

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do IVA - Lista I
- Artigo/Verba: Verba 2.22 - Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos.
- Assunto: Operações com resíduos - Gestão de resíduos e disponibilização de equipamentos
- Processo: 28414, com despacho de 2025-08-01, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE/SUJEITO PASSIVO
1. De acordo com os elementos existentes no sistema de gestão e registo de contribuintes (SGRC), verifica-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, com a atividade principal de "Valorização energética" (CAE 038220), e como atividades secundárias "Recolha de outros resíduos não perigosos" (CAE 038112); "Recolha de resíduos perigosos" (CAE 038120); "Remediação e outras atividades dos serviços de gestão de resíduos" (CAE 039000); e de "Limpeza geral de edifícios" (CAE 081210), estando enquadrada no regime normal de tributação com periodicidade mensal.
 - II - PEDIDO
 2. A Requerente refere que é uma empresa que se dedica a um conjunto de serviços de natureza ambiental, industrial e logística, centrados na gestão de resíduos e sustentabilidade, tais como:
 - Recolha, transporte, armazenagem, triagem, tratamento, valorização, eliminação, reciclagem e regeneração de resíduos e subprodutos, independentemente da sua forma ou origem, abrangendo a recuperação de resíduos de solventes e a comercialização destes e outros produtos;
 - Gestão de resíduos, tratamento de solos contaminados, limpeza urbana e industrial, manutenção de instalações eletromecânicas, tratamentos superficiais em estruturas metálicas e operação, manutenção e limpeza de infraestruturas de saneamento; e, bem assim,
 - Consultoria, apoio técnico e administrativo, e desenvolvimento de tecnologias associadas à gestão global de resíduos.
 3. No âmbito da sua atividade celebra contratos de prestação de serviços de gestão de resíduos de natureza global, que incluem, em traços gerais, todo o apoio necessário à gestão dos resíduos perigosos e não perigosos, produzidos pelos clientes, desde a respetiva identificação, até à limpeza das áreas envolvidas (e.g. parques industriais) e eliminação.
 4. Nos referidos contratos de natureza integrada e global, a Requerente assegura o manuseamento seguro dos resíduos perigosos e não perigosos, sendo que tal processo envolve, de forma articulada entre todos os agentes envolvidos (clientes, a Requerente, e entidades eventualmente subcontratadas), várias etapas fundamentais que, a seguir, se descrevem:
 - Identificação dos resíduos produzidos pelos seus clientes e correspondente segregação (evitando potenciais contaminações);
 - Acondicionamento e recolha dos resíduos segregados em recipientes resistentes compatíveis com o tipo de resíduo;
 - Armazenagem preliminar dos resíduos perigosos e não perigosos em locais apropriados;
 - Transporte dos resíduos armazenados preliminarmente para unidades de tratamento para reduzir, recuperar, valorizar e eliminar os resíduos perigosos e não perigosos

(através de técnicas de recuperação, valorização, incineração, estabilização, tratamento químico, entre outros); e

- Eliminação ou valorização final dos resíduos perigosos e não perigosos em instalações licenciadas para o efeito (e.g., em aterros industriais controlados ou unidades de co-incineração e incineração de resíduos perigosos e não perigosos).

5. Para a execução das atividades mencionadas, recorre principalmente a meios humanos e técnicos próprios, sem prejuízo de, em algumas circunstâncias particulares, os seus clientes assegurarem, de forma complementar, a presença de meios humanos próprios.

6. A Requerente dispõe de equipas com formação e competências necessárias à execução dos serviços, fornecendo os materiais, equipamentos e ferramentas, bem como todos os serviços de transportes necessários.

7. Os serviços de gestão de resíduos de natureza global, conforme descritos, são remunerados de acordo com uma avença mensal fixa (em regime de forfait), a qual inclui a disponibilização de equipamentos e meios humanos, independentemente do grau de utilização efetiva dos mesmos pelos seus clientes, que varia em função das necessidades concretas e momentâneas de cada cliente.

8. Para além do forfait, os contratos globais celebrados preveem também a aplicação de preços unitários para serviços adicionais solicitados pontualmente pelos clientes, relativos à disponibilização de contentores e equipamentos móveis destinados à recolha, acondicionamento e armazenamento de resíduos cuja produção seja menos frequente ou resulte de necessidades específicas, como períodos de produção intensiva.

