CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 410/2026-T
Tema: IVA: Indemnização por incumprimento de obrigação contratual; lucros cessantes.

SUMÁRIO:

1. Apenas estão sujeitas a IVA as indemnizações que correspondam direta ou indiretamente à contrapartida devida pela realização de uma atividade económica, isto é, que visem remunerar a transmissão de bens ou a prestação de serviços.

2. A indemnização auferida para compensação de danos emergentes que vise exclusivamente reparar prejuízos decorrentes de incumprimento contratual, não tem natureza remuneratória pelo que não se encontra sujeita a IVA.

3. A indemnização auferida por lucros cessantes que não tenha na sua substância intrínseca qualquer transação económica que se possa qualificar como transmissão de bens ou prestação de serviços, não se encontra sujeita a incidência em IVA.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Professor Doutor António Cipriano da Silva (árbitro singular), designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, decide no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. Em 07 de abril de 2026 **A..., S.A.**, sociedade anónima com sede na ... n.º..., ...-..., Matosinhos, com o Número único de Identificação de Pessoa Coletiva ... (doravante Requerente), veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), artigo 5.º, n.º 2, alínea a), artigo 6.º, n.º 1, e artigo 10.º, nº1, alínea a), e n.º2, do Regime Jurídico da

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), apresentando para o efeito Pedido de Pronúncia Arbitral em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante "AT" ou "Requerida") em que solicita a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do recurso hierárquico que teve por objeto a liquidação adicional de IVA n.º 2025..., no montante total de €1.590,25 e respetiva liquidação de juros compensatórios nº 2025..., no montante total de €171,13, no valor global de €1.761,38 referentes ao ano de 2022, com vista à anulação da mesma, requerendo o reembolso do imposto pago e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, e a condenação da Requerida nas custas do processo.

2. Em 08 de abril de 2026 foi aceite o pedido de constituição de Tribunal Arbitral.

3. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e na 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 árbitro do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 25 de maio de 2026 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. No dia 16 junho de 2026 foi constituído o Tribunal Arbitral.

6. Em 23 de junho de 2026, foi a Requerida notificada nos termos e para os efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do Processo Administrativo.

7. Em 08 de setembro de 2026 a Requerida juntou aos autos o Processo Administrativo e a sua Resposta, defendendo-se por impugnação.

8. Em 14 de setembro de 2026 o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, facultando às partes, a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 15 dias.

9. Em 06 de outubro a Requerida juntou aos autos alegações e Requerente juntou alegações em 08 de outubro.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

II. Posição das partes

II.1. Posição da Requerente

a) A Requerente pugna pela declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do recurso hierárquico que teve por objeto a liquidação adicional de IVA n.º 2025..., no montante total de €1.590,25 e respetiva liquidação de juros compensatórios nº 2025..., no montante total de €171,13, relativas ao ano de 2022.

b) A Requerente alega que no ano de 1996, obteve a concessão do Sistema Público de Abastecimento de água, que tinha por objeto a exploração do sistema de captação, tratamento e distribuição de água ao concelho de ..., o qual cessou os seus efeitos em 10 de setembro de 2021.

c) Na sequência do términus da concessão a Requerente recebeu indemnização do Município de ... no montante de €271.765,00, por incumprimento do Plano de Investimentos Municipal ("PIM"), bem como o montante de €442.936,02, relativo à venda de bens e equipamentos que foram adquiridos pelo Município.

d) Alega a Requerente que o valor indemnizatório acordado por incumprimento do "*Plano de Investimento Municipal*" compreendia duas componentes diferentes: (i) o encargo económico suportado devido à perda de receita associada a potenciais novos clientes; (ii) a compensação relativa a diversos custos operacionais havidos e que não se encontravam previstos, como reparação de roturas e deteção de fugas nas condutas a remodelar.

e) Alega a Requerente que a componente indemnizatória associada aos custos operacionais não previstos (*i.e.*, custos de reparação das roturas e custos com deteção de fugas) paga pelo Município de ... visa compensar danos emergentes, com o objetivo de ressarcir a Requerente dos prejuízos causados com o incumprimento da obrigação de realizar obras nas condutas, sem constituir a contrapartida por um serviço específico.

f) Defende que o recebimento desta indemnização não permitiu adquirir um qualquer benefício ou vantagem patrimonial que a coloque na posição de consumidor de um bem

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ou serviço, tão-só visando ressarcir os prejuízos decorrentes da atuação do Município de ... . Neste contexto, contrariamente ao que sustenta a Administração Tributária, é irrelevante a circunstância de a referida indemnização não ter sido atribuída em consequência de decisão judicial, sob pena de violação dos princípios da neutralidade, proporcionalidade e da igualdade.

g) Entende a Requerente que o montante faturado relativo à indemnização auferida por custos operacionais não previstos se reconduz a uma compensação pecuniária com vista à reposição da situação patrimonial da Requerente anterior ao prejuízo sofrido, não estando, como tal, sujeito a IVA, nos termos dos artigos 1.º, 3.º e 4.º, do CIVA.

h) Por seu turno, a componente da indemnização recebida relativamente à perda de receitas por via de tarifas previstas para novos clientes visou compensar a Requerente pelo investimento realizado e pelo volume de faturação que esta deixou de obter.

i) Entende a Requerente que o valor entregue pelo Município não integra o valor tributável do fornecimento de água, por força da aplicação do artigo 16.º, n.º 1 do CIVA, isto é, não pode ser considerado uma contraprestação a obter de um terceiro. Aliás, inexistindo fornecimentos, dificilmente se poderia equacionar aquele pagamento como contraprestação a obter de um terceiro.

j) A indemnização paga pelo Município de ... destina-se, sim, a compensar o concessionário por investimentos realizados e frustrados. Tanto é assim que, caso o Município tivesse cumprido com o seu dever de realização de obras e, ainda assim, por razões comerciais, o concessionário não alcançasse o volume de faturação estimado e o número de novos clientes previstos, não haveria lugar ao pagamento de qualquer compensação.

k) Concluindo que a componente indemnizatória recebida pela Requerente relativamente à perda de receitas por via de tarifas previstas para novos clientes visou compensar a Requerente pelo investimento realizado e pelo volume de faturação que esta deixou de obter, reparando assim danos por esta sofridos que não estão associados direta, ou indiretamente, a uma transmissão de bens ou prestação de serviços, pelo que o valor não

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

se encontra sujeito a tributação em sede de IVA, nos termos dos artigos 1.º, 3.º e 4.º, do CIVA.

l) Em conclusão, a Requerente invoca a ilegalidade e a consequente anulabilidade dos atos tributários controvertidos, *ex vi* artigo 163.º do CPA, com fundamento na violação dos artigos 1.º, 3.º e 4.º, do CIVA, na medida em que as correções que fundamentam tais atos se traduzem na sujeição a IVA da indemnização paga à Requerente pelo Município de ..., em violação dos artigos 1.º, 3.º e 4.º, do CIVA.

