

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. i) do n.º 1 do art. 2.º; al. c) do n.º 1 do art.18.º;

Assunto: Enquadramento – Bens resultantes da reciclagem de resíduos materiais plásticos, por processos que envolvem a triagem, lavagem, trituração, extrusão e peletização (transformação em "pellets", grânulos) dos mesmos.

Processo: **nº 12315**, por despacho de 2017-11-30, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. A requerente vem expor o seguinte:

(i) É uma associação cujas empresas associadas têm por atividade principal a reciclagem de resíduos materiais plásticos, por processos que envolvem a triagem, lavagem, trituração, extrusão e peletização (transformação em "pellets", grânulos) dos mesmos.

(ii) Destes processos resultam os chamados "reciclados" que constituem matérias-primas secundárias, ou seja, são suscetíveis de, sem necessidade de qualquer operação adicional, substituir matérias-primas primárias.

(iii) Como tal, e em conformidade com as definições legais de "resíduos" e "reciclagem" estabelecidas e consolidadas na legislação nacional e comunitária em vigor, as empresas recicladoras sempre consideraram que os referidos "reciclados" já não são resíduos, mas sim produtos, sendo a respetiva faturação emitida com IVA à taxa normal.

(iv) Este tem sido o procedimento normal desde sempre assumido pelas empresas associadas da requerente ao emitirem faturas correspondentes à venda dos seus "reciclados".

(v) As empresas em questão são titulares de licenciamento para a referida atividade. Até muito recentemente, essa atividade era enquadrada pelo código R3 (reciclagem) do Anexo II do DL 178/2006 (Regime Geral de Gestão de Resíduos - RGGR).

(vi) Desde há algum tempo a esta parte, e sem que tenham ocorrido modificações dos critérios ou definições legais, a APA - Agência Portuguesa do Ambiente, I.P. (APA), passou a ter um entendimento diferente, segundo o qual os referidos "reciclados" ainda são resíduos e as empresas recicladoras já não são verdadeiramente recicladoras mas apenas "preparadoras para reciclagem".

(vii) O novo entendimento da APA, expresso no texto disponibilizado no portal da APA e transmitido para as várias CCDR, está a traduzir-se na recusa de licenciamento de indústrias de reciclagem para operações R3 (reciclagem), limitando-se às operações R12 (preparação) e R13

(armazenagem).

(viii) Por outro lado, as indústrias transformadoras de plásticos, que processam os referidos reciclados (matéria-prima secundária), ao procederem à alteração ou atualização dos seus licenciamentos, estão a ser confrontadas com a exigência de apresentação de pedido de alteração, ao abrigo do artigo 39.º do Diploma que aprova o Sistema da Indústria Responsável (Decreto-lei 169/2012, de 1 de Agosto), como se fossem operadores de gestão de resíduos, sob pena de incorrerem em penalizações.

(ix) O novo entendimento da APA está em aplicação pelas várias entidades licenciadoras, designadamente, a própria APA, as CCDR (Comissões de Coordenação e Desenvolvimento Regional) e o IAPMEI - Agência para a Competitividade e Inovação, I.P.

(x) Sucede que a classificação dos "reciclados" como produtos ou como resíduos tem implicações fiscais em matéria de IVA. Se foram considerados como produtos, os reciclados estão sujeitos à taxa normal do IVA.

(xi) Se forem considerados como "resíduos", o regime é o da inversão do sujeito passivo e não há lugar à aplicação de IVA nas faturas, com a consequente perda de receita fiscal.

(xii) A situação resultante do novo entendimento da APA é susceptível de gerar confusão e aplicação de critérios opostos, consoante a empresa que emite a fatura tenha licenciamento R3 (reciclagem) em vigor, ou tenha apenas o licenciamento R12 (preparação para reciclagem) resultante do novo entendimento. A possibilidade de algumas empresas faturarem os reciclados como produtos e com IVA e outras faturarem os mesmos reciclados como resíduos e sem IVA, afigura-se inadmissível e discriminatória.

(xiii) As empresas que entretanto vejam o seu licenciamento alterado correm o risco de incorrer em infração fiscal caso os serviços de finanças considerem que a classificação atribuída aos seus produtos é incorreta. Se as empresas recicladoras passarem a faturar os seus produtos sem IVA (por ainda serem "resíduos" como pretende a APA), correm o risco de incorrer em infração fiscal porquanto os reciclados, sendo produtos, estão sujeitos ao regime normal de faturação com IVA, e não ao regime de inversão de sujeito passivo previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea i) e no Anexo E, alínea d), do CIVA, que se aplica aos resíduos de plástico.

