

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.16º - Valor tributável nas operações internas .
- Assunto: Enquadramento, em sede de IVA, do pagamento efetuado por Município a Empresa Municipal, ao abrigo de contrato de mandato celebrado entre ambos, de quantia no pagamento da qual esta foi condenada por sentença arbitral.
- Processo: 29233, com despacho de 2026-01-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

- 1.O XXXXXXXX, sujeito passivo ora Requerente, refere ter celebrado um contrato de mandato com a empresa XXXXXXXX, a qual é detida em 100% por aquela entidade, sendo a respetiva atividade desenvolvida em regime de exclusividade.
2. O Requerente, ao abrigo do referido contrato, delegou na empresa municipal a gestão integrada de diversos empreendimentos inscritos nos desideratos municipais de construção, renovação, reabilitação e conservação de infraestruturas urbanísticas e do património edificado municipal.
3. Os poderes de gestão confiados à aludida empresa municipal e para os quais está devidamente mandatada, nos termos dos n.ºs 2 e 3 da cláusula 2.ª do contrato são "a construção, adjudicação, gestão e fiscalização de aquisições de bens, serviços, locações e empreitadas necessárias à perfeita e tempestiva execução das obras compreendidas nos diferentes empreendimentos", "ficando os ativos resultantes da ação da XXXXXXXX, de forma direta e imediata, integrados na esfera jurídica da autarquia".
4. Ainda, no âmbito dos poderes confiados à empresa municipal, nos termos do n.º 1 da cláusula 2.ª, esta "atuará em nome próprio na condição de entidade adjudicante e contratante pública e no interesse do Município XXXXXXXX".
5. Segundo o Requerente, as obras executadas irão resultar em ativos integrados na sua esfera consubstanciam-se em empreitadas de bens imóveis, pelo que é de aplicar a verba 2.19 da Lista I - Bens e serviços sujeitos à taxa reduzida, anexa ao CIVA.
6. Acrescenta, ainda, que não está em causa apenas um serviço de construção civil, mas também as ações de fiscalização posteriores, estando a empresa municipal incumbida da realização de todas as tarefas até à conclusão do bem imóvel a entregar ao Requerente.
7. Assim sendo, refere que todos os serviços (projeto, construção e fiscalização) são faturados pela empresa municipal ao Município à taxa reduzida (6%).
8. No âmbito da construção civil propriamente dita, a aludida empresa municipal celebra contratos de empreitada com entidades titulares de Alvará de Empreiteiro de Obras públicas.
9. Ora, num desses contratos a empresa municipal entrou em litígio com o respetivo empreiteiro, do qual resultou a condenação daquela, por sentença arbitral, no pagamento da quantia de 2.636.067,43 EUR (documento 2).
10. O valor em causa, tem consequência direta no âmbito do contrato celebrado entre o Requerente e a empresa municipal.
11. Contudo, atenta a intervenção do Tribunal Arbitral na determinação do montante a

faturar pela empresa municipal ao Requerente, este entende que por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA não existirá sujeição a IVA.

12. Face ao exposto, solicita que seja sancionado o respetivo entendimento quanto à não sujeição de IVA a aplicar na fatura a emitir pela empresa municipal, uma vez que a faturação teve por base uma sentença judicial.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização do Requerente

13. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que o sujeito passivo se encontra enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, desde 1986-01-01, pela atividade principal de "administração local", CAE 084113, e pelas atividades secundárias de "atividades de serviços de fornecimento de refeições por contrato e outras atividades de serviços de alimentação", CAE 056220, "ensino pré-escolar", CAE 085100, "exploração de salas e locais de espetáculos", CAE 090310 e "atividades de museus e coleções", CAE 091210. Indica, ainda, realizar simultaneamente operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, e que utiliza como métodos de dedução a afetação real de parte dos bens e a percentagem de dedução (3,00%).

b. Cláusulas contratuais relevantes do contrato de gestão integrada de empreendimentos de obras públicas

14. O contrato, junto em anexo ao presente pedido, foi celebrado entre o Requerente e a empresa municipal supra identificada, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 36.º do Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais, vertido na Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto (na redação dada pela Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro), e do disposto no n.º 1 do artigo 5.º-A, do Código dos Contratos Públicos.

