



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O IVA no Setor Imobiliário

A renúncia à isenção do IVA: uma mudança de paradigma?

Sofia Machado Fernandes

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O IVA no Setor Imobiliário

A renúncia à isenção do IVA: uma mudança de paradigma?

Sofia Machado Fernandes

Sob orientação do Senhor Professor Doutor Miguel Correia

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024

À minha avó Felícia.

Agradecimentos

Ao Doutor Miguel, por tanto me compreender, auxiliar e orientar da melhor forma possível. Pela enorme disponibilidade e atenção que demonstrou e por sempre ter uma palavra de apoio que me permitia continuar. Foi um gosto enorme partilhar o desenvolvimento deste estudo com o meu Orientador.

Aos meus pais, por toda a paciência, apoio, e incentivo. Por serem sempre o meu porto-seguro e a minha inspiração.

À minha família, e aos Meus, que são o meu amparo de todos os dias: João António, Guigui, Cardoso, Inês, Rita, Sofia, Maria, Sara, Bia, Catarina, Kapinhas.

Resumo

O tratamento das operações imobiliárias em sede de IVA tem sido, de forma recorrente, objeto de acesa discussão no nosso país, atenta a incerteza e a insegurança que muitos dos conceitos e condições ínsitos ao regime do IVA aplicável ao setor comportam. O *status quo* normativo tem-se refletido em decisões administrativas e jurisprudenciais que são alvo de críticas e alterações constantes.

Nesse sentido, e em face, também, da dimensão de custos que este tipo de realidades envolve, impõe-se realizar um estudo aprofundado de um dos componentes do regime que se tem demonstrado particularmente controverso, nomeadamente, o da renúncia à isenção do IVA, com o objetivo de salvaguardar, tanto quanto possível, as legítimas aspirações dos sujeitos envolvidos nestas operações e, concomitantemente, a saúde do erário público.

Deste modo, propomo-nos a identificar os elementos do regime que consideramos dever ser alvo de alterações, procurando, tanto quanto possível, fornecer recomendações nesse sentido.

Palavras-chave: IVA; Operações Imobiliárias; Isenções de IVA; Renúncia às Isenções de IVA; Direito à Dedução do IVA.

Abstract

The VAT treatment of real estate transactions has repeatedly been the subject of heated discussion in our country, given the uncertainty and insecurity that many of the concepts and conditions inherent in the VAT regime applicable to the sector entail. The regulatory *status quo* has been reflected in administrative and case law decisions that are the subject of constant criticism and change.

In this sense, and also in view of the scale of the costs involved in this type of reality, it is necessary to carry out an in-depth study of one of the components of the regime that has proved particularly controversial, namely the waiver of exemption from VAT, with the aim of safeguarding, as far as possible, the legitimate aspirations of those involved in these operations and, at the same time, the health of the public Treasury.

We, therefore, set out to identify the elements of the regime that we believe should be amended, and to provide recommendations to this end.

Keywords: *VAT; Real Estate Transactions; VAT Exemptions; Waiver of VAT Exemptions; Right to Deduct VAT.*

Índice

Agradecimentos.....	5
Resumo	6
<i>Abstract</i>	7
Advertência.....	10
Lista de siglas e abreviaturas	11
Introdução	14
Capítulo 1: Enquadramento Europeu	17
1.1. A <i>ratio legis</i> da Diretiva IVA	17
2.2. O contributo da jurisprudência do TJUE	20
Capítulo 2: Enquadramento Nacional	21
2.1. As isenções do art. 9.º, als. 29) e 30), do CIVA	21
2.1.1. A base das operações – o conceito de bens imóveis	22
2.1.2. A transmissão onerosa de bens imóveis	24
2.1.3. A locação de bens imóveis	24
2.1.3.1. O conceito de paredes nuas	25
2.2. A possibilidade de opção pela tributação em IVA	28
2.2.1. Os termos.....	29
2.2.2. As condições.....	30
2.2.2.1. O certificado de renúncia à isenção	31
2.2.2.2. As condições objetivas e subjetivas	32
2.2.2.3. As exclusões	33
2.3. A (des)adequação de certas condições – análise crítica	33
2.3.1. A exclusão dos terrenos rústicos	33
2.3.2. Incompatibilidade de condições – os terrenos para construção.....	34
2.3.3. Transmissão (exclusiva) do direito de propriedade.....	35
2.3.4. Totalidade do imóvel vs. unidades de utilização independente.....	36

2.3.5. O critério aplicado às “obras de transformação ou renovação”	37
2.3.6. A precedência de operações tributadas.....	37
2.3.7. Exigência de contabilidade organizada – a exclusão dos não residentes	39
2.4. O momento em que se inicia a produção de efeitos	39
Capítulo 3: Análise comparativa – breve apreciação ao regime alemão	41
3.1. Traços gerais.....	41
3.2. A isenção relativa às operações imobiliárias	41
3.3. A renúncia à isenção do §9 do UStG.....	43
Capítulo 4: O efeito paradoxal da isenção de IVA.....	44
Capítulo 5: Conclusões.....	45
ANEXO A (Condições Objetivas)	47
ANEXO A (Condições Subjetivas e Formais)	48
Referências Bibliográficas.....	49
Doutrina.....	49
Jurisprudência.....	52

Advertência

Atendendo à limitação de caracteres que se nos impõe, decidimos adotar o método “autor, página, ano” (APA), para efeitos de citação de uma obra em nota de rodapé, ao invés de uma referência completa à obra citada ou parafraseada.

Todas as disposições legais referidas ao longo do presente escrito que se reportem ao CIVA remontam à redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, cuja última alteração foi introduzida pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro.

Adicionalmente, aquando da referência ao Regulamento de Execução de IVA reportamo-nos ao disposto no Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011, na sua versão atualizada. Do mesmo modo, as alusões realizadas à Diretiva IVA, reportam-se à Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, na sua versão atualizada.

Lista de siglas e abreviaturas

§	Parágrafo
Al.	Alínea
Als.	Alíneas
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
AT	Autoridade Tributária
B2B	<i>Business to Business</i>
C/	Com
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
<i>Cfr.</i>	Conforme
CIMI	Código do IMI
CIMT	Código do IMT
CIRC	Código do IRC
CIRS	Código do IRS
CIS	Código do Imposto de Selo
CIVA	Código do IVA
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-Lei

EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
<i>Et al.</i>	<i>Et alii</i>
GrEStG	<i>Grunderwerbsteuergesetz</i>
I.e.	Isto é
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
N.º	Número
OC	Ofício Circulado
P.	Página
Pp.	Páginas
Proc.	Processo
RETT	<i>Real estate transfer tax</i>
<i>S.l.</i>	<i>Sine Loco</i>
Ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul

TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TRL	Tribunal da Relação de Lisboa
UE	União Europeia
UStG	<i>Umsatzteuergesetz</i>
<i>V.g.</i>	<i>Verbi gratia</i>
<i>Vd.</i>	<i>Vide</i>
Vol.	Volume
Vols.	Volumes
VPT	Valor Patrimonial Tributário
<i>Vs.</i>	<i>Versus</i>

Introdução

No quotidiano, são inúmeros os negócios jurídicos que os sujeitos celebram entre si – de entre estes, relevam para efeitos da nossa investigação os negócios celebrados no âmbito do setor imobiliário. Trata-se este de um campo onde, geralmente, estão envolvidos (e cada vez mais) montantes verdadeiramente significativos que justificam, com efeito, uma ponderação cuidada, em termos fiscais, das consequências das transações por parte dos entes que irão celebrar tais contratos.

Neste sentido, e atendendo ao enquadramento normativo neste âmbito, iremos focar a nossa atenção nas operações de transmissão onerosa de imóveis e de locação de imóveis. Apesar da neutralidade que caracteriza o sistema do IVA, o legislador europeu precisou que estas seriam realidades isentas de IVA, de forma incompleta, facto que se consubstancia na perda do direito à dedução do imposto suportado a montante por parte dos sujeitos passivos nestas envolvidos. Contudo, tendo em conta as implicações desencadeadas por tal isenção, a Diretiva IVA previu ainda a oportunidade de estes sujeitos optarem pela aplicação do regime de renúncia a esta isenção, ficando assim adstritos à tributação de IVA nos termos gerais, podendo, deste modo, deduzir os custos suportados no âmbito da sua atividade económica, desde que cumpridas determinadas condições.

O território nacional, enquanto Estado-Membro da UE, transpôs o disposto nesta Diretiva, pelo que prevê igualmente a aplicação de uma isenção incompleta em sede de IVA, bem como a opção do sujeito passivo renunciar à mesma. Todavia, note-se que, ainda que o diploma europeu tenha estabelecido as diretrizes gerais neste âmbito, concedeu concomitantemente uma ampla margem de conformação aos Estados-Membros para estatuírem condições adicionais nas suas próprias disposições, garantindo sempre a *ratio legis* que está na base destas normas europeias. O escopo desta autonomia é excecionalmente amplo, podendo inclusive atingir o ponto em que o próprio regime de renúncia à isenção nem sequer esteja previsto na legislação nacional de um certo Estado-Membro, desde que tal seja justificado, naquele ordenamento, como medida necessária para evitar fenómenos de fraude e evasão fiscais.

A liberdade de conformação legislativa nacional que impera neste domínio materializa-se na divergência de soluções legislativas nos Estados-Membros da UE.

Nesta medida, ao invés da suposta harmonização que se almeja na aplicação deste imposto a nível europeu, a operações semelhantes poderemos ver aplicadas soluções distintas, dependendo do disposto no ordenamento jurídico em apreço.

Mormente, será ainda de considerar o facto de muitos dos conceitos previstos nesta sede não estarem ainda harmonizados ao nível europeu, sendo assim geradores de incerteza, que se materializa com frequência em soluções pouco claras.

Por último, como iremos ver, várias das condições exigidas na legislação nacional para a operação do regime de renúncia podem-se revelar desatualizadas ou desenquadradas face à rápida evolução do setor, facto que poderá, também, justificar alterações legislativas.

Atento este enquadramento genérico, que servirá de base ao desenvolvimento do presente escrito, tentaremos dar resposta à seguinte questão central:

Atenta a experiência europeia, será que, no território nacional, o regime de renúncia à isenção nas operações imobiliárias necessita de ser reformulado?

Por forma a conseguirmos responder a esta questão e alcançarmos conclusões verosímeis, decidimos estruturar a presente investigação do seguinte modo: primeiramente, iremos partir de um enquadramento europeu, onde apresentaremos as principais disposições em causa, bem como considerações jurisprudenciais do TJUE; de seguida, faremos um novo enquadramento legislativo nesta matéria, agora a nível nacional, concluindo quanto à necessidade ou não de proceder a alterações na lei portuguesa; posteriormente, e por julgarmos conveniente obter uma diferente perspetiva, abordaremos o regime que vigora na Alemanha, que iremos comparar criticamente com o disposto na legislação portuguesa, por forma a concluirmos quanto à necessidade (ou não) de mudança do paradigma nacional instituído nesta sede.

Por entendermos que extravasam o âmbito da nossa dissertação, decidimos excluir desta certas matérias, igualmente relevantes, mas cujo estudo exigiria uma investigação de igual dimensão, nomeadamente, o regime das regularizações em sede de IVA. Este imperativo de delimitação apertada do escopo da nossa investigação impôs, também, que a análise de direito comparado se cinja à Alemanha, um Estado-Membro que

seleccionámos atenta a sua tradição de sensatez legislativa, não nos debruçando, assim, neste estudo sobre a legislação equivalente de outros Estados-Membros.

Capítulo 1: Enquadramento Europeu

1.1. A *ratio legis* da Diretiva IVA

O IVA é um imposto de base europeia, pelo que se exige, no âmbito da análise das questões que a este se reportam uma consideração conjunta da “*legislação de Direito da União Europeia*”, da “*jurisprudência do TJUE (a qual vincula, não só os tribunais nacionais, como a própria AT)*” e da “*posição das autoridades fiscais do Estado-Membro no qual se localizam as operações*”¹.

No que se refere ao imposto, de *per si*, importa salientar que estamos perante uma realidade *sui generis*, distinta dos restantes impostos, quer pela sua mecânica², quer pelo facto de se aplicar a todos os bens e serviços, tal como definidos na lei, assumindo, assim, um âmbito geral.

