silvícolas em arborizações ou rearborizações, incluindo adensamentos de povoamento: i) Limpeza de vegetação espontânea; ii) Gradagem de destorroamento; iii) Ripagem; iv) Subsolação; v) Abertura de valas e câmaras; vi) Lavoura contínua; vii) Abertura de regos; viii) Destruição de cepos de eucalipto; ix) Marcação e piquetagem; x) Abertura de covas; xi) Plantação; xii) Sementeira; xiii) Aplicação de adubos, fertilizantes e corretivos de solo; xiv) Colocação de protetores individuais; xv) Sacha e amontoa;

3) As prestações de serviços silvícolas de limpeza em espaço florestal: i) Abertura e beneficiação de aceiros e de faixas e mosaicos de parcelas de gestão do combustível, incluindo o uso do fogo controlado.

8. Por sua vez, na subcategoria 4.2 da lista I anexa ao CIVA enquadram-se as "(p)restações de serviços que contribuem para a produção agrícola e aquícola".

9. Não tendo carácter exaustivo, esta subcategoria elenca nas respetivas alíneas algumas das operações (as mais comuns), a título exemplificativo.

10. Em 22 de maio de 2018, foram divulgadas instruções administrativas no ofício-circulado n.º 30.202/2018, da Área de Gestão Tributária - IVA que deram conhecimento do Despacho n.º 170/2018-XXI, de 15 de maio, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (atualmente SEAAF) relativamente ao âmbito de abrangência da categoria 4, bem como da revogação de todas as orientações da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) sobre o âmbito de aplicação das verbas 4.1 e 4.2, ambas da lista I anexa ao CIVA, que contrariassem o entendimento proferido no mesmo Despacho.

11. Assim, a aplicação da taxa reduzida do imposto por aplicação da categoria 4, nomeadamente, nas prestações de serviços elencadas nas subcategorias 4.1 e 4.2, desde que estejam em causa «serviços normalmente utilizados no âmbito das atividades de produção agrícola, silvícola e aquícola, gestão da floresta e da prevenção de incêndios, passou a não depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente desses mesmos serviços.

Regra de inversão do sujeito passivo a que alude a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA

12. Estabelece a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA que são sujeitos passivos do imposto as "(p)essoas 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 serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada".

13. O ofício-circulado n.º 30.101/2007, de 24 de maio 2019/12/23, da Direção de Serviços do IVA veio esclarecer a aplicação desta regra de inversão do sujeito passivo e definiu, para efeitos da mesma, o conceito de «serviços de construção civil».

14. Assim, de acordo com as referidas instruções administrativas, para que haja lugar à aplicação da regra de inversão do sujeito passivo nestas operações, é necessário que, cumulativamente, se verifiquem as seguintes condições:

a) Se esteja na presença de aquisição de «serviços de construção civil».

Consideram-se como tal todos aqueles que tenham por objeto a realização de uma obra (entendendo-se por "obra" todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada) englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização;

b) O adquirente seja sujeito passivo de imposto em território nacional e pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução.

15. A ser assim, não competindo ao prestador dos serviços a liquidação do imposto, deve emitir ao adquirente dos referidos serviços a fatura com os requisitos do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA nela apondo a menção "IVA - autoliquidação", conforme determina o n.º 13 do referido artigo 36.º do CIVA.

16. Importa, ainda, destacar que a entrega de bens com montagem ou instalação na obra, desde que os bens se encontrem materialmente ligados ao imóvel encontra-se abrangida pela regra de inversão, conforme é, expressamente, determinado no ponto 1.5.2 do referido ofício-circulado n.º 30101/2007.

III - ANÁLISE E CONCLUSÃO

17. Do exposto, conclui-se que se enquadram na verba 4.1 da lista I anexa ao CIVA e conseqüentemente são tributadas à taxa reduzida do imposto as prestações de serviços efetuadas pela Requerente, independentemente do enquadramento em sede de IVA e da qualidade do adquirente dos serviços, as

operações que visam a intervenção e beneficiação dos povoamentos e de arborização, de um eucaliptal, designadamente, de: i) "corte, arranque e destroçamento de cepos velhos; ii) "ripagem"; iii) "gradagem; iv) subsolagem; e, v) limpeza de linhas de água. De referir que tais serviços não se encontram abrangidos pelas regras especiais de inversão do sujeito passivo, nomeadamente, a que alude a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

18. No que respeita às operações realizadas no âmbito execução de infraestruturas florestais, com vista a beneficiar os povoamentos, contribuindo, portanto, de forma inequívoca para a produção agrícola/silvícola tais como a execução socalcos ou terraços, melhoramento dos mesmos, a construção de charcas, barragens, etc., bem como as operações que visam a gestão da floresta e da prevenção de incêndios, nomeadamente abertura ou beneficiação de caminhos de terra batida, dentro ou no acesso das propriedades agrícolas/silvícolas, independentemente da qualidade e do enquadramento do adquirente dos serviços, beneficiam da aplicação da taxa reduzida por enquadramento na subcategoria 4.1 da lista I anexa ao CIVA.

19. Contudo, relativamente às operações referidas no ponto anterior da presente informação vinculativa, porque configuram «serviços de construção civil», importa esclarecer que nestas situações a qualidade e o enquadramento do adquirente de tais serviços implica a aplicação, ou não, da regra especial de inversão do sujeito passivo alude a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA,

20. Assim, a confirmar-se que tanto o "*dono da obra*", isto é, o adquirente dos «serviços de construção civil», como a Requerente são sujeitos passivos de imposto em território nacional e aqui praticam operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução, deve ser aplicada a regra de inversão do sujeito passivo a que alude a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, sem prejuízo de, reunidas as condições dos artigos 19.º a 25.º do CIVA, poder ser exercido o direito à dedução.

21. A ser assim, a Requerente deve proceder de acordo com o referido no ponto 15 da presente informação vinculativa.

22. Contudo, se o adquirente dos serviços referidos no ponto 18 da presente informação vinculativa for, por exemplo, um não sujeito passivo (particular), ou por um sujeito passivo enquadrado no regime especial de isenção a que alude o artigo 53.º do CIVA, ou ainda por um sujeito passivo isento ao abrigo do artigo 9.º da referida disposição legal, não há lugar à aplicação das regras de inversão do sujeito passivo.

23. Nestes casos, a Requerente deve emitir a fatura com os requisitos do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA liquidando o imposto à taxa reduzida por enquadramento na subcategoria 4.1 da lista I anexa ao CIVA.