

PROBLEMAS DE APLICAÇÃO DAS REGRAS DE REGULARIZAÇÃO DAS DEDUÇÕES DE IVA

JOSÉ XAVIER DE BASTO*
MARIA ODETE OLIVEIRA**

SUMÁRIO: 1. Introdução: a complexidade normativa resultante das isenções; 2. O direito à dedução como peça fundamental do sistema europeu do IVA; 3. A regularização das deduções; 4. As regularizações na Directiva europeia; 4.1 A regularização da dedução inicial — os artigos 184º e 185º da Directiva; 4.2 Regularizações no regime do *pro rata* de dedução — o algoritmo básico; 4.3 O regime das regularizações do caso dos bens de investimento; 4.4 O conceito de bens de investimento; 4.5 O caso dos serviços equiparáveis a bens de capital; 4.6 O período de regularização; 4.7 As faculdades concedidas aos Estados-membros em matéria do valor do IVA a ser objecto de regularização, da prevenção de vantagens injustificadas e da concessão de simplificações administrativas; 4.8 A transmissão de bens de capital durante o período de regularização; 5. O regime das regularizações no CIVA; 5.1 Os ajustamentos à dedução inicial; 5.2 Regularizações relativas a bens de capital ou de investimento; 5.3 As regularizações relativas a bens do activo imobilizado por motivo de alteração de actividade ou de imposição legal; 5.4 A regularização das deduções nos imóveis adquiridos ou locados com renúncia à isenção.

RESUMO: Em face da importância do direito a dedução do imposto suportado a montante na construção jurídica em que assenta o imposto sobre o valor acrescentado, o presente artigo visa contribuir para uma análise mais detalhada pelo que que respeita a direito à dedução quando respeite a bens de capital ou bens de investimento, articulando a disciplina comunitária, incluindo as interpretações resultantes da jurisprudência do Tribunal Europeu de Justiça, e do Código do IVA, essencialmente direccionada para os seus artigos 24º a 26º.

PALAVRAS-CHAVE: IVA; Código do IVA; Directiva IVA; Regularização das deduções; Artigos 24 a 26º do Código do IVA .

* Consultor fiscal. Docente aposentado da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

** Doutora em Direito. Professora aposentada da Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

ABSTRACT: Given the importance of the right to deduct the input tax in the VAT legal framework, this article aims to be a contribute to a more detailed analysis of this topic, especially when it concerns a special kind of goods — the capital goods or investment goods -, articulating the European Union common discipline, including the interpretations brought by the case law of the European Court of Justice, and the Portuguese VAT Code, essentially pointed to its articles 24 to 26.

KEYWORDS: VAT; VAT Code; VAT Directive; Adjustments to VAT deduction; Articles 24 to 26 of the Portuguese VAT Code

1. INTRODUÇÃO: A COMPLEXIDADE NORMATIVA RESULTANTE DAS ISENÇÕES

Na construção de um sistema de imposto sobre o valor acrescentado, constitui uma orientação bastante assente e partilhada pela maior parte dos especialistas e estudiosos da problemática fiscal que o imposto deve ter uma base de incidência muito ampla, reduzindo ao mínimo possível a lista de operações isentas, em que os operadores ficam dispensados de liquidar imposto pelas suas operações activas, mas não têm direito a recuperar o imposto que suportaram na aquisição dos bens e serviços delas instrumentais. Na União Europeia, como é bem conhecido, a lista dessas isenções — geralmente designadas por isenções simples, para as distinguir das isenções completas, de aplicação nas operações não domésticas (intracomunitárias ou internacionais), em que o operador isento tem o direito a deduzir o imposto suportado a montante — está harmonizada, posto que existam regimes ditos transitórios que ainda permitem diferenças de tratamento, quanto à isenção, em algumas operações internas¹.