Este sistema comum do IVA rege-se pela aplicação de um princípio fundamental – o princípio da neutralidade. Nas palavras de VASQUES, um “*imposto neutro é aquele que não interfere nas decisões dos agentes económicos, deixando a produtores a liberdade de escolher o que produzir e como produzi-lo*”, bem como “*deixa a consumidores a liberdade de escolher o que consumir sem os afastar da sua inclinação natural*”³. No fundo, não existirá oneração do imposto ao longo da cadeia de produção⁴, na medida em que “*apenas [é] suportado pelo consumidor final*”⁵, sempre que estejamos perante uma operação sujeita a IVA e dele não isenta. Tal é concretizado através do método do crédito de imposto⁶ que, ao permitir ao sujeito passivo a dedução do imposto suportado a montante no exercício da sua atividade económica, impede, consequentemente, uma cumulação de custos ao longo da cadeia produtiva (art. 1.º, n.º 2, §2, da Diretiva IVA)⁷.

¹ REIS & SOARES, 2021, p. 161.

² Pelo facto de ser “*cobrada uma fração do imposto*” ao longo da cadeia, segundo uma dinâmica em que as empresas cobram “*o imposto sobre a produção de bens e serviços*”, sendo-lhes simultaneamente permitida a dedução do “*imposto sobre as entregas de bens e serviços que adquiriram, de modo a que apenas a diferença seja paga*”, in STESENS, 2023, p. 3. *Vd.*, ainda, CNOSSEN, 1996, p. 235.

³ VASQUES, 2020, p. 105.

⁴ Atendendo a uma das suas principais características: trata-se de um imposto plurifásico (*vd.*, neste sentido, PALMA, 2021, pp. 17-18).

⁵ CLARO & LEONARDO, 2022, p. 443.

⁶ Sobre este tema, *vd.* VASQUES, 2020, pp. 38-39.

⁷ Para mais desenvolvimentos sobre esta temática, *vd.*, *Ibidem*, pp. 105 e ss.

São, todavia, estabelecidas derrogações a esta regra geral de tributação, na medida em que a Diretiva IVA prevê a aplicação de determinadas isenções⁸.

A este respeito, importa referir que existem duas espécies de isenções, em sede de IVA: completas e incompletas⁹. As primeiras configuram verdadeiros benefícios fiscais, visto que, apesar de não implicarem a liquidação dos *outputs* por parte do sujeito passivo, permitem que este possa igualmente exercer o direito à dedução dos custos de IVA suportados a montante; por sua vez, as isenções incompletas distinguem-se das completas apenas pelo facto de não admitirem o exercício deste direito à dedução¹⁰.

Ora, o setor imobiliário comporta operações – como é o caso da transmissão onerosa e da locação de imóveis – que, embora sujeitas a imposto, estão dele isentas, por força do disposto no art. 135.º, n.º 1, als. j), k), l), da Diretiva IVA. Na verdade, este configura um dos casos em que é “fechada a porta” ao direito à dedução, dada a incompletude da isenção em causa. A própria Diretiva indicia que algumas realidades se encontram, desde logo, excluídas desta isenção – veja-se a al. k) da referida disposição, que dispõe que não estão aqui incluídas as entregas de terrenos para construção referidas no art. 12.º, n.º 1, al. b) do mesmo diploma, bem como o n.º 2 do art. 135.º, que exclui certas operações relacionadas com a locação de bens imóveis. Por outras palavras, este diploma europeu parece antecipar que terão de estar verificadas algumas condições para se aplicar esta exclusão de tributação.

Desde logo, importa questionar o porquê de o legislador europeu ter optado por isentar este tipo de operações, ainda que consciente de que tal acarreta a não recuperação do IVA incorrido por parte do sujeito passivo. No fundo, o fim visado consiste na simplificação, na medida em que “*os meios alocados a estas operações não comportam um valor acrescentado que justifique a sua tributação*”^{11/12}. Ainda, trata-se este de um regime que apenas se aplica a cenários B2B, uma vez que a possibilidade de direito à dedução e seus benefícios nem sequer se coloca quanto a consumidores finais.

⁸ Previstas ao longo dos seus arts. 131.º e ss.

⁹ Para mais desenvolvimentos sobre este tema, *vd.* PALMA, 2014, pp. 175-179.

¹⁰ Sobre esta distinção, *vd.* PALMA, 2021, pp. 95-99.

¹¹ PENA & FERNANDES, 2022, p. 132.

¹² Assim se justifica a exclusão das operações referidas, *v.g.*, no n.º 2 do art. 135.º, da Diretiva IVA, uma vez que as mesmas geram valor acrescentado ao negócio.

A verdade é que este tipo de situações (às quais é aplicada a isenção) gera, na prática, o designado “imposto oculto”. No fundo, o vendedor/locador, por não liquidar o IVA devido pela transação e por suportar o IVA incorrido no âmbito da sua atividade aumenta o preço de venda ou do arrendamento do imóvel, ainda que de forma implícita, ao incorporar o imposto de forma oculta¹³. Ora, o aumento destes valores implica uma diminuição de competitividade, facto que representa um ponto desfavorável para a esfera de ambos os sujeitos passivos envolvidos no negócio: um, porque compra/arrenda a um preço mais elevado; outro, uma vez que vê diminuída a oportunidade de vender/arrendar o imóvel.

Tendo em conta este paradigma, e denotando que as operações imobiliárias comportam, por princípio, montantes significativos, a Diretiva IVA confere¹⁴ aos Estados-Membros a prerrogativa de definirem e regulamentarem¹⁵ a possibilidade de os sujeitos passivos optarem pela não aplicação da referida isenção, mediante a aplicação do regime da renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias. Porém, a aplicação deste regime não se cinge a uma mera declaração de vontade: é imprescindível que a possibilidade de aplicação do mesmo esteja prevista na legislação interna de cada ordenamento. Existindo a possibilidade de renunciar à isenção num determinado Estado-Membro, será ainda premente garantir que estão cumpridas todas as condições definidas e exigidas por esse Estado para que a renúncia opere.

Sendo concedido este direito, as operações em causa passarão a ser tributadas, nos termos das regras gerais, indo, assim, ao encontro da mecânica base que caracteriza este complexo imposto e garantindo concomitantemente a neutralidade do IVA.

Desta forma, salvaguarda-se um cenário em que ambas as partes beneficiam financeiramente: por um lado, o imóvel passa a estar no mercado a um preço mais competitivo, o que beneficia o adquirente/locatário; por outro, o vendedor/locador passa

¹³ Este cenário reconduz-se a uma “*tributação oculta*”, que retira ao imposto a sua característica *ad valorem*” (PENA & FERNANDES, 2022, p. 132). Sobre esta característica, *vd.* igualmente VASQUES, 2019, pp. 227 e ss.

¹⁴ No seu art. 137.º.

¹⁵ Poderão, assim, no uso desta autorização legislativa, aditar novas condições /ou exclusões, atendendo a dois principais valores: o evitar de fenómenos fraudulentos e mediante as necessidades criadas pelo contexto socioeconómico que subjaz ao respetivo ordenamento.

a poder deduzir o montante que incorreu, não sentindo a necessidade de aumentar o preço do imóvel, “*desonerando assim este imposto do preço final da operação*”¹⁶.

Ainda, e como já referido *supra*, a configuração deste regime representa um ramo em que é conferida uma ampla autonomia aos Estados-Membros¹⁷. Daqui resulta uma variedade de soluções normativas – quer no que concerne às condições que cada Estado exige para a aplicação da renúncia, quer até quanto à possibilidade de tal ordenamento permitir (ou não) a oportunidade de optar pela tributação¹⁸.

De facto, compreende-se que cada ordenamento possua as suas próprias regras, no âmbito de uma base legal (Diretiva IVA); importa, porém, tentar perceber o porquê de serem essas as condições estabelecidas e não outras.

2.2. O contributo da jurisprudência do TJUE

Previamente, e porque estamos perante um sistema harmonizado, será crucial referir o contributo do TJUE neste âmbito.

Como já referido, um dos principais tópicos que iremos abordar ao longo deste escrito reconduz-se às isenções em sede de IVA, que contendem, como vimos, com o princípio geral da tributação. Com efeito, a interpretação das disposições que a estas (isenções) se refere deve ser concretizada “*de modo estrito*”¹⁹, tendo em consideração o paradigma socioeconómico que esteve na sua base e que justificou a criação de tais prerrogativas²⁰. Contudo, será crucial reforçar o facto de que não implica, de *per si*, “*que os termos utilizados para definir as isenções devam ser interpretados de um modo que as prive dos seus efeitos*”²¹.

¹⁶ PENA & FERNANDES, 2022, p. 133.

¹⁷ Contudo, devendo sempre cumprir a *ratio legis* que esteve na base das disposições previstas na Diretiva IVA – neste sentido, “*os Estados-Membros têm a obrigação, por lealdade comunitária, de interpretar as suas leis e regulamentos nacionais em matéria de IVA, na medida do possível, em conformidade com a Diretiva Europeia subjacente*”, ENGLISH & SPILKER, 2011, p. 124.

¹⁸ Sendo tal cenário admitido pela própria Diretiva.

¹⁹ VASQUES, 2020, p. 326. No mesmo sentido, *vd.* Acórdãos (TJUE) C-235/85, de 26/03/1987, ponto 19 e C-348/87, de 15/06/1989, ponto 13. Ainda, *vd.* MARTINS, 2016, 22-29.

²⁰ Para mais desenvolvimentos sobre este tema, *vd.* MONTEIRO, 2018, pp. 179-194.

²¹ Neste sentido, *vd.*, Acórdão (TJUE), C-174/06, de 25/10/2007, ponto 28. *Vd.*, ainda, conclusões do Advogado-Geral no Acórdão (TJUE) C-267/00, de 13/12/2001.

Mormente, será de relembrar que nos debruçamos sobre “*conceitos autónomos de direito europeu*”²², uniformemente definidos, e que, por esse motivo, não dependem da interpretação conferida pelo direito civilístico de um certo Estado-Membro. Como iremos aferir, por forma a atingirmos as soluções mais homogéneas possível, teremos de partir desta base uniforme, concretizada especialmente pelo enorme esforço do TJUE nesse sentido.

Entendido o corolário que esteve na base da legislação europeia, importa, agora, perceber de que forma estas disposições foram transpostas para o direito nacional.

Capítulo 2: Enquadramento Nacional

As isenções referidas anteriormente no âmbito das operações imobiliárias, bem como a possibilidade de opção pela tributação, mediante o regime de renúncia à isenção do IVA, foram igualmente transpostas para a legislação nacional, em decorrência da obrigatoriedade de transposição das diretivas europeias por todos os Estados-Membros que integram a União²³.

2.1. As isenções do art. 9.º, als. 29) e 30), do CIVA

Da mesma forma que sucede a nível europeu, as isenções do art. 9.º, do CIVA também não conferem a possibilidade de dedução dos custos incorridos pelo sujeito passivo no âmbito da sua atividade, na medida em que operam de forma incompleta²⁴. Na prática, consiste numa “*exemption [that] breaks the VAT chain*”²⁵.

Ora, para efeitos da presente investigação, iremos debruçar-nos sobre as isenções aplicadas à locação de bens imóveis²⁶ e à transmissão onerosa de imóveis²⁷.

Importa, desde logo, perceber o motivo que justifica a aplicação destas exceções à regra geral de tributação a estas realidades: para além de motivos de “*ordem técnica*,

²² Acórdãos (TJUE) C-656/19, de 17/12/2020, ponto 40, C-231/19, de 02/07/2020, ponto 21, C-5/17, de 25/07/2018, ponto 28.

²³ Tal reconduz-se ao princípio do primado do direito europeu sobre o direito interno dos Estados-Membros, no qual subjaz a atribuição de um caráter vinculativo às diretivas europeias (*cfr.* art. 288.º, do TFUE). Encontra-se o mesmo constitucionalmente previsto no art. 8.º.

²⁴ Configura, assim, uma leitura *a contrario* do art. 20.º, do CIVA.

