

Da possibilidade de uma norma especial anti-abuso em sede de renúncia à isenção de IVA nas operações imobiliárias

GUSTAVO LOPES COURINHA

Resumo

Em face do crescente aditamento de normas especiais anti-abuso ao ordenamento tributário português, o autor levanta algumas questões sobre o sentido e âmbito exacto de uma norma deste género, regulando o IVA sobre operações imobiliárias.

Abstract

Due to the constant increase of special anti-abuse rules in the Portuguese Tax System, the author analyses some questions regarding the aim and scope of the introduction of such kind of rules, in the field of VAT on real estate transactions.

Avançada a hipótese, por notícia vinda a público no Jornal *Público* de 8 de Novembro do ano passado, de uma autorização pela Assembleia da República ao Governo com vista a legislar de modo a restringir o recurso à renúncia à isenção em IVA, sempre que se constate a existência de relações especiais entre as entidades envolvidas na transacção, importaria deixar aqui algumas breves questões de reflexão, entretanto mais pertinentes, porquanto o OE 2005 veio concretizar a mencionada autorização, de modo a que sejam aditadas ao regime do IVA (e diplomas complementares, supõe-se) medidas que consagrem “normas anti-abuso que obstem à concretização de negócios que envolvam entidades com relações especiais e ou sujeitos passivos sem direito integral de dedução e que, no essencial, visem impedir, minorar ou retardar a tributação em IVA” - art. 30.º/n.º 10. De seguida, veio o art. 13.º do Orçamento Rectificativo pormenorizar que haverá lugar a restrições ao exercício do direito de renúncia à isenção de IVA, para os casos em que se verifiquem relações especiais, *tal qual definidas nos termos do CIRC*.

Por último, vem o art. 44.º/n.º 3 da proposta de LOE 2006 prever as operações em causa e o propósito das alterações legislativas¹.

Questão prévia é, desde logo, sublinhar a falta de sentido decorrente de levar a cabo alterações legais com tal impacto no mundo do investimento imobiliário, sem qualquer prévia discussão ou abordagem aos primeiros interessados – os contribuintes. É que, em tais matérias, e independentemente das motivações que impulsionam o legislador serem mais ou menos correctas do ponto de vista da equidade fiscal (o que não ousamos discutir), é sempre necessária a criação de uma cultura de diálogo nesta matérias com os operadores que planeiam as operações no médio/longo prazo e se deparam inesperadamente com constrangimentos de cariz financeira, com os quais não podiam razoavelmente contar.

É certo que nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade resulta desta “falta de diálogo”, mas é igualmente certo que o padrão de actuação em matéria de alterações à lei fiscal poderia com vantagem ser alterado, analisando, ponderando e discutindo o respectivo conteúdo, antes de mudar o regime – regime esse, recorde-se, inalterado, no essencial, desde 1986².

No que respeita ao âmbito da norma, importa, em primeiro lugar, analisar o contexto em que a lei surge.

¹ “Fica o Governo autorizado a consagrar normas especiais que obstem à concretização de negócios que, no essencial, visem impedir, minorar ou retardar a tributação em IVA, no âmbito de transmissões, locações ou cedências doutra natureza de bens imóveis ou partes autónomas destes, com o seguinte sentido e alcance:

a) Prevenir práticas de subavaliação na transmissão de imóveis ou nas prestações de serviços com estes conexas, quando o destinatário das operações seja um sujeito passivo sem direito à dedução integral ou quando entre este e o transmitente ou prestador existam relações especiais tal como estas se encontram definidas para efeitos de IRC, prevendo, para tanto, uma derrogação ao previsto no artigo 16.º do Código do IVA, mediante a aplicação, naquelas circunstâncias, do valor normal como base tributável;

b) Definir, nas operações realizadas entre sujeitos passivos, como devedor de imposto o destinatário de prestações de serviços conexas com a construção de edifícios, bem como o adquirente, locatário ou cessionário no caso das operações sobre imóveis sujeitas a tributação, ainda que por opção;

c) Rever os requisitos necessários ao exercício do direito a renunciar à isenção de IVA constante dos n.ºs 4 a 7 do artigo 12.º do Código do IVA, introduzindo restrições a tal direito quando, nas operações realizadas ou a realizar, estejam envolvidos sujeitos passivos sem direito à dedução integral ou quando entre eles existam relações especiais tal como estas se encontram definidas para efeitos de IRC, devendo, no mesmo contexto, reformular todo o procedimento administrativo, as exigências e obrigações declarativas previstas no Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto, de modo a reforçar os mecanismos de controlo da utilização deste regime.”