A ideia de que as isenções, sobretudo quando extensas, abrangendo um conjunto vasto de operações, deterioram as propriedades do imposto, quanto à sua neutralidade concorrencial e à simplicidade da sua aplicação, não é nova. Bem pode dizer-se que já o fiscalista francês a quem é atribuída a invenção do sistema, Maurice Lauré, ainda nos primórdios no sistema comum europeu de IVA, se apercebeu bem do problema e chamou a atenção para aquilo que designou como “cancro das isenções”, dando a um seu ensaio o título esclarecedor — *Au secours de la TVA*². Aí argumentou contra os sucessivos desvios à neutralidade da tributação que resultam das isenções e de outros detalhes da regulamentação que não vem agora ao caso referir.

1 A disciplina das isenções nas operações internas, nos artigos 135º e 136º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, é complementada com a faculdade concedida no artigo 137º aos Estados-membros de opção de renúncia à isenção e opção pela tributação em serviços financeiros e propriedade imobiliária. Assumem ainda relevância as derrogações gerais para todos os Estados-membros que já o eram em 1 de Janeiro de 1978 (artigos 370º a 374º), e as derrogações permitidas após autorização, nos artigos 394º e 395º, e ainda as derrogações a certos Estados-membros que aderiram à UE após 1 de Janeiro de 1978 constantes dos artigos 375 a 390º. Tudo para além das diferenças que resultam de diferentes interpretações e aplicações que são feitas nos diferentes Estados-membros.

2 Maurice Lauré, *Au secours de la TVA*, Paris, Presses Universitaires de France, 1957.

A mesma ideia do carácter deletério do abuso de isenções — algumas terá sempre de haver... — tem levado legislações mais modernas de Estados não pertencentes à União Europeia a adoptar sistemas de IVA de base de incidência compacta, muito mais alargada, renunciando praticamente à previsão de isenções. O caso paradigmático é o IVA da Nova Zelândia³, considerado, a justo título, tecnicamente muito mais avançado do que o já vetusto sistema comum europeu, de cuja reforma se vem há tanto tempo falando, mas que tarda a concretizar-se.

Um dos efeitos mais conspícuos das isenções simples (aquelas que aqui referiremos doravante, as mais das vezes, apenas como isenções), para além daquele, óbvio, de contribuir para o aumento das taxas de tributação por encurtamento da base de incidência⁴, é o da complexidade normativa que introduz no sistema, em especial no caso dos operadores, que são muitos, que praticam tanto operações isentas sem direito à dedução como operações que conferem tal direito, por não beneficiarem de exoneração do imposto.

É necessário nesses casos modular o direito à dedução, para que só possa ser deduzido o IVA suportado em bens ou serviços utilizados em operações sujeitas a IVA e dele não isentas, negando a dedução quanto ao imposto contido em bens ou serviços utilizados nas operações isentas e prevendo regras para, relativamente aos *inputs* produtivos que são indistintamente utilizados em ambos os tipos de operações, determinar que parcela do IVA suportado pode ser deduzida. Na doutrina italiana, usa-se a terminologia bem sugestiva de bens de produção promíscuos (*beni di produzione promiscui*) para designar estes meios de produção indistintamente afectos a operações com direito a dedução e a operações que não conferem tal direito.

3 Sobre o sistema neo-zelandês, veja-se Rita La Feria, *Ending VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives* (pp.3-36): Wolters Kluwer Editors, February 2013; Rita La Feria; Richard Krever, *Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT*, Rita la Feria; Richard Krever, *Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT* (February 1, 2013), disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2273111>; Ian Dickson, David White, *Value-Added Tax and Excises: Commentary, Prepared for the Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century, Chaired by Sir James Mirrlees*, The Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, www.ifs.orh.uk/mirrleesreview; Andrew Maples, and Adrian J. Sawyer, *The New Zealand GST and its Global Impact: 30 Years On*, New Zealand University of Canterbury, April 2017, em <https://www.researchgate.net/institution/University-of-Canterbury>.

4 O mesmo se pode dizer da proliferação de operações sujeitas a taxas reduzidas, que naturalmente fazem crescer ou não permitem que diminua a taxa normal do imposto.

No Código do IVA (CIVA), as disposições que regulam o direito à dedução do imposto suportado nos “bens de utilização mista”⁵ (para utilizar a terminologia da epígrafe do primeiro dos artigos relativos ao tema) são os artigos 23º, 24º, 25º e 26º.