²⁵ EBRILL, *et al.*, 2001, pp. 83.

²⁶ *Cfr.* al. 29) do art. 9.º, do CIVA.

²⁷ *Cfr.* al. 30) do art. 9.º, do CIVA.

económica e social”²⁸, no fundo, o legislador nacional manteve a *ratio legis* que esteve na base da criação destas prerrogativas ao nível europeu que, como referimos *supra*, se baseia numa lógica de simplificação. Por princípio, este tipo de operações que estamos a analisar não envolve um processo, nem meios complexos o suficiente que justifiquem a sua tributação em sede de IVA. Acresce igualmente o facto de que a maioria dos adquirentes/locatários, no âmbito destes contratos, são particulares, que não desenvolvem atividades tributáveis para efeitos de IVA e que foram, por isso, excluídos do âmbito deste intrincado imposto²⁹.

Atendendo à complexidade inerente a este tipo de operações, e ao facto de a própria lei não incluir, por vezes, soluções muito claras, iremos proceder à apreciação das mesmas *infra*.

2.1.1. A base das operações – o conceito de bens imóveis

A presente investigação tem como pressuposto a celebração de negócios no âmbito do setor imobiliário que implicam, necessariamente, a existência de um bem imóvel. Assim, importa, desde logo, perceber o que qualifica um bem imóvel para efeitos de IVA, sendo que daí poderá decorrer a aplicação de normas de isenção.

A verdade é que nem sempre existiu uma definição expressa e precisa deste tipo de bens³⁰, o que levava a que cada Estado-Membro se apoiasse no disposto no seu respetivo direito civilístico. Ora, para além de dificultar o alcance de uma harmonização europeia, este fenómeno colocava igualmente em causa o princípio fundamental da segurança e certeza jurídica³¹.

Compreende-se que esta uniformidade que se pretende atingir passa, por princípio, pela aplicação de conceitos e normas comuns por todos os Estados que integram a UE, facto que exclui, de imediato, a adoção de conceitos decorrentes das normas de cada ordenamento³². Nesse sentido, a Comissão Europeia e o Conselho concordaram em aditar

²⁸ ROQUE, 2019, p. 454.

²⁹ PENA & FERNANDES, 2022, pp. 131-132.

³⁰ Quanto à evolução jurisprudencial deste conceito, *vd.* MARTINS & FIGUEIREDO, 2021, pp. 72-77.

³¹ Sobre estes princípios, *vd.* VASQUES, 2019, pp. 340 e ss.

³² Apesar do disposto no n.º 2 do art. 11.º, da LGT, que implica que, em caso de lacunas legais, se “*empreguem termos próprios de outros ramos de direito*”, tal não se coaduna com o que acabámos de referir. Pelo que, apesar de o ordenamento jurídico português conter as suas próprias definições de coisas

novas disposições ao Regulamento de Execução do IVA³³: de entre estas, saliente-se o atual art. 13.º-B, que define o conceito de bens imóveis para efeitos de aplicação deste imposto.

De uma forma breve, podemos concluir quanto a alguns aspetos fundamentais que estão na base deste conceito³⁴:

(i) o imóvel terá de estar *permanentemente* fixado a uma parcela delimitada de território. Este carácter de permanência³⁵ pode ser aferido de várias formas: a uma dificuldade de mover, deslocar ou remover o bem do solo, independentemente do período de tempo em que esta ligação é estabelecida³⁶, ou segundo um critério de incompletude, i.e., a inexistência de certos elementos resulta na alteração das características intrínsecas de um imóvel (por serem sua parte integrante)³⁷. A título exemplificativo, veja-se o caso de uma porta – apesar de a sua remoção ser aparentemente fácil, não deixa de implicar a falta de um “*elemento nuclear da funcionalidade do edifício*”³⁸;

(ii) esta parcela de território (o solo) não se limita “*à parte da crosta terrestre passível de apropriação ou interação por seres humanos ou organizações por estes criadas*”³⁹, abrangendo também o subsolo, num cenário submarino; e, ainda,

(iii) o imóvel terá de ser “*objeto de um direito real*”, sendo este direito entendido, para efeitos de IVA, como uma transmissão de bens, ou seja, como “*a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade*”⁴⁰. Pelo que, mais importante do que a posse de uma certidão que titule o

imóveis (no art. 204.º, do CC) e de prédios (nos arts. 2.º a 6.º, do CIMI), não são estas as que relevam para efeitos de aplicação da legislação de IVA.

³³ Contrariamente à diretiva, o regulamento é um ato obrigatório e diretamente aplicável no ordenamento dos Estados-Membros (*cf.* art. 288.º, do TFUE). A sua entrada em vigor implica que passe a ser parte integrante da legislação interna de cada Estado.

³⁴ Para um maior aprofundamento sobre este tema, *vd.* DOESUM, *et al.*, 2020, pp. 365-372.

³⁵ Comumente referido na jurisprudência. Neste sentido, *vd.*, Acórdãos (TJUE) C-315/00, de 16/01/2003, ponto 33 e C-532/11, de 15/11/2012, ponto 34.

³⁶ Não descurando, porém, a relevância deste fator.

³⁷ *Vd.* Acórdão (TJUE), C-215/19, de 02/07/2020, ponto 49.

³⁸ MARTINS & FIGUEIREDO, 2021, p. 83.

³⁹ *Ibidem*, p. 79.

⁴⁰ *Cfr.* art. 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA e art. 3.º, n.º 1, do CIVA.

direito de propriedade, será a verdadeira posse económica do imóvel⁴¹, quer em domínio privado, quer em domínio público⁴².

Aqui chegados, e entendido o conceito de bem imóvel, afigura-se-nos agora desafiante identificar que tipo de operações (imobiliárias) estão isentas de imposto.

2.1.2. A transmissão onerosa de bens imóveis

As operações de transmissão onerosa de bens imóveis reconduzem-se a cenários sujeitos à aplicação de um outro imposto: o IMT.

Face ao exposto, o legislador decidiu isentar de IVA as operações que a este imposto sobre o património se encontram sujeitas pois, caso contrário, estaríamos perante um fenómeno de dupla tributação, que sempre se pretende evitar.

Deste modo, a existência de um Código⁴³ que regulamenta e prevê a que tipo de transmissões é o IMT aplicável⁴⁴, facilita-nos, desde logo, a apreciação, uma vez que, relativamente a essas, vigora a isenção em sede de IVA prevista na al. 30) do art. 9.º, do CIVA.

2.1.3. A locação de bens imóveis

De facto, a facilidade exposta *supra* não se verifica em relação à locação de imóveis. A controvérsia parte, desde logo, pela inexistência, a nível europeu, de uma definição precisa do conceito de locação para efeitos de IVA⁴⁵.

A incerteza que daqui decorre tem sido atenuada através do contributo do TJUE. Segundo este órgão jurisdicional, para efeitos de IVA, um contrato de locação é caracterizado como tal quando, a título principal, existe a cedência passiva de um direito

⁴¹ Neste sentido, *vd.* Acórdão (TJUE), C-320/88, de 08/02/1990, ponto 7.

⁴² Existem, desde logo, diferenças registadas comparativamente à legislação nacional: esta abrange, no conceito em causa, “*as águas, as árvores, os arbustos e os frutos naturais enquanto estiverem ligados ao solo*” (*cfr.* als. b) e c), n.º 1, art. 204.º, do CC) e apenas operações privadas (*cfr.* art. 202.º, do CC), excluindo as que se reconduzam ao “*domínio público*”. Também o TJUE já se pronunciou neste âmbito – *vd.* Acórdãos C-428/02, de 03/03/2005, pontos 45 e 46; C-166/05, de 07/09/2006, ponto 22; C-451/06, 06/12/2007, ponto 22.

⁴³ Em concreto, o Código do IMT, aprovado pelo DL n.º 287/2003, de 12 de novembro.

⁴⁴ No seus arts. 1.º e ss.

⁴⁵ Apesar de tal conceito estar definido na legislação portuguesa (arts. 1022.º e 1023.º, do CC), aplicámos a lógica já referida de que o mesmo não tem eficácia direta para efeitos de IVA.

de ocupação de um imóvel a um sujeito, que terá de agir “*como se fosse o seu proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito*”, durante “*um período acordado e mediante remuneração*”⁴⁶.

2.1.3.1. O conceito de paredes nuas

Subjacente à locação preside, assim, uma característica fundamental: o imóvel terá de ser cedido de forma passiva. Ora, tal implica, segundo o entendimento tradicional dos tribunais e da AT, que se excluem do âmbito da isenção as locações que envolvam a prestação de outros serviços que transcendam essa “*mera cedência passiva*”⁴⁷, por mais simples que sejam⁴⁸. Pelo que, apenas a locação “*efetuada “paredes nuas”, no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou “apenas o solo” no caso de prédios rústicos*”⁴⁹ garante que não existem outros serviços que acrescentem valor ao negócio, caso em que já se justificaria a sua tributação em sede de IVA.

No fundo, este conceito de “paredes nuas” vai para além do facto de a locação “*ser acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, mobiliário ou utensílios*”, e estende-se igualmente à “*aptidão produtiva do imóvel, ou seja, a sua preparação para o exercício de uma atividade empresarial*”⁵⁰.

É este o motivo que fundamenta a exclusão de certas realidades, ainda que inseridas no setor imobiliário, do espectro desta isenção: é o caso das situações previstas na segunda parte da al. 29) do art. 9.^o⁵¹; da atividade de promoção imobiliária; e, entre outros, dos designados “contratos atípicos”, como sejam os “*contratos de instalação de loja em centro comercial ou de utilização de loja em centro comercial*”⁵², que envolvem a “*cedência do gozo de um espaço – loja – para o exercício de uma actividade comercial ou de prestação de serviços num complexo imobiliário*”⁵³. Ou seja, são estes

⁴⁶ Vd. Acórdão (TJUE) C-55/14, de 22/01/2015, ponto 21.

⁴⁷ Cfr. PONTES & MAURÍCIO, 2021, p. 253.

⁴⁸ Como é o caso, v.g., de serviços de limpeza, segurança, eletricidade, entre outros.

⁴⁹ Cfr. pontos 31 e 33, Ficha Doutrinária n.º 11829, de 22/12/2017.

⁵⁰ Cfr. ponto 33, do Ficha Doutrinária n.º 11829, de 22/12/2017.

⁵¹ Quanto a estas exclusões, o legislador nacional alargou ainda mais o âmbito, por comparação com a Diretiva IVA, ao afastar do mesmo modo a “*locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial*” [al. c)] e a “*locação de espaços para exposições ou publicidade*” [al. e)], atuando, assim, ao abrigo da margem de conformação que esta lhe confere no n.º 2 do art. 137.º.

⁵² Sobre estes, vd. REIS & SOARES, 2021, pp. 170-173.

⁵³ Vd. Acórdão (TRL), de 26/02/2015, Proc. n.º 209280/12.5YIPRT.L1-8.

últimos espaços devidamente preparados para o exercício de uma atividade, apetrechados com um mínimo de condições que vão para além do conceito de locação. Pelo que, quanto a estas operações ativas que excedem a simples disponibilização passiva do imóvel, aplicam-se as regras gerais de tributação em sede de IVA.

A verdade é que este tão alicerçado entendimento tem vindo a ser colocado em causa⁵⁴, facto que tem contribuído para o aumento do clima de incerteza e insegurança na esfera dos agentes que participam neste tipo de operações.

O entendimento atual da AT parte de uma distinção entre aquela que é a prestação principal e as prestações acessórias inerentes a um determinado contrato⁵⁵. Sendo a prestação predominante a cedência do imóvel ao locatário, esta encontra-se isenta de IVA, independentemente da existência ou não da prestação de outros serviços no âmbito da mesma⁵⁶. Quanto aos restantes serviços⁵⁷ (que não desempenham um papel principal), são possíveis dois cenários: se tais serviços forem autonomizados na fatura da prestação preponderante, serão (apenas estes) sujeitos a tributação⁵⁸; na eventualidade de os mesmos serem acessórios e não se encontrarem discriminados na fatura, deverão acompanhar o enquadramento fiscal da prestação principal, estando, assim, isentos de IVA.

