

Processo: 01148/11
Data do Acórdão: 03-07-2013
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: PEDRO DELGADO
Descritores: IVA
DEDUÇÃO
DESPESAS DE ALOJAMENTO

Sumário:

I – O Código do IVA resulta da transposição, para a ordem jurídica interna, de diversas Directivas Comunitárias relativas à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios devendo a interpretação da lei interna ser, neste domínio, convergente com os princípios e regras postulados na respectiva disciplina comunitária.

II – No que respeita ao direito de dedução a Jurisprudência do TJCE vem afirmando que «o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e 20 da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado.(...) Para que o IVA seja dedutível, as operações efectuadas a montante devem ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução.” – cf. Acórdão Kretztechnik (2005) – C.465/03 e Ac do TJCE, 2º secção de 08.06.2000, processo C-98/98, in <http://new.eur-lex.europa.eu>.

III – A jurisprudência do TJUE – cf. acórdãos de 6-9-2012 do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferido no processo n.º C-496/11 e acórdão AB SKF de 29 de Outubro de 2009, C-29/08, ambos disponíveis em <http://new.eur-lex.europa.eu> - citando jurisprudência anterior do TJCE adoptada nos acórdãos Kretztechnik, n.º 36, Investrand, n.º 24, vem admitindo também «um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo directo e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, um nexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo».

IV – Ao assumir os custos de construção de habitações no âmbito de um plano de realocização para as famílias dos pescadores abrangidos pela segunda fase da obra de ampliação do aeroporto de Santa Catarina, no cumprimento, aliás, de obrigação decorrente do contrato de concessão celebrado com o Governo da Região Autónoma da Madeira, a A..... agiu no âmbito da sua actividade económica de “estudo,

planeamento, construção e exploração dos aeroportos da Região Autónoma da Madeira”, existindo entre tais custos e o IVA com eles suportados, uma relação directa e imediata com o conjunto daquela sua actividade económica, na acepção da jurisprudência do TJUE supra referida, pelo que haverá direito a dedução do IVA suportado a montante na construção de tais habitações.

Nº Convencional: JSTA00068331
Nº do Documento: SA22013070301148
Data de Entrada: 19-12-2011
Recorrente: A... SA
Recorrido 1: FAZENDA PÚBLICA
Votação: UNANIMIDADE
Meio Processual: REC JURISDICIONAL
Objecto: SENT TAF FUNCHAL
Decisão: PROVIDO
Área Temática 1: DIR PROC TRIBUT CONT
Legislação Nacional: CIVA08 ART2 ART20 A B N1.
Legislação Comunitária: SEXTA DIRECTIVA ART17 N1 N2.
Jurisprudência Nacional: AC STA PROC0973/09 DE 2010/01/20.; AC STA PROC0797/09 DE 2010/02/10.
Jurisprudência Internacional: AC TJUE KRETZTECHNIK C-465/03 DE 2005/05/26.
AC TJUE C-408/98 DE 2001/02/22.
AC TJUE ROMPELMAN C-268/83 DE 1985/02/14.
AC TJUE MIDLANK BANK C-98/98 DE 2000/06/08.
Referência a Doutrina: JOSE XAVIER DE BASTO E MARIA ODETE OLIVEIRA - O DIREITO A DEDUÇÃO DO IVA NAS SOCIEDADES HOLDING FISCALIDADE N6 PAG8.
MARIANA GOUVEIA DE OLIVEIRA - A DEDUTIBILIDADE DE IVA E A AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS POR SOCIEDADES OPERACIONAIS FISCALIDADE 46 PAG107.

Aditamento:

▼ **Texto Integral**

Texto Integral: Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A....., SA, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado, referente aos exercícios dos anos de 1997, 1998 e 1999 no montante global de € 303 871,00.

Termina as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«1. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal que, julgando improcedente a impugnação judicial apresentada pela RECORRENTE, manteve na ordem jurídica os actos de liquidação adicional de IVA n.º 01019984 e n.º 01019982, relativos ao exercício de 1998 (no montante global de € 3.043,07), o acto adicional de IVA n.º 01019973, relativo aos exercício de 1999 (na parte que determina a liquidação do valor de € 290.190,55), os actos liquidação dos correspondentes juros compensatórios, e — nessa medida —, os respectivos actos

pressupostos, ou seja, as correcções efectuadas pela Administração tributária.

2. Em concreto, está aqui em causa a (in)existência do direito à dedução do IVA suportado pela RECORRENTE, nas prestações de serviços de concepção e de construção do novo Bairro dos Pescadores, para onde foram realojados os habitantes que residiam nos imóveis que tiveram que ser demolidos para a ampliação do Aeroporto de Santa Catarina.

3. A este respeito, a Administração tributária sustentou que, in casu, não se encontram preenchidos os pressupostos previstos no artigo 20.º do Código do IVA, pois que, por um lado, “Embora as referidas obras sejam necessárias para a construção da pista, contudo não se destinam à produção de bens ou prestações de serviços tributados”, e, por outro lado, que “a construção de um novo bairro para realojamento das famílias expropriadas em consequência da 2ª Fase do Projecto de Ampliação do Aeroporto do Funchal configurou uma indemnização por expropriação de utilidade pública, não sujeita a IVA. Por esse motivo, e, ao contrário do que a A..... entendeu, os seus custos não podiam ser deduzidos como se tratassem de despesas ligadas directamente a operações sujeitas a IVA e dele não isentas (...)”.

4. Chamado a pronunciar-se sobre a (i)legalidade dos actos tributários impugnados, o Tribunal a quo — secundando, em parte, o entendimento perfilhado pela Administração tributária — sufragou que “(...) os custos com o realojamento dos pescadores e suas famílias foi um custo necessário para a ampliação do Aeroporto do Funchal, mas não está conexionado com a actividade da impugnante. No art. 20.º do C.I.V.A., no que aqui interessa, estabelece-se que só poderá deduzir-se I.V.A. que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações de bens e prestação de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas. Assim, no âmbito da possibilidade de dedução abrangem-se todas as despesas de IVA incidentes sobre bens utilizados na actividade produtiva da empresa, tudo que ela consuma e seja necessário para obter o acréscimo patrimonial produzido pela sua actividade tributável. No caso em apreço para além de não ter ficado provado que tais custos eram essenciais para a concretização da actividade económica da impugnante, pelo contrário, o realojamento poderia ter sido feito por outra entidade — o Instituto de Habitação — tem de considerar-se que se exclui da dedução o IVA”.

5. Sucede, porém, que os actos tributários em apreço são ilegais por assentarem em erro sobre os respectivos pressupostos de direito, incorrendo a sentença recorrida — na medida em que os manteve na ordem jurídica — em erro de julgamento.

6. Neste contexto, e atendendo à natureza comunitária do IVA — na medida em que este imposto resulta da adopção de um sistema uniforme de âmbito europeu —, nota a RECORRENTE

que a apreensão do alcance do citado artigo 20.º do Código do IVA não poderá ser correctamente levada a cabo sem a prévia análise, quer da legislação, quer da jurisprudência comunitárias.

7. Com efeito, o Código do IVA resulta da transposição, para a ordem jurídica interna, de diversas Directivas Comunitárias relativas à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (cf., inter alia, Directiva 2005/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, actualmente em vigor), devendo a interpretação da lei interna ser, neste domínio, plenamente convergente com os princípios e regras postulados na respectiva disciplina comunitária, sob pena de manifesta violação do Direito comunitário.

8. Neste domínio, faz-se notar que o recorte do direito à dedução consagrado nos citados normativos tem merecido um amplo desenvolvimento por parte do TJUE, em particular, e no que aqui interessa, quanto ao enlace exigido entre as operações passivas e as operações activas realizadas pelo respectivo sujeito passivo e que determinam a dedutibilidade do IVA suportado a montante.

