

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 1.º, 2.º, 3.º, 9.º
- Assunto: Enquadramento - Compra e venda de madeira 'em pé', em que o objecto é a madeira no estado em que se encontra (i.e. árvores vivas plantadas).
- Processo: n.º 3526, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-09-14.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

1. A requerente, enquadrada, em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), no regime normal de tributação, de periodicidade mensal, pelo exercício da atividade de comércio por grosso de madeira em bruto e de produtos derivados, vem expor e requerer nos seguintes termos:

1.1. "(...) No âmbito da sua actividade, (...) dedica-se à compra de madeira de eucalipto (...) Neste âmbito, (...) celebra dois tipos de contratos: (a) (...) (b) Contratos de compra e venda de madeira 'em pé', em que o objecto é a madeira no estado em que se encontra (i.e. árvores vivas plantadas)."

1.2. "(...) Os contratos de compra e vende de madeira 'em pé', conforme modelos (doravante designados 'Contratos'), podem ser celebrados com proprietários das árvores ou com intermediários, os quais podem ser: (a) Produtores agrícolas ou florestais; (b) Pessoas (singulares ou colectivas) que, não sendo produtores agrícolas ou florestais, são sujeitos passivos de IVA; ou (c) Pessoas singulares que, não sendo sujeitos passivos de IVA, alienam a madeira em pé de forma ocasional e não reiterada."

1.3. "(...) emergem dos Contratos, e para o que interessa particularmente para o presente pedido: (a) A aquisição de madeira de eucalipto 'em pé'; (b) O pagamento do preço na data de assinatura dos Contratos, podendo este pagamento ser fraccionado em certos casos; (c) O direito à exploração da madeira adquirida pela Requerente, incluindo o corte e a recheia da madeira no momento escolhido pela Requerente; e (d) A assunção do risco por parte da Requerente no caso de perecimento ou deterioração da madeira de eucalipto 'em pé'."

1.4. "Nestes termos, a Requerente solicita (...) confirmação do seguinte entendimento: (a) Que as operações de compra e venda de eucalipto 'em pé', nos termos previstos nos Contratos, se encontra isenta de IVA ao abrigo do número 33) do artigo 9.º do CIVA [Código do IVA], quando efectuada a produtores agrícolas e silvícolas que não tenham renunciado a esta isenção nos termos do artigo 12.º do CIVA; (b) Que a taxa de IVA aplicável às operações de compra e venda de eucalipto em pé, nos termos previstos nos Contratos, quer a produtores agrícolas e silvícolas que tenham renunciado à isenção de IVA, nos termos do artigo 12.º do CIVA, quer a outras pessoas (singulares e colectivas) que sejam sujeitos passivos de IVA, será de 6%, de acordo com o estabelecido no artigo 18.º, n.º 1, alínea a) e

na verba 3.7 da lista I anexa ao CIVA; (c) Que a taxa de 6% deverá aplicar-se quer a compra seja efectuada a proprietário produtor, quer seja efectuada a um intermediário que comprou a esse produtor, desde que no momento em que o Contrato é celebrado a madeira ainda não tenha sido cortada; (d) Que, no caso dos Contratos celebrados com um vendedor que não seja um produtor agrícola ou florestal, nem um sujeito passivo de IVA, mas sim uma pessoa singular que venda a madeira de eucalipto em pé, de forma ocasional e não reiterada, (i) não haverá sujeição a IVA, atendendo ao carácter excepcional da operação ou, (ii) caso assim não se entenda, será aplicável a isenção prevista no número 33) do artigo 9.º do CIVA."

2. A informação a prestar nos pontos subsequentes basear-se-á apenas na descrição das operações, elaborada pela requerente, visto que as minutas dos contratos apresentadas não incorporam os elementos suficientes para avaliar os factos apresentados (uma delas, não refere sequer o objeto da venda).

3. Pretende-se, com o presente pedido, obter a clarificação da tributação das operações elencadas no ponto 1, a saber: formas diversas de se proceder à alienação de madeira de eucalipto em pé, isto é, de eucaliptos ainda ligados ao solo, mas que são adquiridos para serem, posteriormente, cortados.

4. Antes de mais importa precisar o conceito de "árvore para ser cortada", à luz da doutrina civilista portuguesa. A alínea a) do n.º 1 do art.º 204.º do Código Civil classifica como imóveis: *"As árvores, os arbustos e os frutos naturais, enquanto estiverem ligados ao solo"*.

5. Em contrapartida, se aqueles elementos, nos quais se incluem as árvores, forem objeto de um negócio de alienação que vise ou envolva a sua separação do prédio, como ocorre com a venda de árvores para serem cortadas, deve entender-se que a alienação incide sobre "coisas móveis futuras", as coisas contratadas, com a natureza jurídica que adquirirão após a separação material do prédio. Deve entender-se, por outras palavras, que na alienação das árvores para serem separadas do prédio, os contratantes consideram as coisas alienadas não no seu estado atual de coisas imóveis, mas antes no seu estado de coisas móveis resultantes da separação. Assim, aplica-se o regime das coisas móveis à forma a que deve obedecer a alienação.

6. Por sua vez, no que concerne à disciplina do imposto, importa referir que a alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA, estabelece que estão sujeitas a IVA: *"As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal"*.