Porém, este cenário pode suscitar várias dificuldades: na visão de MARTA PONTES & RAQUEL MAURÍCIO, e socorrendo-se do caso de “*contratos de utilização de loja*”, “*o que justifica a [sua] não isenção não é o facto de a disponibilização da loja ser acessória no contexto global do contrato ou de existirem outros serviços não autonomizáveis*”⁵⁹. No âmbito do centro comercial, percebe-se que acresce valor acrescentado para o proprietário do centro em função do lojista que neste se instala, e da atividade por este desenvolvida. Deste modo, consideram as autoras que tal valor “*perpassa todos os serviços, sem que seja possível autonomizá-lo*”, para efeitos de aplicação da isenção⁶⁰.

⁵⁴ PENA & FERNANDES, 2022, p. 145.

⁵⁵ Quanto à distinção entre prestações principais e acessórias, *vd.* ARNALDO & RUA, 2021, pp. 57-59.

⁵⁶ *Vd.* Acórdão (TCAS), de 14/01/2021, Proc. n.º 1155/10.1 BELRS.

⁵⁷ Acórdão (TJUE) C-572/07, 11/06/2009, ponto 25.

⁵⁸ Ficha Doutrinária n.º 3626, de 09/10/2012, ponto 25.

⁵⁹ PONTES & MAURÍCIO, 2021, p. 254.

⁶⁰ *Vd.*, neste sentido, Acórdão (STA), de 06/09/2021, Proc. n.º 01901/18.5BEPRT.

Existe ainda uma outra questão relativa aos equipamentos/materiais que estão incluídos no imóvel. A este respeito, a AT tem recentemente entendido que o facto de o contrato incluir não só a cedência do espaço, mas também a cedência de equipamentos que constituam parte integrante do imóvel⁶¹, não é impedimento para que caia a isenção de IVA, pois, no seu entendimento, *“o que extravasa este conceito [de locação] não é o facto de ser acompanhada de móveis e equipamentos, mas sim de se traduzir no exercício de outras atividades tributáveis que vão para além da mera cedência do gozo do local arrendado, como é o caso do alojamento local ou alojamento turístico, ou incluir outras prestações de serviços, tais como serviços de limpeza, e de manutenção de interiores ou exteriores, o fornecimento de água, luz, internet, comunicações, atividades de gestão ou supervisão, não estando estas operações abrangidas pela isenção”*⁶².

Por sua vez, no entender de MARTA PONTES & RAQUEL MAURÍCIO, a tributação só se aplicará caso a existência desses equipamentos⁶³ acrescente, de alguma forma, valor à locação⁶⁴ (v.g., sistemas de ar condicionado, canalizações de água, luz, gás, entre outros). Deste modo, acresce uma nova dificuldade de compreensão do que é abrangido pelo conceito de equipamento, a fim de determinar em que medida este transcende o conceito de locação.

Deste modo, hodiernamente, entende então a AT que *“estaremos em face de uma operação tributada no caso de o imóvel se destinar ao exercício de atividades tributáveis que excedam a mera disponibilização do locado (...) ou de serem prestados outros serviços”*⁶⁵.

Como se pode, desde logo, concluir a posição defendida pela AT mudou de forma significativa, questionando anos de prática e podendo gerar litígios vários para o futuro.

⁶¹ No mesmo sentido, *vd.* Ac. (TJUE) C-17/18, de 19/12/2018, ponto 41. Em sentido contrário, *vd.* Ficha Doutrinária n.º 3626, de 09/10/2012.

⁶² *Cfr.* Fichas Doutrinárias n.º 19426, de 28/01/2021; n.º 15479, de 06/06/2019 e Acórdão (TJUE) C-17/18, de 19/12/2018. Durante anos anteriores, a AT emitiu várias decisões que não seguem este sentido: *vd.* Fichas Doutrinárias n.º 12097, de 24/08/2017 e n.º 13774, de 14/06/2018.

⁶³ Quanto a estes, poderá, desde logo, aferir-se quanto a uma atuação do locador de uma forma ativa, no sentido de preparação do imóvel para o exercício de uma determinada atividade económica.

⁶⁴ *Vd.* Acórdão (TJUE) C-215/19, de 02/07/2020.

⁶⁵ REIS & SOARES, 2021, p. 169.

Definido o âmbito de aplicação da isenção de IVA, premente será agora analisar em que tipo de situações a mesma não será aplicável, por opção do sujeito passivo.

2.2. A possibilidade de opção pela tributação em IVA

O regime da renúncia à isenção do IVA reconduz-se, como já referido, a um regime optativo, na medida em que depende da declaração de vontade do sujeito passivo no sentido de ser tributado em sede de IVA. Entre outras consequências, renunciar à isenção implica que a mecânica do IVA opere em pleno, desde logo, pela possibilidade de o sujeito passivo poder deduzir o imposto suportado a montante, no âmbito da sua atividade económica.

Porém, a opção pela tributação não se efetua apenas mediante esta declaração: são várias as condições (subjektivas, objetivas e formais) que terão de se verificar para que o sujeito passivo, e apenas este, possa renunciar à isenção de IVA.

O estabelecimento destas condições tem várias razões de ser: o objetivo primo passa pelo evitar de fenómenos fraudulentos e planeamentos ilícitos que eram característicos deste tipo de operações, “*designadamente no âmbito de operações realizadas entre empresas do mesmo grupo societário*”⁶⁶. Ainda, e pelo já exposto, o propósito passa por abranger apenas os casos em que existe um valor acrescentado significativo que justifique a aplicação deste regime, configurando concomitantemente uma afirmação do princípio da neutralidade, garantindo a concorrência e a não incorporação do imposto no preço de venda/renda⁶⁷.

Estas condições encontram-se previstas quer no CIVA – ao longo do seu art. 12.^{o68} –, quer em “*legislação especial*”⁶⁹ – em particular, o DL n.º 21/2007, de 29/01 (adiante designado por «DL n.º 21/2007») ⁷⁰.

⁶⁶ REIS, 2013, p. 252.

⁶⁷ *Vd.* PONTES & MAURÍCIO, 2021, pp. 259 e ss.

⁶⁸ Que corresponde à transposição do disposto no art. 137.º, da Diretiva IVA.

⁶⁹ Assim referida no n.º 6 do art. 12.º, do CIVA.

⁷⁰ Para mais esclarecimentos sobre este diploma, *vd.* igualmente OC n.º 30099, de 09/02/2007.

2.2.1. Os termos

O primeiro passo para que se efetive a renúncia à isenção passa pela subsunção da situação do sujeito passivo a uma das circunstâncias elencadas nos n.ºs 4 e 5 do referido art. 12.º. Assim, poderão optar pela tributação em sede de IVA os sujeitos passivos que (i) “*procedam à locação de prédios urbanos ou fracções autónomas destes a outros sujeitos passivos*”; ou (ii) “*efectuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos*” (sublinhado nosso). Ora, neste sentido, importa, desde logo, salientar que a opção por este regime apenas opera em cenários B2B, i.e., entre sujeitos passivos aos quais é conferido o direito à dedução⁷¹. Atendendo aos objetivos que norteiam a aplicação deste regime, percebe-se que assim o seja: pretende-se salvaguardar o direito à dedução do IVA suportado, por forma a evitar a inclusão de um imposto oculto. Ora, sendo este direito vedado aos consumidores finais, pelo facto de estes não configurarem um sujeito passivo para efeitos de IVA⁷², não se justifica que um cenário B2C fosse colocado “em cima da mesa”.

Acresce, ainda, um requisito adicional: impõe-se que os respetivos imóveis sejam afetos, em ambos os casos referidos *supra*, a atividades tributáveis⁷³. O legislador entende que apenas mediante a consagração desta medida antiabusiva se evita um aproveitamento por parte do sujeito passivo no sentido de obter (indevidamente) a recuperação do imposto suportado a montante, quando o fim do imóvel seja alheio a uma atividade alvo de tributação.

Conclui-se, assim, que a opção por este regime comporta duas principais implicações na esfera do sujeito passivo:

- i) é-lhe conferido o direito à dedução do imposto suportado a montante, uma vez que passa a estar sujeito às regras gerais de tributação previstas nos arts. 19.º e ss. do CIVA⁷⁴;

⁷¹ Cfr. leitura conjunta dos arts. 2.º, n.º 1, al. b) e 3.º, n.º 1, al. a), ambos do Anexo ao DL n.º 21/2007.

⁷² Cfr. art. 2.º, do CIVA.

⁷³ Considera CARLOS PENA & RAQUEL FERNANDES que “os bens estão afetos a uma atividade não tributada, quando o imóvel seja utilizado para fins alheios à atividade exercida pelo sujeito passivo ou, quando o imóvel não seja efetivamente utilizado na realização de operações tributadas por um período superior a cinco anos consecutivos”, in PENA & FERNANDES, 2022, p. 160. Ainda, sobre o conceito de atividade económica, vd. LAMENSCH & MERKX, 2021, pp. 80-83.

⁷⁴ Cfr. art. 12.º, n.º 7, do CIVA.

- ii) fica adstrito ao regime de regularizações em sede de IVA⁷⁵, se não afetar o imóvel, *ab initio*, a uma atividade tributável; e/ou se não procurar afetar o mesmo a este tipo de atividade, quando existe uma desocupação temporária do imóvel⁷⁶.

2.2.2. As condições

Ora, atendendo à importância que o DL n.º 21/2007 reveste⁷⁷, decidimos abordá-lo de forma autónoma, no presente subcapítulo.

Trata-se este de um diploma que comporta um cariz antiabusivo, numa lógica de evitar fenómenos fraudulentos exercidos pelos sujeitos, que se traduzem numa redução do “*valor do imposto a pagar*” ou numa obtenção de “*um reembolso que não lhes é devido, através da ocultação de valores ou da simulação de operações económicas*”⁷⁸.

Tal como referido *supra*, a efetivação da renúncia à isenção passa igualmente pela verificação cumulativa das condições previstas neste referido diploma – por motivos de poupança textual, decidimos sistematizar este conjunto de regras ao longo da tabela prevista no Anexo A do presente escrito, para o qual remetemos o leitor para aprofundamento –, regras essas referentes ao tipo de imóvel, à qualidade de sujeitos passivos, e às formalidades que, em conjunto, deverão estar consolidados para que este direito possa ser efetivamente exercido.

O estabelecimento destas diretrizes permite-nos, desde logo, concluir quanto ao “*cariz essencialmente restritivo*”⁷⁹ que este diploma comporta⁸⁰, tendo em vista o já referido combate a fenómenos de fraude e evasão fiscais usualmente registados no âmbito deste tipo de operações, cujos impactos se verificam de forma significativa, dado os montantes que estas envolvem⁸¹.

⁷⁵ Cfr. art. 26.º, n.º 1, do CIVA e do art. 10.º, n.º 1, al. b), do DL n.º 21/2007. Para mais desenvolvimentos quanto ao regime das regularizações, *vd.* AREIAS, 2022, pp. 61-75 e RAMALHO, *et al.*, 2018, pp. 225-242.

⁷⁶ Quanto a este tema, *vd.* Acórdão (TJUE) C-672/16, de 28/02/2018.

⁷⁷ Cfr. Acórdão (STA), de 25/11/2009, Proc. n.º 486/2009.

⁷⁸ PALMA, 2021, p. 117.

⁷⁹ PENA & FERNANDES, 2022, p. 134.

⁸⁰ As condições previstas no atual DL revelam-se mais restritivas, por comparação com as que constavam no anterior DL n.º 241/86, de 20/08.

⁸¹ *Vd.* preâmbulo do referido DL n.º 21/2007.

Pelo impacto que o exercer deste direito reveste na esfera do sujeito passivo, torna-se então crucial enquadrar a situação *in casu*, no sentido de perceber se todas estas condições exigidas se encontram verificadas.

Apesar da estabilidade que tem caracterizado este regime, existe uma notória dificuldade de interpretação e enquadramento prático de alguns dos conceitos e das condições que norteiam a esfera imobiliária – por imprecisão e/ou falta de definição dos mesmos –, facto que suscita, mais uma vez, uma incerteza e insegurança na esfera dos sujeitos. Nesta sede, a contribuição do TJUE tem sido fundamental, mas insuficiente. O ideal seria, assim, atingir uma delimitação e definição precisa desses conceitos e condições a um nível europeu.