O primeiro desses artigos trata dos métodos de dedução do IVA suportado nos referidos “bens de utilização mista”. As normas dele constantes foram reformuladas pela Lei nº 67-A/2007 (Lei do Orçamento de 2008). As alterações introduzidas corrigiram deficiências graves da versão originária do artigo 23º, que não respeitava integralmente a técnica da Directiva do sistema comum europeu (que era então a designada 6.ª Directiva IVA) a que havia que obedecer. Abriu a porta a dúvidas e contenciosos. A nova redacção do artigo representou um melhoramento normativo indiscutível e permitiu desfazer mal-entendidos que dificultavam a aplicação dos métodos de dedução do IVA suportado por sujeitos passivos que praticam operações tributadas e operações isentas sem direito à dedução.

Foram esses mal-entendidos e a respectiva correcção que levaram os autores do presente texto a publicar, logo em 2008, um artigo na *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, justamente intitulado “Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23º do Código do IVA”⁶, em que procuraram explicar a lógica dos métodos de dedução dos bens de produção promíscuos, à luz da nova regulamentação. Como participantes da Comissão responsável pela redacção da primeira versão do CIVA, aproveitaram essa ocasião para fazer auto-crítica dos equívocos em que o “legislador” se deixou enredar ao desenhar a primeira versão daquele normativo.

Na mesma Lei nº 67-A/2007, houve igualmente alterações do artigo 24º do CIVA, disposição que, tal como os artigos 25º e 26º, contém regras relativas à dedução de IVA respeitante a bens, móveis e imóveis,

5 A epígrafe refere “bens de utilização mista”, mas trata-se não só de bens mas também de serviços, os quais podem também ser objecto de utilização indiscriminada em operações que conferem e a operações que não conferem direito à dedução. O corpo do artigo, porém, logo corrige o lapso da epígrafe, mencionando que se trata da dedução do imposto na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados em ambos os tipos de operações.

6 Ver José Xavier de Basto; Maria Odete Oliveira, “Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23º do Código do IVA”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, Número 1, Primavera, 2008, p. 35-71.

que façam parte do activo immobilizado⁷ do operador económico, sujeito passivo do imposto.

As três disposições, complexas, referem-se às regularizações das deduções a que, em certos casos, os sujeitos passivos são obrigados a proceder. Haverá que atender ainda às regularizações da dedução do IVA suportado a montante, reguladas em outras normas do CIVA, designadamente os artigos 78º, 78ºB e 78ºC.

Por outro lado, o regime da renúncia à isenção em operações imobiliárias (locação de prédios urbanos e transmissão de propriedade desses prédios ou de terrenos para construção) previsto no artigo 12º, números 4 e 5 do CIVA e em legislação especial também prevê regularização das deduções a que os sujeitos passivos renunciantes têm direito quando optam por essa renúncia.

É sobre esta temática das regularizações das deduções que versa este nosso texto, com o qual pretendemos contribuir para esclarecer problemas de interpretação e aplicação que seguramente suscita, já sentidos na prática de muitos sujeitos passivos, uma vez que, como é bem sabido, o IVA é um imposto auto-liquidado, competindo aos sujeitos passivos conhecer as respectivas regras e aplicá-las correctamente.

2. O DIREITO À DEDUÇÃO COMO PEÇA FUNDAMENTAL DO SISTEMA EUROPEU DO IVA

É sobejamente conhecido que o IVA, tal como é praticado na União Europeia (UE) e, hoje, em mais de centena e meia de Estados em todo o mundo, opera pelo chamado método indirecto substractivo, método da dedução ou método das facturas. A peça fundamental do sistema e do modo de funcionamento do imposto é o direito atribuído aos sujeitos passivos de deduzir, integralmente (salvo as situações particulares que aqui nos irão ocupar) e imediatamente, ao imposto que fazem incidir sobre as suas operações tributáveis o imposto que suportaram nas suas operações passivas, ou seja, nos bens e serviços que utilizaram na sua actividade económica sujeita a imposto. Os sujeitos passivos entregam assim à Fazenda Nacional o resultado da diferença entre o imposto que

⁷ Tais bens são, na nova terminologia contabilística, designados como “activos não correntes”.

incluíram nas suas vendas ou prestações de serviços e o imposto que suportaram na aquisição dos bens e serviços utilizados naquelas operações.