II.2. Posição da Requerida

Na sua resposta, a Requerida pugna pela manutenção na ordem jurídica dos atos tributários defendendo-se por impugnação nos seguintes termos:

a) A Requerida sustenta a improcedência do pedido, defendendo que a indemnização em causa tem, na sua totalidade, natureza remuneratória e está, por isso, sujeita a tributação em sede de IVA, nos termos dos artigos 1.º, n.º 1, 4.º, n.º 1, e 16.º, nº1 e 6, alínea a), do CIVA, remetendo ainda para a fundamentação constante do Relatório de Inspeção Tributária.

b) No que diz respeito à componente da indemnização relativa à reparação de roturas e à deteção de fugas, defende que este pagamento não se encontra inteiramente desligado da atividade económica da Requerente. Trata-se de uma quantia determinada na sequência de incumprimentos ocorridos no quadro da própria relação contratual que estruturava a exploração económica da concessão.

c) Defende que é precisamente a relação contratual que determina a atividade económica exercida, as obrigações assumidas pelas partes, o Plano de Investimentos Municipal, as consequências do respetivo incumprimento e, finalmente, o montante que o Município de ... se obrigou a pagar. Deste modo, existe uma conexão económica e jurídica entre a quantia recebida e a atividade tributável desenvolvida pela Requerente que evidencia que os custos não surgiram numa relação jurídica estranha à concessão.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

d) Entende a Requerida que os custos reclamados não são estranhos à prestação económica realizada pela Requerente. São custos provocados pela insuficiente realização das obras necessárias ao funcionamento normal da infraestrutura objeto da concessão. Consequentemente, a compensação insere-se no equilíbrio económico do contrato de concessão e está diretamente relacionada com a atividade económica da Requerente.

e) Concluindo que é forçoso considerar que esta componente da indemnização está diretamente relacionada com o contrato estabelecido entre as duas partes e com as operações existentes entre elas, operações estas sujeitas a IVA.

f) Como tal, está sujeita a tributação, por força do artigo 4.º/1 e do artigo 16.º/1 do CIVA, à taxa normal prevista no artigo 18.º do mesmo código, dado que não se lhe aplica a exceção prevista no artigo 16.º/6-a), uma vez que a referida indemnização não foi declarada judicialmente, mas, sim, acordada entre ambas as partes.

g) Complementariamente, contesta a putativa isenção de IVA da componente da indemnização relativa à perda de receita associada a potenciais clientes.

h) Entende que esta componente da indemnização se destina a compensar a perda de receita, isto é, os lucros cessantes. Ou seja, esta segunda componente da indemnização teve como objetivo repor o nível de rendimento que, por força de um dano (*in casu*, o atraso ou não realização de obras), a Requerente deixou de obter.

i) Assim, no entendimento da Requerida, esta perda de receita está diretamente relacionada com o volume de água que a Requerente deixou de fornecer e faturar aos utilizadores. Entende a Requerida que esta circunstância não constitui uma realidade económica estranha à atividade da Requerente. Trata-se, pelo contrário, do resultado económico que a Requerente esperava obter mediante a realização de operações de fornecimento de água.

j) Entende a Requerida, que a compensação auferida pretende colocar a Requerente na situação económica em que se encontraria caso o Município de ... tivesse cumprido as obrigações previstas no Plano de Investimentos Municipal. É precisamente aqui que se evidencia o caráter remuneratório da compensação.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

k) Entende a Requerida que a compensação funciona, assim, como substituto económico das receitas que essas operações teriam produzido. Nessa medida, esta indemnização tem verdadeiro caráter remuneratório. Logo, está sujeita a imposto e dele não isenta.

l) Concluindo que os atos tributários objeto dos autos não merecem qualquer censura jurídica.

III. Saneamento

III.1 Constituição do tribunal e sujeitos processuais

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5º. e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre decidir.

IV. Matéria de Facto

IV.1. Factos Dados como Provados

Com interesse para a decisão deram-se por provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade anónima que tem como atividade principal o exercício de atividades de indústria e prestação de serviços relacionados com o mercado de água, nomeadamente, exploração e gestão de sistemas de captação, de tratamento e distribuição de água para consumo público - (cfr. artigo 3.º do PPA e pp.55 do RIT).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

b) Em 11 de janeiro de 1996, a Requerente celebrou com a Câmara Municipal de ... um Contrato de Concessão de Exploração do Sistema de Captação, Tratamento e Distribuição de Água do Concelho de ..., que vigorou até 10 de setembro de 2021 – (cfr. doc n.º3 PPA).

c) Nos termos desse contrato, a Requerente obrigou-se a operar as instalações de forma permanente e a assegurar a manutenção, reparação e conservação das infraestruturas, bem como a distribuição de água – (cfr. ponto 2.3.1 do caderno de encargos que faz parte integrante do contrato de concessão – doc n.º3 junto ao PPA).

d) Por sua vez, o Município de ... obrigou-se à conceção, projeto e construção de obras e à aquisição e instalação de equipamentos de redução de perdas, nos termos definidos no respetivo Plano de Investimentos Municipal ("PIM"), bem como à execução de trabalhos de ampliação e extensão das redes de distribuição - (cfr. doc n.º3 junto ao PPA).

e) A Comissão de Acompanhamento da Concessão de Exploração do Sistema de captação, distribuição de água do concelho de ... elaborou relatório datado de 06 de junho de 2022 intitulado de *"Análise do Pedido de Indemnização da A... por incumprimento do Plano de Investimentos Municipal"* em que consta:

7. Conclusões

1. O Contrato de Concessão da Exploração do Sistema de Captação, Tratamento e Distribuição de Água ao Concelho de [ ] foi celebrado no dia 11 de Janeiro de 1996, por um período de 25 anos. Decorrido o período de transição previsto nos termos do Contrato, o período de exploração do sistema iniciou-se a 11 de Março de 1996, ocorrendo o seu término a 10 de Março de 2021.

2. A 16 de Março de 2012 foi assinada a Primeira Alteração ao Contrato de Concessão de Exploração do Sistema de Captação, Tratamento e Distribuição de Água do Concelho de [ ], e que se traduziu fundamentalmente, na redução do objeto da Concessão, nas suas componentes de captação, tratamento, elevação e armazenamento, passando a [A...] a adquirir a água diretamente à empresa Águas do Norte, bem como na sua adaptação ao Decreto-Lei n.º 194, de 20 de Agosto.

3. De acordo com a alínea 2.a) da Cláusula 2ª da versão consolidada da Primeira Alteração ao Contrato de Concessão de Exploração do Sistema de Captação, Tratamento e Distribuição de Água do Concelho de [ ] constituem obrigações genéricas e específicas do Concedente a "*conceção, projeto e construção de obras e aquisição e instalação de equipamentos de redução de perdas, estabelecidas no Plano de Investimentos Municipal, constante no anexo C, o qual traduz os objetivos gerais da Concessão, em termos de investimento em infraestruturas e equipamentos*".

4. O referido Anexo C – Plano de Investimentos Municipal (PIM), identifica, por Freguesia, o número de obra, o valor do investimento e os intervalos de tempo em que essas obras deveriam ser executadas.

5. Algumas intervenções identificadas no Anexo C foram executadas com atrasos, ou não chegaram sequer a ser executadas.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

6. A extensão e remodelação de redes executada com atrasos ou não executada ascende a cerca de 52.993 metros.

7. As obras, a executar entre o segundo semestre de 2012 e o primeiro semestre de 2015, sofreram, em média, os seguintes atrasos:

- Atrasos e obras não executadas: 4,15 anos
- Atrasos nas remodelações: 3,54 anos
- Atrasos nas extensões e extensões/remodelações: 4,51 anos

8. Nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 35º do Decreto-Lei 194/2009, de 20 de Agosto, permanece obrigatoriamente na esfera da responsabilidade financeira do Concedente o risco relativo ao atraso na disponibilização de bens do domínio municipal ou de investimentos que fiquem a cargo do Concedente, cujo impacte deve ser regularizado através da compensação direta à Concessionária.

9. No dia 8 de Janeiro de 2021, a [A...] consultou a Comissão de Acompanhamento da Concessão no sentido de se pronunciar sobre o incumprimento por parte do Concedente na execução das obras contratualizadas.

10. A [A...] alega ter incorrido em custos e também na perda de receitas devido aos atrasos e/ou não execução das obras previstas no PIM.

11. Concretamente, a [A...] refere que os impactos financeiros resultantes do atraso da execução do PIM decorrem de:
    - Perdas de água associadas a condutas não remodeladas no prazo
    - Pesquisa de fugas em condutas não remodeladas no prazo
    - Custos associados a roturas em condutas não remodeladas no prazo
    - Perdas de receita por atraso em obras de extensão de rede

12. A [A...] apresentava também a quantificação detalhada dos impactos financeiros para a Concessionária do referido incumprimento, no montante de €1.007.699,00.