Atendendo a estas dificuldades e pelo facto de não concordarmos com a forma como algumas das condições estão reguladas, iremos expor *infra* algumas das nossas considerações nesse sentido.

2.2.2.1. O certificado de renúncia à isenção

Desde logo, como referimos, o vendedor/locador, consoante o caso, terá de demonstrar a sua intenção em sujeitar-se a este regime. Para tal, terá de solicitar à AT, via eletrónica, e previamente à celebração do contrato, que certifique que todas as condições exigidas se verificam naquele caso⁸². Concomitantemente, terá de existir uma confirmação dos dados por parte do adquirente/locatário⁸³.

Decidimos mencionar, em primeiro lugar, a exigência desta formalidade, uma vez que a inexistência deste certificado ou a sua invalidade⁸⁴ impede, de imediato, o exercício do direito de optar pela tributação em sede de IVA, facto que demonstra a magnitude que a mesma reveste. Desta forma, tal imposição coaduna-se com o disposto no direito europeu, na medida em que não compromete o direito à dedução⁸⁵ – simplesmente, e numa lógica antiabuso, obriga a que estejam reunidas certas condições e que tal esteja certificado por uma entidade competente, visando “*titular que os sujeitos passivos*

⁸² Não tendo, assim, um efeito constitutivo.

⁸³ *Cfr.* art. 4.º, n.º 2, do Anexo ao DL n.º 21/2007.

⁸⁴ *V.g.*, pelo ultrapassar do prazo de 6 meses em que o mesmo é válido, contados a partir do momento em que fica disponível na esfera do sujeito passivo.

⁸⁵ Como já referiu o TJUE, no Acórdão C-269/03, de 09/09/2004, ponto 28. No mesmo sentido, *vd.*, REIS, 2015, p. 246.

intervenientes na operação manifestaram à Autoridade Tributária e Aduaneira a intenção de renunciar à isenção do IVA nessa operação e que declararam estar reunidas as condições legalmente previstas para que a renúncia se efetivasse”⁸⁶.

Não obstante, será de notar que podem existir ligeiras alterações a esta pronúncia – no fundo, a AT pode concluir, no âmbito de uma ação inspetiva, que estão subjacentes irregularidades, designadamente, quanto ao certificado⁸⁷. Sendo tal constatado, dispõe a AT do prazo de 4 anos⁸⁸ para emitir e notificar o contribuinte quanto a liquidações adicionais que eventualmente efetue nesta sede⁸⁹.

2.2.2.2. As condições objetivas e subjetivas

Ora, a análise à tabela do Anexo A permite-nos concluir que são várias as condições objetivas e subjetivas que o legislador elencou, respetivamente, nos arts. 2.º e 3.º Anexos ao DL n.º 21/2007 para que o sujeito passivo possa exercer o direito de opção pela tributação.

Existem ainda condições (objetivas) que, dado o seu carácter relativamente controverso, preferimos abordar diretamente neste texto, ao invés de na tabela: trata-se dos requisitos que constam do n.º 2 do art. 2.º Anexo ao referido DL. No fundo, teremos de estar perante um dos seguintes cenários: *“primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção”*; ou *“primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objeto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 30% do valor patrimonial tributável”*, ou ainda *“transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efetuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do Código do IVA relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel”*.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 243.

⁸⁷ Quanto a este tema, *vd.* ainda PONTES & MAURÍCIO, 2021, p. 275, conjugando a leitura com os Acórdãos (TJUE) C-101/16, de 19/10/2017 e C-642/11, de 31/01/2013; Acórdãos (STA), de 23/09/2015, Proc. n.º 01034/11 e Acórdão (CAAD), de 17/09/2018, Proc. n.º 14/2018-T.

⁸⁸ *Vd.* n.ºs 1 e 4 do art. 45.º, da LGT.

⁸⁹ PONTES & MAURÍCIO, 2021, pp. 277 e ss.

2.2.2.3. As exclusões

Existem ainda operações relativamente às quais, apesar de isentas, é-lhes vedado o direito de optar pela tributação em sede de IVA, estando assim excluídas, não do âmbito da isenção, mas sim do âmbito do regime da renúncia. Serão, assim, realidades sempre isentas de IVA, sem possibilidade de exercer o direito à dedução.

Apesar de tal ser alvo de críticas várias, há-que relembrar que estamos perante um campo onde os Estados-Membros têm uma ampla margem de regulação e definição do tipo de cenários que se encontram aqui abarcados⁹⁰, tal como confere a Diretiva IVA.

Todavia, não podemos deixar de analisar se, face à conjuntura social e económica que caracteriza o nosso território, tais restrições ainda encontram justificação, ou se, ao invés, cabe quanto a estas uma mudança de paradigma, uma reformulação legal.

Infra, iremos expor alguns dos casos em que consideramos existir um tratamento diferenciado injustificado, explicando as razões subjacentes ao nosso entendimento.

2.3. A (des)adequação de certas condições – análise crítica

2.3.1. A exclusão dos terrenos rústicos

Pela leitura da al. a), n.º 1, art. 2.º do Anexo ao DL n.º 21/2007, conclui-se, desde logo, pela exclusão dos terrenos rústicos do âmbito do regime da renúncia à isenção⁹¹.

Importa, primeiramente, salientar que este tipo de terrenos se consubstancia em bens imóveis, na aceção da al. a) do já referido art. 13.º-B do Regulamento de Execução do IVA. Neste sentido, a lei atual é clara ao incluí-los no escopo da isenção de IVA das als. 29) e 30), art. 9.º, do CIVA (desde que os restantes pressupostos a estas inerentes se verifiquem⁹²).

⁹⁰ Que tanto pode consubstanciar-se num tratamento mais abrangente ou, ao invés, mais restritivo.

⁹¹ *Vd.* Acórdão (TJUE), C-278/18, de 23/02/2019.

⁹² *Vd.*, ainda, OC n.º 30022, de 16/06/2000 e Ficha Doutrinária n.º 5666, de 18/08/2014.

De facto, a problemática não se coloca relativamente à isenção, mas sim à renúncia. Isto porque, o regime aplicável a este tipo de bens foi sujeito a uma evolução legislativa que se saldou na criação de incerteza. Vejamos.

Até 2012, na legislação à época, era admitida a renúncia à isenção de IVA quando estavam em causa terrenos rústicos. Porém, a redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro veio alterar este cenário, ao ter revogado a, à época, al. 33) do art. 9.⁹³, e o disposto na al. c), n.º 1, art. 12.⁹⁴, ambos do CIVA, assim impedindo que este regime de renúncia fosse aplicado aos terrenos em causa.

No entanto, tal alteração ocorreu após a entrada em vigor do DL n.º 21/2007, pelo que se justificava, em 2007, a não inclusão deste tipo de terrenos no referido DL para efeitos de exercer a renúncia, visto que, à data, o próprio CIVA assim o permitia.

O saldo final desta evolução legislativa assimétrica foi a criação de incerteza neste domínio.

A verdade é que o contexto foi alterado e, por isso, não seguimos o entendimento de que os terrenos rústicos devam estar, neste momento, excluídos do âmbito do DL n.º 21/2007, devendo igualmente (tal como, v.g., os terrenos urbanos) beneficiar da aplicabilidade deste regime, cumpridas as restantes condições⁹⁵.

Deste modo, solicitamos uma adaptação legal, atendendo ao exposto, sob pena de estar a ser aplicado um tratamento diferenciado a soluções que, no fundo, se subsumem ao mesmo, atentando, assim, contra o princípio da igualdade⁹⁶.

2.3.2. Incompatibilidade de condições – os terrenos para construção

De facto, a renúncia à isenção na *transmissão*⁹⁷ de terrenos para construção é expressamente admitida por força do disposto no n.º 5, art. 12.º, do CIVA e na al. a), n.º 1, art. 2.º do Anexo ao DL n.º 21/2007.

⁹³ Que estabelecia a isenção de IVA deste tipo de bens.

⁹⁴ Segundo o qual era admitida a renúncia à isenção prevista na al. 33) do art. 9.º.

⁹⁵ No mesmo sentido, *vd.* PENA & FERNANDES, 2022, p. 153.

⁹⁶ Previsto no n.º 3, art. 104.º, da CRP.

⁹⁷ O mesmo não sucede quando esteja em causa a locação deste tipo de terrenos, por força do disposto no n.º 4, art. 12.º, do CIVA.

Contudo, o facto de o legislador exigir⁹⁸ que seja a “*primeira transmissão (...) ocorrida após a construção*” [al. a)] ou “*após ter sido objecto de grandes obras de transformação ou renovação*” [al. b)], ou ainda “*subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção*” [al. c)] impede que, na prática, tal opção de tributação possa ser efetivamente exercida.

Isto porque, nas palavras de MARTA PONTES & RAQUEL MAURÍCIO, os terrenos para construção “*são imóveis em que, por definição, não existem ou não estão ainda completas obras de construção (e muito menos obras de transformação ou renovação)*”⁹⁹, pelo que tais imposições reservam-se aos “*imóveis já edificadas*”¹⁰⁰, não se aplicando aos terrenos em construção”. No mesmo sentido, vem o CAAD¹⁰¹ referir expressamente que “*aquela norma do n.º 2 do artigo 2.º em causa, não terá aplicabilidade relativamente aos terrenos para construção (...) porquanto todas as alíneas de tal n.º 2 pressupõem a existência de uma construção*”.

Ora, tal suscita várias dificuldades práticas, pelo que urge, assim, um ajustamento legal neste sentido. Note-se que, neste âmbito, a AT parece ter admitido (ainda que não expressamente) que quanto à transmissão deste tipo de terrenos poderá operar a renúncia à isenção, desde que preenchidos os restantes pressupostos exigidos¹⁰².

2.3.3. Transmissão (exclusiva) do direito de propriedade

Adicionalmente, para que ocorra a renúncia à isenção terá de estar em causa a transmissão do direito de propriedade do imóvel¹⁰³. Exclui-se, assim, deste âmbito a transmissão de outros direitos que não se reconduzam ao direito de propriedade¹⁰⁴, como é o caso dos direitos reais menores (v.g., usufruto, direito de superfície, benfeitorias, entre outros)¹⁰⁵.

⁹⁸ Cfr. n.º 2, art. 2.º, do Anexo ao DL n.º 21/2007.

⁹⁹ PONTES & MAURÍCIO, 2021, pp. 261-262.

¹⁰⁰ Até pelo disposto na al. b), art. 13.º-B, do Regulamento de Execução do IVA.

¹⁰¹ Cfr. Acórdão (CAAD) de 14/05/2018, Proc. n.º 477/2017-T.

¹⁰² Ao estabelecer que “*se existirem condições para a renúncia à isenção na transmissão das parcelas “Hotel” e “Golfe”, a requerente pode deduzir o imposto relativo às infraestruturas que, por força da lei, reverterem para o domínio público municipal, mas apenas à data em que se efetuar a renúncia à isenção*”, cfr. ponto 49 da Ficha Doutrinária n.º 10327, de 12/08/2016.

¹⁰³ Cfr. al. c), n.º 1, art. 2.º, do Anexo ao DL n.º 21/2007.

¹⁰⁴ Tal como referido no OC n.º 30099/2007, de 09/02/2007.

¹⁰⁵ PENA & FERNANDES, 2022, p. 159.

Quanto a estes, prevê-se meramente a aplicação da isenção de IVA, pela sujeição dos mesmos a IMT¹⁰⁶, verificando-se, porém, o impedimento de o sujeito passivo renunciar à mesma.

Ora, tal medida comporta um carácter significativamente oneroso na esfera dos agentes envolvidos, suscitando até a dúvida se tal ilação se encontra conforme com o próprio direito europeu, que é incompatível com legislações que prevejam “*a existência de um direito de renúncia cujo campo de aplicação, em termos objetivos, seja mais restrito que o da própria isenção*”¹⁰⁷.

Apelamos, assim, a uma reconfiguração legal no sentido de também abarcar no âmbito da renúncia as operações que envolvam “*a transmissão ou constituição de um direito sobre um imóvel de efeito equivalente*”¹⁰⁸, garantindo, assim, a igualdade de tratamentos.