(xiv) Ao abrigo desse entendimento já foi emitido pelo menos um alvará de licenciamento a uma empresa de reciclagem que apenas inclui operações R12 (preparação para reciclagem) e R13 (armazém de resíduos), tendo-lhe sido negado o licenciamento para as operações R3 (reciclagem), que constava do alvará anterior. Em consequência do novo entendimento e do novo alvará, os produtos fabricados pela referida empresa são considerados pela APA como sendo ainda resíduos (e não produtos), o que implica a dúvida quanto à forma como a empresa deve processar o IVA nas suas faturas: com IVA à taxa normal, como sempre fez, ou sem IVA, ao abrigo do regime de inversão do sujeito passivo previsto para as operações previstas na alínea d) do Anexo E do CIVA.

(xv) A situação afeta também as indústrias transformadoras de plásticos que adquirem os referidos "reciclados", porquanto também necessitam de saber se devem aceitar faturas sem IVA e se, nas suas declarações periódicas

devem proceder à liquidação e dedução do valor do IVA.

2. Face ao exposto, a requerente pretende saber se os produtos reciclados fabricados pelas indústrias recicladoras de plásticos (resultantes dos processos de reciclagem mecânica que envolvem as operações de triagem, lavagem, trituração, extrusão e peletização) devem continuar a ser considerados "produtos" sujeitos ao regime normal do IVA, ou se devem ser considerados "resíduos" e como tal abrangidos pelo regime de inversão do sujeito passivo, previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea i) e no Anexo E, alínea d), do CIVA.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

A - REGRAS ESPECIAIS, DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IVA, DE DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E SUCATAS RECICLÁVEIS E CERTAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS RELACIONADAS

3. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), a Lei n.º 33/2006, de 28 de julho, veio estabelecer regras especiais em matéria de tributação dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, bem como de certas prestações de serviços relacionadas, aditando o Anexo E ao Código do IVA (CIVA), o qual contempla a "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" do citado código.

4. Com efeito, encontram-se previstas no Anexo E, nomeadamente, as "transmissões, assim como prestações de certos serviços de transformação conexos, de resíduos ferrosos e não 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 artificial, pergaminho, peles em bruto, tendões e nervos, cordéis, cordas, cabos, borracha e plástico" (ver alínea d) do Anexo E).

5. Conforme esclarece o Ofício-circulado n.º 30098, de 11-08-2006, que versa sobre esta matéria, estas regras consistem na aplicação da inversão do sujeito passivo, passando a liquidação do IVA, que se mostre devido nessas operações, a ser efetuada pelo respetivo adquirente, desde que sujeito passivo do imposto com direito à dedução total ou parcial.

6. Paralelamente introduz-se a obrigatoriedade de auto-faturação nos casos em que os sujeitos passivos adquiram aquele tipo de bens e/ou serviços a particulares.

7. Para que haja lugar à aplicação das regras especiais de tributação, ou seja, à inversão do sujeito passivo estabelecida na alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, é necessário que:

- O adquirente dos bens/serviços seja um sujeito passivo de imposto, com direito à dedução total ou parcial, independentemente da atividade exercida; e
- Se verifique que os bens, objeto de transmissão ou de prestação sobre eles efetuada, constituam "desperdícios, resíduos ou sucatas" enquadráveis em qualquer das alíneas que compõe o Anexo E e, simultaneamente, cumpram a condição essencial de serem recicláveis.

8. Efetivamente, o Anexo E ao CIVA, engloba, única e exclusivamente, bens

recicláveis (e algumas prestações de serviços sobre eles efetuadas), ou seja, bens que necessitam de sofrer algum tipo de transformação para serem reutilizados.

9. É, portanto, condição essencial, para a aplicação da regra especial de tributação mencionada, que os bens enquadrados no Anexo E constituam desperdícios, resíduos e sucatas e que, cumulativamente sejam recicláveis.

10. Consequentemente, encontram-se excluídos da aplicação da regra de inversão os bens que sejam reutilizáveis no seu estado original.

11. Este entendimento encontra-se consolidado por esta Direção de Serviços, e tem sido refletido em diversas informações por ela prestadas, nomeadamente na referente ao processo A100 2007766, sujeito a despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 16-02-2009.

