

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 139/2026-T

Tema: IVA. Sujeito passivo. Delimitação negativa de incidência. Sociedade de capitais exclusivamente públicos. Organismo de direito público.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Rita Trincão e Dra. Filipa Barros, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 20-04-2026, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., sociedade comercial anónima, com sede na ..., ...-..., ..., titular do Número único de Pessoa Coletiva e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ... (“Requerente”), apresentou em 27-08-2025 pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e das respetivas liquidações de juros compensatórios, relativas aos anos de 2021 e 2022, de cujas demonstrações de acerto de contas resultou o montante a pagar de € 758.487,84.

A Requerente pede ainda juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 12-02-2026.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o

Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 30-03-2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 20-04-2026.

Na mesma data foi proferido despacho no sentido de notificar a Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso assim o pretendesse, solicitar a produção de prova adicional, bem como remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 07-12-2025, na qual requereu a suspensão da instância e defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 26-05-2026, foi decidido indeferir o requerimento de suspensão da instância e dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

-
- A) A Requerente é uma entidade sediada em Portugal que se dedica em exclusivo a atividades portuárias e, bem assim, a atividades acessórias e complementares desta;
- B) No essencial, no âmbito da atividade da Requerente podem identificar-se os seguintes tipos de serviços:
1. Prestação de serviços a navios – a qual compreende a disponibilização e uso dos sistemas relativos à entrada, estacionamento e saída de navios, à operação de navios, cargas e passageiros, armazenagem, à segurança e conservação do ambiente, disponibilização de piloto da barra, recolha de resíduos a navios, fornecimento de equipamento, assinalamento marítimo e dragagens;
 2. Gestão direta de docas de recreio (Doca..., Doca..., Doca ... e Doca ...) – a qual compreende a disponibilização de lugares de estacionamento a nado e a seco para embarcações de recreio e outros serviços complementares;
 3. Atividade marítimo-turística – a qual compreende a permissão do uso de recursos hídricos do domínio público do Estado, que lhe são afetos, a embarcações com utilização para fins lucrativos e que prestam serviços de natureza cultural, de lazer, de pesca turística, promoção comercial e táxi;
 4. Cedência de exploração de terminais de serviço público de movimentação de carga ou de passageiros – a qual compreende a cobrança pela Requerente (i) de uma taxa fixa pelo uso de instalações – tais como, cais/terminal, muro cais, terraplenos, edifícios e outros – e (ii) de uma taxa variável pela prestação de serviços de movimentação de mercadorias – tais como, contentores, granéis sólidos e líquidos, embarque e desembarque de passageiros;
 5. Cedência de utilização privativa de parcelas do domínio público do Estado (disponibilização de terminais portuários de utilização privativa) – a qual compreende a cedência de utilização e a concessão de exploração quer a entidades públicas quer a entidades privadas;
 6. Cedência de utilização privativa de parcelas do domínio público do Estado – a qual compreende a permissão do uso de imóveis para bares, restaurantes e afins, sem infraestruturas portuárias ou similares, correspondendo à exploração de um bem imóvel integrado numa zona portuária, com a finalidade de prossecução de uma atividade económica, mas sem o uso de quaisquer infraestruturas portuárias;

7. Eventos – a qual compreende a permissão pela Requerente do uso de parcelas do domínio público do Estado, seja em zona terrestre ou flúvio-marítima, em área coberta ou descoberta, para realização de atividades de curta duração, de duração inferior a um ano, e de eventos, atividades promocionais ou publicidade;
8. Licenciamento – a qual compreende a emissão de pareceres de projetos de obras de terceiros na sua área;
- C) Nos anos de 2022 e 2023, a Requerente estava enquadrada no regime normal de IVA de periodicidade mensal;
- D) A 17 de fevereiro de 2016, a Requerente submeteu um pedido de informação vinculativa (“PIV”), no qual solicitou à Administração Tributária a corroboração do seguinte entendimento:
- i. Não ser aplicável ao seu caso o disposto no artigo 2.º, n.º 2, do CIVA, por não ser uma «pessoa coletiva de direito público» e, em qualquer caso, por tal enquadramento redundar em distorções de concorrência;
 - ii. Estarem isentas de IVA as prestações de serviços portuários que se destinem embarcações afetas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma atividade comercial, industrial ou pesca, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea j), do CIVA; e
 - iii. Estarem isentas de IVA as operações de permissão do uso privativo de bens do domínio público, quando relativas a bens imóveis sem infraestruturas de exploração comercial constituindo materialmente locações de imóveis, nos termos do artigo 9.º, n.º 29, do CIVA (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E) Em resposta ao aludido pedido, a Direção de Serviços do IVA perfilhou entendimento que consta documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:
- 1.A Requerente é uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos que tem por objeto a administração do ... de ..., visando a sua exploração económica, conservação e desenvolvimento e abrangendo o exercício das competências e prerrogativas de autoridade portuária e que desenvolve a sua atividade nas quatro áreas de negócio abaixo indicadas:*
- i) Prestação de serviços portuários; ii) Concessões portuárias; iii) Náutica de recreio e marítimo-turística; iv) Usos dominiais.*

i) Prestação de serviços portuários 2. No que concerne aos serviços prestados pela Requerente na área das prestações de serviços portuários e fornecimento de bens conexos com esta atividade, subsumem-se, à exploração económica do porto e à utilização em comum do domínio público sob sua jurisdição, mediante o pagamento das correspondentes taxas, em conformidade com a legislação que regula a matéria, sendo que, os bens fornecidos e os serviços prestados, têm por destino embarcações afetas à navegação marítima no âmbito da atividade de transporte remunerado de passageiros ou de outras atividades comerciais, designadamente de transporte de mercadorias ou de pesca, sendo por regra faturados ao respetivo armador (ou agente de navegação que procede posteriormente à refaturação ao armador).

3. Nos termos da citada legislação, é efetuada a cobrança de tarifas relacionadas com o uso do porto, de pilotagem, de tráfego de passageiros, de armazenagem, uso de equipamento, de fornecimento de recursos humanos e de bens consumíveis e de recolha de resíduos, abaixo discriminadas:

3.1. Tarifa de uso do porto, a designada TU P, pela disponibilidade e uso dos sistemas relativos à entrada, estacionamento e saída de navios, à operação de navios, cargas e passageiros, à segurança e à conservação do ambiente. A TUP é aplicada a todos os navios e embarcações que entrem na zona do porto, podendo ser aplicada por embarcação (TUP Navio) e por carga (TUP Carga).

3.2. Tarifa de pilotagem, pelos serviços prestados ao navio pelas componentes dos sistemas de pilotagem de embarcações /navios em manobras à entrada, saída e no interior e exterior do porto;

3.3. Tarifa de tráfego de passageiros, pela disponibilidade uso de sistemas relativos ao tráfego de passageiros que não sejam da responsabilidade do concessionário do Terminal de Cruzeiros de ..., é devida a tarifa de tráfego de passageiros;

3.4. Tarifa de armazenagem, pelos serviços prestados à carga, designadamente, pela ocupação de espaços descobertos, cobertos, armazéns e depósitos; 3.5. Tarifa de uso de equipamento, pela utilização de equipamentos de manobra e transporte marítimo, de manobra e transporte terrestre, de movimentação de contentores em terminais especializados e outro equipamento de apoio a navios, cargas e passageiros no porto, incluindo a sua disponibilidade.

