

Exma. Senhora Diretora-Geral
da Autoridade Tributária e Aduaneira
Dra. Helena Borges
Rua da Prata, n.º 10
1149-027 Lisboa

– Por protocolo –

Lisboa, 28 de novembro de 2024

Sua referência

Sua comunicação

Nossa referência

S-PdJ/2024/11131

Q/1363/2023

Assunto: *Imposto sobre Valor Acrescentado – Serviços de Saneamento de Águas Residuais*

1

RECOMENDAÇÃO N.º 4/A/2024

Artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do Estatuto do Provedor de Justiça

1. Dirijo-me a V. Exa. ao abrigo do disposto no artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do Estatuto do Provedor de Justiça, a fim de chamar a Vossa atenção para o modo pelo qual a Autoridade Tributária e Aduaneira tem vindo a interpretar o n.º 2 do artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Em síntese, sustenta a referida interpretação que sobre a prestação de serviços de saneamento de águas residuais por parte de serviços municipalizados e outros entes públicos não incide IVA.

Com efeito, a 3 de maio de 2024 a Autoridade Tributária emitiu o ofício circulado n.º 25031, no qual estabeleceu o seguinte: (i) a prestação de serviços de saneamento por entidades privadas, *in casu* concessionários, está sujeita a IVA à taxa de 6%; (ii) o

IVA não incide sobre tal prestação se esta última for realizada por entes públicos, no caso serviços municipalizados, autarquias locais, suas associações e empresas locais¹ (cfr. artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA).

No entanto, é nosso entendimento de que esta doutrina, assim estabelecida, radica numa interpretação do disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA que conduz a resultados incongruentes com a lógica do sistema em que se integra, gera desigualdades injustificadas nos destinatários dos serviços de saneamento e é ela própria nociva para os entes públicos que os prestam. Recomendo por isso a V. Exa. que promova a sua substituição por uma outra, que estabeleça interpretação que seja mais consentânea com as exigências decorrentes do sistema jurídico no seu todo e mais adequada aos imperativos da boa administração.

2. O artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA, dispõe: «*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*». Assim, de acordo com esta disposição, sobre as prestações provenientes do Estado e demais entes públicos não incidirá IVA sempre que se verificarem dois pressupostos cumulativos: em primeiro lugar, serem tais prestações realizadas no exercício de *poderes de autoridade*; em segundo lugar, ser *neutra*, sob o ponto de vista da concorrência, a não incidência de IVA.

Segundo o ofício que vimos de citar, e que fixou a interpretação desta disposição do Código do IVA, os concessionários de serviços de saneamento não exercem poderes de autoridade e, por isso, as prestações de serviços que realizem estarão sujeitas a IVA à taxa de 6%² [cfr. artigo 18.º, n.º 1, *alínea a)* e verba 2.22 da Lista I, do Código do IVA]. Mas, fora dos casos de concessão, a doutrina adotada pelo ofício é

¹ No ofício-circulado, a mesma interpretação é feita quanto aos serviços de recolha de resíduos sólidos urbanos e limpeza de vias públicas. Porém, e atendendo aos dados atuais, só praticamente os entes públicos participam na prestação desses serviços, termos em que carecem de expressão os problemas de má administração e desigualdade abaixo identificados. Tal justifica que a presente recomendação se cinja aos serviços de saneamento.

² Cfr. Pontos 20., 22., 24. e Anexo II do Ofício Circulado.

outra. Por um lado, entende-se que nessas situações (em que não haja concessão) os serviços são providenciados por entes públicos que exercem poderes de autoridade; e, por outro, entende-se que, estando reservada aos entes públicos a sua prestação (salvo a existência de concessão), a não incidência de IVA será por princípio neutra do ponto de vista da concorrência³ (cfr. artigo 1.º, n.º 1, da Lei n.º 88-A/97, de 25 de julho). Deste modo, a Autoridade Tributária acaba por considerar que se encontram reunidos os pressupostos do artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA, razão pela qual determina que não deve incidir IVA sobre serviços de saneamento de águas que sejam fornecidos por entes públicos. No entanto, esta interpretação coloca desde logo dúvidas quanto à sua congruência com a lógica do sistema normativo em que se insere.

2.1. Com efeito, ao proverem serviços de saneamento, os entes públicos não criam normas, não proferem decisões individuais e concretas e não procedem à sua execução. Ao invés, realizam prestações materiais que, tituladas por acordo com os consumidores, têm como contrapartida o pagamento de uma contraprestação. É assim desde logo muito duvidoso que se qualifique a prestação desses serviços com base na categoria conceptual do *exercício de poderes de autoridade*. Mas as dúvidas, logo iniciais, vão crescendo, à medida que se for fazendo uma leitura conjunta dos diversos preceitos que a este propósito se mostram pertinentes.

