

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.4º - Conceito de prestação de serviços .
- Assunto: Pagamento de uma compensação financeira (indenização).
- Processo: 25202, com despacho de 2023-11-24, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo
1. Após consulta efetuada ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, constata-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, para o exercício da atividade principal de "OUTRAS ACTIVIDADES DE APOIO SOCIAL SEM ALOJAMENTO, N.E." - CAE 88990 e várias atividades secundárias, tendo enquadramento no regime normal, com periodicidade mensal por opção, como sujeito passivo misto, utilizando para efeitos do exercício do direito à dedução, o método da afetação real de todos bens e serviços.
 2. Refere que tendo por desiderato o cumprimento dos seus fins estatutários, em 16 de março de 2021, no âmbito do CPI n.º 20(), celebrou com a "entidade X", NIF [], um contrato de prestação de serviços que tem por objeto o fornecimento de refeições confeccionadas para a Requerente, pelo preço contratual de [] (), acrescido do IVA à taxa legal em vigor, para o período contratual inicial de 12 (doze) meses, e preço contratual máximo de () (), acrescido do IVA à taxa legal em vigor, para o período contratual máximo de 36 (trinta e seis) meses, conforme contrato que anexou ao presente pedido (Anexo I).
 3. Em 18 de abril de 2022, a "entidade X" apresentou um pedido de renegociação das atuais condições contratuais tendo a Requerente decidido:
 - i. Autorizar a modificação objetiva do contrato em vigor celebrado com a "entidade X", através do pagamento de uma compensação financeira, segundo juízo de equidade (...);
 - ii. Fixado a compensação financeira a pagar, abrangendo o período de execução contratual decorrido até dezembro de 2022, em [], correspondente ao prejuízo registado entre abril e dezembro de 2022 ([]), deduzido do lucro registado no período de execução contratual antecedente, desde o início da vigência do contrato e até março de 2022, inclusive ([]);
 - iii. Aprovado a minuta de adenda ao contrato a celebrar, que anexou ao presente pedido (Anexo II).
 4. Pretende a Requerente saber se a quantia relacionada com o pagamento da compensação financeira ocorrida no âmbito do CPI n.º 20(), realizada ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 314.º e da alínea b) do artigo 312.º, ambos do Código dos Contratos Públicos, decorrente da modificação objetiva do contrato de prestação de serviços que tem por objeto o fornecimento de refeições confeccionadas celebrado com a "entidade X", está (ou não) sujeita a IVA, e em caso afirmativo a que taxa.
- II - Enquadramento jurídico-tributário
5. 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, tais como transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, preenchem, ainda, os pressupostos do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, nomeadamente pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade exerçam atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as profissões liberais.

6. De acordo com o 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.

7. A qualificação de prestação de serviços é, para efeitos do IVA, 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.

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

9. Tendo presente as características do IVA, importa agora precisar o conceito de indemnização (ou compensação) e as realidades que a mesma abrange.

10. O conceito de indemnização está associado à responsabilidade civil, uma das fontes de obrigações presentes no Código Civil, e constitui um pagamento que visa repor a situação patrimonial em virtude de uma lesão ou dano. Tem duas vertentes, a responsabilidade civil contratual e a responsabilidade civil extracontratual.

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

12. O princípio geral da obrigação de indemnização enunciado no artigo 562.º do Código Civil determina que "(q)uem estiver obrigado a reparar um dano deve reconstituir a situação que existiria, se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação."

13. Por sua vez o n.º 1 do artigo 564.º daquele Código estipula que "(o) dever de indemnizar compreende não só o prejuízo causado, como os benefícios que o lesado deixou de obter em consequência da lesão" (lucros cessantes).

14. Nesse sentido, a doutrina distingue entre (i) danos emergentes, ou seja, prejuízos causados nos bens ou direitos já existentes à data da lesão, e (ii) os lucros cessantes que se traduzem numa valorização que abrange os benefícios que o lesado deixou de obter por causa do facto, mas a que ainda não tinha direito à data da lesão.

15. 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.

16. Assim, 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.

17. Ao invés, se a indemnização se destinar a compensar lucros cessantes,

ou seja, a repor o nível de rendimento que, por força de um dano, o sujeito passivo deixou de obter, já estaremos perante uma operação sujeita a IVA, devendo ser liquidado imposto na sua atribuição.

18. No entanto, também nas situações referidas no número anterior, quaisquer quantias recebidas a título de indemnização quando declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial das obrigações são excluídas de tributação em IVA, por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

19. Da leitura do designado "Contrato de prestação de serviços de fornecimento de refeições confeccionadas para a Santa Casa () " (adiante designado de "Contrato"), celebrado entre a Requerente (nela designada por primeira outorgante ou Santa Casa ()) e a "entidade X" (nela designada de segunda outorgante), e para o caso em análise, retira-se o seguinte:

"CLÁUSULA

~~PRIMEIRA~~
OBJETO

"Constitui objeto do presente contrato a prestação de serviços de fornecimento de refeições confeccionadas para a Santa Casa(), ()"

()

CLÁUSULA

~~PRIMEIRA~~
Preço contratual

1. Pela execução de todas as prestações objeto do presente contrato, durante o período contratual inicial de 12 (doze) meses, a PRIMEIRA OUTORGANTE paga à SEGUNDA OUTORGANTE o preço contratual máximo de [] (), acrescido do IVA à taxa legal em vigor.

2. Pela execução de todas as prestações objeto do presente contrato, durante o período contratual do 2.º e 3.º anos, a PRIMEIRA OUTORGANTE paga à SEGUNDA OUTORGANTE o preço contratual máximo de [] (), acrescido do IVA à taxa legal em vigor, em cada um dos períodos.