9. Tais serviços integram-se no âmbito dos serviços globais de gestão de resíduos perigosos e não perigosos prestados pela Requerente, constituindo fases complementares e/ou essenciais para o processo integrado que se inicia com a identificação e recolha de resíduos e culmina na sua valorização e eliminação final, apenas autonomizados dado que a respetiva utilização não é uniforme, pelo que não integram à partida o regime de forfait.

10. Em face da natureza integrada dos serviços prestados pela Requerente ao abrigo de contratos de prestação de serviços de gestão de resíduos global, incluindo aqueles que correspondem a pedidos complementares e pontuais dos seus clientes, considera que estão integrados nas etapas do processo descrito, no n.º 4, supra, não sendo possível idealizar a segregação das demais atividades.

11. Declarando que celebra, com regularidade, contratos de prestação de serviços de gestão de resíduos de natureza global cuja natureza integrada visa responder às necessidades dos clientes, refere, de forma não exaustiva, que os serviços de gestão global de resíduos que presta podem ser descritos do seguinte modo:

- Gestão de resíduos - "Receção e gestão de resíduos industriais e urbanos, armazenamento, triagem, separação e acondicionamento, bem como a gestão de resíduos sanitários e recicláveis"; e,

- Disponibilização de recursos - "Fornecimento e manutenção de equipamentos, incluindo a provisão de contentores, recipientes e equipamentos adequados para manuseio de resíduos, com garantia de integridade e limpeza e, bem assim, de disponibilização dos adequados meios humanos".

12. Estas prestações, em regra, são remuneradas por uma avença mensal que reflete a natureza do serviço prestado.

13. E, pontualmente, a pedido dos clientes, os serviços de disponibilização de equipamentos e recursos humanos, incluindo limpeza dos mesmos para efeitos de acondicionamento dos resíduos, podem ser efetuados a título complementar, com faturação separada a preço unitário, embora se mantenham subordinados ao objetivo global da gestão de resíduos.

14. Neste contexto de prestações de serviços de natureza integrada e global, a Requerente pretende ser esclarecida se totalidade dos serviços por si prestados, incluindo a disponibilização de equipamentos e recursos humanos e demais serviços de

gestão de serviços complementares, beneficia da taxa reduzida de IVA, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, por aplicação da verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA, na medida em que considera que tais prestações são indissociáveis das operações principais de gestão de resíduos, sem a qual não seriam prestados quaisquer serviços complementares.

III - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

Verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA

15. No presente pedido de informação está em causa a aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, por aplicação da verba 2.22 da lista I anexa ao Código do IVA, às prestações de serviços realizadas pontualmente pela Requerente (disponibilização de contentores adicionais e recursos humanos) em resposta a exigências específicas de um processo de gestão de resíduos, como sejam picos de produção ou requisitos de triagem especializada, não compatíveis com a avença mensal, que considera deverem ser qualificadas de prestações acessórias em relação à prestação principal, mesmo que sejam faturadas em separado. Sendo que a prestação principal, não tem dúvidas, é abrangida pela citada verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA.

16. As importações, transmissões de bens ou prestações de serviços estão, em geral, sujeitas à taxa normal de IVA prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.

17. Porém, aplicam-se taxas reduzidas de IVA aos bens e serviços indicados nas Listas I e II anexas ao Código do IVA, conforme decorre das alíneas a) e b) do n.º 1 do mesmo artigo 18.º do Código do IVA.

18. As normas que preveem a aplicação de taxas reduzidas de IVA devem ser interpretadas em termos estritos ou literais, uma vez que configuram derrogações ao princípio geral de aplicação da taxa normal do imposto, cf. decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia -TJUE (v. Acórdão de 18 de janeiro de 2001, Comissão contra Espanha, proc. C 83/99, n.ºs 18 e 19).

19. A verba 2.22 da lista I anexa ao Código do IVA, estabelece que são tributadas à taxa reduzida de IVA as "(p)restações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos."

20. Desta verba decorre que, somente estão abrangidas as prestações de serviços nela referidas, pelo que a mesma não abrange transmissões de bens, ainda que com elas conexas.

