

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 522/2020-T**

**Tema: IVA – Inutilidade superveniente da lide; Indemnização; Carácter remuneratório.**

## **SUMÁRIO:**

*I. O pagamento de indemnização, incluindo lucros cessantes, poderá ter carácter remuneratório ou ressarcitório.*

*II. Apenas está sujeita a IVA a indemnização com função remuneratória.*

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 09 de Outubro de 2020, A..., S.A., NIPC ..., com sede na ..., ...-... Alverca do Ribatejo, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IVA n.º ..., relativo ao período 092018, n.º ..., relativo ao período 102018 e n.º ..., relativo ao período 112018, e da demonstração de acerto de contas n.º 2019 ..., no valor global de €83.549,85, assim como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019... que teve os referidos actos de liquidação como objecto.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:

1.

- i. está demonstrado que as notas de crédito, objecto de correcção em sede de IVA, são referentes a serviços de promoção e marketing, pelo que as mesmas foram correctamente emitidas pela Requerente com a utilização da taxa geral de IVA de 23%, motivo pelo qual a correcção efectuada pela AT é ilegal por incumprimento do disposto nos artigos 4.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA;
  - ii. vício de violação da regra do ónus da prova, constante do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, e violação do princípio do inquisitório, da descoberta da verdade material e da justiça, consagrados nos artigos 58.º da LGT e 266.º da CRP;
  - iii. incumprimento do disposto no artigo 16.º, n.º 1 e 6, alínea a) e dos artigos 1.º, n.º 1 e 4.º, n.º 1 do CIVA, assim como dos artigos 55.º e 68.º-A da LGT.
3. No dia 12-10-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
  4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
  5. Em 02-12-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
  6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 05-01-2020.
  7. No dia 16-04-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.

8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A Requerente tem por objecto a comercialização de frutas diversas e produtos hortícolas, excepto batatas, provenientes do mercado nacional, do mercado comunitário e do mercado externo, possuindo dois interpostos centrais, um em ... e

outro na ..., tendo armazéns e postos de venda em vários mercados abastecedores do país, nomeadamente, Lisboa, Coimbra, Faro, Portimão, Aveiro, Porto e Braga.

2- A Requerente emitiu ao cliente B..., as seguintes notas de crédito:

Nota de crédito	Data	Valor
NCA ... / ...	13-09-2018	3.400,00
NCA ... / ...	13-09-2018	156.470,55
NCA ... / ...	15-10-2018	4.300,00
NCA ... / ...	15-10-2018	158.202,33
NCA ... / ...	12-11-2018	149.631,76
NCA ... / ...	12-11-2018	5.200,00

- 3- As notas de crédito resultam dos contratos promocionais n.º .../00, .../00, .../00, .../00, .../00 e .../00.
- 4- Os referidos contratos referem-se à colocação dos produtos da Requerente em certos espaços (“linear”) das lojas da B..., de forma a que tenham uma maior visibilidade para os consumidores finais e assim contribuir para um incremento das vendas.
- 5- Os serviços de promoção e marketing relacionados com a colocação dos produtos nos expositores (“linear”), não se encontram expressamente descritos no clausulado do Contrato Geral de Fornecimento (“CGF”) celebrado entre a B... e a Requerente, pelo motivo de este se limitar “a definir enquanto contrato-quadro, os termos e condições que regularão as encomendas que vierem a ser colocadas pela Primeira Contraente [B...] e/ou suas representadas junto da Segunda Contraente [Requerente]”.
- 6- O Contrato Geral de Fornecimento faz referência em várias cláusulas à possibilidade de as partes virem a celebrar acordos promocionais ou de parceria comercial.
- 7- Nos termos do Acordo Geral de Investimento, que constitui um anexo ao Contrato Geral de Fornecimento, as partes acordaram que o valor a atribuir a tais serviços – designados por “Investimentos Promo Correntes” – seria calculado através da aplicação de uma percentagem ao valor das compras efectuadas pela B... à Requerente.
- 8- A expressão linea/linear constante das notas de crédito refere-se a serviços de promoção e marketing, em particular, à colocação do produto da Requerente em determinados espaços (linear) das lojas B... .

- 9- A Requerente mencionou IVA nas seguintes notas de crédito emitidas à B... e à C..., relativas a penalizações no valor total de € 2.425.06:

Entidade	Data emissão	Nota de crédito	Valor
C...	17-09-2018	NCA ... / ...	250,00
C...	17-09-2018	NCA ... / ...	250,00
C...	17-09-2018	NCA ... / ...	500,00
C...	17-09-2018	NCA ... / ...	1.500,00
C...	17-09-2018	NCA ... / ...	500,00
			<b>Total</b>
B...	15-10-2018	NCA ... / ...	313,39
B...	15-10-2018	NCA ... / ...	1.873,55
B...	15-10-2018	NCA ... / ...	163,47
B...	15-10-2018	NCA ... / ...	2.759,99
B...	21-11-2018	NCA ... / ...	1.207,77
B...	21-11-2018	NCA ... / ...	1.225,54

