

## DA INCOMPATIBILIDADE COM OS PRINCÍPIOS HARMONIZADOS DO NOVO REGIME DA RENÚNCIA À ISENÇÃO DE IVA NAS OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS

António Pedro Braga\*

Com o presente artigo, pretende o Autor dar um contributo para a discussão da questão da (in)compatibilidade do novo regime da renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias com os princípios harmonizados em matéria de IVA. Este regime, em vigor desde o início de 2007, sendo de inegável importância para todos os que actuam no sector imobiliário, tem sido objecto de forte contestação pela extrema restritividade de algumas das soluções que consagra, no que respeita a determinadas modalidades de operações imobiliárias. Mediante uma análise de parte substancial das suas disposições à luz daqueles princípios harmonizados, nomeadamente os da neutralidade, da prevalência da substância sobre a forma e da proporcionalidade, bem como do seu contexto legislativo e da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), conclui o autor que o mesmo regime, em muitos dos seus aspectos, infringe aqueles princípios e está em contradição com as linhas gerais das decisões do TJCE em matéria de aplicação desses princípios e, em particular, no domínio dos regimes de opção pela tributação (renúncia à isenção).

*The present article is aimed at discussing the problem of the (in)compatibility of the new regime of option for VAT taxation in the supply and letting of immovable property with the harmonized VAT principles. This regime, in force since the beginning of 2007 and of crucial importance for all those involved in the real estate business, has been widely contested for the extreme restrictiveness of some of the solutions it entails, with respect to some specific forms of real estate transactions. Through an in-depth analysis of its main provisions in light of the principles of neutrality, substance over form and proportionality, as well as its legislative context and the European Court of Justice (ECJ) jurisprudence, the author concludes that the regime at issue, in many of its aspects, infringes those principles and is in contradiction with the general guidelines of the ECJ decisions in their application and, in particular, in the field of the regimes of option for VAT taxation.*

### ÍNDICE:

1 - Nota introdutória. 2 - O regime da renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias e a sua revisão pelo Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro. 2.1 - O contexto legislativo e a ratio do DL 21/2007. 2.1.1. - A Directiva nº 2006/69/CE, de 24 de Julho. 2.1.2. - Propósito e alcance do DL 21/2007. 2.2. - Os princípios comunitários do IVA, a jurisprudência do TJCE e o quadro legal nacional da renúncia à isenção. 2.2.1. - Princípio da prevalência da substância sobre a forma e da igualdade tributária (equivalência económica e fiscal de direitos formalmente diversos). 2.2.2. - O princípio da neutralidade. 2.2.3. - O princípio da proporcionalidade. 3 - Conclusão.

### Nota introdutória

\* Advogado, Departamento de Direito Fiscal da Morais Leitão Galvão Teles Soares da Silva e Associados. O presente artigo exprime apenas a opinião pessoal do autor e foi concluído em Novembro de 2008. O autor quer aqui exprimir o seu agradecimento ao Dr. António Lobo Xavier, pela paciência e o precioso tempo dedicados à revisão deste artigo e, sobretudo, pelo seu espírito sempre crítico e construtivo, que fez com que a sua publicação não constituísse uma pura temeridade.

A quem acompanha com algum interesse e profundidade a actualidade fiscal no nosso país não poderá, decerto, passar despercebida a frequência com que o Estado Português tem sido instado, pela Comissão ou pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), a alterar ou a revogar certa legislação interna ou determinadas práticas administrativas que, de algum modo, infrinjam o direito tributário comunitário.

A acção destas instâncias comunitárias - sobretudo da Comissão - tem-se feito sentir de uma forma especialmente intensa nos últimos anos, em áreas que vão desde os direitos alfandegários até à tributação directa das empresas, passando igualmente pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Face a este recrudescimento da fiscalização da aplicação de normas e princípios comunitários, Portugal tem notoriamente adoptado uma postura reactiva, apenas se prontificando a modificar os seus dispositivos legais internos tidos como ofensivos do direito comunitário quando confrontado com imposições expressas nesse sentido.

Quanto a este aspecto particular, há que reconhecer que o nosso país se tem notabilizado como o “aluno” mais relapso do grupo dos pequenos Estados Membros da União Europeia (UE)<sup>1</sup>, ao menos à luz do critério, evidentemente limitado e redutor, do número de infracções denunciadas pela Comissão. Não sendo este um rótulo invejável, deve, porém, ter-se bem presente que a aludida renitência em adaptar a legislação nacional aos condicionalismos comunitários, nomeadamente ao pleno exercício das liberdades comunitárias fundamentais, tem-se fundado, sobretudo, em razões de pura preservação da receita tributária interna relativamente a operações desenvolvidas em Portugal por pessoas singulares ou colectivas residentes nos outros Estados membros. A prossecução deste desígnio, que, como é óbvio, deve ceder perante os imperativos de harmonização comunitária, acaba por ser compreensível em face do espartilho financeiro a que o país tem sido sujeito pelo Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC). O que não quer dizer, porém, que os efeitos secundários desta *realpolitik* fiscal suplantem os benefícios da arrecadação tributária assim preservada.

Já não compreendemos, contudo, que se possa tolerar essa atitude de alguma indulgência ou despreocupação sempre que a referida violação sistemática de normas comunitárias afecta domínios da tributação plenamente harmonizados, como acontece quando são infringidas as Directivas em matéria de IVA<sup>2</sup> e os princípios fundamentais do imposto nelas impressos. São múltiplos e notórios os casos em que o processo legislativo interno no campo do IVA tem descurado a observância devida à sua matriz comunitária, violando de forma contumaz princípios basilares do imposto, como os da *neutralidade e não discriminação*. Lembramo-nos, por exemplo, do caso das taxas reduzidas nas portagens

---

<sup>1</sup> Para se ter a percepção certa do volume de procedimentos de infracção instaurados pela Comissão contra o Estado Português, v. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/infringements/infringement\\_cases/bycountry/index\\_en.htm#Portugal](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bycountry/index_en.htm#Portugal)

<sup>2</sup> Nesse corpo legislativo do IVA comunitário pontificam essencialmente a Primeira Directiva do Conselho (67/227/CEE), que estabelece os princípios da tributação harmonizada em matéria de impostos sobre o consumo, a Segunda Directiva do Conselho (67/288/CEE), a Sexta Directiva do Conselho (77/388/EEC) que consagra o regime comum de tributação em IVA e de determinação da matéria colectável deste imposto e que foi recentemente substituída pela Directiva nº 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, a Oitava Directiva (79/1072/CE) que estabelece os procedimentos para reembolso do IVA suportado por sujeitos passivos comunitários não registados em IVA no país em que o imposto é devido, e a Décima Terceira Directiva (86/560/CE), que estabelece os procedimentos para reembolso do IVA suportado por sujeitos passivos residentes em países terceiros.

sobre a Ponte Vasco da Gama e do caso da inclusão na base tributável em IVA do imposto sobre veículos<sup>3</sup>.

Este imperativo de menor transigência com o comportamento desviante do legislador nacional em matéria de harmonização do IVA radica, sobretudo, em dois fundamentos essenciais.

Em primeiro lugar, ao contrário dos impostos sobre o rendimento, o IVA é um imposto harmonizado cuja positivação no ordenamento jurídico-tributário nacional está estritamente balizada pela disciplina comum contida nas Directivas já atrás referenciadas. Assim, enquanto naqueles as potenciais violações do direito comunitário ocorrem quase sempre<sup>4</sup> por transgressão de princípios que não são específicos do domínio tributário, designadamente as denominadas quatro liberdades de circulação (de pessoas, de serviços, de mercadorias e de capitais) e do princípio da proibição dos auxílios de Estado, não se registando assim uma ofensa directa a normas fiscais concretas, já neste último o desrespeito pelos preceitos consagrados em Directivas constitui uma infracção a normas de cariz exclusivamente tributário, que além de possuírem efeito directo<sup>5</sup>, são, salvo em situações pontuais, suficientemente pormenorizadas para evitar equívocos na sua transposição para a legislação interna.

Em segundo lugar, os desvios, no ordenamento interno, aos princípios e às regras que dimanam das Directivas do IVA podem não suscitar apenas problemas de discriminação positiva de residentes face a não residentes (discriminação subjectiva), mas também – é o que sucede na larga maioria dos casos - situações de discriminação injustificada e desproporcionada entre sujeitos passivos residentes e mesmo de violação das próprias regras fundamentais do IVA que se acham integralmente harmonizadas, como o direito geral à dedução do imposto ou as regras de determinação do valor tributável em IVA.

