

AS ISENÇÕES NO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO
Jurisprudência do Tribunal de Justiça e breves apontamentos
sobre as isenções nas operações imobiliárias

Margarida Reis (págs. 59/68 da
Revista)

Juíza do Tribunal Tributário de
Lisboa

Sumário: 1. Introdução; 2. O IVA em Portugal; 3. Caracterização Geral: A Técnica do Imposto; 4. Neutralidade do IVA; 5. As Isenções no IVA; 5.1. Aspectos gerais; 5.2. As isenções na DIVA; 5.3. Alguns aspectos relevantes da jurisprudência do Tribunal de Justiça (TJ) da União Europeia relativamente às isenções; 5.3.1 Carácter exaustivo do elenco de isenções constante na DIVA; 5.3.2 Conceito de direito europeu; 5.3.3 Carácter objectivo das isenções; 5.3.4 Interpretação literal (“estrita”) das isenções; 5.3.5 Margem de manobra dos EM na consagração do direito de opção pela tributação; 5.3.6 Interpretação do âmbito das derrogações; 5.4 As isenções no CIVA;

5.5 As operações imobiliárias; 5.6 A justificação para a isenção das operações imobiliárias; 5.7 Regime especial da opção pela tributação: um regime controverso; 6. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO

Tendo o presente colóquio por tema o direito fiscal português em contexto de globalização, e em particular, os desafios que se colocam à jurisdição tributária no âmbito do direito internacional e europeu, e atendendo à importância de que se reveste o imposto sobre o valor acrescentado no actual contexto de crise económica, dado tratar-se, como é sabido, de um imposto muito reditício¹, considerou-se oportuno escolher o mesmo como tema, recordando a propósito a questão das isenções, matéria de grande sensibilidade e que tem vindo a ser apontada como factor de distorção da eficácia do imposto.

Confirmando a oportunidade deste assunto é o facto de ter sido, entre outros, objecto da reflexão efectuada no Livro Verde Sobre o Futuro do IVA [COM(2010) 695 final] e da discussão lançada pelo mesmo².

¹ Cf. PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 4.ª edição, Coimbra: Livraria Almedina, 2009, pág. 25.

² A propósito da discussão lançada recorda-se, pela oportunidade e grande qualidade das comunicações apresentadas, a conferência “a Reforma do IVA – O Livro Verde da Comissão Sobre o Futuro do IVA” organizada pelo IDEFF (Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa - URL: www.ideff.pt), que teve lugar no passado mês de Março, aguardando-se com expectativa a publicação das mesmas.

Assim, na presente comunicação é feito um breve enquadramento do tema, uma curta sistematização dos aspectos considerados mais relevantes na jurisprudência do Tribunal de Justiça (TJ) da União Europeia, recordando-se por fim a polémica em torno do regime especial de opção pela tributação nas operações imobiliárias vigente em Portugal, até ao momento aquele que maior controvérsia tem gerado no nosso país.

Sem qualquer ambição de esgotar o tema, alinham-se assim os aspectos considerados mais relevantes, com o que mais não se pretende do que oferecer um elemento de apoio àqueles que, em circunstâncias nem sempre fáceis, aplicam e interpretam o direito tributário no seu labor diário.

2. O IVA EM PORTUGAL

Numa breve nota história, importa recordar que o Código do IVA entrou em vigor em 1/1/1986 (cf. art. 10.º, do DL 394-B/84, de 26/12), data em que se concretizou a adesão de Portugal à CEE, correspondendo as suas regras à transposição da vulgarmente designada Sexta Directiva CEE (Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977)³.

Na autorização legislativa concedida ao Governo para legislar em matéria do imposto sobre o valor acrescentado, constante no art. 22.º da

³ A propósito das vicissitudes da implementação do IVA em Portugal, cf. CORREIA, Arlindo – A Experiência Administrativa da Introdução do IVA. *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Coimbra: Livraria Almedina, 2008, p. 11-21.