9. Com efeito, não obstante ciente de que, “tendo em conta a diversidade das transacções comerciais e profissionais, seria impossível dar uma resposta mais apropriada quanto ao modo de estabelecer em todos os casos a relação necessária que deve existir entre as operações a montante e as efectuadas a jusante para que o IVA pago a montante seja dedutível” (cf. Acórdão Midland Bank, processo C-98/98, ponto 25), o TJUE tem vindo, no âmbito da sua actividade jurisdicional, a densificar: i) o tipo de operações compreendidas na asserção «operações sujeitas a imposto»; ii) a natureza do enlace exigido pela asserção «relação directa e imediata».

10. Assim, e a propósito do tipo de operações compreendidas na asserção «operações sujeitas a imposto», o TJUE tem entendido, por um lado, que as operações activas relevantes para o exercício do correspondente direito à dedução são recortadas pelo crivo das actividades económicas sujeitas a IVA e determinativas da atribuição, ao respectivo agente, da qualidade de sujeito passivo de IVA — nos termos do artigo 4.º da Sexta Directiva (de que o artigo 2.º do Código do IVA constitui a transposição para a ordem jurídica interna) —, e, por outro lado, que bastará a identificação da indicada qualidade de sujeito passivo, delimitada pela prossecução — ou intenção de prosseguimento, desde que comprovada — de uma actividade económica, para legitimar o exercício do correspondente direito à dedução do IVA suportado com as respectivas operações passivas (cf. Acórdão Lennartz, processo C-97/90, pontos 13 a 16).

11. Nesta medida, e no que respeita à delimitação da asserção «operações sujeitas a imposto», há, pois, a reter que: i) as

operações activas realizadas por sujeito passivo de IVA agindo nessa qualidade, e determinativas do direito à dedução do imposto suportado a montante — i.e., a sua actividade económica —, “podem consistir numa sucessão de vários actos” (cf. Acórdão Lennartz, ponto 13), designadamente de natureza preparatória ou auxiliar; e, bem assim, ii) que a efectiva realização de operações tributáveis não constitui pressuposto do exercício do direito à dedução do IVA suportado a montante, na medida em que “seria contrário a esse princípio [da neutralidade] que as referidas actividades só tivessem início no momento em que a empresa é efectivamente explorada” (cf. Acórdão Gabalfrisa, ponto 45, e Acórdão Abbey National, ponto 35).

12. Por seu turno, e no que respeita à natureza da «relação directa e imediata» entre os bens ou serviços adquiridos e as «operações sujeitas a imposto», resulta claro da jurisprudência comunitária que tal enlace é aferível, quer por referência a operações tributáveis específicas, quer, alternativamente, tendo por referência as despesas gerais suportadas com a prossecução — genérica — da actividade económica do sujeito passivo, sempre que tais despesas concorram para a formação do preço das operações tributáveis (cf. Acórdão Finanzamt Linz, processo C-465/03, ponto 35; Acórdão Midland Bank, ponto 31; Acórdão Skatteverket, processo C-29/08, pontos 58 e 73)

13. Por outras palavras, o artigo 17.º da Sexta Directiva (aplicável na ordem jurídica interna por força da transposição levada a cabo pelo n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA) permite a dedução do IVA suportado a montante pelo sujeito passivo com as despesas gerais da sua actividade económica concorrentes para a formação do preço das operações tributáveis.

14. Ora, cotejando os critérios de que depende o exercício do direito à dedução previsto no artigo 17º da Sexta Directiva com o caso sub judice, não se pode deixar de concluir que: i) a RECORRENTE qualifica-se, no âmbito da sua actividade económica, como sujeito passivo de IVA, nos termos definidos do artigo 2º do Código do IVA; e que ii) existe uma relação directa e imediata — na acepção que lhe é atribuída pelo TJUE — entre as despesas suportadas pela RECORRENTE com a concepção e construção do novo Bairro dos Pescadores e as operações realizadas a jusante no prosseguimento da sua actividade económica de “estudo, planeamento, construção e exploração dos aeroportos da Região Autónoma da Madeira”.

15. Na verdade, conforme ficou assente na decisão recorrida, a RECORRENTE encontrava-se obrigada — com vista à prossecução da sua actividade económica (recortada pelo “estudo, planeamento, construção e exploração dos aeroportos da Região Autónoma da Madeira”) — a “promover e executar as obras de ampliação do Aeroporto de Santa Catarina e de desenvolvimento das infra-estruturas aeroportuárias, bem como o planeamento e a exploração do serviço público de apoio à

aviação civil, na Região Autónoma da Madeira”.

16. Por seu turno, e por contrapartida da promoção e realização das indicadas obras de ampliação da pista do Aeroporto de Santa Catarina, foi atribuída à RECORRENTE a titularidade de “todas as taxas cobradas aos utentes, no âmbito da concessão, nomeadamente as devidas pelas operações de aeronaves e passageiros, ocupações de terrenos, edifícios e instalações, utilização de serviços e equipamentos aeroportuários, ou outras importâncias devidas por prestação directa de serviços”.

17. Dito de outro modo, a atribuição de tais receitas à RECORRENTE — expectavelmente incrementadas após conclusão da respectiva ampliação — teve por propósito compensar a RECORRENTE do investimento exigido para realização das referidas obras de ampliação do Aeroporto de Santa Catarina, as quais incluíam, assim, as de concepção e construção do novo Bairro dos Pescadores.

18. Assim, por imperativo de razão, a promoção da ampliação da pista do Aeroporto de Santa Catarina — cuja exploração fora cometida à ora RECORRENTE —, com o inerente aumento do tráfego aéreo e do volume de passageiros e de carga transportados, teria um efeito — expectável — de incremento do volume da actividade da ora RECORRENTE, traduzido no aumento do volume de operações realizadas e de serviços prestados e, conseqüentemente, no aumento das respectivas receitas.

19. Dito isto, faz-se recordar que a RECORRENTE se encontrava incumbida de promover o “realojamento das famílias expropriadas “do Bairro dos Pescadores”, no âmbito da promoção e execução das obras de ampliação da pista do Aeroporto de Santa Catarina (e cuja exploração foi-lhe atribuída).

20. Significa isto que a expropriação — concretizada através da concepção e construção do novo Bairro dos Pescadores — constituía, além de uma obrigação da ora RECORRENTE (assumida perante a Região Autónoma da Madeira), uma condição sine qua non de — possibilidade de — promoção das obras de ampliação da referida infra-estrutura aeroportuária.

21. Significa isto, ainda, que, em termos finalísticos, a expropriação do Bairro dos Pescadores (e respectivo realojamento dos respectivos habitantes) não só habilitou a RECORRENTE a proceder à promoção e execução das obras de ampliação da pista do Aeroporto de Santa Catarina, como lhe permitiu, conseqüentemente, prosseguir e incrementar a sua actividade económica.

22. Assim, a expropriação do Bairro dos Pescadores com as consequentes obras de concepção e construção do novo bairro para realojamento dos respectivos habitantes — enquanto actos preparatórios, mas necessários, para a promoção e execução das obras de ampliação da pista do Aeroporto de Santa Catarina —, incluem-se, a par dos serviços dos demais consultores e

projectistas necessários para a promoção da referida ampliação — cuja dedutibilidade não foi questionada pela Administração tributária —, no conjunto das despesas gerais concorrentes para a prossecução e expectável incremento da actividade económica da ora RECORRENTE.

23. De igual modo, destinando-se as receitas atribuídas à RECORRENTE — e assim incrementadas — a compensar o investimento realizado com as obras de ampliação do Aeroporto de Santa Catarina, conclui-se que as despesas suportadas com esse propósito — v.g., as relativas à concepção e construção do novo Bairro dos Pescadores —, encontrar-se-ão forçosamente incorporadas nos preços dos serviços prestados pela RECORRENTE no âmbito da sua actividade de exploração da infra-estrutura aeroportuária.

