

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.2º - Incidência subjectiva.
- Assunto: Enquadramento, em sede de IVA, de prestação de serviços de recolha de resíduos alimentares, efetuada por empresa local ao abrigo de contrato programa celebrado com Município.
- Processo: 25845, com despacho de 2024-03-25, do Diretor de Serviços da DSIVA, 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 refere ser uma empresa local, encarregada da gestão de serviços de interesse geral e promoção do desenvolvimento local, em conformidade com o n.º 2 do artigo 1.º dos respetivos Estatutos, tendo por objeto principal "a gestão, exploração, manutenção e conservação dos sistemas públicos da distribuição de água para consumo público, recolha e rejeição de águas residuais, domésticas, recolha e transporte de resíduos sólidos urbanos e higiene e limpeza pública, manutenção, construção e gestão de espaços verdes", acrescentando que o Município de [] "procedeu à transferência para esta empresa dos meios técnicos e equipamentos, que se encontravam afetos ao exercício destas competências".
2. Alega que, com o objetivo de implementar a operacionalização da recolha seletiva dos biorresíduos (fração biodegradável de resíduos urbanos), pretende celebrar com o Município de [] um contrato programa, ao abrigo do disposto no artigo 47.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, que aprovou o Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais.
3. O aludido contrato programa (cuja minuta se encontra junta ao presente pedido) visa a definição de regras ao nível dos recursos humanos e técnicos adequados para a execução das atribuições na execução da recolha e encaminhamento a destino final de resíduos urbanos alimentares pela Requerente.
4. Os serviços serão prestados no concelho de [], e os resíduos recolhidos destinam-se a ser encaminhados a destino final na Estação de Transferência, do sistema multimunicipal de triagem, recolha, valorização e tratamento de resíduos sólidos urbanos ou CVO (Central de Valorização Orgânica) de [], ambos geridos pela [].
5. Face ao exposto, a Requerente pretende saber se a prestação de serviços de recolha de resíduos alimentares, efetuada no Concelho de [], ao abrigo de contrato programa celebrado com o Município de [], que é o seu acionista maioritário (51% do capital social) se encontra sujeita a IVA, em caso afirmativo, qual a taxa a aplicar.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a) Natureza e enquadramento da Requerente - atividades exercidas na qualidade de autoridade pública

6. Por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a Requerente se encontra enquadrada, em sede de IVA, no regime normal, com periodicidade mensal, por opção, desde 01-01-2006, pela atividade principal de

"Distribuição de água", CAE 36002, e pelas atividades secundárias de "Recolha e drenagem de águas residuais", CAE 37001, "Recolha de outros resíduos não perigosos", CAE 38112, "Outras atividades de limpeza, N.E.", CAE 81292, e "Actividades de plantação e manutenção de jardins", CAE 81300.

7. Resulta do artigo 1.º dos respetivos Estatutos que a Requerente é "uma empresa local, de direito privado com natureza municipal, encarregada da gestão de serviços de interesse geral e promoção e desenvolvimento local e regional, que goza de personalidade jurídica e é dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial", regendo-se pela Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, que estabelece o Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais (RJAELPL), pela lei comercial, pelos estatutos e, subsidiariamente, pelo Decreto-Lei n.º 133/2013, de 03 de Outubro, que prevê o Regime do Sector Empresarial do Estado (RSEE).

8. As empresas locais têm como objeto exclusivo, em regra, a exploração de atividades de interesse geral ou a promoção do desenvolvimento local e regional, sendo proibida a constituição de empresas locais para a prossecução de atividades de natureza exclusivamente administrativa ou com o intuito exclusivamente mercantil, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 20.º do RJAELPL.

9. Atendendo à sua caracterização como empresa local, detida maioritariamente por capitais públicos, importa chamar à colação as instruções administrativas veiculadas através do Ofício-Circulado n.º 30159/2014, de 18-06-2014, da Área de Gestão Tributária do IVA, o qual vem esclarecer, na alínea i), do Título II, relativo às atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas, que "[o] quadro legal aplicável determina () que só podem ser criadas empresas locais cujo objeto social se insira no âmbito das atribuições dos respetivos municípios. Enquanto entidades públicas, as empresas locais podem, quando atuem com prerrogativas de autoridade, beneficiar do regime de não sujeição a IVA, constante do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA)".