2.3.4. Totalidade do imóvel vs. unidades de utilização independente

Ainda no âmbito da al. c), exige o legislador que a transmissão/locação diga respeito à totalidade do imóvel, pelo que as operações que envolvam apenas uma parte autónoma deste, ainda que suscetível de “*utilização independente*”¹⁰⁹ serão isentas de IVA¹¹⁰, embora sem possibilidade de renúncia.

Não obstante o objetivo do legislador ser o evitar de abusos por parte dos contribuintes, através da “*locação de uma (pequena) parte de um imóvel, para com isso, se conseguir a dedução do IVA, quando a quase totalidade do imóvel permanece fora do circuito do IVA*”¹¹¹, esta exigência repercute-se, naturalmente, nas próprias decisões negociais dos sujeitos participantes, e cria distorções injustificadas.

¹⁰⁶ Cfr. n.º 1, art. 2.º, do CIMT, quando refere “*figuras parcelas desse direito [de propriedade]*”.

¹⁰⁷ PONTES & MAURÍCIO, 2021, p. 263.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 264.

¹⁰⁹ Um piso alugado a escritórios é um exemplo deste tipo de casos, na medida em que, apesar de se encontrarem afetos à prossecução de uma atividade empresarial, não estão “*constituídos segundo uma propriedade horizontal*”, cfr. *Ibidem*, p. 265.

¹¹⁰ Desde que, como referido *supra*, tais contratos (de locação) não envolvam a prestação acessória de outros serviços além da cedência passiva do espaço.

¹¹¹ PONTES & MAURÍCIO, 2021, p. 266.

Assim, consideramos¹¹² que uma outra solução que passasse, v.g., pela limitação da “dedução do IVA apenas à quota parte do imóvel afeto à atividade tributada” seria mais viável, garantindo, assim, que “os proprietários/locadores explorassem o seu património da forma economicamente mais eficiente”.

2.3.5. O critério aplicado às “obras de transformação ou renovação”

A existência de “grandes obras de transformação ou renovação”, exigidas pela al. b), n.º 2, art. 2.º, do Anexo ao DL n.º 21/2007 é aferida mediante um critério valorativo. Tem, assim, por base o VPT¹¹³, que corresponde a um indicador para efeitos de tributação em sede de património.

Trata-se de um valor que varia ao longo do tempo, por influência de elementos externos (v.g., a localização do imóvel, a presença de elevadores, a exposição solar, o estado de conservação, entre outros), fatores esses que implicam um aumento ou uma diminuição do mesmo¹¹⁴. Ou seja, parece daqui resultar que a realização de obras não será o principal fator de variação deste valor, pelo que deverão ser escassos os casos em que, mediante a concretização das mesmas (obras), existe uma “alteração superior a 30%” do mesmo¹¹⁵.

Neste sentido, tomar como base o VPT não nos parece ser o critério mais fidedigno, fazendo mais sentido optar por “um critério assente na dimensão [de um determinado] investimento” nesse imóvel e consequente valorização que tal iria comportar no mesmo¹¹⁶.

2.3.6. A precedência de operações tributadas

Adicionalmente, haverá também a possibilidade de renunciar à isenção nos casos em que não estejamos perante a primeira transmissão ou locação do imóvel¹¹⁷. Para tal, exige-se que essa transmissão/locação tenha sido precedida de uma operação tributada e

¹¹² Na esteira do defendido por CARLOS PENA & RAQUEL FERNANDES, in PENA & FERNANDES, 2022, p. 158.

¹¹³ Cfr. n.º 1, art. 12.º, do CIMT.

¹¹⁴ PONTES & MAURÍCIO, 2021, p. 267.

¹¹⁵ *Idem*.

¹¹⁶ No mesmo sentido, *vd.*, PONTES & MAURÍCIO, 2021, p. 268..

¹¹⁷ Previsto na al. c), n.º 2, art. 2.º, do Anexo ao DL n.º 21/2007.

que ainda esteja a decorrer o prazo de regularização de 20 anos aplicável aos bens imóveis.

Ora, daqui podemos inferir quanto à oportunidade de existir uma renúncia após uma operação na qual o sujeito optou pela tributação, prerrogativa que não é conferida quando exista uma operação isenta prévia (neste último caso, “*independentemente do decurso do prazo de dedução ou de regularização*”¹¹⁸).

Assim, existindo previamente uma operação tributada, é conferido ao sujeito passivo o direito a deduzir o IVA suportado no âmbito da sua atividade económica¹¹⁹, não havendo lugar a regularizações de imposto durante esse período¹²⁰.

No entanto, a interpretação do termo “*subsequente*”¹²¹ pode suscitar dúvidas. No entender de MARTA PONTES & RAQUEL MAURÍCIO, o emprego deste termo não implica que a “*operação seja imediatamente subsequente ou ocorra imediatamente após uma operação feita com renúncia à isenção*”. Basta que ocorra “*depois de uma operação que deu lugar à dedução de IVA suportado na construção ou aquisição do imóvel e cujo prazo de regularização ainda esteja em curso*”¹²².

O nosso entendimento segue essa mesma lógica: se assim não fosse, estaríamos a impor (inconvenientemente) regularizações de IVA ao sujeito passivo e a influenciar a sua tomada de decisões no âmbito negocial, dado o impacto que o exercer da renúncia comporta na esfera deste sujeito. Tendemos a concordar que, apesar de ser inaceitável uma interpretação extensiva do conceito, também não deverá ser admissível um entendimento restritivo ao ponto de criar uma onerosidade injustificada e distorções de concorrência e competitividade¹²³.

¹¹⁸ PENA & FERNANDES, 2022, p. 157.

¹¹⁹ V.g., despesas de aquisição/construção do imóvel, bem como nas relativas aos bens e serviços que são fornecidos.

¹²⁰ Cfr. PONTES & MAURÍCIO, 2021, pp. 269-272. Se, findo esse período, se mantiver o contrato de locação ao qual foi aplicada a renúncia, seguimos o entendimento de que o sujeito continua a poder deduzir o IVA incorrido nos seus *inputs*. Ao invés (e salientando a nossa discordância), se o contrato cessar depois de decorrido o referido prazo, já não será possível exercer nova renúncia à isenção, salvo se, relativamente a esse imóvel, sejam realizadas as obras referidas na al. b), n.º 2, art. 2.º, do Anexo ao DL n.º 21/2007.

¹²¹ Previsto na alínea em causa.

¹²² PONTES & MAURÍCIO, 2021, p. 271.

¹²³ *Id.*, igualmente, PENA & FERNANDES, 2022, pp. 157.

2.3.7. Exigência de contabilidade organizada – a exclusão dos não residentes

No âmbito das condições subjetivas, o legislador nacional excluiu expressamente do âmbito do regime da renúncia à isenção os sujeitos passivos não residentes ou sem estabelecimento estável¹²⁴ em Portugal, em decorrência do disposto na al. c), n.º 1, art. 3.º, do Anexo ao DL n.º 21/2007.

Esta exclusão parece até contrária ao disposto no próprio CIVA, que salienta o “*caráter transnacional*”¹²⁵ ínsito à definição de sujeito passivo. Pelo que, quanto a estes sujeitos, existe sujeição a imposto¹²⁶.

A falta de fundamentação desta discriminação transposta no DL n.º 21/2007 comporta inúmeras desvantagens ao nível da competitividade do território nacional, pelo que se nos afigura necessário um ajustamento a esta condição, por forma a também abarcar este tipo de sujeitos.

2.4. O momento em que se inicia a produção de efeitos

Cumpridos todos os requisitos exigidos, o sujeito passivo passa a usufruir da tributação em sede IVA nos termos gerais, com o respetivo direito à dedução dos *inputs* suportados pelo alienante ou locador¹²⁷, dando, assim, cumprimento pleno ao princípio da neutralidade tributária.

A verdade é que este direito à dedução nasce apenas no momento em que é celebrado o contrato de compra e venda ou de locação do imóvel¹²⁸, e desde que, nesse instante, as condições para que a renúncia opere se continuem a verificar e o sujeito passivo tenha na sua posse o certificado de renúncia válido.

¹²⁴ Nos termos definidos no art. 11.º do Regulamento de Execução do IVA.

¹²⁵ PENA & FERNANDES, 2022, p. 156.

¹²⁶ Neste sentido, *vd.*, Ficha Doutrinária n.º T909 2006018, de 24/02/2006.

¹²⁷ Para efeitos da dedução prevista no art. 8.º, do Anexo ao DL n.º 21/2007, terá de ser obrigatoriamente utilizado o método da afetação real, *cfr.* n.º 1, art. 9.º do mesmo diploma. Para mais desenvolvimentos sobre este método, *vd.* PALMA, 2021, pp. 114-116.

¹²⁸ No caso dos contratos de locação financeira, este direito nasce no momento em que o locatário tome posse do imóvel.

Note-se que, em nossa opinião¹²⁹, tais condições não terão obrigatoriamente de se manter durante a vigência dos contratos, atendendo à desproporcionalidade que tal medida comportaria¹³⁰. Se assim não fosse, tal “*abriria a porta ao abuso, mediante [por exemplo] a celebração, pelos contribuintes, de contratos de arrendamento inicialmente com renúncia à isenção, apenas para permitir a dedução do IVA da construção ou da aquisição, mas sem intenção de, a longo prazo, manterem a afetação do imóvel a uma atividade tributada*”¹³¹.

Importa ainda referir brevemente duas características ínsitas a este regime. A primeira tem que ver com a liquidação do IVA: aqui, tudo depende da operação que está em causa. No âmbito da locação de imóveis, a responsabilidade de liquidar o imposto recai sobre o locador, ao passo que em sede de transmissão onerosa de imóveis, cabe ao adquirente liquidar o respetivo IVA.

Ora, quanto ao locador, vigora a regra geral de liquidação do imposto – i.e., incumbe a este a liquidação do IVA, segundo a mecânica geral dos arts. 19.º e ss., do CIVA. Contudo, o mesmo não sucede relativamente às transmissões onerosas de bens, onde é aplicável um regime especial. Quanto a estes, aplica-se a regra da inversão do sujeito passivo (*reverse charge*)¹³², justificado por “*razões de praticabilidade*” e de “*combate à fraude*”¹³³. Pelo que, nestes casos, existe uma autoliquidação de IVA por parte do adquirente do imóvel¹³⁴.

Consideramos igualmente útil abordar o tema da determinação do valor tributável. Em regra, este corresponde ao “*valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro*”¹³⁵. Todavia, prevê-se que, quanto às operações

¹²⁹ Tal entender é igualmente perfilhado por MARTA PONTES & RAQUEL MAURÍCIO, in PONTES & MAURÍCIO, 2021, pp. 273-274.

¹³⁰ Neste sentido, *vd.*, Acórdão (TJUE) C-672/16, de 28/02/2018.

¹³¹ PONTES & MAURÍCIO, 2021, p. 274.

¹³² *Cfr.* art. 6.º, n.º 2, do Anexo ao DL n.º 21/2007. Quanto a esta regra de inversão, *vd.* OC n.º 30101, de 24/05/2007.

¹³³ VASQUES, 2020, p. 167.

¹³⁴ Este método configura uma verdadeira vantagem para o sujeito passivo, na medida em que, pelo facto de existir uma coincidência temporal entre a dedução e a liquidação do IVA (na mesma declaração periódica), não implica um pagamento de IVA no momento em que o contrato é celebrado.

¹³⁵ *Cfr.* n.º 1, art. 16.º, do CIVA.

imobiliárias objeto do presente estudo, este valor corresponderá ao *valor normal*¹³⁶ (não inferior ao VPT), quando os agentes envolvidos mantenham “*entre si relações especiais*”¹³⁷ e estejam numa das circunstâncias previstas nas alíneas do n.º 1 do art. 7.º, do Anexo ao DL n.º 21/2007, numa lógica de evitar de situações abusivas.

Aqui chegados, consideramos que será relevante uma abordagem ao regime de um outro Estado-Membro da UE, por forma a concluirmos quanto a possíveis diferenças de regime nesse território comparativamente ao disposto na lei nacional.