24. Dito isto, importa, ainda, fazer notar que — contrariamente ao defendido pela Administração tributária — o artigo 17.º da Sexta Directiva (e, logo, do artigo 20.º do Código do IVA), confere o direito à dedução do IVA suportado a montante sobre as prestações realizadas no contexto de uma operação isenta de IVA ou, mesmo excluída do seu âmbito de aplicação, sempre que, — como se verifica, in casu —, tais despesas concorram para a formação do preço das operações tributáveis.

25. Na verdade, apreciando uma situação materialmente idêntica à da ora RECORRENTE, decidiu já o TJUE que, “atendendo ao facto de, por um lado, a emissão de acções ser uma operação que não é abrangida pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva e de, por outro, essa operação ter sido efectuada pela Kretztechnik com vista a reforçar o seu capital em proveito da sua actividade económica geral, há que considerar que os custos das prestações adquiridas por esta sociedade no âmbito da operação em causa [não abrangida pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos seus produtos. Estas prestações têm, com efeito, uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo” (cf. cit. Acórdão Finanzamt Linz, pontos 36 e 38. No mesmo sentido, vide, Acórdão Abbey National ponto 42; Acórdão CIB O Participations, ponto 35; Acórdão Skatteverket, ponto 73; Acórdão BLF Group, ponto 25).

26. Consequentemente, a mera circunstância de “a construção de um novo bairro para realojamento das famílias expropriadas em consequência da 2a Fase do Projecto de Ampliação do Aeroporto do Funchal (...) [configurar] uma indemnização por expropriação de utilidade pública, não sujeita a IVA”, não permite concluir pela inexistência do direito à dedução do IVA suportado pela RECORRENTE, nas prestações de serviços de concepção e de construção do novo Bairro dos Pescadores.

27. Perante o que antecede, permite-se concluir, sem necessidade de ulteriores desenvolvimentos, que o IVA

suportado pela ora RECORRENTE com a concepção e construção do novo Bairro dos Pescadores, assumindo uma relação directa e imediata com o conjunto das actividades económicas da RECORRENTE, é dedutível nos termos do disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 17.º da Sexta Directiva e, consequentemente, ao abrigo das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA.

28. Não tendo o Tribunal a quo sindicado a referida relação entre as despesas suportadas pela RECORRENTE e o conjunto da actividade económica por si desenvolvida — determinativa da dedutibilidade do IVA suportado —, proferiu a decisão ora recorrida em manifesto erro sobre os respectivos pressupostos de direito, devendo, por esse motivo, ser a mesma revogada.

29. De igual modo, e conforme inicialmente peticionado, deverão ser anulados os actos tributários de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios — ilegalmente — mantidos na ordem jurídica pela decisão de que presentemente se recorre.

30. Caso subsistam — não obstante todo o acima exposto — dúvidas relativamente à interpretação do artigo 20º do Código do IVA, deverão ser submetidas ao TJUE, a título prejudicial, as questões que se revelarem necessárias ao julgamento da causa.»

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

3 - O Exmº Procurador Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu duto e fundamentado parecer, pronunciando-se no sentido de que a expropriação do território onde se encontrava implantado o Bairro dos Pescadores efectuada pela recorrente teve como contrapartida o pagamento aos expropriados de uma justa indemnização, consubstanciada na atribuição de novas habitações construídas com os recursos financeiros da entidade expropriante (arts. 1º e 69º Código das Expropriações aprovado pela Lei nº 168/99, 18 Setembro).

Mais sustenta que o IVA suportado na construção das habitações está directamente relacionado com o pagamento de justa indemnização em espécie, a qual não constitui operação tributável consistente em transmissão de bens ou prestação de serviços (arts. 1º nº1, 3º e 4º CIVA)

Não obstante:

a) a operação de realojamento dos habitantes do Bairro dos Pescadores constitui acto pressuposto, necessário à ampliação do aeroporto de Santa Catarina (como reconhece a administração tributária, relatório de inspecção fls. 183), a qual constitui obrigação da recorrente resultante do contrato de concessão celebrado com o Governo da Região Autónoma da Madeira (probatório al. A)

b) esta operação está inscrita no âmbito da actividade económica da A..... que gera operações tributáveis, recortada pela «exploração das infra-estruturas aeroportuárias da Região

Autónoma da Madeira e promoção das obras de ampliação»'(Decreto Legislativo Regional nº22/2000/M ; probatório al. A)

E conclui que, neste contexto o imposto suportado a montante na construção das habitações (operações passivas), indispensável à operação de realojamento, pode ser deduzido a jusante no imposto liquidado nas operações económicas resultantes do exercício da actividade económica da recorrente (operações activas).

Finalmente defende que, no caso em apreço, haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito (art.43º nº1 LGT; art.61º nº3 CPPT)

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 - Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão da causa:

A) Nos termos do Decreto Legislativo regional nº 22/2000/M, determina que (fls 94 e 95, dos autos):

Reafirma a qualificação de bens e dos imóveis onde estão implantadas as infra-estruturas do Aeroporto do Funchal e seus serviços.

A construção da 2ª fase da ampliação da pista do Aeroporto do Funchal constitui, como se afirmou no preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º8/92/M, de 21 de Abril, um marco relevante na prossecução da estratégia de desenvolvimento da Região Autónoma da Madeira.

A A....., S.A., foi concebida para, mediante concessão, se encarregar da exploração das infra-estruturas aeroportuárias da Região Autónoma da Madeira e da promoção das obras de ampliação, sucedendo, legalmente ao Gabinete para os Aeroportos da Região Autónoma da Madeira (GARAM) e sendo para ela transferida a universalidade de direitos e obrigações de que o referido Gabinete era titular. À

A..... é reconhecida a natureza de pessoa colectiva de utilidade pública regional.

Nos termos dos artigos 5º, 6º e 10º do Decreto Legislativo Regional n.º 8/92/M, de 21 de Abril, a exploração do serviço de apoio à aviação civil é feita em regime de serviço público, as obras de ampliação e desenvolvimento dos aeroportos da Região Autónoma compreendem, nomeadamente, a construção das obras de ampliação da 2ª fase do Aeroporto do Funchal e a construção da nova aerogare do Aeroporto do Porto Santo, e as infra-estruturas aeroportuárias integram o domínio público regional, à semelhança dos instrumentos, instalações e equipamento utilizados pela A....., revertendo para a Região Autónoma da Madeira finda a concessão.

Assim, e para que não subsistam dúvidas na interpretação do contrato de concessão de 9 de Julho de 1993, designadamente da sua cláusula 13ª:

A Assembleia Legislativa Regional da Madeira decreta, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 227.º e das alíneas i) e o) do artigo 228.º, ambos da Constituição da República Portuguesa, e da alínea c) do n.º 1 do artigo 37º das alíneas d) e e) do artigo 40º e do n.º 1 do artigo 41º do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira, revisto pela Lei n.º 130/99, de 21 de Agosto, o seguinte:

Artigo 1º

Os imóveis adquiridos ou a adquirir por via do direito privado ou de expropriação integrados nas obras de construção, ampliação e desenvolvimento do Aeroporto do Funchal, bem como os destinados à instalação e funcionamento dos serviços concessionados, pertencem ao domínio público do concedente.

Artigo 2.º

O presente diploma constitui título bastante para o registo e inscrição daqueles imóveis nas respectivas conservatórias do registo predial e repartições de finanças, com dispensa do trato sucessivo e isenção de emolumentos.

B) Dá-se por inteiramente reproduzida a Decisão da Comissão nº C(97)2444, junta a fls. 98 a 125, dos autos;

C) Em cumprimento da Ordem de Serviço nº 4/2000, de 14/01/2000 foi realizada inspecção tributária à impugnante com início em 21/03/2000 e fim em 05/04/2000, aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, e de âmbito parcial — IVA (fls 38 e 39, dos autos);

D) Em 20 de Abril de 2000 foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária, junto a fls. 35 a 51, dos autos e com interesse para a decisão da causa se reproduz no essencial: (...)

3. Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável — Imposto em falta
3.1. Empreitadas de “Concepção - construção para realojamento do Bairro dos Pescadores” e “Recuperação paisagística da Quinta da N. Sra. da Boa Viagem”.

3.1.1. Bairro dos Pescadores

Este bairro foi construído com o intuito de realojar os pescadores, que residiam em habitações que tiveram que ser demolidas para a ampliação da pista do aeroporto do Funchal.

Nos termos do artº 20º do Código do IVA, só haverá possibilidade do direito à dedução do IVA contido nas despesas se as mesmas se encontrarem ligadas a operações sujeitas a este imposto e dele não isentas.

Embora as referidas obras sejam necessárias para a construção da pista, contudo não se destinam à produção de bens ou prestação de serviços tributados e, sendo assim, não cumprem os requisitos previstos no artigo referido anteriormente. Ainda que na eventualidade da A..... vir a cobrar uma renda pelas habitações aos pescadores, esta estaria isenta de IVA nos termos do n.º 30 do art.º 9.º do CIVA, não conferindo também o direito à dedução do IVA suportado. Assim, a A..... deduziu indevidamente o IVA, nos valores de 610.080\$00 no exercício de 1998 e 58.177.985\$00, no exercício 1999, conforme relação dos documentos que se junta no anexo 1.

3.1.2. Recuperação paisagística da Quinta da N. Sra. da Boa Viagem

A Quinta da N. Sra. da Boa Viagem situa-se junto aos parques de estacionamento, tendo sido objecto de uma recuperação paisagística, no intuito de preservar as espécies arbóreas ali existentes.

Contudo, tendo em conta a regra geral do direito à dedução prevista no art.º 20.º do Código do IVA, só poderá ser deduzido o IVA contido nas despesas que se encontrem ligadas a operações sujeitas a este imposto e dele não isentas. Considerando a destinação económica da referida obra, embora tratando-se de custos necessários, de uma forma indirecta, à ampliação da pista do aeroporto no entanto não se encontram destinados à produção de bens e prestação de serviços tributáveis e, como tal, não cumprem os requisitos estipulados no art.º 20.º do CIVA. Caso contrário, permitia-se que bens e serviços não destinados a operações tributáveis ficassem desonerados deste imposto, contrariando assim as características de um imposto de consumo.

Sendo assim, o sujeito passivo, deduziu indevidamente o IVA, nos valores de 300.000\$00 no exercício de 1997 e 5.126.139\$00, no exercício 1999, conforme relação dos documentos que se junta no anexo 2.

3.2. Dedução de IVA com base em documentos não emitidos sob forma legal

Pela análise das contas do IVA verificou-se que o sujeito passivo deduziu o IVA com base em 2.ªs vias de facturas, nos documentos contabilísticos n.º 40/0500049, de Maio/99 e NA/11001274 de Novembro/99, nos valores de 1.200.000\$00 e 19.244.169\$00, respectivamente, conforme cópia das facturas que se junta em anexo 3.

Nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 19.º do CIVA, só confere direito à dedução o imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes a facturas, emitidos sob a forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, sendo o original para o controle e fiscalização do imposto e para impedir que o mesmo imposto seja repetidamente objecto de dedução.

Através da informação n.º 1140, de 05/02/1990 da Direcção de

Serviços de Concepção e Administração do IVA, foi entendimento da Administração Fiscal de que não há base legal para que uma 2a via, fotocópia simples ou autenticação das fotocópias das facturas possa documentar o direito à dedução.

Sendo assim, a empresa deduziu indevidamente o IVA contido nos documentos acima referidos em virtude de ter contrariado o disposto no citado artigo.

(...)

5. Direito de audição – fundamentação

A empresa foi notificada para que no prazo de 8 dias exercesse o direito de audição previsto na e) do nº do artº 60º da Lei Geral Tributária e artº 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, aprovado pelo DL. nº413/98 de 31/12. Findo o prazo, o contribuinte não enviou qualquer resposta pelo que se mantêm as correcções propostas no ponto 3.

E) Dão-se por inteiramente reproduzidos os Anexos ao Relatório de inspecção designadamente (juntos ao Relatório de Inspecção):

Anexo 1 — Relação de documentos referentes ao Bairro dos Pescadores

F) Sobre o Relatório de Inspecção recaiu Parecer de Concordância com as correcções enunciadas no ponto 1, do Relatório de Inspecção, da Coordenadora da Equipa e do Coordenador Chefe (fls. 35, dos autos);

G) Sobre o Relatório e pareceres incidiu Despacho de concordância do Director de Serviços (fls. 35, dos autos);

H) Por ofício nº 1662, datado de 11/05/2000 foi notificada a impugnante do teor do parecer que recaiu sobre as correcções efectuadas à matéria tributável (fls. 34 a 52, dos autos);

I) A impugnante foi notificada das liquidações adicionais e juros compensatórios, com data limite de pagamento de 30/04/2001 (fls. 53 a 69, dos autos);

J) Em 30/03/2001 a impugnante pagou o IVA liquidado e juros compensatórios (fls. 53 a 69, dos autos);

E) A impugnante deduziu Reclamação Graciosa, que se dá por reproduzida para todos os efeitos legais, invocando as liquidações de IVA e juros compensatórios são desprovidas de fundamento (fls. 70 a 80, dos autos);

M) Em 29 de Maio de 2002 pela Direcção Geral dos Impostos Serviços de Inspecção Tributária, no âmbito da Reclamação Graciosa, foi elaborada a seguinte INFORMAÇÃO (fls. 199 a 209, dos autos) que veio a ser remetida ao Chefe do Serviço de Finanças do Funchal-1:

INTRODUÇÃO

O Sujeito Passivo, vem no referido processo reclamar das liquidações de IVA números, 01019973, 01019975, 01019982, 01019984 e contra as liquidações de juros compensatórios de IVA números 01019963, 01019964, 01019965, 01019966, 01019967, 01019968, 01019969, 01019970, 01019971,

01019972, 01019974, 01019981 e 01019983 respeitante aos exercícios de 1997, 1998 e 1999.

Com os seguintes fundamentos:

l) Por este imposto e os respectivos juros serem liquidados na sequência de uma fiscalização efectuada pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária nos exercícios e pelos motivos que se descremina:

Correcções	Imposto	J. Compensat.	Nota
Exercício 1997			
IVA deduzido indevidamente	300.000\$00	96.107\$00	(1)
Exercício de 1998			
IVA deduzido indevidamente	610.080\$00	95.509\$00	(2)
Exercício de 1999			
IVA deduzido indevidamente	63.304.124\$00	2.441.578\$00	(3)
Dedução do IVA com base em	20.444.169\$00	437.883\$00	
Documentos sem forma legal			
Total	84.658.373\$00	3.071.077\$00	

O sujeito passivo reclama das correcções mencionadas na nota (1), (2) e (3) e das respectivas liquidações de juros compensatórios.

2) Que à reclamante no exercício de 1992 foi-lhe adjudicado o direito de promover e executar as obras de ampliação do Aeroporto do Funchal;

3) Para efeitos de execução da obra a lei lhe conferiu poderes, para proceder, quando necessário à expropriação para realização das obras concessionadas, sendo-lhe para esse efeito, conferida à qualidade de entidade expropriante cabendo-lhe ainda, sempre que for caso disso, o realojamento das famílias expropriadas;

4) Atendendo a que a execução da obra em referência implicou a demolição de um bairro de pescadores e o realojamento das famílias expropriadas, mediante a construção de novos imóveis;

5) Ora o contribuinte deduziu o IVA que lhe foi facturado sobre as Operações Tributáveis no princípio consagrado na alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA;

6) A reclamante entende que o IVA suportado na construção do bairro para o realojamento dos pescadores de destinou (ainda que de forma indirecta) a realização de operações tributáveis.

Capítulo II

Análise aos factos reclamados e expostos pelo contribuinte

1) O sujeito passivo encontra-se colectado pela actividade de “Outras actividades auxiliares dos Transportes Aéreos” e enquadrado em IVA no regime normal mensal.

