

Ofício Circulado N.º: 25031
Data: 2024-05-03
Entrada Geral:
N.º Identificação Fiscal (NIF):
Sua Ref.ª:
Técnico: .

Exmos. Senhores
Subdiretores-Gerais
Diretores de Serviços
Diretores de Finanças
Diretores de Alfândegas
Chefes de Equipas Multidisciplinares
Chefes dos Serviços de Finanças
Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: IVA - SERVIÇO PÚBLICO DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA, SANEAMENTO DE ÁGUAS RESIDUAIS E GESTÃO DE RESÍDUOS URBANOS

O ofício circulado n.º 30070, de 5 de abril de 2004, divulga orientações sobre as regras de tributação na recolha, tratamento e rejeição de águas residuais, bem como na concessão de exploração e gestão dos sistemas de captação, tratamento e distribuição da água para consumo público.

O ofício circulado n.º 30106, de 27 de janeiro de 2009, divulga orientações sobre o enquadramento das tarifas, então denominadas de “quota de serviço”, no âmbito do abastecimento de água, tratamento de águas residuais e resíduos sólidos.

O ofício circulado n.º 30159, de 18 de junho de 2014, esclarece as regras aplicáveis no enquadramento das empresas locais em sede de IVA, de acordo com o Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais, criado pela Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

O ofício circulado n.º 30177, de 10 de dezembro de 2015, divulga orientações sobre o enquadramento do serviço público de remoção de lixos.

Os instrumentos administrativos mencionados clarificam, com as necessárias adaptações decorrentes da evolução da legislação no tempo, as regras de incidência de IVA no abastecimento de água, no saneamento de águas residuais, na recolha de resíduos urbanos e demais atividades de gestão de resíduos.

Não obstante, tem chegado ao conhecimento da Direção de Serviços do IVA a existência de desconformidades no enquadramento destas operações, em sede do imposto, que conduzem a uma aplicação não uniforme das regras de incidência do IVA por parte dos agentes económicos nos sectores de abastecimento de água e de saneamento de águas residuais, recolha de resíduos urbanos e tratamento de resíduos em geral.

Deste modo, embora já tenham sido divulgadas instruções administrativas sobre a matéria, mostra-se necessário abordar novamente o assunto, tendo em vista a divulgação de critérios claros quanto às regras de incidência e tributação das operações no âmbito destes sectores.

Assim, para conhecimento dos serviços e demais interessados comunica-se o seguinte.

1. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, *“estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal”*.
2. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do mesmo diploma, são sujeitos passivos do imposto *“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 (...)”*.
3. Todavia, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA *“o Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência”*.
4. Resulta desta norma que devem estar preenchidas cumulativamente duas condições para que a regra da não sujeição seja aplicada, ou seja, as actividades devem ser exercidas por um organismo público, agindo na qualidade de autoridade pública e a não sujeição não pode originar distorções de concorrência
5. Por sua vez, dispõe o n.º 3 do artigo 2.º do Código do IVA que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público referidas no número anterior são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto quando exerçam algumas das actividades ali elencadas e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa.

É, nomeadamente, o caso da distribuição de água¹.

6. Nestes termos, considerando:

- que os serviços de i) fornecimento de água; ii) recolha e tratamento de águas residuais; e iii) gestão de resíduos sólidos urbanos, constituem serviços públicos essenciais;²

¹ De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IVA.

² Nos termos da Lei n.º 23/96, de 26 de julho.

- que às autarquias locais cabe a promoção e salvaguarda dos interesses próprios das respetivas populações, designadamente no domínio do abastecimento público, ambiente e saneamento básico;³
- que, segundo o disposto no n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 88-A/97, de 25 de julho, que regula o acesso da iniciativa económica privada a determinadas atividades económicas, “é vedado a empresas privadas e a outras entidades da mesma natureza o acesso às seguintes atividades económicas, salvo quando concessionadas: a) *Captação, tratamento e distribuição de água para consumo público, recolha, tratamento e rejeição de águas residuais urbanas, em ambos os casos através de redes fixas, e recolha e tratamento de resíduos sólidos urbanos, no caso de sistemas multimunicipais e municipais*”;
- que resulta desta norma que as atividades nela elencadas constituem reserva dos organismos públicos, nomeadamente dos municípios, apenas podendo ser exercidas por entidades privadas mediante contrato de concessão, ficando por esta norma também salvaguardado que o exercício destas atividades não origina distorções de concorrência.

procede-se ao enquadramento, em sede de IVA, das operações efetuadas no âmbito dos referidos sectores.