Lei de Orçamento de Estado para 1984 (Lei n.º 42/83, de 31 de Dezembro), eram plasmados os princípios a ter em conta, designadamente:

- O imposto sobre o valor acrescentado ser elaborado de acordo com a estrutura da 6.^a Directiva da CEE, de 17 de Maio de 1977, tendo em conta o sistema jurídico-fiscal português;
- Tratar-se de um imposto geral sobre o consumo, incidindo sobre as pessoas singulares e colectivas que, de modo independente e com carácter de habitualidade, efectuem transmissões de bens ou prestações de serviços;
- Em obediência ao princípio do destino, sujeitarem-se à tributação as importações de bens, exonerando-se as exportações do imposto pago a montante;
- Ser um imposto plurifásico e de carácter não cumulativo, fraccionando o pagamento pelos vários intervenientes no processo produtivo através do método do crédito de imposto;
- Excluírem-se da sujeição a imposto o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, sendo concedida isenção a determinadas transmissões de bens e prestações de serviços de interesse colectivo, bem como a certas operações financeiras;

- Visar-se a protecção de um conjunto de bens essenciais de consumo, determinado com base na lista I do Código do Imposto de Transacções, ao qual se deveria conceder isenção, com reembolso do imposto pago a montante;
- Aplicarem-se três taxas, sendo uma reduzida até 10%, outra normal até 22% e uma terceira agravada até 40%;
- Poderem ser adoptados regimes especiais para os operadores de pequena dimensão e para a agricultura.

Importa ainda recordar que a Sexta Directiva foi entretanto revogada pela Directiva 2006/112/CE, habitualmente designada Directiva IVA (DIVA) [de 26/11/2006, relativa ao sistema comum do IVA], que veio reformular o texto da Sexta Directiva em termos sobretudo formais⁴.

3. CARACTERIZAÇÃO GERAL: A TÉCNICA DO IMPOSTO

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, plurifásico, que opera através do método de crédito de imposto (método indirecto substractivo ou *das facturas*) e que é assumido como sendo transitoriamente baseado no princípio de tributação no país de destino⁵.

⁴ No artigo 412.º da DIVA são referidas as únicas situações em que houve alterações à Sexta Directiva.

⁵ Sobre as características do imposto, cf. BASTO, José Xavier de – A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. N.º 164: (1991), págs. 26 e segs; PALMA, Clotilde Celorico – *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*. Coleção Teses. Coimbra: Livraria Almedina, 2010, págs. 43 e segs

Por força do método subtrativo indirecto os operadores económicos deduzem ao imposto referente às suas operações activas (venda de bens/prestação de serviços) o imposto que lhes foi facturado na compra de *inputs* da sua produção^{6 7}.

4. NEUTRALIDADE DO IVA

O aspecto que distingue este imposto dos impostos cumulativos ou em cascata é o de em princípio não introduzir distorções nos comportamentos dos agentes económicos, tanto do lado dos consumidores como do lado dos produtores⁸.

Quanto maior for a incidência do IVA e menor a variação das taxas menos interferência haverá nas escolhas dos agentes.

⁶ Sobre a técnica do imposto, cf. BASTO, José Xavier de – A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. N.º 164: (1991), pags. 26 e segs.

⁷ Esta técnica permite que a tributação se confine ao valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, “repartindo o encargo fiscal pelos sujeitos passivos” e produzindo “um efeito de anestesia fiscal”, permitindo ainda um “controlo cruzado entre os sujeitos passivos, dado que só se pode deduzir o IVA suportado com base numa factura ou documento equivalente passados na forma legal. Por outro lado “este método é um excelente meio de pré financiamento do imposto, atendendo a que, em princípio, todos os empresários que intervêm num ciclo económico adquirem a qualidade de cobradores, por conta do Estado, de uma parte do imposto”, possibilitando ainda assegurar “a neutralidade do imposto, evitando efeitos cumulativos ou em cascata, de imposto sobre o imposto” (cf. PALMA, Clotilde Celorico – *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*. Colecção Teses. Coimbra: Livraria Almedina, 2010, pág. 56).

⁸ Sobre esta questão, cf. BASTO, José Xavier de – A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. N.º 164: (1991), págs. 52 e segs. e ainda PALMA, Clotilde Celorico – *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*. Colecção Teses. Coimbra: Livraria Almedina, 2010, págs. 61 e segs.

O princípio da neutralidade tem vindo a ser repetidamente expresso em várias directivas⁹ como objectivo assumido da tributação em sede de IVA.