2) Tendo-se consultado o relatório elaborado pela Inspeção Tributária em 06-04-2000, verifica-se que esta corrigiu o IVA que o reclamante tinha deduzido relativamente a construção do bairro para o realojamento dos pescadores e a preservação das espécies de árvores e arbustos, danificados com as obras do aeroporto nos exercícios e montantes seguintes:

Exercício de 1997

Dedução indevida do IVA suportado na recuperação paisagística da Quinta de N. Sra da Boa Viagem, nos termos do artigo 20º do CIVA - 300.000\$00;

Exercício de 1998

Dedução indevida do IVA suportado na construção/concepção do bairro para realojamento dos pescadores, nos termos do artigo 20.º do CIVA- 610.080\$00;

Exercício de 1999

Dedução indevida do IVA suportado na construção/concepção do bairro para realojamento dos pescadores e na recuperação paisagística da Quinta de N. Sra. da Boa Viagem nos termos do artigo 20º do CIVA 63.304.124\$00.

3) Tendo-se consultado o anexo II do processo de reclamação verifica-se que o Decreto Legislativo Regional 8/92/M que adjudica a A..... o direito de promover e executar as obras de ampliação do Aeroporto de Santa Catarina, prevê o realojamento das famílias expropriadas pelas obras de ampliação e a avaliação do impacto ambiental.

4) A construção das casas para o realojamento dos pescadores e a preservação das espécies de árvores e arbustos danificados encontra-se previsto no projecto e constitui condição necessária para ampliação do aeroporto.

5) Os custos relacionados com as obras de demolição do bairro antigo e a construção do novo bairro de pescadores e a preservação das espécies de árvores e arbustos encontra-se contabilizados na Empresa reclamante em Imobilizações em Curso.

6) Em nossa opinião, esses custos mais não são de que uma indemnização por expropriação de utilidade pública, nos termos do artigo 1310º do código civil.

Ora, se a indemnização fosse expressa num determinado valor monetário, nem sequer caía no campo de sujeição do IVA e seria aceite na sua totalidade como custo, para efeitos de IRC.

Como a indemnização foi em espécie, tais despesas de bens e serviços inclui IVA, que não é dedutível nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 20º do CIVA, e é custo para efeitos de IRC.

N) Em 23/11/2005 foi lavrada a seguinte informação (fls. 214 a 216, dos autos):

Vem o contribuinte acima identificado reclamar das liquidações de IVA, nºs 01018873, 01019975, 01019982 e 01019984, no montante de €320.299,10 e das liquidações de juros compensatórios nºs 01019972, 01019964, 01019965, 01019966,

01019967, 01019968, 01019969, 01019970, 01019971, 0109972, 01019974, 01019981 e 01019983, no montante de €13.134,32, com os fundamentos indicados na petição de fls. 2, a qual considera-se inteiramente reproduzida.

Nestes termos e para os efeitos da primeira parte do artº 75º do Código de Procedimento e Processo Tributário, (...)

Da análise da reclamação e à pertinência desta:

Vem a reclamante interpor a presente reclamação, contestando o facto das correcções que lhe foram efectuadas pela Administração Fiscal ao IVA e respectivos juros compensatórios dos exercícios dos anos de 1997, 1998 e 1999, argumentando que a ela reclamante lhe foram adjudicadas as obras de ampliação do Aeroporto do Funchal e que para levar a bom termo a execução das mesmas houve que proceder à demolição de um bairro de pescadores provocando ainda a execução de tal empreendimento (a ampliação do dito aeroporto) alguns danos de carácter ambiental, que acabaram por se repercutir em algumas árvores e arbustos classificados de espécies a preservar.

Para a reparação de tais danos teve a reclamante que assumir e chamar a si o realojamento das famílias expropriadas suportando os custos com a reconstrução de um novo bairro e com a reparação paisagística da Qtª de N. Srª da Boa Viagem.

E é aqui que a reclamante diverge da posição assumida pela administração Fiscal face a dedução do IVA que ela reclamante optou por exercer nos termos do artigo 20º do CIVA pela reconstrução do referido bairro e que aquela Administração Fiscal não aceitou com o argumento «de que as mesmas não se destinam à produção de bens ou à prestação de serviços tributados e porque só poderá haver a possibilidade de deduzir-se IVA contido nas despesas se as mesmas se encontrarem ligadas a operações sujeitas a este imposto e dele não isentas.

No que concerne à recuperação paisagística da Quinta da V. Srª da Boa Viagem a postura da Administração Fiscal face à aceitação das despesas suportadas com a mesma, é a adopção do principio atrás referido (só poderá ser deduzido o IVA contido nas despesas que se encontrarem ligadas a operações sujeitas a este imposto e dele não isentas), como tal também a dedução de IVA efectuada pela reclamante no âmbito das despesas

suportadas com esta recuperação, não cumprem os requisitos estipulados na alíneas a) do nº 1 daquele artigo 20º do CIVA.

Para melhor ajuizar e decidir neste contencioso optou este Serviço de Finanças por auscultar de novo os serviços de Inspecção Tributária afectos a esta RAM, que opinaram que os custos relacionados com a construção do bairro dos pescadores e com a preservação das espécie de árvores, configuram uma indemnização por expropriação de utilidade pública nos termos do artº 1310º do Código Civil, que a ser expressa em valor monetário não cairia nunca na esfera de sujeição a IVA, sendo

sim aceite na totalidade como custo para efeitos de IRC. (Na realidade tais custos encontram-se reflectidos na contabilidade da empresa em “imobilizações em curso”).

Por todo o exposto nomeadamente nos dois § antecedentes e quedando-se na análise daquele preceito legal (artº 20º nº 1 alínea a) do CIVA) pugnamos pelo indeferimento da presente reclamação.

O) Sobre a Reclamação Graciosa incidiu Despacho de Indeferimento de 13/12/2005 do Chefe do Serviço de Finanças, que é do seguinte teor (fls 82 e 83, dos autos):

Vistos os autos, tendo em consideração as informações prestadas, bem como a posição assumida pela reclamante - nada disse apesar de devidamente notificada para o efeito - INDEFIRO o pedido da reclamante, com base na proposta de decisão e informação constantes dos autos, nos termos do artigo 75º do Código do Procedimento e de Processo Tributário.

Relativamente ao INDEFERIMENTO pode a mesma recorrer hierarquicamente para Sua Excelência o Sr. Secretário Regional do Plano e Finanças, no prazo de 30 (trinta) dias - Art. 76º, nº 1, 66º, nº 2 do citado Diploma legal (CPPT), cfr ainda despacho conjunto nº 309-F/2005 de 19.04, ou no prazo de 15 dias interpor impugnação judicial perante o Tribunal Administrativo e Fiscal Agregado do Funchal - Artº 102º, nº 2 do mesmo Código do Procedimento e de Processo Tributário.

P) Por ofício nº3870, datado de 14/12/2005 foi a impugnante notificada do despacho de indeferimento (fls. 81 a 83, dos autos);

Q) Em 12/01/2006 a impugnante interpôs Recurso Hierárquico da decisão proferida na Reclamação Graciosa, que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais (fls. 85 a 92, dos autos);

R) Foi solicitado parecer ao Director Regional dos Assuntos Fiscais e em 09/03/2006 foi emitido o seguinte (fls. 204 a 209, dos autos):

1- DO RECURSO HIERÁRQUICO

“A....., S.A.”, doravante apenas designada

“A.....”, titular do NIPC, com sede em Edifício/....., Aeroporto da Madeira, 9100-....., interpôs, nos termos dos artigos 66º e 76º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”) o presente recurso hierárquico contra o despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças do Funchal 1 que indeferiu a reclamação graciosa (processo de reclamação n.º 28 10-01/400039.0) deduzida contra as liquidações de IVA e juros compensatórios referentes aos exercícios de 1997, 1998 e 1999 (liquidações n.º 01019973, 01019975, 01019982, 01019984, 01019963, 01019964, 01019965, 01019966, 01019967, 01019968, 01019969, 01019970, 01019971, 01019972, 01019974, 01019981 e 01019983), tendo em vista a revogação da referida decisão e anulação das liquidações já mencionadas.