15. Resulta da cláusula 1.ª do referido contrato, que o Município XXXXXXXX delega XXXXXXXX, a gestão integrada dos empreendimentos de obras públicas, identificados no Anexo I daquele documento. Estes inscrevem-se nos objetivos municipais de construção, renovação, reabilitação e conservação, gestão e exploração do património e das infraestruturas municipais, quer sejam propriedade do Município, quer sejam objeto de qualquer outro direito, obrigação ou interesse por parte do deste, desde que dentro das suas atribuições e competências.

16. Por seu turno, decorre do n.º 1 da cláusula 2.ª que a dita empresa municipal procederá à gestão dos empreendimentos previstos na cláusula 1.ª atuando em nome próprio, na condição de entidade adjudicante e contraente público e no interesse do Requerente.

17. Para cumprimento de tal desiderato a empresa municipal mobilizará os seus recursos internos, humanos e materiais e promoverá a contratação, adjudicação, gestão e fiscalização de aquisições de bens, serviços, locações e empreitadas necessárias à perfeita e tempestiva execução das obras compreendidas nos diferentes empreendimentos (cfr. n.º 2 da cláusula 2.ª).

18. No que concerne aos poderes do Requerente (cfr. n.º 1 da cláusula 4.º) este fica investido nos poderes administrativos de contraente público, nos termos do disposto no artigo 302.º do Código dos Contratos Públicos, podendo, designadamente: "a) Dirigir o modo de execução da prestação da XXXXXXXX; b) Fiscalizar o modo de execução do presente Contrato, pela XXXXXXXX; c) Modificar unilateralmente as cláusulas respeitantes ao conteúdo do (...) Contrato e ao modo de execução das prestações nele previstas, designadamente, modificando os empreendimentos inscritos no Anexo I (...), suprimindo-os ou aditando outros".

19. Cabe ao Requerente disponibilizar à empresa municipal, os meios financeiros que a habilitem à consecução dos empreendimentos, ficando os ativos resultantes da ação desta, de forma direta e imediata, integrados na esfera jurídica daquele (cfr. n.º 3 da cláusula 2.ª).

20. Resulta do n.º 1 da cláusula 6.ª que o Município habilitará a empresa municipal, com os meios financeiros necessários à concretização, por esta, dos empreendimentos identificados no n.º 1 da cláusula 1.ª, nos termos do Anexo I ao contrato, que compreenderá já o respetivo IVA, calculado à taxa legal em vigor.

21. O Município obriga-se a efetuar os pagamentos em prazo que permitam à empresa municipal cumprir pontualmente as obrigações financeiras assumidas junto dos seus fornecedores (cfr. n.º 4 da cláusula 6.ª).

22. No caso de incumprimento dos prazos de pagamento legalmente previstos, o Município fica constituído na obrigação de ressarcir a empresa municipal dos custos adicionais por esta suportados, designadamente os encargos decorrentes de juros que aquela se veja obrigada a liquidar aos seus fornecedores (cfr. n.º 5 da cláusula 6.ª).

23. Por último, o Município indemnizará a empresa municipal pelos prejuízos sofridos em consequência direta da execução do mandato (cfr. n.º 6 da cláusula 6.ª).

c. Sentença arbitral

24. A ação que deu origem à sentença arbitral teve por base o contrato de empreitada de restauro e modernização do XXXXXXX, celebrado entre a empresa municipal supra identificada (entidade demandada), e um empreiteiro (entidade demandante).

25. O demandante, em suma, veio requerer que fosse declarado:

(i) O reequilíbrio económico-financeiro do contrato e a condenação da demandante nos sobrecustos e perdas incorridos em consequência da maior permanência em obra;

(ii) O direito da demandante a uma compensação pecuniária em consequência dos encargos suportados em consequência do aumento do custo de aquisição de recursos para a execução da empreitada;

(iii) O direito a ser remunerado dos trabalhos não previstos, executados e necessários à conclusão da Empreitada. Foram indicados como trabalhos complementares: serviços de arqueologia, estruturas de contenção, escavação/demolição de rocha, custo com a implementação de medidas de prevenção COVID, demolição de viga de coroamento e trabalhos de escavação em rocha para o acesso automóvel, escavação em rocha (acesso norte).