5. AS ISENÇÕES NO IVA

5.1. Aspectos gerais

Com relevância para uma correcta apreensão do mesmo, há que sublinhar que o conceito de isenção é distinto do de não incidência do imposto.

Recorrendo à definição que nos é dada pelo Professor Alberto Xavier¹⁰, a não incidência ocorre quando não se verifica o elemento positivo do tipo legal do facto tributário ou se verifica um seu elemento negativo, enquanto que quando há uma isenção verifica-se o facto tributário em todos os seus elementos, mas a respectiva eficácia constitutiva é paralisada originariamente pela ocorrência de um outro facto a que a lei assim atribui eficácia impeditiva.

⁹ Assim, no art. 2.º da Primeira Directiva do Conselho, de 11/04/1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios dispunha-se “O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Em cada transacção, o IVA, 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 que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.” A Primeira Directiva foi entretanto revogada pela DIVA [cf. Anexo XI, parte A, 1) da DIVA], que por sua vez acolheu esta definição de sistema comum de IVA no n.º 2 do seu art. 1.º.

¹⁰ Cf. XAVIER, Alberto – *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, reimpressão, Coimbra: Livraria Almedina, 1981, págs. 283-284.

As isenções no IVA justificam-se como forma de evitar efeitos regressivos, por exemplo, por razões sociais, ou ainda por dificuldades técnicas associadas ao cálculo do valor tributável das operações (caso das operações financeiras¹¹).

As isenções neste imposto têm uma lógica diferente das concedidas no âmbito dos impostos sobre o rendimento, porque nestes a isenção desonera o beneficiário do pagamento do imposto, o que não acontece nas isenções mais frequentes no IVA¹².

Com efeito, no IVA existem duas modalidades de isenções:

As **isenções completas, totais, ou plenas** que *conferem o direito à dedução do IVA suportado*, e que são *excepcionais*: o sujeito passivo (SP) não liquida imposto nas suas operações activas (transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas), e tem o direito a deduzir o IVA suportado.

São exemplos as isenções das exportações e das transmissões intracomunitárias de bens [cf. arts. 14.º CIVA e do RITI, 19.º, n.º 1, alínea b), I, do CIVA e 19.º, n.º 2, do RITI].

As **isenções incompletas, simples, ou parciais**, *não conferem o direito à dedução do IVA suportado*, e correspondem à generalidade das situações de isenção: o SP não liquida imposto nas suas operações

¹¹ Sobre esta matéria cf. PALMA, Clotilde Celorico – *Enquadramento das Operações Financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Cadernos IDEFF, n.º 13, Coimbra: Livraria Almedina, 2011.

¹² Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira – *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF, n.º 6, Coimbra: Livraria Almedina, 2006, págs. 219 e segs. e PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 4.ª edição, Coimbra: Livraria Almedina, 2009, págs. 142-143.

activas (transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas), mas não tem o direito a deduzir o IVA suportado.

São exemplo todas as isenções internas, previstas nos arts. 9.º e 53.º do CIVA.

Nas *isenções incompletas* quebra-se a cadeia de deduções, uma vez que o operador isento não pode deduzir o imposto suportado a montante.

Nestes casos fala-se num “imposto oculto” para significar que o imposto incluído nos bens utilizados pelo operador para a realização da sua actividade (*inputs*), não podendo ser deduzido, se incorpora no valor dos bens.

Donde estas isenções constituem um obstáculo à neutralidade do imposto.

Por outro lado, podem ser bastante penalizadoras para os SP que assim se vêm impedidos de deduzir o imposto que lhe é facturado.

5.2. As isenções na DIVA

A matéria referente às isenções vem prevista nos arts. 131.º a 166.º da DIVA, na qual encontramos isenções referentes a operações internas e a operações relacionadas com operações intracomunitárias e “internacionais” (importação, exportação, etc.).

Encontramos também isenções referentes a derrogações de que beneficiam vários países, designadamente Portugal [cf. arts. 377.º e 391.º do título XIII, anteriores arts. 13.º a 16.º do título X, art. 28.º do título XVI, e art. 28.º-C do título XVI-A da Sexta Directiva e pontos 2), 4), 7), 9), 10) e 13) da Parte B do Anexo X].

Prevê-se ainda a possibilidade de os Estados Membros concederem aos seus SP o *direito de optarem* pela tributação nas operações financeiras e nas operações imobiliárias [cf. art. 137.º DIVA].