Em suma, traçando aqui um paralelismo com o que se passa no nosso ordenamento interno, diríamos que, nos impostos directos, a relação destes com o direito comunitário se coloca no plano da *constitucionalidade*, ao passo que no IVA essa relação já se assemelha mais à que se estabelece entre uma *lei de bases* e o diploma legal que a regulamenta. Não queremos com isto dizer que a violação de preceitos *constitucionais*, como as respeitantes às aludidas liberdades de circulação, é menos grave do que uma infracção ao direito derivado comunitário, mas apenas sublinhar que, sendo este mais pormenorizado, menos sujeito a ambiguidades e dotado de *efeito directo*, essa infracção geralmente releva de uma transposição para o direito interno, no mínimo, grosseiramente negligente.

A legislação que de seguida nos propomos examinar é, em nossa opinião, um exemplo paradigmático de descaso do nosso legislador face às Directivas do IVA e aos princípios em que estas colhem inspiração, sendo ainda revelador de alguma miopia na projecção dos efeitos negativos que a

---

<sup>3</sup> Ambas as situações foram objecto de procedimentos de infracção contra o Estado Português por parte da Comissão (respectivamente, Procedimentos de Infracção nºs 07/1003 e 05/877).

<sup>4</sup> Não podemos deixar de assinalar que, mesmo no âmbito da tributação directa das pessoas singulares e colectivas, tem-se assistido a uma ampliação progressiva do direito derivado comunitário, com a publicação de Directivas em matéria de tributação de fluxos de rendimentos (na área da tributação dos pagamentos de dividendos, juros e royalties, no que respeita a empresas e na área da tributação da poupança, no que respeita a pessoas singulares) e de operações de reorganização (ex. Directiva nº 434/90/CE do Conselho).

<sup>5</sup> Sobre o efeito directo das Directivas em matéria de IVA, v. Caso 8/81 (Ursula Becker), Acórdão de 19 de Janeiro de 1982 do TJE.

desconsideração desse direito de valor supra-legal projecta na actividade económica em geral no nosso país<sup>6</sup>.

## **O regime da renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias e a sua revisão pelo Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro**

O regime de renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias, mais concretamente nas transmissões e locações de bens imóveis, tem por objectivo facultar aos sujeitos passivos de IVA a opção pela tributação dessas operações quando os adquirentes ou locatários tenham a respectiva actividade afecta total ou parcialmente a operações tributáveis em IVA, assim minorando ou eliminando o chamado IVA *oculto* invariavelmente suportado neste tipo de transacções, quando isentas.

A possibilidade de opção pela tributação tem a sua génese na Sexta Directiva e vem actualmente prevista no artigo 137º da Directiva nº 206/112/CE, de 11 de Dezembro (que substitui a primeira). Essa faculdade é aí desenhada em traços muito largos, optando o legislador comunitário por conceder aos Estados Membros possibilidade de a preverem e regulamentarem nas respectivas legislações internas.

O legislador nacional optou por consagrar no artigo 12º Código do IVA o direito de renúncia à isenção em termos muito genéricos, prevendo que os sujeitos passivos que procedam às operações de locação ou transmissão prédios urbanos ou fracções destes a outros sujeitos passivos que os utilizem, total ou parcialmente<sup>7</sup>, em actividades que confirmam direito à dedução, podem renunciar às isenções de IVA consignadas nos nºs 30º e 31º do Código do IVA.

O Decreto-Lei nº 241/86, de 20 de Agosto, que foi substituído pelo Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro (adiante simplesmente, “DL 21/2007”), foi o primeiro diploma a definir aqueles termos e condições. Do ponto de vista substantivo, a opção pela tributação, nos parâmetros estabelecidos por este normativo, revestia grande simplicidade, bastando, *grossomodo*, que o sujeito passivo provasse a referida afectação total ou parcial, não exercesse o direito de dedução antes da celebração da escritura de transmissão ou de locação dos imóveis, mantivesse a referida afectação e cumprisse com algumas

---

<sup>6</sup> Um dos exemplos de desconformidade do direito interno face às disposições harmonizadas do IVA com maior impacto potencial vem retratado, com grande acuidade, num artigo doutrinário de José Guilherme XAVIER DE BASTO e Maria Odete OLIVEIRA, em que se esclarece: “A (Sexta) directiva, coloca o acento tónico da regulamentação nos bens e serviços utilizados pelo sujeito passivo não só para operações que conferem o direito à dedução como também para as que não conferem um tal direito (a propósito do direito à dedução dos sujeitos passivos mistos), enquanto o CIVA, na disposição acima citada, acentua, ao invés, o aspecto subjectivo, ou seja, os sujeitos passivos que praticam ao mesmo tempo operações com e operações sem o direito à dedução. (...) A nosso ver dificultou a compreensão das regras do direito à dedução, conduzindo a aplicá-las de modo porventura não conforme com o direito comunitário. (...) Seja como for, a norma portuguesa tinha sempre, em todo o caso, de ser interpretada em conformidade com o direito comunitário e não podia, como é óbvio, neste domínio dos princípios gerais do direito à dedução em que não são consentidas reservas ou regimes diferenciados, dele afastar-se.” (in *Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações ao artigo 23º do Código do IVA*, “Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal”, Ano 1, nº 1, Almedina, Coimbra, Abril de 2008, pp. 58-59

<sup>7</sup> Com as alterações introduzidas na redacção do artigo 12º do Código do IVA pelo Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro, passou a exigir-se uma afectação total ou predominante a uma actividade tributada, em lugar de uma afectação parcial ou total.

obrigações acessórias contabilísticas e declarativas.

Com a entrada em vigor do referido DL 21/2007, este cenário sofreu uma modificação radical. Além de importantes alterações substantivas, o novo regime veio impor ao renunciante um conjunto de novas formalidades, entre as quais releva especialmente a necessidade de obter a confirmação, por parte do adquirente, dos termos da renúncia (cfr. n.º 2 do artigo 4.º do DL 21/2007).

Mas o que de mais saliente resulta do novo regime são as novas e gravosas restrições ao exercício da faculdade de renúncia, entre as quais destacamos:

De carácter objectivo

- i. O contrato passível de renúncia terá que ter por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou, sendo uma locação, esta terá que respeitar à totalidade do bem imóvel;
- ii. No caso da locação, o valor da renda anual fixada no contrato terá que ser igual ou superior a 1/25 do valor de aquisição do imóvel;
- iii. O imóvel terá que ser afecto a actividades tributadas;
- iv. além disso, só poderá haver lugar a renúncia à isenção:
  - Na primeira transmissão ou locação do imóvel após a construção, quando tenha sido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA suportado;
  - Relativamente à totalidade do imóvel ou fracção;
  - Na primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objecto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributável para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras;
  - Em todas as transmissões subsequentes a uma operação efectuada com renúncia à isenção, quando ainda esteja a decorrer o prazo de regularização do IVA;
  - Se não se tratar de uma operação de sublocação.

De carácter subjectivo.

Só podem optar pela renúncia, os locadores e locatários ou os transmitentes e transmissários:

- i. Com pró rata de, pelo menos, 80%, ou quando sejam construtoras ou promotoras imobiliárias;
- ii. No caso de transmitente e adquirente serem entidades em situação de relações especiais, o valor tributável nas situações de renúncia é o valor normal do bem transaccionado quando (i) a contraprestação seja inferior a esse valor e o destinatário da operação não tenha direito a deduzir

integralmente o imposto, (ii) a contraprestação seja superior ao valor normal e o transmitente ou o locador do bem não tenha direito a deduzir totalmente o IVA.

- iii. De salientar, por fim, que, sob este novo regime, a opção pela renúncia despoleta a inversão do sujeito passivo, passando o IVA a ser devido pelo adquirente.

O novo regime impressiona, desde logo, pela profusão de novas e exigentes limitações ao exercício da opção pela tributação, que contrastam com a simplicidade e alguma flexibilidade que eram timbre do regime antecedente. Esta ruptura com um modelo de feição mais liberal neste domínio é a face visível da reacção do nosso legislador a algumas práticas, tidas por abusivas, de aproveitamento do regime da renúncia para a obtenção de reembolsos de IVA avultados, por parte de pessoas ou empresas que, na sua ausência, a eles não estariam habilitados.