13. A Comissão de Acompanhamento da Concessão proporcionou à Câmara Municipal de [ ] ([ ]) o direito de resposta, bem como um período de avaliação e pronuncia para comentários e esclarecimentos adicionais a ambas as Partes.

14. O valor da indemnização apurado pela Comissão de Acompanhamento da Concessão é de € 595.943,00, decomposto pelas seguintes parcelas:

Resumo do valor da indemnização	[€]
Custo com perdas de água	162 426
Custo de reparação das roturas	45 200
Custo com deteção de fugas	94 449
Perda de receita associada a poteniais clientes PIM	293 868
Total	**595 943**

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

15. Após a apresentação do valor apurado pela Comissão de Acompanhamento da Concessão, as Partes encetaram negociações no sentido de procurarem um entendimento sobre o valor indemnizatório, tendo atingido, de forma consensual, o seguinte valor:

Resumo do valor acordado entre as Partes	[€]
Custo com perdas de água	0
Custo de reparação das roturas	45 200
Custo com deteção de fugas	94 449
Perda de receita associada a poteniais clientes PIM	132 116
Total	**271 765**

No dia 6 de Junho de 2022, a Comissão de Acompanhamento da Concessão reuniu para apreciar o presente Parecer, tendo deliberado aprovar por unanimidade o pagamento de € 271.765,00 (duzentos e setenta e um mil, setecentos e sessenta e cinco euros), a pagar pela Câmara Municipal [ ] à [A...], S.A., a título de indemnização pelo incumprimento, por parte da Concedente, na execução das obras contratualizadas.

(cfr. Processo Administrativo – parte 3)

f) O valor indemnizatório fixado em €271.765,00 por "Incumprimento do Plano de Investimentos Municipal" após processo de negociação das partes compreende duas componentes: (i) compensação relativa a custos operacionais havidos e que não se encontravam previstos com reparação de roturas e deteção de fugas; (ii) o encargo económico suportado devido à perda de receita associada a potenciais novos clientes, estando decomposto do seguinte modo:

Descrição	Valor (€)
Venda de Bens e Equipamentos	442.936,02€
Indemnização por Incumprimento do Plano de Investimentos Municipal	271.765,00€
Total	**714.701,02€**

(cfr. pp. 3 do doc nº4 junto ao PPA)

g) A indemnização teve como fundamento (i) a circunstância de o Município de... não ter executado, ou não ter executado dentro dos prazos contratualmente definidos, as obras a que estava contratualmente obrigado, e (ii) o facto de, decorridos cinco anos sobre o prazo contratual da última obra, um terço do PIM permanecer por realizar –

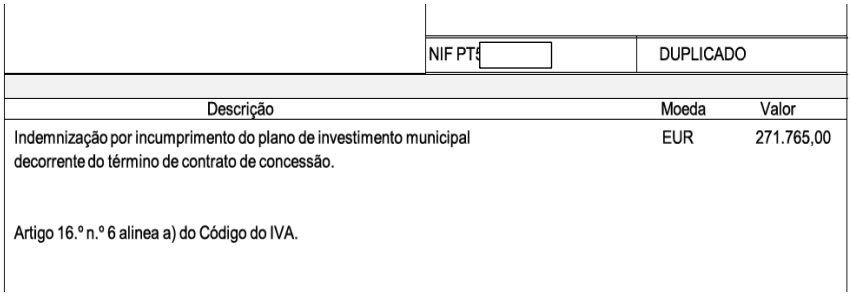
(considerando F. do Acordo para Compensação de Valores – doc nº3 junto ao PPA e pontos 4 a 8 das Conclusões do relatório datado de 06 de junho de 2022 da Comissão de Acompanhamento da Concessão de Exploração do Sistema de captação, distribuição de água – Processo administrativo – parte 3).

h) O valor indemnizatório fixado em €271.765,00 por "Incumprimento do Plano de Investimentos Municipal" após processo de negociação das partes compreende duas componentes: (i) compensação relativa a custos operacionais havidos e que não se encontravam previstos com reparação de roturas e deteção de fugas; (ii) o encargo económico suportado devida a perda de receita a potenciais novos clientes, estando decomposto do seguinte modo:

Descrição	**Valor**
Custo com perdas de água	€ 0,00
Custo de reparação das roturas	€ 45.200,00
Custo com deteção de fugas	€ 94.449,00
Perda de receita associada a potenciais clientes PIM	€ 132.116,00
TOTAL	**€ 271.765,00**

(cfr. conclusões do relatório datado de 06 de junho de 2022 da Comissão de Acompanhamento da Concessão de Exploração do Sistema de captação, distribuição de água – Processo administrativo – parte 3)

i) Para titular a receção do montante global de € 271.765,00, a Requerente emitiu, em 31 de maio de 2022, a fatura n.º ZF2 2/11000823, tendo o Município de ... como cliente, sem liquidação de IVA, com o seguinte descritivo - (cfr. doc. n.º5 junto ao PPA):



NIF PT5 | DUPLICADO

Descrição	Moeda	Valor
Indemnização por incumprimento do plano de investimento municipal decorrente do término de contrato de concessão.	EUR	271.765,00
Artigo 16.º n.º 6 alinea a) do Código do IVA.		

j) Desde o término do contrato de concessão que a atividade da Requerente ficou limitada à gestão e recuperação da dívida de clientes ainda registada no seu balanço, associada à prestação de serviços de abastecimento de água no período de vigência do contrato de concessão (cfr. artigo 16.º do PPA – facto não controvertido).

k) Em outubro de 2024, a Requerente apresentou pedido de reembolso de IVA na declaração periódica desse mês no valor de € 50.000,00, na sequência do qual a Administração Tributária instaurou procedimento de inspeção tributária com a ordem de serviço n.º OI2025... ao exercício económico de 2022 – (cfr. pp.2 do RIT – doc nº6 junto ao PPA).

l) Do conteúdo do RIT com a ordem de serviço n.º OI2025... ao exercício económico de 2022 consta o seguinte (cfr. doc nº6 junto ao PPA):

V.2 – Indemnização recebida que visa compensar proveitos

Descrição dos factos:

Como já referimos no ponto **IV.2.1** deste Projeto de Relatório, em resposta à nossa notificação, o sujeito passivo explicou:

"O contrato de concessão de exploração, foi assinado no dia 11 de janeiro de 1996, com a Câmara Municipal de [ ] na qualidade de concedente, tendo vigorado até 10 de setembro de 2021."

"Desde então, a atividade da sociedade foi resumida à gestão da gestão da dívida ainda registada no seu balanço."

"Desde o passado dia 10 setembro de 2021 a [A...] SA esta orientada para a recuperação da dívida de clientes, associada à prestação de serviços de abastecimento de água no período de vigência do contrato de concessão."

No seguimento da cessação do contrato, em 31-05-2022 o SP celebrou um acordo para compensação de valores decorrentes das relações estabelecidas por força da transição do serviço da Exploração do sistema de captação com o "Município de [ ]", NIPC: [ ].