É o direito a deduzir o imposto suportado a montante que garante a neutralidade do sistema, tornando o encargo fiscal independente da extensão do processo produtivo, por assegurar que os diferentes operadores do circuito económico são libertos, através daquele direito, dos encargos do imposto que lhe for transmitido pelos seus fornecedores ou prestadores de serviços. O encargo fiscal acaba por ser suportado pelo consumidor final, que, situado no final da cadeia produtiva, não tem direito à dedução. O imposto atinge assim o seu objectivo que é o de tributar o consumo.

Este lugar fulcral que o direito à dedução ocupa no funcionamento do imposto é sublinhado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em inúmeros Acórdãos que ao longo de décadas tem proferido sobre a matéria. São bem impressivas as formulações do Tribunal a este respeito. Muito recorrente — dir-se-ia mesmo constante de todas as decisões sobre casos em que é posto em causa esse direito — é a afirmação segundo a qual “o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado”. E o Tribunal sublinha sempre o objectivo a que visa o direito a deduzir o imposto suportado a montante, qual seja — para o referir usando a sua própria e também recorrente formulação — o de “libertar o sujeito passivo de todo o imposto intermediário suportado nas suas actividades”.

Também emerge da jurisprudência comunitária que as condições substanciais do direito à dedução — utilização dos bens e serviços cujo IVA é objecto de dedução em operações tributáveis, existindo “nexo directo”⁸ entre as operações efectuadas a montante, que suportaram o IVA que se pretende deduzir e as aludidas operações a jusante, tributadas com direito a dedução⁹ — primam sobre as condições formais desse direito, em que se contam

8 Nexo directo que segundo jurisprudência constante, significa não só a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, mas também, mesmo na falta dele, sempre que as despesas incorridas façam parte das despesas gerais desse sujeito passivo e sejam, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo, despesas que se aceitam como tendo, a final, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (Acórdãos *Investrand*, C435/05, n.º 24, *SKF*, C29/08, n. 58, entre vários outros).

9 Incluímos nesta expressão as já referidas isenções completas ou isenções com direito a dedução, consideradas como tributadas, mas à taxa zero, nos países com tradição de taxas nulas.

obrigações sobre facturação e obrigações de registo e de contabilidade. As obrigações formais estão ao serviço do controlo das condições substanciais e a sua violação só pode pôr em causa o direito à dedução se for susceptível de inviabilizar o referido controlo (v.g. Acórdão *Collée*, C-146/05, nº 31; *EMSBulgaria Transport*, C284/11, nº 71; *Vădan*, C-664/16, nº 41 e *Dobre*, C-159/17, nº 34).

3. A REGULARIZAÇÃO DAS DEDUÇÕES

Circunstâncias de vária ordem, porém, podem obrigar a proceder, *a posteriori*, isto é, após o exercício regular do direito a deduzir, a ajustamentos ou regularizações das deduções efectuadas. A Directiva comunitária e o CIVA contêm regras precisas sobre esses casos e são essas regras que constituem a fonte primeira das normas do IVA sobre a matéria em causa.

Analisemos então esse regime, começando pelas normas da Directiva que a ele respeitam, constantes do respectivo Capítulo V do Título X, para depois passar às regras da lei nacional.