- 10- As penalizações com o valor fixo de €250,00, constantes das notas de crédito emitidos pela Requerente à C..., respeitam a montantes cobrados por cada entrega de mercadoria efectuada fora dos horários pré-estabelecidos para o efeito.
- 11- As notas de crédito emitidas à C... têm suporte na respectiva factura emitida pela C..., na qual se menciona expressamente “atraso na entrega da mercadoria” e se identifica o local, data e hora da referida entrega.
- 12- A cláusula 18.º “Penalidades específicas” do CGF prevê diversas situações sujeitas à aplicação de penalidades:

*“18.1 – Em caso de incumprimento, mora ou cumprimento defeituoso (no qual se inclui a não conformidade qualitativa dos Produtos) da obrigação de entrega dos Produtos (...);”*

*“18.3 - (...) (c) No caso de as entregas pela Segunda Contraente desrespeitarem o nível do serviço mensal ou os dias de cobertura, a Primeira Contraente ou as suas representadas têm o direito de aplicar àquela a penalização prevista (...);”*

*“18.5 – A Primeira Contraente ou as suas representadas, consoante o caso, terão o direito a ser indemnizadas por atraso no cumprimento da obrigação de entrega (...) onde se incluem a não entrega do Produto por falta de conformidade qualitativa do mesmo com o contratualmente acordado.”;*

*“18.6 – A Primeira Contraente ou as suas representadas, consoante o caso, terão ainda o direito a ser indemnizadas por falta de cumprimento do estabelecido no caderno de encargos ou de fichas técnicas de especificação dos Produtos (...).”;*

*“18.7 – A Primeira Contraente ou as suas representadas, consoante o caso, terão o direito a ser ressarcidas de todos os danos, patrimoniais e não patrimoniais (...) decorrentes do fornecimento de Produtos que não estejam de acordo com o estabelecido nas leis aplicáveis e a cada momento em vigor.”;*

*“18.8 – (...) uma penalidade no valor de 1.000.000 € (um milhão de euros) caso aquela forneça Produtos que ponham em causa a saúde pública, a segurança alimentar ou a segurança geral dos consumidores (...).”;*

*“18.10 – No caso de o Produto não cumprir com o disposto na Clausula 4 [conformidade e entrega dos produtos] ou na Clausula 8 [garantia dos produtos e assistência técnica] a Primeira Contraente e/ou as suas representadas terá(ão) o direito (...) de ser(em) indemnizada(s) (...) num valor mínimo de 1.500 € (mil e quinhentos euros) por cada lote não entregue e devolvido (...)”*

- 13- As notas de crédito emitidas à B... destinam-se a repor o nível de rendimento que a B... deixou de obter por força do incumprimento, mora ou cumprimento defeituoso do contrato por parte da Requerente.
- 14- A Requerente efectuou um pedido de reembolso de IVA na declaração periódica de Novembro de 2018, no valor de €306.034,18.
- 15- Na sequência do pedido de reembolso de IVA, foi instaurado o procedimento de inspecção, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2019..., pelos Serviços de Inspeção da Direcção de Finanças de ... .
- 16- Em 27-05-2019, a Requerente foi notificada do Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, no qual foram propostas correcções ao crédito de imposto no valor de €105.834,81 e, em consequência, proposta a redução do reembolso de IVA para o montante de €200.199,37.
- 17- Em 11-06-2019, a Requerente exerceu direito de audição sobre o projecto de relatório de inspecção tributária.

18- Em 16-08-2019, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária, no qual se mantiveram as correcções propostas no projecto de relatório, com excepção da correcção proposta às notas de crédito n.ºs .../... e .../..., no valor de €6.532,00.

19- Do relatório de inspeção notificado à Requerente consta, além do mais, o seguinte:

### III.1 DOS FACTOS RELEVANTES E DO DIREITO

III.1.1 – Conforme foi referido na alínea iv.) do ponto II.3.3.2.2, a A... regularizou imposto com base em notas de crédito emitidas às grandes cadeias de distribuição, relativamente a campanhas promocionais, serviços de logística, publicidade, penalizações e descontos de rappel.

#### III.1.2.1 – Notas de crédito conexas com descontos comerciais

III.1.2.1.1 – Por análise, ao conteúdo das notas de crédito emitidas pela A... , verificamos a existências de designações variadas, tais como: cooperação comercial, geral total, rappel consumo, linea/linear e desconto promocional.

Estas notas de crédito emitidas espelham faturas e notas de débito, com idêntico conteúdo, emitidas pelos clientes, como é procedimento habitual da A... .

III.1.2.1.2 – Foi solicitado à A... que efetuasse uma explicação detalhada de cada rubrica, descrevendo a que se referem as designações indicadas, e o modo de cálculo dos respetivos montantes.

III.1.2.1.3 – Na resposta dada referiu que se tratam de designações que variam de cliente para cliente, mas que de um modo global se referem a descontos comerciais. O modo de cálculo respeita a um percentual contratualmente estabelecido, que incide sobre o volume de vendas de um determinado período. A título de exemplo, a A... enviou uma demonstração com os cálculos subjacentes a algumas notas de crédito de suporte ao imposto regularizado, e que se anexa. (anexo nº1)

III.1.2.1.4 - Assim sendo, uma vez que se tratam de descontos comerciais, os mesmos respeitam à correção do valor das vendas de mercadorias efetuadas em momento anterior, cuja liquidação de

imposto e declaração do mesmo ocorreu em momento anterior. Ou seja, estes descontos comerciais irão conduzir à redução do valor tributável das operações principais, que são as vendas das mercadorias (al. b) do nº6 do art. 16º do CIVA).