Nesse acordo para compensação de valores (anexo 1) dispõe-se o seguinte:

"Considerando que:"

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

"A) A A... *SA celebrou, com o Município de* [ ]*, o contrato de concessão de exploração do sistema de captação, tratamento e distribuição de água do concelho de* [ ]*"*

"B) O termo do contrato de concessão ocorreu a 10 setembro de 2021;"

"C) No dia 1 de julho de 2021, foi constituída a empresa municipal Águas de Fafe, E.E., a quem foi delegada pelo município de Fafe, a competência para exploração do sistema de captação, tratamento e distribuição de Água do Concelho de [ ]*;"*

"D) Como consequência do processo de transição, a A... *e o município de* [ ] *estabeleceram diversas relações, tendo ficado reciprocamente credores nos termos e dos valores que se descreverão infra, pelo que decidiram acordar a compensação dos valores nos termos infra clausulados (sublinhado nosso);"*

"E) A Comissão de Acompanhamento da Concessão de Exploração do Sistema de Captação, Tratamento e Distribuição de Água do Conselho de [ ] *(CAC), constituída nos termos do Art.º 44.º do Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de Agosto, foi consultada pela Indaqua Fafe no sentido de se pronunciar sobre incumprimento por parte do Concedente na execução das obras contratualizadas, nomeadamente a verificação dos riscos que permanecem na responsabilidade do Concedente e a consequente quantificação das compensações devidas à Concessionária;"*

"F) A A... *alegou que (i) o município de* [ ] *não executou as obras que contratualmente lhe estavam incumbidas, ou, nos casos em que o fez, não as executou em cumprimento dos prazos definidos; (ii) um terço do total do Plano de Investimentos Municipal (PIM) ainda está por realizar, cinco anos depois do prazo da última obra contratualmente estabelecido (sublinhado nosso)."*

"G) A A... *alegou, também, que o incumprimento, pelo município de* [ ] *foi causa direta de perdas por via de novos clientes não concretizados, bem como de custos operacionais não previstos por via das frequentes avarias e perdas de água nas condutas a remodelar (sublinhado nosso)."*

"H) As partes vieram a acordar o valor de Eur 271.765,00 como valor de indemnização a pagar pelo município à Indaqua Fafe, que, para efeitos de acordo, aceitou tal valor."

"(…)"

Clausula Primeira

(Objeto)

"1. Nos termos do presente Acordo, pretendem as Partes regular os termos e condições em que se processará a compensação de valores decorrentes das relações estabelecidas por força da transição do serviço da exploração do Sistema de Captação, Tratamento e Distribuição de Água do Conselho de [ ] *e da indemnização acordada pelas Partes por incumprimento do Plano de Investimento Municipal pelo Município."*

"(…)."

Clausula Segunda

(Acordo de Compensação)

"1. Considerando que (i) se verifica os requisitos legalmente exigíveis e (ii) não se verifica qualquer motivo de exclusão da compensação, as Partes acordam em proceder à compensação dos valores descritos na Cláusula Primeira, obrigando-se o Município de [ ] *e proceder ao pagamento à* A... *do valor remanescente de EUR 151.567,64 (cento e cinquenta e um mil quinhentos e sessenta e sete euros e sessenta e quatro cêntimos) para o IBAN*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

PT50 [redacted], no prazo máximo de 10 dias."

"(…)."

O SP emitiu a seguinte fatura (anexo 2) relativamente ao acordo de compensação, sem liquidação de IVA:

Nº Doc.	Data de Emissão	NIF Adquirente	Cliente	Descrição	Base Tributável	IVA
ZF2 2/1110000823	31/05/2022	[redacted]	Município de [redacted]	Indemnização por incumprimento do plano de investimento municipal decorrente do termino de contrato de concessão.	271 765,00 €	0,00 €
Enquadramento de IVA	M99 – Não sujeito, não tributado (ou similar) Art.º 16.º n.º 6 a)				**271 765,00 €**	**0,00 €**

Enquadramento Legal:

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 atue enquanto tal.

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.

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 Código Civil, na medida em que abrange a transmissão de direitos, obrigações de conteúdo negativo e, ainda, a prestação de serviços coativa.

No que concerne à temática da sujeição ou o não a IVA dos valores pagos a titulo 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 caráter remuneratório.

Razão pela qual, se as indemnizações apenas sancionarem a lesão de um interesse, sem caráter 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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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.

A indemnização em causa consubstancia a compensação do não cumprimento do contrato por parte do Município d[ ], 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 direto, pelo que a mesma tem de ser tributada em sede de IVA.

Assim, 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, estão sujeitas a liquidação de IVA.

V.2.1 – Falta de Liquidação de IVA

Conclusão:

Face ao exposto nos pontos anteriores, a operação a que se refere a compensação configura uma operação tributável uma vez que o valor recebido pela [A...] tem carácter remuneratório, já que o "*incumprimento pelo Município de* [ ] [do contrato estabelecido] *foi causa direta de perdas por via de novos clientes não concretizados, bem como de custos operacionais não previstos por via das frequentes avarias e perdas de água nas condutas a remodelar*", conforme consta no acordo entre as partes.

Assim, o débito da quantia de 271.765,00€ pelo SP ao seu cliente "Município de [ ]", a título de "*indemnização por incumprimento do plano de investimento municipal decorrente do termino de contrato de concessão*", é passível de tributação, por força do n.1 do artigo 4.º, e n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, à taxa normal prevista no artigo 18.º do mesmo Código, já que não se lhe pode aplicar a exceção prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º, uma vez que a referida indemnização não foi declarada judicialmente, mas sim acordada entre ambas as partes.

Conforme exposto, o sujeito passivo deveria liquidar o valor de **62.505,95€**, relativamente à indemnização sobre lucros cessantes, por isso os campos 3 e 4 do Quadro 06 da declaração periódica de IVA, do mês de maio de 2022, sofrerá um acréscimo de 271.765,00€ (base tributável) e 62.505,95€ (IVA), respetivamente.

(…)

"(…)."

Face ao exposto, e estando aqui em causa a questão que o contribuinte bem resume no ponto 25 do documento apresentado, isto é, de *"(…) tais componentes deverão ser devidamente analisadas, per se (custos operacionais, por um lado, e perda de receita por outro), sendo necessário ainda avaliar se as mesmas consubstanciam uma contraprestação a obter do adquirente de uma operação sujeita a imposto ou se, pelo contrário, tais montantes se destinam apenas a sancionar a lesão de um interesse / reparar um dano, não tendo um carácter remuneratório, caso em se encontrarão fora o âmbito de sujeição o IVA"*, reiteramos o seguinte:

- Em primeiro lugar, é importante ter presente que, tal como o sujeito passivo refere nos pontos 31 e 32 do requerimento, a AT, quanto ao conceito de indemnização, tem vindo a distinguir entre as que se destinam a compensar os "danos emergentes" e as que se destinam a compensar os "lucros cessantes", com diferente enquadramento em IVA, sendo que:
  - **Indemnização por danos emergentes** - Corresponde à compensação de um prejuízo causado (perda ou diminuição) no valor dos bens ou direitos já existentes no património do lesado, direta ou indiretamente provocado à data da lesão, sem carácter remuneratório, como a reparação de um dano efetivo não tendo subjacente qualquer operação tributável, e, por conseguinte, sem nexo direto entre prestações de serviços ou transmissão de bens com contraprestação recebida. Não é sujeita a IVA.
  - **Indemnização por lucros cessantes** – Corresponde à compensação de um prejuízo ou ausência de uma vantagem, que abrange os benefícios ou ganhos (que teriam aumentado o património do lesado) que o lesado deixou de obter em consequência da lesão, mas que ainda não tinha à data do mesmo (reportam-se à frustração de posteriores ganhos, que seria expectável que o lesado pudesse vir obter), ou seja, repor nível rendimento / ressarcir determinada importância, associado a uma atividade económica sujeita a imposto , na contraprestação de um bem ou serviço. É sujeita a IVA.

- O SP no exercício do direito de audição (ponto 15), informou que a indemnização (271.765,00€) é repartida em duas componentes: Custos operacionais não previstos [139.649,00€ = 45.200,00€ (custo de reparação das roturas) + 94.449,00€ (custo com detenção de fugas)] e Perda de receita associada a potenciais clientes PIM [132.116,00€].

- Consultado o documento remetido pelo SP, "**Análise ao Pedido de Indemnização da** A... **por incumprimento do Plano de Investimentos Municipal**" efetuado pela Comissão de Acompanhamento da Concessão de Exploração do Sistema de Captação, Tratamento e Distribuição de Água do Concelho de [ ] (CAC), constituída nos termos do Artº 44º do DL nº194/2009, de 20 de Agosto, verificamos que a A... consultou esta Comissão no sentido desta se pronunciar sobre o incumprimento por parte do Concedente (Município de [ ]) na execução das obras contratualizadas, nomeadamente a verificação dos riscos que permanecem na responsabilidade do Concedente e a consequente quantificação das compensações devidas à Concessionária.