4. AS REGULARIZAÇÕES NA DIRECTIVA EUROPEIA

Como foi referido, o direito a deduzir o imposto suportado é imediato, assim se assegurando o papel que lhe é pedido na economia de um imposto cujo objectivo é o de apenas tributar o consumo. Para exercer o direito a dedução, o sujeito passivo tomará uma decisão ao tempo da aquisição dos bens e serviços sobre se e em que extensão a dedução do IVA deve ser operada. Assim dispõem os artigos 167º e 168º da Directiva IVA, de acordo com os quais o direito à dedução pode ser exercido integral e imediatamente, ainda que o bem em causa não seja desde logo utilizado para efeitos da actividade económica da empresa, como aliás bem se decidiu no Acórdão *Klub*, C-153/11, de 22 de Março de 2012 e como bem realçou a advogada geral J. Kokott, nas Conclusões do Acórdão *Sveda*, C-126/14, de 22 Outubro 2015)«[d]e acordo com o disposto no artigo 167.º, em conjugação com o

artigo 63.º da Diretiva IVA, a dedução do imposto pago a montante é conferida regularmente desde logo no momento da aquisição de um bem, com base na sua utilização prevista [...].”¹⁰

4. 1. A REGULARIZAÇÃO DA DEDUÇÃO INICIAL — OS ARTIGOS 184º E 185º DA DIRECTIVA

Pode, todavia, acontecer que se apure posteriormente que essa primeira e inicial dedução se mostre incorrecta, no sentido de que ela deve, a final, ser superior ou inferior ao montante que foi imediatamente deduzido. Segundo o artigo 184º da Directiva, a dedução inicial deve ser então ajustada (recalculada na terminologia preferida de Ben Terra e Julie Kajus¹¹), quando tiver sido maior ou menor do que aquela a que o sujeito passivo tinha direito ou, quando depois da entrega da declaração do período a que respeite, ocorram alterações nos factores utilizados para determinar o valor a ser deduzido. Assim, se, após a dedução, a compra for cancelada ou anulada no todo ou em parte, se for obtida uma redução de preço, deve recalcular-se a dedução no seu correcto valor, de forma a assegurar que o imposto deduzido corresponde ao imposto efectivamente dedutível. Trata-se de um primeiro “afinamento”, previsto no artigo 185 número 1, que integra o sistema de dedução do IVA estabelecido pela Directiva, e cujo objectivo é o de assegurar ou garantir a precisão das deduções que emprestam ao imposto a sua neutralidade, fazendo com que desde o primeiro momento as aquisições continuem a dar direito a dedução do imposto nelas contido, desde que os bens e serviços o hajam sido para a realização de operações tributáveis a jusante. Este primeiro recálculo ou

10 No mesmo sentido, e entre outros, os Acórdãos *Breitsohl*, C-400/98, *INZO*, C-110/94, e *Lenmartz*, C-97/90. Neste o parágrafo 16 é bem explícito: “Resulta daqui que a utilização imediata de bens para operações tributáveis ou isentas não constitui, por si só, um pressuposto da aplicação do artigo 20.º, n.º 2”. A posição é reiterada mais recentemente no Acórdão *Volkswagen*, C-533/16, n.º 39 e *Gmina Ryjewo*, C-140/17, n.º 30: “Como o Tribunal de Justiça já sublinhou reiteradamente, o direito a dedução previsto nos artigos 167º e seguintes da Directiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em especial, esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante”.

11 Ben Terra — Julie Kajus, *European VAT Directives, Introduction to European VAT 2018*, Volume 1, IBFD, p. 1320.

ajustamento aplica-se ao imposto contido em todos os bens e serviços adquiridos para utilização na actividade empresarial e mais não é do que a exigência de bem quantificar a primeira dedução.

Ilustrativo desta solução da Directiva é o Acórdão *World Comm Trading*, C-684/18, números 32 a 34, onde se pode ler: “No que se refere à regularização da dedução do IVA pago a montante, o artigo 184º da Directiva IVA prevê que a dedução inicialmente efetuada deve ser regularizada quando for inferior ou superior à que o sujeito passivo tinha o direito de efectuar. Segundo o nº 1 do artigo 185º desta directiva, deve ser feita a regularização de uma dedução inicialmente efetuada, designadamente, quando a alteração dos elementos tidos em consideração para a determinação do montante das deduções tiver ocorrido posteriormente à declaração do IVA e, concretamente, em caso de obtenção de descontos. Decorre da leitura conjunta dos artigos 184º e 185º, nº 1, da Directiva IVA que, quando, devido à alteração de um dos elementos inicialmente considerados no cálculo das deduções, se torne necessária a regularização, o cálculo do montante desta regularização deve levar a que o montante das deduções efetuadas a final corresponda àquele que o sujeito passivo teria o direito de efetuar se essa alteração tivesse inicialmente sido tida em conta”.