A possibilidade de opção pela tributação (ou de renúncia à isenção) permite neutralizar os efeitos negativos da isenção, passando o SP que opta pela tributação a poder deduzir o imposto facturado nos seus *inputs*.

Nesta matéria a DIVA dá uma grande margem de manobra aos Estados Membros, que assim determinam as regras de exercício do direito de opção, podendo restringir o respectivo âmbito.

5.3. Alguns aspectos relevantes da jurisprudência do Tribunal de Justiça (TJ) da União Europeia relativamente às isenções¹³

O TJ tem emitido um grande número de acórdãos sobre questões relacionadas com o IVA (existem já mais de 400 acórdãos sobre este imposto¹⁴), revelando-se da maior importância a clarificação que dos mesmos resulta quanto à interpretação das normas de direito comunitário referentes às isenções em sede de IVA.

Sistematizam-se de seguida algumas das conclusões a que aquele Tribunal chegou relativamente a esta matéria.

¹³ Cf. sobre o assunto, com grande detalhe e do maior interesse, LAIRES, Rui – *Apontamentos Sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções do IVA*. Coimbra: Livraria Almedina, 2006, cuja sistematização aqui se segue no essencial; cf. ainda CUNHA, Patrícia Noiret – *Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Anotações ao Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado e Ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 2004, págs. 188-249.

¹⁴ Para uma listagem actualizada dos acórdãos relevantes organizados por tema, cf. PALMA, Clotilde Celorico – *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*. Colecção Teses. Coimbra: Livraria Almedina, 2010, págs. 780-792.

5.3.1 Carácter exaustivo do elenco de isenções constante na DIVA

As isenções previstas na Sexta Directiva/DIVA têm carácter exaustivo; os Estados-Membros (EM) não podem aumentar ou diminuir as categorias de isenções previstas, nem alterar o âmbito ou conteúdo das mesmas (cf. caso Comissão/Itália, [1989], proc. 203/87; caso Skatteministeriet contra Morten Henriksen, [1989], proc. 173/88; caso Comissão/Espanha, [1998], proc. C-124/96).

5.3.2 Conceito de direito europeu

Os conceitos a que as normas de isenção se reportam constituem noções próprias de direito europeu, não devendo os Estados Membros apreciar o seu conteúdo com base em conceitos congéneres que vigorem nas legislações internas, salvo quando a redacção das mesmas remeta expressamente para a definição constante das respectivas legislações (cf. caso Sinclair Collis, [2003], proc. C-275/01; caso "Goed Wonen", [2001], proc. C-326/99).

5.3.3 Carácter objectivo das isenções

As isenções são definidas em função das operações em causa independentemente da natureza das entidades que as pratiquem, salvo nos casos em que as normas de isenção estabeleçam expressamente qualquer condição de ordem subjectiva (cf. caso Klüger, [2001], proc. C-141/00).

5.3.4 Interpretação literal ("estrita") das isenções

As normas que na Sexta Directiva, e posteriormente na DIVA, prevêm isenções, por constituírem excepções ao princípio geral de

tributação da generalidade dos consumos de bens e serviços prosseguido pelo IVA, devem ser objecto de uma “interpretação estrita”, o que significa que se devem interpretar estritamente em harmonia com o *sentido literal* dos preceitos (cf. caso *Bulthuis-Griffioen*, [1995], proc. C-453/93, e caso *Klüger*, [2001], proc. C-141/00).

5.3.5 Margem de manobra dos EM na consagração do direito de opção pela tributação

Relativamente à possibilidade de os EM preverem a opção pela tributação, entendeu o Tribunal que os mesmos podem no exercício desta faculdade conceder aos beneficiários das isenções a possibilidade de renunciarem em todos os casos ou dentro de certos limites, ou ainda sob certas condições, podendo apreciar se é conveniente ou não instaurar o direito de opção, e revogar o mesmo depois de o terem instituído (cf. caso *Belgocodex*, [1998], proc. C-381/97).

No entanto, ao exercerem esta faculdade, os EM devem respeitar os princípios gerais da Sexta Directiva, e posteriormente na DVA, designadamente, o *princípio da neutralidade* e a exigência da aplicação correcta, simples e uniforme das isenções previstas (cf. caso *Fischer*, [1998], proc. C-283/95; caso "*Goed Wonen*", [2001], proc. C-326/99; caso *Waldburg*, [2006], proc. C-246/04).