Embora seja criticável o percurso seguido na redacção das normas, reconhece-se a evolução positiva, no sentido da devida densificação da autorização legislativa aqui em causa.

² Sobre o regime do IVA nestas operações, vd. ANTÓNIO BEJA NEVES / PEDRO VASCONCELOS SILVA, “O IVA e o sector imobiliário - perspectivas tributárias” in *Fisco*, n.º 97/98, Lex, Setembro 2001, em especial ps. 3 a 7.

Aparentemente, tal impulso legislativo resulta, ao avançado na notícia, da identificação de casos³ em que sociedades participadas ou ligadas em certos grupos económicos tendiam a alienar e/ou arrendar entre si imóveis vários, com vista, nomeadamente, a preencher as condições de que depende, nos termos legais, o posterior reembolso do crédito de IVA em excesso, v.g. a renúncia à isenção de IVA⁴.

Salvo melhor opinião, por mais impressionantes que tais situações aparentem ser, importará ainda assim avançar com precaução, pois que a natureza geral e abstracta das normas impõe que sempre se olhe a *whole picture*. É que são vários os cuidados a ter com a utilização de normas desta natureza – normas que pretendem lidar com a elisão fiscal caso a caso⁵.

Desde logo, importará estudar se tal medida será, sem mais, consentida nos termos da 6ª Directiva. Na verdade, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias não tem deixado estas matérias passar em claro, sendo particularmente rigoroso – por vezes quase inflexível – nos termos em que exige a transposição exacta nestas matérias, e de que são bons exemplos, entre outros, os Acórdãos *Lubbock Fine & Co.* e *Cantor Fitzgerald International*⁶. E servindo a renúncia à isenção como norma destinada a eliminar os encargos financeiros de IVA suportados a montante, assim evitando que os operadores suportem, como se consumidores finais fossem, o total encargo do imposto, uma norma restritiva deste autêntico direito dos contribuintes apresentar-se-ia como uma norma excepcionalíssima – pois que já a norma de isenção e a respectiva renúncia funcionam, elas próprias, como normas contrárias às regras do regime do IVA.

³ Situação que quase sempre antecede a criação de normas especiais anti-abuso. Vd. a este respeito, o nosso, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Almedina, 2004, ps. 95 e ss..

⁴ Assim fechando o circuito económico interrompido pela existência das mencionadas isenções e repondo a neutralidade fiscal.

⁵ É curioso que, presentemente e nesta sede, a discussão não se centre mais na evasão fiscal, ao contrário do que sucedia nos inícios da década de 90 com os reembolsos de IVA. Naqueles tempos, tratava-se de saber como controlar as operações de onde nasciam os créditos de IVA cujo reembolso se solicitava, e se estas eram reais ou falsas/simuladas. Vd. a este respeito, XAVIER DE BASTO / SALDANHA SANCHES, “O novo regime de reembolsos de IVA – um despacho normativo ilegal”, in *Fisco*, n.º 62, 1994, ps. 3-17. Actualmente discute-se antes se certas operações reais, por realizadas com propósitos predominantemente fiscais, deverão ser toleradas. Estamos já no domínio da realidade, não da ilusão.

⁶ Sobre o primeiro daqueles acórdãos, vd. o nosso “A tributação em IVA da relação locatícia imobiliária” in *Jornal Fiscal*, IVA, n.º 3, 2001. Sobre alguns acórdãos do TJCE sobre as renúncias à isenção no arrendamento e venda, vd. PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *Imposto sobre o Valor Acrescentado – Anotado*, Instituto Superior de Gestão, 2004, ps. 210 a 215.

É certo que o Tribunal de Justiça já se pronunciou, no Acórdão *Belgocodex*, no sentido da admissibilidade de cada Estado-Membro da UE alterar o regime de renúncia à isenção em algumas operações equivalentes àquelas aqui abordadas, conquanto assegure a não retroactividade da lei; mas é também verdade que não seria a primeira vez que o Tribunal descobre razões para alterar o sentido da sua decisão, tanto mais que no caso português não se trata verdadeiramente de eliminar um direito, mas de introduzir distorções na sua utilização, por razões de combate à elisão fiscal⁷.