4. 2. REGULARIZAÇÕES NO REGIME DO *PRO RATA* DE DEDUÇÃO — O ALGORITMO BÁSICO

Previsto está também um outro tipo de ajustamentos (também chamados regularizações), que resultam de circunstâncias diferentes e já não visam a quantificação exacta da dedução originária.

O artigo 175º, nº 3 trata de um primeiro tipo de regularização que é imposto pelo próprio funcionamento do regime do *pro rata* de dedução, regulado nos artigos 173º, 174º e 175º da Directiva.

Segundo o artigo 173º, pelo que toca ao imposto contido em bens ou serviços utilizados indistintamente em operações que conferem e operações que não conferem direito à dedução do imposto suportado a montante, a

dedução só é admitida na parte do IVA proporcional ao montante respeitante às operações que conferem direito à dedução. É o chamado método do *pro rata* ou da percentagem de dedução¹².

Num imposto auto-liquidado, como é o IVA, compete ao sujeito passivo calcular essa percentagem de dedução. O algoritmo de base está estabelecido no artigo 174º: o *pro rata* ou percentagem de dedução resulta de uma fracção cujo numerador é o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução e cujo denominador é o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução.

O artigo 175º da Directiva manda determinar esta percentagem anualmente com base nas operações do ano anterior (nº 1). A percentagem assim determinada é, nos termos do nº 2 do referido artigo, “aplicada provisoriamente” nos vários períodos de imposto de cada ano. Já que durante o ano em causa podem ocorrer alterações na proporção entre o total das operações e o valor das que conferem direito à dedução, só no final do ano se pode determinar a percentagem definitiva ou *pro rata* definitivo desse ano.

Segundo o nº 3 deste mesmo artigo, “a fixação do *pro rata* definitivo, que é determinado para cada ano durante o ano seguinte, implica a regularização das deduções operadas com base no *pro rata* aplicado provisoriamente.” A eventual diferença, positiva ou negativa, entre o *pro rata* definitivo e o *pro rata* provisório conduzirá a uma regularização da dedução. Se a diferença for positiva — o *pro rata* definitivo for superior ao *pro rata* provisório — o sujeito passivo terá direito a deduzir uma parcela maior do imposto suportado nos *inputs* promíscuos. No caso oposto, a regularização será a favor da Fazenda, porque a dedução resultou excessiva.

Eis pois uma primeira circunstância que pode conduzir a regularização das deduções praticadas — a diferença entre o *pro rata* provisório e o *pro rata* definitivo.

12 A Directiva admite outros métodos de apuramento da parcela do IVA dedutível, que não vem agora ao caso descrever.

4. 3. O REGIME DAS REGULARIZAÇÕES DO CASO DOS BENS DE INVESTIMENTO

O regime comporta ainda uma outra circunstância susceptível de obrigar a regularizar deduções inicialmente determinadas.

Observe-se que os habitualmente designados por bens de capital ou bens de investimento têm utilização que se estende por um horizonte temporal mais largo do que os bens e serviços consumíveis. Compreende-se pois que a legislação comunitária do IVA defina para tais bens um “período de vida IVA”, da mesma forma que, no seu tratamento para efeitos da tributação do rendimento, para tais bens vem definido um período de vida física, de vida útil ou de vida económica, para efeitos de determinação das quotas de amortização, que constituem custos dedutíveis.

Os artigos 187º a 191º da Directiva (que seguem na linha do artigo 20º da anterior Sexta Directiva) estabelecem um regime específico de ajustamento para os referidos bens de capital ou de investimento, comportando um procedimento para calcular ajustamentos à dedução inicial, durante os anos que o período de vida IVA comporta, quando ao longo dos intervalos anuais que integram esse período ocorram alterações no exercício da actividade que conduzam a quantificar diferentemente o respectivo direito a dedução relativamente à sua medida no momento da dedução inicial. Assim se assegurará que durante o período de ajustamento o IVA deduzido espelhe sempre o uso real e actual do bem na actividade desenvolvida¹³. A fórmula a aplicar será, *grosso modo*, a seguinte, sem prejuízo da exemplificação que adiante faremos:

Total do IVA suportado na aquisição x (*pro rata* definitivo do ano da aquisição — *pro rata* definitivo do ano “actual”): número de anos do período de ajustamento.

