

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 798/2022-T

Tema: IVA-Imposto sobre o Valor Acrescentado. Indemnização por incumprimento de obrigação contratual. Tributação em sede de IVA.

SUMÁRIO:

1. Uma indemnização contratual pode ter natureza ou carácter ressarcitório ou remuneratório, sendo que apenas esta última deve ser sujeita a tributação em sede de IVA.
2. A indemnização que apenas sancione a lesão de um interesse, sem carácter remuneratório, que não renumere qualquer operação, não está sujeita a IVA.
3. Uma indemnização que tenha subjacente a partilha ou o reembolso de custos tem carácter remuneratório e tem de ser sujeita a IVA, porquanto, tal indemnização corresponde direta ou indiretamente à contrapartida devida pela realização de uma atividade económica, isto é, visa remunerar uma prestação de serviços com a qual tem um nexó sinalagmático direto.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Fernanda Maçãs (árbitro presidente), Dr.^a Maria Alexandra Mesquita e Dr. Jesuíno Alcântara Martins (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 28 de fevereiro de 2023, acordam no seguinte:

I – Relatório

1. A contribuinte **A...; SA.**, NIPC ..., com sede na Rua ..., n.º ... –..., ...-... Lisboa, (doravante

1.

designada por Requerente), apresentou, no dia 27 de dezembro de 2022, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º e do n.º 2 dos artigos 6.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 66- B/2012, de 31 de dezembro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante RJAT), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT ou Requerida).

2. A Requerente formulou o pedido de pronúncia arbitral (ppa) sobre a ilegalidade do ato de liquidação de IVA n.º 2022..., no valor de € 92.000,00, bem como da demonstração de acerto de contas n.º 2022..., ambos relativos ao período de tributação de outubro de 2020, e ainda o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.
3. Em 28.12.2022, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou regularmente constituído em 28 de fevereiro de 2023.
6. Em virtude do árbitro vogal Professor Doutor Carlos Lobo ter apresentado a renúncia ao cargo, nos termos e ao abrigo do n.º 5 do artigo 6.º do Regulamento de Seleção e Designação de Árbitros em Matéria Tributária, por despacho de 06 de outubro de 2023, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD determinou a substituição do Professor Doutor Carlos Lobo, como árbitro adjunto, pela Dra. Maria Alexandra Mesquita.
7. Em 28 de fevereiro de 2023, nos termos artigo 17.º do RJAT, a AT foi notificada para apresentar a resposta.
8. Em 13 de abril de 2023, a AT apresentou a sua Resposta e nela sustenta que a demonstração de acerto de contas n.º 2022... e a liquidação de IVA n.º 2022..., no valor de € 92.000,00,

relativa ao período de tributação de outubro de 2020, não está ferida de ilegalidade, e por isso deve ser mantida na ordem jurídica.

9. Considerando que a Requerente no pedido arbitral requereu a produção de prova testemunhal sem indicar a respetiva factualidade, mas que depois de notificada para esse efeito e em face do que veio dizer aos autos, se verificou que a haver prova a produzir seria através de documento e que os factos indicados se encontram todos suportados em documentos, e sendo a questão a decidir estritamente de direito, também por este motivo, por despacho de 08 de maio de 2023, o Tribunal decidiu não se justificar a produção de prova testemunhal.
10. Assim, não havendo lugar a produção de prova constituenda, e não tendo sido suscitada matéria de exceção, através do mesmo despacho, e ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, a simplificação e informalidade do processo arbitral (cfr. art.ºs. 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT), o Tribunal dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. Foi ainda decidido notificar as partes para, no prazo de quinze dias a partir da notificação do referido despacho, apresentarem alegações escritas, sendo que foi concedida à Requerida a faculdade de, caso assim o entendesse, juntar as suas alegações com carácter sucessivo relativamente às produzidas pela Requerente.
11. No despacho de 08.05.2023, foi designado o dia 28 de agosto de 2023 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral. Porém, por razões de gestão de prioridades processuais, por parte designadamente do árbitro relator do processo arbitral, por despacho de 16 de agosto de 2023, o Tribunal decidiu, ao abrigo do normativo do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, prorrogar por dois meses o prazo para a prolação da decisão arbitral.
12. A Requerida optou por não apresentar alegações, tendo a Requerente procedido à apresentação das suas alegações em 30 de maio de 2023.

II. RAZÕES ADUZIDAS PELAS PARTES

II.1 Pela Requerente

13. A Requerente considera que o ato de liquidação de IVA, n.º 2022..., no valor de € 92.000,00, e a respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2022..., relativo ao período de tributação de outubro de 2020, são ilegais por erro nos pressupostos de facto e de direito, por violação do artigo 1.º do Código do IVA e dos artigos 1.º, 2.º e 9.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), devendo, consequentemente, ser anulados nos termos do artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA).
14. A Requerente considera que a indemnização, no valor de € 400.00,00, a que se refere a fatura n.º 10FTV 2020/1, e paga pela sociedade C..., em conformidade com os normativos do artigo 1.º do CIVA e dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º, n.º 1 alínea c) e 9.º da Diretiva IVA, não está sujeita a tributação em sede de IVA.
15. A Requerente considera que no relatório do procedimento de inspeção tributária, a Requerida fez um erróneo enquadramento jurídico-tributário da indemnização recebida pela Requerente e paga pela sociedade C... .
16. Para tanto invoca a doutrina do Professor Sérgio Vasques, quer quanto à universalidade do IVA enquanto imposto geral sobre o consumo, quer em relação ao conceito de atividade económica quando aquele ilustre Professor evidencia que é no exercício de uma “(...) atividade económica (...) que assenta toda a incidência subjetiva e objetiva do IVA”, o que implica a densificação de tal conceito “(...) em termos tão amplos quanto possível (...); [Contudo,] (...) essa noção não pode ser levada tão longe que faça perigar a segurança dos contribuintes ou que leve à tributação de realidades onde não se manifeste capacidade contributiva” – cfr. SÉRGIO VASQUES, O Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2015, pp. 129 e 130.
17. A Requerente socorre-se, ainda, de Sérgio Vasques para sublinhar que “é necessário que uma atividade seja remunerada para que a possamos dizer económica” – cfr. SÉRGIO VASQUES, O Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2015, p. 132.
18. A Requerente invoca a doutrina do Professor Xavier de Basto para referir que “Uma atribuição patrimonial, qualquer que seja, terá, em princípio, subjacente uma prestação de

serviço, se não for contrapartida de uma entrega de bens, mesmo que tal prestação de serviços haja de qualificar-se (como faz a administração francesa) de inominada (inomé), por ser desconhecido ou de difícil identificação o seu conteúdo. Há que, todavia, ter o cuidado de não levar longe demais o significado e as implicações da renúncia da diretiva em definir, de modo positivo, as prestações de serviços e em identificar o seu conteúdo. Parece ser necessário que, de qualquer modo, exista um serviço. Uma atribuição patrimonial feita por um sujeito passivo não pode ser considerada, sem mais, como contrapartida de um serviço” – cfr. XAVIER DE BASTO, A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia, Lisboa, pp. 172 e 173.