Mas importa ainda no âmbito estrito da economia do imposto, não esquecer que o regime de renúncia à isenção funciona como um autêntico restabelecimento da regra que não teria deixado de vigorar não fora a transmissão de bens imóveis e o seu arrendamento serem factos isentos de tal imposto, por motivos relacionados com o não acréscimo significativo de valor acrescentado nesta fase do circuito económico, para a maioria dos casos e, bem assim, eventuais preocupações de índole social; casos há, porém, em que se justifica a possibilidade dos contribuintes, renunciando à isenção, eliminar a carga tributária sofrida nos *inputs*, deixando assim de se ver obrigado a reflectir no preço final a um outro sujeito passivo de imposto que realiza operações sujeitas, o ónus financeiro típico deste género de transacções e premiando a eficiência. Para tais casos, existe um verdadeiro direito à tributação, donde a introdução de um mecanismo limitativo deste direito deverá ser, sob esta perspectiva, muito excepcional⁸.

Acresce finalmente, ainda no âmbito comunitário, que a crescente jurisprudência sobre normas anti-abuso exige o preenchimento de certos requisitos para as mesmas, sob pena da sua inadmissibilidade. As características de proporcionalidade e adequação são particularmente caras ao Tribunal de Justiça, por aquilo que respeita à utilização de normas anti-abusivas sempre que estas possam derrogar regras ou princípios de Direito Comunitário, como é notadamente claro no Acórdão *Lankhorst* ou, mais recentemente, no caso *Cadbury*.

Aliás, preocupações idênticas teve o legislador ordinário quando previu a regra de ilisão de presunções nos art. 73º da Lei Geral Tributária e 64º do Código de Procedimento e de Processo

⁷ Sobre as justificações da renúncia à isenção, vd. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2002, ps. 302 a 304, e F. PINTO FERNANDES / NUNO PINTO FERNANDES, *CIVA e RGIT Anotado e Comentado*, 4.ª edição, Editora Rei dos Livros, 1997, ps. 287 e 288 e 323 e 324.

⁸ Realçando a natureza de direito subjectivo dos contribuintes, vd. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2002, p. 303 e 304.

Tributário, em consagração do princípio da capacidade contributiva – aliás transformado em princípio geral do Ordenamento Fiscal e já aplicado, por exemplo, no segmento da tributação do património (Acórdão n.º 211/03 do Tribunal Constitucional). É que, se vier a surgir efectivamente uma norma que impeça *tout court* a renúncia à isenção de IVA sempre que existam situações de relações especiais, operando rigidamente e sem possibilidade de demonstração em contrário pelo contribuinte – em especial de que a finalidade da operação não é eminentemente fiscal e de que existem válidas razões financeiras ou comerciais para a sua realização – não só duvidamos da sua aceitação pela Lei Fundamental, como prevemos que, mesmo atingindo o objectivo a que se propõe, acabe por atingir simultaneamente situações que não inicialmente não pretendeu⁹.

Outra questão polémica, respeita a eventuais incongruências entre o regime em causa e o regime dos preços de transferência. Ao remeter, sem mais, para o conceito de *relações especiais* tal qual se encontra delimitado no CIRC, poderão surgir, no limite, situações plenamente inatacáveis em IRC, mas inadmissíveis quanto aos seus efeitos em IVA, o que obrigará os agentes económicos a uma re-definição do impacto fiscal conjugado dos impostos, em termos até agora não equacionados. E isto para não falar do conceito de *relações especiais* em si mesmo, a importar do CIRC e que poderá alargar o raio de acção da norma a introduzir a um conjunto de entidades insuspeitas e que contrataram sem qualquer propósito fiscal predominante, mas que ainda assim serão qualificadas como *relacionadas*. Aliás, é bom não esquecer que o actual regime de preços de transferência é um regime moderno e flexível, que exige uma fundamentação acrescida por parte do contribuinte quando realiza uma determinada operação com entidades relacionadas – uma política de preços. Em IVA, o que aparentemente se propõe é um quadro inflexível, com operações vedadas (entre entidades *relacionadas*) e operações permitidas.

A este respeito, aliás, melhor se utilizaria a Cláusula Geral Anti-Abuso, que não só apresenta maior flexibilidade e adequação a este género de casos como, simultaneamente, assegura mais garantias procedimentais para o contribuinte; ou ainda, num equilíbrio entre as ditas soluções, subordinar a aplicação da mencionada norma projectada ao procedimento do art. 63.º do CPPT, assim fundamentando adequadamente a proporcionalidade da medida.

⁹ Sobre os efeitos materiais do recurso a normas especiais anti-abuso, vd. o nosso, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Almedina, 2004, ps. 94 a 103.

São todas estas questões, mas também muitas outras que outros melhor equacionarão, que devem merecer, em nossa opinião, alguma reflexão e cuidado por parte do legislador. Tal propósito só se consegue com uma discussão serena sobre o assunto, com a participação dos principais interessados.

Gustavo Lopes Courinha

Assistente da FDL/Tutor on-line ISG

Advogado - Caetano de Freitas & Associados