3.6. Tarifa de fornecimento, pelo fornecimento de recursos humanos e de bens consumíveis, incluindo o serviço inerente à natureza de cada fornecimento aos utilizadores do porto.

3.7. Tarifa de recolha de resíduo, pela recolha, tratamento e eliminação de resíduos.

4. As operações descritas e diretamente exploradas pela Requerente respeitam aos terminais de Cruzeiros ... Óbidos e, quanto ao de movimentação de carga, ao Terminal de Granéis Alimentares de ..., ao Terminal de Líquidos do ..., ao Terminal de Líquidos da ... e ao Terminal de Granéis Líquidos do

ii) Concessões portuárias 5. Relativamente às Concessões Portuárias, a Requeute adjudica a terceiros o direito de exploração, em regime de concessão de serviço público, as atividades de movimentação de carga geral e terminal de cruzeiros.

6. No artº 12º e seguintes do pedido, pode ler-se, nomeadamente: "As concessionárias remuneram a Requerente e prestam, em nome próprio, os serviços descritos no ponto i.) supra". O ponto i.) refere-se à prestação de serviços portuários. Quanto à remuneração efetuada pelas concessionárias, compreende duas componentes: uma fixa e uma variável, em função da carga movimentada ou por cada passageiro.

7. De acordo com o artº 13.º do pedido, "os serviços prestados pelas concessionárias têm, portanto, também por destino embarcações afetas à navegação marítima no âmbito da atividade de transporte remunerado de passageiros ou de outras atividades comerciais, designadamente de transporte de mercadorias ou de pesca, sendo por regra faturados ao respetivo armador (ou agente de navegação que procede posteriormente à refaturação ao armador)".

iii) Náutica de recreio e marítimo-turística 8. As operações realizadas no âmbito deste item compreendem principalmente serviços de estacionamento e utilização de equipamento, cujos destinatários destes serviços são principalmente os proprietários de embarcações de recreio e estão relacionadas com a exploração das docas de ..., ..., ... e As operações realizadas no âmbito da Marítimo- turística estão relacionadas com o licenciamento a operadores económicos que se dedicam ao transporte de passageiros na frente ribeirinha ou ao aluguer de embarcações, com ou sem tripulação.

iv) Usos dominiais 9. No âmbito da sua atividade, a Requerente, relativamente aos bens do domínio público sob a sua administração, efetua: i) a cedência de utilização; ii) a concessão de exploração, em ambos os casos, tanto a entidades públicas como a privadas.

10. De acordo com o arº 20.º do pedido, "Nos contratos de concessão de uso privativo de bens do domínio público, a Requerente atribui o gozo temporário de bens imóveis, podendo também atribuir de infraestruturas portuárias, cais-acostáveis, pontes-cais, equipamentos entre outros, mediante retribuição (pagamento de taxas dominiais)".

11. "A atribuição do direito de uso privativo consubstancia-se no direito de aproveitamento ou utilização de um bem do domínio público, que é concedido a pessoa determinada através de um ato ou contrato administrativo", e, "Neste tipo de concessões, incluem-se aquelas em que a Requerente concessionaria bens imóveis edificados sem infraestruturas portuárias ou similares, ou seja, nestas situações os contratos têm como objeto da concessão um bem imóvel integrado numa zona portuária com a finalidade do desenvolvimento de uma atividade económica, mas sem uso de quaisquer infraestruturas portuárias", cf. artºs 22.º e 23.º do pedido.

ENTENDIMENTO DA REQUERENTE

12. Entende a Requerente, na proposta de enquadramento jurídico-tributário, relativamente ao enquadramento em sede de IVA das suas operações que:

a) Não lhe é aplicável a não sujeição a IVA prevista no artigo 2.º n. 2 do Código do IVA; b) Beneficiam da isenção de IVA prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea j) do CIVA, as prestações de serviços portuários e de concessões portuárias que se destinam a embarcações afetas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca; c) São isentas de IVA nos termos do artigo 9.º alínea 29) do CIVA, as concessões de uso privativo de bens do domínio público, quando relativas a bens imóveis sem infraestruturas de exploração comercial, constituem materialmente locações de imóveis.

ANÁLISE

13. Através do Decreto-Lei n. 336/98, de 3 de novembro, a B..., instituto público dotado de personalidade jurídica de direito público e de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, foi transformada em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a denominar-se A..., S. A., abreviadamente designada por A..., S.A.

14. Nos termos do nº 3 do artº 1º, do diploma, "A actuação da A..., S. A., no uso dos poderes de autoridade referidos no presente diploma, rege-se por normas de direito público".

15. De acordo com o artº 2º, a A..., S. A., sucede automática e globalmente à B... e continua a personalidade jurídica desta, conservando a universalidade dos bens, direitos e obrigações integrantes da sua esfera jurídica no momento da transformação, nele se encontrando vertidas as suas atribuições e, no artº 3º, as correspondentes competências.

16. A personalidade jurídica a que se refere o nº1 do artº 2º, é a personalidade jurídica de direito público, cf. refere o nº 1 do arº 1º do Dec-Lei.

17. Do referido diploma destacamos o seguinte: i) "Domínios públicos do Estado"- mantêm-se integrados no domínio público do Estado afeto à A..., S. A., os terrenos, terraplanas e obras marítimas situados dentro da área de jurisdição da B..., e ainda os bens afetos à atividade da pesca, serviços de primeira venda de pescado e atividades conexas; ii) "Esfera patrimonial da A..., S. A."- consideram-se integrados na sua esfera, os bens imóveis adquiridos ou edificados pela B... e, bem assim, aqueles que, por título bastante, tenham revertido a seu favor ou lhe tenham sido definitivamente cedidos, mesmo que identificados ou inscritos como domínio do Estado ou omissos quer na matriz quer nos registos prediais. Os imóveis do INPP afetos ao Departamento de Pilotagem de ...; iii)'Titularidade"- A A..., S. A., sucede ainda na titularidade de todos os bens, direitos e obrigações do Departamento de Pilotagem de Lisboa do Instituto Nacional de Pilotagem dos Portos (INPP); iv) "Isenção de quaisquer taxas ou emolumentos (n6 do arº 2)"- "O presente diploma é título bastante para a comprovação do estabelecido nos números anteriores, para todos os efeitos legais, incluindo os de registo, devendo quaisquer actos necessários à regularização da situação ser realizados pelas repartições competentes, com isenção de quaisquer taxas ou emolumentos, mediante simples comunicação subscrita por dois membros do conselho de administração da A..., S. A."