III.1.2.1.5 – Como foi referido na al. i do ponto II.3.3.2.1, a atividade da A... consiste na venda de frutas, que são tributadas à taxa reduzida, por enquadramento na verba 1.6.4 da Lista I anexa ao CIVA. Assim, a concessão de descontos comerciais, com consequências na redução do valor tributável das operações, deverá seguir em termos de taxa aplicada, igualmente a taxa reduzida.

Por análise aos documentos que sustentam as regularizações de imposto a favor da A... , relativamente a estes descontos comerciais concedidos, verifica-se que a taxa aplicada foi a taxa normal. Assim sendo se conclui, que a A... regularizou imposto em excesso, ao ter aplicado às operações de correção, a taxa normal, quando nas operações principais de vendas, aplicou a taxa reduzida, pelo que propõe a correção do imposto regularizado em excesso, nos documentos que seguidamente se identificam:

Data de Emissão	Nº Documento	NIF do cliente	Designação do Cliente	Valor Tributável	Valor do IVA indevidamente regularizado à tx normal	Valor do IVA que deveria ter sido regularizado à tx reduzida	IVA regularizado em excesso	Anexo nº
2018-09-13	NCA ... / ...	...	B...	3.400,00	782,00	204,00	578,00	2
2018-09-13	NCA ... / ...	...	B...	156.470,55	35.988,23	9.388,23	26.600,00	3
2018-09-27	NCA ... / ...	...	D...	16.204,94	3.727,14	972,30	2.754,84	4
Total de imposto indevidamente regularizado - período 201809							29.932,84	
2018-10-03	NCA ... / ...	...	E...	1.542,28	354,72	92,54	262,18	5
2018-10-15	NCA ... / ...	...	B...	4.300,00	989,00	258,00	731,00	6
2018-10-15	NCA ... / ...	...	B...	158.202,33	36.386,54	9.492,14	26.894,40	7
Total de imposto indevidamente regularizado - período 201810							27.887,58	
2018-11-12	NCA ... / ...	...	B...	149.631,76	34.415,30	8.977,91	25.437,39	8



2018-11-12	NCA ... / ...	...	B...	5.200,00	1.196,00	312,00	884,00	9
2018-11-26	NCA ... / ...	...	D...	22.218,63	5.110,28	1.333,12	3.777,16	10
2018-11-26	NCA ... / ...	...	D...	8.708,13	2.002,87	522,49	1.480,38	11
2018-11-26	NCA ... / ...	...	D...	82.414,04	18.955,23	4.944,84	14.010,39	12
Total de imposto indevidamente regularizado - período 201811							45.589,33	

### III.1.2.2 – Notas de crédito conexas com penalizações

III.1.2.2.1 – Da análise efetuada às notas de crédito emitidas pela A... , verifica-se igualmente a existência de alguns documentos emitidos aos clientes " B... " (NIF: ... ) e " C... " (NIF: ... ), com a designação de "Penal - penalizações" e "Penalização – atraso na entrega", respetivamente.

Estas notas de crédito emitidas espelham faturas com idêntico conteúdo, emitidas pelos clientes, como é procedimento habitual da A... .

III.1.2.2.2 – Foi solicitada à A... o envio do clausulado contratual onde constasse a tipificação e a descrição das penalizações contratuais, que serviram de base à emissão destas notas de crédito.

III.1.2.2.3 – No que se refere ao B... , pela análise da informação enviada e que consta do anexo nº13, as penalizações contratuais encontram-se previstas e tipificadas na cláusula 18 "Penalidades específicas", e seguidamente procede-se à sua descrição e análise:

" 18. Penalidades específicas.

18.1. Em caso de incumprimento, mora ou cumprimento defeituoso (no qual se inclui a não conformidade qualitativa dos Produtos) da obrigação de entrega dos Produtos estabelecida na Cláusula 4 e no ponto IV do Anexo I (quando aplicável), a Primeira Contraente ou as suas representadas, consoante o caso, terão direito a ser indemnizadas pela Segunda Contraente em montante igual a 10% (dez por cento) do preço de aquisição dos Produtos em causa

18.2. O direito de indemnização referido no parágrafo anterior não será exercido no caso de o nível de serviço mensal (medido este pelo número de caixas ou outras unidades de acondicionamento encomendadas e pontualmente recebidas no mês de calendário imediatamente anterior), obtiver satisfação igual ou superior a 95%, salvo se as Contraentes acordarem de forma diferente no Anexo I (quando aplicável) ao presente Contrato

18.3. No caso de a Segunda Contraente ser um fornecedor em processo de reposição contínuo (CRP), as Contraentes acordam que: (a) O nível de serviço mensal será calculado atendendo à diferença entre o número de caixas encomendadas para os estabelecimentos comerciais e enviadas pelos entrepostos da Primeira Contraente; (b) O Anexo I (quando aplicável) define os dias de cobertura, entendendo-se como tal o período (em dias) durante o qual a Segunda Contraente garante que a Primeira Contraente ou suas representadas tenham em stock determinadas quantidades de Produto(s) para fazer face às vendas previstas; (c) No caso de as entregas pela Segunda Contraente desrespeitarem o nível de serviço mensal ou os dias de cobertura, a Primeira Contraente ou as suas representadas têm o direito de aplicar àquela a penalização prevista no referido Anexo I (quando aplicável), salvo acordo, expresso e por escrito, das Contraentes em sentido contrário.

