

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: N.º 1 do art.3.º.
- Assunto: Resíduos de embalagens de madeira – tributação nos termos gerais.
- Processo: n.º 967, por despacho de 2010-08-04, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral dos Impostos.
- 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.

FACTOS APRESENTADOS

1 - A Exponente solicita informação vinculativa questionando se os resíduos de madeira, incluindo os resíduos de embalagens de madeira, se devem considerar incluídos no anexo E ao Código do IVA, por interpretação extensiva do mesmo, designadamente na previsão ínsita na sua alínea d), por se tratar de resíduos com previsão na Lista Europeia de Resíduos, publicada em anexo I à Portaria n.º 209/2004, de 3 de Março, relativamente aos quais foi acordada a sua reciclagem.

Descrição dos Factos

2 - De conformidade com o registo de contribuintes o sujeito passivo enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, para o exercício da actividade de "Outras Actividades Serv. Apoio Prestados às Empresas, N.E.", a que corresponde o Código de Actividade Económica (CAE) 082990, vem expor o seguinte:

2.1 - Trata-se de uma entidade privada, sem fins lucrativos, que detém actualmente uma licença que a torna responsável, a nível nacional, pela organização e gestão de um circuito que garante a retoma, valorização e reciclagem de resíduos de embalagens não-reutilizáveis;

2.2 - Verificando-se que "(...) após estarem concluídas as operações de recolha selectiva e triagem dos resíduos, a Exponente coloca os resíduos à disposição dos retomadores acreditados com os quais acordou previamente a retoma e reciclagem de resíduos de embalagens, cobrando o respectivo Valor de Retoma. À semelhança do que sucede com outros resíduos, o Valor de Retoma é também devido nas operações relativas a resíduos de embalagens de madeira";

2.3 - Em 2006-10-09, a Exponente apresentou um pedido de Informação vinculativa quanto ao enquadramento das suas operações, nas quais se inclui o Valor de Retoma, face ao então novo regime especial de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e certas prestações de serviços com estes relacionados, introduzido no Código do IVA pela Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho;

2.4 - Em resposta a tal pedido, através da Informação n.º, de 2007-

03-14, foi referido que a operação designada por Valor de Retoma consubstanciaria uma transmissão de bens, pelo que "se os bens fossem enquadráveis em qualquer das alíneas do Anexo E, ser-lhes-ão aplicáveis as regras especiais de tributação a que se refere a Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho";

2.5 - Sucede que os resíduos de embalagens de madeira não se encontram aparentemente incluídos no citado anexo E, o que, por uma aplicação literal do mesmo, determinaria que as operações designadas por Valor de Retoma que envolvem esses resíduos estariam sujeitas à regra geral de liquidação do imposto por parte do prestador/transmitente dos bens;

2.6 - Porém, no entender da exponente, o Anexo E ao Código do IVA deve ser interpretado de forma extensiva no sentido de abranger, designadamente na sua alínea d), os resíduos de madeira, incluindo, assim, os resíduos de embalagens de madeira;

2.7 - Atenta a ratio legis e as circunstâncias em que foi elaborada a lista que consta actualmente do anexo E ao Código do IVA e considerando que os resíduos de embalagens de madeira, assim como os resíduos da transformação da madeira, constituem um tipo de resíduo reciclável, conforme referência expressa no capítulo 150103 e 0301, respectivamente, da Lista Europeia de Resíduos (LER), e objecto de retoma para efeitos de reciclagem, não existe qualquer justificação plausível para se defender que os resíduos de madeira não devam estar incluídos na Lista que consta do anexo E em referência;

2.8 - De igual modo, determina o princípio da igualdade, princípio basilar do sistema comunitário do IVA, que, atento o facto de os resíduos de embalagens de madeira serem incluídos na mesma categoria de resíduos recicláveis que as embalagens de cartão, papel, plástico e metal (conforme categoria 15 da LER), resíduos esses expressamente incluídos no anexo E do Código do IVA, tais resíduos sejam tratados de forma semelhante e, por conseguinte, considerados abrangidos pelo espírito do mesmo;

2.9 - Assim sendo, pretende a Exponente ver confirmado o entendimento de que a lista constante do anexo E ao Código do IVA deve ser interpretada de forma extensiva, de modo a incluir os resíduos de madeira, incluindo resíduos de embalagens de madeira.

ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

3 - A Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, veio estabelecer regras especiais de tributação de desperdícios resíduos e sucatas recicláveis e de certas prestações de serviços relacionadas, que consistem essencialmente na aplicação da inversão do sujeito passivo, passando a liquidação do IVA que se mostre devido, nessas operações, a ser efectuada pelo respectivo adquirente, desde que sujeito passivo do imposto com direito à dedução total ou parcial.

4 - São sujeitos passivos do imposto, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, *"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 uma só operação tributável, ...".

5 - De acordo com o preceituado na alínea i) da mesma norma, são ainda sujeitos passivos do IVA *"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 respectivos transmitentes ou prestadores sejam sujeitos passivos do imposto"*;

6 - O artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de Setembro, diploma que estabelece o regime geral da gestão de resíduos e que transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2006/12/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de Abril e a Directiva n.º 91/689/CEE, do Conselho, de 12 de Dezembro, define por resíduo, na sua alínea u), "qualquer substância ou objecto de que o detentor se desfaz ou tem a intenção ou a obrigação de se desfazer, nomeadamente os identificados na Lista Europeia de Resíduos ou ainda todos os mencionados nas suas várias subalíneas". Considera, na sua alínea s), como reciclagem "o reprocessamento de resíduos com vista à recuperação e ou regeneração das suas matérias constituintes em novos produtos a afectar ao fim original ou a fim distinto".