26. O Tribunal concluiu que, para reposição do equilíbrio financeiro do contrato em virtude das prorrogações do prazo de execução da obra, o demandante tem o direito a receber da demandada uma compensação financeira no montante total de € 4.691.594, calculada da seguinte forma (página 97 da sentença arbitral):

Sobrecustos de estaleiro, seguros e caução: € 2.548.055

Encargos de estrutura: € 1.281.132

Lucros cessantes: € 769.331

Encargos financeiros: € 93.076

Foi, ainda, determinado que ao valor apurado fossem subtraídos € 2.128.715,31, já pagos pela demandada, pelo que o Tribunal conclui que para se proceder à completa reposição do equilíbrio financeiro do contrato o demandante tem direito a receber a quantia de € 2.562.877,69 (€ 4.691.594 - € 2.128.716,31). O Tribunal arbitral condenou, ainda, a demandada no pagamento trabalhos complementares executados e não pagos (€ 73.189,74), perfazendo o total da quantia devida o valor de € 2.636.067,43.

d. Quadro legal aplicável

Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais

27. A XXXXXXX é uma empresa local, nos termos do artigo 19.º do Regime Jurídico da

Atividade Empresarial Local e das Participações Locais (RJAELPL), vertido na Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto (na redação dada pela Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro), integralmente detida pelo XXXXXXX, à qual incumbe promover a construção, renovação, reabilitação e conservação, gestão e exploração do património e das infraestruturas municipais, assegurando, por delegação do referido Município, o exercício da atividade de gestor de projeto e de gestão integrada de obras públicas para a autarquia e para as demais empresas e entidades detidas ou participadas pelo mesmo.

28. Conforme referido no ponto 14 da presente informação, o contrato celebrado entre o Requerente e a empresa local foi celebrado ao abrigo do n.º 2 do artigo 36.º do RJAELPL, decorrendo desta norma que "[a] contratação respeitante à adjudicação de aquisições de bens ou serviços, locações, fornecimentos ou empreitadas não pode originar a transferência de quaisquer quantias, pelas entidades públicas participantes, para além das devidas pela prestação contratual das empresas locais a preços de mercado". (1)

29. Este preceito, decorre do princípio da proibição de subsídios ao investimento, previsto no n.º 1 do mesmo artigo, nos termos do qual "[a]s entidades públicas participantes não podem conceder às empresas locais quaisquer formas de subsídios ao investimento ou em suplemento a participações de capital".

30. A contratação apenas pode dar lugar à transferência de quantias correspondentes à efetiva prestação contratual, devendo estas ser remuneradas a preços de mercado, não podendo, em caso algum, constituir um mecanismo de financiamento ou reforço patrimonial das empresas locais.

Reposição do Equilíbrio Financeiro do Contrato (REF)

31. A Reposição do Equilíbrio Financeiro (REF) de um contrato é um mecanismo destinado a restaurar a proporção inicial entre os encargos do contratado e a sua retribuição, quando esta é alterada por eventos imprevisíveis ou decisões da entidade pública que tornam a execução do contrato excessivamente onerosa.

32. O artigo 282.º do Código dos Contratos Públicos (CCP) consagra expressamente o direito à reposição do equilíbrio financeiro do contrato, sempre que ocorram factos que alterem, de forma anormal e imprevisível, a equação económico-financeira inicial, ou quando essa alteração resulte de atos imputáveis à entidade adjudicante. Em particular no caso de empreitadas de obras públicas, dispõe o artigo 329.º do CCP, prevê especificamente a reposição do equilíbrio financeiro quando ocorram circunstâncias anormais e imprevisíveis ou atos do dono da obra com impacto relevante nos encargos do cocontratante.

33. Para efeitos de IVA, a qualificação da REF depende da sua natureza económica e jurídica.

34. De acordo com a jurisprudência consolidada do Tribunal de Justiça da União Europeia, a sujeição a IVA de montantes pagos no âmbito da Reposição do Equilíbrio Financeiro depende da existência de umnexo direto entre o pagamento efetuado e uma prestação concreta de bens ou serviços. Apenas quando o montante constitua a contrapartida efetiva de uma prestação identificável se verifica incidência de IVA. (2)

35. Pelo contrário, quando o pagamento assuma natureza meramente indemnizatória ou compensatória, destinado a ressarcir prejuízos decorrentes da execução contratual sem qualquer contrapartida direta, o mesmo encontra-se fora do âmbito de incidência do imposto. (3)

36. Todavia, a designação formal do montante não é decisiva, devendo atender-se à sua realidade económica, sendo sujeito a IVA quando corresponda, na substância, a uma remuneração adicional ou mínima garantida pela prestação contratual. (4)

37. Em suma, a REF está sujeita a IVA quando se traduza num acréscimo de remuneração diretamente ligado à execução do contrato (nomeadamente em caso de ajustamento do preço).