18.4. As Contraentes acordam que as penalizações referidas nas cláusulas 18.1 a 18.3 se aplicam sobre o preço de aquisição dos Produtos, constante das respetivas faturas, ou, no caso de reclamação da fatura pela Primeira Contraente, o preço que resultar da fatura retificada ou de documento equivalente pelo qual se opere essa retificação, líquido de IVA.

18.5. A Primeira Contraente ou as suas representadas, consoante o caso, terão direito a ser indemnizadas por atraso no cumprimento da obrigação de entrega estabelecida na Cláusula 4 para a totalidade dos Produtos sujeitos a campanhas de venda com redução de preços ou de fidelização, comunicadas ao público por qualquer meio, nomeadamente folheto genérico,

temático, televisão, catálogo ou internet , num montante igual a 25%, sobre o valor total da encomenda não entregue na data acordada, onde se incluem a não entrega do Produto por falta de conformidade qualitativa do mesmo com o contratualmente acordado.

18.6. A Primeira Contraente ou as suas representadas, consoante o caso, terão ainda o direito a ser indemnizadas por falta de cumprimento do estabelecido no caderno de encargos ou de fichas técnicas de especificação dos Produtos, num montante igual ao estabelecido no ponto VI do Anexo I (quando aplicável) ao presente Contrato.

18.7. A Primeira Contraente ou as suas representadas, consoante o caso, terão direito a ser ressarcidas de todos os danos, patrimoniais e não patrimoniais, assim como pelo montante igual ao suportado com o pagamento de coimas, multas, custas, taxa de justiça, honorários de advogados e demais despesas inerentes, decorrentes do fornecimento de Produtos que não estejam de acordo com o estabelecido nas l e i s aplicáveis e a cada momento em vigor.

18.8. Sem prejuízo do disposto na cláusula 18.7, a Segunda Contraente ficará ainda constituída no dever de pagar à Primeira Contraente ou às suas representadas, consoante o caso, uma penalidade no valor de 1.000.000 € (um milhão de euros) caso aquela forneça Produtos que ponham em causa a saúde pública, a segurança alimentar ou a segurança geral dos consumidores e sempre que t a l seja imputável à mesma Segunda Contraente.

18.9. O montante da penalização previsto na cláusula 18.8, apenas será devido desde que a responsabilidade da Segunda Contraente, pela falta de qualidade dos Produtos, seja determinada inequivocamente por uma entidade independente e idónea que emitirá uma declaração nesse sentido. A indicação dessa entidade será da responsabilidade da Segunda Contraente, e deverá ocorrer no prazo máximo de 2 dias úteis, a contar da comunicação da Primeira Contraente e suas representadas. Findo este prazo, sem que a Segunda Contraente tenha efetuado a indicação da entidade independente, caberá essa indicação à Primeira Contraente e suas representadas.

18.10. No caso de o Produto não cumprir o disposto na Cláusula 4 ou na Cláusula 8 a Primeira Contraente e/ou as suas representadas terá(ão) o direito de recusar a entrega ou, se for esse o caso, devolver a totalidade do(s) lote( s ) de fabrico em causa e de ser(em) indemnizada(s) em montante correspondente ao de uma semana de vendas, calculada esta

com base na média semanal dos últimos seis meses de vendas para o Produto, e num valor mínimo de 1.500 € (mil e quinhentos euros) por cada lote não entregue ou devolvido, salvo quando o incumprimento resulte de facto posterior à entrega ou, resultando de facto anterior, for imputável à Primeira Contraente."

III.1.2.2.4 – Por análise ao clausulado exposto anteriormente, verificamos que se encontram previstas as seguintes penalidades contratuais:

- a) Em caso de incumprimento, mora ou cumprimento defeituoso, a A... terá de indemnizar o cliente, em montante igual a 10% (dez por cento) do preço de aquisição dos produtos em causa;

Esta indemnização não ocorre se, o nível de serviço, que é de um modo geral medido entre o número de caixas encomendadas e o número de caixas fornecidas, for superior a 95%;

O valor da indemnização, no caso da A... ser um fornecedor em processo de reposição contínuo, pode ser diferente de 10% (dez por cento) do preço de aquisição dos produtos em causa e, ser calculado com base no stock existente para fazer face às vendas previstas.

- b) Atraso no cumprimento da obrigação de entrega de produtos sujeitos a campanhas de venda com redução de preços ou de fidelização, comunicadas ao público por qualquer meio, nomeadamente: folheto genérico, temático, televisão, catálogo ou internet.

O valor da indemnização é de montante igual a 25%, sobre o valor total da encomenda não entregue na data acordada, onde se incluem a não entrega dos produtos por falta de conformidade qualitativa dos mesmos com o contratualmente acordado.