12. Efetivamente, pode ler-se no ponto 8 da mesma, que "(...) é entendimento destes Serviços, que os materiais usados ou restos de materiais, peças, acessórios e resíduos que sejam reutilizáveis no estado em que se encontram ou após reparação, uma vez que não integram o conceito de recicláveis, não se encontram abrangidos pelo regime especial de tributação do imposto." E acrescenta, no ponto seguinte, referindo-se a um "fardo proveniente da prensagem dos veículos em fim devida", que "dado que este consubstancia, grosso modo, um denso monte de sucata, sem qualquer outra utilização possível que não a posterior reciclagem, encontra-se perfeitamente enquadrado no teor do Anexo E ao Código do IVA", pelo que a respetiva transmissão se encontra abrangida pela regra especial de tributação do imposto (inversão do sujeito passivo), a que se refere a alínea i) do n.º 1 do art.º 2.º do citado Código.

13. Assim, face aos critérios estabelecidos no aludido regime, há que considerar duas situações:

i) Quando um sujeito passivo com direito à dedução total do imposto adquire "desperdícios, resíduos ou sucatas" (previstos no Anexo E), para transformação, com vista à produção de produtos semi-fabricados, a aquisição de tais bens, como matéria-prima, para fabricação de um produto novo, ficam sujeitas às regras especiais de tributação, ou seja, à inversão do sujeito passivo estabelecida na alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

ii) Quando um sujeito passivo transmita bens que obteve pelo processo de transformação (reciclagem), a liquidação do imposto segue segundo as regras gerais de tributação, constantes do citado diploma.

14. Por seu turno, importa clarificar qual o conceito de desperdícios, resíduos ou sucatas "recicláveis" para efeitos de enquadramento de uma operação no Anexo E ao CIVA.

15. Para dar corpo ao conceito de resíduos recicláveis, importa chamar à colação o Regime Geral da Gestão de Resíduos (RGGR) , o qual se aplica às operações de gestão de resíduos destinadas a prevenir ou reduzir a produção de resíduos, o seu carácter nocivo e os impactes adversos decorrentes da sua produção e gestão, bem como a diminuição dos impactes associados à utilização dos recursos, de forma a melhorar a eficiência da sua utilização e a proteção do ambiente e da saúde humana (vide artigo 2.º do RGGR).

16. Este diploma prevê o conceito de «Resíduos», estabelecendo que são quaisquer substâncias ou objetos de que o detentor se desfaz ou tem a

intenção ou a obrigação de se desfazer, conforme estipula a alínea ee) do seu artigo 3.º do RGGR.

17. Por seu turno, prevê a alínea bb) do mesmo preceito que «Reciclagem» é qualquer operação de valorização, incluindo o reprocessamento de materiais orgânicos, 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 mas que não inclui a valorização energética nem o reprocessamento em materiais que devam ser utilizados como combustível ou em operações de enchimento.

18. Já «Valorização» é entendida como qualquer operação, nomeadamente as constantes no anexo ii do referido Decreto-lei, cujo resultado principal seja a transformação dos resíduos de modo a servirem um fim útil, substituindo outros materiais que, caso contrário, teriam sido utilizados para um fim específico ou a preparação dos resíduos para esse fim na instalação ou conjunto da economia, conforme estatui a alínea qq) do artigo 3.º do RGGR.

19. Face à conjugação das aludidas normas, afigura-se que resíduos recicláveis são quaisquer substâncias ou objetos de que o detentor se desfaz ou tem a intenção ou a obrigação de se desfazer, e que são suscetíveis de ser objeto de operações que os transformem de modo a servirem um fim útil.

20. Face a esta ilação, um resíduo sujeito a uma operação de valorização, e consequentemente transformado de modo a servir um fim útil, deixa de ser um produto reciclável, para passar a ser um produto reciclado.

21. Deste modo, os bens que constituam "desperdícios, resíduos ou sucatas" enquadráveis em qualquer das alíneas que compõe o Anexo E, e que sejam suscetíveis de ser objeto de operações de reciclagem, ficam sujeitas às regras especiais de tributação, ou seja, à inversão do sujeito passivo estabelecida na alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

22. Por sua vez, os bens que tenham resultado do referido processo de reciclagem, sendo, em si mesmos, produtos aptos a servir um fim útil, já não são considerados recicláveis, para efeitos da aplicação das referidas regras especiais de tributação.