18. No que respeita às competências elencadas no arº 3º, pode ler-se, no seu n2, " No âmbito das atribuições a que se refere o número anterior, são conferidas à A..., S. A., competências para:

a) Atribuição de usos privativos e definição do respectivo interesse público para efeitos de concessão, relativamente aos bens do domínio público que lhe está afecto, bem como à prática de todos os actos respeitantes à execução, modificação e extinção da licença ou concessão; b) Licenciamento de actividades portuárias de exercício condicionado e concessão de serviços públicos portuários, podendo praticar todos os actos necessários à atribuição, execução, modificação e extinção da licença ou concessão, nos termos da legislação aplicável; c) Expropriação por utilidade pública, ocupação de terrenos, implantação de traçados e exercício de servidões administrativas necessárias à expansão ou desenvolvimento portuários, nos termos legais; d) Fixação das taxas a cobrar pela utilização dos portos, dos serviços neles prestados e pela ocupação de espaços dominiais ou destinados a actividades comerciais ou industriais; e) Protecção das suas instalações e do seu pessoal; f) Uso público dos serviços inerentes à actividade portuária e sua fiscalização".

19. Na área de jurisdição da Requerente, só ela pode conceder licenças para a execução de obras diretamente relacionadas com a sua atividade e cobrar as taxas inerentes às mesmas, cf. n 1 do artº4 do Dec-Lei.

20. O capital social da Requerente é integralmente subscrito e realizado pelo Estado, sendo que, as ações representativas do capital subscrito pelo Estado serão detidas pela Direcção-

Geral do Tesouro, sem prejuízo de a sua gestão poder ser cometida a uma pessoa coletiva de direito público ou a outra entidade que, por imposição legal, pertença ao sector público, tudo cf. n.ºs 1 e 2 do art.º 9º do diploma.

21. Só mediante resolução do Conselho de Ministros a Requerente pode participar na constituição e adquirir participações em sociedades de qualquer natureza e objeto, agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos de empresas de interesse económico, cf. estabelece o art.º 11º do diploma.

22. Dos seus órgãos sociais a Assembleia Geral é composta pelos acionistas com direito de voto cf. art.º 6º dos Estatutos. De acordo com o art.º 9º do Dec-Lei, o Estado é o único acionista, sendo os seus direitos exercidos por um representante designado por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território, salvo quando a gestão das ações tenha sido cometida a outra entidade nos termos do número anterior.

23. Do art.º 3 dos Estatutos da sociedade, esta tem por objeto, a B..., visando a sua exploração económica, conservação e desenvolvimento e abrangendo o exercício das competências e prerrogativas de autoridade portuária que lhe estejam ou venham a estar cometidas.

No que respeita ao capital social, as ações representativas do capital social devem pertencer exclusivamente ao Estado, a pessoas coletivas de direito público, a empresas públicas ou a sociedades de capitais exclusivamente públicos.

24. Foram remetidos três contratos celebrados em 06/04/2015, 17/07/2014 e 13/02/2008 entre a Requerente A... e as respetivas concessionárias. Do contrato de concessão de serviço público de movimentação de carga geral contentorizada e fracionada no terminal portuário atualmente identificado como C...", celebrado por concurso público internacional em 06/04/2015, entre a empresa pública A..., e a D..., Ld., sociedade por quotas, retemos o seguinte: i) a adjudicação do direito de exploração, em regime de concessão de serviço público, da atividade de movimentação de carga geral contentorizada e fracionada no Terminal, sendo que a área concessionada integra o domínio público do Estado afeto à B...; 25. Do contrato de concessão de serviço público no terminal de Cruzeiros ..., realizado por concurso limitado, o objeto reveste, nomeadamente; i) A exploração do serviço público portuário de apoio à navegação marítima, consistente na realização das operações de embarque, desembarque e trânsito de passageiros de quaisquer navios de cruzeiros que façam escala no cais.

26. Do contrato de concessão de uso privativo de parcela de domínio público, Edifício topo nascente, ... , celebrado em 13/02/2008, com a sociedade E... Ld., pode ler-se do considerando A, nomeadamente que () cabe por lei à A... explorar o Porto de ... e administrar o domínio público do Estado que lhe está afeto, nos termos do art.º 3º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 336/98, de 3 de Novembro, atribuindo os usos privativos do domínio público, ())", sendo que, a segunda contratante fica obrigada ao pagamento à A... de taxas dominiais.

ENQUADRAMENTO

27. Consultado o Sistema de Registo de Contribuintes, verifica-se que a requerente está enquadrada no regime normal, com periodicidade mensal desde 1986/01/01, pelo exercício da atividade de "auxiliares dos transportes por água", a que corresponde o CAE: 052220, utilizando como método de dedução, a percentagem de dedução (prorata).

28. Regra geral, são sujeitas a IVA as operações que consubstanciem "atividades económicas" na aceção do IVA, isto é, as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal (1).

29. Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA define "sujeito passivo de IVA" como sendo qualquer pessoa singular ou coletiva que, de modo independente e com carácter de habitualidade, exerça uma atividade na área de produção, comércio ou prestação de serviços, isto é, qualquer pessoa que exerça uma atividade económica na aceção do IVA.

30. Porém, o n.º 2 do artigo 2.º prevê uma derrogação a este conceito ao estabelecer uma delimitação de incidência à qualidade de sujeito passivo, determinando que não são sujeitos passivos de imposto o Estado e demais pessoas coletivas de direito público quando realizem operações na qualidade de autoridade pública, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

31. Assim, nos termos do n.º 2 do artº 2º, não são sujeitos passivos de imposto:

i) O Estado e demais pessoas coletivas de direito público; ii) Quando realizem operações na qualidade de autoridade pública; iii) Mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações; iv) Desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

32. Quanto à definição de quais são as "atividades susceptíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa", cf, n.º 4 do mesmo artigo, é da competência do Ministro das Finanças, caso a caso.

33. Decorre de jurisprudência assente do Tribunal de Justiça da União Europeia {"TJUE" ou "Tribunal de Justiça") que na análise do preceituado no n.2 do artigo 2.º do Código do IVA, à luz dos objetivos da Diretiva do IVA, se devem verificar cumulativamente dois requisitos para que a regra da não sujeição se aplique, nomeadamente, um de natureza subjetiva, relativa à natureza jurídica da entidade, - o exercício de atividades por um "organismo público", que, de acordo com o TJUE, é da competência dos ordenamentos jurídicos nacionais - e outro de natureza objetiva - o exercício de "atividades desempenhadas na qualidade de autoridade pública".

34. No que respeita ao primeiro requisito - atividades realizadas por "organismos públicos" - o TJUE tem vindo a interpretar esta expressão no sentido literal, ou seja, apenas se consideram compreendidas as atividades realizadas por entidades que sejam pessoas coletivas integradas na organização da administração pública.