13 Leia-se o Acórdão Processo C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, de 30 de Março de 2006, nº 26 “O sistema de ajustamento das deduções constitui um elemento essencial do sistema instituído pela Sexta Directiva na medida em que tem como objectivo assegurar a exactidão das deduções e, por conseguinte, a neutralidade da carga fiscal”.

Este regime de ajustamentos para os bens de capital aplica-se quando se adquirem¹⁴ bens de capital na qualidade de sujeito passivo¹⁵, haja intenção inicial de os usar numa actividade económica com o conceito que a esta é dado pela Directiva (*Acórdão Lennartz*, C-97/90, de 11 de Julho de 1991, parágrafos 14 a 16), comportando tal actividade operações que conferem direito a dedução a par de outras que não concedem tal direito, e os referidos bens sejam de uso indistinto num e noutra tipo dessas operações. Importa realçar uma vez mais, e como ficou dito em reiterada jurisprudência do TJUE, que este ajustamento apresenta uma natureza especial, nada tendo a ver com a inicial dedução. O seu objectivo é o de assegurar ao longo do seu decurso a correcção e adequação das deduções, e a consequente neutralidade da carga fiscal, à actividade económica exercida pelo sujeito passivo seu detentor, como expressamente se argumenta no Acórdão *Uudenkaupungin Kaupunki*, Processo C-184/04, de 30 de Março de 2006¹⁶. Assim, o ajustamento será espalhado ao longo de um período de cinco anos para os bens móveis corpóreos e entre 10 e 20 para os bens imóveis, de acordo com a opção de cada Estado-membro¹⁷. Trata-se, ao cabo e ao resto,

14 Ou se fabricam ou produzem para fins de afectação à actividade económica empresarial. Neste caso, o IVA imputável será o suportado nos bens e serviços utilizados no respectivo fabrico ou na produção.

15 No Acórdão *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, de 2 de Junho de 2005, negou-se a uma entidade que à data da aquisição de um bem de investimento não era sujeito passivo mas que posteriormente adquiriu esta qualidade a possibilidade de operar as regularizações previstas no artigo 20º da Sexta Directiva, mesmo reconhecendo que, e como observou o advogado-geral nas suas conclusões, “embora por si só este regime possa comprometer em certa medida a aplicação dos princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento, esse efeito é inerente à existência de excepções ao sistema do IVA”.

16 Nº 25: “O período de ajustamento das deduções previsto no artigo 20.º da Sexta Directiva permite evitar inexactidões no cálculo das deduções e vantagens ou desvantagens injustificadas para o sujeito passivo quando, nomeadamente, se verificarem, posteriormente à declaração, alterações dos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante das deduções. A probabilidade de alterações deste tipo é particularmente significativa no caso de bens de investimento que sejam frequentemente utilizados durante um período de vários anos, durante o qual a sua afectação pode variar. Por conseguinte, a Sexta Directiva prevê um período de ajustamento de cinco anos que pode ser aumentado até vinte anos se estiverem em causa bens imóveis, período durante o qual pode existir uma sucessão de deduções variáveis”.

17 Foi a Directiva 95/7/CE, de 10 Abril de 1995 (Segunda Directiva de simplificação), que alterou o período de regularização dos imóveis de 10 para 20 anos: “No que se refere aos bens de investimento imobiliário, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser aumentado até vinte anos.” Vários Estados-membros estenderam o período para até 20 anos (Áustria, Bulgária, França, Hungria, Irlanda, Malta, Portugal, Roménia, Eslovénia e Eslováquia). O período de 10 anos é utilizado por Chipre, República Checa, Alemanha, Dinamarca, Estónia, Espanha, Finlândia, Croácia, Itália, Lituânia, Luxemburgo, Letónia, Holanda, Polónia e Suécia. A Bélgica usa um período de ajustamento de 15 anos e na Grécia o período é de apenas 5 anos.

de monitorizar a utilização do bem durante esse dito período de vida dos bens para efeitos do IVA¹⁸.