21. A respeito da matéria de gestão de resíduos importa chamar à colação o Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro, que veio aprovar o Regime geral da gestão de resíduos (RGGR), Regime jurídico 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.

22. Do n.º 1 artigo 2.º do diploma, resulta, que o regime é aplicável à prevenção, produção e gestão de resíduos, incluindo a respetiva transferência, prevendo o n.º 2 uma série de exclusões ao âmbito referido.

23. São considerados «resíduos», "quaisquer substâncias ou objetos de que o detentor se desfaz ou tem a intenção ou a obrigação de se desfazer" (v. alínea aa) do n.º 1 do artigo 3.º do citado diploma.

24. A respeito dos conceitos da verba 2.22 da lista I anexa ao Código do IVA (e outros), os mesmos encontram-se definidos no Decreto-Lei n.º 102-D/2020, de 10 de dezembro.

25. Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do citado regime, considera-se, designadamente:

(i) «Armazenagem», a deposição controlada de resíduos, antes do seu tratamento e por prazo determinado, designadamente as operações R 13 e D 15 identificadas nos anexos i e ii ao presente regime e do qual fazem parte integrante [v. al. b)];

(ii) «Armazenagem preliminar», a deposição controlada de resíduos em instalações

onde os resíduos são descarregados a fim de serem preparados para posterior transporte para efeitos de tratamento, como parte do processo de recolha [v. al. c)];

(iii) «Eliminação», qualquer operação de tratamento de resíduos que não seja de valorização, nomeadamente as incluídas no anexo i ao presente regime, ainda que se verifique como consequência secundária a recuperação de substâncias ou de energia [v. al. j)];

(iv) «Gestão de resíduos», a 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 [v. al. o)];

(v) «Operador», qualquer pessoa singular ou coletiva que procede à gestão de resíduos [v. al. p)];

(vi) «Ponto de recolha», o local onde se procede à receção e à armazenagem preliminar de resíduos como parte do processo de recolha [v. al. s)];

(vii) «Recolha», a coleta de resíduos, incluindo a triagem e a armazenagem preliminares dos resíduos, para fins de transporte para uma instalação de tratamento de resíduos [v. al. x)];

(viii) «Recolha seletiva», a recolha efetuada de forma a manter os resíduos separados por tipo e natureza com vista a facilitar o tratamento específico [v. al. y)];

(ix) «Transferência», o transporte de resíduos com vista à valorização ou à eliminação, que se efetue, nomeadamente, no interior de um país [v. al. nn)];

(x) «Tratamento», qualquer operação de valorização ou de eliminação de resíduos, incluindo a preparação prévia à valorização ou eliminação [v. al. oo)];

(xi) «Triagem», o ato de separação de resíduos mediante processos manuais ou mecânicos, sem alteração das suas características, com vista ao seu tratamento [v. al. pp)];

(xii) «Triagem preliminar», o ato de separação de resíduos mediante processos manuais, sem alteração das suas características, enquanto parte do processo de recolha, com vista ao seu envio para tratamento [v. al. qq)];

(xiii) «Valorização», qualquer operação de tratamento de resíduos, nomeadamente as constantes do anexo ii ao presente regime, cujo resultado principal seja a utilização, com ou sem 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 [v. al. rr)];

(xiv) «Valorização material», qualquer operação de valorização, que não seja a valorização energética nem o reprocessamento em materiais que são utilizados como combustíveis ou outros meios de produção de energia, incluindo, entre outras, a preparação para reutilização a reciclagem e o enchimento [v. al. ss)].

26. É de notar que a disponibilização adicional de contentores destinados à recolha de resíduos e recursos humanos, não constam do artigo 3.º antes referido. No entanto, afiguram-se essenciais para a concretização da operação de recolha prevista no item (vii) mencionado no n.º anterior.

27. Assim, importa aferir o caráter da prestação de serviços em causa.

Prestações de serviços acessórias e complementares

28. É constante a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) relativamente a uma operação económica que é constituída por um conjunto de elementos e de atos, de que se deve tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para determinar se dela resulta uma ou mais prestações, especificando-se que, regra geral, cada prestação deve ser considerada uma prestação distinta e independente, como decorre do n.º 2, do artigo 1.º da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA) (v. Acórdão de 2 de julho de 2020, BlackRock, C 231/19, n.º 23, e jurisprudência referida). Porém, o princípio da independência das operações não é absoluto, comportando exceções.