II- DA APRECIACÃO

O presente recurso hierárquico, foi interposto, nos termos dos artigos 66º e 76º do CPPT, contra despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças do Funchal que indeferiu reclamação graciosa (processo de reclamação nº 28 10-01/400039.0) deduzida contra as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios referentes aos exercícios de 1997, 1998, 1999. A recorrente foi constituída para, mediante concessão, se encarregar da exploração das infra-estruturas aeroportuárias da Região Autónoma da Madeira ("RAM") e das obras de ampliação do aeroporto do Funchal.

Nesse sentido, a recorrente procedeu à execução das obras necessárias à realização da 2a fase do projecto de ampliação do aeroporto do Funchal. Por decisão da comissão das Comunidades Europeias de 25 de Julho de 1997, foi aprovada a comparticipação a atribuir a este projecto no contexto do Fundo de Coesão, o que foi uma forma de reconhecimento da relevância regional e nacional da obra. A referida decisão comunitária impôs no entanto a necessidade de cumprir com um plano apropriado de realocização das famílias dos pescadores abrangidos por esta obra, o que significa, afirma a recorrente, que a construção do aeroporto só seria viável no caso de ser efectuado o realojamento das famílias, já que a comparticipação obtida era vital na decisão de investimento.

Apesar de se poder considerar que a entidade responsável por proceder ao realojamento das famílias de pescadores poderia ter sido o Instituto de Habitação da Madeira (actualmente designado por THM - Investimentos Habitacionais da Madeira, E.P.E.), entidade que na data em questão tutelava a matéria da habitação social a proceder ao realojamento destas famílias. No entanto, esta opção foi posta de parte, quer pela morosidade que implicava, que atrasaria a construção da 2a fase do projecto de ampliação do Aeroporto do Funchal, quer pelo facto de esta entidade alojar as famílias separadamente nos vários bairros sociais existentes, opção que não era aceite pelos moradores. Assim, uma vez ser impossível a prossecução dos trabalhos sem demolir o bairro em questão e tendo em conta a prioridade assumida pela situação, a solução considerada melhor para o realojamento dos agregados familiares residentes no referido bairro dos pescadores passou por ser a ora recorrente a assumir directamente a execução das obras de construção de novas habitações para estas famílias.

De acordo com o já exposto, afirma a recorrente não se poder conformar com a posição dos Serviços de Inspecção Tributária, quando estes consideram que os valores de IVA incorrido pela A..... com a construção do referido bairro configuram uma indemnização por expropriação, que não estaria sujeita a IVA se fosse expressa em valores monetários.

Entende-se por expropriação todo e qualquer acto de desapropriação pelo qual um determinado bem é transferido, por

acto unilateral do Estado e por motivo de utilidade pública, da propriedade privada para a propriedade do Estado ou de outrem. A expropriação por utilidade pública exige, nos termos da Constituição da República Portuguesa (CRP), designadamente do seu artigo 62º, e da lei (v. designadamente o artigo 1308º do Código Civil e o Código das Expropriações, aprovado pela Lei n.º 168/99 de 18 de Setembro), o pagamento ao proprietário e aos titulares de outros direitos reais afectados de uma “justa indemnização”. Na situação em análise no presente requerimento, a expropriação do bairro dos pescadores efectuou-se por motivos de utilidade pública, que como já mencionado se prenderam com a necessidade de conclusão das obras de ampliação da pista do aeroporto do Funchal.

A propriedade de todos os imóveis em questão é da RAM, quer dos terrenos expropriados para a pista do aeroporto, quer dos prédios em que se construiu o novo bairro dos pescadores (v. Decreto Legislativo Regional n.º 22/2000/M).

Neste sentido, alega a recorrente, que, não tendo adquirido a propriedade de quaisquer bens imóveis ou qualquer outro direito real sobre esses bens, não recai sobre si a obrigação de indemnizar.

Somos no entanto de opinião que. a actuação realizada pela recorrente consubstanciou efectivamente uma expropriação, por utilidade pública, facto esse que merece concordância da A....., que nunca caracteriza de outro modo o modo de aquisição dos imóveis onde se encontrava o bairro que foi demolido. Ora, o facto de os bens permanecerem na posse da RAM, não altera a substância da operação, nem a natureza do pagamento.

Apesar de se poder arguir que no processo em questão a A..... actuou em substituição, assumindo responsabilidades, da RAM, isso não altera o facto de que a operação em questão foi uma expropriação, como é aliás admitido pela própria requerente, e que a entrega de novas casas ao habitantes do bairro dos pescadores foi a justa indemnização legalmente exigida em situações de expropriação, que neste caso foi efectuada não em dinheiro, mas em espécie. Ao contrário do que afirma a requerente a génese da operação não é a comparticipação total dos custos das obras, mas a expropriação e consequente necessidade de indemnizar os lesados, neste caso através do realojamento, isto é, da entrega aos moradores do bairro dos pescadores de novas casas.

Não se questiona, de facto, conforme afirma a recorrente o facto de esta ter pago efectivamente os valores de IVA em causa, não se afirma nunca que esse IVA não foi um custo que a

A..... teve que suportar, o que se diz é tão somente que a empresa não o pode deduzir, porquanto as obras em questão não se destinaram, ao contrário do exigido pelo artigo 20.º do Código do IVA, para a prática de actividades, transmissão

de bens ou prestação de serviços, tributadas.

Apesar de ser inegável que a demolição do bairro dos pescadores e o seu realojamento haver sido indispensável no decurso das obras de construção da pista do aeroporto, através da qual efectivamente a requerente obtém os seus proveitos tributáveis, a construção do bairro assim como, como já admitiu a recorrente a recuperação paisagística da Quinta da Boa Viagem, foram o modo encontrado para indemnizar os lesados com as expropriações necessárias no decurso das obras.

Não negando a recorrente que o que sucedeu foi um acto de expropriação, temos que identificar, sob pena de ilegalidade desse acto, a existência do pagamento de uma justa indemnização, ora neste caso as indemnizações consubstanciaram-se na realização quer das obras necessárias ao realojamento das famílias que habitavam o bairro dos pescadores quer da recuperação paisagística da Quinta da Boa Viagem.

De acordo com o acima exposto, somos de parecer que o presente recurso hierárquico deve ser indeferido e mantida a decisão do despacho do chefe do serviço de finanças do Funchal 1 e, conseqüentemente, também as liquidações de IVA e juros compensatórios, dos exercícios de 1997, 1998 e 1999, que a recorrente pretendia ver anuladas.

III - DA CONCLUSÃO

Somos de parecer que o recurso hierárquico interposto pela sociedade A....., S.A., de acordo com o artigo 66.º do CPPT, contra despacho proferido pelo Exmo. Senhor Chefe do Serviço de Finanças do Funchal 1 que indeferiu a reclamação graciosa (processo de reclamação n.º 2810-01/400039.0) deduzida contra as liquidações de IVA e juros compensatórios referentes de 1997, 1998 e 1999 (liquidações n.º 01019973, 01019975, 01019982, 01019984. 01019963, 01019964, 01019965, 01019966, 01019967, 01019968, 01019969, 01019970, 01019971. 01019972, 01019974, 01019981 e 01019983). Deverá ser indeferido por Sua Exa. Secretário Regional do Plano e Finanças, uma vez que são legais e correctos os fundamentos que serviram de base ao acto recorrido.