35. No caso das empresas públicas, ainda que sejam pessoas coletivas de direito privado, sujeitas a princípios de gestão privada, tal não obsta a que possam qualificar-se como "organismos públicos" na aceção deste regime, atendendo a critérios delimitadores do conceito como a titularidade, o regime jurídico aplicável, o objeto e os fins prosseguidos.

36. Com efeito, na medida em que as empresas públicas desenvolvam atividades que se inserem nas competências específicas do Estado que para elas transfere essas funções - como é o caso, por ex, das empresas municipais que prosseguem funções dos municípios - de acordo com as orientações da tutela e imbuídas dos poderes administrativos de autoridade, as mesmas qualificam-se como "organismos públicos" para efeitos de aplicação deste regime de não sujeição.

37. Em relação ao caso em apreço, verifica-se pela análise dos diplomas que enquadram as atividades desenvolvidas pela Requerente, que são transferidas para o seu objeto social, competências do Estado, em conjunto com os respetivos recursos necessários para a realização dessas atividades, tal como as receitas correspondentes e os poderes administrativos. Pelo Decreto- Lei atrás referido, a B... (instituto público) foi transformada em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos. Sendo o Estado, exclusivamente, a responsabilizar-se financeiramente com a entrada dos capitais necessários (cf, artº9º do diploma) tal revela que a atividade desenvolvida pela Requerente se destina a realizar, nomeadamente, os fins do Estado e, por outro lado, continua a deter personalidade jurídica de direito público.

38. Dado tratar-se de uma entidade que atua no uso dos poderes de autoridade, e se rege por normas de direito público (cf. mencionado no diploma legal da sua criação), cuja atividade corresponde, pelo menos em parte, ao exercício de funções, nomeadamente, administrativas da competência primeira do Estado, parece poder retirar-se que a sociedade reveste a natureza de "organismo público" na aceção deste regime de não sujeição, relativamente ao exercício dessas atividades.

39. A este propósito, no acórdão do TJUE Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto, o Tribunal decidiu que a atividade em causa quando exercida por um organismo de direito público, é exercida na qualidade de autoridade pública na aceção do artº4º nº5, 1º §, da Sexta Diretiva, se essa atividade for exercida no quadro de um regime jurídico próprio dos organismos de direito público, o que acontece, quando essa atividade implica a utilização de prerrogativas de autoridade pública.

40. Efetivamente, de acordo com as regras de delimitação negativa da incidência consignadas na Diretiva IVA, o Estado e demais organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos do imposto em relação às atividades exercidas no âmbito dos seus poderes de autoridade mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações, desde que a não sujeição ao imposto não seja suscetível de conduzir a distorções de concorrência significativas.

41. Assim, no que se refere à segunda condição, relativa ao exercício de atividades na qualidade de autoridade pública, tem sido entendimento da Direção de Serviços do IVA, expresso no ofício- circulado n.º 174229, de 1991-11-20, da então designada Direção de Serviços de Conceção e Administração dos Serviços do IVA, que as prestações de serviços relativas à cedência de "concessões de bens dominiais e de uso privativo de bens do domínio público do Estado e domínio hídrico" (ponto 1.2 do referido ofício-circulado) se inserem no âmbito específico da atividade administrativa do Estado, sendo enquadrada no regime do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA.

42. Todavia, para que a norma de não sujeição do IVA seja aplicável, há, ainda, que atender ao disposto na parte final do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA, que afasta a aplicação da não sujeição, se da mesma resultarem distorções de concorrência.

43. Assim, haverá lugar à sujeição dos organismos públicos relativamente às atividades que exerçam na qualidade de autoridades públicas, desde que essas atividades possam ser igualmente exercidas, em concorrência com elas, por entidades que atuem de acordo com um regime de direito privado ou no contexto de concessões administrativas, se a respetiva não sujeição for suscetível de provocar distorções de concorrência.

44. A aplicação do regime de não sujeição estabelecido no n.º 2 do artigo 2.º seria suscetível de causar distorções de concorrência na medida em que a não liquidação de IVA daí decorrente, possibilitasse às entidades envolvidas realizar essas atividades em condições financeiras mais favoráveis, propiciando-lhe a oportunidade de abordar o mercado com uma oferta de serviços mais competitiva face a outros operadores.

45. No entanto, quando os operadores no âmbito da sua atividade, pratiquem operações sujeitas a IVA e não isentas, que conferem direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços para a sua realização, e ainda que houvesse liquidação de IVA (sem possibilidade de aplicação de uma norma de isenção) o operador poderia recuperar esse montante mediante o mecanismo da dedução do imposto. Assim, afigura-se, que de um ponto de vista financeiro, existe neutralidade entre a aplicação do regime de não sujeição e o cenário de sujeição.

46. Por outro lado, há que ter em conta as atividades ou operações enumeradas no Anexo D da Diretiva 77/388/CEE (lista das atividades a que se refere o terceiro parágrafo do n.º1 do artigo 13º), que corresponde ao anexo I da Diretiva 2006/112/CE do conselho de 28 de novembro de 2006 e, no CIVA, ao n.º3 do ar.º 2º. Aliás, o n.º 3 do ar.º 2º do CIVA, reproduz o conteúdo deste Anexo, elencando nas suas alíneas a) a 1), um conjunto de atividades que, caso sejam realizadas pelo Estado e as demais pessoas coletivas de direito público, determinam a sua condição de sujeito passivo, com a exceção de serem efetuadas de forma insignificante.

47. Assim, determina o n.º 3 do art.º 2º do CIVA, que "O Estado e as demais pessoas colectivas de direito públicas referidas no número anterior são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto quando exerçam algumas das seguintes atividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa".

48. Apesar da previsão do n.º3 sujeitar a imposto os organismos públicos, no entanto, excepciona-os, caso as atividades sejam efetuadas de "forma insignificante", cabendo a sua definição, caso a caso, ao Ministro das Finanças, cf. n.º 4 do ar.º 2º do CIVA.

Conclusões

49. No caso em apreço, há que diferenciar as situações apresentadas pela Requerente.

i) Quando a Requerente, ela própria (sem intervenção de terceiros), efetua as prestações de serviços nomeadamente, na área das prestações de serviços portuários e fornecimento de bens conexos com essa atividade, para se enquadrar ou não, na alínea d) do n.º3 do ar.º 2º do CIVA, (que respeita à atividade de "Prestação de serviços portuários e aeroportuários"), levanta-se a questão do exercício das atividades e operações tributáveis delas decorrentes serem exercidos ou não de forma «não significativa». Assim, a considerar-se que a Requerente exerce as referidas atividades de forma significativa, há lugar à liquidação do IVA, não ficando, portanto, abrangida pela não sujeição. No entanto, caso se considerem exercidos de forma insignificante, fica abrangida pela não sujeição.