A CAC concluiu que algumas intervenções identificadas Plano de Investimentos Municipal (PIM), foram executadas com atrasos, ou não chegaram sequer a ser executadas e que permanecia obrigatoriamente na esfera da responsabilidade financeira do Concedente o risco relativo ao atraso na disponibilização de bens do domínio municipal ou de investimentos que fiquem a cargo do Concedente, cujo impacto deve ser regularizado através da compensação direta à Concessionária.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Apesar dos valores solicitados pelo SP, e dos propostos pela CAC, foram acordados entre as partes, A... e Município de [redacted] os valores faturados, no total de 271.765,00, a título de "*indemnização pelo incumprimento, por parte da Concedente, na execução das obras contratualizadas*".

Danos sofridos	*Valor solicitado pela INDAQUA*	*Valor proposto pela CAC*	*Valor acordado entre as partes*
Custo com perdas de água	*165 953,00 €*	*162 426,00 €*	*- €*
Custo de reparação das roturas	*45 264,00 €*	*45 200,00 €*	*45 200,00 €*
Custo com deteção de fugas	*103 169,00 €*	*94 449,00 €*	*94 449,00 €*
Perda de receita associada a potenciais clientes PIM	*693 313,00 €*	*293 868,00 €*	*132 116,00 €*
Total	*1 007 699,00 €*	*595 943,00 €*	***271 765,00 €***

- Como o SP sugere, vamos analisar separadamente a parte da indemnização do valor acordado para compensar custos operacionais não previstos (139.649,00€) e a parte da indemnização relativa à "perda de receita", isto é, lucros cessantes (132.116€).

- Custos operacionais não previstos (139.649,00€):

  - Ao lermos o relatório da CAC enviado pelo contribuinte, constata-se que a A... reclama que o incumprimento, pelo Município de [redacted], foi causa direta de custos operacionais não previstos (custo de perdas de água, custo de reparação das roturas e custo com detenção de fugas) por via das frequentes avarias e perdas de água nas condutas a remodelar. Concretamente, a A... refere que estes impactos financeiros resultam do atraso da execução do PIM.

  - Desta forma, esta parte da indemnização, está relacionada diretamente com o contrato estabelecido entre as duas partes e com as operações existentes entre elas, operações estas sujeitas a IVA.

- Trata-se de um pagamento, uma indemnização, por incumprimento do contrato por parte do Município de [redacted] (incumprimento do plano de investimento municipal - PIM), sendo passível de tributação, por força do n.º 1 do artigo 4.º, e n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, à taxa normal prevista no artigo 18.º do mesmo Código, já que não se lhe pode aplicar a exceção prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º, uma vez que a referida indemnização não foi declarada judicialmente, mas sim acordada entre ambas as partes.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Perda de Receita associada a potenciais clientes (132.116,00€):

- A [A...] ao abrigo do contrato de concessão de distribuição de água ao concelho de [ ] que efetuou com a "Câmara de [ ]", forneceu, em regime de exclusividade na área do concelho de [ ] água potável para consumo doméstico, comercial, industrial, público ou outro, que faturou e recebeu dos munícipes de [ ].
- Alega a [A...] que o atraso ou a não realização de obras por parte do Município de [ ] se traduziu na incapacidade de receber novos clientes, e, por conseguinte, numa perda significativa de receita tarifária.
- A perda de receita é reclamada por incapacidade de receber novos clientes e não, como refere a empresa no ponto 39 do Direito de Audição por (…) *na medida em que a diminuição dos caudais de água de abastecimento origina um decréscimo no montante total de água faturado pela Requerente aos munícipes, depreende-se que a referida componente se destina a compensar a Requerente pelo investimento realizado e pelo volume de faturação que esta deixa de obter como consequência desse facto".*
- A Indemnização que se destina a compensar a perda de receita, isto é, os lucros cessantes, a repor o nível de rendimento que, por força de um dano (neste caso o atraso ou não realização de obras), o SP deixou de obter, por isso tem caráter remuneratório, encontra-se sujeita a imposto e dele não isenta, dado que a natureza das operações, relativamente às quais se impõe o ressarcimento, será em tudo idêntica à das atividades prosseguidas pela [A...]
- No documento da CAC, o próprio SP refere que o incumprimento, pelo Município de [ ] foi causa direta de perdas de receita por via de tarifas previstas para novos clientes (por via do aumento dos alojamentos servidos).

- O que o sujeito passivo alega, nomeadamente no ponto 40, é que tal compensação só seria sujeita a IVA, se estivéssemos, na operação em causa, perante uma relação sinalagmática, no âmbito da qual se trocassem prestações reciprocas, o que refere não existir nem nunca poder existir, nos pontos 41 a 45.

A este respeito, *o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) já declarou que a qualificação de operação* efetuada «a título oneroso» pressupõe a existência de um nexo direto entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e uma contraprestação realmente recebida pelo sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 3 de julho de 2019, Unicredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, n.º 69 e jurisprudência referida). O TJUE declarou igualmente que, para que se possa considerar que uma entrega de bens ou uma prestação de serviços foi efetuada «a título oneroso», não é necessário que a contraprestação dessa entrega ou dessa prestação seja obtida diretamente do destinatário desta, podendo também ser obtida de um terceiro (v., neste sentido, Acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d´Or, C-151/13, EU:C:2014:185, n.º 34 e jurisprudência referida). Resulta desta jurisprudência

que, para efeitos desta qualificação, o elemento determinante é o facto de uma contraprestação ter sido realmente paga. (cfr. Processo TJUE C-482_21, ponto 38), (sublinhado nosso).

- Assim, não é por o valor ser pago pelo Município de [ ] e não pelos munícipes, que deixa de ser considerado como uma indemnização por lucros cessantes e por consequência sujeita a IVA.
- Por isso, a indemnização paga a titulo de lucros cessantes, encontra-se sujeita a imposto e dele não isenta, pelo que a indemnização é tributada em IVA, à mesma taxa da operação que pretende compensar.

Devendo, quanto a este último ponto, fazer-se notar o seguinte:

- A venda de águas residuais tratadas beneficia, em virtude de se efetivar com base num contrato celebrado com um município, da taxa reduzida do imposto (6%)[4], de acordo com verba 2.35 da lista I, anexa ao Código do IVA, conjugada com a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, do mesmo diploma legal;
- A atividade de exploração e gestão de sistemas de captação, tratamento e distribuição de água para consumo, está enquadrada na verba 1.7 da Lista I, anexa ao Código do IVA, ficando, em decorrência, sujeita igualmente à taxa reduzida de imposto (6%)[5];
- As operações de saneamento básico, encontram-se sujeitas à taxa reduzida de imposto (6%) prevista na verba 2.22 da Lista I, anexa ao Código do IVA.

- A informação vinculativa [n.º 25419, 25 de janeiro de 2024] que o SP elencou, é delimitada por um elemento subjetivo (o sujeito passivo in sub judice não foi quem solicitou-a) e um elemento objetivo (os atos ou factos identificados ou descritos no pedido e cuja qualificação jurídica-tributária se pretende não são os mesmos detetados nesta ação de inspeção interna descritos neste relatório - ver pontos 2, 3 e 4 da referida informação vinculativa).

Face à análise efetuada sobre o Direito de Audição apresentado, mantemos a conclusão referida no Projeto remetido ao Sujeito Passivo, de que a operação a que se refere a compensação configura uma operação tributável uma vez que o valor recebido pela [A...] tem carácter remuneratório, já que o "*incumprimento pelo Município de* [ ] [do contrato estabelecido] *foi causa direta de perdas por via de novos clientes não concretizados, bem como de custos operacionais não previstos por via das frequentes avarias e perdas de água nas condutas a remodelar*".