(1)

10. Deste modo, infere-se do quadro legal aplicável que, havendo transferência de poderes do Município para a Requerente, para o exercício de funções que, se fossem exercidas por aquele, constituiriam atividades fora do campo de incidência do imposto por serem exercidas no âmbito dos seus poderes de autoridade, aquelas beneficiam de igual modo da exclusão de tributação prevista no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA.

b) Contrato-programa

11. Conforme esclarece o do Ofício-Circulado n.º 30159/2014, de 18-06-2014, "os contratos-programa, a que se referem os artigos 47.º e 50.º do RJAELPL, constituem contratos de direito administrativo destinados a definir a missão, responsabilidades e as respetivas dotações financeiras que são transferidas do Município para as empresas locais, não revestindo a natureza de contratos de prestação de serviços realizados a título independente.

A transferência de atribuições implica sempre a afetação de meios de financiamento para a sua realização, os quais podem ser constituídos por receitas de atividade desenvolvida, subvenções, dotações orçamentais ou outras participações financeiras". (2)

12. Decorrendo do n.º 4 do artigo 32.º e n.º 1 do artigo 47.º do RJAELPL que, nas situações de transferência de responsabilidades/atribuições de um município para uma empresa local, as transferências financeiras a efetuar são qualificadas pela lei como dotações financeiras ou subsídios à exploração, não assumem, as mesmas, a natureza de contraprestação pela prestação de um serviço (ou pela entrega de um bem).

13. De acordo com a doutrina administrativa firmada no referido ofício circulado "[u]ma mera transferência financeira entre duas pessoas coletivas de direito público, bem como a transferência operada entre uma pessoa coletiva de direito público e uma de direito privado, na qual a primeira detém a totalidade do capital ou uma posição dominante, efetuada no quadro de uma transferência de atribuições entre ambas que, quando

exercidas pela entidade cedente, constituam atividades fora do campo de incidência do imposto, não configura uma contraprestação de uma prestação de serviços (ou de uma entrega de um bem)".(3)

14. Do exposto resulta que, as dotações/transferências financeiras efetuadas pelo Município de [] à Requerente, enquanto empresa local detida maioritariamente por aquele, ao abrigo de um contrato programa, que tem por objeto a transferência de atribuições que quando exercidas pelo Município constituam atividades fora do campo de incidência do imposto (no caso recolha de resíduos urbanos alimentares), é qualificada como uma mera transferência financeira não sujeita a IVA.

c) Enquadramento da atividade de recolha de resíduos urbanos alimentares

15. No que respeita à gestão de resíduos urbanos, importa chamar à colação a doutrina administrativa vertida no Ofício Circulado n.º 30177, de 10 de dezembro de 2015, da Área de Gestão Tributária do IVA, que veio clarificar o enquadramento, em sede de IVA, do serviço público de remoção de lixos.

16. Este Ofício refere que "[t]endo presentes as orientações transmitidas pelo ofício-circulado n.º 30159, de 2014.06.18, da DSIVA, entende-se que as empresas locais tipificadas no artigo 45.º da Lei n.º 50/2012, seguem o mesmo regime das autarquias locais, nas funções de recolha de lixos/resíduos sólidos urbanos desempenhadas ao abrigo dos poderes que lhes são atribuídos pelos municípios, encontrando-se tais atividades igualmente excluídas do campo de incidência do imposto, por aplicação do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, desde que tal exclusão não origine distorções de concorrência".

17. A atividade de gestão de resíduos encontra-se regulada pelo Decreto-lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro (na redação dada pelo Decreto-lei n.º 11/2023, de 10 de fevereiro) que estabelece o Regime Geral de Gestão de Resíduos (RGGR). (4)

18. Nos termos do citado diploma, entende-se por «resíduos», quaisquer substâncias ou objetos de que o detentor se desfaz ou tem a intenção ou a obrigação de se desfazer (crf. alínea aa) do n.º 1 do artigo 3.º do RGGR).