3

2.1.1. De acordo com a Lei da Água, são «serviços de águas» todos os serviços prestados a casas de habitação, entidades públicas ou qualquer atividade económica através de (i) [r]epresamento, captação, armazenamento, tratamento, elevação, adução e distribuição de águas superficiais ou subterrâneas e (ii) [r]ecolha, tratamento e rejeição de águas residuais [artigo 4.º, alínea zz) da Lei da Água]. Significa isto que, para a lei, tanto os serviços de saneamento quanto serviços de distribuição de água⁴

³ Cfr. Pontos 6., 19., 22., 24. e Anexo II do Ofício-Circulado.

⁴ Os serviços de distribuição compreendem a «*captação, elevação, tratamento, adução, armazenamento e distribuição de água para consumo público, bem como a gestão de fontanários não ligados à rede pública de distribuição de água que sejam origem única de água para consumo humano*» [cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de agosto]. Por seu turno, os serviços de saneamento compreendem «*a recolha, drenagem, elevação, tratamento e rejeição de águas*

se incluem na mesma categoria (ambos integram o conceito legal de «serviços de águas»), devendo por isso obedecer, tanto uns como os outros, aos mesmos princípios tarifários (artigo 82.º da Lei da Água). Do mesmo modo, para a lei que protege o utente de serviços públicos essenciais, tanto o serviço de saneamento quanto o serviço de distribuição são isso mesmo – essenciais – pelo que continuam os dois a integrar a mesma categoria legal (artigo 1.º, n.º 2, da Lei n.º 23/96, de 26 de julho). Tanto basta para que se conclua que entre os dois serviços existe uma fortíssima proximidade funcional e jurídica, à qual a Autoridade Tributária não poderá ficar indiferente. No entanto, o entendimento que é adotado por esta última é o de que o seu enquadramento fiscal é diverso, já que *só sobre serviços de distribuição de águas* incide o IVA à taxa de 6%, mesmo que tais serviços provenham de entes públicos. É o que decorre do disposto no artigo 2.º, n.º 3, alínea b), artigo 18.º, n.º 1, alínea a) e Verba 1.7. da Lista I, do Código do IVA. Quer isto dizer que é o próprio legislador — e em obediência a ele a Autoridade Tributária no ofício-circulado⁵ — que rejeita que a prestação dos *serviços de distribuição de águas* envolva o exercício de poderes de autoridade. Atenta, mais uma vez, a fortíssima proximidade funcional e jurídica existente entre estes serviços e os serviços de saneamento, idêntica conclusão se imporá para estes últimos.

Por outro lado, os litígios entre entes públicos e destinatários de serviços de saneamento são hoje, e desde 2019, dirimidos nos tribunais judiciais [cfr. artigo 4.º, n.º 4, *alínea e*), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais]. Uma vez que os tribunais administrativos são o *lugar natural* de contestação do exercício de poderes de autoridade, a sua incompetência para julgar os referidos litígios significa, afinal, que o legislador reconhece que não há associação entre os serviços de saneamento de águas e o exercício desses poderes.

residuais urbanas, bem como a recolha, o transporte e o destino final de lamas de fossas sépticas individuais» [cfr. artigo 2.º, n.º 1, *alínea b*), do Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de agosto].

⁵ Cfr. Pontos 9., 11., 17. e Anexo I do Ofício-Circulado.

Por fim, haverá ainda que recordar que a interpretação do artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA não pode alhear-se da Diretiva relativa ao Sistema Comum do IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006). Com fundamento no artigo 13.º, n.º 1, desta Diretiva — nos termos do qual «*os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas(...)*» — o Tribunal de Justiça da União Europeia tem entendido, em jurisprudência há muito pacífica, «*[q]ue as actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas são as desenvolvidas directamente pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados*»⁶. O Tribunal destaca assim um dado que é crucial: de acordo com a sua jurisprudência, só existirá atuação de *autoridades públicas* — ou, o que é o mesmo, *exercício de poderes de autoridade* — aí onde a atividade em causa for exclusiva de entes públicos e, em consequência, o seu regime jurídico for privativo destes. Ora, é manifesto que em Portugal tal não ocorre. Entre nós, o fornecimento de serviços de saneamento tanto pode ser levado a cabo por entes públicos quanto por concessionários, sendo disciplinado, em ambos os casos, pelo mesmo regime jurídico, agora o constante do Decreto-Lei n.º 194/2009.

5

Em síntese: é duvidoso que, ao contrário do que pretende a interpretação feita pela Autoridade Tributária no ofício que vimos citando, se verifique *in casu* o primeiro pressuposto decorrente do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA, a saber, que os serviços de saneamento de águas, quando não concessionados, sejam prestados *no exercício de poderes de autoridade*.

2.1.2. Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, parágrafo primeiro, da Diretiva acima mencionada, o Tribunal de Justiça entende ainda que a não incidência de IVA apenas deverá ser tida por *concorrencialmente neutra* se as distorções à concorrência que desencadear forem insignificantes. Caso o não sejam — caso sejam significativas tais

⁶ Cfr. Acórdão de 15 de maio de 1990, C-4/89, *Comune di Carpaneto Piacentino*, EU:C:1990:204, n.º 8 e n.º 12, pesquisável em www.curia.eu, tal como os demais acórdãos citados.

distorções — as atividades em causa estarão sujeitas a IVA se não envolverem o exercício de poderes de autoridade⁷. O Tribunal de Justiça explica ainda que as «distorções significativas» de que fala poderão ser distorções meramente potenciais⁸, devem ser aferidas no mercado nacional e poderão afetar tanto as entidades privadas como os entes públicos⁹.