Face à separação de valores agora apresentada, entre custos operacionais não previstos e perda de receita associada a potenciais clientes, vamos apenas corrigir a taxa a aplicar à verba que corresponde à compensação dos lucros cessantes, que deverá ser a taxa reduzida já que deve acompanhar a taxa das operações que

Assim sendo, a correção proposta será no valor global de **40.046,23€**, relativas a prestações de serviços efetuadas com caráter remuneratório e lucros cessantes, nas prestações de serviço faturadas e incluídas na declaração de IVA do período de maio de 2022:

Descrição	Base tributável	IVA
Custos Operacionais não previstos[6]	139 649,00 €	32 119,27 €
Perda de Receita Associada a potenciais Clientes[7]	132 116,00 €	7 926,96 €
Total das Correções		**40 046,23 €**

Relativamente ao pedido solicitado pelo sujeito passivo no direito de audição, sobre a dispensa da coima no âmbito do n.º 1.º do artigo 29.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) e redução da coima de acordo com alínea b) do n.º 1 do artigo 30.º do RGIT, informámos o SP no dia da Reunião de Regularização que a verificação e a aplicabilidade seria efetuada de forma autónoma e automática aquando da submissão dos documentos de regularização por parte do contribuinte nas correções aceites pelo sujeito passivo, dentro do prazo previsto no n.º 4 do artigo 58.º -A do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira.

m) No âmbito desse procedimento, a Administração Tributária concluiu que a indemnização de € 271.765,00 deveria ter sido sujeita a IVA na sua totalidade, à taxa normal (23%), correção que, após o exercício do direito de audição, foi reajustada, tendo a Administração Tributária passado a considerar que a componente de € 132.116,00 estaria sujeita à taxa reduzida (6%), mantendo a sujeição da restante indemnização à taxa normal – (cfr. doc n.º6 junto ao PPA):

n) Dessa correção resultou a liquidação adicional de IVA n.º 2025..., no montante de € 1.590,25, e a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., no montante de € 171,13.

o) A Requerente procedeu ao pagamento de tais liquidações - (cfr. doc n.º7 junto ao PPA).

p) A Requerente apresentou reclamação graciosa a 11 de junho de 2025 que correu seus termos sob o n.º...2025... - (cfr. doc n.º 8 junto ao PPA).

q) Na sequência de indeferimento tácito da supra identificada reclamação graciosa a Requerente apresentou recurso hierárquico - (cfr. processo administrativo 2).

r) Por ocorrência de indeferimento tácito do recurso hierárquico a Requerente apresentou o presente PPA em 07 de abril de 2026.

IV.2. Factos que não se consideram provados

Não se provou que o Município de ... tenha recebido, em contrapartida do pagamento da indemnização de € 271.765,00, qualquer bem ou serviço, específico ou genérico, fornecido pela Requerente, nem que tenha atuado, nessa relação, na qualidade de adquirente, destinatário ou beneficiário de uma prestação de serviços de abastecimento de água ou de qualquer outra natureza.

IV.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo Requerente, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 1, 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição, factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram (cf. artigos 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA, 5.º, n.º 2, e 411.º do CPC).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, que só possam ser provados por documentos, e que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Não se deram como provadas nem como não provadas, alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada ou não provada resultou da análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos pela Requerente (em particular o Acordo para Compensação de Valores, a fatura emitida, o Relatório de Inspeção Tributária) e do processo administrativo (aqui em especial o relatório da Comissão de Acompanhamento da Concessão de Exploração do Sistema de captação, distribuição de água do concelho de ... intitulado *"Análise do Pedido de Indeminização da A... por incumprimento do Plano de Investimentos Municipal"*). A factualidade relevante é, no essencial, convergente nas peças processuais.

Quanto ao facto dado como não provado, a Requerida não apresentou prova documental que demonstrasse a existência de qualquer prestação de serviços concreta fornecida pela Requerente ao Município em contrapartida da indemnização, tendo estruturado a sua defesa exclusivamente em torno da qualificação da natureza (ressarcitória/remuneratória) da compensação e da conexão económica genérica com o contrato de concessão.

V. Do Direito

V.1. Objeto do Processo

Tendo em consideração a posição das partes e a matéria de facto dada como assente, é definida como questão *decidenda* saber se a indemnização de € 271.765,00, paga pelo Município de ... à Requerente ao abrigo do Acordo para Compensação de Valores de 31 de março de 2022, em consequência do incumprimento das obrigações de investimento assumidas no contrato de concessão, constitui contraprestação de uma operação tributável para efeitos dos artigos 1.º, n.º 1, alínea a), e 4.º, n.º 1, do CIVA.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

V.2. Da incidência do IVA sobre as indemnizações

Sob a premissa de construção do mercado interno, o IVA foi desenhado como um instrumento fiscal com incidência sobre a atividade económica, mais concretamente sobre o consumo final, cobrado de forma fracionada ao longo da cadeia de valor sob o paradigma do método subtrativo indireto, garantindo assim a neutralidade do imposto por este funcionalmente possibilitar tributar somente o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, repartindo assim o encargo fiscal pelos sujeitos passivos, evitando efeitos cumulativos ou em cascata de IVA sobre IVA.

O IVA assume-se como um imposto indireto de matriz europeia, profusamente harmonizado, concretizado nos diversos Estados membros sob um modelo comum tipificado, e consolidado na Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE).

Olhando para a Diretiva IVA e o Código de IVA nacional, verificamos que o IVA incide tendencialmente sobre todos os atos de consumo, abrangendo em termos de incidência objetiva as transmissões de bens, as prestações de serviços efetuadas em território nacional a título oneroso, as importações de bens e as operações intercomunitárias.

No que diz respeito, concretamente, ao conceito de prestação de serviços, o artigo 24.º da Diretiva IVA define este como "*qualquer operação que não constitua uma entrega de bens*". Este conceito foi transposto para o n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, que também define prestação de serviços, *a contrario sensu,* como as operações efetuadas a título oneroso, que não constituem transmissões onerosas, aquisições intracomunitárias ou importações de bens. Decorre, assim, da definição legal a exigência da qualificação onerosa da operação. Esta natureza onerosa apenas ocorre conforme refere o acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia C-16/93 – Tolsma de 3 de março de 1993 "*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*".

Assim, para que se esteja perante uma prestação de serviços para efeitos de IVA é necessário o exercício de uma atividade económica. Como refere Clotilde Celorico Palma (in "Introdução

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ao Imposto sobre o Valor Acrescentado", Cadernos IDEFF nº1, 5.º edição, 2011, pp.73-74): "*Para efeitos de IVA é necessário que haja efetivamente o exercício de uma atividade económica. Caso contrário, será inaceitável a tributação de uma operação em sede deste imposto invocando-se a natureza negativa do conceito de prestação de serviços. Em suma, a operação em causa tem que ter substância para que possamos tributa-la em IVA*"

Nestes termos o conceito de prestação de serviços a título oneroso exige o exercício de uma atividade económica, e, portanto, a existência de um nexo direto entre o serviço prestado e o valor recebido. Desta maneira o IVA assume o propósito de tributar transações económicas, incidindo sobre a contraprestação de operações, enquanto imposto indireto, sobre o consumo. Daqui resulta como relevante para a questão *decidenda* que o IVA não visa tributar um rendimento, ou incremento patrimonial, incidindo exclusivamente sobre as transações comerciais relativas a transmissões de bens, prestações de serviços, importações e operações intracomunitárias, exigindo-se no que diz respeito à tributação das prestações de serviços, um nexo direto entre o serviço prestado e o valor recebido.