7 - Nesta conformidade, consideram-se abrangidos pelo conceito de resíduos recicláveis, para efeitos de aplicação do regime especial de tributação, os resíduos e ou desperdícios mencionados no anexo E ao Código do IVA, que não sejam susceptíveis de reutilização, entendendo-se como tal, ainda segundo o citado artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de Setembro, a reintrodução, sem alterações significativas, de substâncias, objectos ou produtos nos circuitos de produção ou de consumo de forma a evitar a produção de resíduos.

8 - A questão que a Exponente veio apresentar prende-se objectivamente com o regime de tributação, em sede de IVA, aplicável às operações designadas por Valor de Retoma de resíduos de embalagens de madeira.

9 - Em anterior informação vinculativa prestada à ora Exponente (Informação n.º, de 2007, desta Direcção de Serviços), a respeito das operações designadas por Valor de Retoma, foi referido que "(...) no que se refere à operação tipificada por VR - Valor de Retoma, o enquadramento poderá ser diverso. Efectivamente, muito embora esta operação não seja suficientemente explicitada, parece consubstanciar uma transmissão de bens. A ser este o caso, se aqueles forem enquadráveis em qualquer das alíneas do anexo E, ser-lhes-ão aplicáveis as regras especiais de tributação a que refere a Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho".

10 - No presente pedido de informação vinculativa, a Exponente explica que "(...) coloca os resíduos à disposição dos retomadores acreditados com os quais acordou previamente a retoma e reciclagem de resíduos de embalagens, cobrando o respectivo Valor de Retoma".

11 - Nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IVA, *"considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade"*.

12 - Assim, as ditas operações de Valor de Retoma de resíduos de embalagens de madeira consubstanciam, para efeitos de IVA, transmissões

de bens, pelo que, conforme se refere na citada informação vinculativa, somente no caso de tais bens estarem contemplados em qualquer das alíneas do anexo E, se poderá concluir lhes serem aplicáveis as regras especiais de tributação em apreço.

13 - A regra da inversão do sujeito passivo prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, aplica-se a todos os sujeitos passivos que adquiram a outros sujeitos passivos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e certas prestações de serviços com estes relacionados, enunciados no citado Anexo E. Nesta conformidade, a condição essencial para aplicação do regime especial é a qualidade dos bens transaccionados e dos serviços prestados.

14 - A alínea a) do citado anexo E, refere as *"transmissões de resíduos ferrosos e não ferrosos, sucata e materiais usados, nomeadamente de produtos semiacabados resultantes do processamento, manufactura ou fusão de metais ferrosos e não ferrosos e suas ligas"*.

15 - As *"transmissões de produtos ferrosos e não ferrosos semitransformados e prestações de certos serviços de transformação associados"*, estão previstas na alínea b) do mesmo anexo.

16 - A alínea c) do mesmo anexo, inclui *"transmissões 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"*.

17 - Na alínea d) do mesmo anexo, estão previstas 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"*.

18 - O citado anexo inclui, na alínea e), *"transmissões dos materiais referidos no presente anexo após transformação sob a forma de limpeza, polimento, triagem, corte, fragmentação, prensagem ou fundição em lingotes"*.

19 - Abrange ainda o mesmo anexo, na alínea f), as *"transmissões de sucata e resíduos resultantes da transformação de materiais de base"*.

20 - Os resíduos de embalagens de madeira não tem enquadramento na alínea d) do anexo E em referência, como pretende a Exponente, pois não se trata 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"*.

21 - Relativamente à madeira e seus derivados, apenas os seus resíduos, nomeadamente o *"serrim"*, enquanto resultantes da respectiva transformação, se encontram abrangidos pelas citadas regras especiais, por enquadramento na alínea f) supra (resíduos resultantes da transformação de materiais de base).

22 - Consequentemente, tem sido entendimento desta Direcção de Serviços que casca, aparas, estilha, ou qualquer outro derivado de madeira se

encontra excluído do âmbito de aplicação daquelas regras especiais, sendo tributados em IVA, nos termos gerais.

23 - Ao contrário do que veio defender a Exponente, a lista constante do anexo E é exaustiva (e não meramente exemplificativa), não admitindo interpretação analógica, porquanto se trata, face à remissão constante da alínea i) do n.º 1 do seu artigo 2.º do Código do IVA, de normas de incidência.

24 - De harmonia com o preceituado no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), "os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes".

25 - No mesmo sentido, dispõe o n.º 1 do artigo 8.º da LGT, "estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais".

26 - Nos termos do n.º 4, do artigo 11, do mesmo diploma Legal, "as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica".

27 - A tais normas tributárias se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP, ao determinar que é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre "criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas".

CONCLUSÃO

28 - Face ao exposto, concluiremos que:

- A Exponente pretendia ver confirmado o entendimento de que os resíduos de madeira, incluindo os resíduos de embalagens de madeira, se devem considerar incluídos no anexo E ao Código do IVA, por interpretação extensiva do mesmo, designadamente na previsão insita na sua alínea d), por se tratar de resíduos com previsão na Lista Europeia de Resíduos, publicada em anexo I à Portaria n.º 209/2004, de 3 de Março, relativamente aos quais foi acordada a sua reciclagem;
- Porém, não se trata 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"*, nem de *"resíduos resultantes da transformação de materiais de base"*, a que se referem, respectivamente, as alíneas d) e f) do citado anexo E.
- De igual modo, não tendo tais resíduos enquadramento em qualquer outra das alíneas do anexo em referência, as operações designadas por Valor de Retoma de resíduos de embalagens de madeira devem ser tributadas em IVA nos termos gerais, competindo a liquidação do imposto que se mostre devido ao transmitente dos bens;
- Com efeito, tendo em conta a remissão prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, para o citado anexo E, estamos perante normas de incidência tributária, que não admitem a interpretação analógica pretendida pela Exponente.