38. Efetivamente, quando a reposição do equilíbrio financeiro se traduza num mero ajustamento do preço contratual, diretamente relacionado com uma prestação tributável efetuada ou a efetuar, o montante atribuído integra a base tributável do IVA, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, estando sujeito a imposto à taxa legal aplicável à operação principal.

39. Diversamente, quando a REF assuma natureza meramente indemnizatória ou compensatória, destinada exclusivamente a ressarcir a contraparte de prejuízos ou custos adicionais suportados em consequência de factos imputáveis à entidade adjudicante ou de circunstâncias excecionais e imprevisíveis, sem qualquer contrapartida direta de bens ou serviços, tais montantes não constituem contraprestação para efeitos de IVA, ficando fora do âmbito de incidência do imposto, nos termos do artigo 1.º do CIVA.

40. Assim, a sujeição ou não da REF a IVA deve ser apreciada casuisticamente, em função da existência, ou não, de umnexo direto entre o montante pago e uma prestação concreta, sendo determinante aferir se o pagamento corresponde a uma remuneração adicional pela execução contratual ou a uma indemnização por desequilíbrio económico-financeiro.

41. A este respeito importa ainda fazer referência alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA exclui de tributação as indemnizações "declaradas judicialmente por incumprimento total ou parcial de obrigações". Cabe fazer notar que esta norma tem de ser interpretada de forma estrita, à luz do princípio de que o IVA se destina a tributar tendencialmente toda a atividade económica.

42. Assim, apenas se a indemnização for devida por danos, e não quando se trata de uma reposição de equilíbrio financeiro (quando considerada uma alteração ao preço contratual), é que a mesma se encontra excluída do valor tributável.

43. Para efeitos de IVA, o que releva é a ausência de umnexo direto entre o montante recebido e uma prestação identificável. Se o pagamento apenas visa repor a situação patrimonial anterior ao dano, sem qualquer contrapartida, trata-se de indemnização pura, excluída do valor tributável.

44. Diferentemente, sempre que a indemnização tenha como objetivo compensar o sujeito passivo por encargos que este teve de suportar para cumprir o contrato (mesmo que por atraso do cliente) ela mantém o caráter de contraprestação.

45. Tendo presente o anteriormente explanado a respeito do enquadramento, em sede de IVA, da REF, cumpre agora analisar o determinado pela sentença arbitral.

46. Ora, no caso em apreço, foi decidido que a empresa municipal pagasse ao empreiteiro o valor de € 2.567.877,69 a título de compensação para reposição do equilíbrio financeiro do Contrato de Empreitada, em virtude de prorrogações de prazo que o empreiteiro afetou à execução dos trabalhos e que conduziu a uma alteração do planeamento da empreitada, obrigando o empreiteiro a prolongar a sua permanência em obra por um prazo muito superior ao inicialmente estimado, o que acarretou "sobrecustos e perdas incorridos em consequência da maior permanência em obra".

Sobrecustos com estaleiro, estrutura ou "sede", seguros e caução

47. Os custos de estaleiro são os encargos necessários para instalar, manter e desativar o estaleiro de obra, ou seja, o conjunto de meios provisórios indispensáveis à execução de uma construção.

48. Segundo o Tribunal estão incluídos "nos custos indiretos os denominados "custos de estaleiro", que abrangem encargos com mão de obra indireta (não utilizada diretamente na execução dos trabalhos), como é o caso da equipa de direção técnica e de enquadramento da obra, os técnicos de segurança e saúde, bem como instalações, transportes e outros gastos gerais de estaleiro (por exemplo, água, eletricidade e telecomunicações). São muitas vezes autonomizados do estaleiro os custos com seguros e cauções, que constituem encargos fixos, que também dependem do prazo de execução da obra".

49. A par daqueles custos indiretos, são também habitualmente considerados os custos "de estrutura" ou "de sede", que correspondem aos encargos da estrutura central das empresas, que é remunerada através do produto das obras a que estão afetos os respetivos meios técnicos e humanos.