B - ENTENDIMENTO DA AGÊNCIA PORTUGUESA DO AMBIENTE

23. A Agência Portuguesa do Ambiente, I.P., é um instituto público integrado na administração indireta do Estado, e que prossegue as atribuições do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, sob superintendência e tutela do respetivo ministro, conforme decorre dos n.ºs 1 e 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 55/2016, de 26/08 (Lei Orgânica da Agência Portuguesa do Ambiente, I.P.).

24. No âmbito da matéria relativa a resíduos, decorre das alíneas a) e b) do n.º 7 do artigo 3.º da aludida Lei Orgânica, que aquela entidade prossegue as seguintes atribuições:

- a) Exercer as funções de Autoridade Nacional de Resíduos, nomeadamente assegurar e acompanhar a execução da estratégia nacional para os resíduos;
- b) Assegurar o exercício de competências próprias de licenciamento, da emissão de normas técnicas aplicáveis às operações de gestão de resíduos,

do desempenho de tarefas de acompanhamento das atividades de gestão de resíduos, bem como de uniformização dos procedimentos de licenciamento.

25. Trata-se, por conseguinte, de um organismo ao qual cabe proceder ao licenciamento das entidades que desenvolvem a respetiva atividade na área da gestão de resíduos.

26. É entendimento desta entidade que "o processamento de resíduos, que serão posteriormente submetidos a outras operações de valorização, não deve ser considerado reciclagem, mas sim um pré-tratamento. Esta operação deve ser categorizada como preparação prévia à valorização ou eliminação ou pré-processamento e inclui operações como o desmantelamento, a triagem, trituração, compactação, peletização, a secagem, trituração, condicionamento, reembalagem, a separação e a mistura".

E prossegue dizendo que são exemplos de operações R12 (preparação para reciclagem), delas resultando resíduos: "e) Tratamento mecânico de resíduos de plástico, que inclui as seguintes operações: triagem, trituração, lavagem, secagem, separação, aglomeração, extrusão, composição, peletização. O material de plástico resultante destas operações, que permanece resíduo, pode assumir, nomeadamente, as seguintes formas: (...) granulado ou pellets".

27. Por outro lado, assinala que "[n]o entanto, é sabido que estes materiais secundários estão a ser colocados no mercado exatamente com as mesmas características qualitativas com que sempre foram, não tendo havido, genericamente, alterações no processo produtivo que está na origem da obtenção dos mesmos".

28. Contudo, no que respeita, mais concretamente, às operações de tratamento de resíduos de plástico, nomeadamente de peletização, a APA refere que estas constituem uma operação de valorização R12, delas resultando o resíduo "material de plástico, sob a forma de aglomerados, flakes ou pellets".

29. E acrescenta que tomou a iniciativa, na qualidade de Autoridade Nacional de Resíduos, de desenvolver critérios para a atribuição do fim do estatuto de resíduo (FER) a estes resíduos de plástico, que se encontram vertidos na Portaria n.º 245/2017, de 2 de agosto, que estabelece os critérios para a atribuição do FER ao plástico recuperado, nomeadamente a escamas, aglomerado e granulado.

30. Nesta sequência, conclui que, na condição do rigoroso cumprimento da Portaria n.º 245/2017, o processamento de resíduos de plástico passará a constituir uma operação de valorização R3, dela resultando o "produto material de plástico (sob a forma de aglomerados, flakes ou pellets)".

III - APRECIÇÃO DA QUESTÃO COLOCADA:

31. Face ao quadro normativo aplicável à questão em apreço e descrito no título anterior da presente informação, cabe concluir o seguinte:

(i) Quando as empresas associadas da requerente adquiram "resíduos materiais plásticos", estão em causa aquisições de bens mencionados no Anexo E a outro sujeito passivo, pelo que aquelas, ao receberem a fatura, devem liquidar o imposto devido pelas aquisições, aplicando a taxa normal

(23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, podendo a operação ser efetuada na fatura do fornecedor ou em documento interno emitido para o efeito.

(ii) Por seu turno, quando transmitam os bens obtidos pelo processo de transformação ("pellets"), a liquidação do imposto segue segundo as regras gerais de tributação, constantes do citado diploma.

iii) Efetivamente, ainda que se trate de produtos enquadráveis no Anexo E ao Código do IVA, as "pellets" ou grânulos de plástico assumem a forma de produto transformado, sendo um produto não reciclável e, como tal, vendido a indústrias de transformação, pelo que a sua transmissão não se encontra abrangida pelas regras especiais estabelecidas na alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.