7. Como complemento desta norma, a alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do citado Código define a noção de sujeito passivo nos seguintes moldes: *"As pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem um só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas"*

(IRC)".

8. E progredindo no articulado do CIVA, o n.º 1 do art.º 3.º consigna que se considera "(...) *em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.*"

9. No caso em apreço, transmissão de madeira de eucalipto em pé, estamos perante uma transmissão de bens corpóreos, cujo transmitente pode ser um produtor agrícola registado para efeitos de IVA, um intermediário, igualmente registado, ou um proprietário que não o esteja que procede à alienação dos bens "de forma ocasional e não reiterada", no dizer da requerente. Não fazemos aqui distinção entre produtor agrícola e silvícola, porquanto a silvicultura constitui um dos setores em que se divide a agricultura.

10. De harmonia com a definição de sujeito passivo do imposto, ínsita no ponto 7, um proprietário não registado assume aquele estatuto a partir do momento em que pratique "uma só operação tributável", isto é, um ato isolado. Em conformidade com o disposto no n.º 3 do art.º 31.º do CIVA, estes proprietários, sujeitos "a IVA pela prática de um só operação tributável nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º" não estão obrigados à entrega de declaração de início de atividade, "excepto se a mesma exceder o limite previsto nas alíneas e) e f) do n.º 1 do art.º 29:ª." Da conjugação destas disposições resulta que, se uma destas pessoas efetuar um ato isolado que ultrapasse € 25 000 precisa de entregar uma declaração de início de atividade e, conseqüentemente, de cumprir todos os preceitos normativos estatuídos no CIVA, em pé de igualdade com os restantes sujeitos passivos.

11. Do ponto de vista da tributação destas operações e regressando aos conceitos expressos nos pontos 4 e 5, conclui-se que as árvores que se destinam ao desligamento do solo devem ser tratadas, contratualmente, como coisas móveis. Esta conceção afasta a incidência do imposto municipal sobre a transmissão onerosa de imóveis (IMT) aquando da sua alienação, tornando, por esta via, inaplicável a isenção prevista no n.º 30 do art.º 9.º do CIVA, o qual determina que estão isentas de IVA, as "(...) operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis", muito embora as árvores ainda se encontrem ligadas ao solo no momento da celebração do contrato.

12. Não obstante, por razões de simplificação administrativa, o artigo 9.º consigna, no seu n.º 33, uma isenção que é suscetível de aplicação a alguns dos factos tipificados pela requerente, pelo que citamos, na íntegra, a sua redação: "As transmissões de bens efectuadas no âmbito das explorações enunciadas no anexo A ao presente Código, bem como as prestações de serviços agrícolas definidas no anexo B, quando efectuadas com carácter acessório por um produtor agrícola que utiliza os seus próprios recursos de mão-de-obra e equipamento normal da respectiva exploração agrícola e silvícola".

13. Para o esclarecimento da questão sob análise, só interessa reter a parte do preceito mencionado no ponto anterior que se reporta às transmissões de bens, o que nos remete para o referenciado anexo A (Lista das atividades de produção agrícola), que consagra os setores isentos da agricultura, como se transcreve: "I — Cultura propriamente dita: 1 — Agricultura em geral, incluindo a viticultura; (...) Exceptuam-se as actividades agrícolas não

conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter meramente acessório, designadamente as culturas hidropónicas e a produção em vasos, tabuleiros e outros meios autónomos de suporte." (...) IV — Silvicultura. (...)."

14. Deste modo, as transmissões de madeira de eucalipto em pé realizadas por um produtor agrícola no âmbito das respetivas explorações pode usufruir desta isenção (pontos 11 a 13). A isenção opera mesmo que se trate de uma só operação tributável, ou seja, um ato isolado, desde que cumpridos os requisitos para tal exigíveis.

15. Fora do quadro traçado no ponto precedente, qualquer que seja o transmitente a considerar, de entre os enumerados pela requerente, as referidas transmissões são tributadas à taxa reduzida a que se referem os n.ºs 1, alínea a), e 3, ambos do art.º 18.º do CIVA (6% no território do continente, 4% na Região Autónoma dos Açores e 5% na Região Autónoma da Madeira), aplicando-se, para o efeito, a verba 3.7 da Lista I anexa ao mencionado Código (bens e serviços sujeitos a taxa reduzida), "Plantas vivas, de espécies florestais ou frutíferas". Esta tipificação observa-se, obviamente, se as árvores ainda não foram cortadas no momento em que o imposto se torna exigível nos termos dos art.ºs 7.º e 8.º do CIVA (como refere o n.º 8 do art.º 18.º), já que, apenas nessas circunstâncias, se pode afirmar que as "plantas" se apresentam "vivas". Tal momento pode ou não coincidir com o da celebração do contrato.

16. Atente-se, finalmente, na possibilidade de o sujeito passivo referenciado no n.º 33 do art.º 9.º, o produtor agrícola isento (pontos 11 a 14), renunciar à isenção nos termos dos n.ºs 1, alínea c), 2 e 3, todos do art.º 12.º do CIVA, o que implica que passe, ele também, a tributar as suas transmissões de madeira de eucalipto em pé à taxa reduzida especificada no ponto anterior.