19. A Requerente considera que a sujeição de uma operação a IVA depende da subsunção de uma determinada operação ao conceito de atividade económica, a qual necessariamente pressupõe a existência de uma relação jurídica entre as partes, no âmbito da qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contraprestação efetiva de um serviço/bem individualizável prestado/fornecido ao beneficiário.
20. No sentido de demonstrar que de acordo com a jurisprudência europeia das prestações recíprocas, uma operação só é tributável se houver um nexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, um sinalagma individualizável, isto é, se houver uma relação jurídica determinável entre prestador e beneficiário, ou seja, para que exista uma contraprestação para efeitos de IVA é necessário que, em simultâneo: (i) exista um nexo de ligação ou vínculo direto entre o bem entregue ou o serviço prestado e (ii) a contrapartida recebida, a Requerente invoca um significativo acervo de Acórdãos do TJUE, de que se destacam os seguintes:
- “A exigência de as operações tributáveis serem efetuadas contra um pagamento é confirmada pelo facto das atividades económicas dos sujeitos passivos (...) serem necessariamente atividades realizadas com o propósito de obter o pagamento de uma contraprestação ou de serem suscetíveis de ser recompensadas mediante o

pagamento de uma contraprestação (...)” – cfr. Acórdão Hong Kong Trade (processo n.º C-89/81);

- “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 de um contravalor” – cfr. Acórdão Tolsma (processo n.º C-16/93);
- “(...) quando a atividade de um prestador consiste em fornecer exclusivamente prestações, sem contrapartida direta, não existe matéria coletável, não estando, portanto, estas prestações sujeitas ao IVA (...)”, uma vez que “(...) a matéria coletável de uma prestação de serviços é constituída por tudo o que é recebido em contrapartida do serviço prestado e que, deste modo, uma prestação de serviços só é tributável se existir um nexo direto entre o serviço prestado e a contrapartida recebida (...)” – cfr. Acórdão Tolsma (processo n.º C16/93);
- “(...) que a noção de prestação de serviços efetuada a título oneroso, nos termos da parte inicial e do n.º 1 do artigo 2.º da sexta diretiva, pressupõe a existência de um nexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido” – cfr. Acórdão Apple and Pear (processo n.º C-102/86);
- “(...) uma prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva, e só é assim 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” – cfr. Acórdão Tolsma (processo n.º C-16/93).

21. Embora considere que a indemnização paga pela sociedade C... não se encontra sujeita a IVA, a Requerente reconhece que a tributação em sede de IVA de valores pagos a título de “indemnização”, “compensação” ou “penalização” é bastante controversa, sobretudo quando prevista contratualmente, não existindo norma que preveja expressamente o seu enquadramento fiscal – ao contrário do que sucede, por exemplo, com as indemnizações

declaradas judicialmente ou decorrentes de atos de autoridade pública (cfr. artigo 16.º, n.ºs 2, alínea d), e 6, alínea a), do CIVA) – cfr. artigo 62.º do ppa.

22. A Requerente invoca a doutrina administrativa da AT sancionada por despacho do Subdiretor-geral dos Impostos no âmbito do processo n.º 524, defendendo que “(...) porque o que está em causa é o valor de operações tributáveis, não devem ser tributadas as indemnizações, ainda que decorrentes de responsabilidade contratual, quando nenhuma operação tenha existido” – cfr. Doc. 14 do ppa –, bem como o entendimento da Direção de Serviços do IVA, explanado nos despachos n.ºs V023 2007015, de 12 de novembro de 2007, e L129 2007521, de 26 de junho de 2008, em que foi sustentado que “As penalidades contratuais por incumprimentos diversos, a debitar pelo cliente ao fornecedor, que sancionam o incumprimento de uma obrigação contratual ou, em geral, a lesão de qualquer interesse, não são tributáveis em IVA”.
23. A Requerente sublinha que, no relatório do procedimento de inspeção tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira salienta que “Para enquadramento da questão da sujeição ou não a IVA das quantias recebidas a título de indemnização, há que ter em conta o princípio subjacente do IVA (...), pretendendo tributar a contraprestação de operações tributáveis e não a indemnização de prejuízos, que não tenham carácter remuneratório” e, ainda, que “(...) as indemnizações sancionam a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano imputável àquele que indemniza, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços” – cfr. Doc. 12 do ppa.
24. A Requerente salienta que no âmbito do contrato-promessa de compra e venda, as partes vincularam-se à celebração do contrato de compra e venda definitivo mediante o cumprimento a priori de certas obrigações e, bem assim, à verificação de determinadas condições. Obrigações e condições essas que, nos termos do próprio contrato – como aliás, do Direito das obrigações –, uma vez incumpridas, despoletariam o pagamento de uma indemnização pela parte inadimplente à contraparte. Em concreto, as partes estabeleceram que, caso a sociedade C... não cumprisse as condições previamente acordadas, teria de pagar à Requerente uma indemnização correspondente a 50% dos custos incorridos com os

estudos técnicos solicitados e pagos por esta última, até ao montante máximo de € 400.000 – cfr. Docs. 5, 6 e 7 do ppa.