29. A título de exceção à regra geral, em primeiro lugar, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, a operação constituída por uma só prestação no

plano económico, não deve ser artificialmente decomposta. Existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial (v. Acórdão de 2 de julho de 2020, BlackRock, C 231/19, n.º 23, e jurisprudência referida).

30. Em segundo lugar, uma operação económica constitui uma prestação única quando um ou mais elementos devem ser considerados como prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesma, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (v. Acórdão citado, n.º 29 e jurisprudência referida).

31. Há assim, um primeiro critério a tomar em consideração a respeito da prestação acessória, que é a inexistência de finalidade autónoma da prestação do ponto de vista do consumidor médio. E um segundo critério, que constitui na realidade um indício do primeiro, que tem a ver com a tomada em consideração do valor respetivo de cada uma das prestações que compõem a operação económica, uma, revelando-se mínima, ou mesmo marginal, em relação à outra (v. Acórdão de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, n.º 24).

32. Por sua vez, os elementos indissociáveis da prestação única podem igualmente ser colocados no mesmo plano, pelo que não é possível considerar que um deve ser considerado como constituindo a prestação principal e o outro a prestação acessória (v. Acórdão de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank, C 44/11, n.º 27).

33. Do descrito resulta, que está em causa uma operação complexa única quando várias prestações fornecidas pelo sujeito passivo ao cliente estiverem tão estreitamente ligadas que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável. Caso não se verifique esta indissociabilidade, nomeadamente por uma determinada prestação não constituir para a clientela um fim em si mesmo, mas apenas um meio de beneficiar, em melhores condições, do serviço principal do prestador, a prestação é qualificada como acessória, que aproveita do mesmo tratamento fiscal. Com efeito, a prestação acessória goza de uma importância secundária em comparação com a prestação principal, e, ainda que aproveite do tratamento fiscal da prestação principal, o seu carácter acessório não lhe permite ter uma função autónoma.

34. Para além das prestações principais e acessórias, há ainda prestações de serviços com carácter de complementaridade, que, contudo, não se destinam a contribuir para possibilitar a melhor fruição da prestação principal. Estas prestações, não se qualificando de acessórias, são tributadas autonomamente e não seguem a regra da prestação principal.

Caso concreto

35. Na questão colocada pela Requerente importa perceber se a disponibilização dos contentores aos clientes, pontualmente quando necessário, constituem uma prestação única de carácter complexo efetuada pela Requerente aos seus clientes, por se tratar de uma prestação acessória, com tratamento fiscal igual ao da prestação principal e, portanto, abrangida pela aplicação da taxa reduzida de IVA por enquadramento da operação na verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA, ainda que possa ser objeto de faturação em separado.

36. Ou se consubstancia um serviço distinto, que, embora complementar, é objeto de tributação independente, e, como tal, não beneficia da taxa reduzida de IVA.

37. O contrato é celebrado entre a Requerente e a outra parte, sob a designação de Contrato e prestação de serviços para a gestão global de resíduos, tendo como Considerando, que o prestador é uma empresa que se dedica à recolha, transporte, armazenagem, triagem, tratamento, valorização, eliminação reciclagem e regeneração de produtos ou subprodutos, etc. que declarou estar qualificado e reunir os meios, e as competências técnicas e profissionais necessárias para o efeito (v. Considerandos (A) a

(D)).

38. O prestador obriga-se, conforme Condições Particulares, Secção II - Técnica, II.1- Âmbito, a prestar os serviços ao abrigo de avença mensal (regime forfait), ali referidos, nas alíneas a) a w), (v. pág. 12 e 13 do contrato).

39. Assim sendo, afigura-se que, não sendo individualizadas as prestações de serviços, estamos perante uma prestação complexa única, em que os contraentes procuram na realidade a combinação de vários elementos da prestação, a qual é economicamente indissociável, ou cuja decomposição poderia revestir um carácter artificial. Logo, a prestação de serviços de gestão de resíduos, que consiste em recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação dos mesmos, é tributada à taxa reduzida de IVA por aplicação da verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA.