19. Tratando-se, por sua vez, a atividade de «gestão de resíduos» da "recolha, o transporte, a triagem, a valorização e a eliminação de resíduos, incluindo a supervisão destas operações, a manutenção dos locais de eliminação após encerramento, e as medidas tomadas na qualidade de comerciante de resíduos ou corretor de resíduos" (crf. alínea o) do n.º 1 do artigo 3.º do RGGR).

20. Por seu turno, considera-se «Resíduo urbano», o resíduo resultante:

"i) De recolha indiferenciada e de recolha seletiva das habitações, incluindo papel e cartão, vidro, metais, plásticos, biorresíduos, madeira, têxteis, embalagens, resíduos de equipamentos elétricos e eletrónicos, resíduos de pilhas e acumuladores, bem como resíduos volumosos, incluindo colchões e mobiliário;

ii) De recolha indiferenciada e de recolha seletiva provenientes de outras origens, caso sejam semelhantes aos resíduos das habitações na sua natureza e composição" (crf. alínea ee) do n.º 1 do artigo 3.º do RGGR).

21. São considerados «biorresíduos» os resíduos biodegradáveis, nomeadamente os «resíduos alimentares», que são "os provenientes de todos os géneros alimentícios na aceção do artigo 2.º do Regulamento(CE) n.º 178/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 28 de janeiro de 2002, que se tornaram resíduos" (cfr. alíneas bb) e d) do n.º 1 do artigo 3.º do RGGR).

22. Tal como já se entendia ao abrigo do regime anterior, constituem exceção ao princípio da responsabilidade do produtor inicial, nos termos n.º 2 do artigo 9.º do RGGR os resíduos urbanos cuja recolha e tratamento constitui reserva de serviço público dos sistemas municipais ou multimunicipais, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 88 -A/97, de 25 de julho.

23. O âmbito da responsabilidade dos municípios passou a estar delimitado não só em função da sua origem - domésticos ou equiparados a domésticos - como também, no

caso destes últimos pela respetiva quantidade, natureza e tipologia, nos termos e condições estabelecidas no artigo 10.º do RGGR.

24. Efetivamente o n.º 1 do artigo 10.º prevê que o âmbito da gestão de resíduos, é "determinado com base na constituição material dos resíduos classificados no subcapítulo 15 01 e no capítulo 20, com exceção dos códigos 20 02 02, 20 03 04 e 20 03 06, da Lista Europeia de Resíduos (LER) anexa à Decisão n.º 2000/532/CE, da Comissão, de 3 de maio de 2000, que estabelece uma lista de resíduos em conformidade com a Diretiva 2008/98/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de novembro de 2008, na sua redação atual, e das exclusões previstas nos números seguintes". (5)

25. Acrescentando o n.º 2 que, "quando os resíduos urbanos não sejam produzidos nas habitações, o âmbito estabelecido no número anterior é ainda determinado com base na origem, quantidade, natureza e tipologia dos resíduos, nos termos dos números seguintes".

26. O n.º 3 dispõe que o âmbito da gestão dos resíduos urbanos "inclui os resíduos provenientes de estabelecimentos de comércio a retalho, serviços e restauração, estabelecimentos escolares, unidades de prestação de cuidados de saúde, empreendimentos turísticos, ou outras origens cujos resíduos sejam semelhantes em termos de natureza e composição aos das habitações, e sejam provenientes de um único estabelecimento que produza menos de 1100 l de resíduos por dia".