50. Na perspetiva do Tribunal, esta categoria de custos deve também ser considerada para efeitos de REF, na medida em que, como qualquer outro tipo de organização empresarial, a estrutura central das empresas que se dedicam à execução de contratos de empreitada não pode deixar de ser remunerada pelas obras que as mesmas executam. Logo, se o empreiteiro é forçado a manter as suas equipas e equipamentos numa determinada obra onde não estão a produzir o que seria expectável (cenário de subprodução), então esses mesmos meios de produção não podem contribuir, durante esse período de maior permanência em subprodução para custear os encargos da estrutura central da empresa detentora desses mesmos meios.

51. Por conseguinte, afigura-se que os custos de estaleiro e os custos "de estrutura" correspondem a uma remuneração adicional pela execução contratual, pelo que se integram na prestação de serviços de construção civil, constituindo custos acessórios/indiretos indispensáveis à execução da obra. Deste modo, não podem deixar de se incluir na contraprestação da mesma e, por conseguinte, no valor tributável, encontrando-se sujeitos a IVA, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA.

52. Por outro lado, no que respeita aos prémios de seguro, cumpre referir que estes, em regra, constituem operações isentas de IVA, nos termos do n.º 28 do artigo 9.º do CIVA.

53. Todavia, quando tais custos são suportados pelo empreiteiro e integrados, ainda que autonomamente discriminados, no preço da empreitada, passam a fazer parte da contraprestação global da prestação de serviços de construção civil, sujeita a IVA, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA.

54. No que concerne à caução, esta consubstancia uma garantia, um valor entregue para cumprimento de obrigações contratuais, não se destinando a pagamento de bens ou serviços, mas sim a assegurar o eventual incumprimento contratual.

55. Todavia, se a caução for retida para satisfazer obrigações de pagamento de bens ou serviços, esta passa a integrar o valor tributável da operação, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA.

56. Na sentença arbitral, o tribunal refere que os custos com seguros e cauções, "constituem encargos fixos, que também dependem do prazo de execução da obra", embora muitas vezes são "autonomizados do estaleiro".

57. Na citada sentença os montantes referentes ao seguro e à caução não se encontram discriminados dos "sobrecustos de estaleiro", e de "estrutura" configurando uma componente da compensação pela reposição do equilíbrio financeiro do contrato.

58. Contudo, afigura-se que apenas os sobrecustos de estaleiro e os de estrutura consubstanciam uma remuneração adicional pela execução contratual e, por conseguinte, uma contraprestação devida pela execução do contrato de empreitada, e avaliada pelo tribunal arbitral, pelo que se encontram sujeitos a IVA e dele não isentos.

Indemnização por lucros cessantes

59. Recorde-se que 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 tivesse verificado o evento que obriga à reparação".

60. 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 de lesão (lucros cessantes).

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

em suma, os ganhos deixados de auferir devido, nomeadamente, a incumprimento contratual.

62. O Tribunal referiu que os lucros cessantes constituem uma das categorias que deve ser considerada para efeitos de reposição do equilíbrio financeiro do contrato, com o objetivo de compensar o empreiteiro pelos lucros que deixou de auferir em virtude do prolongamento do prazo de execução da obra e da subfaturação verificada.

63. 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 carácter remuneratório.

64. Assim, se as indemnizações apenas sancionarem a lesão de um interesse, sem carácter remuneratório (danos emergentes), 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.

65. Ao invés, se a indemnização se destinar a compensar os lucros cessantes, ou seja, a repor o nível de rendimento que, por força de um dano, o sujeito passivo deixou de obter, já estaremos perante uma operação sujeita a IVA, devendo ser liquidado imposto na sua atribuição.

66. As penalidades contratuais (indemnizações) que sancionam o atraso na execução de uma obrigação contratual devida pelo fornecedor ao cliente, apenas não são tributáveis em IVA na medida em que não tenham subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, ou seja, quando não exista nexo direto com uma operação tributável, por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

67. No caso em apreço, verifica-se que a indemnização em causa tem natureza remuneratória, tendo um nexo direto com uma prestação de serviços sujeita a IVA, uma vez que a indemnização resulta do incumprimento do prazo inicialmente fixado para a execução da empreitada - "prolongamento do prazo de execução da obra e da subfaturação verificada" - visado compensar a perda de receitas pelo empreiteiro.

68. Nestes termos, conclui-se que a referida compensação por lucros cessantes, por ter natureza remuneratória não se encontra excluída da incidência do IVA, sendo sujeita a imposto e dele não isenta.