Essas práticas abusivas passavam, em muitos casos, pela interposição de entidades com direito total à dedução do IVA, em transacções ou actividades efectivamente realizadas por entidades total ou parcialmente isentas de IVA com elas relacionadas, com o objectivo de maximizar a dedução de IVA. Era o que acontecia, por exemplo, quando o Banco “A” (com um prorata de dedução de, por exemplo, 10%), através de uma empresa relacionada “B” (com direito à dedução do IVA), construía um novo edifício para a sua actividade bancária e esta empresa, por seu turno, arrendava-o, por um preço inferior ao de mercado, mas com IVA, a uma sociedade relacionada “C” que se dedicava ao arrendamento de imóveis. Esta sociedade C, por sua vez, acabava por subarrendar o imóvel a sociedades do mesmo grupo que se dedicavam à actividade bancária ou seguradora, cobrando, desta feita, uma renda sem IVA.

A primeira locação (de B para C) permitia à empresa B recuperar a totalidade de IVA incorrido na construção do edifício (algo inalcançável para o Banco B), e o seu preço inferior ao de mercado permitia reduzir o ónus fiscal decorrente de a empresa C não poder deduzir o IVA que lhe era liquidado nas rendas pela empresa B, uma vez que C subarrendava o aludido imóvel, sem IVA, a empresas do mesmo grupo com actividades isentas de IVA. Ou seja, a manipulação dos preços das transacções, aliada à existência de relações especiais, constituía uma oportunidade para um aproveitamento ilegítimo do direito à dedução que o nosso legislador, em linha com os seus pares comunitários, achou por bem coarctar.

Acontece que, tal como em tantos outras ocasiões em que o propósito é o de reprimir o abuso fiscal, a reacção legislativa terá sido, em nossa opinião, irreflectida e injustificadamente discriminatória. Desde logo, não pode deixar de nos suscitar as maiores reservas o simples facto de a nova lei ter, pura e simplesmente, removido do âmbito da renúncia à isenção alguns tipos de transacções imobiliárias mais comuns, sem curar de prever algum tipo de mecanismo que permita um exame *teleológico* à legitimidade da sua utilização concreta. Custa-nos compreender, por exemplo, que a nova lei vede, em absoluto, o acesso à opção pela tributação à constituição de um direito de superfície ou a uma mera variante da locação como a sublocação<sup>8</sup>, em lugar de impor condições para que, casuisticamente, essas transacções possam ser consideradas *idóneas*, do ponto de vista do direito à dedução do IVA.

---

<sup>8</sup> A Lei do OE para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), no seu artigo 78.º, veio agora, mediante uma alteração ao regime da renúncia à isenção, prever a possibilidade de, nas operações de sublocação de

Importa, assim, averiguar se a referida reacção é ou não aceitável *de jure constituto* e, caso o seja, se será possível assegurar, *de jure constituendo*, uma convergência entre os fins de prevenção do abuso que a ela presidem e a preservação do princípio da neutralidade e não discriminação em matéria de IVA. É que o novo regime da renúncia afigura-se de tal forma restritivo que aquilo que seria a regra – a possibilidade de exercer a faculdade – assume-se claramente como a excepção, estreitando sobremaneira a liberdade de disposição dos operadores imobiliários neste domínio. Acresce que, quanto mais indagamos sobre o potencial impacto das ditas restrições, mais intrincado se torna alcançar na lei um ponto de equilíbrio entre o direito à renúncia e o seu preço para o sujeito passivo – a preservação da legitimidade desse direito. Vejamos algumas das situações em que é mais visível o desequilíbrio entre esse imperativo de preservar a legitimidade da dedução do IVA e o direito à renúncia:

i. Impossibilidade de aplicação do regime de renúncia à isenção de IVA em novos contratos de locação subsequentes a uma locação isenta.

Esta restrição vem tornar mais onerosas, por exemplo, as locações de imóveis ao Estado ou a instituições bancárias, na medida em que, não havendo possibilidade de renunciar à isenção numa qualquer locação a estas entidades (por não atingirem a percentagem mínima de direito à dedução do IVA nas suas aquisições previsto no DL 21/2007), o direito à recuperação do IVA suportado na construção ou aquisição do imóvel locado fica irremediavelmente comprometido, ainda que se verifique uma locação subsequente a uma entidade totalmente tributada em IVA.

ii. IVA suportado na aquisição de bens e serviços necessários à remodelação de imóveis, em que, para a sua dedução será necessário um aumento de 50% do valor patrimonial tributário (VPT) desses imóveis em resultado da remodelação.

Além de o aumento do VPT não ser necessariamente proporcional ao aumento do valor do imóvel, não se compreende a consagração de uma solução não gradual em que um aumento de 49% do VPT não confere direito à dedução de qualquer IVA e um de 51% pode conferir um direito total à dedução

iii. O facto de o contrato de compra e venda ou locação isento ter de dizer respeito à totalidade do imóvel ou de fracção autónoma veda a aplicação do regime a situações em que uma parte do imóvel se encontre comprovada e notoriamente afecta a actividades tributadas;

iv. Impossibilidade de renúncia à isenção de imposto em situações de sublocação

Fica posta de parte a hipótese de uma empresa adquirir um imóvel em “leasing” para, em seguida, o arrendar a outras empresas, mesmo que independentes;

v. Aplicação exclusiva às transmissões do direito de propriedade

Não se compreende como pode, vg., a transmissão de um direito de superfície e de outros direitos reais menores ficar à margem, em absoluto, do regime da renúncia.

Esta última restrição demonstra bem a arbitrariedade que perpassa todo o diploma sob análise e a precipitação revelada na sua feitura, pouco importando o estatuto dos intervenientes nas operações vedadas, os seus propósitos ou a razoabilidade do valor das transacções. A título de exemplo, com este

---

instalações industriais se poder renunciar à isenção do IVA, alteração que parece denunciar, à falta de melhor informação, uma inversão, ainda que tímida, da postura proibicionista a que temos vindo a fazer alusão.

entreve onera-se, injustificadamente, uma das formas actualmente mais utilizadas pelos municípios para a construção de infraestruturas locais em parceria com privados: a constituição de direitos de superfície com prazo muito alargado sobre terrenos camarários para entrega a promotores imobiliários, com a contrapartida da construção de equipamentos em benefício da autarquia. Agora, o superficiário, sem nada que o justifique, fica impossibilitado de renunciar à isenção do IVA na subsequente transmissão do seu direito de superfície e em clara desvantagem em relação a qualquer outro promotor que adquira um terreno, que nele construa um edifício e que posteriormente o aliene a sujeitos passivos tributados em IVA (neste caso, poderá renunciar à isenção).

Não obstante estas objecções de princípio à razoabilidade e adequação do novo regime da renúncia aos fins que visa, não podemos perder de vista o seu carácter meramente facultativo para o Estado português, quer na sua consagração no ordenamento interno, quer na definição das suas condições objectivas e subjectivas. Assim, a verificação do relevo legal daquelas objecções remete-nos necessariamente para a questão da compatibilidade do DL 21/2007 com as normas comunitárias do IVA, *maxime* com os princípios que regem o funcionamento do imposto. Ora, à plena vigência destes repugna, *prima facie*, qualquer disposição do direito interno dos Estados Membros que (i) trate de forma distinta situações que devam ter tratamento equivalente em sede de IVA ou que (ii) seja susceptível de introduzir distorções na concorrência entre os agentes económicos comunitários. E assim será, mesmo quando se esteja em presença de uma opção dos Estados membros, como bem nos lembra SALDANHA SANCHES<sup>9</sup>: “*a renúncia à isenção é tratada, pela jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo, como um direito subjectivo do contribuinte, sujeito a limitações (...) como todos os direitos subjectivos, mas um direito subjectivo do contribuinte*”.