Face ao estabelecido no n.º 4 do art.º 2º do CIVA, " Para efeitos dos n.ºs 2 e 3 do presente artigo, o Ministro das Finanças define, caso a caso, as actividades susceptíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa".

ii) Na situação em que a Requerente confia a uma entidade terceira, a prática de atos tendentes ao exercício de uma atividade, que se materializou, no caso em apreço, nomeadamente, através das concessões, cedências de exploração, usos dominiais, tais

atividades exercidas por estas terceiras entidades, são feitas sob a forma de atividade económica independente, não integradas na administração pública, não podendo, portanto, ser consideradas organismos de direito público, sendo sujeitas a IVA. Por conseguinte, quando a Requerente celebra com entidades terceiras, contratos com vista à celebração de concessões, cedências de exploração, usos dominiais, nessa situação, está a atuar enquanto autoridade pública, no exercício dos seus poderes de autoridade, tendo, neste caso aplicação a não sujeição a IVA.

50. Relativamente à questão da aplicação da "isenção de IVA prevista no art. 14.º, n.º 1, al j) do CIVA, para as prestações de serviços portuários e de concessões portuárias que se destinam a embarcações afetas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca" deve ter-se em conta, em 1º lugar, que só são sujeitas a IVA as prestações de serviços portuárias, muito embora possam beneficiar da isenção do arº 14.º, n.º 1, al j) do CIVA, caso reúnam as respetivas condições. Já quanto às concessões portuárias, não são sujeitas a IVA porque se encontram abrangidas pelo nº2 do artº 2º do CIVA.

51. No que respeita à questão, "São isentas de IVA nos termos do artigo 9º n. 29 do CIVA, as concessões de uso privativo de bens do domínio público, quando relativas a bens imóveis sem infraestruturas de exploração comercial, constituem materialmente locações de imóveis", a mesma está respondida no ponto 49, ii), ou seja, dado que a Requerente celebra com entidades terceiras, contratos com vista à celebração de concessões, cedências de exploração, usos dominiais, nessa situação, está a atuar enquanto autoridade pública, no exercício dos seus poderes de autoridade, tendo, neste caso, aplicação a não sujeição a IVA, prevista no nº2 do arº 2º do CIVA.

52. Finalmente, quanto à questão de que, "Não lhe é aplicável a não-sujeição a IVA prevista no artigo 2.º n.º 2 do Código do IVA", refira-se, que a prestação de serviços portuários, está expressamente prevista na alínea d) do nº 3 do arº 2º do CIVA, sendo, portanto, tributada, salvo, quando se verificar que é exercida de forma não significativa.

- F) Discordando da posição adotada pela Administração Tributária na resposta ao PIV, a Requerente apresentou acção administrativa, a qual está presentemente pendente de decisão, correndo os seus termos perante o Tribunal Tributário de Lisboa, 3.ª Unidade Orgânica, sob o n.º 35/17.4BELRS (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G) A partir do ano de 2017, a Requerente alterou o enquadramento em sede de IVA das actividades económicas em causa, de acordo com o enquadramento por si proposto no âmbito do PIV que submetera;
- H) Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2025..., a Requerente foi alvo de procedimento de inspeção tributária externo, de âmbito parcial, o qual incidiu sobre o período de 2022 e

visou a confirmação dos valores por si declarados em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) e IVA;

I) Finda a ação inspetiva, a Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária, do qual resultaram correções técnicas em sede de IVA, por aplicação do artigo 2.º, n.º 2, do CIVA, no montante de € 462.779,87, conforme se resume abaixo:

- i. IVA deduzido a mais pela Requerente, no montante de € 212.127,70, resultante da diferença entre a totalidade do imposto deduzido pela Requerente e o imposto considerado dedutível pela Administração Tributária em conformidade com o PIV de 2016, relativamente aos bens e serviços comuns à realização de atividades sujeitas e de atividades não sujeitas, aos quais deveria ter sido aplicada, para efeitos de dedução, uma chave de repartição de 41%;
- ii. Regularização, a favor do Estado, no montante de € 38.652,40, relativa ao imobilizado de anos anteriores, respeitando € 5.254,21 a bens móveis e € 33.398,20 a bens imóveis;
- iii. Anulação da regularização a favor do sujeito passivo, no montante de € 36.065,06, reportada no campo 40 da declaração periódica de IVA de dezembro de 2022;
- iv. IVA deduzido a mais pela Requerente, no montante de 175.934,71 EUR, relativamente a um conjunto de serviços que, no entender da Administração Tributária, beneficiam quer atividades sujeitas ou isentas com direito à dedução quer atividades fora do campo de incidência do imposto, pelo que a sua dedução é permitida apenas na chave de repartição de 41%

(documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

J) Posteriormente, a Requerente foi notificada actos de liquidação de IVA e juros compensatórios que se referem no quadro que segue, dos quais resultou o montante total a pagar de € 526 052,51, correspondendo € 462.779,87 a imposto e € 63.272,64 a juros compensatórios (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):

Âmbito da ação inspetiva	Período de referência	Natureza	Número da liquidação	DAC	Montante
2022	jan/22	IVA	2025	2025	34,52 €
	fev/22	IVA	2025	2025	2 960,32 €
		Juros	2025	2025	417,52 €
	mar/22	IVA	2025	2025	823,45 €
		Juros	2025	2025	113,48 €
	abr/22	IVA	2025	2025	34 822,04 €
		Juros	2025	2025	4 674,71 €
	mai/22	IVA	2025	2025	19 549,41 €
		Juros	2025	2025	2 564,45 €
	jun/22	IVA	2025	2025	3 239,15 €
		Juros	2025	2025	409,64 €
	jul/22	IVA	2025	2025	27 676,69 €
Juros		2025	2025	3 439,49 €	
ago/22	IVA	2025	2025	1 491,45 €	
	Juros	2025	2025	180,60 €	
set/22	IVA	2025	2025	2 201,35 €	
	Juros	2025	2025	259,09 €	
out/22	IVA	2025	2025	4 232,86 €	
	Juros	2025	2025	483,82 €	
nov/22	IVA	2025	2025	52 610,91 €	
	Juros	2025	2025	5 840,53 €	
dez/22	IVA	2025	2025	200 361,82 €	
	Juros	2025	2025	21 518,31 €	
jan/23	IVA	2025	2025	112 775,90 €	
	Juros	2025	2025	23 371,00 €	
Total					526 052,51 €

- K) Em 29-12-2025, a Requerente procedeu ao pagamento voluntário das quantias liquidadas referidas na alínea anterior (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- L) Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2025..., a Requerente foi alvo de novo procedimento de inspeção tributária externo, de âmbito parcial, o qual incidiu sobre o período de 2023 e visou igualmente a confirmação dos valores por si declarados em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) e IVA;
- M) Finda a ação inspetiva referida na alínea anterior, a Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária, do qual resultaram correções técnicas em sede de IVA, por aplicação do artigo 2.º, n.º 2, do CIVA, no montante de € 502.791,69, conforme se resume abaixo:

- i. IVA deduzido a mais pela Requerente, no montante de € 236.871,80, resultante da diferença entre a totalidade do imposto deduzido pela Requerente e o imposto considerado dedutível pela Administração Tributária em conformidade com o PIV de 2016, relativamente aos bens e serviços comuns à realização de atividades sujeitas e de atividades não sujeitas, aos quais deveria ter sido aplicada, para efeitos de dedução, uma chave de repartição de 42%;
- ii. Regularização, a favor do Estado, no montante de € 29.020,61, relativa ao imobilizado de anos anteriores, respeitando € 6.010,36 a bens móveis e € 23.010,24 a bens imóveis;
- iii. Anulação da regularização a favor do sujeito passivo, no montante de € 31.124,50, reportada no campo 40 da declaração periódica de IVA de dezembro de 2023;
- iv. IVA deduzido a mais pela Requerente, no montante de 205.774,78 EUR, relativamente a um conjunto de serviços que, no entender da Administração Tributária, beneficiam quer atividades sujeitas ou isentas com direito à dedução quer atividades fora do campo de incidência do imposto, pelo que a sua dedução é permitida apenas na chave de repartição de 42%

(documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- N) Posteriormente, a Requerente foi notificada dos actos de liquidação de IVA e juros compensatórios que se indicam no quadro que segue, dos quais resultou o montante total a pagar de € 565.299,91, correspondendo € 502.791,69 a imposto e € 62.508,21 a juros compensatórios (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):

2023	jan/23	IVA	2025		2025	3 156,49 €
		Juros	2025		2025	329,65 €
	fev/23	IVA	2025		2025	3 595,06 €
		Juros	2025		2025	363,64 €
	mar/23	IVA	2025		2025	7 890,64 €
		Juros	2025		2025	773,06 €
	abr/23	IVA	2025		2025	25 689,77 €
		Juros	2025		2025	2 426,80 €
	mai/23	IVA	2025		2025	3 293,00 €
		Juros	2025		2025	300,61 €
	jun/23	IVA	2025		2025	24 647,80 €
		Juros	2025		2025	2 082,57 €
	jul/23	IVA	2025		2025	6 649,94 €
		Juros	2025		2025	561,87 €
	ago/23	IVA	2025		2025	875,01 €
		Juros	2025		2025	71,05 €
	set/23	IVA	2025		2025	54 505,78 €
		Juros	2025		2025	4 229,05 €
	out/23	IVA	2025		2025	16 114,81 €
		Juros	2025		2025	1 197,35 €
	nov/23	IVA	2025		2025	3 627,88 €
		Juros	2025		2025	258,02 €
	dez/23	IVA	2025		2025	0 €
	jan/24	IVA	2025		2025	336 471,55 €
Juros		2025		2025	47 732,52 €	
fev/24	IVA	2025		2025	16 273,97 €	
	Juros	2025		2025	2 182,02 €	
Total						565 299,91 €

- O) Em 29-12-2025, a Requerente procedeu ao pagamento voluntário das quantias liquidadas referidas na alínea anterior (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- P) Em 10-02-2026, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

Não há controvérsia sobre os factos relevantes para a decisão da causa.

3. Matéria de direito

3.1. Questão a apreciar e posições das Partes

A B..., instituto público dotado de personalidade jurídica de direito público e de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, cujo estatuto orgânico foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 309/87, de 7 de Agosto, foi transformada pelo Decreto-Lei n.º 336/98, de 3 de Novembro, em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a denominar-se A..., S. A., abreviadamente designada por A..., S. A., que é a Requerente no presente processo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, numa Informação Vinculativa pedida pela Requerente em 2016 e nas inspecções que realizou aos exercícios de 2022 e 2023, entendeu, em suma, que a Requerente sucedeu automática e globalmente à B... e continua a personalidade jurídica desta, que era personalidade jurídica de direito público.

Com base neste pressuposto, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que *«quando a Requerente celebra com entidades terceiras, contratos com vista à celebração de concessões, cedências de exploração, usos dominiais, nessa situação, está a atuar enquanto autoridade pública, no exercício dos seus poderes de autoridade, tendo, neste caso aplicação a não sujeição a IVA»*.

A Requerente defende que não lhe é aplicável a não sujeição a IVA prevista no artigo 2.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), *«sendo, pelo contrário, as operações praticadas pela Requerente sujeitas a imposto (conferindo, por isso, o direito à dedução do imposto suportado a montante)»*.

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- a Requerente não é uma pessoa coletiva de Direito público;
- a Requerente continuou a personalidade jurídica da antecessora, sob a forma de entidade privada de índole empresarial, uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos;
- no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 336/98 refere-se que *«o modelo proposto, conjugando a adoção de uma forma jurídica de direito privado com o seu enquadramento no sector público, face à detenção pelo Estado ou outras pessoas coletivas públicas da totalidade do capital, é o que melhor corresponde à diversidade de atribuições que caracteriza o escopo da B... e no qual se conjugam e desenvolvem, em simultâneo, atividades de prestação de*

- serviço de natureza puramente empresarial com o exercício de poderes decorrentes do seu estatuto de autoridade portuária»;*
- as sociedades anónimas de capitais exclusivamente públicos, como a Requerente, não são subsumíveis nos conceitos de «pessoa coletiva de direito público» ou «organismo de Direito público» previstos no artigo 2.º, n.º 2, do CIVA e, bem assim, no artigo 13.º, n.º 1, da Directiva IVA;
 - estes conceitos, por consubstanciarem excepções ao regime-regra, devem ser objecto de uma interpretação restrita;
 - segundo a jurisprudência do TJUE *«duas condições devem estar cumulativamente preenchidas para que a isenção ocorra: o exercício de actividades por um organismo público e o exercício de actividades na qualidade de autoridade pública»;*
 - o Regime Jurídico do Setor Empresarial do Estado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, nomeadamente, do regime ínsito nos seus artigos 5.º e 14.º, nos termos do qual as empresas públicas são constituídas nos termos do Direito comercial e, salvo disposição expressa em sentido contrário, são regidas pelo Direito privado, encontrando-se ainda sujeitas às regras gerais de concorrência nacionais e europeias;
 - independentemente do entendimento que se adote quanto à natureza jurídica da Requerente, a verdade é que nunca poderia a mesma ficar não sujeita a imposto ao abrigo do artigo 2.º, n.º 2, do CIVA, uma vez que tal situação originaria distorções na concorrência;
 - a Requerente encontra-se em situação de concorrência direta com outros portos, quer os localizados em território nacional – designadamente, em ... e ... –, quer os localizados no estrangeiro – e.g., os portos de ..., ... e ... – e, até mesmo, com entidades que se dedicam ao transporte rodoviário e ferroviário;

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no RIT, acentuando a aplicação de regras de direito público e defendendo que a posição assumida na informação vinculativa.

A questão essencial a apreciar é, assim, a de saber se a Requerente é sujeito passivo de IVA uma pessoa colectiva de direito público, para efeitos do artigo 2.º, n.º 2, do CIVA.

Em caso afirmativo, coloca-se, porém, a questão de afastar a sujeição por originar distorções de concorrência.

A Requerente questiona ainda a legalidade da liquidação de juros compensatórios.