A questão *decidenda* fixa-se na problemática do enquadramento das indemnizações em IVA.
O conceito de indemnização encontra-se ligado à responsabilidade civil, como uma das fontes de obrigações previstas no Código Civil, traduzindo-se num pagamento que tem por propósito reconstituir a situação que existiria se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação.
No âmbito do dever de indemnização, distingue-se a responsabilidade civil contratual que pressupõe o incumprimento de obrigações emergentes de contratos ou diretamente da lei, da responsabilidade extracontratual, que decorre da violação de deveres gerais ou de condutas geradoras de danos a terceiros.
Este dever de indemnização fundado na responsabilidade civil nos termos do n.º1 do artigo 564.º do Código Civil inclui não apenas o prejuízo diretamente causado, mas também os benefícios que o lesado deixou de auferir em consequência da lesão (lucros cessantes). Por conseguinte o dever indemnizatório com génese na responsabilidade civil abrange: danos emergentes, como prejuízos que afetam bens ou direitos já existentes no património do lesado à data da lesão; e os lucros cessantes, correspondentes aos ganhos que o lesado deixaria de obter

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

em virtude do facto ilícito, mas aos quais ainda não tinha direito adquirido no momento da lesão.

No que diz respeito ao enquadramento das indemnizações para efeitos de IVA exige-se uma análise casuística, no sentido de se determinar se a substância jurídica da operação configura uma transação comercial. Deste modo, para um correto enquadramento em IVA, importa distinguir se a entrega de uma quantia a título de indemnização tem subjacente uma prestação de serviços remunerada através de uma contrapartida – operação sujeita a imposto, ou se consubstancia uma mera compensação reparatória fora do campo de incidência do IVA.

Como refere Clotilde Celorico Palma (in "Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado", Cadernos IDEFF n.º 1, 5.ª edição, 2011, p. 74): "*A doutrina têm vindo a entender, por exemplo que se refere às indemnizações, que no caso de sancionarem a lesão de qualquer interesse sem caracter remuneratório porque não renumeram qualquer operação, antes se destinam a reparar um danos, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços".*

Olhando para o código do IVA este aborda as indemnizações exclusivamente em sede de valor tributável. A alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA determina que devem ser excluídas do valor tributável, e, portanto, não sujeitas a tributação as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente por incumprimento total ou parcial de obrigações. Todavia, verifica-se uma ausência de norma equivalente na Diretiva IVA (esta não contém qualquer disposição equivalente à alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA), o que reforça o entendimento de que a não tributação das indemnizações reparatórias resulta dos princípios gerais de incidência do imposto e não de uma exclusão específica.

A alínea a) do n.º 6 do artigo 16 do CIVA exclui da tributação a indemnização declarada judicialmente por incumprimento total ou parcial de obrigações. Porém, entendemos que seria errado retirar daí que todas as indemnizações extrajudiciais estão sujeitas a IVA. O artigo 16.º regula o valor tributável; não cria, por si só, uma operação tributável onde faltam os pressupostos de incidência. O critério da análise terá de se fixar, não na natureza judicial ou extrajudicial da indemnização, mas antes na substância económica ou reparatória da indemnização.

Vide nesse sentido a informação vinculativa nº13101 de 2018.02.18 que refere:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

17. Para enquadramento da questão da sujeição, ou não, a IVA das quantias pagas a título de indemnização, há que ter em conta o princípio subjacente a este imposto e que decorre da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro (Diretiva do 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 caráter remunatório de uma operação económica.

18. Deste modo, são tributáveis em IVA as indemnizações que tenham subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços e, como tal, configuram uma contraprestação a obter em resultado de uma operação sujeita a imposto.

19. Mas quando as indemnizações sancionam a lesão de qualquer interesse, porque não remuneram qualquer operação económica, antes se destinam a reparar um dano ou a sancionar uma omissão ou atraso, não são tributáveis em IVA.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo nº 01158/11 de 3.10.2012 que refere:

"*I - Com base numa interpretação teleológica e sistemática do artº 16º, nº 6, alínea a), do CIVA, em conjugação com o disposto nos arts. 1º, nº 1, e 4º, nº 1, do mesmo normativo, e tendo presente o conceito de indemnização, serão tributadas as indemnizações que correspondam, directa ou indirectamente, à contrapartida devida pela realização de uma actividade económica, isto é, que visem remunerar a transmissão de bens ou a prestação de serviços. II - Se as indemnizações sancionarem a lesão de qualquer interesse sem carácter remuneratório porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços*"

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul processo nº 8181/14.0BCLSB de 03-12-2020 refere:

1. O pagamento de indemnização, incluindo lucros cessantes, poderá ter caráter remuneratório ou ressarcitório.

2. Apenas está sujeita a IVA a indemnização com função remuneratória."

Decisão arbitral nº 798/2022-T

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

"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."

Ainda a cerca do enquadramento do IVA nas indemnizações devemos ter em consideração os ensinamentos que podemos retirar do labor do TJUE, nomeadamente nas situações de fronteira em que não fácil efetuar a distinção entre natureza ressarcitória e remuneratória.

No acórdão do TJUE processo n.º C-277/05, *Société thermale* de 18 de julho de 2007, estava em causa um estabelecimento hoteleiro que conservava o sinal quando o cliente desistia. O TJUE considerou que, nas condições analisadas, a quantia constituía uma indemnização fixa pela desistência, sem ligação direta a um serviço remunerado, ficando, portanto, excluída do âmbito do IVA.

No acórdão do TJUE processo n.º C 295/17, MEO de 22 de novembro de 2018 estava em causa a resolução antecipada de contrato com período de fidelização. O TJUE considerou-o parte da remuneração contratual, por ter entendido que a operadora conservava o direito ao montante acordado, remunerando assim um serviço prestado, ficando assim sujeito a IVA.

Na questão *decidenda* o busílis jurídico está na determinação da existência de natureza reparatória ou remuneratória da indemnização recebida pela Requerente.

Conforme resulta dos factos dados como provados, a Requerente no seguimento de "*Acordo para Compensação de Valores"* celebrado em 31 de março de 2022 entre esta e a Câmara Municipal de ..., recebeu indemnização no valor de €271.765,00, que deu origem à fatura n.º ZF2 2/11000823 com o descritivo "*Indeminização por incumprimento de plano de investimentos municipal decorrente do término de contrato de concessão"* em que não foi liquidado IVA, apresentando como base jurídica o artigo 16.º n.º 6 alínea a) do CIVA.

Este valor indemnizatório resultou de acordo celebrado, tendo sido validado nos seus pressupostos por órgão independente - Comissão de Acompanhamento da Concessão de Exploração do Sistema de captação, distribuição de água do concelho de ... (relatório de 06 de junho de 2022), visando compensar a Requerente por dois tipos de danos: (i) compensação

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

relativa a custos operacionais havidos e que não se encontravam previstos com reparação de roturas e deteção de fugas; (ii) o encargo económico suportado devido à perda de receita associada a potenciais novos clientes.

O Relatório da Comissão de Acompanhamento da Concessão de Exploração do Sistema de captação, distribuição de água do concelho de ..., que serviu de base à fundamentação do acordo indemnizatório celebrado, evidencia que o Município de ... incumpriu os deveres contratuais a cujo cumprimento que se tinha obrigado no que diz respeito à execução e cumprimento de prazos de obras e investimentos previstos no Plano de Investimentos Municipais que fazia parte integrante do contrato de concessão.

Do incumprimento dos deveres contratuais do Município resultou a obrigação de indemnizar a Requerente em relação aos prejuízos causados, sob duas componentes distintas, que exigem uma análise casuística.

A primeira componente indemnizatória tem como fundamento custos de reparação das roturas e custos com deteção de fugas assumidos e pagos pela Requerente. Estes custos, conforme resulta do Relatório da Comissão de Acompanhamento da Concessão de Exploração do Sistema de captação, distribuição de água do concelho de..., resultaram de incumprimento e atrasos na realização de obras que o Município se tinha obrigado a realizar. Como as obras previstas não foram executadas, a Requerente teve de suportar na gestão da infraestrutura custos excessivos com roturas de condutas e perdas de água. Estes foram custos que tiveram origem no incumprimento do município. Trata-se de custos extraordinários suportados pela Requerente porque as infraestruturas que o Município devia remodelar não o foram adequadamente. Encontramos assim um dano emergente. É certo que as reparações e deteções se inserem na exploração da concessão, todavia, tal circunstância apenas demonstra a origem do prejuízo, não a existência de um serviço prestado ao município. O reembolso de um dano não se converte em contraprestação apenas porque o dano foi suportado no quadro de uma atividade tributável.