É, pois, no confronto destes princípios que o DL 21/2007 deve ser julgado, e, em especial, através da resposta concreta a questões como as que de seguida formulamos que se deve aferir a validade dos seus preceitos:

- i. Está compreendida nos poderes outorgados aos Estados Membros pelo artigo 137º da Directiva nº 206/112/CE a possibilidade de se excluir do regime da renúncia uma modalidade de entrega de bens que seja, sob o ponto de vista económico, idêntica à transmissão da propriedade, como por exemplo, a transmissão de um direito de superfície?
- ii. A potencial distorção da concorrência decorrente de se distinguir positivamente uma modalidade de transmissão – a transmissão do direito de propriedade – em face de outra modalidade que pode ser economicamente idêntica – a transmissão de um direito de superfície de longo prazo - é tolerável, em face do princípio da neutralidade do IVA?
- iii. Em caso negativo, até que ponto podem os Estados Membros manter, a coberto da luta contra a evasão fiscal, a referida diferenciação, sem possibilidade de o sujeito passivo a evitar, demonstrando a idoneidade da transacção subjacente?
- iv. Estas restrições são proporcionais aos fins que visam?
- v. O mesmo se poderá afirmar relativamente às restrições à sublocação na relação locação/sublocação (a sublocação é uma locação) e às demais transacções vedadas?

<sup>9</sup> Cfr. *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 425-426



- vi. Estas restrições põem em causa o princípio geral do direito à dedução segundo o qual todas as restrições ao direito de dedução devem ser interpretadas de forma restritiva e reduzidas ao mínimo?
- *O contexto legislativo e a ratio do DL 21/2007*

A Directiva nº 2006/69/CE, de 24 de Julho

Como já vimos, a Directiva nº 2006/112/CE, de 28 de Novembro, confere aos Estados membros a faculdade de concederem o direito de renúncia relativamente à entrega de imóveis e às locações do mesmo tipo de bens (cfr. Artigo 137º e artigo 13º C da Sexta Directiva). Este diploma (que manteve a redacção da Sexta Directiva) prevê que sejam os Estados Membros a determinar as regras de exercício desta opção e confia-lhes ainda a tarefa de definirem o respectivo âmbito subjectivo ou objectivo de aplicação.

Por Proposta da Comissão Europeia e com o fim de combater a fraude e evasão fiscais na área do IVA, em particular, das transmissões e locações de imóveis, o Conselho aprovou a Directiva nº 2006/69/CE, de 24 de Julho. Pode ler-se no primeiro Considerando do Prêambulo dessa Directiva que, tendo em vista esta aspiração de lutar contra a fraude e evasão fiscais, a solução dos problemas relacionados com a opção pela tributação nas transacções de imóveis deveria ser colocada ao alcance de todos os Estados Membros, “mediante a integração das medidas consagradas nesta Directiva no articulado da Sexta Directiva.”

Acrescenta-se ainda aí que as medidas a adoptar pelos Estados devem ser proporcionadas e limitadas à resolução do problema em questão e, em concreto, que “Os Estados-Membros deverão poder intervir no que respeita ao valor das entregas, prestações de serviços e aquisições em circunstâncias específicas limitadas, de modo a garantir que não exista nenhuma perda de receitas fiscais através do recurso a partes associadas tendo em vista a obtenção de vantagens fiscais.”

No que concerne às transmissões e locações de imóveis, as medidas preconizadas resumem-se ao seguinte (aditamento dos números 6 e 7 ao ponto A do artigo 11º da Sexta Directiva):

*“6. A fim de evitar a fraude ou evasão fiscais, os Estados-Membros podem tomar medidas para garantir que o valor tributável relativo a uma entrega de bens ou prestação de serviços seja idêntico ao valor normal. Esta faculdade só será exercida relativamente às entregas de bens e prestações de serviços que envolvam laços familiares ou outros laços pessoais próximos, laços organizacionais, patrimoniais, associativos, financeiros ou jurídicos, definidos pelo Estado-Membro. Para efeitos do presente parágrafo, os laços jurídicos podem abranger as relações estabelecidas entre um empregador e um empregado ou a família deste ou quaisquer outras pessoas com ele estreitamente relacionadas.*

*O âmbito de aplicação do primeiro parágrafo é limitado aos seguintes casos:*

*a) Quando a contraprestação seja inferior ao valor normal e o destinatário da operação não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo do artigo 17.º;*

*b) Quando a contraprestação seja inferior ao valor normal e o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo do artigo 17.º e a operação esteja isenta ao abrigo*

do artigo 13.o ou da alínea b) do n.o 3 do artigo 28.o;

c) Quando a contraprestação seja superior ao valor normal e o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo do artigo 17.o

(...) Os Estados-Membros devem informar o Comité criado ao abrigo do artigo 29.o da introdução de quaisquer novas medidas nacionais que sejam adoptadas em aplicação do presente número.

Como facilmente se infere da leitura deste trecho legal, o âmbito dos dispositivos antiabuso previstos nesta Directiva é muito restrito e denota claramente a intenção de neutralizar, com precisão cirúrgica, algumas práticas que viabilizam o aproveitamento ilegítimo do IVA e de conter os efeitos nefastos que uma restrição ao direito à dedução de espectro mais alargado decerto acarretaria. As operações visadas têm contornos subjectivos muito claros: só interessam, para a aplicação do dispositivo antiabuso, as transacções entre pessoas ou entidades relacionadas. E, quanto a estas, apenas se aplicará o critério do valor normal relativamente a uma dada transacção, sempre que se verifique uma das condições enunciadas nas alíneas a) a c) dos números 6 e 7 ao ponto A do artigo 11º da Sexta Directiva que atrás transcrevemos.

Ora esta contenção do normativo comunitário contrasta vivamente com o manifesto pendor proibicionista do nosso regime interno, que veio acrescentar aos dispositivos antiabuso específicos insertos na referida Directiva um autêntico arsenal de exclusões para efeitos de renúncia, que operam *in limine* e se dirigem a todos os tipos abstractos de transacções imobiliárias que não consistam na mera transmissão da propriedade ou locação.

### Propósito e alcance do DL 21/2007

O préambulo do DL 21/2007 é esclarecedor quanto ao espírito que animou o legislador na sua feitura e quanto à medida da sua inspiração na referida Directiva nº 2006/69/CE.

O seu segundo parágrafo é particularmente eloquente (os sublinhados são nossos):

*“O presente decreto-lei procede à introdução na legislação do IVA de um conjunto de medidas destinado a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vêm verificando na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação, seguindo, nesta matéria, a experiência anteriormente adquirida e as melhores práticas adoptadas em outros Estados membros da União Europeia.*

*Com esse propósito, são revistas de forma substancial as regras da renúncia à isenção do IVA na locação e transmissão de bens imóveis abrangidas pelos n.os 30 e 31 do artigo 9.º do respectivo Código, sujeitando-se a renúncia à verificação cumulativa de algumas condições referentes ao imóvel e aos sujeitos passivos que podem intervir nessas operações. Sem pôr em causa a possibilidade de desoneração do imposto, por parte dos operadores económicos, quando os imóveis sejam por si utilizados em actividades tributadas, impõe-se, no entanto, certas restrições quanto à possibilidade de opção pela tributação, quando a actividade habitual dos intervenientes não confira um significativo direito à dedução do IVA suportado, salvo se essa actividade consistir na construção ou aquisição de imóveis para venda ou para locação.”*

Mais adiante, aduz-se ainda:

*“Para além de uma definição mais rigorosa das situações susceptíveis de renúncia à isenção, o regime prevê, nos casos de transmissão de imóveis com opção pela tributação, que o IVA seja devido ao Estado pelos respectivos*

*adquirentes. Por sua vez, no sentido de prevenir eventuais práticas que resultem numa fixação artificial do valor da transacção ou da locação com renúncia à isenção, passa a estabelecer-se que o respectivo valor tributável corresponde ao valor normal de mercado dessas operações, sempre que existam relações especiais entre os intervenientes e qualquer deles apresente limitações do direito à dedução. Estas duas medidas inserem-se, aliás, no quadro das possibilidades dadas aos Estados membros na Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio (Sexta Directiva do IVA), na sequência das alterações promovidas pela Directiva n.º 2006/69/CE, do Conselho, de 24 de Julho, que veio consagrar algumas medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto e a combater a fraude e a evasão fiscais.*

Do cotejo deste fragmento do preâmbulo do DL 21/2007 com o próprio texto da Directiva n.º 2006/69/CE, é forçoso concluir que, com a excepção das medidas referentes ao “valor normal de mercado” (claramente uma medida antiabuso) e à “inversão do sujeito passivo” no caso da renúncia, todas as restantes disposições referentes às condições subjectivas e objectivas que regulam o exercício da renúncia procedem da iniciativa do próprio legislador nacional, ao abrigo da margem de liberdade que lhe é conferida pelo citado artigo 137º da Directiva, e não dos ditames da Directiva n.º 2006/69/CE, que é bem mais frugal no seu quadro de restrições à opção pela tributação, como vimos.

