

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. i) do n.º 1 do artigo 2.º

Assunto: Enquadramento – Reciclagem de acumuladores / baterias para obtenção de ligas de chumbo e chumbo refinado

Processo: n.º 22226 por despacho de 17-12-2021, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE**

1. A Requerente é uma sociedade por quotas, sujeito passivo enquadrado no regime normal do IVA, com periodicidade mensal, pelo exercício da atividade com Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) "27200 - *Fabricação de acumuladores e pilhas*", a título principal e de CAE "45310 - *Comércio por grosso de peças e acessórios para veículos automóveis*", "38212 - *Tratamento e eliminação de outros resíduos não perigosos*", "38220 - *Tratamento e eliminação de resíduos perigosos*" e "35113 *Produção de electricidade de origem eólica, geotérmica, solar e de origem, n.e.*", a título secundário.

II - SITUAÇÃO APRESENTADA

2. Refere que, no âmbito da sua atividade, solicita aos seus clientes a devolução, mediante contraprestação, dos acumuladores no fim da sua vida útil com vista à sua reciclagem.

3. Salaria, a este propósito, o n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro (legislação que regula a gestão de fluxos específicos de resíduos), determina que os produtores de pilhas e acumuladores "*ficam obrigados a submeter a gestão dos respetivos resíduos a um sistema individual ou a um sistema integrado, sujeito a autorização ou licença, respetivamente*".

4. E que, além disso, nos termos do n.º 2 do artigo 73.º e do n.º 11 do artigo 13.º do referido Decreto-Lei, "*os produtores de baterias e acumuladores industriais e de baterias e acumuladores para veículos automóveis*" estão obrigados a, "*individualmente ou através de entidade gestora licenciada, assegurar a existência de pontos de recolha seletiva dos respetivos resíduos e suportar os inerentes custos de instalação e funcionamento*", sendo "*a devolução dos resíduos de baterias e acumuladores de veículos automóveis particulares não comerciais*" nesses pontos de recolha "*livre de quaisquer encargos para o utilizador final particular, não dependendo da aquisição de novas baterias ou acumuladores*".

5. Pelo que, informa que optou pela adesão a um sistema integrado, sendo, neste âmbito, a gestão dos resíduos dos acumuladores (incluindo o seu transporte) assegurada pela GVB - Gestão e Valorização de Baterias, Lda, entidade que se dedica fundamentalmente à valorização de resíduos metálicos, sendo, por outro lado, o processo de reciclagem dos referidos acumuladores levado a cabo por uma outra empresa do grupo, "Emp II", que se dedica sobretudo à "*Obtenção e primeira transformação de chumbo, zinco e estanho*" (CAE 24430).

6. Neste sentido, a Requerente tem protocolado com a "EMP II" um procedimento interno em que todos os acumuladores adquiridos pela Requerente aos seus clientes são posteriormente vendidos à "EMP II" e

destinam-se exclusivamente a ser reciclados.

7. Sintetiza o fluxo financeiro e respetivo enquadramento fiscal da seguinte forma:

- Adquire acumuladores em fim de vida útil aos seus clientes - que, por sua vez, têm emitido as faturas sem IVA ao abrigo da regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea i) n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA);
- Autoliquida o imposto na sua contabilidade, reportando-o na respetiva declaração periódica (preenchimento dos campos 3, 4 e 101);
- Vende os acumuladores para reciclagem à "EMP II" - a fatura é emitida sem IVA, igualmente ao abrigo da regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA;
- A "EMP II", por sua vez, efetua a autoliquidação do imposto na sua contabilidade, reportando-o na respetiva declaração periódica (preenchimento dos campos 3, 4 e 101).

8. Solicita esclarecimento sobre o enquadramento destas operações dado que recentemente tem sido confrontada com divergentes enquadramentos de IVA nas faturas emitidas pelos seus clientes na compra de acumuladores.

Enquadramento proposto pela Requerente

9. De acordo com a alínea d) do n.º 1 do artigo 199.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 ("Diretiva IVA"), "Os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das seguintes operações:

d) Entrega de materiais usados, materiais usados que não possam ser reutilizados no mesmo estado, desperdícios, resíduos industriais e não industriais, resíduos recicláveis, resíduos parcialmente transformados, sucata e certos bens e serviços específicos enumerados no Anexo VI".

10. Tal como se determina no respetivo n.º 2, "Quando aplicarem a opção prevista no n.º 1, os Estados-Membros podem especificar as entregas de bens e prestações de serviços abrangidas e as categorias de fornecedores, prestadores, adquirentes ou destinatários às quais estas medidas podem ser aplicáveis".

11. Em sede de direito interno, refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que "São sujeitos passivos do imposto: i) As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que, no território nacional, sejam adquirentes dos bens ou dos serviços mencionados no Anexo E ao presente Código e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respetivos transmitentes ou prestadores sejam sujeitos passivos do imposto".