- c) Falta de cumprimento do estabelecido no caderno de encargos ou de fichas técnicas de especificação dos produtos, num montante igual ao estabelecido no ponto VI do Anexo I (quando aplicável) ao contrato;
- d) Danos patrimoniais e não patrimoniais, assim como pelo montante igual ao suportado com o pagamento de coimas, multas, custas, taxa de justiça, honorários de advogados e demais

despesas inerentes, decorrentes do fornecimento de produtos que não estejam de acordo com o estabelecido nas leis aplicáveis e a cada momento em vigor;

- e) Penalidade no valor de 1.000.000 € (um milhão de euros) caso a A... forneça produtos que ponham em causa a saúde pública, a segurança alimentar ou a segurança geral dos consumidores e sempre que tal seja imputável à mesma;
- f) No caso de o Produto não cumprir o disposto na Cláusula 4 ou na Cláusula 8 (do contrato), o B... tem o direito de recusar a entrega ou, se for esse o caso, devolver a totalidade do(s) lotes(s) de fabrico em causa e de ser indemnizada no montante correspondente ao de uma semana de vendas, calculada esta com base na média semanal dos últimos seis meses de vendas para o produto, e num valor mínimo de 1.500 € (mil e quinhentos euros) por cada lote não entregue ou devolvido, salvo quando o incumprimento resulte de facto posterior à entrega ou, resultando de facto anterior, ou imputável ao cliente.

III.1.2.2.5 – Por análise à tipologia de penalidades que a A... poderá ter de pagar ao cliente B..., podemos concluir que, todas as penalidades descritas pretendem a reparação de danos causados ao cliente B..., por incumprimento, atraso ou cumprimento não conforme com o contratualmente estabelecido e em última instância, para a reparação de danos infligidos sobre terceiros por consumo de produtos que coloquem em causa a saúde pública e a segurança alimentar.

III.1.2.2.6 – No que se refere ao C..., estas penalizações, com um valor fixo de Eur 250,00, conforme consta da tabela de preços enviada em substituição do clausulado contratual, respeitam a montantes cobrados por cada entrega de mercadoria efetuada fora dos horários pré-estabelecidos para o efeito. (anexo nº14)

III.1.2.2.7 – De acordo com o nº1 do art. 1º do CIVA "... estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:

- a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- b) As importações de bens;
- c) As operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias”.

Assim, o IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo, incide unicamente sobre a “atividade económica”, estando a mesma sujeita a tributação nas diversas fases do circuito económico. Assim se conclui que a tributação de uma dada operação, em sede do IVA, é feita com base na existência de uma contraprestação associada a uma transmissão de bens ou prestação de serviços, enquanto expressão da atividade económica de cada agente do circuito económico. É, pois, evidente a existência de um nexo sinalagmático.

III.1.2.2.8 - Em contraposição, e em face do exposto, o pagamento de uma indemnização constitui um facto não sinalagmático, não havendo qualquer interdependência entre a prestação indemnizatória e uma outra prestação à qual o lesado se encontrasse adstrito, nascendo *ex novo* no momento em que é causado o dano. Ora, a entrega de uma indemnização pressupõe, de *per si*, a ausência de um nexo sinalagmático e, conseqüentemente, a inexistência de qualquer natureza onerosa.

Em suma, as indemnizações que pretendem sancionar a lesão de qualquer interesses sem carácter remuneratório (porque não remuneram qualquer operação), antes se destinam a reparar um dano, não são tributáveis em IVA, na medida em que não tem subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços.

Analisando as diversas penalidades contratuais previstas no contrato firmado entre a A... e o B... e na tabela de preços praticada com o C..., verificamos que as mesmas estão conexas com incumprimentos diversos, e revestem por isso a natureza de ressarcimento de danos.

III.1.2.2.9 – A al. a) do nº6 do art. 16º do CIVA exclui do valor tributável das operações "...as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações..."

Pela análise deste preceito somos conduzidos a considerar que apenas aquelas indemnizações que sejam declaradas por um órgão jurisdicional se encontram fora do âmbito da incidência do IVA. Porém, tal entendimento afigura-se redutor em face do conceito de indemnização como instituto através do qual o lesado obtém a reparação de um dano por parte do lesante. Por conseguinte, este preceito terá de ser analisado de forma cautelosa, não devendo constituir um qualquer sinal de exclusividade de forma a não desvirtuar, por um lado, o conceito de indemnização e as normas civilísticas que o regem e a respeitar, por outro, as regras e princípios do IVA consagrados na Diretiva IVA e no CIVA.

Em face do exposto, o preceito em referência apenas poderá ser entendido no sentido de que toda a indemnização que seja reconhecida judicialmente não será sujeita a IVA, uma vez que a intenção do legislador terá sido "reconhecer que a comprovação judicial será suficiente para classificar determinadas prestações como indemnizações, obviando-se ao risco da dissimulação de operações tributáveis a coberto de conceitos aparentemente inócuos".<sup>1</sup>

Assim, e ainda que sem consagração direta na lei, mas sendo o entendimento já firmado, conforme se verifica no Acórdão nº1158/11 do Supremo Tribunal Administrativo:

I - Com base numa interpretação teleológica e sistemática do art. 16º, nº6, alínea a) do CIVA, em conjugação com o disposto nos arts. 1º, nº1, e 4º, nº1, do mesmo normativo, e tendo presente o conceito de indemnização, serão tributadas as indemnizações que correspondam, direta ou indiretamente, à contrapartida devida pela realização de uma atividade económica, isto é, que visem remunerar a transmissão de bens ou a prestação de serviços.

II – Se as indemnizações sancionarem a lesão de qualquer interesse sem carácter remuneratório porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços."