Encargos financeiros

69. O Tribunal referiu que devem também ser considerados para efeitos de REF os encargos financeiros suportados pelo empreiteiro para custear os meios em obra e a sua estrutura num cenário de subprodução, em que esses meios não estão a providenciar o rendimento necessário para aquele efeito.

70. O Tribunal, a este respeito, refere que atendendo à elevada subfaturação verificada e ao prolongamento do prazo de execução da obra, devem estes encargos ser atendidos para efeitos de se proceder à reposição do equilíbrio financeiro do contrato e compensar o demandante pelos encargos financeiros que não teria suportado caso o contrato tivesse sido executado conforme inicialmente estabelecido.

71. Ora, tem-se por assente que o "prolongamento do prazo de execução da obra e da subfaturação verificada" conduziu a que o empreiteiro tivesse que suportar encargos financeiros adicionais, para custear os meios em obra e a sua estrutura num cenário de subprodução.

72. Esses custos com o financiamento da obra, não teriam sido incorridos, de não tivesse havido um incumprimento do prazo de mesma, não remunerado pelo dono da obra, pelo que se afigura haver um nexo direto entre aqueles custos e a execução do contrato de empreitada.

73. Na medida que estes custos adicionais, que deveriam ter sido suportados pelo dono da obra, têm subjacente uma operação tributável (a prestação de serviços de

empreitada), afigura-se que os mesmos integram a contraprestação devida pelo contrato, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, determinada pelo tribunal arbitral, pelo que são tributados em IVA.

Trabalhos complementares executados e não pagos

74. O Tribunal arbitral condenou a demandada no pagamento trabalhos complementares executados e não pagos.

75. O valor atribuído pela execução dos referidos trabalhos complementares, porque necessários à realização da obra, integra a contraprestação a pagar pela realização dos serviços empreitada, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, sendo sujeitos a tributação em IVA.

Faturação da Empresa Municipal ao Município

76. Na sequência da decisão arbitral, a empresa municipal procedeu à emissão da fatura N.º FT 2024.FT.3/0000917, a 2024-12-12, no valor de 2.636.067,43 EUR, acrescida de IVA à taxa de 23% (606.295,51 EUR), no valor total de 3.242.362,94 EUR, com a descrição "valor de condenação a que respeita o processo arbitral XXXXXXX (Reequilíbrio financeiro e trabalhos complementares), relativo à empreitada XXXXXXX, na rubrica orçamental XXXXXXX.". A este respeito importa referir o seguinte:

77. Decorre do acordo celebrado entre o Requerente e a empresa municipal que, em caso de incumprimento dos prazos de pagamento legalmente previstos, o Município fica constituído na obrigação de ressarcir a empresa municipal dos custos adicionais por esta suportados, e a indemnizar a empresa municipal pelos prejuízos sofridos em consequência direta da execução do mandato, nos termos do n.ºs 5 e 6 da cláusula 6ª do contrato de mandato.

78. Daqui resulta que o que está em causa não é um débito de encargos/despesas, mas sim a imputação por parte da empresa municipal ao Requerente dos valores decorrentes da verificação dos atrasos ocorridos no cumprimento do contrato de empreitada, mais concretamente no prolongamento do prazo de realização do mesmo.

79. Tal significa que a faturação efetuada pela empresa municipal do valor a que foi condenada por sentença arbitral, se integra no conceito de indemnização e não de um débito de despesas.

80. Para efeitos 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 cada agente.

81. Assim, e conforme já se disse, se as indemnizações apenas sancionarem a lesão de um interesse (dano emergente), sem carácter remuneratório, porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a ressarcir um dano, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma operação tributável.

82. No caso em apreço, o Requerente pretende esclarecer o enquadramento em sede de IVA da imputação efetuada pela empresa municipal do valor a que foi condenada a pagar por sentença arbitral ao respetivo empreiteiro.

83. Uma vez que recai sobre o Município o impacto financeiro decorrente dos prejuízos sofridos pela empresa municipal, em consequência direta da execução do mandato, aquele encontra-se obrigado a indemnizar esta entidade, nos termos do n.º 6 da cláusula 6.ª do contrato de mandato.

84. Isto é, há um nexo direto entre serviços prestados por aquela empresa e o valor a pagar pelo Município, consubstanciado na reparação, na esfera da empresa municipal, dos danos resultantes da condenação por sentença arbitral, pelo que a respetiva indemnização é tributada em IVA.