Paradoxalmente, assume-se de forma expressa no mesmo preâmbulo que o escopo das alterações ao regime de renúncia à isenção é, tal como na Directiva n.º 2006/69/CE, o combate às situações de fraude, evasão e abuso na dedução do IVA em actividades imobiliárias e que esta iniciativa legislativa tem como pano de fundo as situações identificadas de aproveitamento ilegítimo do IVA em vultuosas transacções imobiliárias, “*segundo as melhores práticas europeias*”.

De resto, o que caracterizou este fenómeno de evasão ou elisão fiscal que inspirou este novo regime da renúncia e a Directiva que o antecedeu, foi precisamente a sua escala europeia e não meramente nacional. Porque foi, então, o nosso legislador mais além do que a Comissão neste domínio? Porque lançou ele um anátema fiscal inelutável sobre certos tipos de transacções que são em tudo similares à locação e à transmissão do direito de propriedade?

Não vislumbramos outro motivo para tamanha ruptura com as linhas gerais do anterior regime da renúncia que não se reconduza ao excesso de zelo que já nos habituámos a observar em matéria de disposições tributárias antiabuso, sobretudo no domínio dos impostos directos. Com efeito, em matéria de legislação tributária anti-fraude raras são as ocasiões em que o nosso legislador tem feito mais do que limitar-se a interditar, na lei, todas as condutas ou situações que, em abstracto, possam conduzir a resultados *fraudulentos*, numa lógica de mera indução generalizadora, que não admite prova da ausência de *fraus legis* e que acaba fatalmente por gerar disparidades de tratamento entre situações substancialmente idênticas.

Resta, porém, saber se, uma vez mais, aquele excesso de zelo se mostra inconciliável com a parcimónia que é exigida aos legisladores nacionais em matéria de legislação antiabuso pelas regras comunitárias do IVA e pela jurisprudência do TJCE

Como procuraremos demonstrar de seguida, estamos em presença de mais uma flagrante infracção às regras harmonizadas do IVA: em nossa opinião, o DL 21/2007 ofende, na

generalidade dos seus preceitos que extravazam do âmbito da citada Directiva, os princípios comunitários do IVA, designadamente o da neutralidade e do direito à dedução, bem como outros princípios gerais do direito comunitário e nacional como os da proporcionalidade e da prevalência da substância sobre a forma. Ficaremos, assim, em condições de responder às questões que anteriormente formulámos.

**Os princípios comunitários do IVA, a jurisprudência do TJCE e o quadro legal nacional da renúncia à isenção**

**Princípio da prevalência da substância sobre a forma e da igualdade tributária (equivalência económica e fiscal de direitos formalmente diversos)**

A primeira reserva que nos suscita o regime da renúncia, no que concerne às suas condições objectivas de aplicação, advém da prevalência que, em matéria de IVA, se entende dever ser conferida à substância económica de determinada operação em detrimento da forma que os seus intervenientes para ela hajam adoptado.

Como sabemos, sob o ponto de vista da tipologia dos seus elementos essenciais, nomeadamente a incidência objectiva, o IVA não se confina aos conceitos jurídicos que importa do direito privado, como o de transmissão de bens e prestação de serviços, estendendo os limites originais desses conceitos para abranger quaisquer operações que reputa serem economicamente homólogas. É o que sucede, v.g., com a afectação de bens de empresa aos fins privados do seu titular que, no IVA, se ficciona constituir uma transmissão de bens.

Deste modo, a distinção bem marcada entre os diferentes títulos em que se pode basear a cedência da utilização de um imóvel na perspectiva jurídico-civil, não tem paralelo no IVA, em especial na Sexta Directiva, a qual, no que respeita a isenções, se refere genericamente a *entregas de bens* e a *locações* ao definir o respectivo âmbito. A legislação do IVA adere fielmente a esta distinção, isentando como entregas de bens todas as operações sujeitas a IMT (transmissão do direito de propriedade, direito de superfície, usufruto, servidões, etc.) e, bem assim, as locações. Portanto, trata-as por igual ao isentá-las de IVA, mas vem agora discriminá-las no domínio do direito à renúncia.

O Acórdão do TJCE de 4 de Outubro de 2001 (Proc. C-326/99 “*Goed Wonen*”) a propósito de uma questão muito semelhante, mas em que a discriminação revertia em favor do sujeito passivo, veio esclarecer não ser admissível, em princípio, uma tal diferença de tratamento entre dois direitos relativos ao uso de coisa imóvel formalmente diversos, mas materialmente semelhantes:

*“2. O artigo 13.º, B, alínea b), e C, alínea a), da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição nacional que, para efeitos da aplicação da isenção do imposto sobre o valor acrescentado, permita equiparar à locação de bens imóveis a constituição, por um período acordado e em*

contrapartida de remuneração, de um direito real que confira ao seu titular um poder de utilização sobre um bem imóvel, como um direito de usufruto.

O respeito do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado bem como a exigência de aplicação coerente das disposições da Sexta Directiva, nomeadamente, a aplicação correcta, simples e uniforme das isenções previstas levam a que se equipare a concessão do referido direito real à locação, para efeitos da aplicação das supracitadas disposições. Com efeito, a equiparação à locação daquela modalidade de utilização de bens imóveis permite evitar que seja abusivamente constituído um direito a dedução do imposto pago a montante sobre bens imóveis, objectivo expressamente visado pelo artigo 13.º da Sexta Directiva.

Esta interpretação não pode ser infirmada pelo facto de o usufruto apresentar, no direito civil de vários Estados-Membros, características que o distinguem da locação. Com efeito, as particularidades em causa, que resultam da pertença destes institutos a categorias jurídicas distintas, são secundárias relativamente ao facto de, no plano económico, um direito como o direito de usufruto considerado e a locação apresentarem a característica comum essencial que consiste em conferir ao interessado, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito.”

Muito embora verse igualmente a dicotomia *locação/direitos reais limitados de gozo* na área do IVA, a questão concreta levada a juízo é a inversa da que aqui tratamos: o que se pretendia era saber se, no âmbito de uma isenção apenas aplicável à locação – naturalmente sujeita a interpretação restritiva no âmbito do IVA, por força do princípio da neutralidade - se deveria integrar uma operação de natureza jurídica diversa, a constituição de um usufruto sobre um bem imóvel.

Porém, atento o seu evidente perfil *geral e abstracto*, a solução firmada pelo TJCE, parece assentar que nem uma luva às situações da renúncia à isenção em que se excluem direitos reais de gozo limitados (superfície, usufruto) ou formas da locação (sublocação) do regime acessível apenas aos direitos *propriedade e arrendamento*. De facto, se, para efeitos de prevenção do abuso, os Estados podem equiparar um usufruto à locação para fins de isenção de IVA, contra a letra do artigo 137º da Directiva, que só a esta se refere, então, por identidade de razão e de coerência interna do imposto, o tratamento dispensado a dois direitos que *no plano económico* apresentem a característica comum essencial de “conferir ao interessado, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito” deve, em qualquer caso, e salvo por diferenças de regime ou efeitos jurídicos justificativas de tratamento distinto, ser *homogéneo*.

Como veremos, a circunstância de, no domínio da renúncia, estarmos em presença de uma *opção* do legislador não pode constituir causa da exclusão da ilicitude de uma solução legal que contenda com este princípio de igualdade de tratamento de situações *substancialmente idênticas*<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Além deste caso, outros há em que a identidade de substância se afigura manifesta. Assim, por exemplo, não vemos razão para uma distinção, no que concerne à dedução do IVA suportado por dois locadores de imóveis, entre obras que aumentam o VPT do locado em 40% e outras que o incrementam em 50%, sabendo-se que só após as segundas pode

## O princípio da neutralidade

Da neutralidade pode dizer-se ser aquela característica especial do IVA que consiste em incidir sobre todas as fases do circuito económico de um bem ou serviço e, concomitantemente, projectar os seus efeitos económicos exclusivamente na esfera do consumidor fiscal<sup>11</sup>. Sendo um princípio estruturante do imposto, qualquer entorse à neutralidade do IVA, resultante nomeadamente, da consagração de isenções incompletas do imposto, que permitem o surgimento do chamado IVA *oculto*, deve ser interpretada e aplicada de forma restritiva, tal como já em várias ocasiões foi reiterado pelo TJCE.