SERVIÇO PÚBLICO DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA

(i) Tarifa fixa de abastecimento de água

7. Esta tarifa destina-se a cobrir os custos de conservação e manutenção da rede pública de abastecimento de água, dos ramais domiciliários e os demais encargos fixos que permitem disponibilizar permanentemente os serviços aos utilizadores.
8. A atividade de exploração e gestão dos sistemas de captação, tratamento e distribuição de água para consumo público encontra-se sujeita à taxa reduzida (6%), a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, por enquadramento na verba 1. 7 da Lista I⁴, ambos do Código do IVA
9. Este enquadramento é aplicável às autarquias locais, suas associações⁵ e empresas locais, na medida em que a atividade de abastecimento de água se encontra elencada no n.º 3 do artigo 2.º do Código do IVA^{6 7}, bem como a entidades privadas a quem a mesma tenha sido concessionada.

³ De acordo com o disposto no artigo 2.º da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, que estabelece, entre outros, o regime jurídico das autarquias locais.

⁴ “Água, com exceção das águas de nascente, minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou de outras substâncias”.

⁵ Associações de municípios ou de freguesias, áreas metropolitanas ou comunidades intermunicipais.

⁶ De acordo com a alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IVA.

⁷ Conforme esclarecido no Ofício Circulado n.º 30070/2004, de 5 de abril.

10. No entanto, quaisquer operações de colocação/restabelecimento de contadores bem como eventuais trabalhos na execução de ramais domiciliários à rede de água são tributados à taxa normal (23%), a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA (ponto 3 do ofício circulado n.º 174229, de 20 de novembro de 1991).

(ii) Tarifa variável de abastecimento de água

11. Esta tarifa corresponde ao abastecimento efetivo de água no âmbito da atividade de exploração e gestão dos sistemas de captação, tratamento e distribuição de água para consumo público e beneficia do mesmo enquadramento da tarifa fixa de abastecimento de água, sendo sujeita à taxa reduzida (6%), a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, por enquadramento na verba 1.7 da Lista I, ambos do Código do IVA.

(iii) Taxa de recursos hídricos (TRH)

12. O regime económico e financeiro dos recursos hídricos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho, obedece ao princípio da utilização sustentável dos recursos hídricos, devendo os tributos que o integram ser estruturados e aplicados em termos tais que a sua repartição entre os utilizadores dos recursos hídricos se faça na medida do custo que estes provocam à comunidade e na medida do benefício que a comunidade lhes proporciona.
13. De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 3.º do regime, “[a] taxa de recursos hídricos visa compensar o benefício que resulta da utilização privativa do domínio público hídrico, o custo ambiental inerente às atividades suscetíveis de causar um impacte significativo nos recursos hídricos, os custos administrativos inerentes ao planeamento, gestão, fiscalização e garantia da quantidade e qualidade das águas, bem como contribuir para a sustentabilidade dos serviços urbanos de águas, com vista a promover o acesso universal à água e ao saneamento, a um custo socialmente aceitável”.
14. A TRH referente à distribuição de água corresponde ao valor que incide sobre a quantidade de água faturada.
15. Ainda que desagregada na fatura, a TRH representa o valor repercutido ao utilizador final⁸ que é pago pelas entidades de fornecimento de água e de saneamento às autoridades ambientais pela utilização que fazem destes recursos, como por exemplo, a captação de água.
16. Sobre esta matéria, o Ofício circulado n.º 30127, de 13 de maio de 2011, veio esclarecer que a repercussão, sobre o utilizador final, do encargo económico que a taxa representa, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho, incluído na fatura emitida pelas entidades exploradoras/distribuidoras dos recursos hídricos, constitui, ainda que discriminado, parte do valor

⁸ Nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do Regime económico e financeiro dos recursos hídricos e do Despacho n.º 484/2009 do Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional.

tributável da operação a que respeite, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA.