3.2. Apreciação da questão

O artigo 2.º do CIVA estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 2.º

Incidência subjectiva

1 - São sujeitos passivos do imposto:

a) *As pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC);*

(...)

2 - *O Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.*

3 - *O Estado e as demais pessoas colectivas de direito público referidas no número anterior são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto quando exerçam algumas das seguintes actividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa:*

- a) *Telecomunicações;*
- b) *Distribuição de água, gás e electricidade;*
- c) *Transporte de bens;*
- d) *Prestação de serviços portuários e aeroportuários;*
- e) *Transporte de pessoas;*
- f) *Transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda;*

- g) Operações de organismos agrícolas;
- h) Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial;
- i) Armazenagem;
- j) Cantinas;
- l) Radiodifusão e radiotelevisão.

4 - Para efeitos dos n.ºs 2 e 3 do presente artigo, o Ministro das Finanças define, caso a caso, as actividades susceptíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa.

(...)

Estas normas estão em sintoma com os artigos 9.º e 13.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, em que se estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 9.º

1. Entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade. Entende-se por «actividade económica» qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

(...)

Artigo 13.º

1. Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efectuarem essas actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

Em qualquer caso, os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos no que se refere às actividades referidas no Anexo I, na medida em que estas não sejam insignificantes.

No n.º 2 do artigo 2.º do CIVA e no n.º 1 do artigo 13.º da Directiva n.º 2006/112/CE, inclui-se uma delimitação negativa de incidência subjectiva, que depende, em primeiro lugar, no que aqui

interessa, de a actividade ser exercida por uma «*pessoa colectiva de direito público*» ou um «*organismo de direito público*».

No caso em apreço, o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 336/98 patenteia uma opção legislativa pela adopção de um modelo de gestão, que conjuga «*uma forma jurídica de direito privado, com o enquadramento no sector público, face à detenção pelo Estado ou outras pessoas colectivas públicas da totalidade do capital*», que foi considerado «*o que melhor corresponde à diversidade de atribuições que caracteriza o escopo da B... e no qual se conjugam e desenvolvem, em simultâneo, actividades de prestação de serviço de natureza puramente empresarial com o exercício de poderes decorrentes do seu estatuto de autoridade portuária*».

Por outro lado, a Requerente rege-se pelo Decreto-Lei n.º 336/98 e pelos seus estatutos, e, em tudo que neles não estiver previsto, pelas normas aplicáveis às sociedades anónimas e pelas normas especiais cuja aplicação decorra do objecto da sociedade (artigo 1.º, n.º 2, deste Decreto-Lei).

Vê-se, assim, que se pretendeu legislativamente atribuir à Requerente natureza de pessoa colectiva de direito privado, o que a excluirá do campo de aplicação do artigo 2.º, n.º 2, do CIVA.

Como se refere no acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 11-02-2010, proferido no processo n.º 3857/07.0 TVPRT–A.P.1.S1 (¹):

«A circunstância desta sociedade anónima ser de capitais exclusivamente públicos não lhe retira a qualidade de sociedade comercial e, portanto, de uma pessoa colectiva de direito privado, como todas as sociedades comerciais.

Como dispõe o n.º 2 do art.º 1.º do Código das Sociedades Comerciais «são sociedades comerciais aquelas que tenham por objecto a prática de actos de comércio e adoptem o tipo de sociedade em nome colectivo, de sociedade por quotas, de sociedade anónima, de sociedade em comandita simples e de sociedade em comandita por acções» (...).

Logo no n.º 3, o referido preceito legal estatui que «as sociedades que tenham exclusivamente por objecto a prática de actos não comerciais podem adoptar um dos tipos referidos no n.º 2, sendo-lhes, nesse caso, aplicável a presente lei».

Por outro lado, certo é que as sociedades comerciais podem constituir Empresa Públicas, desde que obedeçam aos requisitos previstos no art.º 3.º do Dec-Lei n.º 558/99 de 17 de Dezembro, isto é, desde que sendo sociedades constituídas nos termos da lei comercial, possam o Estado ou outras entidades públicas estaduais, exercer nelas, isolada ou conjuntamente, de forma directa ou indirecta, uma influência dominante em virtude de alguma das circunstâncias referidas nas duas alíneas daquele preceito legal.

¹ Publicado em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/3857-2010-89592475>.

(...)

A sociedade anónima, sendo uma típica sociedade comercial (criada e regida pela lei comercial) é uma pessoa colectiva de direito privado, não colhendo também o argumento de que por ser uma sociedade de capitais exclusivamente públicos, tal a converteria em ente colectivo dotado de personalidade jurídica de direito público».

No entanto, não sendo o conceito de «pessoa colectiva de direito público», utilizado no artigo 2.º, n.º 2, do CIVA coincidente com o conceito de «organismo de direito público» utilizado no artigo 13.º da Directiva n.º 2006/112/CE, em face da prevalência do Direito da União que decorre do n.º 4 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), importa apreciar se a Requerente se pode englobar neste conceito.

Como tem vindo a entender o TJUE, prevendo-se neste artigo 2.º, n.º 2, em sintonia com o artigo 13.º da Directiva n.º 2006/112/CE, derrogação à regra geral da sujeição ao imposto de qualquer actividade de natureza económica, deve se interpretado de forma estrita (acórdãos do TJUE de 16-09-2008, processo C-288/07, n.º 60, e de 29-10-2015, processo n.º C-174/14, n.ºs 49 e 55).

Como se diz neste último acórdão do TJUE:

56 No que respeita, especificamente, ao primeiro dos dois requisitos impostos no artigo 13.º, n.º 1, da referida diretiva, isto é, o relativo à qualidade de organismo público, o Tribunal de Justiça já declarou que uma pessoa que pratica atos na qualidade de autoridade pública, de modo independente, não estando integrada na organização da Administração Pública, não pode ser qualificada de organismo de direito público no sentido dessa disposição (v., neste sentido, designadamente, despacho Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, n.º 18 e jurisprudência referida).

No caso em apreço, a Requerente pratica actos na qualidade de autoridade pública, **de modo independente**, não estando integrada na organização da Administração Pública, o que desde logo, afasta a sua qualificação como «organismo de direito público» (n.º 56 citado).

Na verdade, é à própria Requerente e não a qualquer órgão da Administração Pública que cabe assegurar «o exercício das competências necessárias ao regular funcionamento do porto de ... nos seus múltiplos aspectos de ordem económica, financeira e patrimonial, de gestão de efectivos e de exploração portuária e ainda as actividades que lhe sejam complementares, subsidiárias ou acessórias, no mesmo âmbito e nos mesmos termos que vinham a ser observados pela B...» (artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 336/98 e artigo 3.º do Estatutos aprovados por este diploma).

Esse exercício abrange todas as competências elencadas no n.º 2 do mesmo artigo, em que se incluem as que se consubstanciam em exercício de poderes públicos.