<sup>1</sup> Arnaldo, Afonso e Pedro Vasconcellos Silva – O IVA e as Indemnizações, Fisco n.º 107 – 108

III.1.2.2.10 – Face a tudo o exposto anteriormente, relativamente às notas de crédito emitidas pela A... em consequência dos documentos emitidos pelo B... e pelo C..., com a referência penalizações, verificou-se menção indevida de imposto, uma vez que as penalizações em causa, constituem indemnizações excluídas de tributação.

Apesar destas notas de crédito emitidas pela A... resultantes de faturas emitidas pelos clientes terem sido consideradas no campo 40 (regularizações de imposto a favor do sujeito passivo), os não são documentos retificativos de operações previamente existentes.

Assim, o que está em causa, é a dedução deste imposto, em sede da A..., como seguidamente se explica:

- a. O sistema normativo do IVA, é regido por um conjunto de princípios específicos que resultam quer dos diplomas comunitários, quer da jurisprudência emanada pelo Tribunal de Justiça, que permite o desenvolvimento do Direito Comunitário. O Princípio da Neutralidade do imposto, constitui um vetor fundamental da construção do sistema do IVA, e tem no exercício do direito à dedução, um importante pilar;
- b. O direito à dedução do imposto, como garantia da neutralidade do mesmo, não é absoluto, pois em face de determinadas circunstâncias, tal direito não é reconhecido ao operador económico. Com efeito, se atentarmos nos arts. 19º, 20º e 21º, todos do CIVA, verificamos a existência de condições, limitações e exclusões, que condicionam a legítima dedução do imposto exercida pelos operadores económicos;
- c. Desde logo, se atentarmos na al. a) do nº1 do art. 19º do CIVA, verificamos que "Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;" (sublinhado nosso);
- d. O entendimento sobre a expressão "...imposto devido ou pago...", encontra-se repetidamente explicado, em acórdãos emanados pelo Tribunal de Justiça da União



8. "Assim, uma vez que esse IVA não era devido ... não tinha direito à dedução d referido IVA". (ponto 48 do Acórdão nº564/15).

Daqui se conclui, no caso em concreto das notas de crédito emitidas pela A... , resultantes d faturas emitidas pelos clientes " B... " e " C... ", subjacentes a penalizações, porqu não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano, não são tributáveis e IVA, na medida em que não têm subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação d serviços, o que conduz a que todo o imposto liquidado pelos clientes e que foi deduzido pe A... , constitua imposto indevido.

III.1.2.2.11 – Seguidamente listam-se os documentos em causa:

Data de Emissão	Nº Documento	Valor Tributável	Valor do IVA indevidamente deduzido	Anexo nº
2018-09-17	NCA ... / ...	500,00	115,00	15
2018-09-17	NCA ... / ...	250,00	57,50	16
2018-09-17	NCA ... / ...	1.500,00	345,00	17
2018-09-17	NCA ... / ...	500,00	115,00	18
2018-09-17	NCA ... / ...	250,00	57,50	19
Total de imposto indevidamente deduzido - período 201809			690,00	
2018-10-15	NCA ... / ...	313,39	72,08	20
2018-10-15	NCA ... / ...	1.873,55	430,92	21
2018-10-15	NCA ... / ...	163,47	37,60	22
2018-10-15	NCA ... / ...	2.759,99	634,80	23
Total de imposto indevidamente deduzido - período 201810			1.175,40	
2018-11-21	NCA ... / ...	1.207,77	277,79	24
2018-11-21	NCA ... / ...	1.225,54	281,87	25
Total de imposto indevidamente deduzido - período 201811			559,66	

20-O pedido de reembolso de IVA foi parcialmente indeferido, tendo apenas sido reembolsado à Requerente IVA no valor de €206.731,38.

21-Em 31-08-2019, a Requerente foi notificada das liquidações adicionais de IVA nos valores de €27.868,00 e €29.062,98, relativas aos períodos de 2018/09 e 2018/10, respectivamente.

- 22- Em 03-09-2019, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IVA, no valor de €42.371,82, relativa ao período 2018/11, e respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2019... .
- 23- Em 20-11-2019, a Requerente apresentou reclamação graciosa das referidas liquidações adicionais de IVA, no que concerne às correcções efectuadas ao IVA no valor de €83.549,85, que respeitam a:
- a) Regularizações indevidas decorrentes da aplicação da taxa de IVA normal, ao invés da aplicação da taxa de IVA reduzida, nas notas de crédito emitidas à B..., S.A., no valor de €81.124,79; e
  - b) Incorrecta aplicação do imposto a penalizações (indenizações) não tributáveis em sede de IVA, no valor de €2.425,06.
- 24- Em 25-02-2020, a Requerente foi notificada do projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- 25- Em 17-07-2020, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019..., emitida pela Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de ... .

## **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

---

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13<sup>1</sup>, o “*relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **B. DO DIREITO**

### **a. Questão prévia: Da inutilidade superveniente da lide**

A Requerente peticiona, em sede de pedido de pronúncia arbitral, a anulação das liquidações adicionais de IVA n.ºs ..., ... e ..., referentes, respectivamente, aos períodos de Setembro, Outubro e Novembro de 2018, no valor global de €83.549,85.