O TJ especifica ainda que o princípio da neutralidade se opõe, nomeadamente, a que *prestações de serviços semelhantes que estejam em concorrência sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA* (cf. caso *Waldburg*, [2006], proc. C-246/04).

5.3.6 Interpretação do âmbito das derrogações

Quanto às derrogações, o TJ veio afirmar que neste âmbito os Estados Membros não podem introduzir novas isenções (cf. caso Comissão/Espanha, [1999], proc. C-414/97; caso Kerrut, [1986], proc. 73/85).

No entanto, e em homenagem ao princípio da aproximação progressiva das legislações, o Tribunal entende que os Estados-membros podem reduzir o âmbito de uma isenção mantida ao abrigo da norma transitória (do art. 371.º DIVA).

5.4 As isenções no CIVA

No CIVA as isenções nas operações internas são contempladas nos arts. 9.º (isenções nas operações internas) e 53.º (regime especial).

Por sua vez no art. 12.º CIVA regula-se em termos genéricos a renúncia às isenções, remetendo-se para diploma especial a regulação da renúncia no caso das operações imobiliárias (cf. n.º 6 do art. 12.º CIVA).

5.5 As operações imobiliárias

Uma vez que o regime especial de opção pela tributação relativamente às operações imobiliárias tem feito correr alguma tinta, recordemos brevemente os termos da polémica.

5.6 A justificação para a isenção das operações imobiliárias

No n.º 29 do art. 9.º CIVA prevê-se a isenção da locação de bens imóveis [cf. art. 13.º B alínea b) da sexta directiva / art. 135.º, n.º 1, alínea l), da DIVA].

A isenção relativamente às operações de locação justifica-se por razões de simplificação, pois tributar implicaria introduzir no sistema do IVA um número muito elevado de sujeitos passivos quando é conhecido que grande parte dos senhorios são particulares, que não teriam um “mínimo de organização” necessária para responder às obrigações acessórias associadas à qualidade de SP¹⁵.

Por sua vez no n.º 30 do art. 9.º, do CIVA, prevê-se a isenção das operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas (IMT).

A isenção das operações sujeitas a IMT tem fundamento nas derrogações previstas na DIVA [cf. ponto 9) da segunda parte do Anexo X da Directiva IVA].

A justificação desta isenção tem a ver com a intenção de não tributar em IVA operações que são tributadas em IMT, tendo estado subjacente a preocupação de não bulir com um imposto que constitui receita municipal.

Já quanto às isenções previstas na DIVA relativamente a operações referentes a *entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação depois da 1.ª ocupação* e entregas de bens imóveis

¹⁵ Cf. LIMA, Emanuel Vidal – *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, comentado e anotado*, 9.ª edição, Porto: Porto editora, 2003, págs. 254-255.

não edificados que não sejam entregas de terrenos para construção, a sua justificação tem por pressuposto o entendimento de que se devem tributar os imóveis novos e os terrenos em que estão implantados e isentar as transacções posteriores, sendo a primeira *ocupação* o critério para determinar se o imóvel é novo¹⁶.

Considera-se que os *imóveis novos* e os *terrenos para construção* são bens finais ou servem de meios de produção que devem ser tributados, e que após a primeira ocupação o processo produtivo desses bens acabou porque foram como que “consumidos”: a primeira entrega de um novo edifício a um consumidor final marca o fim do processo de produção (cf. memorando explicativo anexo à proposta de Sexta Directiva, apresentada pela Comissão ao Conselho em 29 de Junho de 1973)¹⁷.

Por outro lado, tem-se em conta que as transmissões de *imóveis novos* e de terrenos para construção são maioritariamente efectuadas por sujeitos passivos do imposto, que estão em condições de cumprir as obrigações acessórias do mesmo.

¹⁶ Cf. BASTO, José Xavier de – As Renúncias à Isenção em IVA. Slides de apoio à aula leccionada na pós-graduação avançada em direito fiscal: O IVA na União Europeia. Lisboa, IDEFF/FDL (2011).