17. Assim, a TRH, repercutida no âmbito do serviço de abastecimento de água, encontra-se sujeita à taxa reduzida (6%), a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, por enquadramento na verba 1. 7 da Lista I, ambos do Código do IVA, sendo aplicável às entidades referidas no ponto 9.

SERVIÇO PÚBLICO DE SANEAMENTO DE ÁGUAS RESIDUAIS

(i) Tarifa fixa de saneamento de águas residuais

18. Esta tarifa destina-se a cobrir os custos de conservação e manutenção da rede pública de drenagem de águas residuais, dos ramais domiciliários e de diversos encargos fixos que permitem disponibilizar permanentemente os serviços de recolha, tratamento e rejeição de águas residuais aos utilizadores, distinguindo-se pela fixação de valores /montantes diferentes às situações de existência ou ausência de ligação à rede de saneamento com ou sem ligação à rede de água⁹.
19. Quando exercidas por autarquias, suas associações ou empresas locais, estas operações são consideradas fora do campo de aplicação do imposto, por se tratar de operações efetuadas no exercício dos seus poderes de autoridade, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA.
20. Quando exercidas por entidades privadas, no âmbito de um contrato de concessão de serviços públicos, as operações de recolha, tratamento e rejeição de águas residuais não são subsumíveis nos poderes de autoridade a que se refere o n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA, sendo sujeitas à taxa reduzida do imposto (6%), a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo código, por enquadramento na verba 2.22 da respetiva Lista I¹⁰.
21. No entanto, as operações de ligação às redes públicas de saneamento encontram-se sujeitas a imposto à taxa normal (23%), a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA (ponto 3 do citado ofício circulado nº 174229, de 20 de novembro de 1991).

(ii) Tarifa variável de saneamento

22. Esta tarifa corresponde à efetiva recolha, tratamento e rejeição de águas residuais e beneficia do mesmo enquadramento da tarifa fixa de saneamento, sendo considerada fora do campo do imposto quando efetuada por autarquias, suas associações ou empresas locais e sujeita a imposto à taxa reduzida do imposto (6%), a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do

⁹ Segundo o Ofício-circulado n.º 30106, de 7 de janeiro de 2009. À data da divulgação do ofício a tarifa era designada de “Quota de Serviço”.

¹⁰ “Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos”.

IVA, por enquadramento na verba 2.22 da respetiva Lista I, quando efetuada por entidades privadas (no âmbito de contrato de concessão).

(iii) Taxa de Recursos Hídricos de Saneamento (TRHS)

- 23.** A taxa de recursos hídricos de saneamento é variável e diz respeito à descarga direta ou indireta de efluentes sobre os recursos hídricos, decorrente da drenagem de águas residuais, suscetível de causar impacto significativo, conforme decorre do regime económico e financeiro dos recursos hídricos¹¹.
- 24.** Considerando, como se refere no ponto 16, que a fatura é organizada por conjunto de operações e sendo esta parcela da TRH debitada em função das consequências que a descarga de efluentes tem nos recursos hídricos, a sujeição a IVA é determinada pelo enquadramento da operação a que respeita, neste caso a recolha, tratamento e rejeição de águas residuais, sendo considerada fora do campo do imposto quando cobrada por autarquias, suas associações ou empresas locais e sujeita a imposto à taxa reduzida do imposto (6%), a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, por enquadramento na verba 2.22 da respetiva Lista I, quando efetuada por entidades privadas (no âmbito de contrato de concessão).