Cabe ao conselho de administração da Requerente, sem interferência de qualquer outra entidade, gerir os negócios sociais e praticar todos os actos e operações relativos ao objecto social que não caibam na competência atribuída a outros órgãos sociais (artigo 10.º dos Estatutos).

Toda esta actividade é levada a cabo **de modo totalmente independente**, não se prevendo qualquer interferência de órgãos da administração pública, designadamente do Estado, de regiões ou autarquias locais, que são os tipos de entidades indicadas no artigo 13.º da Directiva n.º 2006/112/CE, que nem sequer têm de ser detentores do capital social, que pode pertencer quaisquer pessoas colectivas de direito público, a empresas públicas ou a sociedades de capitais exclusivamente públicos.

Nem mesmo a nível de fiscalização são atribuídos quaisquer poderes a órgãos da Administração Pública (artigos 15.º e 16.º do Estatutos da Requerente).

A situação da Requerente é, assim, totalmente diferente da situação da SAUDAÇOR, relativamente à qual havia características que apontavam para que se considerasse integrada na Administração Pública da Região Autónoma dos Açores, designadamente, sujeição ao regime jurídico do sector empresarial do Estado (n.º 65 do acórdão do TJUE de 29-10-2015, processo n.º C-174/14), a detenção total do capital pelo Região, que era o seu único «cliente», a sociedade ter de cumprir a sua missão de acordo com as orientações definidas pela Região e se sujeitar à sua fiscalização, enquanto a Requerente rege-se pelos estatutos e pelo regime das sociedades anónimas, a actividade desenvolvida pela encontra-se em situação de concorrência com outros operadores privados.

Assim, conclui-se que a Requerente assume a forma de sociedade anónima, sendo a sua actividade regulada pelas normas aplicáveis às sociedades anónimas de direito privado e desenvolve a sua actividade de forma independente, pelo que não pode ser considerada uma «pessoa colectiva de direito público» nem «outro organismo de direito público», para efeitos do artigo 2.º, n.º 2, do CIVA e do artigo 13.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006.

Não se verifica, assim, um requisito essencial para aplicação do regime destas normas.

Para além disso, como se refere na decisão arbitral de 24-06-2024, proferida no processo n.º 969/2023-T, é manifesto que, decorrendo da aplicabilidade do artigo 2.º, n.º 2 do CIVA, a impossibilidade de dedutibilidade do IVA suportado, tal aplicação seria incompatível com o

princípio da neutralidade, por ser imposto à Requerente um ónus acrescido face aos seus concorrentes no âmbito da mesma actividade (outros portos nacionais, e internacionais), de que resultaria manifestamente uma distorção da concorrência, pelo que também por esta razão está afastada a possibilidade de aplicação do regime daquela norma.

Pelo exposto, as correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base no entendimento de que a Requerente é uma «*pessoa colectiva de direito público*» ou um «*organismo de direito público*» enfermam de vício de violação de lei, por erros sobre os pressupostos de direito, que justificam a sua anulação daquelas, bem como das liquidações com base nelas emitidas, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Com efeito, da ilegalidade das liquidações de IVA decorre a ilegalidade das respectivas liquidações de juros compensatórios, que têm como pressuposto aquelas liquidações.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações de IVA e juros compensatórios que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente.

4. Reembolso e juros indemnizatórios

A Requerente pagou as quantias liquidadas de € 526 052,51 e € 565.299,91, relativamente aos exercícios de 2022 e 2023, respectivamente, e pede o seu reembolso com juros indemnizatórios.

Como consequência da anulação, a Requerente tem direito a reembolso das quantias indevidamente pagas no montante global de € 1.091.352,42.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, este é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São 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.

No caso em apreço, conclui-se que há erro nas liquidações imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Nestes termos, os juros indemnizatórios devem ser contados com base na quantia a reembolsar, desde 29-12-2025, data em que a Requerente efectuou o pagamento das quantias liquidadas, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral Colectivo em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as seguintes liquidações IVA e juros compensatórios:

Âmbito da ação inspetiva	Período de referência	Natureza	Número da liquidação	DAC	Montante	
2022	jan/22	IVA	2025	2025	34,52 €	
	fev/22	IVA	2025	2025	2 960,32 €	
		Juros	2025	2025	417,52 €	
	mar/22	IVA	2025	2025	823,45 €	
		Juros	2025	2025	113,48 €	
	abr/22	IVA	2025	2025	34 822,04 €	
Juros		2025	2025	4 674,71 €		
2023	mai/22	IVA	2025	2025	19 549,41 €	
		Juros	2025	2025	2 564,45 €	
	jun/22	IVA	2025	2025	3 239,15 €	
		Juros	2025	2025	409,64 €	
	jul/22	IVA	2025	2025	27 676,69 €	
		Juros	2025	2025	3 439,49 €	
	ago/22	IVA	2025	2025	1 491,45 €	
		Juros	2025	2025	180,60 €	
	set/22	IVA	2025	2025	2 201,35 €	
		Juros	2025	2025	259,09 €	
	out/22	IVA	2025	2025	4 232,86 €	
		Juros	2025	2025	483,82 €	
	nov/22	IVA	2025	2025	52 610,91 €	
		Juros	2025	2025	5 840,53 €	
	dez/22	IVA	2025	2025	200 361,82 €	
		Juros	2025	2025	21 518,31 €	
	jan/23	IVA	2025	2025	112 775,90 €	
		Juros	2025	2025	23 371,00 €	
	2023	jan/23	IVA	2025	2025	3 156,49 €
			Juros	2025	2025	329,65 €
fev/23		IVA	2025	2025	3 595,06 €	
		Juros	2025	2025	363,64 €	
mar/23		IVA	2025	2025	7 890,64 €	
		Juros	2025	2025	773,06 €	
abr/23		IVA	2025	2025	25 689,77 €	
		Juros	2025	2025	2 426,80 €	
mai/23		IVA	2025	2025	3 293,00 €	
		Juros	2025	2025	300,61 €	
jun/23		IVA	2025	2025	24 647,80 €	
		Juros	2025	2025	2 082,57 €	
jul/23		IVA	2025	2025	6 649,94 €	
		Juros	2025	2025	561,87 €	
ago/23		IVA	2025	2025	875,01 €	
		Juros	2025	2025	71,05 €	
set/23		IVA	2025	2025	54 505,78 €	
		Juros	2025	2025	4 229,05 €	
out/23		IVA	2025	2025	16 114,81 €	
		Juros	2025	2025	1 197,35 €	
nov/23	IVA	2025	2025	3 627,88 €		
	Juros	2025	2025	258,02 €		
dez/23	IVA	2025	202	0 €		
jan/24	IVA	2025	2025	336 471,55 €		
	Juros	2025	2025	47 732,52 €		
fev/24	IVA	2025	2025	16 273,97 €		
	Juros	2025	2025	2 182,02 €		

- c) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 1.091.352,42.
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, nos termos do ponto 4 desta decisão arbitral.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 1.091.352,42, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **14.994,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 27-05-2026

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(Relator)

(Rita Trincão)

(Filipa Barros)