¹⁷ Cf. BASTO, José Xavier de – As Renúncias à Isenção em IVA. Slides de apoio à aula leccionada na pós-graduação avançada em direito fiscal: O IVA na União Europeia. Lisboa, IDEFF/FDL (2011).

5.7 Regime especial da opção pela tributação: um regime controverso

O regime especial de renúncia à isenção nas operações imobiliárias em vigor, foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, que revogou o DL 241/86, de 20/08.

O regime do anterior DL 241/86 era bastante simples, exigindo-se apenas que fosse feita a prova da afectação total ou parcial às actividades que conferiam direito à dedução, que o direito à dedução não fosse exercido antes da celebração da escritura de transmissão ou de locação dos imóveis, que a afectação fosse mantida e que se cumprissem algumas obrigações acessórias contabilísticas e declarativas.

O regime aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro (alterado pelo art. 58.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12 que aprovou o OE para 2008 e pelo art. 78.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, que aprovou o OE para 2009) é bastante mais complexo, e tem por objectivo confesso o de fazer face a situações de fraude, evasão e abuso detectadas na realização de operações imobiliárias (cf. preâmbulo do diploma).

Dos artigos 2.º, 3.º e 4.º do regime aprovado por este diploma resultam condições objectivas, subjectivas e formais para que seja possível a renúncia à isenção.

Este regime tem sido criticado (NEVES/ARNALDO, 2008; BRAGA, 2008) pela sua índole restritiva, e designadamente por excluir a possibilidade de opção pela tributação:

- em operações de transmissão de direitos reais menores como o usufruto ou o direito de superfície;

- nas operações de sublocação que não envolvam instalações industriais;
- nos novos contratos de locação subsequentes a uma locação isenta;
- nos casos em que apenas parte do imóvel se encontre afectada a actividades tributadas.

As críticas têm também por objecto o facto de não se permitir que os sujeitos passivos façam a prova de que as operações que pretendem sujeitar a tributação não são operações fraudulentas (BRAGA, 2008; e antes da aprovação do regime, COURINHA, 2007).

Por exemplo, do art. 10.º do regime resulta a obrigação de regularização de uma só vez das deduções efectuadas nos casos em que um bem imóvel, ainda que não seja afecto a fins alheios à actividade do SP, não seja *efectivamente* utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos consecutivos, presumindo-se assim que nestes casos está afecto a uma actividade não tributada para efeitos de opção pela tributação. Ora, a não utilização efectiva pode acontecer por razões relacionadas com uma determinada conjuntura de mercado, alheias à vontade do operador, circunstância que deveria poder ser passível de prova por parte do mesmo¹⁸.

¹⁸ A propósito recorde-se o caso *Ampafrance SA*, proc. apensos C-177/99 e C-181/99 [2000], no âmbito do qual o TJ, a propósito da apreciação do sistema de exclusão do direito à dedução autorizado para França através da Decisão 89/487 do Conselho (acto comunitário que conclui ser inválido) considerou que “uma medida que consiste em excluir, por princípio, todas as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos do direito à dedução do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema do IVA posto em prática pela Sexta Directiva, quando meios adequados, menos atentatórios deste princípio do que a exclusão do direito à dedução em relação a certas despesas, são possíveis ou existem já na ordem jurídica nacional, não se mostra ser necessária para lutar contra a fraude e a evasão fiscais”, e como tal revela-se

Assim, é possível esgrimir argumentos válidos tanto em defesa da opção do legislador, como criticando a mesma.

As operações imobiliárias pela sua natureza envolvem tendencialmente valores elevados, pelo que a isenção é à partida penalizadora para os SP.

Se é verdade que o legislador dispõe nesta matéria de uma ampla margem de manobra, que lhe é conferida pela DIVA, e que está também em causa a preocupação legítima de evitar situações de fraude e abuso, o facto é que o TJ tem afirmado, como vimos, que o princípio da neutralidade se opõe a que prestações de serviços semelhantes que estejam em concorrência sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (cf. caso Waldburg, [2006], proc. C-246/04 e caso "Goed Wonen", [2001], proc. C-326/99).