Efectivamente, a construção de um novo bairro para realojamento das famílias expropriadas em consequência da 2a fase do Projecto de Ampliação do Aeroporto do Funchal configurou uma indemnização por expropriação de utilidade pública (v. artigo 1310º do Código Civil), não sujeita a IVA. Por esse motivo, e ao contrário do que a A..... entendeu, os seus custos não podiam ser deduzidos como se se tratassem de despesas ligadas directamente a operações sujeitas a IVA e dele não isentas, pelo que foram correctas as correcções efectuadas pelos Serviços de Inspecção sendo correcta também a decisão do Chefe do Serviço de Finanças do Funchal 1 em

sede de reclamação graciosa.

S) Por ofício com o nº de saída 02/06/2006, datado de 02/06/2006 foi enviada a seguinte notificação (fls. 93, dos autos):
ASSUNTO: PEDIDO DE PARECER RELATIVO A RECURSO HIERÁRQUICO.

Em referência ao vosso requerimento entregue no Serviço de Finanças do Funchal 1, informa-se o seguinte:

O recurso hierárquico interposto por V. Exa., de acordo com o artº, 66º do CPPT, contra o despacho proferido pelo Exmo. Sr. Chefe do Serviço de Finanças do Funchal 1, no processo de reclamação graciosa nº. 2810-01/4000390, deduzido contra as liquidações de IVA e juros compensatórios referentes aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, foi indeferido por despacho de 23/05/2006, de Sua Exa. o Secretário Regional do Plano e Finanças, uma vez que são legais e correctos os fundamentos que serviram de base ao acto recorrido.

Efectivamente a construção de um novo bairro para realojamento das famílias expropriadas em consequência da 2a, Fase do Projecto de Ampliação do Aeroporto do Funchal configurou uma indemnização por expropriação de utilidade pública, não sujeita a IVA. Por esse motivo, e, ao contrário do que a A..... entendeu, os seus custos não podiam ser deduzidos como se tratassem de despesas ligadas directamente a operações sujeitas a IVA e dele não isentas, pelo que foram correctas as correcções efectuadas pelos Serviços de inspecção sendo correcta também a decisão do Chefe de Finanças do Funchal 1 em sede de reclamação graciosa.

T) A presente impugnação deu entrada em 1 de Setembro de 2006 (carimbo apostado no rosto de fls. 1, dos autos).

6. São as seguintes as questões objecto do presente recurso:

- Saber se padece de erro de julgamento a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal que julgou que improcedente a impugnação deduzida pela recorrente A....., relativamente às liquidações adicionais de IVA acima referidas, por entender inexistir, nos termos do disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 17º da sexta Directiva e alíneas a) e b) do nº1 do artigo 20º do CIVA, o direito de deduzir o IVA suportado pela recorrente nas prestações de serviços de concepção e de construção do novo Bairro dos Pescadores, para onde foram realojados os habitantes que residiam nos imóveis que tiveram que ser demolidos para a ampliação do Aeroporto de Santa Catarina.
- Em consequência saber se houve erro imputável aos serviços por liquidarem adicionalmente o IVA à recorrente e se há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios;
- Subsidiariamente, e caso se entenda subsistir dúvida na interpretação do preceito, saber se deve suspender a instância até que o TJUE, decida o reenvio prejudicial relativo à interpretação artº 20 do CIVA.

6.1 Considerou a decisão recorrida que os referidos custos relacionados com as obras de demolição do bairro antigo e a construção do novo bairro de pescadores, não eram essenciais para a concretização da actividade económica da recorrente, e o realojamento dos habitantes podia ter sido efectuado por outra entidade – Instituto de Habitação - o que não permite a dedutibilidade do IVA suportado a jusante.

Contra o assim decidido se insurge a recorrente, alegando, em síntese, que:

- se qualifica, no âmbito da sua actividade económica, como sujeito passivo de IVA, nos termos definidos do artigo 2º do Código do IVA; e
- que existe uma relação directa e imediata — na acepção que lhe é atribuída pelo TJUE — entre as despesas suportadas pela RECORRENTE com a concepção e construção do novo Bairro dos Pescadores e as operações realizadas a jusante no prosseguimento da sua actividade económica de “estudo, planeamento, construção e exploração dos aeroportos da Região Autónoma da Madeira”.
- e que o artigo 17.º da Sexta Directiva (aplicável na ordem jurídica interna por força da transposição levada a cabo pelo n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA) permite a dedução do IVA suportado a montante pelo sujeito passivo com as despesas gerais da sua actividade económica concorrentes para a formação do preço das operações tributáveis.

6.2 Há, antes de mais, que dar resposta à primeira questão, a qual consiste em saber se, de harmonia com o disposto no nº 2 do artigo 17º da Sexta Directiva relativa ao IVA (77/388 CE) e alíneas a) e b) do nº1 do artigo 20º do CIVA, existe o direito de deduzir o IVA suportado, pela recorrente nas prestações de serviços de concepção e de construção do novo Bairro dos Pescadores, para onde foram realojados os habitantes que residiam nos imóveis que tiveram que ser demolidos para a ampliação do Aeroporto de Santa Catarina.

A resposta à questão suscitada passa pela determinação do sentido e alcance do disposto naqueles preceitos legais.

Dispõe o art. 20.º, nº1 do CIVA, na redacção aplicável à data dos factos, que só poderá deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

- a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;
- b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:

I - Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;

II - Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional;

III Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º; - *(Redacção dada pelo art. 2.º do Dec.-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro)*

IV -) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidos pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e n.º 8 do artigo 15.º; *(Redacção dada pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro)*

V - Operações isentas nos termos dos n.ºs 28 e 29 do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade; *(Redacção dada pelo art. 2.º do Dec.-Lei n.º 290/92, de 28 de Outubro)*

VI - (Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro *Redacção dada pelo art. 2.º do Dec.-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro)*

Por outro lado, de harmonia com o artº 17º, nº 2 da Sexta Directiva, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor: a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo; b) O imposto o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados; c) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n º 7, alínea a), do artigo 5 º e do n º 3 do artigo 6 º.

Como bem nota a recorrente o Código do IVA resulta da transposição, para a ordem jurídica interna, de diversas Directivas Comunitárias relativas à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (cf., entre outras, a Directiva 2005/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, actualmente em vigor), devendo a interpretação da lei interna ser, neste domínio, convergente com os princípios e regras postulados na respectiva disciplina comunitária.

A título prévio importa sublinhar que o direito à dedução do imposto consubstancia uma das principais características deste

tributo, como resulta do princípio fundamental inerente ao IVA constante do art.º 2.º da Primeira Directiva (67/227/CEE), que estabelece que “Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas.

Assim o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., neste sentido, acórdãos de 26.05.2005, Kretztechnik, C 465/03, de 22.02.2001, processo C-408/98, de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19; de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 15, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 44, assim como de 8 de Junho de 2000, Midlank Bank, C-98/98, Colect., p. I-4177, n.º 19), todos disponíveis também no site <http://new.eur-lex.europa.eu>

No que respeita ao direito de dedução a Jurisprudência do TJCE vem afirmando que «o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e 20 da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado.(...) Para que o IVA seja dedutível, as operações efectuadas a montante devem ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução.” –cf. Acórdão Kretztechnik (2005) – C.465/03 e Ac do TJCE, 2º secção de 08.06.2000, processo C-98/98, in <http://new.eur-lex.europa.eu>. Resulta deste princípio bem como da regra nos termos da qual, para dar direito à dedução, os bens ou serviços adquiridos devem ter uma relação directa e imediata com as operações tributadas, que o direito à dedução do IVA, que onerou estes bens ou serviços, pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição devem ter feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas.

Portanto, as referidas despesas devem fazer parte dos custos dessas operações a jusante que utilizam os bens e serviços adquiridos (Ac 408/98).