25. A Requerente sublinha que, ao contrário do que alega a Autoridade Tributária no relatório do procedimento de inspeção tributária, a indemnização paga pela sociedade C... não configura qualquer “repartição dos custos incorridos pelas três entidades intervenientes, quando foi tornado claro que a operação não avançaria nos termos pretendidos” e que tão-pouco se trata de uma “partilha dos riscos de uma operação que não veio a concretizar-se, mas que teve custos associados”, ao contrário do que sucedeu em relação ao B... .
26. A Requerente defende que inexistente qualquer relação tripartida, bem como inexistente qualquer relação jurídica ou económica entre a sociedade C... e o B..., ao invés, trata-se de relações jurídicas totalmente independentes entre si, pelo que as eventuais prestações e operações entre as partes são, de facto, distintas e independentes e, logo, a indemnização *sub judice* terá de ser enquadrada para efeitos de IVA (e quaisquer outros, em rigor) no âmbito da relação em que efetivamente se insere e nos termos em que expressamente foi prevista pelas partes.
27. A Requerente reforça este entendimento dizendo que “(...) o pagamento efetuado pela C..., em virtude do incumprimento do contrato celebrado com a Requerente, não poderá qualificar-se como uma indemnização, na medida em que carece de carácter remuneratório” – cfr- artigo 83.º do ppa – ou seja, não houve qualquer relação jurídica no âmbito da qual tenham sido transacionadas prestações recíprocas ou, em rigor, qualquer operação que se traduza num ato de consumo por parte da sociedade C..., devendo-se concluir que inexistente qualquer operação tributável em sede de IVA.
28. Neste domínio, a Requerente invoca doutrina para salientar que “(...) quando os operadores económicos, em virtude do incumprimento (...) recebem um determinado montante pecuniário para reparação dos danos e prejuízos causados, estão a receber uma quantia que não tem correspondência com um qualquer fornecimento de bens e ou prestação de serviços que lhes caiba realizar”, ou “(...) sob uma diferente perspetiva, e conforme acima assinalado, o IVA é um imposto que visa tributar atos de consumo, pelo que é necessário

- existirem verdadeiros atos de consumo para que ocorra a tributação em sede de IVA” – cfr. Conceição Gamito, Frederico Antas e Joana Branco Pires, Indemnizações por Não Cumprimento do Período de Fidelização, Cadernos de IVA 2016, Almedina, pp. 86 e 87.
29. A Requerente ainda salienta que não estando a pessoa que paga a indemnização (no caso a C...) “(...) a adquirir um qualquer benefício ou vantagem patrimonial que lhe permita caracterizar-se como sendo um verdadeiro consumidor de um bem ou serviço hipoteticamente fornecido por um operador económico”, não pode o quantitativo percecionado (a indemnização) estar abrangido pela incidência do imposto – cfr. Conceição Gamito, Frederico Antas e Joana Branco Pires, Indemnizações por Não Cumprimento do Período de Fidelização, Cadernos de IVA 2016, Almedina, pp. 86 e 87.
30. A Requerente sublinha que uma operação tributável há de sempre pressupor a existência de umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, não se podendo concluir pela existência de uma operação tributável caso não exista bilateralidade ou sinalagma (prestação e contraprestação) ou se houver mera corresponsabilidade indireta, resultando, assim, claro da factualidade invocada que a indemnização paga pela sociedade C... não o foi em razão e como forma de remunerar uma prestação da contraparte. O pagamento da indemnização *sub judice* visou tão só minimizar o impacto do investimento realizado pela Requerente.
31. A Requerente salienta que a Autoridade Tributária e Aduaneira no relatório final do procedimento de Inspeção tributária – embora erroneamente – refere que a indemnização representa “um reembolso de custos” e não uma qualquer compensação ou substituição por lucros cessantes – cfr. Doc. 12 do ppa – e que, ao contrário do que a Autoridade Tributária e Aduaneira parece entender, o facto de a indemnização ter sido calculada por referência a “50% dos custos incorridos com os estudos técnicos”, “no montante máximo de EUR 400.000”, não pode, nem deve, ser entendido como uma partilha de custos estabelecida entre as partes, uma vez que a indemnização paga visou tão-somente mitigar os prejuízos causados pelo incumprimento contratual por parte da sociedade C... .

-
32. A Requerente salienta que inexistindo qualquer relação jurídica no âmbito da qual foram transacionadas prestações recíprocas, e não constituindo o valor recebido pela Requerente uma contraprestação efetiva de um qualquer serviço individualizável em que tenha existido umnexo direto entre um hipotético serviço prestado e a contraprestação recebida, o montante correspondente à indemnização paga pela sociedade C... não se encontra sujeito a IVA.
33. A Requerente sublinha que não deve relevar nos presentes autos a mera qualificação (rectius, a formulação) dada pelas partes nos instrumentos contratuais que regularam a sua relação, isto é, na apreciação do enquadramento tributário da indemnização não deve relevar o facto das partes não se terem expressado, em alguns instrumentos contratuais, através das palavras “indemnização” ou “compensação”, mas antes através da expressão “reembolso de custos”.
34. Por fim, a Requerente sublinha que interessa sim atender à substância do pagamento efetuado, isto é, ao seu objetivo e pressupostos, analisar a operação em concreto, e daí retirar as devidas consequências que, no caso, não pode deixar de ser a não sujeição a IVA, isto porque da imperfeita ou juridicamente incorreta expressão das partes não se pode determinar a qualificação da indemnização.

II.2 Pela Requerida

35. A Requerida evidencia que a questão principal que se discute nos presentes autos é sobre o enquadramento a dar, em sede de IVA, à fatura n.º 10FTV 2020/1, emitida pela Requerente à sociedade S.I.I. – C..., S. A., NIF..., no valor de € 400.000,00, com a indicação “Não sujeito – Artigo 1.º CIVA” e com o descritivo “Indemnização por danos causados em resultado do não cumprimento da obrigação contratual D..., conforme adenda ao Contrato-Promessa de Compra e Venda da Parcela 2 da ... (...)”.
36. A Requerida invoca a doutrina para salientar breves aspetos do regime do IVA, em particular da incidência e que, nos termos da alínea a), n.º 1, do artigo 1.º do Código do IVA, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, «[as] transmissões de bens e as

prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

37. Os excertos doutrinários inscritos na resposta da Requerida, em relação ao regime do IVA, salientam que o seguinte:

- «Trata-se de um imposto geral sobre o consumo de base comunitária, plurifásico (incide sobre todas as fases do processo económico) e sem efeitos cumulativos (método do crédito de imposto – método subtrativo indireto)» (Joaquim Miranda Sarmiento, Catarina Matos, “Manual Teórico-Prático do IVA, 3.ª edição, Almedina, página 8).
- «O art.º 1.º do CIVA determina a sua incidência objetiva, isto é o que está sujeito a imposto. Assim, o IVA incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações de bens e as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional (neste último caso, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias).» (Joaquim Miranda Sarmiento, Catarina Matos, Op. Cit., páginas 21 e 22).
- «O art.º 2.º do CIVA estabelece a incidência subjetiva, isto é, quem está sujeito a imposto. O art.º 2.º é claro a delimitar quem é SP do imposto e quem não o é.» (Joaquim Miranda Sarmiento, Catarina Matos, Op. Cit., página 24).