Reconhecendo esta “*vocação totalizante*”<sup>12</sup> do sistema do IVA, o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 241/86, concedia que “*as isenções estabelecidas nos n.ºs 30) e 31) do Código do IVA para a locação e transmissão de imóveis não constituem uma solução satisfatória em termos de neutralidade do imposto.*”, e assumia, deste modo, como sua missão implícita, a de atenuar os efeitos dessa falta de neutralidade.

Na mesma linha, no Acórdão “*Goed Wonen*”, o TJCE invoca igualmente o princípio da neutralidade como suporte da sua decisão de fazer equivaler, para efeitos de definição do âmbito da isenção em IVA, dois direitos imobiliários dissemelhantes no plano jurídico (a locação e o usufruto) mas convergentes nos seus efeitos económicos. Tal imperativo de neutralidade no campo do IVA levou, assim, o TJCE a rejeitar que uma empresa “A” que cedesse, a título de arrendamento, a posse de uma fracção de um prédio urbano a um sujeito passivo com uma actividade tributada em sede deste imposto fosse prejudicada, em termos de direito à dedução do IVA, relativamente a uma empresa “B” que, *ceteris paribus*, cedesse o uso de uma fracção do mesmo prédio a título de usufruto temporário.

Pois bem: transposta para o contexto do direito à renúncia à isenção, a consideração desta jurisprudência no exame sobre as condições objectivas de gozo desse direito só poderia ser impedida, a nosso ver, pelo carácter *opcional* da consagração legal desse direito, o que poderia, em tese, legitimar os Estados Membros a fixar discricionariamente as condições do seu exercício. Essa não é, porém, a opinião do TJCE: mesmo quando exercem essa opção, os Estados Membros têm de coibir-se de a modelar legislativamente de uma forma tal que possa pôr em causa o dito princípio da neutralidade. Esta orientação ficou bem impressa no Acórdão daquele Tribunal de 12 de Janeiro de 2006 (Processo C-246/04 “*Waldburg contra Finanzlandesdirektion für Oberösterreich*”), cujas principais conclusões, pela sua pertinência para a nossa análise, importa reter<sup>13</sup>:

---

haver renúncia à isenção.

<sup>11</sup> Como nos explica XAVIER DE BASTO, “*ao IVA, operando pelo método do crédito de imposto (...) é geralmente apontada a vantagem de resistir bem ao teste da neutralidade: não introduz distorções na organização da produção, isto é, é neutro perante o grau de integração das indústrias e perante o modo como o valor acrescentado se distribui pelos diferentes estádios de produção*”, in *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, CEF, Lisboa 1991, p. 52.

<sup>12</sup> Na expressão feliz de SALDANHA SANCHES, *op. cit.* p. 423.

<sup>13</sup> Outras conclusões revestem igual importância para a presente análise:

32. O princípio da neutralidade fiscal a que foi dada expressão no artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), e que é, aliás, inerente ao sistema comum do IVA, como também recordam os quarto e quinto considerandos da Sexta Directiva, implica que todas as actividades económicas devam ser tratadas da mesma maneira (acórdãos de 20 de Junho de 1996, *Wellcome Trust*, C155/94, Colect., p. I3013, n.º 38, e *Belgocodex*, já referido, n.º 18). O mesmo sucede quanto aos operadores económicos que efectuem as mesmas operações (acórdão de 7 de Setembro de 1999, *Gregg*, C216/97, Colect., p. I4947, n.º 20).

33. A este propósito, o Tribunal de Justiça declarou que o princípio da neutralidade fiscal se opõe, nomeadamente, a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., designadamente, acórdãos de 11 de Outubro de 2001, *Adam*, C267/99, Colect., p. I7467, n.º 36; de 23 de Outubro de 2003, *Comissão/Alemanha*, C109/02, Colect., p. I12691, n.º 20, e de 26 de Maio de 2005, *Kingscrest Associates e Montecello*, C498/03, Colect., p. I4427, n.º 41).

35. Cabe, pois, responder à primeira questão que os Estados Membros, quando concedem aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação prevista no artigo 13.º, C, da Sexta Directiva, podem distinguir consoante a natureza das operações ou as categorias dos sujeitos passivos desde que respeitem os objectivos e os princípios gerais da Sexta Directiva, designadamente o princípio da neutralidade fiscal e a exigência de aplicação correcta, simples e uniforme das isenções previstas.

44. Em conformidade com o artigo 13.º, B, da Sexta Directiva, os Estados Membros isentam as locações de bens imóveis nas condições que estabelecem com o objectivo de assegurar a aplicação correcta e simples da isenção e prevenir qualquer eventual fraude, evasão ou abuso. A decisão de um Estado Membro, por aplicação do artigo 13.º, C, desta directiva, de restringir o alcance do direito de optar pela tributação das locações de bens imóveis pode ser justificada, designadamente, pelos mesmos objectivos.

45. No entanto, tal decisão deve respeitar o princípio da neutralidade, recordado nos n. os 32 a 34 do presente acórdão. (...)

---

“27. Segundo jurisprudência assente, a tributação das operações de locação é uma faculdade que o legislador concedeu aos Estados Membros em derrogação à regra geral estabelecida no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, segundo a qual as operações de locação estão isentas de IVA. Portanto, o direito à dedução não se exerce de forma automática neste contexto, mas unicamente se os Estados Membros tiverem utilizado a faculdade referida no artigo 13.º, C, da Sexta Directiva e desde que os sujeitos passivos exerçam o direito de opção que lhes foi concedido (v. acórdão de 9 de Setembro de 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C269/03, Colect., p. I8067, n.º 20).

29. Daí resulta que os Estados Membros gozam de um amplo poder de apreciação no âmbito das disposições do artigo 13.º, C, da Sexta Directiva. Com efeito, cabe-lhes apreciar se é conveniente instaurar ou não o direito de opção, consoante o que considerarem oportuno em função do contexto existente no seu país num determinado momento (v. acórdãos de 3 de Dezembro de 1998, *Belgocodex*, C381/97, Colect., p. I8153, n. os 16 e 17; de 3 de Fevereiro de 2000, *Amengual Far*, C12/98, Colect., p. 1527, n.º 13, e de 4 de Outubro de 2001, «*Goed Wonen*», C326/99, Colect., p. I6831, n.º 45).

30. Por conseguinte, ao exercerem o seu poder de apreciação relativo ao direito de opção, os Estados Membros podem igualmente isentar determinadas operações ou determinadas categorias de sujeitos passivos do âmbito de aplicação deste direito.

31. Contudo, como salienta correctamente a Comissão, quando os Estados Membros usarem da faculdade de restringir o alcance do direito de opção e de determinar as modalidades do seu exercício, devem respeitar os objectivos e os princípios gerais da Sexta Directiva, designadamente o princípio da neutralidade fiscal e a exigência da aplicação correcta, simples e uniforme das isenções previstas (v., neste sentido, acórdãos de 11 de Junho de 1998, *Fischer*, C283/95, Colect., p. I3369, n.º 27, e «*Goed Wonen*», já referido, n.º 56).

47. Assim, pode existir violação do princípio da neutralidade fiscal se uma associação desportiva que tem como objecto estatutário o exercício ou a promoção da educação física não tiver a possibilidade de optar pela tributação, quando tal possibilidade existe para outros sujeitos passivos que exercem actividades semelhantes e que se encontram portanto, em concorrência, com as da dita associação.

Ao instituírem a possibilidade de renúncia à isenção, os Estados Membros não gozam, assim, de uma margem de manobra irrestrita, estando sempre imanente à sua actividade legislativa e administrativa a observância dos princípios comunitários referenciados. Ora, a esta luz, afigura-se evidente que o nosso legislador foi muito além do pretendido pela Comissão no recorte legislativo das condições de acesso à renúncia, ao colocar em pólos opostos direitos sobre imóveis com implicações económicas muito semelhantes. Por outro lado, e como já se demonstrou, os efeitos discriminatórios dessa opção legislativa não são meramente teóricos e o quadro regulamentar da faculdade de renúncia à isenção é complexo e, por vezes, ininteligível.