85. Uma vez que a empresa municipal emitiu ao Município a fatura, com liquidação de IVA, afigura-se que a mesma procedeu corretamente, em conformidade com o explanado anteriormente.

III - CONCLUSÃO

86. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo às questões concretamente colocadas, cabe concluir o seguinte:

(i) A XXXXXXXX foi condenada por sentença arbitral, a pagar ao empreiteiro, com quem celebrou o contrato de empreitada XXXXXXXX, o valor de € 2.636.067,43, quantia essa que foi faturada ao Município.

(ii) Esse montante é constituído por uma parcela destinada a repor o equilíbrio financeiro do contrato de empreitada, e por outra que constitui contraprestação de trabalhos complementares executados e não pagos.

(iii) A compensação para reposição do equilíbrio financeiro (REF) do contrato de empreitada, tem por fundamento prorrogações de prazo de execução dos trabalhos o que acarretou para o empreiteiro "sobrecustos e perdas incorridos em consequência da maior permanência em obra".

(iv) Salvo o caso do valor devido pelos lucros cessantes, que têm natureza indemnizatória, os restantes custos adicionais, que deveriam ter sido suportados pelo dono da obra e não o foram, têm subjacente uma operação tributável que é a prestação de serviços de empreitada, consubstanciando um acréscimo de remuneração ligado diretamente à realização desta.

Deste modo, os mesmos integram a contraprestação devida, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, conforme explanado nos pontos 31 a 73 da presente informação, determinada pelo tribunal arbitral, encontrando-se sujeitos a IVA e dele não isentos.

(v) O mesmo se dirá a respeito da execução dos trabalhos complementares, os quais, porque necessários à execução da obra, integram a contraprestação dos serviços empreitada, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA.

(vi) Na sequência da decisão arbitral, a empresa municipal faturou a quantia a que foi condenada, acrescida de IVA a 23%, com a descrição "valor de condenação a que respeita o processo arbitral XXXXXXXX (Reequilíbrio financeiro e trabalhos complementares), relativo à empreitada XXXXXXXX, na rubrica orçamental XXXXXXXX ". A este respeito, cumpre referir que cabe ao Município suportar o impacto financeiro decorrente dos prejuízos sofridos pela empresa municipal, em consequência direta da execução do mandato, nos termos do n.º 6 da cláusula 6ª do contrato, encontrando-se aquele obrigado a indemnizar esta entidade.

Por conseguinte, aos valores transferidos pelo Requerente para a empresa municipal correspondem à realização de uma prestação de serviços, uma vez que há um nexo direto entre serviços prestados por aquela empresa e o valor a pagar pelo Município. Constatando-se existência do referido vínculo direto, está em causa a reparação na esfera da empresa municipal, dos prejuízos resultantes da condenação por sentença arbitral, pelo que a aludida indemnização é tributada em IVA.

(vii) Por fim, e uma vez que a empresa municipal emitiu a fatura ao Município, com liquidação de IVA, afigura-se que a mesma procedeu corretamente, de acordo com o quadro legal aplicável.

(1) As adjudicações referidas no n.º 1 não podem integrar os contratos-programa previstos nos artigos 47.º e 50.º e que os montantes pagos pelas entidades públicas participantes ao abrigo dos contratos previstos no n.º 2 não constituem subsídios à exploração (cfr. n.ºs 3 e 4 do artigo 36.º). Com efeito, resulta do disposto no artigo 36.º que o regime jurídico aplicável visa assegurar a estrita separação entre a contratação pública e qualquer forma de apoio financeiro às empresas locais. Assim, as entidades públicas participantes estão impedidas de conceder subsídios ao investimento ou apoios equiparáveis, quer de forma direta quer indireta, através da contratação de aquisições de bens, serviços, fornecimentos, locações ou empreitadas. Por fim, os montantes pagos ao abrigo destes contratos não assumem a natureza de subsídios à

exploração, desde que respeitados os limites legais referidos, consolidando-se, deste modo, um modelo de atuação pautado pelos princípios da legalidade, da concorrência e da neutralidade económica.

(2) Cfr. Acórdão Tolsma (C-16/93)

(3) Cfr. Acórdão Société thermale dEug nie-les-Bains (C-277/05)

(4) Cfr. Acórdão Vodafone Portugal (C-43/19).