Para efeito de dedução do imposto suportado a montante os

bens e serviços adquiridos não-de estar, pois, directamente relacionados com o exercício da actividade tributária do sujeito passivo (Cf. também neste sentido, Clotilde Celorico de Basto, Introdução ao IVA, pag. 159 e Valente Torrão, CIVA anotado, pag.126). Assim, por exemplo, no referido Acórdão Kretztechnik, o TJCE considerou que o artigo 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva confere «o direito à dedução da totalidade do IVA que onerou as despesas efectuadas por um sujeito passivo em relação às diferentes prestações que adquiriu no âmbito de uma emissão de acções, na medida em que a totalidade das operações efectuadas por esse sujeito passivo no âmbito da sua actividade económica seja constituído por operações tributadas». Como sublinham JOSÉ XAVIER DE BASTO e MARIA ODETE OLIVEIRA (O direito à dedução do IVA nas sociedades holding, em Fiscalidade n.º 6, página 8), este Acórdão revela a importância do direito à dedução no sistema do IVA e como o TJUE interpreta essa importância, levando ao extremo a ideia de que a neutralidade do sistema exige que se liberte o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades. O Tribunal, nesta e noutras decisões, mostra-se hostil a limitações ao direito a deduzir o IVA a montante, que muitas vezes os Estados são tentados a introduzir.

Acresce dizer que mais recentemente a jurisprudência do TJUE – cf. acórdãos de 6-9-2012 do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferido no processo n.º C-496/11 e acórdão AB SKF de 29 de Outubro de 2009, C-29/08, ambos disponíveis em <http://new.eur-lex.europa.eu> - citando jurisprudência anterior do TJCE adoptada nos acórdãos Kretztechnik, n.º 36, Investrand, n.º24, vem admitindo também *«um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo directo e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, um nexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo»*.

Em suma, como de forma sintética e assertiva enuncia Mariana Gouveia de Oliveira (A dedutibilidade de IVA e a aquisição de participações sociais por sociedades operacionais, em Fiscalidade, 46, pag.107.), a coerência da jurisprudência do TJUE assenta em algumas ideias fundamentais:

«A primeira será que, o direito à dedução “faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., designadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, C’olect., p. 1-1883, n.º 18, e de 2] de Março de 2000, Gabaifrisa e o., C’-]10/98 a C-147/98, Colect., p.

1-15 77, n.º 43).” (5)

A segunda ideia reporta-se à ligação necessária entre o IVA suportado e a realização de operações tributáveis: “Para que o IVA seja dedutível, as operações efectuadas a montante devem ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (v. acórdãos já referidos Midland Bank, n. 030, e Abbey National, n.º 28, assim como de 27 de Setembro de 2001, Cibo Participations, C-16/00, Colect., . 1-6663, n.º 31).”

Finalmente o TJUE considera que «as despesas gerais da actividade dos sujeitos passivos, enquanto elementos constitutivos do preço dos produtos, se encontram numa relação directa e imediata com o conjunto da actividade do sujeito passivo, sendo por isso, dedutível o IVA nelas suportado».

Aqui chegados importa apurar se, no caso em apreço, existe uma relação directa e imediata entre despesas com as prestações de serviços de concepção e de construção do novo Bairro dos Pescadores, para onde foram realojados os habitantes que residiam nos imóveis que tiveram que ser demolidos para a ampliação do Aeroporto de Santa Catarina e as operações realizadas no exercício da actividade tributária da recorrente. E a resposta é afirmativa, já que entendemos que neste ponto assiste razão à recorrente.

Em primeiro lugar cumpre referir que a aquisição de serviços destinados à concepção e de construção do novo Bairro dos Pescadores não é uma operação activa, um *output*, mas sim uma operação passiva, um *input*. Não faz sentido, pois, defender a recusa da dedução do IVA com base no argumento de que tais custos configuram uma indemnização por expropriação por utilidade pública nos termos do artº 1310º do Código Civil, que, a ser expressa em valor monetário, não cairia nunca na esfera de sujeição a IVA.

Ora, como decorre da jurisprudência do TJUE citada, deverá ser admitida a dedutibilidade do IVA suportado nos inputs sempre que este se encontrem numa relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo e sejam elementos constitutivos dos preços dos bens que fornece ou dos serviços que presta.

A este propósito é relevante lembrar, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, que a operação de realojamento dos habitantes do Bairro dos Pescadores constitui acto pressuposto, necessário à ampliação do aeroporto de Santa Catarina, resultando como obrigação decorrente do contrato de concessão celebrado com o Governo

da Região Autónoma da Madeira (cf. probatório al. A). Efectivamente a construção do referido bairro de pescadores, não assumindo propriamente um qualquer cariz altruísta ou filantrópico, resulta antes de imposição das autoridades competentes, constituindo condição necessária para as obras de ampliação do aeroporto.

É isso mesmo que decorre da Decisão da Comissão n.º C(97) 2444 de 25/07/97, junta a fls. 98 a 125 dos autos - cf. al.B) do probatório, decisão essa que aprovou o co-financiamento do Fundo de Coesão ao projecto de Ampliação do Aeroporto do Funchal, e que obrigou à realização das mencionadas obras no âmbito de um plano de realocização apropriado para as famílias dos pescadores abrangidos pela segunda fase da obra de ampliação do aeroporto (cf.ponto 8.3 da decisão da Comissão). Por outro lado esta operação está inscrita no âmbito da actividade económica da A..... que gera operações tributáveis, recortada pela «exploração das infra-estruturas aeroportuárias da Região Autónoma da Madeira e promoção das obras de ampliação» (Decreto Legislativo Regional nº22/2000/M; probatório al. A)

Improcede assim a tese da Administração Tributária, que aliás já constava da fundamentação da liquidação, no sentido de que «embora as referidas obras sejam necessárias para a construção da pista, contudo não se destinam à produção de bens ou prestação de serviços tributados (...)».

Com efeito ao assumir os custos de construção de habitações no âmbito de um plano de realocização para as famílias dos pescadores abrangidos pela segunda fase da obra de ampliação do aeroporto de Santa Catarina, no cumprimento, aliás, de obrigação decorrente do contrato de concessão celebrado com o Governo da Região Autónoma da Madeira, a A..... agiu no âmbito da sua actividade económica de “estudo, planeamento, construção e exploração dos aeroportos da Região Autónoma da Madeira”, existindo entre tais custos e o IVA com eles suportados, uma relação directa e imediata com o conjunto daquela sua actividade económica, na acepção da jurisprudência do TJUE supra referida.

Em face de tudo o exposto haveremos de concluir, em concordância com o douto parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, no sentido de que o IVA suportado a montante na construção das habitações (operações passivas), indispensável à operação de realojamento, pode ser deduzido a jusante no imposto liquidado nas operações económicas resultantes do exercício da actividade económica da recorrente (operações activas).

Procedem pois nesta parte as alegações de recurso, pelo que a sentença recorrida, que assim não entendeu, não pode ser mantida na ordem jurídica.

6.3 Juros indemnizatórios

No caso em apreço, é manifesto que os erros do acto de liquidação de IVA são

imputáveis à administração tributária, pois as correcções foram da sua iniciativa.

Haverá portanto lugar a pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante de imposto indevidamente pago, calculados desde a data em que a recorrente efectuou o pagamento do imposto até à data em que vier a ser emitida a respectiva nota de crédito, em conformidade com o disposto nos artigos 43º, nº 1 da Lei Geral Tributária e 61.º, n.º 5, do Código de Procedimento e Processo Tributário (cf., neste sentido, entre outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.01.2010, recurso 973/09, de 10.02.2010, recurso 797/09, e de 14.04.2010, recurso 120/10, todos in www.dgsi.pt.)

7. Decisão

Nestes termos acordam, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a impugnação e, em consequência:

- anular os actos de liquidação adicional de IVA e dos respectivos juros compensatórios impugnados;
- condenar a Administração Tributária a pagar à recorrente juros indemnizatórios calculados sobre o montante de imposto pago, desde a data em que foi efectuado esse pagamento até à data em que vier a ser emitida a nota de crédito respeitante ao imposto indevidamente liquidado.

Custas pela Fazenda Pública apenas na primeira instância, uma vez que não contra-alegou neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. – *Pedro Delgado* (relator) – *Valente Torrão* – *Francisco Rothes*.