O TJ também já afirmou que a noção de locação constante na sexta directiva (e na DIVA) é uma *noção de direito europeu* e é mais lata que a prevista nos direitos nacionais, sendo sua característica fundamental o facto de “conferir ao interessado, por um período acordado e em contrapartida de uma remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o proprietário e de excluir outra pessoa do benefício desse direito”.

contrária ao princípio da proporcionalidade, e acrescenta: “no estado actual do direito comunitário, uma legislação nacional que exclui do direito à dedução do IVA as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos sem que seja possível ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude ou de evasão fiscais a fim de beneficiar do direito à dedução não constitui um meio proporcionado ao objectivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais e afecta excessivamente os objectivos e princípios da Sexta Directiva”.

E concluiu que “o respeito pelo princípio da neutralidade do IVA assim como a aplicação correcta simples e uniforme das isenções previstas na sexta directiva, levam a que se equipare um direito como o usufruto à locação para efeitos de aplicação” das regras de isenção e renúncia da DIVA (cf. caso "Goed Wonen", proc. C-326/99 parágrafos 55 e 56).

Atenta a jurisprudência invocada, não podemos deixar de concluir que o diploma em apreço é restritivo, não levando devidamente em conta a noção ampla de locação preconizada pelo TJ.

6 CONCLUSÕES

Como foi já referido, o recurso às isenções cria uma perturbação indesejável, desvirtuando objectivos de simplicidade e neutralidade pretendidos com o IVA. Este aspecto é, aliás, reafirmado na reflexão recentemente feita no Livro Verde Sobre o Futuro do IVA [COM(2010) 695 final]¹⁹.

Com efeito pretendendo-se com este imposto afectar o menos possível os operadores económicos nas várias fases do circuito económico, as isenções constituem um factor de perturbação, passível de introduzir imposto “oculto” e defraudar os objectivos de neutralidade, pois sempre que é dada uma isenção o operador económico é tratado

¹⁹ Assim, reafirma-se que “um sistema de IVA com uma base de incidência ampla, de preferência com uma taxa única, aproximar-se-ia do ideal”, mais se referindo que “as isenções são contrárias ao princípio do IVA como um imposto de ampla base de incidência. A pertinência de muitas isenções actuais é questionável. Alargar a base de incidência mediante a redução do número de isenções permitiria reforçar a eficácia e a neutralidade do imposto, constituindo uma alternativa válida ao aumento das taxas de IVA” de um imposto de consumo que permite minimizar os custos de conformidade”.

como um consumidor final, quebrando-se a cadeia de deduções que constitui peça chave na técnica de crédito de imposto.

Idealmente, todas as operações abrangidas pela incidência do IVA deveriam ser tributadas de forma a potenciar as vantagens de simplicidade e neutralidade da técnica do crédito de imposto²⁰.

Relativamente às operações imobiliárias a falta de harmonização nesta matéria explica-se possivelmente pela própria natureza das operações: estando em causa bens imóveis (por natureza fixos/inamovíveis), a distorção introduzida pelas isenções tenderá a circunscrever-se ao espaço interno de cada EM.

Por outro lado a matéria das isenções gera muita conflitualidade, e como nos dizem POIARES MADURO e ANTÓNIO FRADA (2008) uma parte substancial dos reenvios prejudiciais feitos para o TJ em matéria de elisão fiscal resulta da existência de isenções, ficando a impressão de que se as isenções previstas pelo sistema comum de IVA não existissem, as operações de elisão não teriam lugar (cf. POIARES MADURO e ANTÓNIO FRADA, 2008, p. 123).

Sendo a possibilidade de opção pela tributação uma forma de superar as desvantagens da introdução de isenções, seria desejável que o acesso a este mecanismo fosse *simples* e o *pouco restritivo*, não sendo nesse sentido que vai a DIVA.

²⁰ Cf. sobre as operações imobiliárias, CNOSSEN, Sijbren, – Improving the VAT Treatment of Exempt Immovable Property in the European Union, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series. WP 10/19. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation, September 2010.

Seria importante pelo menos harmonizar mais a matéria da renúncia às isenções, assumindo a união uma estratégia mais clara quanto a esta questão.

No entanto, e como certo, temos apenas que a problemática das isenções no IVA continuará seguramente a ser objecto de muita reflexão e polémica.