A ausência de IVA sobre serviços de saneamento da responsabilidade de entes públicos implica uma diferenciação entre os preços por estes definidos e os fixados pelos concessionários, os quais, recorde-se, têm sempre de repercutir o IVA a 6%. Neste conspecto, o diferente valor dos preços (sem IVA na primeira situação, com IVA a 6% no caso dos concessionários) pode influenciar as decisões dos consumidores e ter um impacto não insignificante, real ou meramente potencial, na concorrência entre entes públicos e concessionários. Neste sentido, o segundo pressuposto do artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA, — a neutralidade concorrencial da não sujeição a IVA — também não se mostra verificado.

3. Explicitadas as razões pelas quais entendo que a doutrina estabelecida no ofício de que vimos falando radica numa interpretação do disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA que conduz a resultados incongruentes com a lógica do sistema normativo em que se integra, resta-me agora referir as consequências dessa doutrina, que poderão ser nefastas para o cumprimento dos objetivos próprios de uma boa administração.

Em primeiro lugar, ficaram já bem claros alguns efeitos da diferente incidência de IVA nos preços de serviços de saneamento. Como é fácil de concluir, a mesma conduz também a uma desigualdade nos preços suportados pelos consumidores: se a prestação daqueles emanar dos concessionários, tais preços estão onerados com o IVA a 6%, o que não sucede se forem da responsabilidade dos entes públicos. Por sua vez, esta desigualdade será, para os seus destinatários, destituída de um qualquer fundamento substancial de justiça, já que a repercussão do IVA sobre os preços que

⁷ Cfr. Acórdão de 16 de setembro de 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council e Outros*, EU:C:2008:505; n.ºs 34 e 35.

⁸ Cfr. C-288/07, *Isle of Wight Council e Outros*, n.ºs 64 e 65.

⁹ Cfr. Acórdão de 4 de junho de 2009, C-102/08, *Salix*, EU:C:2009:345, n.º 59.

terão de pagar decorrerá, tão só e apenas, do «azar» — ou a da «sorte» — de se residir num município em que, consoante o caso, a prestação de serviços de saneamento emane de concessionários ou de entes públicos.

Em segundo lugar, esta interpretação implica que os entes públicos não podem deduzir o IVA que suportaram para providenciar serviços de saneamento. Consequentemente, os custos com estes não são integralmente cobertos pelos preços cobrados pelos entes públicos, o que tem impacto na sustentabilidade financeira destes e limita a sua capacidade de investimento ou, pelo menos, torna-a mais onerosa. A esta luz, o enquadramento fiscal da prestação de serviços de saneamento coloca os entes públicos numa posição de desvantagem concorrencial face aos concessionários, os quais cobram IVA a 6% e podem depois proceder à sua dedução integral. Assim, além das desigualdades que promove, o entendimento da Autoridade Tributária mostra-se também desfavorável para os entes públicos.

4. Sem prejuízo de tudo o que até agora foi dito, outros dois aspetos pesaram ainda na decisão que tomei, de me dirigir a V. Exa. no sentido de lhe solicitar um novo olhar sobre a doutrina adotada, a este propósito, pela Autoridade Tributária.

Em primeiro lugar, há ainda que ter em conta que a disparidade do IVA na prestação de serviços de saneamento se revela perene, sendo encarada com preocupação pelas diversas entidades com responsabilidades no respetivo setor. A este propósito, são elucidativas as posições publicamente assumidas pela Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos¹⁰ e pela Associação de Municípios Portugueses¹¹, as quais consideram que o IVA em tais serviços deve ser igual para os concessionários e os entes públicos.

Por outro lado, não ignoro que em 60% dos municípios do Continente os responsáveis pelos serviços de saneamento são entes públicos. Por esse motivo, as

¹⁰ Cfr. <https://www.ambienteonline.pt/noticias/ersar-defende-harmonizacao-equitativa-da-aplicacao-do-iva-no-saneamento>.

¹¹ Cfr. Ponto 4.6. do Parecer da Associação Nacional de Municípios Portugueses sobre a Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2023, pesquisável em www.anmp.pt.

consequências acima referidas são patentemente *sistémicas*, o que impõe uma intervenção também ela sistémica que possibilite a reversão da interpretação da Autoridade Tributária e, em resultado, a correção de tais consequências.

Assim, recomendo que promova a revogação da doutrina fixada no ofício-circulado, nos termos e pelos motivos acima explanados.

Muito agradeço que, em cumprimento do n.º 2 do artigo 38.º do Estatuto do Provedor de Justiça, Vossa Excelência me comunique, no prazo de 60 dias, a posição que é assumida em relação à presente Recomendação.

Apresento-lhe, Senhora Diretora-Geral, os meus melhores cumprimentos,

A Provedora de Justiça



(*Maria Lúcia Amaral*)