Capítulo 3: Análise comparativa – breve apreciação ao regime alemão

3.1. Traços gerais

Como forma de completar a nossa análise, debruçar-nos-emos agora, ainda que de forma breve, sobre o regime alemão de tributação em sede de IVA das operações imobiliárias.

A Alemanha, enquanto Estado-Membro da UE, encontra-se adstrita ao princípio do primado do direito europeu sobre o direito interno da cada Estado-Membro, estando, assim, igualmente obrigada à transposição das diretivas europeias, de onde a Diretiva IVA não é exceção. A transposição desta efetivou-se através do “*German VAT Act*” ou “*Umsatzsteuergesetz*” (adiante designado por «UStG»).

3.2. A isenção relativa às operações imobiliárias

Da mesma forma que sucede na legislação nacional, a Alemanha prevê também isenções no âmbito das operações imobiliárias. Nesta sede, são dois os tipos de operações não tributadas: a transmissão onerosa de bens imóveis¹³⁸ e a locação de imóveis¹³⁹.

A isenção de IVA aplicável à transmissão onerosa de bens imóveis deve-se ao facto de tais transmissões estarem já sujeitas a um outro imposto – o “*real estate transfer tax*”¹⁴⁰ (adiante designado por «RETT»), que se encontra legalmente regulado no *Real*

¹³⁶ Determinado nos termos do n.º 4, art. 16.º, do CIVA. Para mais desenvolvimentos sobre este valor, *vd.* BARBOSA, 2019, pp. 243-246.

¹³⁷ Definidas no n.º 4, art. 63.º, do CIRC.

¹³⁸ *Cfr.* §4 (9) (a), UStG.

¹³⁹ *Cfr.* §4 (12), UStG.

¹⁴⁰ ENGLISCH & SPILKER, 2011, p. 140.

Estate Transfer Tax Act, ou “*Grunderwerbsteuergesetz*” (adiante designado por «*GrEStG*»). Esta mecânica visa, assim, o evitar do fenómeno de dupla tributação, seguindo a mesma lógica que a adotada no território nacional¹⁴¹. Deste modo, importa entender quais as operações que se inserem no escopo deste RETT, sendo que a estas será aplicada a isenção de IVA¹⁴².

Por sua vez, no que diz respeito à locação de bens imóveis, a isenção de IVA aplicada a este tipo de realidades justifica-se por “*considerações de política social*”, bem como pelo “*desejo de evitar custos administrativos e de conformidade desproporcionados*”¹⁴³. Para efeitos de interpretação deste conceito, tem-se adotado uma abordagem ampla, no sentido de aqui se incluir “*qualquer atividade que consista essencialmente na atribuição temporária a um locatário, por parte de um senhorio, do direito de ocupar um imóvel como se fosse seu proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do gozo desse direito*”¹⁴⁴. A este respeito, o direito transmitido é, de certa forma, irrelevante¹⁴⁵ – o importante é que o locatário passe a dispor do acesso a um certo imóvel.

Ainda quanto à locação, levanta-se novamente o tema dos serviços acessórios à cedência do espaço – as instâncias jurisdicionais alemãs admitiam que determinados serviços se encontravam abrangidos pela isenção, ao passo que outros não, sem haver um motivo coerente que justificasse esta distinção, facto que tem igualmente desencadeado uma incerteza na esfera dos sujeitos¹⁴⁶.

No que concerne ao conceito de bem imóvel, as semelhanças mantêm-se comparativamente ao regime português: também aqui estão abrangidos os terrenos rústicos, bem como os urbanos e suas partes integrantes, excluindo-se, desde logo, materiais que manifestem um carácter acessório ao relação ao imóvel¹⁴⁷. Esta

¹⁴¹ Note-se que, para beneficiar da isenção em sede de IVA basta que a operação esteja sujeita ao RETT, ainda que dele isenta (vd. *idem*).

¹⁴² Para mais desenvolvimentos sobre este tema, vd. ENGLISH & SPILKER, 2011, pp. 140-143.

¹⁴³ ENGLISH & SPILKER, 2011, p. 143.

¹⁴⁴ *Ibidem*, p. 144.

¹⁴⁵ Seja ele de propriedade, de usufruto ou de posse. O mesmo não sucede quanto esteja em causa a transmissão onerosa de imóveis.

¹⁴⁶ Atualmente, parecem as decisões partir de um critério de afetação desse serviço: se este constitui ou não apenas um meio para um melhor aproveitamento do serviço principal. Quanto à evolução desta temática, vd. ENGLISH & SPILKER, 2011, pp. 145-146.

¹⁴⁷ *Ibidem*, pp. 143-144.

caracterização manifesta igualmente a relevância do caráter de permanência do imóvel a uma determinada parcela de território.

3.3. A renúncia à isenção do §9 do UStG

Neste seguimento, a legislação alemã estabeleceu identicamente – no §9 do UStG – a possibilidade de o sujeito passivo optar pela tributação em sede de IVA, sendo esta “concedida para evitar distorções de concorrência”¹⁴⁸.

Para tal, terão de se verificar certas condições, estabelecidas igualmente com vista a evitar fenómenos de fraude e evasão fiscais. Tal como no ordenamento português, também aqui estamos perante cenários B2B¹⁴⁹, na medida em que os consumidores finais não têm direito a reclamar qualquer valor de imposto suportado a montante. Pelo que, constitui um primeiro pressuposto que o adquirente/locatário (*i*) seja um sujeito passivo que (*ii*) utiliza um determinado imóvel no exercício de uma atividade tributável.

Neste sentido, importa notar que deverão ser apresentados meios de prova que comprovem que o adquirente/locatário é um sujeito passivo que visa alocar aquele imóvel ao exercício de uma determinada atividade económica (que passa, v.g., pela apresentação do contrato ou por uma confirmação escrita nesse sentido)¹⁵⁰.

Adicionalmente, e apesar de nem sempre ter sido este o entendimento das autoridades fiscais alemãs, esta opção pela tributação estende-se igualmente a entidades públicas que celebrem contratos de locação de imóveis, tal como tem vindo a referir a jurisprudência¹⁵¹.

Até aqui, não parecem ser registadas grandes diferenças comparativamente ao regime português. A grande distinção reside na obrigação de emissão do certificado de renúncia. Como sabemos, é obrigatória a existência do mesmo em território nacional, sempre que os sujeitos passivos envolvidos no negócio pretendam renunciar à isenção de IVA. Porém, o mesmo não sucede no âmbito do direito alemão – segundo este, não existe uma imposição de comunicar a intenção de renunciar às autoridades fiscais, sendo

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 146.

¹⁴⁹ Tal como denotado na última parte do §9 (1), do UStG.

¹⁵⁰ Sobre este tema, ENGLISH & SPILKER, 2011, pp. 147-149.

¹⁵¹ *Ibidem*, p. 147.

possível um “*exercício tácito*”¹⁵² deste direito. No âmbito das obrigações declarativas neste âmbito, vigora apenas o disposto no §9 (3), que estabelece a necessidade de declarar essa intenção no contrato, devendo este ser devidamente autenticado.

Feita esta análise, e confrontado o regime, ao que vemos mais simples, vigente na Alemanha, concluímos que a infinda jurisprudência e doutrina existente em Portugal quanto ao regime de IVA aplicável ao setor tem razão de ser, dadas as “*inúmeras dúvidas de interpretação e aplicação*” subjacentes ao “*tratamento das operações imobiliárias [suscitadas] em sede de IVA*”¹⁵³.

Capítulo 4: O efeito paradoxal da isenção de IVA

Como fomos concluindo ao longo da presente investigação, a aplicação das isenções de IVA no âmbito das operações imobiliárias coloca não só em causa a neutralidade que caracteriza este imposto, como suscita igualmente a dúvida se serão ou não atingidos os fins visados pela aplicação de um benefício fiscal¹⁵⁴. No fundo, estas duas consequências encontram-se interligadas entre si: o benefício que, à partida, existe com a aplicação de uma isenção é colocado em causa pelo facto de não existir direito à dedução do imposto suportado na aquisição ou construção do imóvel.

Neste sentido, num cenário B2B, parece daqui resultar que existe uma maior vantagem competitiva quando aplicado o regime de renúncia à isenção do IVA, quer do lado do vendedor/locador, quer na esfera do adquirente/locatário. Isto, exatamente pelo facto de a renúncia à isenção conferir a possibilidade de (i) o vendedor/locador deduzir os custos suportados na aquisição/construção do imóvel e (ii) o arrendatário/adquirente “*proceder à dedução do IVA liquidado sobre a renda ou preço de compra do imóvel*”¹⁵⁵. Assim, ambos os sujeitos recuperam o imposto suportado, impedindo a incorporação de um imposto oculto nestas transações B2B. Mormente, acresce uma outra vantagem para o adquirente: a aplicação de IVA implica a não sujeição a imposto de selo¹⁵⁶.

¹⁵² *Ibidem*, p. 149.

¹⁵³ ALMEIDA & SILVA, 2020, p. 383.

¹⁵⁴ Na aceção do disposto no n.º 1, art. 2.º, do EBF.

¹⁵⁵ PENA & FERNANDES, 2022, p. 162.

¹⁵⁶ *Vd.* art. 1.º, n.º 2, do CIS.

Pelo que, a opção pela renúncia traduz-se numa “*significativa poupança fiscal*”¹⁵⁷, atendendo aos valores aqui envolvidos, fruto de uma “*fase de intensificação da actividade imobiliária que sucedeu a uma grande crise no sector*”¹⁵⁸, e ao facto de, quanto a estes, o consumo se prolongar durante um longo período de tempo¹⁵⁹, o que justifica, por isso, uma cuidada ponderação por parte dos sujeitos que participam neste tipo de transações (nomeadamente quanto ao facto de garantir que todas as condições exigidas se encontram preenchidas).

Afigura-se, deste modo, que a isenção em sede de IVA nestes termos é efetivamente penalizadora para os agentes económicos, salvo se estes optarem pela tributação.

Por esta mesma razão se pode inferir quanto ao impacto que um esclarecimento por parte do legislador poderá ter na esfera destes mesmos sujeitos (designadamente, por passar a prever uma ampliação do leque de situações que vão ao encontro das condições exigidas para que a renúncia à isenção do IVA se efetive).

Capítulo 5: Conclusões

O exposto *supra* permite-nos propor as seguintes conclusões:

- O mercado imobiliário envolve montantes significativos que justificam uma ponderação fiscal cuidada por parte dos entes que neste participam.
- Apesar de ser aplicada uma isenção de IVA – de base europeia e nacional – às operações imobiliárias de transmissão onerosa de imóveis e de locação de imóveis, esta implica a perda do direito à dedução do IVA suportado pelo sujeito passivo nos seus *inputs*.
- A isenção de IVA neste tipo de operações configura, assim, um verdadeiro paradoxo, na medida em que é penalizadora para a esfera dos sujeitos passivos que a esta estão adstritos.

¹⁵⁷ PENA & FERNANDES, 2022, p. 163.

¹⁵⁸ GAMITO & PIRES, 2018, p. 90.

¹⁵⁹ SCHENK, *et al.*, 2015, p. 408.

- Por forma a permitir a recuperação desse imposto e a evitar uma tributação oculta, consagra-se o regime da renúncia a tal isenção, desde que preenchidos determinados termos e condições.
- Apesar de, até hoje, não terem sido registadas grandes alterações à lei que estabelece tais exigências, o mesmo não implica que a mesma não careça de mudança, dada a desadequação, desproporcionalidade e injustificação de algumas delas face ao contexto atual em que vivemos, mantendo, porém, o objetivo de combate à fraude e evasão fiscal.
- Daqui se infere quanto à vantagem que uma mudança de paradigma comportaria, resultando numa maior competitividade do mercado nacional e no incremento da igualdade conferido às várias situações.
- A nossa análise indica, em particular, que as seguintes áreas deveriam ser merecedoras de uma ponderação cuidada por parte do nosso legislador:
 - reavaliar o certificado de renúncia e os seus requisitos ponderando a viabilidade e mérito de uma solução como a alemã;
 - rever a atual exclusão dos terrenos rústicos do regime da renúncia à isenção;
 - reavaliar a incompatibilidade de condições atualmente aplicável aos terrenos para construção;
 - repensar o requisito da transmissão (exclusiva) do direito de propriedade;
 - rever o critério de aplicação da renúncia assente no requisito de transmissão da totalidade do imóvel vs. unidades de utilização independente;
 - repensar o critério aplicado às “obras de transformação ou renovação”;
 - reavaliar o escopo do requisito da precedência de operações tributadas; e
 - reponderar a atual exclusão dos não residentes do regime.
- Tudo somado, será tempo para uma mudança de paradigma?