27. No que ao presente caso concerne, estando em causa a recolha de resíduos urbanos alimentares, cumpre fazer referência ao capítulo 20 da LER que abrange "Resíduos urbanos e equiparados (resíduos domésticos, do comércio, da indústria e dos serviços), incluindo as frações recolhidas seletivamente", nomeadamente "200108 - Resíduos biodegradáveis de cozinhas e cantinas" e "200125 - Óleos e gorduras alimentares". (6)

28. Cabe, assim, concluir que os resíduos cuja recolha é objeto do contrato programa a celebrar com o Município de [], são resíduos biodegradáveis alimentares, abrangidos pelo capítulo 20 da LER, cuja recolha é da responsabilidade do município nos termos do n.º 2 do artigo 9.º, conjugado com o artigo 10.º do RGGR, que por sua vez pretende atribuir à Requerente, aquando da celebração do aludido contrato.

29. Atendendo aos considerandos supra expostos, afigura-se que, ao abrigo do novo regime mantêm-se em vigor o entendimento vertido no aludido Ofício Circulado n.º 30177, de acordo com o qual o serviço público de remoção de lixo, quando assegurado por autarquias locais e empresas locais, não se encontra sujeito a IVA, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, uma vez que esta não sujeição não conduz a distorções de concorrência com operadores privados.

30. Efetivamente, de harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 88 -A/97, de 25 de julho (aplicável por força do n.º 2 do artigo 9.º do RGGR), a não sujeição dos referidos organismos ao IVA no que se refere a essas atividades, não tem potenciais efeitos anticoncorrenciais, visto que estas últimas são exercidas pelo sector público a título exclusivo ou quase exclusivo, só podendo ser exercidas pelo sector privado ao abrigo de contrato de concessão.

31. Por conseguinte, a recolha de resíduos urbanos alimentares assegurada pela Requerente, ao abrigo de contrato programa celebrado com o Município de [], não se encontra sujeita a IVA, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA.

III - CONCLUSÃO:

32. Assim, face ao quadro normativo supra exposto e atendendo à questão concretamente colocada, cabe concluir o seguinte:

(i) A Requerente é uma empresa local, de âmbito municipal, detida maioritariamente por capitais públicos, mais precisamente, pelo Município de [], pretendendo celebrar com este um contrato programa, ao abrigo do qual assumirá a atividade de recolha de resíduos urbanos alimentares no Concelho de [].

(ii) Os contratos-programa, a que se referem os artigos 47.º e 50.º do RJAELPL, constituem contratos de direito administrativo destinados a definir a missão, responsabilidades e as respetivas dotações financeiras que são transferidas do Município para as empresas locais.

(iii) As dotações financeiras efetuadas ao abrigo de um contrato programa, que implica a transferência de atribuições que quando exercidas pela entidade cedente, constituam atividades fora do campo de incidência do imposto, são qualificadas como meras transferências financeiras não sujeitas a IVA.

(iv) As empresas locais tipificadas no artigo 45.º da do RJAELPL, seguem o mesmo regime das autarquias locais, nas funções de recolha de lixo/resíduos sólidos urbanos desempenhadas ao abrigo dos poderes que lhes são atribuídos pelos municípios, encontrando-se tais atividades igualmente excluídas do campo de incidência do imposto, por aplicação do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, desde que tal exclusão não origine distorções de concorrência.

(v) De acordo com o disposto no 2.º do artigo 9.º do RGGR constituem exceção ao princípio da responsabilidade do produtor inicial, os resíduos urbanos cuja recolha e tratamento constitui reserva de serviço público dos sistemas municipais ou multimunicipais, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 88 -A/97, de 25 de julho.

(vi) Afigura-se, assim, ser de concluir que os resíduos cuja recolha é objeto do contrato programa a celebrar com o Município de [], são resíduos biodegradáveis alimentares, abrangidos pelo capítulo 20 da LER, cuja recolha é, numa primeira linha, da responsabilidade daquele organismo, nos termos do n.º 2 do artigo 9.º e artigo 10.º do RGGR, sem prejuízo da transferência dessa atribuição para a Requerente, ao abrigo do citado contrato.

(vii) Pelo exposto, afigura-se que a prestação de serviços de recolha de resíduos urbanos alimentares, assegurado pela Requerente ao abrigo de um contrato programa celebrado com o Município de [], encontra-se excluída do campo de incidência do imposto, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA.