Porém, conforme resulta dos factos dados como provados, após a interposição do presente pedido de pronúncia arbitral, a Requerida procedeu à revogação parcial das liquidações sindicadas nos presentes autos, no que concerne à correcção referente a regularizações decorrentes da aplicação da taxa de IVA normal, nas notas de crédito emitidas ao B..., no valor total de € 81.124,79.

Face ao ocorrido, torna-se inútil, nessa parte, o prosseguimento da presente lide, quanto à correcção já objecto de anulação por parte da Requerida, na medida em que, do prosseguimento daquela, não resultará qualquer efeito sobre a relação jurídica material controvertida, no que as partes estão, de resto, de acordo.

Como se sabe, verifica-se a inutilidade superveniente da lide quando, por facto ocorrido na pendência da causa, a solução do litígio deixe de ter interesse e utilidade, o que justifica a extinção da instância (cfr. artigo 277.º, al. e), do Código de Processo Civil). Como referem LEBRE DE FREITAS, JOÃO REDINHA, RUI PINTO, a inutilidade ou

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

impossibilidade superveniente da lide “dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou se encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio”.

Assim, se, por virtude de factos novos ocorridos na pendência do processo, parte do escopo visado com a pretensão deduzida em juízo já foi atingido por outro meio, pelo que a decisão a proferir não envolve efeito útil, ocorre, nesse âmbito, inutilidade superveniente da lide.

Decorre da actuação administrativa dada como provada que a pretensão formulada pela Requerente, que tinha como finalidade a declaração de ilegalidade e anulação por este Tribunal do acto sindicado, ficou, em parte, prejudicada porquanto a anulação das correcções e dos seus efeitos foi conseguida por outra via, depois de iniciada a instância. Na verdade, a revogação parcial da liquidação impugnada, implica que a instância atinente à apreciação da legalidade dessa liquidação na parte respeitante à correcção relativa a regularizações decorrentes da aplicação da taxa de IVA normal, nas notas de crédito emitidas ao B..., se extinga por inutilidade superveniente parcial da lide, dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos, perde utilidade a apreciação, em relação a tais liquidações, dos vícios alegados em ordem à sua invalidade, ficando sem objecto a pretensão impugnatória contra elas deduzida.

Permanecendo, porém, parcialmente na ordem jurídica o acto de liquidação, não tendo a Requerente encontrado totalmente na via administrativa a satisfação da sua pretensão, sempre se deverá manter a instância para apreciação da liquidação na parte relativa à correcção referente à aplicação de imposto a penalizações que a AT entende não serem tributáveis em sede de IVA, no valor de € 2.425,06.

Nestes termos, este Tribunal julga verificar-se a inutilidade superveniente parcial da lide no que concerne ao pedido de anulação do acto tributário relativamente à correcção no valor de €81.124,79, referente a regularizações decorrentes da aplicação da taxa normal de IVA, nas notas de créditos emitidas à B..., S.A., objecto do presente processo, o que implica a

---

extinção parcial da correspondente instância nos termos do disposto no artigo 277.º, al. e) do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

### **b. Da questão de fundo**

A questão principal a decidir nos presentes autos prende-se em saber, conforme sintetiza a Requerente, se *“os valores constantes das notas de crédito emitidas pela Requerente ao C... e ao B..., a título de compensação/remuneração por atraso na entrega de fruta e legumes, ou pela sua entrega em condições não conformes ao contrato de fornecimento, estão sujeitas a IVA”*.

Sustenta a Requerente que as penalizações em causa têm subjacente uma transmissão de bens e se destinam, quanto à C..., a repor o nível de rendimento que aquela deixou de obter por força da entrega da fruta/legumes fora dos horários contratualmente acordados, pelo que tais penalizações têm natureza remuneratória e, quanto à B..., destinam-se a repor o nível de rendimento que esta deixou de obter por força do incumprimento, mora ou cumprimento defeituoso do contrato por parte da Requerente, motivos pelos quais estão aquelas penalidades sujeitas a IVA.

Por sua vez, aponta a Requerida que as penalizações em causa não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano, razão pela qual, em seu entender, não estão sujeitas a tributação em sede de IVA.

Vejamos:

O IVA é um imposto geral sobre o consumo que incide sobre uma actividade económica, ou seja, sobre operações que tendo enquadramento nos critérios de incidência objectiva do imposto previstos no artigo 1.º do CIVA, preenchem os pressupostos do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, nomeadamente actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as profissões liberais.

De acordo com o n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, são consideradas prestações de serviços, as operações efectuadas a título oneroso que não constituam transmissões, importações ou aquisições intracomunitárias de bens.

A tributação em sede de IVA de uma determinada operação é, deste modo, feita com base na existência de uma contraprestação associada a uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, enquanto expressão da actividade económica de cada agente.

Para o enquadramento da questão da sujeição ou não das quantias pagas a título de indemnização, há que ter em conta o princípio subjacente do IVA, como imposto sobre o consumo, e que corresponde ao disposto na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA) no sentido de que o que o IVA pretende tributar é a contraprestação de operações tributáveis e não a indemnização de prejuízos, quando estes não tenham carácter remuneratório.