40. Quanto à disponibilização pontual dos contentores ou recursos humanos, a Requerente responde a exigências específicas do processo de gestão dos resíduos, coincidente com picos de produção ou requisitos de triagem especializadas, que não são compatíveis com a regularidade de uma avença mensal, dado tratarem-se de variáveis.

41. Conforme Cláusula 5.^a do Contrato, dedicada ao preço, faturação e condições de pagamento, é referido que o preço abrange a prestação de todos os serviços, e, bem assim, quaisquer custos, despesas encargos.

42. Por sua vez a Cláusula 6.^a do Contrato, estipula quanto aos serviços complementares, que, cf. Cláusula 1.^a, alínea w), são definidos como "a modificação da espécie ou quantidade dos serviços previamente autorizada pela não se considerando como tal as instruções emitidas pela por razões imputáveis ao prestador". Refira-se que, na mesma Cláusula 1.^a, alínea x), definem-se serviços, como "as prestações que o prestador deve realizar com a qualidade qualificada e na quantidade estabelecidas neste Contrato, que compreendem o fornecimento dos Bens e Equipamentos e a execução de todas as tarefas e atividades descritas nas Condições Particulares, incluindo as substituições, reparações e repetições até ao final do prazo, quando aplicável, assim como as demais prestações que sejam necessárias, convenientes ou instrumentais à prossecução dos serviços".

43. Ora, os diversos serviços prestados pela Requerente, sejam aqueles regularmente realizados, sejam os pontualmente necessários, são, a nosso ver, objeto do contrato celebrado, sendo que os primeiros são pagos de forma regular, e os segundos de forma adicional por não serem regulares.

44. No entanto, os mesmos não parecem ser mais do que uma resposta ao aumento da produção de resíduos pelo cliente, que necessita, adicionalmente de mais e/ou melhores prestações efetuadas pela Requerente.

45. Logo, afigura-se que, no âmbito da gestão global de resíduos, que consistem na recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos, a simples disponibilização de contentores e recursos aos clientes por parte de quem já presta os serviços, não constitui um fim em si, mas um meio de prestar o serviço principal em melhores condições. Têm uma relação direta com a prestação principal e, afigura-se terem a característica que, sem os mesmos, a prestação principal não teria assegurada a qualidade necessária indispensável exigida no momento (aquele em que ocorre a falta de mais contentores e recursos humanos por parte do cliente).

46. Nesta sequência, é de considerar que as referidas disponibilizações pontuais, efetuadas no âmbito da prestação de serviços de gestão de resíduos, que consiste em recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação dos mesmos, faturado em concomitância, consubstancia um serviço acessório que segue a regra da tributação da prestação principal, sujeito a IVA à taxa reduzida, por enquadramento na verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA.

47. Ao invés, caso os contentores sejam faturados conforme a sua medida e/ou período de aluguer, cujo valor varia em função destes fatores, está-se perante uma prestação independente de serviços de aluguer de contentores, mesmo que não seja qualificado como tal pelo prestador. Nesse caso não tem enquadramento na citada

verba 2.22 da lista I, mencionada.

IV - CONCLUSÕES

48. Face ao enquadramento normativo exposto, atendendo às questões formuladas pela Requerente, cabe concluir que:

- No âmbito do contrato de gestão global de resíduos celebrado, que consiste na recolha, transporte, triagem, valorização e eliminação de resíduos, a disponibilização pontual dos contentores e recursos aos clientes, pela Requerente, consubstancia um serviço acessório que segue a regra da tributação da prestação principal, pelo que é sujeito a IVA à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, por enquadramento na verba 2.22 da Lista I anexa;

- A fatura concomitante deve conter a descrição específica que corresponda à utilização do contentor para a recolha e armazenamento preliminar dos resíduos no local da produção dos mesmos, com indicação da respetiva taxa;

- No entanto, caso os contentores sejam faturados conforme a sua medida e/ou período de aluguer, cujo valor varia em função destes fatores, trata-se de uma prestação independente de serviços de aluguer de contentores, mesmo que não seja qualificada como tal pelo prestador, cuja tributação é à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, por não ter enquadramento na citada verba 2.22 da lista I, mencionada.