12. O Anexo E ao CIVA configura-se como uma transposição praticamente literal do anexo VI da Diretiva:

«ANEXO E»

"Lista dos bens e serviços do setor de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis

a) Entregas de resíduos ferrosos e não ferrosos, sucata e materiais usados, nomeadamente de produtos semiacabados resultantes do processamento, manufatura ou fusão de metais não ferrosos

b) Entregas de produtos ferrosos e não ferrosos semitransformados e prestações de certos serviços de transformação associados.

c) Entregas de resíduos e outros materiais recicláveis constituídos por metais ferrosos e não ferrosos, suas ligas, escórias, cinzas, escamas e resíduos industriais que contenham metais ou as suas ligas, bem como prestações de serviços que consistam na triagem, corte, fragmentação ou prensagem desses produtos.

d) Entregas, assim como prestações de certos serviços de transformação conexos, de resíduos ferrosos, bem como de aparas, sucata, resíduos e materiais usados e recicláveis que consistam em pó de vidro, vidro, papel, cartão, trapos, ossos, couro, couro reconstituído, pergaminho, peles em bruto, tendões e nervos, cordéis, cordas, cabos, borracha e plástico.

e) Entregas dos materiais referidos na alínea d) após transformação sob a forma de limpeza, polimento, triagem, corte ou fundição em lingotes.

f) Entregas de sucata e resíduos resultantes da transformação de materiais de base."

13. Assim, e de acordo com a legislação em apreço, para que a regra da inversão do sujeito passivo se aplique, é necessário que, cumulativamente, se cumpram as seguintes condições:

i. Se esteja na presença de aquisição de bens ou de serviços mencionados no anexo E do CIVA;

ii. O adquirente seja sujeito passivo de IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução de IVA.

14. Ora, a Requerente adquire os acumuladores no fim de vida útil a sujeitos passivos seus clientes e vende-as a um sujeito passivo ("EMP II"), pelo que o requisito elencado em ii) no parágrafo anterior se encontra preenchido.

15. No que respeita à verificação de que o bem se enquadra num dos bens mencionados no anexo E do CIVA, de notar que o anexo E engloba: Bens recicláveis - bens que necessitam de sofrer algum tipo de transformação para serem reutilizados e; serem considerados desperdícios resíduos ou sucatas.

16. Não sendo abrangidos pela regra de inversão os bens, ainda que resíduos, que sejam reutilizáveis no seu estado original.

17. Ora, estes acumuladores/baterias dividem-se em quatro componentes distintas: Chumbo e pastas responsáveis pela reação química, parte plástica composta por polipropileno, separadores isolantes feitos de polietileno, líquidos e ácido (nomeadamente o eletrólito, que consiste num composto de água destilada com ácido sulfúrico).

18. Por seu turno, o Decreto-Lei n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro, que unifica o regime de gestão de fluxos específicos de resíduos sujeitos ao princípio da responsabilidade alargada do produtor, estabelece, no n.º 1 do seu artigo 1.º, que o fluxo de resíduos de pilhas e acumuladores fica sujeito ao regime jurídico definido nesse diploma.

19. Definindo, na alínea f) do n.º 1 do seu artigo 3.º, «Bateria ou acumulador industriais», como a bateria ou acumulador concebidos exclusivamente para fins industriais, profissionais ou utilizados em qualquer tipo de veículos elétricos, designadamente os utilizados como fonte de energia de emergência ou de reserva nos hospitais, aeroportos ou escritórios, os concebidos exclusivamente para terminais de pagamento portáteis em lojas e restaurantes e para leitores de código de barras em lojas, os utilizados em instrumentação ou em diversos tipos de aparelhos de medição, os utilizados em ligação com aplicações de energias renováveis como os painéis solares e

os utilizados em veículos elétricos, designadamente, os carros, as cadeiras de rodas, as bicicletas, os veículos utilizados nos aeroportos e os veículos automáticos de transporte".

20. Pelo que considera, face do conceito descrito e às características específicas do produto comercializado, que estes produtos constituem um resíduo, encontrando-se abrangidos pelo regime definido no citado Decreto-Lei.

21. E que, não são passíveis de ser reutilizados no seu estado original, dado terem já atingido o seu fim de vida útil.

22. Ou seja, entende que os acumuladores em questão não são passíveis de ser reutilizados no seu estado original, estando a utilização dos produtos que os compõem dependente da realização de um processo de reciclagem específico que dá, essencialmente, origem a dois produtos distintos: ligas de chumbo e chumbo refinado.

23. Assim, é seu entendimento que a transmissão dos acumuladores (i.e. baterias) em apreço se enquadra na alínea c) do Anexo E ao CIVA a que se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do referido código, aplicando-se, portanto, a regra de inversão do sujeito passivo aí prevista para as duas operações que pratica - compra dos acumuladores aos seus clientes e subsequente venda à "EMP II" para reciclagem.

III - ANÁLISE / ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

24. A Lei n.º 33/2006, de 28 de julho, veio estabelecer, em sede de IVA, regras especiais em matéria de tributação dos desperdícios resíduos e sucatas recicláveis, bem como de certas prestações de serviços relacionadas.