SERVIÇO PÚBLICO DE GESTÃO DE RESÍDUOS URBANOS ¹²

(i) Tarifa fixa de saneamento de resíduos sólidos - alocada à recolha de lixo

- 25.** A tarifa fixa de saneamento de resíduos sólidos destina-se a cobrir os custos de conservação e manutenção do sistema municipal de resíduos sólidos urbanos, correspondendo a uma taxa usualmente cobrada a cada 30 dias.
- 26.** Esta tarifa encontra-se ligada à vertente de serviço público de remoção de lixos, que engloba as prestações de serviços de recolha/deposição de resíduos sólidos realizadas no âmbito de poderes de autoridade por organismos públicos, sendo excluída do campo de incidência do imposto, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA quando efetuadas por estes – autarquias locais, suas associações e empresas locais.
- 27.** Quando no âmbito de um contrato de concessão de serviços públicos, a tarifa seja cobrada por entidades privadas é sujeita à taxa reduzida do imposto (6%), a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, por enquadramento na verba 2.22 da respetiva Lista I.

¹¹ N.º 2 do artigo 3.º, conjugado com a alínea d) do artigo 4.º, ambos do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho.

¹² Ver ofício n.º 30177, de 10 de dezembro de 2015.

(ii) Taxa variável de resíduos sólidos - destinada à gestão, valorização e eliminação de resíduos

28. A Taxa variável de resíduos sólidos encontra-se diretamente ligada à tarifa fixa de saneamento de resíduos sólidos, variando em função do grau de utilização do consumidor, por princípio em paralelo com o consumo de água. Corresponde à medição/quantificação dos resíduos sólidos recolhidos, calculada em função do volume de água faturada.

29. Esta tarifa é considerada fora do campo do imposto quando cobrada por autarquias, suas associações ou empresas locais e sujeita a imposto à taxa reduzida do imposto (6%), a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, por enquadramento na verba 2.22 da respetiva Lista I, quando cobrada por entidades privadas (no âmbito de contrato de concessão).

(iii) Taxa de gestão de resíduos urbanos (TGR)

30. Esta taxa é, por princípio, um valor determinado com base na quantidade de água faturada, pressupondo o apuramento do grau de utilização do utente, com o objetivo de suportar os custos ambientais associados à gestão de resíduos, variando o seu valor em função do tipo de gestão e destino final dado aos resíduos, determinada por tonelada de resíduos, agravada ou desagravada consoante aquele destino.

31. Exemplificando, uma autarquia local que apenas deposite os resíduos em aterro terá a TGR agravada. Ao invés, as que consigam efetuar a valorização (aproveitamento/reciclagem) dos resíduos terão o montante da taxa ser proporcionalmente desagravado.

32. Considerando que a taxa está diretamente ligada à recolha/deposição de resíduos sólidos (no âmbito do serviço público de remoção de lixos) e que o respetivo montante corresponde ao grau de eficiência/ineficiência no aproveitamento, reciclagem ou valorização dos resíduos, encontra-se fora do campo do imposto quando cobrada por autarquias, suas associações ou empresas locais e sujeita a imposto à taxa reduzida do imposto (6%), a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, por enquadramento na verba 2.22 da respetiva Lista I, quando cobrada por entidades privadas (no âmbito de contrato de concessão).

OUTRAS OPERAÇÕES

Limpeza das vias públicas

33. As prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, nomeadamente a limpeza de arruamentos, passeios e jardins, seguem de perto o tratamento dado ao serviço público de remoção de lixos.

34. Assim, quando a limpeza das vias públicas é assegurada autarquias, suas associações ou empresas locais, encontra-se fora do campo do imposto nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA.

35. Sendo assegurada por outras entidades (no âmbito de contrato de concessão), a limpeza das vias públicas é sujeita a imposto à taxa reduzida do imposto (6%), por enquadramento na verba 2.22 da respetiva Lista I.

Gestão de resíduos

36. A recolha (fora do âmbito do serviço público de remoção de resíduos), bem como o armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos, realizada por qualquer entidade, pública ou privada, encontra-se sujeita à taxa reduzida do imposto, por enquadramento na verba 2.22, da Lista I, anexa ao Código do IVA.

Águas residuais tratadas

37. O fornecimento de águas residuais tratadas, efetuado por qualquer entidade, pública ou privada, está sujeito à taxa reduzida do imposto, por enquadramento na verba 2.35 da Lista I, anexa ao Código do IVA.