### O princípio da proporcionalidade

A despeito de repudiarmos este proibicionismo injustificado e segregativo, temos que reconhecer que as modificações operadas no regime da renúncia procedem, sobretudo, de um intuito de reprimir práticas tidas por abusivas e que este objectivo constitui um dos fundamentos da licitude de eventuais violações dos princípios comunitários em matéria tributária, tal como o TJCE tem reconhecido quando chamado a pronunciar-se sobre o tema<sup>14</sup>.

O que, *in casu*, dificilmente se compreende é que, por um lado, o DL 21/2007 seja muito mais restritivo do que a referida Directiva quando se sabe que os dois diplomas partilham das mesmas motivações e que, por outro, o primeiro procure responder a essas motivações de uma forma excessiva e desproporcionada, presumindo *juris et de jure* o carácter abusivo de determinadas transacções, sem curar de saber em que contexto são realizadas e sem possibilitar a prova da sua legitimidade.

Assim, se confrontarmos a identidade de fins com a disparidade dos meios previstos na Directiva 2006/69/CE e no DL 21/2007, não podemos senão, *a priori*, presumir o carácter *desproporcionado* deste último. Não cremos que as idiosincrasias do sector imobiliário em Portugal e do comportamento dos seus agentes justificassem um alargamento tão pronunciado do quadro de restrições consignado naquela Directiva, sobretudo se tivermos em conta que esta surgiu após aturados estudos da Comissão sobre o funcionamento concreto dos regimes de renúncia nos vários Estados Membros. O rigor e a precisão na definição do âmbito das exclusões propostas na Directiva demonstram uma evidente preocupação com a adequação dos meios utilizados aos fins de prevenção do abuso, que não tem paralelo no DL n.º 21/2007. Esta desproporção de meios para combate ao abuso no campo das operações imobiliárias patenteada no novo regime, não se resume apenas à interdição de certas operações imobiliárias ou de formas de realização dessas operações

<sup>14</sup> Veja-se, por todos, o Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006 (Proc. N.º C-255/02, *Halifax PLC*).



imobiliárias, independentemente de tais operações se revelarem substancialmente idênticas às autorizadas, mas também, e sobretudo, ao carácter inelutável dessas exclusões objectivas e subjectivas, que não podem ser removidas mediante prova da não verificação de qualquer abuso.

Ou seja, um superficiário e um proprietário, envolvidos numa operação com idênticos contornos e movidos pelo mesmo propósito, achar-se-ão, inexoravelmente, em condições fiscais distintas, sem que ao primeiro seja dada qualquer possibilidade de aceder às que estão na disponibilidade do segundo.

É verdade que a *ratio* antiabuso das disposições consagradas na Directiva 2006/69/CE é mais manifesta nestas do que nas ditas exclusões, privativas do nosso regime da renúncia, pois naquelas é possível divisar com grande clareza a existência de elementos que remetem para uma presunção de *intencionalidade abusiva* dos intervenientes nas operações, a saber, o requisito do *valor inferior ou superior ao valor normal das operações* e das *relações especiais* entre esses intervenientes. Mas, como já vimos, é incontestável que a mesma *ratio* está subjacente às ditas exclusões *extravagantes* e que na prática estas funcionam como aquelas, ao prescreverem para situações materialmente idênticas um tratamento oposto em sede de IVA – ainda que esse tratamento se obtenha por *opção*.

Mais: a sua desmesurada amplitude e o seu alheamento de uma intencionalidade *defraudatória* acentuam a gravidade da impossibilidade de prova de ausência de abuso que decorre da técnica legística utilizada no novo regime da renúncia, ie., uma simples delimitação negativa objectiva e subjectiva do regime excepcional da renúncia à isenção<sup>15</sup>, que, a nosso ver, opera do mesmo modo que um conjunto de *presunções iuris et de iure* de transacções abusivas (isto é, à partida, a transmissão de um direito de superfície considera-se abusiva; outro corolário não nos parece possível face à quase identidade substancial, em IVA, entre a transmissão da propriedade e de um direito de superfície).

Isto posto, afigura-se-nos que a manutenção do regime nos seus termos actuais aparenta violar, igualmente, o princípio da proporcionalidade na sua acepção tributária, tanto no plano comunitário como no plano nacional.

Neste primeiro plano, a densificação do dito princípio, especialmente em matéria de prevenção do abuso, tem vindo a ser concretizada com o contributo de um acervo já vasto de jurisprudência do TJCE. De um modo geral, o TJCE tem vindo a consolidar uma definição homogênea deste princípio para fins do direito fiscal comunitário, transversal aos

---

<sup>15</sup> Fazemos nossas as palavras de Gustavo LOPES COURINHA, quando este autor nos alerta para os perigos deste tipo de reacção a situações de abuso: “*Acréscce finalmente a questão da não proporcionalidade da reacção em face da situação, a qual pode ser particularmente estreita (e certamente mais segura) mas dificilmente eficaz a longo prazo, ou demasiado ampla e, neste último caso, abrangerá actos e operações inteiramente legítimos até então, muito em especial quando abstrai do elemento intencional da transacção – a transacção passa a ser tipificada e tributada ainda que não vise um ganho fiscal indevido, ou mesmo que o contribuinte não pretenda qualquer ganho fiscal*” (in *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 98).

vários impostos<sup>16</sup>. No que tange, em especial, à aplicação desse princípio às disposições fiscais antiabuso introduzidas pelos Estados Membros e sindicáveis pelo TJCE, estas devem reunir dois requisitos essenciais: *adequação* aos fins visados e *inaplicabilidade* em caso de prova do carácter não abusivo da operação ou operações visadas (que acaba por ser decorrência do primeiro).

Quanto ao primeiro requisito, cumpre destacar as conclusões do TJCE no seu Acórdão de 27 de Setembro de 2007 (Proc. C-409/04):

*“52. Em segundo lugar, em relação ao princípio da proporcionalidade, importa recordar que o Tribunal de Justiça decidiu, no n.º 46 do acórdão Molenbeide e o., já referido, que, em conformidade com este princípio, os Estados Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objectivo prosseguido pelo direito interno, causem o menor prejuízo possível aos objectivos e aos princípios decorrentes da legislação comunitária em causa.”*

No mesmo sentido, o Acórdão de 27 de Setembro de 2007 (Proc. C-101/05 *Skatteverket*):

*“56. Para poder justificar-se, uma medida restritiva deve respeitar o princípio da proporcionalidade, no sentido de que deve ser adequada a garantir a realização do objectivo que prossegue e não deve ultrapassar o necessário para o alcançar (v., designadamente, acórdão de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 28).*

O segundo requisito foi também já desenvolvido em vários Acórdãos, de forma mais ou menos exaustiva. Assim, no Acórdão do Caso *Skatteverket* acima citado, o TJCE vem dizer no seu parágrafo 59: “ (...) nesse contexto, o Tribunal já afirmou que o contribuinte não deve, a priori, ser impedido de fornecer documentação relevante que permita às autoridades fiscais do Estado Membro em causa, verificarem, de forma clara e precisa, de que não tenciona evitar ou evadir-se ao pagamento dos impostos devidos (vd. sobre este assunto, Casos C-254/97, *Baxter e Outros*, parágrafos 19 e 20, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, parágrafo 25<sup>17</sup>).

Porém, foi na sua decisão de 13 de Março de 2007 (Proc. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue*), em que o que estava em causa era a compatibilidade das normas sobre subcapitalização vigentes no Reino Unido com o direito comunitário, que o TJCE foi mais a fundo na definição da fronteira da licitude das normas antiabuso no confronto com o princípio da proporcionalidade. Retemos, com particular relevância para a matéria em análise, a conclusão inserta no parágrafo 82 da decisão (lamentando, contudo a infeliz tradução!):

*“Como o advogado-geral referiu no n.º 67 das suas conclusões, deve considerar-se que uma legislação nacional que se baseia numa análise de elementos objectivos e verificáveis para determinar se uma transacção é um expediente puramente artificial montado apenas para efeitos fiscais não ultrapassa o necessário para evitar práticas abusivas, quando, em primeiro lugar, em cada um dos casos em que não pode ser excluída a existência desse expediente, seja*

<sup>16</sup> Veja-se, por exemplo, as referências efectuadas pelo TJCE ao já citado Caso *Halifax* no seu Acórdão de 12 de Setembro de 2006 (Proc. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*).

