



CENTRO
DE INVESTIGAÇÃO
JURÍDICO
ECONÓMICA

Da Sujeição a IVA da Indemnização Arbitrada, em Sede de Processo de Expropriação, Pela Desvalorização da Parte Sobrante de Imóvel

Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Ana Catarina da Silva Matos

PUBLICAÇÕES
ONLINE

**DA SUJEIÇÃO A IVA DA INDEMNIZAÇÃO ARBITRADA,
EM SEDE DE PROCESSO DE EXPROPRIAÇÃO, PELA
DESVALORIZAÇÃO DA PARTE SOBRANTE DE IMÓVEL**

Faculdade de Direito da Universidade do Porto

V Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Formanda: Ana Catarina da Silva Matos

ABREVIATURAS

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CEE – Comunidade Económica Europeia

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectiva

TJC – Tribunal de Justiça das Comunidades

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA Sul – Tribunal Central Administrativo do Sul

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

ÍNDICE

Abreviaturas	2
1 – Introdução	3
2 - Breve incursão histórica ao universo do IVA	5
3 - O IVA no CIVA Português	6
3.1 – Incidência Objectiva	8
3.2 – Incidência Subjectiva	10
3.3 – Localização	11
3.4 – Isenção	12
3.5 – Facto gerador e exigibilidade do imposto	12
4 – A Expropriação e o Direito de Propriedade	13
4.1 – Das fases do Processo de Expropriação	14
4.2 – A indemnização no Processo de Expropriação	15
5 – Do enquadramento em IVA da indemnização arbitrada em sede de Expropriação	16
6 – Enunciação da hipótese prática	17
7 – Análise da hipótese à luz dos princípios do sistema IVA ..	18
8 – Conclusões	22
Bibliografia	24

1 – INTRODUÇÃO

A questão da sujeição a IVA das indemnizações arbitradas em sede de processos de expropriação não é nova. Podemos referir, com razoável margem de conforto, que o princípio basilar neste domínio distingue as indemnizações que tenham subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços – sujeitas a IVA – daquelas que visam, simplesmente, sancionar a lesão de um qualquer interesse ou direito – não sujeitas –.

Aparentemente, a fronteira entre os dois tipos de indemnização é nítida e a resolução da questão da sujeição (ou não) a IVA é um processo simples. Nada mais ilusório! A realidade é complexa e o mesmo se diga do conteúdo das indemnizações que, geralmente, abarcam diversos parâmetros, muitos dos quais com enquadramento, no mínimo, dúbio.

A prática colocou-nos perante um destes casos “cinzentos”, pretendendo o presente texto partilhar as dúvidas, as ideias e as conclusões a que fomos chegando.

Concretizando, fomos confrontados com a situação de uma empresa que, vendo-se expropriada de parte de um imóvel afecto a actividade sujeita a IVA, viu ser-lhe arbitrada indemnização que contemplava, entre outras, a desvalorização da parte sobrança.

Na sequência de acção inspectiva à aludida empresa, viria a ser liquidado IVA sobre a indemnização arbitrada, nomeadamente para compensação em face da desvalorização da parte sobrança. Tal liquidação foi bem efectuada à luz do princípio *supra* enunciado?

Será relevante referir que, para fixação do montante arbitrado a título de compensação pela desvalorização da parte sobrança, o Acórdão sustentava a *“diminuição da facilidade de transacção e/ou aluguer futuros originando uma diminuição do valor de mercado do imóvel, vulgarmente designada por desvalorização da parte sobrança.”*

Com efeito, tal justificação deu o mote para que a Administração Tributária considerasse estarem subjacentes transacções sujeitas a IVA, ainda que hipotéticas, e, como tal, liquidou aquele imposto adicionalmente. Deve tal entendimento ser sancionado?

Propomos que nos acompanhem na viagem que empreendemos para ver esta questão esclarecida.

2 – BREVE INCURSÃO HISTÓRICA AO UNIVERSO DO IVA

Como ensina Clotilde Celorico Palma¹ *“O IVA é caracterizado, essencialmente, como um imposto indirecto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo através do método subtractivo indirecto”*.

Historicamente, atribui-se a paternidade do modelo comunitário do IVA ao francês Maurice Lauré,² podendo afirmar-se que é um dos impostos mais populares à escala mundial, quer pela receita que gera, quer pelo efeito de anestesia e neutralidade fiscais, quer ainda porque institui um mecanismo de controlo cruzado entre os sujeitos passivos.

Entre nós, o IVA veio substituir, com a adesão de Portugal à CEE, o então vigente Imposto de Transacções que, além de se focar essencialmente no estágio grossista, não abarcava, à imagem do que faz o IVA, a prestação de serviços.³ Foi, efectivamente, uma aposta ganha, se pensarmos que o IVA permite ao estado português arrecadar, sozinho, uma receita praticamente equivalente à soma da totalidade dos impostos sobre o rendimento (IRS e IRC), com muito menos impacto.^{4 5}

¹ In “Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado”, Cadernos IDEFF, n.º I, 4ª Edição, Almedina, p. 17.

² Inspector de Finanças francês que, pegando nos impostos sobre o volume de negócios bruto das empresas, adoptados no início do século XX em países como a França ou a Alemanha, os aperfeiçoou de modo a criar um imposto que incidia apenas sobre o valor acrescentado dos produtos (cfr. Nota Prévia da obra citada).

³ A título de curiosidade, dir-se-á que Portugal, podendo dispor de um período transitório de 3 anos, a contar da adesão à CEE, para implementar o sistema comum do IVA, não fez uso de tal possibilidade, razão pela qual no mesmíssimo dia 1 de Janeiro de 1986, entrou em vigor a legislação do IVA. Aliás, facilmente se compreende a opção, se tivermos em consideração que está em causa, de longe, o imposto que maior receita fiscal permite arrecadar.

⁴ Conforme pode constatar-se in “Direito Fiscal”, 2010, 6ª Edição, Almedina, de José Casalta Nabais, a pp. 494 e 495, tendo por fonte as receitas orçamentadas na Lei do Orçamento de Estado para 2009, Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

⁵ Ver ainda, a este propósito, “A Experiência Administrativa da Introdução ao IVA – Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto”, 2008, de Arlindo Correia, Almedina, p. 21, onde pode ler-se “tratou-se nitidamente de um caso de sucesso.

Apesar das inegáveis virtualidades, cumprirá chamar a atenção para o principal reparo de que o IVA, desde sempre, tem sido alvo: a sua não progressividade, na medida em que acaba por atingir, por força da sociologicamente demonstrada maior propensão para o consumo das famílias de rendimentos mais baixos, as pessoas com menor capacidade contributiva.

Tal situação, contudo, não tem demovido os Estados membros (e não só, uma vez que o fenómeno e popularidade do IVA há muito transcenderam as fronteiras da União Europeia) de privilegiar este imposto, cuja evolução se tem feito de avanços e impasses, sendo frequente falar-se das três fases de harmonização do IVA.⁶

Pese embora melhor compreensão do IVA pressuponha a análise e consulta das sucessivas Directivas IVA, vamos passar a debruçar-nos sobre as disposições nacionais, fazendo a ponte, quando tal se mostre necessário, para o Direito Comunitário, desde logo em sede de jurisprudência comunitária.

3 – O IVA NO CIVA PORTUGUÊS

Conforme tivemos ocasião de referir *supra*, o IVA foi introduzido em Portugal em 1 de Janeiro de 1986, tendo o Código do IVA sido aprovado pela lei 394-B/84, de 26 de Dezembro, sendo este o diploma que, doravante, nos vai guiar ao longo da nossa jornada.

Como sucede para qualquer outro imposto, a resolução de uma qualquer questão pressupõe que sejam dados os seguintes passos:

- A) Qualificação da operação – determinante para a definição das regras aplicáveis, nem sempre é líquida, tanto mais se tivermos em consideração que, no domínio do IVA, além de existir uma linguagem muito específica, deve prevalecer, sempre, o sentido económico dos factos;

⁶ Para o devido enquadramento, remetemos, nesta matéria, para Clotilde Celorico Palma, obra citada, pp. 29 e ss., “A Harmonização Comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Quo Vadis?”, *in* Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, n.º 5, Separata, 2005.

- B) Incidência objectiva – determinante para apurar quais as operações sujeitas a IVA, e que, entre nós, está estatuída nos artigos 1º, 3º, 4º e 5º do CIVA;
- C) Incidência Subjectiva – determinante para definir quem é sujeito passivo de IVA, mostra-se essencialmente definida no artigo 2º do CIVA;
- D) Localização – ultrapassadas as questões da qualificação, incidência objectiva e subjectiva, verifica-se que se trata de operações tributáveis, mas serão tributáveis em território nacional ou não? A esta questão responde-nos o artigo 6º do CIVA (devendo ter-se em atenção que apenas podemos concluir se a operação é tributável em território nacional ou não e já não se é tributável no Estado terceiro “A” ou “B”, para responder a esta outra questão seria necessário consultar);
- E) Isenção – uma vez localizada a operação e determinado que a mesma é tributável em Portugal, cumpre apurar se é efectivamente tributada ou se beneficia de alguma isenção das previstas nos artigos 9º a 15º do CIVA;⁷
- F) Determinação do valor tributável (ou, dito de outra forma, do valor sobre o qual há-de incidir o IVA) - há-de ser apurado em face do disposto nos artigos 16º e 17º do CIVA;
- G) Determinação da taxa aplicável – uma vez apurado o valor tributável, haverá que determinar o imposto devido, pela aplicação de uma das três taxas a que alude o artigo 18º, sendo eventualmente necessário consultar as listas I e II anexas, para definição da taxa aplicável;
- H) Direito à dedução – a determinação do imposto a entregar ou receber do Estado pressupõe, ainda, a análise das disposições relativas ao direito à dedução, nos artigos 19º a 26º do CIVA.

Haverá, ainda, que ter em consideração as obrigações que oneram os sujeitos passivos e que se mostram dispersas nas normas do CIVA.

⁷ Conforme salienta Clotilde Celorico Palma, *in* “Introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado”, p. 47 e s. *“deveremos sempre fazer uma clara distinção entre estas duas realidades (referindo-se à não sujeição e à isenção de imposto) não nos esquecendo que uma operação isenta se trata de uma operação sujeita a imposto mas dela isenta. (...) Não é um qualquer capricho académico. Note-se, designadamente, que as actividades sujeitas mas não isentas não liberam o sujeito passivo do cumprimento de algumas obrigações declarativas, (...) ao passo que não se exige o cumprimento de obrigações aos não sujeitos passivos.”*

Por se mostrar essencial à perfeita compreensão para a resolução da nossa questão, iremos, de seguida, abordar com maior detalhe alguns dos itens a que vimos de fazer alusão.

3.1 – INCIDÊNCIA OBJECTIVA

Conforme pode ler-se no n.º 1 do artigo 1º do CIVA, *“estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:*

- a) As transmissões de bens, e as prestações de serviços, efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;*
- b) As importações de bens;*
- c) As operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias.”*

Antes de procurarmos analisar mais em detalhe cada um dos *itens*, importará realçar que, pese embora a alínea a) que vem de ser transcrita se reporte a transmissões de bens ou prestação de serviços onerosas, esta não deixa de ser uma norma que conhece excepções, tal como alertam Clotilde Celorico Palma e José Casalta Nabais, nas obras já citadas. Com efeito, além das operações onerosas, são ainda tributáveis as transmissões de bens e prestações de serviços gratuitas assimiladas às onerosas.

Nos termos do disposto no artigo 3º do CIVA, as transmissões de bens correspondem *grosso modo* à transferência onerosa do direito de propriedade de bens corpóreos (aqui se incluindo a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares), no pressuposto de que o transmitente actue de forma correspondente ao exercício do direito de propriedade (ainda que não seja o proprietário)⁸, estando em causa um conceito puramente económico.

⁸ A este respeito, o TJC, no Ac. Staatssecretaris van Financiën/Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, de 8 de Fevereiro de 1990, Proc. 320/88, Colect. P. I-285, comete aos tribunais nacionais a determinação de quando ocorre a transmissão dos bens por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

Nos termos do n.º 3 do artigo 3º do CIVA são, ainda, assimiladas a transmissão de bens, sujeitando-as a IVA, diversas operações como sucede no caso do contrato locação-venda⁹; compra e venda com reserva de propriedade; afectação permanente de bens da empresa a uso próprio do seu titular ou terceiro; ou, em geral, a fins alheios à actividade da empresa, entre outros.

O conceito de prestação de serviços, plasmado no artigo 4º do CIVA, é um conceito residual¹⁰, constituindo prestação de serviços *“as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.”*

Significa isto que, em princípio, se entende ter subjacente uma prestação de serviço toda e qualquer atribuição patrimonial que não constitua contrapartida de uma transmissão de bens (nos termos que vimos de analisar).

A lista de operações incluídas é extensa. Pense-se na cedência de direitos, marcas ou patentes, na cedência de mão de obra, na assunção de obrigação de não concorrência, nas vendas online, etc.

Conforme assinala José Casalta Nabais¹¹ *“o conceito abrange, assim, a transmissão de direitos, obrigações de conteúdo negativo (...) e mesmo a prestação de serviços coactivos determinada por requisição de autoridade administrativa.”*

No que concerne às importações de bens, limitamo-nos, por não constituir o âmbito do presente trabalho, a remeter para o artigo 5º do CIVA, onde pode descortinar-se a noção legal (recordamos que, no que concerne às operações intracomunitárias, o próprio CIVA remete para o diploma pertinente).

⁹ Cuja particularidade passa pela existência de cláusulas, vinculantes para ambas as partes, de compra e venda no fim do contrato.

¹⁰ Constituindo uma ilustração clara do que aludíamos supra relativamente à especificidade da linguagem do CIVA – que, tão a propósito, Clotilde Celorico Palma apelida de “Ivês” – que tão demarcadamente se afasta na noção civilista do contrato de prestação de serviços.

¹¹ Obra citada, p. 623.

3.2 – INCIDÊNCIA SUBJECTIVA

Conforme fica dito *supra*, o artigo 2º do CIVA esclarece quem são, afinal, os sujeitos passivos do IVA, ou, na terminologia adoptada por José Casalta Nabais, esclarece a incidência pessoal do IVA ou identifica o “suportador” do IVA.

Sumariamente, podemos dizer que são sujeitos passivos de IVA “a) as pessoas singulares ou colectivas que, de modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços; b) as pessoas singulares ou colectivas que, de modo independente, pratiquem uma só operação que esteja sujeita a IRS ou IRC; as pessoas singulares ou colectivas que segundo a legislação aduaneira, realizem importação de bens e as pessoas singulares ou colectivas que efectuem operações intracomunitárias; as pessoas singulares ou colectivas que, em factura ou documento equivalente, mencionem indevidamente IVA; e) e o Estado e as demais entidades de direito público relativamente a actividades que não respeitem ao exercício de poderes de autoridade.”¹²

Na verdade, e por força do disposto no n.º 2 do artigo 2º do CIVA, o Estado e demais entidades de direito público, ainda que realizem operações objectivamente sujeitas a IVA, não são sujeitos passivos de IVA, desde que se verifiquem as seguintes condições cumulativas:

- ▶ Actuem no âmbito do seu *ius imperii*; e
- ▶ Não provoquem distorções de concorrência.

Já o n.º 3 do aludido artigo elenca as situações em que, não obstante, aquelas entidades serem sujeitos passivos de IVA (excepto quando aquelas actividades não sejam exercidas de forma significativa).

¹² Idem, pp. 619 e 620.

3.3 – LOCALIZAÇÃO

Como fica dito, estão sujeitas a IVA as operações efectuadas em território nacional (como tal se entendendo, *ex vi* do da al. a), n.º 2 do artigo 1º CIVA, “o *território português, tal como é definido pelo artigo 5º da Constituição da República Portuguesa*”).

Poderá parecer simples, mas a dinâmica das operações complexifica significativamente a definição da localização das operações, o que justifica a existência dos 12 números do artigo 6º do CIVA, que procuram cobrir todas as situações possíveis.

Nesta matéria pode elencar-se, para as transmissões de bens, o princípio geral, estatuído no n.º 1 do mencionado artigo 6º, de que “*são tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.*”

No que concerne às prestações de serviços, o artigo 6º do CIVA apresenta-se como um verdadeiro quebra-cabeças, podendo, na esteira de Clotilde Celorico Palma¹³ dizer-se que as prestações de serviços “*são localizadas no território nacional, i.e., cá tributáveis, caso os serviços sejam prestados através da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador cá localizados.*”, princípio que ressalta da leitura atenta do n.º 6 do artigo 6º CIVA.

Enunciado o princípio geral, importa salientar que é essencial concretizar o tipo de serviço em causa, por força das inúmeras excepções que proliferam nos n.ºs 7, 8, 9, 10, 11 e 12 do artigo 6º do CIVA, para as quais remetemos, com especial alusão à al. a) do n.º 8 do artigo 6º CIVA, referente às prestações de serviços relacionadas com imóvel sito no território nacional.

¹³ Obra citada, p. 100.

3.4 – ISENÇÃO

Como tivemos ocasião de referir, nem sempre as operações, apesar de tributáveis, são tributadas e isto por uma razão: podem estar sujeitas a um regime de isenção de imposto, isenção que pode ser completa, total ou plena, ou incompleta, simples ou parcial, distinguindo-se entre si. No primeiro caso, além de não liquidar IVA nas suas operações activas, o sujeito pode deduzir o IVA suportado nas operações passivas e, no segundo, o sujeito não liquida IVA nas operações activas, mas também não pode deduzir o IVA suportado nas operações passivas.¹⁴

Mais se dirá que as operações internas que beneficiam de isenção estão elencadas no artigo 9º do CIVA.

3.5 – FACTO GERADOR E EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO

A caracterização do IVA, ainda que muito sintética, não ficaria completa sem uma alusão à distinção, que o legislador faz nos artigos 7º e 8º do CIVA, entre o facto gerador e a exigibilidade do imposto.

Muito resumidamente, podemos dizer que o facto gerador do imposto é aquele cuja verificação faz nascer a relação jurídica de IVA; a exigibilidade do imposto é o direito que a Administração Fiscal tem de fazer valer o direito ao pagamento do imposto.

Por outras palavras, o facto gerador será o preenchimento de cada um dos pressupostos que elencámos *supra* e a exigibilidade será o momento a partir do qual o IVA é devido.

Dir-se-á que a regra geral, no domínio da exigibilidade, é a de que esta ocorre quando os bens são colocados à disposição do adquirente; no momento da realização da

¹⁴ Para melhor compreensão *vide* Clotilde Celorico Palma, obra citada, pp. 142 e ss.

prestação de serviços; ou, no caso das importações, quando estas se devam considerar realizadas. Contudo, também nesta matéria há exceções que cumpre ter presente e que estão plasmadas nos n.ºs 2 a 11 do artigo 7º e no artigo 8º do CIVA.

4 – A EXPROPRIAÇÃO E O DIREITO DE PROPRIEDADE

O direito de propriedade é uma figura que nos foi legada pelo Direito Romano, cuja densidade impediu o legislador de tentar avançar uma noção legal (à imagem do que fazia o Código Civil de 1867).

Efectivamente, não podemos encontrar no nosso Código Civil a noção do que seja o direito de propriedade mas tão só, tal como sucedia no Direito Romano, a descrição do seu conteúdo.¹⁵ Com efeito, nos termos do disposto no artigo 1305º do Código Civil “*O proprietário goza de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição das coisas que lhe pertencem, dentro dos limites da lei e com observância das restrições por ela impostas.*”

Pese embora se trate de um direito constitucionalmente protegido¹⁶, com as características de indeterminação, elasticidade e perpetuidade¹⁷ que lhe são apontadas pela Doutrina e Jurisprudência, a verdade é que o direito de propriedade não é absoluto, como alertam a Constituição da República Portuguesa e o Código Civil.

São usualmente apontadas, como limitações do direito de propriedade, as expropriações, sejam elas privadas (destacando-se neste domínio das servidões) ou públicas.

No presente trabalho debruçamo-nos sobre as expropriações públicas, quer pela maior relevância que assumem, quer ainda (e principalmente) por ser este o tipo de expropriação que iremos analisar adiante.

¹⁵ Dando corpo à reconhecida tríplice “*ius utendi, ius fruendi et ius abutendi.*”

¹⁶ Vide artigo 62º da Constituição da República Portuguesa.

¹⁷ Significa isto que o direito de propriedade endossa ao seu titular plenos poderes (indeterminação), pode ser comprimido e restituído à sua dimensão original (elasticidade) e não se extingue pelo não uso (perpetuidade).

A este propósito, na esteira de José Vieira Fonseca¹⁸, dir-se-á que a expropriação não pode ser encarada apenas como acto ablatório ou limitador do direito de propriedade (contrariamente ao que vem sucedendo e que justifica, em parte, a desconfiança com que o cidadão comum encara a figura), mas também e principalmente, como o procedimento tendente à aquisição de bens com vista à realização de um interesse público concreto.

Nos termos do disposto no artigo 1º do Código das Expropriações, “*Os bens imóveis (...) podem ser expropriados (...) mediante o pagamento contemporâneo de uma justa indemnização*”, constituindo, pois, a indemnização a contraprestação a que terá direito o expropriado (seja ele proprietário ou não) por se ver privado (total ou parcialmente) do bem.

4.1 – DAS FASES DO PROCESSO DE EXPROPRIAÇÃO

É usual apontar-se ao processo expropriativo duas fases distintas: procedimento administrativo e processo jurisdicional (a segunda fase, pese embora eventual, existe em regra, desde logo por ausência da falta de acordo quanto ao *quantum* indemnizatório), constituindo a resolução de expropriar¹⁹ o acto embrionário do processo de expropriação.

O acto que assinala o início, propriamente dito, do processo de expropriação é o acto de declaração de utilidade pública.

Como refere Liliana Seixas Ferreira, sob a orientação de Glória Teixeira *in* “A Expropriação como Limitação ao Direito de Propriedade Privada”, Trabalho Final do Curso de Direito Imobiliário, FDUP, “*com base nele (acto de declaração de utilidade pública), e não havendo expropriação amigável, a entidade expropriante organiza um processo de expropriação litigiosa, iniciado com a fase da arbitragem, finda a qual o*

¹⁸ *In* “Principais Linhas Inovadoras do Código das Expropriações de 1999”, Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente, n.º 11, p. 12.

¹⁹ Nos termos do estatuído no artigo 10º do Código das Expropriações, este é o acto que leva ao conhecimento do particular a intenção da potencial entidade expropriante adquirir o bem que lhe pertence.

processo é remetido a tribunal, para aí ser adjudicada a propriedade ao expropriante, ter lugar eventual fase de recurso da decisão arbitral e dar-se pagamento aos interessados.”

4.2 – A INDEMNIZAÇÃO NO PROCESSO DE EXPROPRIAÇÃO

Conforme ficou dito, a *justa indemnização* constitui o pressuposto da legalidade²⁰ do processo de expropriação e há-de constituir a medida exacta da compensação do particular expropriado, devendo corresponder ao valor real e corrente do bem de acordo com o seu destino efectivo ou possível, numa utilização normal.

Idealmente, a fixação de tal indemnização ocorre por acordo entre expropriante e expropriado, no âmbito daquilo que o Código das Expropriações denomina de “*expropriação amigável*”, mas dificilmente tal acordo é obtido, sendo bem mais frequente o encaminhamento dos processos para a via litigiosa.

De todo o modo, o conceito de justa indemnização há-de concretizar-se na determinação do valor do bem, por recurso aos critérios fixados nos artigos 26º e ss. do Código das Expropriações, para os quais remetemos²¹, tendo em atenção que o legislador determina que o valor indemnizatório fixado de acordo com os critérios técnicos previstos nos artigos 26º e ss. do Código das Expropriações, poderá ser posteriormente corrigido/controlado, pelo recurso a outros critérios.

Pode dizer-se que o valor indemnizatório, determinado nos moldes a que vimos de fazer uma breve alusão²², deverá compensar o particular pelos prejuízos sofridos, quer na vertente de danos emergentes, quer na vertente dos lucros cessantes, como estatui o artigo 564º, n.º 1 do Código Civil.

²⁰ Conforme pode ler-se no Acórdão do Tribunal Constitucional nº 88-0003, de 08 Junho 1988, “O pagamento de “*justa indemnização*” e um pressuposto constitucional da expropriação, representando a expressão particular do princípio geral, ínsito no princípio do Estado de direito democrático, de indemnização pelos actos lesivos de direitos e pelos danos causados a outrem”

²¹ Cfr. artigo 23º do Código das Expropriações.

²² Para maiores desenvolvimentos, vide Liliana Seixas Ferreira, sob a orientação de Glória Teixeira in “A Expropriação como Limitação ao Direito de Propriedade Privada”, Trabalho Final do Curso de Direito Imobiliário, FDUP, pp. 12 e ss..

A este propósito, ensina Galvão Teles²³, *“Os danos emergentes traduzem-se numa desvalorização do património, os lucros cessantes numa sua não valorização. Se diminui o activo ou aumenta o passivo, há um dano emergente (damnum emergens); de deixa de aumentar o activo ou de diminui o passivo, há um lucro cessante (lucrum cessans). Ali dá-se uma perda, aqui a frustração de um ganho.”*²⁴

Feita a distinção entre os dois tipos de dano – e fazendo apelo às regras de incidência objectiva do IVA – dir-se-á que só quando estejam em causa lucros cessantes se poderá equacionar a questão da sujeição da indemnização a tributação em sede IVA.

5 – DO ENQUADRAMENTO EM IVA DA INDEMNIZAÇÃO ARBITRADA EM SEDE DE EXPROPRIAÇÃO

Conforme alertamos no início da nossa exposição, a questão do enquadramento em IVA das indemnizações arbitradas em sede de expropriação não é nova, existindo extensa Doutrina e Jurisprudência a este respeito.

Efectivamente, pode ler-se na Informação n.º 2367, de 20/09/21993, da DSCA, do SIVA, quando a indemnização vise reparar *“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.”*²⁵

A este propósito, ensinam Afonso Arnaldo e Pedro Vaconcellos Silva, *in* “O IVA e as Indemnizações”, p. 88 e ss., *“atentas as especificidades do sistema IVA vigente na União Europeia (...) há que considerar que o desiderato tributário reside apenas em abranger as operações que são remuneradas através de uma contrapartida e não as*

²³ *In* “Direito das Obrigações”, 6ª Edição, p. 373.

²⁴ É extensa, neste domínio, a jurisprudência, destacando-se, entre outros, os Acórdãos STJ de 23/05/1978, *in* BMJ n.º 277, p. 258, STJ de 21/11/1979, *in* BMJ n.º 291, p. 480, STJ de 16/12/2004, Processo 04B3907, STJ, de 25/11/2009, Processo 397/03.0GEBNV.S1, ambos *in* www.dgsi.pt, e STJ, de 30/04/2008, *in* <http://stj.vlex.pt>.

²⁵ No mesmo sentido a Informação Vinculativa, Processo I090 2002007, com despacho concordante do Subdirector Geral, em substituição do Director Geral dos Impostos, de 29/07/2005, disponível no site da DGCI.

meras compensações ressarcitórias. Assim, pode concluir-se com segurança que as puras indemnizações não levantam quaisquer implicações ao nível da liquidação de IVA. (...) Apesar das dificuldades que poderão ocorrer, a directriz que deverá orientar o intérprete reside em saber se existe uma contraprestação, directa ou indirecta, imediata ou mediata, actual ou potencial, evidente ou obscura.”

A esta questão voltaremos adiante, em sede de análise da situação concreta, mas não queremos deixar de sublinhar, novamente, a complexidade que esta função de interpretação pode assumir.

No mesmo sentido, o Acórdão do STA, de 18/06/2008, Processo 01144/06, ou ainda o Acórdão do TAC Sul, de 03/03/2009, Processo 02505/08, ambos disponíveis [in www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), podendo ler-se no sumário do segundo aresto citado: “*se a indemnização sanciona a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório, não pode ser tributada em IVA, na medida em que não tem subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços.*”

6 – ENUNCIÇÃO DA HIPÓTESE PRÁTICA

No âmbito de acção inspectiva à sociedade X, locatária num contrato de leasing imobiliário que tinha por objecto um imóvel, sito em Portugal, que a empresa sublocava a terceiros, a Administração Tributária constatou ter-lhe sido arbitrada, em sede de processo expropriativo, indemnização que visava compensar os seguintes itens:

- a) Valor do solo da parcela expropriada;
- b) Benfeitorias;
- c) Obras de adaptação a realizar;
- d) Desvalorização da parte sobrança.

Em face de tal constatação, e apesar de estar em causa um contrato de locação financeira com cláusula de compromisso de compra e venda para ambas as partes (o que, como tivemos ocasião de referir *en passant*, se traduz, verdadeiramente, num

contrato locação-venda) e com um clausulado muito específico, a Administração Tributária entendeu que o recebimento da indemnização pela Sociedade tinha subjacente a compensação, arbitrada pela locadora, dos lucros cessantes que a expropriação para si implicava, razão pela qual a sujeitou a IVA.

Ainda que assim não fosse, prosseguia a Administração Tributária, sempre estaria sujeita a IVA a indemnização no montante atinente à desvalorização da parte sobrança, desde logo, em face da justificação avançada pelo Tribunal para a fixação do *quantum* indemnizatório, nos termos da qual se pretendia compensar a alteração da vocação funcional do imóvel (resultante da diminuição do logradouro, da impossibilidade de aceder com viaturas TIR e, também da muito expressiva redução da capacidade de estacionamento de viaturas ligeiras), que se reflectiria na diminuição da facilidade de transacção e/ou aluguer futuros, originando uma diminuição do valor de mercado do bem em causa, vulgarmente designada por desvalorização da parte sobrança.

O mesmo será dizer que, para a Administração Tributária, o facto de se pretender compensar a diminuição da facilidade de transacção ou locações futuras, basta para enquadrar a questão no âmbito do lucro cessante o que, como vimos, autoriza e impõe a sujeição a IVA.

Será mesmo assim?

7 – ANÁLISE DA HIPÓTESE À LUZ DOS PRINCÍPIOS DO SISTEMA IVA

Seguindo a metodologia já indicada, o primeiro passo a dar visa responder à questão da qualificação da operação, nunca perdendo de vista o princípio basilar de que prevalece, fundamentalmente, o sentido económico dos factos.

Analisando o enunciado *supra*, dir-se-ia que o denominado contrato de locação financeira imobiliário é, na verdade, um contrato locação venda²⁶, desde logo, pela

²⁶ Como explica Clotilde Celorico Palma, obra citada, p. 53, “*Enquanto no contrato de locação venda a transferência da propriedade é vinculativa, no caso do leasing existe opção de compra*”.

existência de cláusulas que vinculam ambas as partes à compra e venda do imóvel no final do mesmo.²⁷

Note-se que não é um mero preciosismo. Esta diferença faz com que a operação possa ser enquadrada como assimilável a transmissão de bens [artigo 3º, n.º 3, al. a)], ao invés de poder ser enquadrada como uma mera prestação de serviços, para já não falar das evidentes diferenças em termos de regime jurídico a observar.

Significa isto que a análise do clausulado dos contratos em causa e o próprio regime a que obedecem²⁸, é absolutamente imprescindível para conhecer, como se impõe, o sentido económico do acto.

No caso concreto, tivesse havido este cuidado por parte da Administração Tributária, facilmente teria concluído que a indemnização havia sido arbitrada a quem de direito (e que não é o locador), ao invés de enveredar pelo tortuoso caminho de presumir que a indemnização – devida ao proprietário/locador – transitou para a esfera da sociedade X /locatária a título de compensação pela impossibilidade de utilização do imóvel.

Com efeito, a Administração Tributária presumiu, sem qualquer suporte fáctico e perfeitamente desfasada do clausulado e regimes legais das figuras privadas em causa, o intuito, por parte da locadora, de indemnizar a locatária pelos lucros cessantes, quando o correcto enquadramento da questão facilmente a levaria a concluir que o direito de indemnização cabia, não ao proprietário/locador, mas sim ao locatário, por ser este o sentido económico daquelas figuras.

Restar-lhe-ia, pois, analisar a indemnização arbitrada em face de cada um dos itens previstos, para aplicação dos princípios estabilizados a que tivemos ocasião de aludir e aferição da sua sujeição a IVA ou não.

Note-se, porém, que a operação a qualificar é o pagamento à sociedade X da indemnização por parte da entidade expropriante.

²⁷ Como explica Clotilde Celorico Palma, obra citada, p. 53, *“Enquanto no contrato de locação venda a transferência da propriedade é vinculativa, no caso do leasing existe opção de compra”*.

²⁸ Para melhor compreensão do regime da locação financeira, vide Raquel Tavares dos Reis, in *“O contrato de locação financeira no direito português: elementos essenciais”*, Revista *“Gestão e Desenvolvimento”*, n.º 11, 2002.

Aqui chegados, segue-se a resposta à questão da incidência objectiva, a qual há-de ser positiva, quanto mais não seja por força do carácter residual do conceito de prestação de serviços plasmado no artigo 4º, n.º 1 do CIVA.

Idêntica resposta há-de ser dada no que concerne à questão da incidência subjectiva ou pessoal em face, nomeadamente, do disposto no artigo 2º, n.º 1, al. a) do CIVA, uma vez que a sociedade X é, de facto, um sujeito passivo de IVA.

Dúvidas não se colocam, além do mais, de que estamos perante uma operação localizada em Portugal, estando, pois, sujeita a IVA neste país.

Segue-se a resposta à questão da isenção ou não de imposto, resposta que o enunciado não habilita a responder. Assumamos que não está isenta²⁹, o que nos habilita a analisar a questão do valor tributável.

Para tal, urge analisar os artigos 16º e 17º do CIVA, revestindo particular relevância o n.º 1 da primeira disposição invocada, nos termos do qual *“sem prejuízo do disposto no n.º 2, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.”*

Posto isto, chamemos à colação os princípios enunciados, nos termos dos quais só será enquadrada em IVA a indemnização que vise compensar o sujeito passivo pelos lucros cessantes.

Analisadas as diversas verbas que integram a indemnização arbitrada à luz deste princípio, facilmente se conclui que as verbas atinentes ao valor do solo da parcela expropriada, às benfeitorias e às obras de adaptação a realizar visam, apenas e só, compensar os danos sofridos pela sociedade expropriada.

O que dizer da desvalorização da parte sobrança? Será a justificação dada pelo Tribunal suficiente para que se veja nela um intuito de compensação pelos lucros cessantes?

Não podemos acolher o entendimento perfilhado pela Administração Tributária.

²⁹ Caso estivesse, estaríamos na presença de uma isenção simples, parcial ou incompleta, enquadrando-se no âmbito do artigo 9º, n.º 29, do CIVA.

Recordamos que para justificar o montante arbitrado, o Tribunal invocou a alteração da vocação funcional do imóvel que se reflectiria na diminuição da facilidade de transacção e/ou aluguer futuros, originando uma diminuição do valor de mercado do imóvel, vulgarmente designada por desvalorização da parte sobrança.

Pese embora as dificuldades acrescidas de transacção pudessem, em teoria, vir a concretizar-se em lucro cessante, a verdade é que a compensação recoloca a sociedade expropriada na posição em que se encontrava antes da expropriação, como se impõe.

Em discordância da opinião de Afonso Arnaldo e Pedro Vasconcellos Silva³⁰, cremos que não basta um lucro cessante potencial ou hipotético, sendo necessário verificar-se uma probabilidade séria da existência de tal lucro. De outro modo, teria de admitir-se a liquidação de IVA sempre que um sujeito tivesse um bem susceptível de ser transaccionado, independentemente de se concretizarem operações.

A verdade é que, por força da expropriação, o imóvel desvalorizou e jamais recuperará as características que tinha anteriormente e que eram determinantes do seu valor e da sua finalidade económica e é precisamente esta desvalorização que a indemnização fixada visava compensar.

Diferente seria se o Tribunal tivesse arbitrado indemnização por eventuais rendas, ou por força de um contrato que se frustrou, caso em que estaria, claramente, a ser indemnizado o lucro cessante.

Parece-nos não ter sido esse o caso. A indemnização não assumiu a natureza de contraprestação pela entrega de um bem ou prestação de serviço, nem visou suportar os lucros cessantes da sociedade X. Tratou-se, antes, de uma compensação pelos danos causados no imóvel por força da expropriação operada.

Aliás, socorrendo-nos do conceito de dano emergente, como a diminuição do activo do lesado, somos forçados a concluir que estamos perante um dano emergente e, como tal, a indemnização não está sujeita a IVA, por não corresponder à contraprestação pela transmissão de um qualquer bem ou uma qualquer prestação de serviços.

Com efeito, a sociedade X viu-se, por força do acto expropriativo, a braços com um imóvel de valor claramente inferior ao valor inicial, explicando-se a redução do valor

³⁰ Vide supra, p. 13.

pela necessária alteração da vocação funcional. Dito de outro modo, não mais o imóvel poderia ser usado para os fins inicialmente previstos e tal facto influencia, como não poderia deixar de ser, o valor de mercado.

Em suma, no caso *sub judice*, terá de acolher-se o princípio, recorrentemente sustentado pela Jurisprudência e Doutrina (*inclusive* a Tributária), de que a indemnização não está sujeita à tributação em sede de IVA.

De todo o modo e para quem (ao abrigo do princípio de sujeição a IVA de todas as transacções onerosas) pugne pelo entendimento de que a noção de lucro cessante se pode bastar com transacções potenciais, a conclusão poderá ser diversa daquela a que chegamos, pelo que lhes competiria prosseguir com a determinação do valor tributável, cingindo-se à verba arbitrada a título de desvalorização da parte sobrança.

8 - CONCLUSÃO

O IVA, introduzido entre nós em 1 de Janeiro de 1986, é um dos impostos mais complexos e fascinantes do nosso ordenamento, servindo-se de regras e linguagem muito próprios que nem sempre são devidamente compreendidos.

Desde a sua criação, tem vindo a sofrer alterações no sentido da harmonização entre os Estados Membros da EU, umas mais subtis outras mais impressivas, que fazem deste imposto um caso de verdadeiro sucesso, quer pela receita que gera, quer pela neutralidade e anestesia fiscal que lhe são reconhecidos.

Não obstante, e mercê das especificidades das regras e linguagem deste imposto, oferece algumas dificuldades de interpretação, sobretudo tendo em atenção que é essencial descortinar o sentido económico dos actos.

Como salienta José Casalta Nabais³¹, há numerosos pontos de contacto entre o direito privado e o tributário, o que se compreende, desde logo, tendo em atenção que o

³¹ Obra citada, p. 84.

facto tributário nasce, geralmente, na sequência da prática de actos, exercício de actividades ou gozo de direitos previstos e regulados no direito privado.

Há, pois, que analisar a substância de tais actos – chamemos-lhes operações –, à luz da linguagem e regras próprias do IVA, por forma a proceder à respectiva qualificação, o que constitui o primeiro de uma série de actos que permite apurar se estamos, ou não, na presença de uma operação tributável.

Atenta a vocação universal e transversal do IVA, que tende a tributar todas as operações onerosas, cedo as indemnizações, incluindo as arbitradas em sede de processo expropriativo, passaram a estar sujeitas ao escrutínio por parte da Administração Tributária, dando início a uma discussão que deixou de fazer sentido com a consolidação, quer na Doutrina, quer na jurisprudência, do princípio basilar de acordo com o qual apenas as indemnizações que visam compensar pelo lucro cessante - porque pressupõem uma contraprestação -, estão sujeitas a IVA.

Já assim não será quando a indemnização vise, tão só, compensar pelos danos emergentes.

Estamos, mais uma vez, no domínio de conceitos do direito privado, podendo, em termos muito resumidos, dizer-se que estamos perante danos emergentes quando há uma diminuição do activo ou aumento do passivo do lesado, e que, quando se verifique o não aumento do activo ou a não diminuição do passivo do lesado, estamos perante o chamado lucro cessante.

O correcto enquadramento pressupõe, pois, que se analise a indemnização arbitrada, por forma a aferir qual o dano que concretamente visa compensar.

A tarefa pode revestir alguma complexidade no caso de indemnizações arbitradas no âmbito de processos de expropriação, uma vez que constituem um imperativo de legalidade do acto expropriativo, devendo compensar todos os danos sofridos.

Com efeito, e num ordenamento em que o direito de propriedade tem tradicionalmente um peso preponderante, o direito de expropriação impõe-se como uma limitação brutal só admissível no estrito cumprimento da lei e mediante o pagamento da justa indemnização.

No caso concreto, e uma vez ultrapassadas as questões da incidência real e pessoal da localização e da isenção da operação em causa constata-se que todas as verbas arbitradas a título de indemnização o foram para compensar o que a doutrina e a jurisprudência qualificam como dano emergente, donde não estão abrangidas pelo regime do artigo 16º do CIVA, o mesmo será dizer, a indemnização não está sujeita a IVA.

Esta é, contudo, necessariamente uma análise casuística, análise que cumpre realizar sempre que surjam dúvidas perante uma situação concreta de enquadramento de uma operação em IVA, porquanto, como temos vindo a repetir, é essencial descortinar o sentido económico do acto.

Mais se dirá que, sob pena de ficar desvirtuado o direito à justa indemnização, seja em sede de processo de expropriação, seja em sede do direito privado, esta questão deveria ser abordada sem excepção, tanto mais que vigora no sistema IVA o princípio da repercussão, princípio que fica comprometido se o dever de suportar o IVA da operação não ficar devidamente acautelado na decisão indemnizatória.

BIBLIOGRAFIA

- Palma, Clotilde Celorico, “Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado”, Cadernos IDEFF, n.º I, 4ª Edição, Almedina
- Palma, Clotilde Celorico, “A Harmonização Comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Quo Vadis?”, *in* Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, n.º 5, Separata, 2005
- Nabais, José Casalta, “Direito Fiscal”, 2010, 6ª Edição, Almedina
- Correia, Arlindo, “A Experiência Administrativa da Introdução ao IVA – Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto”, 2008, Almedina
- Fonseca, José Vieira, “Principais Linhas Inovadoras do Código das Expropriações de 1999”, Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente, n.º 11
- Teles, Galvão, “Direito das Obrigações”, 6ª Edição
- Reis, Raquel Tavares dos, “O contrato de locação financeira no direito português: elementos essenciais”, Revista “Gestão e Desenvolvimento”, n.º 11, 2002
- Ferreira, Liliana Seixas, sob a orientação de Teixeira, Glória, *in* “A Expropriação como Limitação ao Direito de Propriedade Privada”, Trabalho Final do Curso de Direito Imobiliário, FDUP