QUADROS EXPLICATIVOS

38. Juntam-se, em anexo, quadros explicativos do enquadramento em IVA do serviço público de abastecimento de água, de saneamento de águas residuais, de gestão de resíduos urbanos, bem como da limpeza das vias públicas.

Com os melhores cumprimentos.

O Subdiretor-Geral

ANEXO I

Serviço público de abastecimento de água

| Caracterização | Entidade Prestadora | Enquadramento |
|---------------------------------|---|---|
| Tarifa fixa | Autarquias locais, suas associações e empresas locais | Taxa reduzida (Verba 1.7 da Lista I anexa ao Código do IVA) |
| | Outras entidades (no âmbito de concessão) | Taxa reduzida (Verba 1.7 da Lista I anexa ao Código do IVA) |
| Tarifa variável | Autarquias locais, suas associações e empresas locais | Taxa reduzida (Verba 1.7 da Lista I anexa ao Código do IVA) |
| | Outras entidades (no âmbito de concessão) | Taxa reduzida (Verba 1.7 da Lista I anexa ao Código do IVA) |
| Taxa de recursos hídricos (TRH) | Autarquias locais, suas associações e empresas locais | Taxa reduzida (Verba 1.7 da Lista I anexa ao Código do IVA) |
| | Outras entidades (no âmbito de concessão) | Taxa reduzida (Verba 1.7 da Lista I anexa ao Código do IVA) |

ANEXO II

Serviço público de saneamento de águas residuais

| Caracterização | Entidade Prestadora | Enquadramento |
|--|---|--|
| Tarifa fixa | Autarquias locais, suas associações e empresas locais | Não sujeito (art.º 2.º, n.º 2 do Código do IVA) |
| | Outras entidades (no âmbito de concessão) | Taxa reduzida (Verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA) |
| Tarifa variável | Autarquias locais, suas associações e empresas locais | Não sujeito (art.º 2.º, n.º 2 do Código do IVA) |
| | Outras entidades (no âmbito de concessão) | Taxa reduzida (Verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA) |
| Taxa de recursos hídricos de saneamento (TRHS) | Autarquias locais, suas associações e empresas locais | Não sujeito (art.º 2.º, n.º 2 do Código do IVA) |
| | Outras entidades (no âmbito de concessão) | Taxa reduzida (Verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA) |

ANEXO III

Serviço público de gestão de resíduos urbanos

| Caracterização | Entidade Prestadora | Enquadramento |
|--|---|--|
| Tarifa fixa | Autarquias locais, suas associações e empresas locais | Não sujeito (art.º 2.º, n.º 2 do Código do IVA) |
| | Outras entidades (no âmbito de concessão) | Taxa reduzida (Verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA) |
| Tarifa variável | Autarquias locais, suas associações e empresas locais | Não sujeito (art.º 2.º, n.º 2 do Código do IVA) |
| | Outras entidades (no âmbito de concessão) | Taxa reduzida (Verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA) |
| Taxa de gestão de resíduos urbanos (TGR) | Autarquias locais, suas associações e empresas locais | Não sujeito (art.º 2.º, n.º 2 do Código do IVA) |
| | Outras entidades (no âmbito de concessão) | Taxa reduzida (Verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA) |

ANEXO IV

Outras operações

Limpeza das vias públicas

| Caracterização | Entidade Prestadora | Enquadramento |
|--|---|--|
| Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, nomeadamente, e a título meramente exemplificativo, arruamentos, passeios e jardins | Autarquias locais, suas associações e empresas locais | Não sujeito (art.º 2.º, n.º 2 do Código do IVA) |
| | Outras entidades (no âmbito de concessão) | Taxa reduzida (Verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA) |

Gestão de resíduos

| | | |
|---|--|--|
| Recolha (fora do âmbito do serviço público de remoção de resíduos), armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos | Qualquer entidade, pública ou privada, que realize estas operações | Taxa reduzida (Verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA) |
|---|--|--|