ANEXO A (Condições Objetivas)

Condições Objetivas art. 2.º, n.º 1, do Anexo ao DL n.º 21/2007		
Tipo de Imóvel	Prédio urbano/fração autónoma, ou terreno para construção	Excluem-se: imóveis afetos à habitação; prédios rústicos
Inscrição na matriz predial	Em nome do locador ou vendedor, ou pedida a sua inscrição	
Objeto do contrato	Prédio urbano/fração autónoma, ou terreno para construção	Excluem-se: transmissão/locação de partes; direitos reais menores
Afetação do imóvel	Atividades que conferem (total ou parcialmente) direito à dedução do IVA suportado nas aquisições	
Locação do imóvel	Não seja uma sublocação, salvo se destinada a fins industriais	
	Valor da renda $\geq 1/25$ do valor de aquisição/construção do imóvel	
Primeira transmissão/locação do imóvel ocorrida:	Após a construção, e tenha sido deduzido ou seja possível deduzir no todo ou em parte o IVA nela suportado	
	Após grandes obras, tendo destas resultado uma alteração $> 30\%$ do VPT, e seja possível deduzir a totalidade ou parte do IVA nelas suportado	
Transmissão/locação do imóvel após operação efetuada c/renúncia	Quando esteja a decorrer o prazo de regularização (20 anos) relativo ao IVA suportado nas despesas de construção/aquisição do imóvel	

ANEXO A (Condições Subjetivas e Formais)

Condições Subjetivas art. 3.º, do Anexo ao DL n.º 21/2007		
Vendedor/adquirente/locador/locatário		
Qualidade	Sujeitos passivos de IVA (<i>cfr.</i> art. 2.º, n.º 1, al. a), do CIVA)	Excluem-se os enquadrados no regime especial dos arts. 60.º e ss., do CIVA
Atividade exercida	Operações que conferem, exclusivamente, direito à dedução	
	Se sujeitos passivos mistos e percentagem de dedução: > 80% do total de volume de negócios; < 80%, mas exerçam habitualmente atividades de construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou locação	
Regime	Dispor de contabilidade organizada, nos termos do CIRS ou do CIRC	
Imóveis detidos em compropriedade	Renúncia tem de ser exercida por todos os comproprietários	
	Todos os titulares dos direitos a transmitir ou a adquirir devem preencher todas as condições mencionadas neste Anexo	
Condições Formais arts. 4.º e 12.º, do Anexo ao DL n.º 21/2007		
Certificado de renúncia	Solicitado pelo vendedor/locador, via eletrónica, previamente à celebração dos contratos. Se enquadrados no art. 9.º, do CIVA, os sujeitos passivos devem apresentar a declaração de alterações prevista no art. 31.º, n.º 1, CIVA, previamente ao pedido de emissão de certificado. Os dados devem ser certificados pelo adquirente/locatário. Após confirmação, certificado emitido no prazo de 10 dias. Válido por 6 meses, a contar da data em que fica disponível para o sujeito passivo, não tendo efeito constitutivo.	

Referências Bibliográficas

Doutrina

Livros e monografias

DOESUM, Ad van, *et al.*, 2020, “*Fundamentals of EU VAT Law*”, 2.^a Ed., Wolters Kluwer, The Netherlands, pp. 365-372.

EBRILL, Liam, *et al.*, 2001, “*The Modern VAT*”, International Monetary Fund, Washington, D.C., pp. 83-100.

PALMA, Clotilde Celorico, 2014, “*Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*”, N.º 1, 6.^a Ed., Edições Almedina, Coimbra, pp. 175-179.

PALMA, Joana de Azevedo e Castro Celorico, 2021, *O Exercício do Direito à Dedução em IVA – Uma Análise dos Requisitos Fundamentais*, 1.^a Ed., Letras e Conceitos, Lisboa.

STESSENS, Erik, 2023, “*European VAT Law as Interpreted by the Court of Justice*”, Wolters Kluwer, The Netherlands, pp. 3-12.

VASQUES, Sérgio, 2019, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a Ed., Edições Almedina.

VASQUES, Sérgio, 2020, *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Edições Almedina, Coimbra.

Artigos em obra coletiva

ALMEIDA, Marta Machado de & Soraia João Silva, 2020, “As Operações Imobiliárias em Sede de IVA e o *Acórdão Mydibel S.A.*” in *Cadernos IVA 2020*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 383-395.

AREIAS, André Paralta, 2022, “Reflexão Pós-Pandémica sobre a Regularização de IVA em Operações Imobiliárias: O Caso do Abandono da Actividade” in *Cadernos IVA 2022*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 61-75.

- ARNALDO, Afonso & José Pedro Rua, 2021, “Operações Complexas e Sector Imobiliário”, in *Cadernos de IVA 2021*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 57-59.
- BARBOSA, Liliana Teixeira, 2019, “O IVA na Cessão da Posição Contratual Gratuita no Contrato de Locação Financeira”, in *Cadernos de IVA 2019*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 233-247.
- CLARO, Susana & Hugo Alves Leonardo, 2022, “O Acórdão Danske Bank e o Impacto nos Sujeitos Passivos em Portugal”, in *Cadernos de IVA 2022*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 443-444.
- CNOSSEN, Sijbren, 1996, “VAT Treatment of Immovable Property”, in *Tax Law Design and Drafting*, Victor Thuronvi (coord.), Vols. I e II, International Monetary Fund, *s.l.*, pp. 235-248.
- ENGLISH, Joachim & Bettina Spilker, 2011, “Germany”, in *Immovable Property under VAT – A Comparative Global Analysis*, Robert F. van Brederode (coord.), Vol. 37, Wolters Kluwer, The Netherlands, pp. 123-162.
- GAMITO, Conceição & Joana Branco Pires, 2018, “O IVA no Imobiliário: Dedução do IVA Suportado na Construção” in *Cadernos IVA 2018*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 89-103.
- LAMENSCH, Marie & Madeleine Merckx, 2021, “Value Added Tax – the Recast VAT Directive”, in *European Tax Law*, Vol. II, 7.^a Ed., Wolters Kluwer, The Netherlands, pp. 80-83.
- MARTINS, Alexandra Coelho & Francisco Pereira Figueiredo, 2021, “O Conceito de Bem Imóvel para Efeitos de IVA” in *Cadernos IVA 2021*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 71-84.
- MARTINS, Alexandra, 2016, “Desconstruindo Dogmas: O Direito à Dedução e as Isenções”, in *Cadernos de IVA 2016*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 17-32.

- MONTEIRO, Pedro Costa, 2018, “Interpretação de Normas de Isenção e de Taxas Reduzidas: Neutralidade Fiscal vs. Interpretação Estrita” in *Cadernos IVA 2018*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 179-194.
- PENA, Carlos Alberto & Raquel Lopes Fernandes, 2022, “Isenções sem Direito à Dedução vs. Opção pela Tributação nas Operações com Imóveis” in *Cadernos IVA 2022*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 129-165.
- PONTES, Marta & Raquel Maurício, 2021, “O Regime do IVA nas Operações Imobiliárias: Breve Reflexão Crítica” in *Cadernos IVA 2021*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 247-280.
- RAMALHO, João Magalhães, *et al.*, 2018, “Regularização do IVA em Operações Imobiliárias: O Acórdão *Imofloresmira*”, in *Cadernos de IVA 2018*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 225-242.
- REIS, Isabel Vieira dos, 2015, “O Certificado de Renúncia à Isenção do IVA na Locação de Imóveis” in *Cadernos IVA 2015*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 241-256.
- REIS, Isabel Vieira, 2013, “A Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Imobiliárias: uma Perspectiva Prática”, in *Cadernos de IVA 2013*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 251-268.
- REIS, Joana Madonado & Sara Soares, 2021, “A Isenção de IVA na Locação Revisitada: Em Busca do Norte Perdido”, in *Cadernos de IVA 2021*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 161-179.
- ROQUE, Teresa, 2019, “Da Forma à Substância na Locação de Bens Imóveis”, in *Cadernos de IVA 2019*, Sérgio Vasques (coord.), Edições Almedina, Coimbra, pp. 451-479.
- SCHENK, Alan, *et al.*, 2015, “Value Added Tax – A Comparative Approach”, in *Cambridge Tax Law Series*, 2.^a Ed., Cambridge University Press, New York, pp. 408-439.

Jurisprudência

Jurisprudência do TJUE

Acórdão de 26 de março de 1987, Proc. C-235/85.

Acórdão de 15 de junho de 1989, Proc. C-348/87.

Acórdão de 8 de fevereiro de 1990, Proc. C-320/88.

Acórdão de 13 de dezembro de 2001, Proc. C-267/00.

Acórdão de 16 de janeiro de 2003, Proc. C-315/00.

Acórdão de 9 de setembro de 2004, Proc. C-269/03.

Acórdão de 3 de março de 2005, Proc. C-428/02.

Acórdão de 7 de setembro de 2006, Proc. C-166/05.

Acórdão de 25 de outubro de 2007, Proc. C-174/06.

Acórdão de 6 de dezembro de 2007, Proc. C-451/06.

Acórdão de 11 de junho de 2009, Proc. C-572/07.

Acórdão de 15 de novembro de 2012, Proc. C-532/11.

Acórdão de 31 de janeiro de 2013, Proc. C-642/11.

Acórdão de 22 de janeiro de 2015, Proc. C-55/14.

Acórdão de 19 de outubro de 2017, Proc. C-101/16.

Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Proc. C-672/16.

Acórdão de 25 de julho de 2018, Proc. C-5/17.

Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Proc. C-17/18.

Acórdão de 23 de fevereiro de 2019, Proc. C-278/18.

Acórdão de 2 de julho de 2020, Proc. C-215/19.

Acórdão de 2 de julho de 2020, Proc. C-231/19.

Acórdão de 17 de dezembro de 2020, Proc. C-656/19.

Jurisprudência do Tribunal Arbitral (CAAD)

Decisão Arbitral de 14 de maio de 2018, Proc. n.º 477/2017-T.

Decisão Arbitral de 17 de setembro de 2018, Proc. n.º 14/2018-T.

Jurisprudência dos Tribunais Judiciais

Acórdão do STA de 25 de novembro de 2009, Proc. n.º 486/2009.

Acórdão do TRL de 26 de fevereiro de 2015, Proc. n.º 209280/12.5YIPRT.L1-8.

Acórdão do STA de 23 de setembro de 2015, Proc. n.º 01034/11.

Acórdão do TCAS de 14 de janeiro de 2021, Proc. n.º 1155/10.1BELRS.

Acórdão do STA de 06 de setembro de 2021, Proc. n.º 01901/18.5.BEPRT.

Orientações Administrativas

Ficha Doutrinária de 24 de fevereiro de 2006, Proc. n.º T9092006018.

Ficha Doutrinária de 9 de outubro de 2012, Proc. n.º 3626.

Ficha Doutrinária de 18 de agosto de 2014, Proc. n.º 5666.

Ficha Doutrinária de 12 de agosto de 2016, Proc. n.º 10327.

Ficha Doutrinária de 24 de agosto de 2017, Proc. n.º 12097.

Ficha Doutrinária de 22 de dezembro de 2017, Proc. n.º 11829.

Ficha Doutrinária de 14 de junho de 2018, Proc. n.º 13774.

Ficha Doutrinária de 6 de junho de 2019, Proc. n.º 15479.

Ficha Doutrinária de 28 de janeiro de 2021, Proc. n.º 19426.

Ofício Circulado n.º 30022, de 16 de junho de 2000.

Ofício Circulado n.º 30099, de 9 de fevereiro de 2007.

Ofício Circulado n.º 30101, de 24 de maio de 2007.