25. Estas regras consistem na aplicação da inversão do sujeito passivo, passando a liquidação do IVA, que se mostre devido nestas operações, a ser efetuada pelo respetivo adquirente, desde que sujeito passivo do imposto com direito à dedução total ou parcial.

26. Neste contexto, a alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA estabelece que são sujeitos passivos do imposto as "pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que, no território nacional, sejam adquirentes dos bens ou dos serviços mencionados no anexo E ao presente Código e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respetivos transmitentes ou prestadores sejam sujeitos passivos do imposto".

27. Contemplando o citado anexo "E" ao CIVA uma "Lista dos bens e serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis a que se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º".

28. Para que haja lugar à aplicação destas regras especiais de tributação é necessário que se verifique que os bens, objeto de transmissão ou de prestações de serviços sobre eles efetuada, constituam "*desperdícios, resíduos ou sucatas*" enquadráveis em qualquer uma das alíneas que compõem o Anexo E e, simultaneamente, cumpram a condição essencial de serem produtos recicláveis, não havendo lugar à regra de inversão do sujeito passivo quando esteja em causa a transmissão de bens ou materiais usados suscetíveis de serem reutilizados no seu estado original, ou após reparação.

29. Deste modo, quando se trate de sujeitos passivos que efetuem transmissões de bens e/ou prestações de serviços mencionados no Anexo E a

outro sujeito passivo, não lhes competindo liquidar imposto, devem indicar, na fatura a emitir, qual o motivo da não liquidação do imposto, mencionando a expressão "IVA - autoliquidação" conforme estabelece o número 13 do artigo 36.º do CIVA.

30. Por sua vez, sempre que um sujeito passivo adquira a outro sujeito passivo bens e/ou serviços mencionados no Anexo E, ao receber a fatura do seu fornecedor deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa em vigor, podendo este procedimento ser efetuado na fatura do fornecedor ou em documento interno emitido para o efeito.

31. De salientar que, sobre esta temática, foram divulgados esclarecimentos no Ofício-Circulado n.º 30098/2006, de 11/08, do Gabinete do Subdiretor-Geral do Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA.

32. Ofício este que está disponível no Portal das Finanças e que ainda se encontra em vigor (embora onde se refere a expressão "IVA devido pelo adquirente" se deva, atualmente, ler 'IVA - autoliquidação', em conformidade com o n.º 13 do artigo 36.º do CIVA).

33. De referir que o Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 12 de outubro de 2020, que aprova o regime geral da gestão de resíduos (RGGR) no seu anexo I (bem como o regime jurídico da deposição de resíduos em aterro e altera o regime da gestão de fluxos específicos de resíduos - o Decreto-Lei n.º 178/2006, de 05 de setembro, vigora até dia 30 de junho de 2021, uma vez que no dia 01 de julho, produz efeitos a revogação operada pelo Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro, com exceção do n.º 2 do artigo 5.º, que se mantém em vigor até 31/12/2021, e do artigo. 78.º), define, na subalínea aa) do n.º 1 como «Resíduos», "quaisquer substâncias ou objetos de que o detentor se desfaz ou tem a intenção ou a obrigação de se desfazer", considerando na alínea w) do mesmo número, «Reciclagem», como qualquer operação de valorização, através da qual os materiais constituintes dos resíduos são novamente transformados em produtos, materiais ou substâncias para o seu fim original ou para outros fins, incluindo o reprocessamento de materiais orgânicos, mas excluindo a valorização energética e o reprocessamento em materiais que devam ser utilizados como combustível ou em operações de enchimento" e, na alínea II), como «Reutilização», "qualquer operação mediante a qual produtos ou componentes que não sejam resíduos são utilizados novamente para o mesmo fim para que foram concebidos".

34. Pelo que são, assim, abrangidos pelo conceito de resíduos recicláveis para efeitos de aplicação da inversão do sujeito passivo, os resíduos e/ou desperdícios mencionados no Anexo E ao CIVA que não sejam suscetíveis de reutilização.

35. No caso em concreto, tendo efetivamente os bens (acumuladores / baterias) atingido o seu fim de vida útil, não sendo, como refere, passíveis de ser reutilizadas no estado em que se encontram, destinando-se a ser reciclados (para obtenção de ligas de chumbo e chumbo refinado) como descrito, é, genericamente, de concordar com o enquadramento proposto pela Requerente no sentido de que a sua transmissão está sujeita à regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea i) n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, enquadrando-se estes bens na alínea c) do Anexo E ao CIVA.

IV - CONCLUSÃO

36. Tendo os bens (acumuladores / baterias) atingido o seu fim de vida útil,

não sendo, como refere, passíveis de reutilização no estado em que se encontram, destinando-se a ser reciclados (para obtenção de ligas de chumbo e chumbo refinado) como descreve, a sua transmissão, a sujeitos passivos do imposto que tenham direito à dedução total ou parcial do imposto (como refere ser o caso), está, efetivamente, sujeita à regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, enquadrando-se estes bens na alínea c) do Anexo E ao CIVA.

37. Caso contrário, deverá seguir as regras gerais do CIVA.