3. Pela execução de todas as prestações objeto do presente contrato, durante o período contratual máximo de 36 (trinta e seis) meses, a PRIMEIRA OUTORGANTE paga à SEGUNDA OUTORGANTE o preço contratual máximo de [] (), acrescido do IVA à taxa legal em vigor.

()

5. Pela prestação dos serviços objeto deste contrato, bem como pelo cumprimento das demais obrigações constantes do caderno de encargos, a PRIMEIRA OUTORGANTE paga à SEGUNDA OUTORGANTE, unicamente, o resultado da aplicação dos preços unitários constantes da proposta adjudicada às quantidades efetivamente requisitadas e fornecidas.

6. Os preços unitários constantes da proposta da SEGUNDA OUTORGANTE mantêm-se inalterados durante todo o período contratual, não havendo lugar a qualquer revisão de preços.

()

8. A Santa Casa () reserva-se o direito de não adquirir a totalidade das quantidades referidas nos anexos do caderno de encargos, por as mesmas serem meras estimativas, o que a ocorrer, não confere, em caso algum, à SEGUNDA OUTORGANTE o direito a ser indemnizada, seja a que título for.

()

CLÁUSULA

~~QUINTA~~
Faturação, forma e condições de pagamento

1. As faturas devem ser obrigatoriamente emitidas em formato eletrónico, e enviadas diretamente ao Núcleo de Informação e Monitorização da Direção Financeira da Santa Casa (), mensalmente, nos primeiros 5 (cinco) dias do mês seguinte a que dizem respeito, para o endereço [faturaeletronica@\(...\).pt](mailto:faturaeletronica@(...).pt), devendo mencionar obrigatoriamente o número da nota de encomenda enviada pela Santa Casa(), o número do procedimento e ser acompanhadas de todos os

elementos descritivos e justificativos que permitam a sua conferência e validação.

()"

20. Da leitura à Adenda ao Contrato celebrado entre a Requerente e a "entidade X, e para o caso em análise, retira-se o seguinte:

"()

É celebrada a presente adenda ao contrato entre as Partes Outorgantes, atentos os seguintes considerandos:

()

b) O contrato foi celebrado no dia 16 de março de 2021 e entrou em vigor nesse mesmo dia;

c) A SEGUNDA OUTORGANTE apresentou, em 18 de abril de 2022, um pedido de renegociação das atuais condições contratuais;

d) Pela deliberação n.º x/2023, da sessão ordinária da Mesa da Santa Casa () de 2x de fevereiro, foi autorizada a modificação objetiva do contrato, através do pagamento de uma compensação financeira à SEGUNDA OUTORGANTE, segundo um juízo de equidade, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 314.º do Código dos Contratos Públicos, doravante CCP, mediante a manutenção dos preços unitários em vigor, promovendo a continuidade da prestação de serviços em apreço;

e) A compensação financeira acordada entre as Partes, resultante da alteração anormal e imprevisível das circunstâncias em que as mesmas fundaram a decisão de contratar, não imputável a qualquer uma das Partes, ()

f) Futuras e eventuais compensações financeiras devidas ao abrigo do contrato em apreço serão apuradas mensalmente e acordadas entre as Partes, segundo um juízo de equidade, e respeitarão apenas aos prejuízos que venham a verificar-se após o mês de janeiro de 2023, inclusive;

()

CLÁUSULA

PRIMEIRA

Objeto

Constitui objeto da presente adenda a modificação do contrato celebrado a 16 de março de 2021, por via da compensação financeira à SEGUNDA OUTORGANTE, fixada segundo um juízo de equidade, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 314.º do CCP, e a manutenção integral dos preços unitários que servem de base ao cálculo da remuneração a receber pela SEGUNDA OUTORGANTE

()".

21. Face ao exposto nos dois pontos anteriores, verifica-se o seguinte:

i. A prestação de serviços de fornecimento de refeições efetuada pela "entidade X" à Requerente, tem um preço contratualizado anual máximo acrescido de IVA à taxa legal em vigor;

ii. O valor global da prestação de serviços resulta, da aplicação dos preços unitários constantes da proposta adjudicada, às quantidades efetivamente requisitadas pela Requerente;

iii. Face a uma "alteração anormal e imprevisível das circunstâncias", no exercício de 2022, acordaram as partes uma compensação financeira e mantiveram os preços unitários em vigor, promovendo a continuidade da prestação de serviços em apreço.

22. Resulta, assim, que a compensação financeira (indenização) a receber pela "entidade X" da Requerente, no que respeita ao IVA, não visa ressarcir um dano.

23. Pelo contrário, tem subjacente uma operação tributável (a prestação de serviços de fornecimento de refeições) tendo claramente um caráter remuneratório. É, pois, uma compensação financeira para que se mantenham os preços unitários e o prestador ("entidade X") não interrompa a prestação de

serviços.

24. Face ao exposto, o que está em causa não é uma mera indemnização de um prejuízo, mas, uma compensação/indemnização devido a um agravamento dos custos de cumprimento de um contrato, que visa compensar a ("entidade X") pelas prestações de serviços realizadas, constituindo desse modo, a contraprestação dessas operações tributáveis.

25. Por ultimo, refira-se, que as compensações financeiras previstas na Adenda do Contrato são qualificadas como prestações de serviços sujeitas a imposto nos termos do n.º 1 do artigo 1.º e do n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA, sendo tributadas em IVA, à mesma taxa da operação (fornecimento de refeições) que pretendem compensar.