LISTAGEM DOS ACÓRDÃOS DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA CITADOS²¹

- Acórdão de 21 de Fevereiro de 1989, no proc. 203/87 (Acção por incumprimento). Comissão das Comunidades Europeias contra República Italiana;
- Acórdão de 13 de Julho de 1989, no proc. 173/88 (Pedido de decisão prejudicial: Højesteret - Dinamarca). Skatteministeriet contra Morten Henriksen;
- Acórdão de 11 de Agosto de 1995, no proc. C-453/93 (pedido de decisão prejudicial: Gerechtshof Amsterdam - Países Baixos). . Bulthuis-Griffioen contra Inspecteur der Omzetbelasting;
- Acórdão de 7 de Maio de 1998, no proc. C-124/96 (Acção por incumprimento). Comissão das Comunidades Europeias contra Reino de Espanha;

²¹ O texto integral de todos os acórdãos citados pode ser obtido através da internet, na base de dados EUR-Lex, URL: <http://eur-lex.europa.eu/pt/index.htm>.

- Acórdão de 11 de Junho de 1998, no proc. C-283/95 (Pedido de decisão prejudicial: Finanzgericht Baden-Württemberg - Alemanha). Karlheinz Fischer contra Finanzamt Donaueschingen;
- Acórdão de 3 de Dezembro de 1998, no proc. C-381/97 (Pedido de decisão prejudicial: Tribunal de première instance de Nivelles - Bélgica). Belgocodex SA contra Estado Belga;
- Acórdão de 4 de Outubro de 2001, no proc. C-326/99 (Pedido de decisão prejudicial: Hoge Raad der Nederlanden - Países Baixos). Stichting "Goed Wonen" contra Staatssecretaris van Financiën;
- Acórdão de 10 de Setembro de 2002, no proc. C-141/00 (Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha). Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH contra Finanzamt für Körperschaften I in Berlin;
- Acórdão de 12 de Junho de 2003, no proc. C-275/01 (pedido de decisão prejudicial: House of Lords - Reino Unido). Sinclair Collis Ltd contra Commissioners of Customs & Excise;
- Acórdão de 12 de Janeiro de 2006, no proc. C-246/04 (Pedido de decisão prejudicial: Verwaltungsgerichtshof - Áustria). Turn- und Sportunion Waldburg contra Finanzlandesdirektion für Oberösterreich.

BIBLIOGRAFIA

BASTO, José Xavier de – A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional. Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. N.º 164: (1991).

BASTO, José Xavier de – As Renúncias à Isenção em IVA. Slides de apoio à aula leccionada na pós-graduação avançada em direito fiscal: *O IVA na União Europeia*. Lisboa, IDEFF/FDL (2011).

BRAGA, António Pedro – Da incompatibilidade com os princípios harmonizados do novo regime da renúncia à isenção de IVA nas operações imobiliárias. Fiscalidade. Coimbra: Coimbra editora. N.º 34: (2008) Abril-Junho p. 83-106.

COURINHA, Gustavo Lopes – Da possibilidade de uma norma especial antiabuso em sede de renúncia à isenção de IVA nas operações imobiliárias. Fiscalidade. Coimbra: Coimbra editora. N.º 23: (2005) Julho - Setembro p. 59-64.

LAIRES, Rui – *Apontamentos Sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções do IVA*. Coimbra: Livraria Almedina, 2006.

LIMA, Emanuel Vidal – *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, comentado e anotado*, 9.ª edição, Porto: Porto editora, 2003.

MADURO, António Poiares, SOUSA, António Frada de – A jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre Práticas Abusivas no Sistema Comum de IVA. *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Coimbra: Livraria Almedina, 2008, p. 119-154.

MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira – *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF, n.º 6, Coimbra: Livraria Almedina, 2006.

NEVES, António Beja e ARNALDO, Afonso – O sector imobiliário e o IVA. Perspectivas de uma relação conturbada. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Coimbra editora. Ano I, N.º 2: (2008) Junho p. 95-127.

PALMA, Clotilde – Vicissitudes da renúncia à isenção das operações imobiliárias em IVA. Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 486/09, de 25 de Novembro de 2009. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Coimbra editora. Ano III, N.º 1: (2010) Março p. 359-370.

PALMA, Clotilde Celorico – *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*. Colecção Teses. Coimbra: Livraria Almedina, 2010.

PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 4.ª edição, Coimbra: Livraria Almedina, 2009.