Trata-se, portanto, de uma indemnização por danos emergentes, destinada exclusivamente a reparar prejuízos que, à luz do regime da responsabilidade civil, merecem acolhimento. Não existe aqui qualquer indício ou resquício que seja da existência de qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços. O Município aceitou e pagou esta componente da indemnização como

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

compensação pela lesão de interesse da Requerente por esta ter tido de suportar custos que não lhe competia suportar e que resultaram da inércia do município. Inexiste qualquer nexo direto entre um putativo serviço prestado e o valor recebido.

Relembramos que o IVA não tributa rendimentos. O IVA tributa as operações económicas. As indemnizações enquanto rendimentos estão sujeitas a tributação, em sede de IRC, como um proveito do exercício em que forem recebidas, nos termos dos artigos 18.º, n.º 1, e 20.º, n.º 1, alínea g), do Código do IRC. Já as transações económicas, concretamente as transmissões de bens, prestações de serviços, importações e operações intercomunitárias estão sujeitas a IVA nos termos do artigo 1.º do CIVA.

Não existindo qualquer prestação de serviços ou transmissão de bens fornecida pela Requerente ao Município em contrapartida desta quantia, e tratando-se da reposição de despesas efetivamente incorridas, conclui-se que a componente de € 139.649,00 não está sujeita a IVA, nos termos dos artigos 1.º, 3.º e 4.º do CIVA.

Termos em que é claro que a componente da indemnização relativa à compensação por custos operacionais não previstos não será tributável em IVA, na medida em que não tem subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, resultando tão somente de uma compensação por danos emergentes.

Pelo que aqui se verifica uma errónea interpretação e aplicação dos artigos 1.º, 3.º e 4.º do CIVA, no que respeita à qualificação da parcela da indemnização destinada a compensar custos operacionais, como operação sujeita a IVA.

A segunda componente indemnizatória diz respeito à compensação por perda de receita associada a potenciais novos clientes.

A Requerida no RIT entende que esta teve por objetivo repor o nível de rendimento que por força do dano a Requerente deixou de auferir, diretamente relacionada com o volume de água que esta deixou de fornecer e faturar aos seus clientes. Deste modo qualifica esta como indemnização por lucros cessantes, com carácter remuneratório, considerando que está sujeita a IVA nos termos do artigo 1.º alínea a), e 4.º do CIVA.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Em sentido oposto a Requerente entende que esta componente da indemnização auferida não tem subjacente qualquer prestação de serviços e recebimento de contrapartida pela prestação de serviços ao município, pelo que estará excluída de incidência em IVA.

Para o enquadramento das indemnizações por lucros cessantes, devemos chamar à colação a jurisprudência arbitral e judicial.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul processo n.º 8181/14.0BCLSB de 03.12.2020 que refere:

"*Assim, 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, assim repondo as coisas no estado em que estariam se não se tivesse produzido o dano. Na verdade, a indemnização pelo lucro cessante corresponde ao período que medeia entre a prática do facto e a liquidação do dano. Poderá 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.*

Para efeitos do IVA, a tributação de uma determinada operação pressupõe a existência de uma contraprestação, associado a uma transmissão de bens ou a uma prestação de serviços, enquanto expressão da atividade económica de cada agente.

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

Assim, se as indemnizações apenas reparam a lesão de um interesse, sem caráter 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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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."

Decisão arbitral n.º191/2024-T:

"O beneficiário da indemnização por paralisação da máquina recebe aquela, para compensar lucros cessantes, precisamente por ter ficado impossibilitado de continuar a produzir os bens que com ela poderia produzir e a obter lucros com a sua transmissão aos consumidores finais.

A eventualidade de o beneficiário da indemnização poder vir a ficar numa situação patrimonialmente idêntica àquele em que ficaria se tivesse produzido e transmitido os bens, obtendo, assim, rendimentos equivalentes (os «rendimentos que deixou de obter em consequência de um dano», como refere a Autoridade Tributária e Aduaneira), é irrelevante para efeitos de IVA, pois não é um imposto sobre o rendimento, mas sim sobre o consumo.

(…)

Não sendo o IVA um imposto sobre o rendimento, mas sim sobre o consumo, o rendimento do sujeito passivo releva para efeitos de IVA se constituir a contrapartida por uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços a um consumidor.

Reconhecendo, em última análise, que o recebimento de uma quantia visando a compensação de lucros cessantes não implica necessariamente tributação em IVA, podem ver-se os acórdãos do TJUE de 29-02-1996, processo C-215/94, e de 18-12-1997, processo C-384/95.

Assim, no caso em apreço, não havendo qualquer operação económica sujeita a IVA praticada pela Requerente, que tenha como contrapartida o recebimento da indemnização, não havendo interdependência entre a prestação indemnizatória e qualquer prestação à qual a Requerente estivesse adstrita, está-se fora do âmbito da tributação em IVA."

Entendimento jurisprudencial que perfilamos.

Na situação sub judice a indemnização auferida por lucros cessantes não tem na sua substância intrínseca qualquer transação económica que se possa qualificar como transmissão de bens ou prestação de serviços. Não existe nexo de ligação entre a contrapartida recebida e uma atividade económica, inexistindo, portanto, caráter remuneratório. O valor auferido consiste apenas numa

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

compensação por prejuízos decorrentes de omissão do município. Assim, esta componente da indemnização constitui um rendimento, com caráter reparatório que está excluído de tributação em IVA.

Pelo exposto, procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral na sua totalidade, com as legais consequências.

Pelo exposto, entende o Tribunal Arbitral que os atos tributários objeto dos presentes autos enfermam de ilegalidade, por violação de lei, por erro de interpretação dos artigos 1.º, 4.º do CIVA, o que justifica a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do recurso hierárquico e a anulação das liquidações controvertidas, nos termos do n.º 1 do artigo 163.º do CPA, aplicável aos presentes autos via artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Na sequência da anulação das liquidações objeto do PPA, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias que pagou indevidamente (imposto e juros), nos termos *supra* expostos, o que se determina.

V.3 Juros indemnizatórios

O direito do sujeito passivo a juros indemnizatórios decorre do dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º, n.º 1, da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*.

Significa isto que, na execução do julgado anulatório, a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT "*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código*

de Procedimento Tributário", o que remete para o disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável à AT de que resulte pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.

Ora, atento o supra exposto, não pode deixar de se considerar ter havido erro imputável aos serviços, por errónea interpretação e aplicação dos artigos 1.º, alínea a), e 4.º do CIVA, quanto aos pressupostos de facto e de direito por qualificação jurídico-fiscal incorreta da indemnização auferida pela Requerente.

Conclui-se, assim, que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios contados desde a data de pagamento das liquidações 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.

VI. Da Decisão

Termos em que se decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

a) Declarar ilegal e anular o ato de indeferimento tácito do recurso hierárquico que teve por objeto a liquidação adicional de IVA n.º 2025..., e, em consequência, anular a liquidação adicional de IVA n.º 2025..., no montante total de €1.590,25 e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., no montante total de €171,13, no valor global de €1.761,38 referentes ao ano de 2022;

b) Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto indevidamente pago;

c) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios nos termos *supra* expostos;

d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

VII. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em **€1.761,38** (mil setecentos e sessenta e um euros e trinta e oito cêntimos) nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das e alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€306,00** nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi julgado procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 20 de outubro de 2026

Notifique-se.

O Árbitro

António Cipriano da Silva

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt