



CENTRO  
DE INVESTIGAÇÃO  
JURÍDICO  
ECONÓMICA

## IVA nas Indemnizações

Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Ana Rita Costa Machado

Maio 2011

PUBLICAÇÕES  
ONLINE



# **IVA nas indemnizações**

**Ana Rita Costa Machado**

**Dissertação submetida no âmbito da 5.<sup>a</sup> Edição do Curso de Pós-Graduação  
em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto**

Maio de 2011

---

## ÍNDICE GERAL

1. INTRODUÇÃO .....	IV
2. A DINÂMICA SUBJACENTE AO IVA E SUAS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS.....	V
3. A NEUTRALIDADE FISCAL ENQUANTO PRINCÍPIO GERAL DO IVA.....	VII
4. O PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DE UMA “ACTIVIDADE ECONÓMICA” – O ARTIGO 1.º DO CIVA E O CONCEITO DE INDEMNIZAÇÃO.....	IX
5. CONCEITO DE INDEMNIZAÇÃO: PERSPECTIVA CIVILÍSTICA Vs. PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA .....	XI
6. A PROBLEMÁTICA DO ARTIGO 16.º DO CIVA E A SUA ARTICULAÇÃO COM O ARTIGO 1.º DO CIVA.....	XIV
7. O CONCEITO DE INDEMNIZAÇÃO NA PERSPECTIVA DA JURISPRUDÊNCIA E DA DOUTRINA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	XVI
7.1. ANÁLISE DE CASOS PARADIGMÁTICOS.....	XVI
7.1.1. Indemnizações no âmbito da responsabilidade contratual.....	XVI
7.1.2. Indemnizações no âmbito de operações com entidades públicas .....	XXII
7.2. CONTRAPOSIÇÃO DE ENTENDIMENTOS .....	XXVI
7.2.1. Indemnização por benfeitorias: AT Vs. STA .....	XXVI
7.2.2. Indemnização por cessação de arrendamento/cessão de exploração: TJUE Vs. STA ..	XXVIII
8. ANÁLISE CRÍTICA DA TRIBUTAÇÃO DAS INDEMNIZAÇÕES: ENQUADRAMENTO E FUNDAMENTAÇÃO.....	XXXI
9. CONCLUSÃO.....	XXXV
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>XXXVII</b>

## **SIGLAS E ABREVIATURAS**

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado  
CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado  
DIVA – Directiva IVA  
STA – Supremo Tribunal Administrativo  
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia  
JO – Jornal Oficial das Comunidades Europeias  
CEE – Comunidade Económica Europeia  
UE – União Europeia  
EM – Estado-Membro  
GST – *Goods and Sales Tax*  
AT – Administração Tributária  
DGCI – Direcção-Geral dos Impostos  
SIVA – Serviços do IVA  
SGD – Sub-director Geral dos Impostos  
CT – Contencioso Tributário

## 1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) que é, actualmente, um sério caso de sucesso na área da fiscalidade – atenta a sua expansão a cada vez mais países do mundo – deve o seu surgimento a Maurice Lauré, inspector de finanças francês, que se baseou, para a criação deste imposto, nos impostos sobre o volume de negócio bruto das empresas adoptados no início do século XX em alguns países da Europa, designadamente a França e a Alemanha.

Este imposto de cariz marcadamente comunitário foi concebido como tal na primeira e segunda Directivas do IVA de 1967<sup>1</sup> e posteriormente consagrado na popular Sexta Directiva de 1977<sup>2</sup>, que foi substituída pela actualmente em vigor Directiva IVA de 2006<sup>3</sup>.

Após a sua introdução no panorama político da União Europeia – como imposto de aplicação uniforme nos diversos Estados-Membros<sup>4</sup> - o IVA rapidamente se expandiu para diversos outros países – sendo de destacar a adesão a este imposto que se verificou em países africanos – uma vez que se afigura bastante mais vantajoso e menos oneroso para os agentes económicos do que a tributação sobre as transacções. De facto, o sucesso deste imposto reside essencialmente em três características principais:

- **Anestesia fiscal**, uma vez que sendo um imposto geral sobre o consumo que incide sobre as diversas fases do circuito económico e sobre a generalidade dos bens e serviços, “praticamente” não sentimos a sua incidência, contrariamente ao que acontece com os impostos sobre o rendimento;
- **Facilidade de administrar e diminuição da fraude**, visto que, ao incidir nas diversas fases do circuito económico e sendo reflectido nas facturas de venda, permite aos sujeitos passivos efectuar um controlo cruzado da sua liquidação e consequente dedução;
- **Neutralidade**, já que, contrariamente aos restantes impostos sobre o consumo (como o GST) apenas incidirá sobre o valor acrescentado em cada fase do circuito económico, i. e., sobre a diferença do valor liquidado nas operações activas e o imposto deduzido, incorrido nas operações passivas, realizadas a montante.

<sup>1</sup> Directivas n.º 67/227/CEE e 67/228/CEE, ambas do Conselho, de 11 de Abril de 1967, publicadas no JO n.º 71, de 14 de Abril de 1967.

<sup>2</sup> Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, publicada no JO n.º L 145, de 13 de Junho de 1977.

<sup>3</sup> Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006.

<sup>4</sup> Este imposto encontra-se actualmente em vigor nos 27 países que compõem a União Europeia.

## 2. A DINÂMICA SUBJACENTE AO IVA E SUAS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS

O IVA é comumente caracterizado como um imposto sobre o consumo, plurifásico, de valor acrescentado, e que opera através do método substractivo indirecto.

É, desde logo, **um imposto geral sobre o consumo**, uma vez que tributa tendencialmente a generalidade dos actos de consumo ou de despesa<sup>5</sup>. Na acepção do artigo 1.º n.º 1 do CIVA, estão sujeitas a este imposto as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias de bens.

É, também, **um imposto plurifásico**, que incide sobre as diversas fases de um circuito económico, desde o momento da sua produção até à venda ao seu consumidor final.

Por outro lado, a sua característica de **valor acrescentado, que opera através do método substractivo indirecto** (das facturas, do crédito de imposto ou dos pagamentos fraccionados), dita que, em cada fase do circuito económico, apenas se tribute o valor que resulta da diferença entre o IVA suportado nas operações realizadas a montante (*inputs*) e o IVA liquidado nas operações realizadas a jusante (*outputs*). Por outras palavras, a tributação incide exclusivamente no valor acrescentado obtido por cada agente económico até ao último estágio do processo económico, que é a apropriação por parte do consumidor final que, enquanto elemento sobre o qual o ónus do IVA incidirá, não poderá proceder à dedução do imposto suportado a montante<sup>6</sup>.

Nas palavras de Xavier de Basto<sup>7</sup>, *“o imposto não é afinal mais do que um imposto sobre as vendas com crédito de imposto a montante”*, crédito este obtido através do exercício do direito à dedução.

Ora, são estas características do IVA que o afastam dos restantes impostos sobre o consumo (como o anterior imposto sobre as transacções ou o GST que ainda é utilizado nos EUA e no Canadá), que tendem a desaparecer uma vez que, ainda que utilizem taxas baixas de imposto, tributam integralmente as transacções em cada fase do processo produtivo, sendo a sua base tributável constituída pelo valor pleno de cada transacção, uma vez que não prevê a dedução do imposto suportado a montante.

Como analisado *supra*, o direito à dedução do IVA está intimamente ligado à realização de operações tributáveis, i. e., apenas poderão deduzir o imposto os sujeitos

<sup>5</sup> Grosso modo, não estão sujeitos a IVA os actos relacionados com imóveis.

<sup>6</sup> Artigo 20.º n.º 1 alínea a) do CIVA: *“Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de [...] transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”*.

<sup>7</sup> Basto, João Guilherme Xavier de, *A Tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 164.

passivos, de forma a que a carga fiscal incida unicamente no consumidor final, enquanto último elo do circuito económico.

Todavia, o TJUE tem vindo a considerar o direito à dedução de forma mais ampla, entendendo que basta a mera intenção de realizar operações tributáveis para que nasça o direito à dedução do imposto suportado a montante. Na verdade, este entendimento resulta do acórdão *Inzo*, processo n.º C-110/94, de 29 de Fevereiro de 1996, no âmbito do qual “*uma sociedade que declarou a sua intenção de iniciar uma actividade económica que daria origem a operações tributáveis*”, encomendou um estudo de rentabilidade para verificar se essa actividade seria rentável, através do qual verificou que não. Ora, a decisão de não passar à fase operacional daquela actividade económica em consequência do resultado do estudo que foi feito não pode retirar a qualidade de sujeito passivo àquela entidade, com efeitos retroactivos, pelo que, de acordo com o entendimento expresso pelo TJUE, o IVA incorrido com esse projecto poderia ser deduzido, ainda que essa entidade nunca viesse a operar.

Ora, como se verifica da análise ao referido aresto, os gastos foram incorridos tendo em vista a prossecução de uma actividade económica, que nunca se chegou a efectivar.

Em conclusão e em face do exposto, poderá afirmar-se que a incidência efectiva do IVA, diferentemente do que acontece nos restantes impostos, é determinada não pela natureza formal do imposto, mas pelas características do mercado (v.g. a elasticidade da procura e a concorrência entre fornecedores), uma vez que sem consumo, não haverá IVA. Por outro lado, contanto que o IVA incida sobre o consumo e não sobre as transacções realizadas entre os diferentes operadores económicos, tem como objectivo fomentar a neutralidade e evitar a distorção de preços que poderia existir pelo facto de os produtores e outros agentes adquirirem produtos uns aos outros, visto que não é sobre estes que incide a tributação mas sobre os consumidores finais<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Vide, a este respeito, *The Modern VAT*, autores vários, *International Monetary Fund*.

### 3. A NEUTRALIDADE FISCAL ENQUANTO PRINCÍPIO GERAL DO IVA

Este princípio, preconizado no Tratado de Roma, foi afirmado, desde logo, nas duas primeiras Directivas do IVA, como fundamento da implementação de um imposto plurifásico, baseado no método substractivo directo, em contraposição com um imposto cumulativo em cascata (como o anterior imposto sobre as transacções, ao qual a preocupação com a neutralidade era alheia).

Ora, um imposto é considerado neutro quando não tem impacto nas decisões dos agentes económicos, quer no plano interno quer no plano internacional.

Nas palavras de Clotilde Celorico Palma<sup>9</sup>, *“é habitual distinguir-se a neutralidade dos impostos de transacções relativamente aos efeitos sobre o consumo e sobre a produção. Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo”*.

De facto, o IVA, enquanto imposto que incide sobre as diversas fases do circuito económico e às quais é aplicada a mesma carga fiscal, consegue cumprir o objectivo da neutralidade uma vez que os operadores – independentemente da fase do circuito em que se encontrem – nunca são movidos por motivações fiscais, diferentemente do que se verifica com os impostos cumulativos sobre as transacções, que variam consoante a fase do processo ou o tipo de bens em causa.

Salienta ainda Pitta e Cunha<sup>10</sup> que *“toda a fiscalidade produz hoje inevitáveis modificações na economia; entende-se hoje que o imposto é ‘neutro’ quando opera modificações homotéticas, iguais para todos os elementos do meio económico.”*

Assim, e em cumprimento deste princípio da neutralidade, os bens e serviços semelhantes deverão ser sujeitos ao mesmo enquadramento fiscal e às mesmas taxas, independentemente do número de transacções ocorridas no processo de produção e distribuição.

Este objectivo de neutralidade é ainda conseguido com o IVA a nível internacional, através de um princípio geral de tributação no país de destino ou de consumo, uma vez que é possível apurar com exactidão a componente fiscal do valor dos bens, mediante a aplicação da taxa ao valor do bem nessa fase.

Em suma, a neutralidade fiscal pressupõe que os agentes / operadores económicos possam, em cada fase do circuito económico, recuperar o IVA que pagaram

<sup>9</sup> Palma, Clotilde Celorico - *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina.

<sup>10</sup> Cunha, Paulo Pitta e - *A tributação do valor acrescentado, Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina.

ou que está em dívida em relação às operações que realizaram a montante. Assim, o montante de imposto devido ao Erário Público apura-se através da diferença obtida entre as operações realizadas a jusante (transmissões de bens e prestações de serviços que realize) e as que realiza a montante (bens e serviços que adquira).

Não obstante o exposto, e sem comprometer os princípios determinantes do IVA, não é possível delinear um imposto que seja totalmente neutro, pelo que, em determinadas circunstâncias o princípio da neutralidade fiscal é posto em causa, através da imposição de taxas de imposto reduzidas, da concessão de isenções ou da exclusão do direito à dedução. Parafraseando Xavier de Basto *“a neutralidade relativamente ao consumo depende exclusivamente do grau de cobertura objectiva do imposto e da estrutura de taxas, estando fora de questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro. Sempre terão de ser concedidas algumas isenções (...) e provavelmente, existirão diferenciações na taxa aplicável às diferentes transacções de bens e prestações de serviços”*<sup>11</sup>.

Na verdade, é esta a razão de ser da análise ao princípio da neutralidade no âmbito da presente exposição, uma vez que, em determinados casos, as indemnizações não serão sujeitas a imposto, pondo assim em causa este princípio estruturante do IVA.

---

<sup>11</sup> Vide, a este respeito, obra citada na página V.

#### 4. O PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DE UMA “ACTIVIDADE ECONÓMICA” – O ARTIGO 1.º DO CIVA E O CONCEITO DE INDEMNIZAÇÃO

O artigo 1.º n.º 2 da Directiva IVA estabelece que *“o princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação”*.

Este princípio geral encontra-se igualmente consagrado na legislação nacional (Código do IVA enquanto diploma que transpõe, para o ordenamento jurídico português, a referida Directiva), mais concretamente no seu artigo 1.º n.º 1, de acordo com o qual *“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”*.

Ora, daqui se extrai que o IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo, incide unicamente sobre a “actividade económica”, enquanto *“qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência”*<sup>12</sup>.

Deste modo, a existência de uma actividade económica está sempre sujeita à tributação, em sede do IVA, uma vez que, enquanto imposto sobre o consumo que incide sobre as diversas fases de um circuito económico, não se interessa com o que está para além daquele conceito.

Neste contexto ainda, conclui-se que a tributação de uma dada operação, em sede do IVA, é feita com base na existência de uma contraprestação associada a uma transmissão de bens ou prestação de serviços, enquanto expressão da actividade económica de cada agente.

---

<sup>12</sup> Vide, a este respeito, o 2.º parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º da DIVA.

É exactamente, neste âmbito, que surgem as dificuldades em termos de tributação das indemnizações – do latim, *indemnis*, são definidas como o montante devido pelo lesante tendo em vista ressarcir o lesado dos prejuízos, danos ou injúrias que lhe foram causados – uma vez que estas nem sempre configuram a contrapartida de uma determinada transmissão de bens ou prestação de serviços.

De facto, o termo indemnização é comumente usado para abranger e designar uma multiplicidade de realidades, de pagamentos, de prestações, deixando-se de parte frequentemente, por esquecimento ou por facilitismo, o estrito significado jurídico deste vocábulo.

Todavia, se o recurso a termos familiares se pode afigurar aliciante quando não se sabe como designar uma determinada realidade, as suas consequências já não serão inócuas, designadamente ao nível tributário.

Assim, passaremos, desde já, à análise do verdadeiro conceito e natureza de uma indemnização e ao tipo de factos que lhe estão subjacentes, referindo-nos ao seu enquadramento normativo em termos civilísticos e subseqüentemente o tratamento que estas situações deverão ter, em sede do IVA.

## 5. CONCEITO DE INDEMNIZAÇÃO: PERSPECTIVA CIVILÍSTICA Vs. PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA

O conceito de indemnização está associado a uma das fontes das obrigações clássicas e que se encontra consagrada no Código Civil Português: responsabilidade civil.

A responsabilidade civil – enquanto obrigação que nasce na esfera de uma entidade que se encontra adstrita a reparar um determinado prejuízo causado a outrem – pode ser dividida em duas vertentes:

- Responsabilidade contratual ou negocial: pressupõe a violação de obrigações (que se encontram estipuladas em contratos, negócios jurídicos unilaterais ou que resultem da própria lei);
- Responsabilidade extracontratual: quando resulta da violação, ainda que lícita, de deveres de carácter genérico ou condutas (que normalmente protegem direitos absolutos), que causam determinados danos a outrem.

No que concerne especificamente a esta última vertente, preceitua o n.º 1 do artigo 483.º do Código Civil que *“aquele que, com dolo ou mera culpa, violar ilicitamente o direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios, fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes da violação”*.

Nestes termos, verifica-se que para a existência de obrigação de indemnizar, se afigura necessária a comprovação cumulativa dos seguintes elementos:

- Facto voluntário (controlável pela vontade) do agente;
- Ilícitude do facto;
- Culpa (natureza dolosa ou negligenciável) da conduta do agente;
- Dano; e
- Nexó de causalidade entre facto praticado e danos causados.

Para além dos casos regra em que se verifica a existência destes elementos que são parte integrante da responsabilidade civil, há ainda casos particulares de responsabilidade objectiva, com base no risco, que é independente de qualquer subjectividade ou ilicitude.

Ademais, e no que concerne à obrigação de indemnizar propriamente dita, estabelece o artigo 562.º também do Código Civil que *“quem estiver obrigado a reparar*

*um dano deve reconstituir a situação que existiria, se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação*”, sendo, nos casos em que não seja possível recorrer à reconstituição natural, fixada uma indemnização em dinheiro (indemnização por equivalente), que é calculada segundo a teoria da diferença: entre a situação patrimonial do lesado na data mais recente que puder ser atendida pelo tribunal e a que teria nessa data se não existissem danos<sup>13</sup>.

Analisada que está a perspectiva civilística de indemnização – enquanto pagamento que visa repor o *status quo ante* em virtude de uma lesão ou dano e que é calculado com base nos elementos acima referidos, consoante a sua graduação no caso concreto – passaremos agora à perspectiva tributária deste conceito.

Conforme analisado no título anterior, o IVA incide sobre a contrapartida associada a uma determinada transmissão de bens ou prestação de serviços – enquanto expressões directas da realização de uma actividade económica. É, pois, evidente a existência de um nexo sinalagmático.

Assim, à excepção de determinados casos particulares em que se tributam prestações de serviços ou transmissões de bens efectuadas a título gratuito (cfr. artigo 3.º n.º 3 alínea f) e artigo 4.º n.º 2 alínea b) do CIVA), o conceito de onerosidade é essencial para definir o âmbito de incidência deste imposto.

Em contraposição, e em face do exposto, o pagamento de uma indemnização constitui um facto não sinalagmático, não havendo qualquer interdependência entre a prestação indemnizatória e uma outra prestação à qual o lesado se encontrasse adstrito, nascendo *ex novo* no momento em que é causado o dano. Ora, a entrega de uma indemnização pressupõe, de *per si*, a ausência de um nexo sinalagmático e, conseqüentemente, a inexistência de qualquer natureza onerosa.

Em suma, as puras indemnizações, como meras compensações ressarcitórias de um prejuízo / dano, não levantam quaisquer implicações ao nível de liquidação do IVA, uma vez que estão fora do seu âmbito de incidência (que, relembre-se, se limita às actividades económicas).

O problema surge nas chamadas figuras “híbridas” que são vulgarmente designadas de indemnizações (v.g. pagamentos pela cedência de posição contratual, pela rescisão antecipada de um contrato ou por revisão de preços) e que, regra geral, são operações tributáveis, pelo facto de constituírem contrapartidas de uma transmissão de bens ou prestação de serviços.

<sup>13</sup> Vide, a este respeito, o artigo 566.º do CC.

Afigura-se então necessário efectuar uma análise casuística das relações estabelecidas entre os sujeitos jurídicos / passivos, procurando encontrar a efectiva substância das transacções existentes e as prestações que elas envolvem (prestações de coisas ou de factos, positivas ou negativas), de forma a averiguar a sua sujeição ou não a IVA.

## 6. A PROBLEMÁTICA DO ARTIGO 16.º DO CIVA E A SUA ARTICULAÇÃO COM O ARTIGO 1.º DO CIVA

Não obstante a análise efectuada até então – no sentido de que apenas estão sujeitas a IVA aquelas realidades fácticas que não substanciam puras indemnizações, mas, ao invés, a contrapartida de uma operação tributável – o legislador nacional optou por consagrar, no artigo 16.º do Código do IVA, o tipo de indemnizações que deverão ser excluídas de tributação.

Assim, e sem paralelo na Directiva IVA, o artigo 16.º n.º 6 alínea a) do CIVA prevê que *“do valor tributável referido no número anterior são excluídas:*

- a) *[...] as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial das obrigações”.*

Ora, pela análise deste preceito somos conduzidos a considerar que apenas aquelas indemnizações que sejam declaradas por um órgão jurisdicional se encontram fora do âmbito da incidência do IVA. Porém, tal entendimento afigura-se claramente redutor em face do conceito de indemnização como instituto através do qual o lesado obtém a reparação de um dano por parte do lesante.

Por conseguinte, este preceito terá de ser analisado de forma cautelosa, não devendo constituir um qualquer sinal de exclusividade – o que teria por consequência a sujeição a IVA das restantes indemnizações – de forma a não desvirtuar, por um lado, o conceito de indemnização e as normas civilísticas que o regem e a não ofender, por outro, as regras e princípios do IVA consagrados na Directiva IVA e no próprio Código deste imposto.

Em face do exposto, o preceito em referência apenas poderá ser entendido no sentido de que toda a indemnização que seja reconhecida judicialmente não será sujeita a IVA, uma vez que a intenção do legislador terá sido *“reconhecer que a comprovação judicial será suficiente para classificar determinadas prestações como indemnizações, obviando-se ao risco da dissimulação de operações tributáveis a coberto de conceitos aparentemente inócuos”*<sup>14</sup>. De facto, não raras vezes, são impostas cláusulas penais cujo único propósito é o de reduzir o valor tributável das operações realizadas, através da qualificação de parte do preço como indemnização. Em princípio, a avaliação casuística que é feita pelo tribunal permite conhecer a verdadeira natureza dos factos e combater aquele tipo de situações fraudulentas.

<sup>14</sup> Arnaldo, Afonso e Pedro Vasconcellos Silva – *O IVA e as Indemnizações*, Fisco n.º 107 – 108.

Por outro lado, e com referência ainda à letra do artigo 16.º do CIVA, também será excessivo sujeitar a IVA todas as indemnizações que surjam no âmbito da responsabilidade contratual, que não tenham sido judicialmente declaradas, mesmo as que apenas correspondam à reparação de um dano e /ou de prejuízos sofridos.

Assim, e ainda que sem consagração directa na lei, todas aquelas indemnizações que não constituem a contraprestação devida de uma operação económica, isto é, que não tenham um carácter biunívoco – deverão ser excluídas do âmbito de incidência do IVA.

Deste modo, deveremos distinguir dois planos:

- a) Aplicação do artigo 1.º do CIVA: de acordo com o qual só serão tributadas as indemnizações que correspondam à contrapartida devida pela realização de uma actividade económica, ou seja, que remunerem uma determinada transmissão de bens ou prestação de serviços, excluindo-se, conseqüentemente, as que tenham carácter meramente ressarcitório;
- b) Aplicação do artigo 16.º n.º 6 alínea a) do CIVA: de acordo com o qual, independentemente da motivação subjacente à indemnização, não serão tributadas todas aquelas que sejam declaradas judicialmente.

Em face de todo o exposto, será necessário em cada caso saber articular os preceitos referidos de forma a conformar-se à lei e aos princípios gerais de tributação, em sede do IVA.

Assim, não poderá sujeitar-se a IVA uma indemnização por falta de cumprimento da prestação no âmbito de um contrato só porque a mesma não foi declarada judicialmente, devendo, sempre, ter-se em consideração qual é a natureza e o fim daquele pagamento (como reparação de prejuízos causados ou como contrapartida de uma operação económica).

No mesmo sentido, deveremos ser particularmente críticos quando analisamos indemnizações declaradas judicialmente, porque, não obstante o cumprimento desse requisito expresso na alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, não significa que essa indemnização tenha obrigatoriamente carácter não remuneratório.

## 7. O CONCEITO DE INDEMNIZAÇÃO NA PERSPECTIVA DA JURISPRUDÊNCIA E DA DOCTRINA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 7.1 ANÁLISE DE CASOS PARADIGMÁTICOS

Após a análise teórica da temática das indemnizações, no âmbito da tributação em sede do IVA, passaremos a examinar alguns casos particulares que foram objecto de pronúncia por parte da AT, do STA ou do TJUE e as respectivas conclusões quanto à natureza dos pagamentos subjacentes a cada situação.

#### 7.1.1 Indemnizações no âmbito da responsabilidade contratual

##### A) Indemnização por alteração das circunstâncias subjacentes ao contrato

No processo L129 2007521, de 26 de Junho de 2008, a AT foi chamada a pronunciar-se quanto à tributação, em sede do IVA, de uma indemnização, fixada por tribunal, devida pela revisão de honorários em sede de execução de um projecto de arquitectura para uma determinada Câmara Municipal.

De acordo com o entendimento expresso por aquela entidade “*as penalidades contratuais por incumprimentos diversos, a debitar pelo cliente ao fornecedor, que sancionam o incumprimento de uma obrigação contratual ou em geral, a lesão de qualquer interesse, não são tributáveis em IVA. No caso em apreço, esta indemnização configura uma contraprestação a obter do adquirente e uma operação sujeita a imposto (revisão de preços) pelo que conforme já foi referido, seria passível de tributação por força dos n.ºs 1 e 5 do artigo 16.º do CIVA, desde que não se encontrasse abrangida pelo n.º 6 do mesmo artigo*”.

“*O n.º 6 do referido artigo 16.º do CIVA afasta da tributação as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial das obrigações. Deste modo, a indemnização em causa, embora sujeita a IVA, não deverá ser tributada, na medida em que resulte de sentença judicial e, como tal, se encontra abrangida pela condição prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IVA*”.

Como se extrai da análise desta ficha doutrinária, o valor devido pelo adquirente do serviço (Câmara Municipal) mais não é que uma revisão dos preços, após a celebração do contrato, e não uma verdadeira indemnização uma vez que configura a contrapartida efectiva a pagar pelo projecto de arquitectura e não tem carácter reparador

de um dano ou prejuízo. Deste modo, e partilhando, neste ponto, da opinião expressa pela AT, esta indemnização deverá ser sujeita a tributação, em sede do IVA.

Assim, não deveria ser a existência de uma declaração judicial a determinar a não sujeição a IVA do pagamento estipulado no caso em apreço, mas, ao invés, a natureza / *ratio* subjacente a esse mesmo pagamento (que *in casu* é a alteração superveniente do preço acordado entre as partes).

Todavia, não podendo olvidar-se a existência do artigo 16.º n.º 6 da alínea a) do CIVA, não raras vezes, estamos perante “falsas indemnizações” que, embora tenham mero carácter remuneratório, beneficiam do regime das “puras indemnizações”, porque o legislador, ao não querer aprofundar este regime, para efeitos de IVA – possivelmente pela dificuldade de enquadramento que assumem os casos de “fronteira” – optou por consagrar uma norma que deixa à margem da tributação as indemnizações declaradas judicialmente, independentemente da natureza que aquelas assumam – como meramente reparadoras de um dano ou prejuízo causado ou como contrapartida de uma operação tributável.

B) Indemnização por falta de conclusão de obras dentro do prazo contratualmente estabelecido

No caso em referência, que foi objecto do Processo n.º V023 2007015, de 12 de Novembro de 2007, houve lugar à celebração de um contrato de empreitada de construção civil para a edificação da sede do dono da obra, no âmbito do qual foram prestados diversos serviços, todos eles sujeitos a IVA, à taxa normal.

Todavia, por motivos imputáveis ao dono da obra, a obra foi concluída para além do prazo inicialmente fixado entre as partes. Deste modo, e como forma de ressarcir o empreiteiro pelos prejuízos que lhe foram causados pela mora do dono da obra, as partes acordaram na fixação de uma quantia, com base nos encargos de estaleiro e nas sucessivas prorrogações de prazo, a ser paga, a título de indemnização por este último.

Considerando que a parte que não cumpriu a prestação a que estava contratualmente adstrita (devedor), fica obrigada a reconstituir a situação que existiria se não se tivesse verificado a mora, devendo satisfazer o interesse que resultaria do cumprimento perfeito do contrato, cumpre verificar, se na situação em análise, o valor fixado entre as partes visa exclusivamente reparar o dano causado ao empreiteiro pela mora no cumprimento ou remunerar aquele pelas despesas incorridas ao longo desse período de tempo.

A pronúncia da AT foi no sentido de que *“no caso em apreço, o débito é passível de tributação, por força dos n.ºs 4 e 5 do artigo 16.º do CIVA, já que configura uma contraprestação a obter do adquirente, de uma operação sujeita a imposto, não se lhe podendo aplicar o n.º 6 do mesmo artigo 16.º, uma vez que a referida indemnização não foi declarada judicialmente, mas sim acordada entre as partes”*.

Ora, contrariamente ao entendimento firmado na presente decisão administrativa, na situação em apreço estamos perante uma verdadeira indemnização, e não perante um ajuste ao preço tal como defendido pela AT, tendo em consideração que o valor fixado entre as partes tem como propósito ressarcir o empreiteiro dos prejuízos sofridos com o atraso na conclusão da obra e com os encargos suportados por manter o estaleiro em funcionamento durante mais tempo. Assim, esse montante não deverá ser sujeito a IVA uma vez que não constitui qualquer contrapartida de uma operação tributável, tendo mero intuito ressarcitório dos danos causados pela mora imputável ao credor, no cumprimento da prestação.

C) Indemnização pelo atraso na execução de obrigação contratual

Na Informação n.º 2274, de 13 de Dezembro de 1989, a AT, na pessoa do Subdirector Geral dos Impostos, foi chamada a pronunciar-se quanto ao enquadramento, em sede do IVA, de um fornecimento de uma instalação de descasque por parte de uma empresa estabelecida na Suécia a uma entidade portuguesa. Em virtude do atraso no fornecimento desse equipamento, as partes acordaram no pagamento de uma penalização por parte do transmitente.

Ora, a AT considerou que *“no caso em apreciação verifica-se, por um lado, a transmissão do equipamento que é tributada face às normas da incidência do IVA e, por outro, o pagamento de uma indemnização ao cliente, que sanciona o atraso na execução de uma obrigação contratual”*.

Assim, tendo em consideração o princípio subjacente ao IVA, como imposto sobre o consumo, *“as indemnizações que sancionam o atraso na execução de uma obrigação contratual ou, em geral, a lesão de qualquer interesse, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços”*.

Em suma, a AT tem vindo a considerar, e bem, que as indemnizações pagas por mora do devedor não suscitarão quaisquer implicações, em sede do IVA, uma vez que se reconduzem ao mero ressarcimento de danos causados ao credor.

Tratamento semelhante deverá ser dado às indemnizações que resultam do cumprimento defeituoso da obrigação (v.g. quando ocorram deficiências na execução da prestação, não imputáveis ao credor, e que lhe causem danos específicos susceptíveis de reparação), uma vez que o montante devido pelo devedor não corresponde a qualquer contraprestação de uma operação tributável, mas, ao invés, à reparação dos prejuízos que esse cumprimento defeituoso provocou.

D) Indemnização recebida ao abrigo de um contrato de seguro

No Ofício n.º 14389, de 26 de Fevereiro de 1987, os SIVA vieram regulamentar o enquadramento, em sede do IVA, das indemnizações pagas ao lesado a respeito da reparação de bens sinistrados, nas quais há lugar à transferência da responsabilidade civil extracontratual do lesado (segurado) para a seguradora no cumprimento de uma obrigação resultante de um contrato de seguro.

A indemnização a pagar pela seguradora ao lesado é, em princípio, não sujeita a IVA, uma vez que visa reparar um dano causado pelo tomador do seguro, que não tem associado qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços, todavia, na prática, o enquadramento poderá variar consoante os termos acordados entre as partes.

Neste sentido, e de acordo com o entendimento expresso pelos SIVA, deverão distinguir-se três tipos de situações:

- i. Reparação efectuada pelo beneficiário da indemnização (lesado): aqui estamos perante um auto-consumo interno, uma vez que se confundem na mesma pessoa as figuras do prestador e do adquirente dos serviços, não havendo sujeição a IVA. No entanto, se o beneficiário for um sujeito passivo que deduziu o imposto incorrido na aquisição das peças utilizadas na reparação do veículo (enquanto bem que nos termos do artigo 21.º n.º 1 do Código do IVA não concede o direito à dedução do IVA), está obrigado a liquidar IVA na afectação dessas peças ao seu imobilizado, ao abrigo do artigo 3.º n.º 3 alínea g) do CIVA<sup>15</sup>;
- ii. Reparação efectuada por outra entidade que não o beneficiário da indemnização: trata-se de uma prestação de serviços, pelo que o reparador deverá liquidar IVA pelo valor da reparação, quer a emita em nome do segurado, quer a emita em nome da companhia;

<sup>15</sup> Artigo 3.º n.º 3 alínea g) do CIVA: “Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo: g) a afectação de bens por um sujeito passivo a um sector de actividade isento e, bem assim, a afectação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do artigo 21.º, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto”.

- iii. Débito à companhia de seguros do montante da reparação pelo beneficiário da indemnização (lesado): o documento em que o beneficiário da indemnização debita a companhia de seguros pelo montante da reparação não é considerado factura ou documento equivalente para efeitos de liquidação de IVA, na medida em que não tem subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços, podendo esse documento incluir ou não o IVA incorrido com a reparação, sem por em causa as regras de direito civil aplicáveis às indemnizações.
- E) Indemnização recebida pela rescisão antecipada de um contrato de aluguer operacional

Na situação *sub judice* e que foi objecto de pronúncia por parte dos SIVA, através do Ofício n.º 031309, de 24 de Agosto de 2009, estamos perante uma entidade que se dedica ao aluguer operacional e à gestão de frotas automóveis, celebrando com os seus clientes contratos para regular essas prestações de serviços.

No âmbito desses contratos, os automóveis são entregues aos clientes no início do aluguer e devolvidos a essa entidade no termo do aluguer. Caso o cliente não cumpra o seu compromisso de permanecer vinculado ao contrato pelo período de vigência estabelecido, é accionada uma cláusula indemnizatória que se destina a compensar aquela entidade *“da perda imediata, traduzida na diminuição do valor comercial do veículo – decorrente da sua utilização prévia, por um período de tempo inferior ao contratualizado”*.

No entender dos SIVA, *“verifica-se que a desvalorização dos veículos é um “risco” do negócio da Requerente, uma componente ínsita à sua actividade, cujos custos serão, desde logo, tidos em conta, aquando da celebração dos contratos com os seus clientes, designadamente tidos em conta no cálculo da indemnização a pagar pelo cliente aquando da rescisão antecipada do contrato”*. *“O pagamento da indemnização por parte do cliente constitui assim um facto sinalagmático, existindo uma interdependência entre a prestação indemnizatória e a perda do valor comercial, ocorrida necessariamente com a execução do contrato, pelo que se trata de uma prestação sujeita a IVA”*.

Diferentemente do juízo propugnado pelos SIVA, a indemnização devida pelos clientes da entidade que loca / aluga automóveis tem como propósito reparar o prejuízo sofrido por aquela na sequência da desistência do cliente e que se traduz na diminuição do valor da coisa.

Na verdade, a diminuição do valor do automóvel é um prejuízo sofrido pela locadora, pela resolução antecipada do contrato – e que terá impacto na sua actividade como um todo – de modo que o valor da compensação visa reparar um dano / prejuízo causado àquela entidade. Assim, não se provando o carácter sinalagmático entre a indemnização e uma qualquer operação tributável e tendo aquela carácter ressarcitório dos danos causados, não deverá a quantia a pagar ser sujeita a tributação, em sede do IVA.

F) Pagamento de sinal em contratos relativos a prestações de serviços sujeitas a IVA que é conservado pelo prestador em caso de incumprimento

O TJUE foi chamado a pronunciar-se quanto à entrega de um montante a título de sinal no contexto de uma reserva numa unidade hoteleira, em que o cliente exerce a faculdade de resolver o contrato e o sinal é conservado pela referida unidade hoteleira, no âmbito do processo C-277/05, de 18 de Julho de 2007 (acórdão *Société Thermale d'Eugénie-les-Bains*).

A questão prejudicial colocada no aresto em referência consistia em saber se esse montante entregue, a título de sinal, deve ser considerado como a contrapartida de uma prestação de reserva de estada na unidade hoteleira, sujeita a IVA ou como uma indemnização pela rescisão do contrato e, desse modo, não sujeita a IVA.

De acordo com o entendimento formulado pelo TJUE, “*só se pode dar uma resposta afirmativa à primeira solução formulada na questão prejudicial (existência de uma contrapartida de uma prestação de reserva, sujeita a IVA) se existir um nexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido, constituindo os montantes pagos uma contrapartida efectiva de um serviço individualizável fornecido no âmbito de uma relação jurídica em que se trocam prestações recíprocas”.* “No presente caso, o sinal não constitui a contrapartida de uma prestação autónoma e individualizável, mas uma indemnização fixa, dado que o seu pagamento dispensa uma das partes de provar o montante do prejuízo sofrido quando a outra parte não cumpre o estipulado”.

Desta forma, “*a conservação do sinal em causa no processo principal é [...] a consequência do exercício pelo cliente da faculdade que lhe assiste de resolver o contrato e serve para indemnizar a referida entidade na sequência da desistência. Essa indemnização não constitui a retribuição de uma prestação e não faz parte da matéria colectável do IVA”.*

Na verdade, não poderá aceitar-se opinião diferente da que foi expressa pelo TJUE uma vez que o montante pago pela desistência do contrato é um valor fixado à

partida e que corresponde ao sinal pago pela reserva de estada naquela unidade hoteleira (sinal esse que, em caso de cumprimento do contrato, se imputaria no preço daquele serviço). Não poderá considerar-se, portanto, que o valor devido pela desistência do contrato configura a contrapartida de uma qualquer prestação de serviços (v.g. estada numa unidade hoteleira), mas sim o montante devido ao prestador pelo prejuízo causado pela desistência / resolução do contrato em momento prévio à realização de uma prestação de serviços.

G) Indemnização devida em virtude de transferência de jogadores de futebol

Esta questão foi objecto de análise por parte do Comité do IVA (órgão consultivo que se encontra sob a tutela da Comissão Europeia) que considerou que a quantia a pagar a respeito da transferência de um jogador de futebol de um clube para outro configura a contrapartida de uma prestação de serviços e, conseqüentemente, é sujeita a IVA.

Contrariamente, as quantias pagas em virtude da rescisão de um contrato e como forma de penalização da parte que não cumpre o contrato até à data estipulada, por não assumirem um carácter sinalagmático com qualquer prestação de serviços, mas por terem em vista a compensação dos prejuízos causados por essa rescisão antecipada, não estarão sujeitas ao âmbito de incidência do IVA.

Como se verifica, a situação em que é devida uma indemnização pela rescisão antecipada por parte de um jogador de futebol de um contrato com o clube onde joga, é em tudo semelhante à que foi analisada no ponto anterior (referente ao pagamento de indemnização por desistência de uma reserva de estada numa unidade hoteleira), pelo que, em ambos os casos, os montantes devidos deverão ser considerados verdadeiras indemnizações que, conseqüentemente, não deverão ser tributadas, em sede do IVA.

### **7.1.2 Indemnizações no âmbito de operações com entidades públicas**

A) Indemnização por expropriação

Na situação em apreço, que foi objecto de análise pela AT através do Processo n.º 1090 2002007, de 29 de Julho de 2005, um determinado pavilhão foi objecto de expropriação, tendo a sua arrendatária recebido uma quantia, a título de indemnização, que correspondia ao diferencial das rendas, despesas de transporte, adaptação às novas instalações, prejuízos resultantes de paralisação de exploração e benfeitorias.

Ora, no entender daquele órgão, “o conceito de prestação de serviços dado pelo artigo 4.º tem um carácter residual [...]. Refere o n.º 1 do artigo 6.º da 6.ª Directiva da CE<sup>16</sup> que por “prestação de serviços” se entende qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º”.

“Esta prestação pode, designadamente, consistir:

- Na cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;
- Na obrigação de não fazer ou tolerar um acto ou uma situação;
- Na execução de um serviço prestado em consequência de acto da Administração Pública ou em seu nome ou por força da lei”.

Após as considerações tecidas quanto ao que deveria constituir uma prestação de serviços – atento o seu vasto conteúdo – a AT passou à análise do caso concreto, tendo em consideração as diferentes rubricas que compunham a indemnização em causa.

Assim, tendo em consideração que no que “se refere ao “quantum” da indemnização, se atende às despesas relativas à nova instalação, incluindo os diferenciais de renda que o arrendatário irá pagar e os prejuízos resultantes do período de paralisação da actividade, necessário para a transferência, calculados nos termos gerais de direito”, “[...] as indemnizações pagas em razão do Código das Expropriações, porque têm subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços, estão sujeitas a imposto, sem prejuízo de poderem beneficiar das isenções previstas no Código do IVA[...]”.

Ora, em face de todo o exposto, a AT considerou que a indemnização em causa neste processo seria sujeita a IVA, uma vez que correspondia à contrapartida devida pela prestação de um serviço (*in casu*, a cessão do imóvel por parte da arrendatária, por motivos de utilidade pública).

De referir ainda que sendo este pagamento uma operação sujeita a IVA, afigura-se necessário analisar cada uma das rubricas a que esse montante corresponde de forma a aferir do seu enquadramento em sede do IVA.

Assim, a parte da indemnização que remunera as despesas de transporte, a adaptação às novas instalações e os prejuízos resultantes da paralisação da exploração deverá ser sujeita a IVA à taxa normal.

---

<sup>16</sup> Corresponde ao actual artigo 25.º da DIVA.

Já à parte da compensação correspondente ao diferencial entre as rendas que a arrendatária pagava no imóvel expropriado e as que irá pagar num outro local, com características semelhantes àquele, deverá ser dado o enquadramento, em sede do IVA, que corresponder às rendas, pelo que será tributada ou isenta consoante tenha ou não havido renúncia à isenção do IVA.

Ainda, no que concerne à indemnização por expropriação, cumpre referir que, à semelhança do artigo 25.º da Directiva IVA para as prestações de serviços, o artigo 14.º n.º 2 alínea a) do mesmo diploma comunitário prevê que “[...] são consideradas entregas de bens [...] a transmissão da propriedade de um bem, mediante pagamento de uma indemnização, em virtude de acto das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei”.

Em face do exposto, verifica-se que a quantia paga em virtude de um acto de expropriação público não deverá ser considerada uma indemnização, uma vez que aquele valor mais não é do que a contraprestação efectiva de uma transmissão de bens ou prestação de serviços.

#### B) Indemnização por fim de concessão

Esta situação, que foi objecto de decisão pelo STA, no acórdão n.º 01144/06, de 18 de Junho de 2008, respeita a uma indemnização pela extinção da concessão de uso privativo de parcela de terreno dominial, uma vez que esse imóvel estava localizado na zona reservada de instalação de infra-estruturas e equipamentos necessários à realização da Expo'98.

Uma vez que o presente aresto resultou de uma impugnação judicial intentada pela entidade que detinha a concessão de uso daquele espaço, em virtude de liquidações adicionais do IVA que lhe foram impostas pela AT, apresenta-se bastante interessante confrontar o entendimento expresso pela AT e aquele que acaba por ser firmado pelo tribunal.

Assim, perspectiva a AT que, no caso em apreço, se *“trata de incumprimento contratual de uma das partes, que a penaliza numa indemnização por lucros cessantes pelo tempo restante da concessão atribuída por contrato à parte contrária”*. *“Não restam dúvidas que a indemnização em causa se operou de forma a compensar a impugnante dos lucros cessantes que porventura iria receber até ao fim da concessão. Esta situação não pode deixar de configurar uma prestação de serviços sujeita a IVA prevista no artigo 4.º n.ºs 1 e 4 do CIVA”*.

Contrariamente, considera o STA que *“de acordo com o diploma que sistematiza os traços essenciais do regime jurídico dos usos privativos do domínio público [...] a rescisão das concessões confere ao interessado direito a uma indemnização”*. *“O valor da indemnização será o equivalente ao custo das obras realizadas e das instalações fixas que ainda não possa estar amortizado, calculada em função do tempo que faltar para terminar o prazo de concessão, não podendo tal indemnização, porém, exceder o valor das obras e instalações fixas no momento da rescisão”*.

Deste modo, a indemnização não resultava de qualquer incumprimento por parte da entidade a quem tinha sido atribuída a concessão, *“mas apenas da extinção decretada pelo DL 207/93, isto é, de acto do Governo, tendo como único fundamento a prática por parte do Estado de actos lícitos causadores de danos decorrentes da responsabilidade extra-contratual e destinada a reparar estes”*.

Assim, a indemnização em causa *“não assumiu uma natureza de contraprestação pela entrega de um bem ou prestação de serviço nem visou suportar os lucros cessantes da recorrida [...] tratando-se antes de uma compensação aos particulares lesados pelos prejuízos resultantes do interesse público”*.*”E, assim sendo, 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”*.

Partilhando do posicionamento assumido pelo STA, considera-se que, no caso *sub judice*, há lugar a uma rescisão de uma concessão decretada por acto do governo, pelo que cai no âmbito da responsabilidade pelo sacrifício. Assim, a indemnização paga ao cedente é, sem dúvida, uma indemnização uma vez que serve o propósito de o ressarcir / compensar dos danos causados pela rescisão antecipada da sua concessão, em virtude de um acto de poder público.

Em face do exposto, e contrariamente à situação apresentada no ponto anterior (v.g. indemnização por expropriação), ainda que *“a execução de um serviço prestado em consequência de um acto de poder público”* configure uma prestação de serviços, na acepção do artigo 25.º da Directiva IVA, no caso em apreço, não houve lugar ao pagamento de quaisquer despesas ou prestações ao cedente, mas apenas ao ressarcimento dos prejuízos causados em virtude de uma cessão contra a sua vontade, por imposição legal, pelo que esta indemnização não deverá ser sujeita a IVA.

## 7.2 CONTRAPOSIÇÃO DE ENTENDIMENTOS

Em face da análise que foi efectuada até então, rapidamente se conclui que o presente tema da incidência do IVA nas indemnizações não é consensual entre os vários órgãos que, tanto a nível interno como a nível comunitário, têm poderes para se pronunciar quanto à qualificação e enquadramento tributário desta questão.

Assim, o presente título pretende demonstrar alguns casos em que efectivamente a perspectiva adoptada por diferentes órgãos e o enquadramento que foi conferido às situações fácticas diverge substancialmente.

### 7.2.1 Indemnização por benfeitorias: AT Vs. STA

#### a) Processo n.º A100 2008031, de 4 de Abril de 2008

No caso *sub judice*, o proprietário de um imóvel, no qual exercia a sua actividade económica, realizou determinadas benfeitorias tendo em vista o desenvolvimento da sua actividade. Todavia, posteriormente, veio a celebrar um contrato de arrendamento comercial sobre esse imóvel com uma entidade bancária no contexto do qual o locatário se obrigou a pagar um montante indemnizatório, a título de compensação pela cessação da actividade desenvolvida no local, de benfeitorias realizadas e ainda das despesas de desmantelamento do estabelecimento.

Para a resolução desta situação, em termos de tributação, em sede do IVA, a AT demonstrou que o conceito de prestação de serviços preceituado no n.º do artigo 4.º do Código do IVA tem carácter residual e bastante abrangente, incluindo-se naquele “a transmissão de direitos e obrigações, ainda que de conteúdo negativo, como sejam as indemnizações ou contraprestações pagas a título de compensação pela cessação da actividade (*lucros cessantes*).

Consequentemente, considerou que “*também as indemnizações (ou o ressarcimento) por benfeitorias realizadas, bem como das despesas inerentes ao desmantelamento do estabelecimento (tendo em vista a adequação à actividades revista no arrendamento preconizado), se enquadram naquele conceito residual. Nestes termos, [...] a importância acordada a título de “montante indemnizatório” para os fins aí descritos, encontra-se sujeita a IVA à taxa de 21%.*”

#### b) Acórdão do STA, n.º 025244, de 15 de Novembro de 2000

Na situação em análise, o arrendatário de um estabelecimento comercial fez diversas benfeitorias no imóvel. Subsequentemente, “*impulsionado por um negócio de todo aliciente*” celebrou um contrato de renúncia daquele arrendamento, mediante o qual

caducou a relação jurídica então em vigor. Aquele estabelecimento foi posteriormente objecto de um novo contrato de arrendamento entre o seu proprietário e uma instituição bancária.

Nesse contexto, foi fixada uma indemnização, de valor significativo, a receber pelo anterior arrendatário por parte da instituição bancária (novo arrendatário), a título de obras e benfeitorias que enquanto arrendatário efectuou no referido estabelecimento que perdeu com a renúncia ao arrendamento.

Ora, no entender do STA e partilhando da opinião que havia sido expressa pelo tribunal *ad quem*, “o Impugnante não celebrou qualquer contrato com a identificada instituição bancária relacionado com a transferência do direito ao arrendamento ou de qualquer forma relacionado com a transferência da sua titularidade, pois o que nela foi fixado foi que esta transferência se operou em função da resolução de um contrato de arrendamento e da imediata celebração dum novo contrato.” “A ocupação do local arrendado [pela instituição bancária resultou] do arrendamento por ela contratado com o proprietário daquele local e que o recebimento da quantia que deu origem à impugnada liquidação se destinou a ressarcir a perda de benfeitorias sofrida pelo Impugnante”.

Assim, “o que se passou foi a extinção do anterior contrato de arrendamento, por denúncia do arrendatário, e a celebração de um novo contrato que nada teve a ver com o anterior e ao qual o impugnante foi de todo alheio. Por conseguinte, “o mencionado recebimento [...] não se relacionou com a transferência de qualquer direito de arrendamento”, pelo que “não é enquadrado pelas normas de incidência em sede do IVA”.

Adicionalmente, e no que respeita às liquidações, em sede do IVA, que haviam sido impostas pela Administração Tributária, considera o STA que não pode aquela entidade fundar as liquidações que impõe aos contribuintes num “mero palpito de que a realidade é diferente daquilo que os documentos traduzem (pelo facto de o valor da indemnização das benfeitorias ser elevado)”. Assim, “compete à Administração Fiscal provar que esse recebimento traduz, para além da indemnização pelas benfeitorias, o pagamento de uma transferência do direito de arrendamento”.

Como se verifica da análise aos dois casos apresentados, enquanto a AT considera a indemnização por benfeitorias realizadas a contraprestação de uma prestação de serviços (enquanto obrigação de conteúdo negativo – cessação de uma actividade económica), e nesse sentido, sujeita-a a IVA, já o STA entende que a indemnização a pagar a respeito das mesmas não deverá ser uma operação tributável,

uma vez que a quantia respeitante às benfeitorias em si não tem associada uma qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços (*in casu*, a indemnização não pode ser vista como pagamento de um qualquer trespasse ou transferência de um direito de arrendamento, uma vez que o contrato de arrendamento celebrado pela instituição bancária nasce *ex novo*, sem dependência de qualquer posição anterior, que já havia sido extinta à data de celebração daquele contrato).

Antes, configura uma compensação pelos gastos realizados pelo cedente do imóvel e dos quais não usufrui. E é exactamente esta razão que leva a que o tribunal decrete que cumpre à Administração Tributária, antes da emissão de liquidações de imposto, provar que a compensação por benfeitorias corresponde ao pagamento de uma prestação de serviços que é a transferência do direito de arrendamento.

### **7.2.2 Indemnização por cessação de arrendamento / cessão de exploração: TJUE Vs. STA**

#### a) Acórdão do TJUE, processo n.º C-63/92, de 15 de Dezembro de 1993

No caso *sub judice*, o locatário de um imóvel renuncia ao seu direito ao arrendamento antes do término do prazo do contrato de arrendamento de modo a disponibilizar esse imóvel ao seu proprietário. Uma vez que recebe uma compensação pela renúncia antecipada ao direito de arrendamento, estará esta sujeita a IVA?

O TJUE não se pronunciando especificamente quanto à sujeição ou não a IVA desta compensação, considera que *“quando determinada operação, como a locação de um bem imóvel [...] é abrangida por uma isenção prevista pela Sexta Directiva, uma modificação desse contrato, como uma revogação mediante compensação, deve ser considerada como sendo também abrangida por essa isenção”*.

No mesmo sentido, *“não pode ser entendido como autorizando a sujeição ao IVA de uma operação que põe termo a um contrato, quando a celebração desse contrato está obrigatoriamente isenta. O regime de um mesmo arrendamento não pode, efectivamente, ser cindido”*.

Em face do exposto, pode extrair-se do aresto em referência que ainda que a compensação fosse sujeita a IVA, no caso em que seja devida pela renúncia a um contrato de arrendamento, dever-lhe-á ser dado igual tratamento ao que é dado à locação, logo será isenta do IVA.

Com efeito, a compensação devida pela rescisão antecipada de um contrato de arrendamento e consequentemente transferência para o seu proprietário configura a contrapartida efectiva daquela prestação de serviços (que é a renúncia ao contrato de arrendamento) pelo que deverá ser sujeita a IVA. Todavia, sendo a locação de imóveis – que terminou – uma operação isenta do IVA, a contraprestação recebida pela sua extinção também deverá ser isenta, uma vez que não pode o regime do arrendamento ser objecto de fraccionamento.

Neste mesmo sentido, nos casos de rescisões antecipadas de contratos de arrendamento em que se tenha solicitado a renúncia à isenção do IVA sobre imóveis e liquidado imposto nas rendas pagas, a indemnização devida será sujeita e não isenta do IVA, uma vez que segue o regime que for estipulado para o arrendamento<sup>17</sup>.

b) Acórdão do STA, processo n.º 232/07, de 26 de Setembro de 2007

Na situação factual em análise neste aresto, o impugnante cedeu as instalações que ocupava, como arrendatário, para o exercício da actividade industrial e comercial de pastelaria a favor de um banco, com vista à instalação de uma agência. Para tal, o anterior arrendatário procedeu à desactivação desse estabelecimento comercial de pastelaria, através de denúncia do contrato de arrendamento, tendo recebido uma compensação.

Assim sendo, no juízo formulado pelo douto tribunal “*o recorrente não transmitiu a sua posição de inquilino ao referido banco. Pelo contrário e como vimos, renunciou a essa posição, denunciando o contrato de arrendamento. Deste modo, não houve transmissão do direito ao arrendamento mediante o recebimento de uma compensação. O que houve foi o pagamento de uma compensação como contrapartida pelo facto de o impugnante ter denunciado o contrato de arrendamento*”.

Para além disso, “*a recorrente não agiu gratuitamente. Para que o novo arrendatário pudesse aceder a essa posição, era imprescindível que ela não estivesse ocupada, ou seja, que o local estivesse desonerado do arrendamento anterior. E para isso obter, a empresa que contratou com a recorrente adquiriu-lhe vários activos que integravam o estabelecimento [...] mas não foram transmitidos elementos essenciais, maxime, o próprio direito ao arrendamento*”.

Em consequência, o entendimento firmado por este tribunal foi no sentido de considerar a compensação recebida pelo anterior proprietário como contrapartida pela

<sup>17</sup> Vide, a este respeito, a análise ao Processo n.º 1090 2002007, de 29 de Julho de 2005 nas páginas XXII e XXIII, *supra*.

denúncia do arrendamento, pelo que, verificado que está o seu carácter remuneratório de uma operação onerosa, deverá ser abrangida pela incidência do IVA.

Em suma, nesta situação, o pagamento da compensação ao anterior arrendatário encontra-se intrinsecamente ligado à denúncia do arrendamento efectuada por aquele, de modo a que o novo arrendatário possa exercer o seu ramo de actividade naquele estabelecimento, pelo que deverá estar sujeita a IVA.

Analisando conjuntamente a situação que foi objecto de análise pelo TJUE e o caso que foi intentado perante o STA e as sentenças proferidas por cada um deles, conclui-se que, no que respeita à presente temática, aquelas dois órgãos jurisdicionais têm perspectivas convergentes e similares, o que se revela particularmente interessante, uma vez que confere maior certeza jurídica à actuação dos contribuintes.

## 8. ANÁLISE CRÍTICA DA TRIBUTAÇÃO DAS INDEMNIZAÇÕES: ENQUADRAMENTO E FUNDAMENTAÇÃO

Examinados que estão alguns casos que foram objecto de apreciação por parte de instâncias jurisdicionais ou administrativas, cumpre agora apresentar e qualificar algumas questões práticas que envolvem o pagamento de indemnizações ou de outro tipo de prestações que normalmente lhes estão equiparadas, ainda que incorrectamente.

E se as questões de pura responsabilidade extracontratual (v.g. reparações de danos por estragos causados a bens, ofensas à integridade física) não suscitam dúvidas, existem outras mais controversas e que deverão ser analisadas:

### A) Indemnização pelo cancelamento de encomenda

No âmbito de um contrato de produção de determinado bem, através de uma ordem de encomenda dada por um cliente, este acaba por desistir da encomenda ainda antes do início da produção.

Deverá a indemnização a pagar pelo cliente pela desistência da encomenda ser sujeita a IVA?

Aqui há que distinguir diferentes situações, consoante o tipo de despesas que sejam ressarcidas através da obrigação de indemnização.

Caso o produtor tenha incorrido em variados custos tendo em vista a produção daquele bem (v.g. obtenção / aquisição de materiais necessários para produzir aqueles bens, não produção de outros bens tendo em conta que aquele produto ia ser produzido numa determinada data) e a indemnização vise repor ou compensar o produtor por estes gastos, esta não deverá ser sujeita a IVA uma vez que tem como finalidade ressarcir os custos incorridos pelo produtor e que não se vieram a efectivar em nenhuma operação tributável, *mutatis mutandis*, esta indemnização tem carácter meramente ressarcitório de um prejuízo sofrido.

Na hipótese em que a indemnização a pagar tenha em vista apenas repor o rendimento que seria obtido caso se mantivesse a encomenda, enquanto pagamento de lucros cessantes (uma vez que o produtor não chegou a incorrer em custos alguns para a produção daquele bem), a não sujeição a IVA desta indemnização já será mais controversa, uma vez que poderemos estar perante uma obrigação de conteúdo negativo.

Todavia, atenta a definição de prestação de serviços de carácter negativo preconizada na alínea b) do artigo 25.º da Directiva IVA enquanto “obrigação de não

*fazer ou de tolerar um acto ou uma situação*”, será forçoso considerar que os lucros cessantes se afiguram como uma obrigação de *non facere*, uma vez que tolerar o cancelamento de uma encomenda (independentemente dos ganhos que se não venham a obter em consequência desse cancelamento) afigurar-se-á uma prestação de serviços, nos termos daquela norma comunitária.

Neste sentido, no caso em que é devida uma compensação pelos rendimentos deixados de auferir em virtude do cancelamento de encomenda, deverá a mesma ser sujeita à incidência do IVA.

#### B) Indemnização recebida por obrigação de não concorrência

A título de exemplo, passaremos a analisar um contrato de *trespasse*, através do qual o transmitente transfere todos os elementos essenciais da sua unidade de negócio para o adquirente, recebendo, para além da quantia correspondente àquela transferência de propriedade, uma indemnização pela obrigação de não concorrência com o novo titular.

Como anteriormente examinado, o conceito de prestação de serviços que é utilizado, em sede do IVA (e como resulta quer do artigo 24.º e seguintes da Directiva IVA quer do artigo 4.º do CIVA, enquanto norma que procede à transposição da primeira para o Ordenamento Jurídico Interno) tem natureza puramente económica, uma vez que se abstrai e ultrapassa qualquer qualificação jurídica que possa ser feita no Código Civil<sup>18</sup>, abrangendo assim a transmissão de direitos, a obrigação de conteúdo negativo (*non facere*) e ainda a prestação de serviços coactiva (*v.g.* expropriação).

Assim, de acordo com a redacção do artigo 25.º alínea b) da Directiva IVA, *“uma prestação de serviços pode consistir, designadamente [...] na obrigação de não fazer ou de tolerar um acto ou uma situação”*.

Desta forma, a indemnização devida pela obrigação de não concorrência deverá ser sujeita a IVA, como contrapartida que é de uma prestação de serviços de conteúdo negativo (i.e. enquanto obrigação de se abster da prática de actos que possam impedir ou perturbar a fruição do direito pelo proprietário dele).

---

<sup>18</sup> Artigo 1154.º do CC: *“Contrato de prestação de serviço é aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição”*.

C) Indemnização por alteração das circunstâncias subjacentes ao contrato /  
mora do devedor

Uma outra questão que se pode afigurar interessante é a análise de indemnizações que sejam compostas por diversas rubricas.

Assim, na presente hipótese, foi acordado o pagamento de uma indemnização, no âmbito de um contrato de realização de uma obra, composta pelas seguintes rubricas:

- Trabalho adicional realizado;
- Custos incorridos com o atraso na obra;
- Juros e revisão de preços;

Deverá esta ser sujeita a IVA?

No que respeita ao trabalho adicional realizado, não há dúvidas que a quantia a receber configura a contrapartida de uma prestação de serviços (que é a realização desse mesmo trabalho), logo deverá a quantia respeitante a esta rubrica ser sujeita a IVA.

Relativamente aos custos incorridos com o atraso na obra, verifica-se que a quantia correspondente visa compensar o dono da obra pelos custos suportados, por motivos imputáveis ao credor, pela não obtenção tempestiva da sua obra. Logo, este valor tem carácter meramente reparador dos prejuízos sofridos, não devendo, portanto, estar sujeito a IVA.

Já no que concerne aos juros, estes encontram-se desde logo excluídos de tributação em sede do IVA, por aplicação da alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

Por último, a tributação ou não da indemnização paga pela revisão de preços depende da sua *ratio* subjacente. Assim, se esta revisão se dever a um ajuste ao preço que havia sido inicialmente acordado, deverá ser sujeita a IVA, enquanto contrapartida de uma operação tributável (que é a realização da obra). Caso a revisão ao preço seja feita em virtude da depreciação económica pelo decurso do tempo, já não haverá lugar a tributação, uma vez que não constitui a contrapartida de uma operação tributável.

Em face do exposto, extrai-se que o facto de uma indemnização ser composta por diversas rubricas (com enquadramentos tributários diferentes) não determina que à totalidade do seu valor seja dado um único tratamento. Aliás, o artigo 18.º do CIVA prevê expressamente que às componentes que sejam autonomizáveis, deverá ser atribuído o enquadramento, em sede do IVA, que lhes corresponde.

D) Indemnização por desistência de pendência judicial

Outra situação que, pela sua originalidade, merece ser analisada é o caso em que duas empresas celebram um contrato, no âmbito do qual a primeira presta determinado tipo de serviços, pelos quais liquida IVA, mas a segunda não cumpre a sua obrigação de pagamento do preço, originando assim um litígio que leva à propositura de uma acção judicial, para pagamento do valor acordado entre as partes.

Caso o devedor ofereça ao credor o pagamento de metade do valor devido para desistir da acção judicial, deverá entender-se que essa quantia será uma indemnização, sujeita a IVA, tendo em consideração a natureza do acordo celebrado entre as partes?

Ora, na hipótese de se tratar de mera resolução extra-judicial do litígio, nos termos do qual o montante requerido em tribunal é objecto de redução para metade, o valor a pagar pelo devedor não deverá ser sujeito a IVA, uma vez que não consiste na contrapartida de uma qualquer nova operação. É mero pagamento de parte do preço devido pela prestação de serviços, e sobre a qual já havia sido liquidado IVA.

Se, em contrapartida, o litígio se fique a dever a ofensas ao bom nome por parte do devedor, e posteriormente o credor venha a desistir do pedido porque o réu o convence a tal contra o pagamento de um determinado valor, que configura a contraprestação da desistência da acção judicial, e não uma mera indemnização, então este montante ao relacionar-se especificamente com o término do processo judicial, deverá ser sujeito a IVA.

## 9. CONCLUSÃO

O enquadramento das indemnizações consubstancia uma das temáticas mais controversas e subjectivas, no âmbito do IVA. Na verdade, não há uma solução unânime e consensual para, na presença de uma situação concreta, se poder considerar que uma determinada quantia fixada como compensação ou indemnização seja sujeita a IVA ou, ao invés, não se encontre dentro do âmbito da incidência deste imposto.

Poderia argumentar-se que a resolução desta questão reside apenas na qualificação casuística de um determinado pagamento como uma contraprestação efectiva de uma determinada transmissão de bens ou prestação de serviços onerosas, caso em que seria sujeito a IVA, ou como uma prestação autónoma que é devida com o mero intuito de ressarcir o lesado dos danos e prejuízos que lhe foram causados, caso em que nos encontramos fora do âmbito da incidência daquele imposto. De facto, ultrapassada a qualificação jurídica daquela realidade, como indemnização *stricto sensu* ou uma qualquer figura aparentemente similar, poderá afirmar-se que o problema está praticamente solucionado: não pode negar-se que subseqüentemente apenas se colocam questões de localização das operações tributáveis, de taxa do IVA aplicável ou de requisitos a cumprir pelos documentos que titulem esse pagamento que, pelo menos à primeira vista, são mais consentâneos.

Não obstante, a realidade é outra: será assim tão linear, perante a multiplicidade de operações que são realizadas todos os dias e que originam inúmeros pagamentos, prestações, débitos, entre outros, aferir se configuram verdadeiras indemnizações?

Obviamente que não. E tal ficou provado através da presente exposição, uma vez que em determinados casos, a um mesmo pagamento, poderão ser dados diversos enquadramentos, em sede do IVA, designadamente, em função das operações / realidades / rubricas que lhes estejam subjacentes

Ademais, e como se comprovou anteriormente, nem sempre órgãos que têm como função apreciar uma determinada situação concreta ou dirimir litígios entre as partes quanto à qualificação de determinado pagamento como indemnização (através de pedidos de informação vinculativa apresentados à Administração Tributária, de impugnações judiciais de liquidações adicionais com as quais o contribuinte não concorde intentadas perante os tribunais fiscais portugueses ou ainda através do reenvio prejudicial por parte de um órgão jurisdicional interno para o Tribunal de Justiça das Comunidades) e que dispõem de conhecimentos e ferramentas que os poderão apoiar na

resolução dessas situações, partilham dum entendimento uniforme quanto a esta temática, verificando-se até, não raras vezes, perspectivas absolutamente díspares.

Assim, deveremos ser particularmente críticos quando confrontados com casos que se apresentem dúbios quanto à sua qualificação, em sede do IVA. Na falta de uma fórmula ou receita que nos permita averiguar se um determinado pagamento tem como propósito ressarcir um dano causado ao lesado ou apenas remunerar esse mesmo lesado de uma dada transmissão de bens ou prestação de serviços, deveremos recorrer-nos de toda a informação / documentação que sejam relevantes para o enquadramento daquela situação particular ou, quiçá, revisitar os elementos, preceituados no Código Civil, que são determinantes para a existência de uma indemnização civil.

Há, contudo, uma dica que, ainda que não sirva para solucionar por completo a questão do enquadramento das indemnizações, em sede do IVA, pode ser valiosa no âmbito desta temática: o artigo 16.º n.º 6 alínea a) do CIVA, de acordo com o qual estão excluídas da base tributável de uma operação as indemnizações declaradas judicialmente, por incumprimento total ou parcial das obrigações não é nem pode ser o parâmetro de avaliação da tributação de uma quantia indemnizatória em sede deste imposto.

---

## BIBLIOGRAFIA

Acórdão do STA, Processo n.º 01144/06, 2.ª Secção, 18 de Junho de 2008 - <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf?OpenDatabase>

Acórdão do STA, Processo n.º 0232/07, Pleno da Secção do CT, 26 de Setembro de 2007 - <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf?OpenDatabase>

Acórdão do STA, Processo n.º 025244, 15 de Novembro de 2000 - <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf?OpenDatabase>

Acórdão do TJUE, Processo n.º C-63/92 – *Lubbock Fine & Co. contra Commissioners of Customs and Excise*, 29 de Fevereiro de 1996 - <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=pt>

Acórdão do TJUE, Processo n.º C-110/94 – *Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo) contra Belgische Staat*, 18 de Julho de 2007 - <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>

Acórdão do TJUE, Processo n.º C-277/05 – *Société Thermale d'Eugénie-les-Bains contra Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*, 18 de Julho de 2007 - <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=pt>

Arnaldo, Afonso e Pedro Vasconcellos Silva – *O IVA e as Indemnizações*, Fisco n.º 107 – 108, Março 2003, Ano XIV.

Basto, José Guilherme Xavier de – *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 164, 1999.

Bueno, Francisco da Silveira – *Grande Dicionário Etimológico-prosódico da Língua Portuguesa*, IV volume, Editora Lisa S.A., 1963.

Cunha, Paulo Pitta e - *A tributação do valor acrescentado, Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Almedina, Novembro 2008.

Ebril, Liam *et al.* – *The Modern VAT*, Washington D.C., International Monetary Fund, 2001.

*Enciclopédia legal*, Selecções do Reader's Digest, 1987.

Faria, Jorge Leite Areias Ribeiro de – *Direito das Obrigações*, Volume I, Coimbra, Almedina, 1990.

Ficha Doutrinária n.º A100 2008031 – despacho do SDG dos Impostos, 4 de Abril de 2008 - <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>

Ficha Doutrinária n.º I090 2002007 – despacho do SDG dos Impostos, 29 de Julho de 2005 - <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>

Ficha Doutrinária n.º L129 2007521 – despacho do SDG dos Impostos, 26 de Junho de 2008 - <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>

Gomes, Fabio Luiz – *Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias, Os impostos sobre o Consumo no Mercosul*, Juruá Editora, 2006.

Informação n.º 2274 – despacho do SDG dos Impostos, 13 de Dezembro de 1989 - <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>

Lima, Emanuel Vidal – *Imposto sobre o Valor Acrescentado comentado e anotado*, 9.ª edição, Porto Editora, 2003.

Nabais, José Casalta – *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2010.

Palma, Clotilde Celorico – *Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, Almedina, 2006.

Palma, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 3.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2008.

Ofício n.º 031309 – DSIVA, 24 de Agosto de 2009 - <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>

Ofício n.º 14389 – SIVA, 26 de Fevereiro de 1987 - <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>

Ogley, Adrian – *Principles of Value Added Tax, a European perspective*, Interfisc Publishing, Maio 1998.

Sousa, M. Peixoto de, *Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Vida Económica, 2001.

VAT Committee – *Guidelines of the 34th meeting of 23 – 24 November 1992* - [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/guidelines\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines_en.pdf)