38. A Requerida invoca as normas do n.º 1 dos artigos 3.º, 4.º e 16.º do Código do IVA e considera que em tais normativos a qualificação de prestação de serviços assume natureza económica e ultrapassa a definição jurídica dada pelo artigo 1154.º do Código Civil, na medida em que abrange a transmissão de direitos, obrigações de conteúdo negativo (não praticar determinado ato) e, ainda, a prestação de serviços coativa.

39. A Requerida sublinha que, em sede de IVA, a tributação de uma determinada operação é feita com base na existência de uma contraprestação associada a uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, enquanto expressão da atividade económica de cada agente.

40. E que, tendo presente as características do IVA, importa precisar o conceito de indemnização e as realidades que a mesma abrange, associado como está à responsabilidade civil, uma das fontes de obrigações presentes no Código Civil, que pode revestir natureza contratual ou extracontratual.
41. A Requerida invoca os normativos do artigo 562.º e n.º 1 do artigo 564.º do Código Civil e realça que a lei distingue os tipos de danos patrimoniais, entre danos emergentes e lucros cessantes.
42. Em face dos normativos legais, a Requerida evidencia que são danos patrimoniais: i) os prejuízos causados nos bens ou direitos já existentes à data da lesão, ou seja, danos emergentes; e, ii) os lucros cessantes que se traduzem numa valorização que abrangem os benefícios que o lesado deixou de obter por causa do facto ilícito, mas a que ainda não tinha direito à data da lesão.
43. Deste modo, a Requerida realça que a cobertura de danos emergentes – o prejuízo causado - é uma prestação indemnizatória, sem carácter remuneratório, porquanto se limita a repor a situação existente à data da ocorrência do sinistro, não se verificando o mesmo relativamente aos lucros cessantes, que, por se tratar da cobertura de prejuízos futuros, geram enriquecimento na esfera do beneficiário.
44. Em face dos normativos do artigo 562.º e n.º 1 do artigo 564.º do Código Civil, a Requerida considera que o dever de indemnizar pelos benefícios que o lesado deixou de obter em consequência da lesão, vulgarmente designada por lucros cessantes, é uma forma de reparação do dano, que repõe as coisas no estado em que estariam se não se tivesse produzido o dano, isto é, a indemnização pelo lucro cessante corresponde ao período que medeia entre a prática do facto e a liquidação do dano.
45. A Requerida salienta que pode haver dificuldades no cálculo dos lucros cessantes, mas essa dificuldade, a existir, não invalida o princípio subjacente de que a indemnização pelos lucros cessantes é uma atuação do dever de reposição das coisas no estado em que estariam se não se tivesse produzido o dano.

46. E que sendo o IVA um imposto geral sobre o consumo, que abrange na sua incidência as transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuadas a título oneroso, por um sujeito passivo de imposto, agindo nessa qualidade e localizadas no território nacional, isto é, que tributa a contraprestação de operações tributáveis, naturalmente que se exclui da sujeição a imposto as prestações indemnizatórias, que não tenham carácter remuneratório.

47. A este propósito a Requerida socorre-se da jurisprudência do Tribunal Central Administrativa do Sul e destaca que

- «Assim, 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.» (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 03/12/2020, Processo n.º 8181/14.0BCLSB);
- «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.» (Acórdão do TCA Sul, de 03/12/2020, Processo n.º 8181/14.0BCLSB).

48. A Requerida salienta, ainda, que, conforme foi decidido pelo TJUE, «(...) uma prestação de serviços só é efetuada a “título oneroso”, na aceção [do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA], se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contraprestação efetiva de um serviço individualizável prestado ao beneficiário (v., neste sentido, Acórdãos de 18 de julho de 2007, Société thermale d’Eug nie les Bains, C 277/05, EU:C:2007:440, n.º 19 e jurisprudência referida, e de 23 de dezembro de 2015, Air France KLM e Hop !Brit Air, C 250/14 e C 289/14, EU:C:2015:841, n.º 22). Tal verifica-se caso exista um nexos direto entre o serviço prestado e a contraprestação recebida

(v., neste sentido, Acórdão de 23 de dezembro de 2015, Air FranceKLM e Hop !BritAir, C250/14 e C289/14, EU:C:2015:841, n.o 23 e jurisprudência referida).» (Acórdão do TJUE de 22 de novembro de 2018, Processo C295/17, MEO/AT).

49. A Requerida considera que para decidir sobre o enquadramento 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.

50. Para indagar da natureza da indemnização paga pela sociedade C..., a Requerida considera que importa ter em consideração os seguintes factos:

- Em nenhuma parte do aditamento ao contrato, ou na formalização da resolução ao promitente-vendedor, as partes se referem a uma indemnização, mas antes a um reembolso de custos;
- Da notificação à sociedade C..., efetuada em 27.07.2020, pela Requerente, consta a solicitação do pagamento de € 400.000,00 acrescido de IVA;
- A Fatura n.º 10FTV 2020/1, de 02.10.2020, no valor de € 400.000,00, foi emitida com a indicação “Não sujeito – Artigo 1.º CIVA” e com o descritivo “Indemnização por danos causados em resultado do não cumprimento da obrigação contratual D..., conforme adenda ao Contrato-Promessa de Compra e Venda da parcela 2 da ... (...)”.

51. A Requerida salienta que o princípio subjacente ao IVA, como imposto sobre o consumo, pretende tributar a contraprestação de operações tributáveis e não a indemnização de prejuízos, que não tenham carácter remuneratório.

52. E que se a indemnização sanciona a lesão de um qualquer interesse, sem carácter remuneratório, porque não remunera qualquer operação, antes se destina a reparar um dano, então a indemnização não é tributável em IVA, na medida em que não tem subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços.

53. Todavia, no caso *sub judice*, com base em todos os elementos juntos aos autos e verificados pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT), a indemnização paga pela sociedade C... é tributável em sede de IVA, uma vez que tem subjacente uma prestação de serviços que, como tal, configura uma contraprestação obtida do adquirente de uma operação sujeita a imposto sobre o valor acrescentado.
54. Isto é, a indemnização resultante do incumprimento da obrigação contratual – determinada com base no valor correspondente a 50% dos custos assumidos pela Requerente, com os estudos técnicos, no montante máximo de € 400.000,00 – visa, precisamente, o ressarcimento de lucros cessantes, com o objetivo de reparar uma lesão com caráter remuneratório, motivo pelo qual, como concluíram os SIT em sede de ação inspetiva, a indemnização em análise tem subjacente uma prestação de serviços.
55. Assim, considera a Requerida que não assiste razão à Requerente, uma vez que a indemnização em análise deve ser tributada em IVA, devendo manter-se a correção proposta pelos SIT no âmbito da ação inspetiva, bem como deve ser mantido na ordem jurídica o acerto de contas n.º 2022 ... e o ato de liquidação de IVA n.º 2022..., no valor de € 92.000,00, relativo ao período de tributação de outubro de 2020.
56. Consequentemente deve o ppa da Requerente ser julgado improcedente, por não provado, e a Requerida absolvida do pedido.

III - SANEAMENTO

57. O tribunal arbitral é materialmente competente, atento o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.
58. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e têm legitimidade nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
59. O processo não enferma de nulidades.

60. Em face do disposto no normativo da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado tempestivamente.
61. Não se verificam quaisquer circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa ou que impeçam o tribunal de apreciar e de decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

62. Em relação à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar os factos considerados provados e os não provados. O Tribunal considera provados e relevantes para a decisão arbitral os factos seguintes:

62.1 A Requerente é uma sociedade comercial de Direito português pertencente ao GRUPO E..., tendo por objeto social “a compra e venda de bens imóveis, a revenda dos adquiridos para esse fim, a gestão, arrendamento, promoção e exploração de bens imobiliários, administração de imóveis por conta de outrem, administração e gestão de condomínios e ainda a prestação de serviços de consultoria no âmbito das áreas anteriores designadamente gestão e apoio a projetos imobiliários, comercialização de produtos do ramo imobiliário e projetos e montagem de investimentos imobiliários”;

66.2 Requerente está enquadrada no regime geral de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e no regime normal do IVA com periodicidade mensal;

66.3 A Requerente iniciou a sua atividade em 2018, tendo tido como projeto inaugural a construção de um resort de luxo em ..., cuja exploração seria integrada na rede de resorts “B...”;

- 66.4 Em 27 de junho de 2018, a Requerente celebrou com a sociedade de Direito francês B... SAS, contratos: i) Contrato-promessa de arrendamento, através do qual a Requerente prometeu locar imóvel a construir, totalmente equipado e pronto a funcionar como unidade hoteleira, de acordo com determinadas características e funcionalidades – cfr. Doc.3 do ppa –; ii) Contrato de gestão delegada (Delegated Project Management Agreement), no qual foram estabelecidas as obrigações das partes quanto à gestão do projeto de conceção e construção da unidade hoteleira – cfr. Doc. 4 do ppa;
- 66.5 Em 28 de junho de 2018, a Requerente celebrou com a sociedade S.I.I. – C..., S.A., pessoa coletiva n.º..., um contrato-promessa de compra e venda de lote de terreno para construção, sito em ..., na freguesia do ..., no concelho de Grândola, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o número ... e na matriz predial urbana sob o artigo ... – cfr. Doc. 5 do ppa;
- 66.6 Em virtude da sociedade C... não ter obtido a aprovação do Conselho de Ministros a autorização relativa ao Programa da Orla Costeira Espichel-Odeceixe, e mantendo as partes a expectativa e interesse na concretização do negócio definitivo, foram efetuados sucessivos aditamentos ao contrato-promessa de compra e venda – cfr. Doc. 6 do ppa;
- 66.7 Em 31 de março de 2020, a Requerente e a sociedade C... celebraram nova adenda ao contrato-promessa de compra e venda, na qual, para além da prorrogação do prazo, estipularam uma cláusula penal específica, mediante a qual limitaram a responsabilidade da sociedade C..., na hipótese desta não lograr cumprir as condições previstas no contrato promessa – cfr. doc. 6 do ppa;
- 66.8 Em concreto, as partes contratantes estabeleceram que a responsabilidade por danos, derivada do incumprimento do contrato-promessa, deixava de estar ilimitadamente ligada à cobertura da totalidade dos danos – conforme cláusula 10.^a do contrato-promessa de compra e venda –, passando a estar limitada a montante equivalente a 50% dos custos com os estudos técnicos incorridos pela Requerente, com limite máximo de € 400.000,00 – cfr. docs. 5 e 6 do ppa;

- 66.9 Em 30 de junho de 2020, as partes contratantes procederam à resolução do contrato-promessa de compra e venda com fundamento no incumprimento contratual por parte da sociedade C... – cfr. Doc. 7 do ppa;
- 66.10 A sociedade C... indemnizou a Requerente nos termos contratualmente estipulados, tendo a Requerente emitido a fatura n.º 10FTV 2020/1, sem IVA incluído, em cujo descritivo foi inscrita a menção seguinte: “Não sujeito – Artigo 1.º CIVA”; “Indemnização por danos causados em resultado do não cumprimento da Obrigação contratual D..., conforme adenda ao Contrato-Promessa de Compra e Venda da parcela 2 da ... (...)” – cfr. Doc. 8 do ppa;
- 66.11 Na declaração periódica (DP) do IVA, relativa ao período de tributação de outubro de 2020, a Requerente fez um pedido de reembolso de IVA, na sequência do qual a Autoridade Tributária e Aduaneira realizou, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2021..., de 08 de março de 2021, um procedimento de inspeção tributária;
- 66.12 No âmbito do procedimento de inspeção tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira propôs fazer correções em sede de IVA, no montante total de € 323.555,29 EUR, em relação à fatura n.º 10FTV 2020/1, emitida à sociedade C..., com IVA em falta no valor de € 92.000,00, bem como em relação à fatura n.º 10FTV 2020/2, emitida ao B..., com IVA em falta no valor de 231.555,29 – cfr. Doc. 9 do ppa;
- 66.13 Em relação à fatura n.º 10FTV 2020/2, emitida ao B..., a Requerente aceitou a correção proposta pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em sede de inspeção tributária procedeu à regularização voluntária – Docs. 10 e 11 do ppa;
- 66.14 A Requerente procedeu à emissão da Fatura n.º 10FTV 2020/2, de 3.10.2020, no valor de € 1.006762,13, em nome do B... SAS, VAT n.º FR-56572185684, com indicação – Autoliquidação/Reverse charge, relativa a “Indemnização por estudos técnicos segundo o DPMA” (DPMA: Delegated Project Management Agreement ou Acordo de Gestão de Projeto Delegado);
- 66.15 A Requerente procedeu à emissão da Fatura n.º 10FTV 2020/1, de 02.10.2020, no valor de € 400.000,00, em nome do proprietário do imóvel C... SA, NIF ..., com a indicação – Não sujeito – Artigo 1.º CIVA e com o descritivo “Indemnização por danos causados em

resultado do não cumprimento da obrigação contratual D..., conforme adenda ao Contrato-Promessa de Compra e Venda da parcela 2 da ... (...);

66.16 Ambas as faturas foram emitidas sem IVA e, pese embora serem as duas referentes a indemnizações, receberam, por parte da Requerente, em sede de IVA enquadramento diferenciado;

66.17 Em relação à fatura n.º 10FTV 2020/1, emitida à sociedade C..., a Requerente não aceitou a correção proposta no projeto de relatório da ação de inspeção tributária e, não obstante as razões aduzidas no direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu o pedido de reembolso formulado pela Requerente e concretizou a correção proposta pela inspeção tributária e, subsequentemente, realizou a liquidação adicional de IVA n.º 2022..., no valor de € 92.000,00, relativa ao período de tributação de outubro de 2020, tendo notificada a Requerente da liquidação, bem como do acerto de contas n.º 2022 ... – Docs. 1 e 2 do ppa;

66.18 A Requerente procedeu ao pagamento da liquidação adicional de IVA n.º 2022 ..., no valor de € 92.000,00, relativa ao período de tributação de outubro de 2020, cuja data limite de pagamento voluntário ocorreu em 28.09.2022.

IV.2. Factos não provados

67. Não há factos essenciais com relevo para apreciação do mérito da causa, os quais não se tenham provado.

IV.3. Fundamentação da matéria de facto

O juiz (ou, *in casu*, o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não

provada (art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

No caso, o Tribunal formou a sua convicção com base na análise crítica dos documentos apresentados pela Requerente, nas peças processuais e na cópia do processo instrutor, apresentado pela AT.

Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, o que prevê o artigo 110.º do CPPT, a prova documental produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

V. MATÉRIA DE DIREITO

68. Em ordem a decidir sobre a matéria controvertida nos presentes autos de arbitragem tributária, importa elencar e escaupelizar o direito aplicável.

69. O princípio da liberdade contratual, expresso no artigo 405.º do Código Civil (CC), permite às partes, dentro dos limites da lei, fixar livremente o conteúdo dos contratos, celebrar contratos diferentes dos previstos no Código Civil ou incluir nestes as cláusulas que lhes aprouver. Tal princípio desdobra-se em liberdade de celebração ou conclusão dos contratos – liberdade de contratar, como faculdade de realizar ou não determinado contrato – e liberdade de modelação do conteúdo contratual –perspetivando a escolha do tipo de negócio atinente à melhor e mais eficaz satisfação dos seus interesses e à maneira de preencher o seu conteúdo concreto.

70. O exercício da liberdade contratual traduz um jogo de forças do qual, com toda a probabilidade, sai vencedor o contratante mais hábil, mais experiente, o mais preparado económica e juridicamente, em suma, o mais forte. Mas o prejuízo de um dos contratantes e a vantagem do outro, em si mesmos, não põem em causa a subsistência do contrato. A

essência do contrato comporta ganhos e perdas, e a sua recondução à vontade dos contratantes transforma as vantagens de alguns em vantagens de todos.

71. A liberdade contratual funda-se no primado da boa-fé e na confiança dos contratantes, na medida em que se lhes impõe que ajam e acreditem na atuação séria do outro e na mútua cooperação para a realização dos fins contratuais, sem prejuízo de que o incumprimento contratual possa ser motivado por factos ou razões exógenas às vontades das partes.
72. Nos contratos a cláusula penal é o instituto que serve de estímulo para que o devedor cumpra a obrigação e nesse sentido a fixação contratual prévia das perdas e danos, observa o princípio da segurança jurídica e da proporcionalidade no contrato visto que não se demandará demonstração dos danos/prejuízos de forma pormenorizada, sabendo-se previamente o valor da “reparação ou indemnização” para as hipóteses de inexecução contratual total ou no mero atraso no cumprimento da obrigação.
73. No contrato-promessa de compra e venda que outorgaram em 28.06.2018, as partes contratantes (A sociedade C..., SA., na qualidade de Promitente-vendedora, e sociedad A..., SA, na qualidade de Promitente compradora) estipularam na cláusula 6.^a do contrato as condições contratuais a observar em caso de incumprimento das Partes durante o período anterior à Conclusão, sendo que nos termos das definições estabelecidos na Cláusula 1.^a do Contrato, “Data de Conclusão” significa a data de celebração da Escritura de aquisição do Lote prometido (lote de terreno identificado no Considerando A do contrato-promessa), bem como na Cláusula 5.^a ficaram inscritas as obrigações anteriores à Conclusão, sendo que a indemnização prevista na Cláusula 10.^a do contrato ficou sujeita aos termos e condições da Cláusula 6.^a.
74. O contrato é pontualmente cumprido quando o devedor cumpre a obrigação a que está vinculado. Se tal não se verificar poder-se-á estar perante uma situação de mora. Se o credor, em consequência da mora, perder o interesse que tinha na prestação, ou esta não for realizada dentro do prazo razoavelmente fixado, considera-se que a obrigação para todos os efeitos não foi cumprida, bem como, se as circunstâncias em que as partes fundaram a decisão de

contratar tiverem sofrido uma alteração significativa ou anormal, tem a parte lesada direito à resolução do contrato.

75. *In casu*, as partes contratantes procederam à resolução do contrato-promessa de compra e venda com fundamento no incumprimento contratual da sociedade C..., tendo esta indemnizado a Requerente nos termos contratualmente estipulados, importando, portanto, determinar se esta indemnização está sujeita a IVA.
76. A responsabilidade contratual é sempre referida a uma relação obrigacional, um vínculo jurídico específico entre duas partes contratantes. Surge quando o devedor deixa de realizar a prestação a que estava obrigado, ou ainda, quando a realiza defeituosamente, ou fica em mora, acarretando danos ao credor. Esta resulta da violação de um direito de crédito ou obrigação, enquanto que a responsabilidade extracontratual deriva da violação de um dever de conduta imposto a todas as pessoas e que correspondem aos direitos absolutos, ou até da prática de certos atos que, embora lícitos, produzem danos a outrem. Na responsabilidade contratual, não precisa o contratante de provar a culpa do inadimplente, para obter a reparação das perdas e danos, basta provar o inadimplemento. O ônus da prova, na responsabilidade contratual, competirá ao devedor, que deverá provar, ante o inadimplemento, a inexistência de sua culpa ou presença de qualquer excludente do dever de indenizar (Art.º 798.º do Código Civil).
77. Assim, nos termos do artigo 562.º do CC, quem estiver obrigado a reparar um dano deve reconstituir a situação que existiria se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação. O dever de indemnizar compreende não só o prejuízo causado, como os benefícios que o lesado deixou de obter em consequência da lesão.
78. Aqui chegados, importa, portanto, cuidar do enquadramento das indemnizações em matéria de IVA, em ordem a decidir sobre a sujeição ou não a IVA da indemnização recebida pelo lesado, *in casu*, a Requerente.
79. O conceito de indemnização está associado à responsabilidade civil, uma das fontes de obrigações presentes no Código Civil, e constitui um pagamento que visa repor a situação patrimonial em virtude de uma lesão ou dano. A responsabilidade civil contratual pressupõe

a violação de obrigações que tenham a sua origem em contratos, negócios jurídicos unilaterais ou que resultam da própria lei, enquanto a responsabilidade extracontratual resulta da violação, ainda que lícita, de deveres de carácter genérico ou condutas que causam determinados danos a outrem.

80. O n.º 1 do artigo 564.º do CC estipula que o dever de indemnizar compreende não só o prejuízo causado, como os benefícios que o lesado deixou de obter em consequência de lesão (lucros cessantes). Nesse sentido, a doutrina distingue entre i) danos emergentes, ou seja, prejuízos causados nos bens ou direitos já existentes à data da lesão, e ii) os lucros cessantes, que se traduzem numa valorização que abrange os benefícios que o lesado deixou de obter por causa do facto ilícito, mas a que ainda não tinha direito à data da lesão.
81. No domínio do IVA, a tributação de uma determinada operação pressupõe a existência de uma contraprestação, associada a uma transmissão de bens ou a uma prestação de serviços, enquanto expressão da atividade económica de um agente económico, que atuei enquanto tal.
82. Importa considerar que o IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo, incide sobre uma atividade económica, ou seja, sobre aquelas operações que tendo enquadramento nos critérios de incidência objetiva do imposto previstos no artigo 1.º do CIVA, preenchem os pressupostos do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, nomeadamente, atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as profissões liberais.
83. Em face da norma do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, são consideradas como prestações de serviços, as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, importações ou aquisições intracomunitárias de bens. A qualificação de prestação de serviços é aqui de natureza económica e ultrapassa a definição jurídica dada pelo artigo 1154.º do CC, na medida em que abrange a transmissão de direitos, obrigações de conteúdo negativo e, ainda, a prestação de serviços coativa.
84. No que concerne à temática da sujeição ou o não a IVA dos valores pagos a título de indemnização, há que ter em consideração os princípios subjacentes ao IVA, como imposto

geral 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.

85. Razão pela qual, se as indemnizações apenas sancionarem 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, sendo de destacar que o normativo da alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, estabelece que as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial das obrigações são excluídas de tributação em IVA. Todavia, se a indemnização se destinar a compensar os lucros cessantes, ou seja, a repor o nível de rendimento que, por força de um dano, o sujeito passivo deixou de obter, já estaremos perante uma operação sujeita a IVA, devendo ser liquidado imposto na sua atribuição.
86. É entendimento pacífico e consensual que as indemnizações emergentes de cláusulas penais contratuais que sancionam o atraso na execução de uma obrigação contratual, por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, apenas não são tributáveis em IVA, na medida em que não tenham subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços.
87. Na avaliação da matéria controvertida e na ponderação da sua decisão o Tribunal teve em consideração a jurisprudência dos Tribunais Tributários superiores de que se destacam os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo proferidos nos processos n.ºs 01158/11 e 01403/12, respetivamente, de 31.10.2012 e de 14.01.2016, e do Tribunal Central Administrativo Sul, proferidos nos processos n.ºs 01144/06, 02507/08, 05144/11, 117/16.0BELRA, 8181/14.0BCLSB e 456/05.5BELSB, respetivamente, de 18.06.2008, 03.03.2209, 31.01.2012, 25.06.2019, 03.12.2020 e 15.12.2021.

88. De igual modo, o Tribunal teve em consideração a jurisprudência dos Tribunais Arbitrais, designadamente, a emergente das decisões arbitrais prolatadas nos processos n.ºs 170/2017-T, 229/2017-T, 522/2020-T, 119/2022-T e 177/2021-T.
89. A liquidação de IVA n.º 2022..., no valor de € 92.000,00, relativa ao período de tributação de 2020, e que constitui a matéria controvertida nos presentes autos de arbitragem tributária, teve a sua origem em correção à matéria tributável determinada em procedimento de inspeção tributária com os fundamentos de que “(...), constata-se que as operações em causa são efetivamente uma repartição dos custos incorridos pelas três entidades intervenientes, quando foi tornado claro que a operação não avançaria nos termos pretendidos. Efetivamente trata-se de uma partilha dos riscos de uma operação que não veio a concretizar-se, mas que teve custos associados. (...) pode concluir-se que a repartição e reembolso dos custos incorridos, não sancionam uma lesão ou reparam um dano, trata-se antes de uma contraprestação desses mesmos custos, assumindo um carácter remuneratório passível de tributação, por força do n.º 1, do artigo 4.º e n.ºs 1 e 5 do artigo 16.º, ambos do CIVA, desde que não se encontrem abrangidos pelo n.º 6, do mesmo artigo. Acresce ainda que o sujeito, relativamente aos custos incorridos que agora reparte e é reembolsado, foi ao longo do investimento deduzindo a totalidade do correspondente imposto. (...)” – cfr. pág. 13/28 do Relatório do procedimento de inspeção tributária – Doc. 12 do ppa.
90. O Chefe de Equipa do inspetor tributário que realizou o procedimento de inspeção tributária confirmou os fundamentos das correções propostas e emitiu parecer no sentido de que (...). De acordo com o teor da informação prestada detetou-se a falta de liquidação de IVA, no montante de 323.555,29 euros, sobre as despesas preparatórias da construção de um imóvel localizado em ... faturadas a terceiros, que nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º, o n.º 1 do artigo 4.º e alínea a), do n.º 8, do artigo 6.º, conjugados com a al. c), do n.º 1, do art.º 18, ambos do CIVA, são operações sujeitas a imposto, não se justificando a aplicação das isenções descritas nas faturas emitidas. (...)

O sujeito passivo, em 2022-06-02, entregou a DP de substituição onde, além dos valores anteriormente declarados, realizou voluntariamente o valor de € 231.555,59, (que inscreveu no Campo 41), apurando imposto a entregar ao Estado, no valor de € 217.994,49, pago em

2022-06-03. (...). Os argumentos apresentados em direito de audição, para a não liquidação de IVA, no valor de 92.000,00 euros não foram aceites conforme descrito na informação em anexo, pelo que foi elaborado o Documento de Correção (DUC), para liquidação do imposto em falta. (...)” – cfr. pág. 3/28 do Relatório do procedimento de inspeção tributária – Doc. 12 do ppa.

91. Através do documento 6 do ppa é possível verificar que as partes acordaram em reduzir o contrato garantia com a liberação a favor da promitente compradora do valor de € 400.000,00, passando, conseqüentemente, o Depósito Escrow a ser de 1,6 milhões de euros. Todavia, este é um aspeto de natureza contratual que não se considera relevante para a matéria controvertida.
92. Todavia, através do mesmo documento – Doc. 6 do ppa – é possível verificar que a promitente vendedora se comprometeu a reembolsar 50% dos custos de estudos técnicos suportados pela promitente compradora até um valor máximo de € 400.000,00.
93. E através do documento 7 do ppa verifica que conforme acordado na Carta PASP 2 e na Carta PASP 3, a promitente vendedora deverá reembolsar 50% dos custos de estudos técnicos suportados pela promitente compradora a partir da fase APD, até ao montante de € 400.000,00, mais IVA.
94. Na linha do que a Requerente sublinha no ppa (art.ºs 121.º a 125.º) não é pela circunstância de no descritivo da fatura emitida à sociedade C... ter sido feita menção a uma indemnização que em termos substantivos e materiais esta passa a ter a real natureza ou carácter de indemnização ressarcitória, quando através da análise integrada dos instrumentos contratuais é inequívoco que o que está em causa é uma efetiva partilha de custos de estudos técnicos e o reembolso parcial desses mesmos custos.
95. Não é, portanto, possível concluir que a indemnização paga pela sociedade C... à Requerente não tem um carácter remuneratório, e que se trata de uma indemnização que sanciona a lesão de um interesse, não devendo ser tributada em IVA, na medida em que não tem subjacente qualquer transmissão ou prestação de serviços.

96. A referida indemnização consubstancia o reembolso ou partilha de custos de estudos técnicos, pelo que corresponde direta ou indiretamente à contrapartida devida pela realização de uma atividade económica, isto é, visa remunerar uma prestação de serviços com a qual tem um nexo sinalagmático direto, pelo que a mesma tem de ser tributada em sede de IVA.
97. Acresce que se as indemnizações resultarem de incumprimento de responsabilidades contratuais, e se destinem a compensar lucros cessantes, a repor o nível de rendimentos ou a compensar um investimento, e não tenham sido fixadas judicialmente, estarão sujeitas a liquidação de IVA.
98. *In casu*, verifica-se que estamos perante o reembolso ou partilha de custos, pelo que a indemnização em causa tem natureza remuneratória, tendo subjacente a prestação de serviços de estudos técnicos, operação sujeita a IVA, e, nesta medida, importa concluir que a demonstração de acerto de contas n.º 2022... e a liquidação de IVA n.º 2022..., no valor de € 92.000,00, relativa ao período de tributação de outubro de 2020, não enferma de qualquer ilegalidade, razão pela qual se considera improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente.

VI. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

99. No pedido de pronúncia arbitral, conjuntamente com a anulação do ato de liquidação de IVA n.º 2022..., no valor de € 92.000,00, a Requerente pede o reembolso do valor pago indevidamente e o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos previstos nos artigos 43.º e 100.º da LGT.
100. Nos termos da norma do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, serão devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."*
101. Há que referir que, em face da norma do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral, pelo que, assim, importa conhecer do pedido.

102. O direito a juros indemnizatórios pressupõe que haja sido pago imposto e/ou juros compensatórios por montante superior ao devido, ou imposto indevido, e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.

103. *In casu*, é manifesto que os serviços da AT se limitaram a aplicar a lei, porquanto, pelas razões supra expostas a liquidação de IVA relativa ao período de tributação de outubro de 2020, supra identificada, é legal e o respetivo pagamento exigível. Nesta conformidade, não há lugar ao reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios, sendo, outrossim, nesta parte o pedido de pronúncia arbitral improcedente.

VII. Decisão

Nestes termos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido da Requerente;
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas processuais.

VIII. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 92.000,00 (Noventa e dois mil euros), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

VII. Custas

O valor das custas é fixado em € 2.754,00 (Dois mil setecentos e cinquenta e quatro euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e no artigo 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de outubro de 2023

Os Árbitros,

Fernanda Maçãs

(Presidente)

Maria Alexandra Mesquita

(Vogal)

Jesuíno Alcântara Martins

(Vogal)