(1) Segundo o Ofício Ofício-Circulado n.º 30159/2014 "[n]a determinação da condição de autoridade pública, relevam as modalidades de exercício das atividades em causa, pelo que se consideram atividades exercidas "na qualidade de autoridades públicas" aquelas que os organismos públicos realizem no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, ou seja, as que implicam a utilização de prerrogativas de autoridade pública excluindo-se, assim, as que são exercidas nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados".

(2) Os contratos-programa, celebrados com o município participante, devem definir, por um lado, detalhadamente, o fundamento da necessidade do estabelecimento da relação contratual e a finalidade desta (no caso de empresas locais de serviços de interesse geral), a missão e conteúdo das responsabilidades de desenvolvimento local e regional a assumir pela empresa local (no caso das empresas locais de promoção e desenvolvimento regional) - cf. artigos 47.º (Celebração de contratos-programa com empresas locais de serviços de interesse geral) e 50.º (Celebração de contratos-programa com empresas locais de promoção de desenvolvimento local e regional) do RJAELPL e, por outro lado, o montante dos subsídios à exploração que as empresas locais têm direito a receber como contrapartida das obrigações criadas, assim como a eficácia e eficiência que se pretende atingir.

(3) Na delimitação do que sejam prestações de serviços para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, deve atender-se à jurisprudência do TJUE (entre outros os acórdãos Apple and Pear, 102/86, n.º 12 e de 16.10.1997, Filibeck, C-258/95, n.º 12), segundo a qual, a noção de prestação de serviços efetuada a título oneroso, para efeitos de IVA, pressupõe sempre a existência de um nexo direto entre o serviço

prestado e o contravalor recebido.

Para se aferir se determinada prestação de serviços é efetuada a título oneroso, o TJUE vem referindo que as operações tributáveis pressupõem, no âmbito do sistema do IVA, a existência de uma transação entre as partes com a estipulação de um preço ou um contravalor. Esta asserção levou aquele Tribunal a decidir que uma prestação de serviços só é efetuada a título oneroso e, como tal, tributável "se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário.

(4) Este diploma veio aprovar o novo regime geral da gestão de resíduos, da deposição de resíduos em aterro e alterar o regime da gestão de fluxos específicos de resíduos, transpondo as Diretivas (UE) 2018/849, 2018/850, 2018/851 e 2018/852. Pode ler-se no preâmbulo do diploma que "são introduzidas alterações cruciais, designadamente no que respeita à definição do âmbito da gestão dos resíduos urbanos, associando, assim, o seu âmbito não apenas aos códigos constantes da Lista Europeia de Resíduos (LER), mas também à origem, quantidade, natureza e tipologia dos resíduos, de forma a clarificar esta definição".

(5) A Lista Europeia de Resíduos, LER, publicada pela Decisão 2014/955/UE, da Comissão, de 18 de dezembro, que altera a decisão 2000/532/CE, da Comissão, de 3 de maio, referida no artigo 7.º da Diretiva 2008/98/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de novembro, (DQR) diz respeito a uma lista harmonizada de resíduos que tem em consideração a origem e composição dos resíduos. Esta decisão é obrigatória e diretamente aplicável pelos Estados membros. As características de perigosidade dos resíduos são apresentadas no Regulamento (UE) n.º 1357/2014, da Comissão, de 18 de dezembro e no Regulamento (EU) 2017/997, do Conselho, de 8 de junho.

(6) O capítulo 20 abrange todos os resíduos de proveniência doméstica, de serviços e comercial. "Alguns códigos poderão ser utilizados pelas atividades industriais desde que seja um resíduo similar aos domésticos e não haja código LER adequado no capítulo da fonte geradora correspondente. Todos os resíduos urbanos que sejam recolhidos seletivamente deverão ser classificados no subcapítulo 20 01. As misturas de resíduos urbanos deverão ser classificadas no subcapítulo 20 03". Informação retirado do Guia de Classificação de Resíduos, disponibilizado no site da Agência Portuguesa do Ambiente, no link:

(<https://apambiente.pt/residuos/classificacao-de-residuos>).