Assim, conforme sintetiza o Acórdão do TCA-Sul de 03-12-2020, proferido no processo n.º 8181/14.0BCLSB<sup>2</sup>, *“se as indemnizações apenas reparam a lesão de um interesse, sem carácter remuneratório, porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a ressarcir um dano, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma operação tributável. Isto quer a indemnização seja prestada para ressarcir danos emergentes quer lucros cessantes, porque, nos casos em que se justifica, é o resultado das duas que repõe as coisas no estado em que estariam se não se tivesse produzido o dano. Pelo contrário, se a indemnização (com ou sem pagamento de lucros cessantes) tiver carácter remuneratório há uma operação económica subjacente que a torna sujeita a tributação, como regra geral”*.

O artigo 16.º do CIVA, sob a epígrafe, “Valor tributável nas operações internas”, dispõe que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

Para além disso, o n.º 6, alínea a), do mesmo preceito, estabelece que do valor tributável referido no número anterior são excluídos *“[o]s juros pelo pagamento diferido da contraprestação e as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações”*.

A adopção de uma interpretação estritamente literal levaria a restringir a aplicação do preceito apenas às indemnizações declaradas por decisão jurisdicional, o que afastaria, por

---

<sup>2</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

exemplo, uma indemnização por falta de cumprimento da prestação no âmbito de um contrato só porque a mesma não foi declarada judicialmente. Pelo que tem sido entendido que a referência à indemnização declarada judicialmente não deverá constituir um sinal de exclusividade.

Deste modo, quando não sejam declaradas judicialmente, de forma a determinar se as indemnizações se encontram sujeitas a IVA, impõe-se que se atenda à natureza das mesmas, isto é, cumpre indagar se as indemnizações têm carácter remuneratório ou se visam apenas ressarcir um dano.

Tem o STA decidido serem tributadas as indemnizações que correspondem, directa ou indirectamente, à contrapartida devida pela realização de uma actividade económica, isto é, que visam remunerar a transmissão de bens ou a prestação de serviços.

Com efeito, como tem sido entendido pela jurisprudência<sup>3</sup>:

*“1. O pagamento de indemnização, incluindo lucros cessantes, poderá ter carácter remuneratório ou ressarcitório.*

*2. Apenas está sujeita a IVA a indemnização com função remuneratória.”*

E como esclarece o STA, *“Com base numa interpretação teleológica e sistemática do artº 16º, nº 6, alínea a), do CIVA, em conjugação com o disposto nos arts. 1º, nº 1, e 4º, nº 1, do mesmo normativo, e tendo presente o conceito de indemnização, serão tributadas as indemnizações que correspondam, directa ou indirectamente, à contrapartida devida pela realização de uma actividade económica, isto é, que visem remunerar a transmissão de bens ou a prestação de serviços.”*

As indemnizações em causa nos presentes autos visam, no que diz respeito às indemnizações pagas à C..., compensar os danos decorrentes da entrega de mercadorias fora dos horários pré-estabelecidos, enquanto as indemnizações pagas à B... têm em vista compensá-la pelos rendimentos que deixou de obter por força do incumprimento, mora ou cumprimento defeituoso.

Ressalvado o respeito devido a outras opiniões, julga-se que estamos perante duas situações distintas.

---

<sup>3</sup> Cfr. Ac. do TCA-Sul de 03-12-2020, proferido no processo 8181/14.0BCLSB.

As indemnizações pagas à C..., estarão ligadas aos eventuais custos operacionais acrescidos, derivados da circunstância de as mercadorias serem entregues fora dos horários estabelecidos, que poderão, naturalmente, passar pelo pagamento de horas extraordinárias ao pessoal encarregado de as receber, por despesas de armazenamento, ou outras relacionadas com necessidades operacionais em alturas em que a organização empresarial do destinatário das mercadorias não está, normalmente, disponível para tais operações.

Assim sendo, como será, não se poderão as mesmas julgar como sendo, directa ou indirectamente, uma contrapartida por uma entrega de bens ou prestação de serviços.

Já as indemnizações pagas à B..., tem em vista ressarcir lucros cessantes, ou seja, rendimentos que aquela deixou de obter por força do incumprimento, mora ou cumprimento defeituoso, encontrando o seu fundamento na relação contratual estabelecida entre a Requerente e a sua cliente, sendo, por isso, directamente conexas com operações tributáveis.

Assim, as referidas penalizações devem ser consideradas, em termos económicos, como fazendo parte integrante das referidas operações e, em tal medida, têm carácter remuneratório, encontrando-se, desse modo, sujeitas a IVA, pelo que deverá proceder, também nesta parte, o presente pedido de pronúncia arbitral.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Declarar a inutilidade superveniente da lide no que concerne ao pedido de anulação do acto tributário na parte correspondente ao montante de €81.124,79;
- b) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral subsistente, na parte relativa às indemnizações pagas à B..., e, por conseguinte, anular nessa parte os actos de liquidação de IVA n.ºs ..., relativo ao período 092018, n.º ..., relativo ao período 102018 e n.º ..., relativo ao período 112018, e da demonstração de acerto de contas n.º 2019 ...;
- c) Julgar improcedente a restante parte do pedido arbitral, absolvendo, nessa medida, a Requerida do pedido;



- d) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 4,00, a cargo da Requerente, e de € 2.750,00, a cargo da Requerida.

#### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €83.549,85, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.754,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

3 de Março de 2022

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Marcolino Pisão Pedreiro)

O Árbitro Vogal  
(Rui Miguel Zeferino Ferreira)