<sup>17</sup> Tradução nossa da versão inglesa do Acórdão

*dada a possibilidade ao contribuinte, sem o sujeitar a exigências administrativas excessivas, de apresentar elementos relativos às eventuais razões comerciais por que essa transacção foi celebrada.”*

Os Juízes do TJCE não se limitam, desta feita, a repisar o que já vinha sendo sustentado em anteriores acórdãos - ou seja, de que uma legislação que se baseia em elementos objectivos para determinar se uma transacção é abusiva deve conceder ao sujeito passivo a possibilidade de provar que essa transacção foi efectuada por razões comerciais - mas vão mais longe, ao ressaltarem que, para apresentar essa prova, o contribuinte não deve ter que arrostar com um fardo administrativo excessivo, assim inviabilizando, na prática, essa faculdade de ilisão da presunção de *carácter abusivo* que a lei em causa lhe possa conferir. Daqui flui inevitavelmente que o nosso regime da renúncia, pela amplitude das exclusões que comporta e, *maxime*, pelo carácter irreversível das presunções de abuso fiscal que consagra, não observa esta regra comunitária da proporcionalidade. Com efeito, no caso em apreço nem sequer se revela necessário percorrer a derradeira etapa proposta pelo tribunal para o *teste* da proporcionalidade, qual seja a de investigar os termos e condições que as legislações internas fixam para o afastamento das aplicação das normas antiabuso: a omissão desta possibilidade no dito regime é o bastante para sermos fatalmente levados a concluir nesse sentido.

Regressando ao domínio mais exíguo do nosso direito tributário interno, é ainda de todo o interesse verificar se, de algum modo, as disposições do novo regime aqui visadas coexistem pacificamente com as demais normas fiscais de âmbito nacional ou se, pelo contrário, colidem com outras regras instituídas que as precedam na hierarquia normativa constitucional, devendo, por isso, ser alteradas ou revogadas<sup>18</sup>.

No campo da incidência tributária, a regra é a de que quaisquer presunções admitem sempre prova em contrário (cfr. artigo 72º da Lei Geral Tributária). Como já comentámos, sob o ponto de vista técnico-jurídico só a muito custo se pode sustentar que exclusões do regime como as referentes aos direitos reais limitados ou à sublocação traduzem *presunções legais*, ainda que inilidíveis. No entanto, também já vimos que, numa perspectiva funcional, estas normas de delimitação negativa das isenções de IVA em causa, constituem verdadeiras presunções. Por outro lado, se é um dado que os preceitos que formam o regime da renúncia não traduzem normas de incidência (pois, na realidade, todas as operações nele contempladas estão sujeitas a IVA), é igualmente certo que o seu escopo é o de neutralizar o funcionamento de uma isenção, repristinando o regime geral de sujeição a IVA (que acaba, na prática, por ser excepcional) das transmissões e locações de bens imóveis. Nesse sentido, embora não se trate de normas de incidência *stricto sensu*, a verdade é que estas são disposições que vêm assegurar uma sujeição com pagamento de imposto – que merecem

<sup>18</sup> Sobre o princípio da proporcionalidade, impõe-se reconhecer que ele hoje constitui um limite, com dignidade constitucional, à própria actividade legislativa em matéria administrativa. As leis, como a que aqui se debate, que estabelecem deveres ou que restringem direitos em matéria tributária (falamos aqui da restrição do direito à renúncia a uma isenção) devem ser proporcionais no sentido propugnado por Diogo LEITE DE CAMPOS e Mónica LEITE DE CAMPOS (*Direito Tributário*, Almedina, 2º Ed., Coimbra, 2000, p. 230), observando requisitos de *adequação e necessidade*.

igualmente, nem que seja por interpretação extensiva, que lhes aplique a sobredita regra da possibilidade de ilisão da presunção fiscal<sup>19</sup>.

Por conseguinte, mesmo não estando prevista no regime da renúncia, a prova da inexistência de abuso numa transacção excluída do regime da renúncia mas que constitua uma entrega ou uma locação de bens nos termos previstos nos n.ºs. 30º e 33º do artigo 9º do Código do IVA, deverá estar sempre ao alcance do transmitente ou locador.

## Conclusão

Nos parágrafos anteriores, procurámos identificar e desenvolver os fundamentos que constituem a base jurídica sobre que assenta a nossa tese inicial de que o Decreto-Lei nº 21/2007 é, na generalidade dos seus preceitos originais (não inspirados na Directiva nº 2006/69/CE), ilegal face ao direito comunitário vigente. Concluída esta análise e em face das inúmeras evidências nesse sentido, não nos sobejam grandes dúvidas quanto a essa mesma ilegalidade.

A mesma opinião, já foi, aliás, sustentada em anteriores trabalhos - ainda que centrados em argumentação de cariz mais económico, mas não menos impressiva<sup>20</sup> - e têm sido em grande número as vozes que, no sector imobiliário, têm manifestado a sua preocupação pelo impacto negativo que o novo regime da renúncia está já a provocar nas respectivas actividades.

Acresce ainda que este regime constitui mais um factor de perda de competitividade do sector imobiliário nacional face ao da maioria dos nossos parceiros da EU. Na verdade, numa breve pesquisa efectuada com o objectivo de comparar a legislação homóloga de alguns Estados Membros da UE (concretamente França, Espanha, Reino Unido e Países Baixos), constatámos que o nosso regime de renúncia à isenção, além de ser o mais restritivo, se afigura ser o mais discriminatório e iníquo. Nos casos analisados, as operações imobiliárias ou se encontram sujeitas a IVA (nem se colocando, então, a

---

<sup>19</sup> A distinção entre *não incidência* e *isenção*, não suscita, em geral, grandes dúvidas. Como nos ensina Alberto XAVIER “*a não incidência decorre da não verificação de um elemento positivo do tipo legal do facto tributário ou da verificação de um seu elemento negativo – fenómenos que são por vezes objecto de preceitos meramente definitórios ou declarativos. A isenção dá-se quando, não obstante se ter verificado o facto tributário em todos os seus elementos, a eficácia constitutiva deste é paralisada originariamente pela ocorrência de um outro facto a que a lei atribui assim eficácia impeditiva*” (Cfr. *Manual de Direito Fiscal*, Reimpressão, Ed. Faculdade de Direito de Lisboa, 1981, Lisboa, p. 283). No entanto, a isenção e o instituto da renúncia à isenção têm peculiaridades que os distinguem da generalidade das situações de isenção. Em princípio, estas têm subjacente uma situação de *favor* fiscal, motivada por interesses públicos de valor superior à tributação impedida pela isenção normalmente com carácter temporário, ao passo que a isenção de IVA nas transmissões e locações de bens imóveis é estrutural ao próprio sistema do IVA e, como é sabido, acaba por revestir, na maior parte das situações, um efeito nefasto de não dedução do IVA suportado pelos agentes económicos que intervêm nessas operações, comprometendo, assim, a neutralidade do imposto. Por outro lado, sem a consagração legal da opção pela tributação, a isenção é *automática* e *irrenunciável*, tornando-se num verdadeiro agravamento fiscal. A renúncia a isenção é, assim, um dispositivo que visa repor uma situação de incidência efectiva de imposto a *jusante* para possibilitar a dedução de imposto a *montante*. Nesse sentido, deve ser vista como uma norma de incidência *lato sensu*, que fixa as condições em que um facto impeditivo a essa incidência não será desencadeado.

<sup>20</sup> Falamos concretamente do estudo de António BEJA NEVES e Afonso ARNALDO, *O Sector Imobiliário e o IVA – perspectivas de uma relação conturbada*, “Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal”, Ano I, nº 2, Almedina, Junho 2008, p. 95.

questão da renúncia à isenção) ou é conferida aos sujeitos passivos a opção pela tributação, sem a imposição de limites discriminatórios como os que acabámos de caracterizar. Em consequência, no que se refere ao impacto do IVA na actividade imobiliária, as empresas nacionais do sector estão agora em posição de clara desvantagem face às suas congéneres europeias.

Urge, assim, instar o nosso poder legislativo a alterar o Decreto-Lei nº 21/2007 no sentido de o alinhar com as ditas *melhores práticas comunitárias* – que são, como se viu, impropriamente glosadas no seu preâmbulo –, seja por via de uma chamada de atenção a quem efectivamente possa influir no exercício daquele poder, por via contenciosa ou ainda através de uma consulta directa à Comissão Europeia, para que esta se pronuncie sobre a questão. Tudo a bem da reposição da justiça e igualdade tributárias num sector já fustigado com o vendaval de uma crise global que, certamente, tardará em passar.