Num caso típico, com um período de ajustamento de cinco anos, o ajustamento anual será de uma fracção correspondente à quinta parte do IVA que incidiu sobre os bens de investimento em questão (artigo 187º, número 2, da Directiva), e deverá ser feito com base nas variações do direito a dedução ao longo dos anos (artigo 187º número 2, segundo parágrafo, da Directiva), se for caso disso.

Sempre que se trate de sujeitos passivos que pratiquem apenas operações sujeitas a tributação e dela não isentas por isenção simples ou incompleta, não ocorrerá qualquer ajustamento ou regularização, podendo dizer-se que o campo de aplicação deste regime especial de ajustamento será o dos sujeitos passivos que, desenvolvendo uma actividade que comporta operações que concedem direito a dedução e outras que não concedem tal direito, afectem tais bens conjuntamente a transmissões de bens ou prestações de serviços de um e de outro tipo. São os bens que, como já atrás dissemos, a doutrina italiana designa como *beni di produzione promiscui*.

Tomemos um exemplo que ajudará na compreensão do mecanismo do *pro rata* aplicável aos bens de investimento.

Imaginemos um sujeito passivo que realiza conjuntamente operações tributáveis e tributadas e tributáveis com isenção simples, sendo de 20% (para facilidade de cálculo...) a taxa de IVA aplicável às operações efectivamente tributadas. Adquire, em Julho do ano 1, uma máquina industrial a afectar às suas operações empresariais por 2000 mais IVA; o valor do imposto pago a montante será, pois, de $2000 \times 20\% = 400$. Suponhamos agora que, aquando da aquisição, o *pro rata* provisório desse ano (que será o definitivo do ano n-1) é de 78%.

Tratando-se de um bem de capital móvel corpóreo, o período de ajustamento aplicável será de cinco anos.

Nesse ano, e aquando da compra, o valor da dedução, por aplicação da atrás referida percentagem de dedução, é de: $400 \times 78\% = 312$. Verifica-se,

18 Atente-se ainda no Acórdão C-184/04, *Uudenkaupungin Kaupunki*, onde o TJUE afirma que o artigo 20º da Sexta Directiva (agora artigos 187º e 188º da Directiva IVA) deve ser interpretado como disciplina obrigatória para todos os Estados-membros, com a ressalva de nos termos do número 5 daquele artigo 20º (actual artigo 191º da Directiva IVA), para os ajustamentos de valor insignificante, o que realça aquele carácter obrigatório, a garantia de que o regime de ajustamentos seja feito de forma similar, e que se verifiquem e controlem adequadamente as condições que os podem afastar.

porém, que o *pro rata* definitivo do ano da aquisição é de 80%, tendo em conta os valores das operações relevantes para o respectivo cálculo no fim do ano.

Em consequência, haverá um primeiro ajustamento destinado a conformar o valor final da dedução inicial com a efectiva medida do *pro rata* definitivamente imputável a esse ano. Porque o *pro rata* definitivo é superior ao *pro rata* provisório (utilizado num primeiro momento, em Julho, para quantificar o valor do IVA dedutível), o sujeito passivo operará uma dedução adicional, complementar, pela diferença entre o valor deduzido e valor que deve ser qualificado como realmente dedutível.

O valor da dedução complementar será de 8 ($400 \times 80\% - 400 \times 78\%$).

E este será o primeiro ajustamento, fornecendo também a medida da dedução que informará os ajustamentos dos intervalos temporais anuais seguintes.

Imagine-se agora que, no ano 2, o uso tributável (segundo o *pro rata* definitivo desse ano) é de 50%, menor, portanto, do que o aplicável *ab initio*. O uso em operações tributáveis e tributadas da máquina industrial caiu, havendo consequentemente necessidade de operar um novo ajustamento, agora de sinal contrário.

A dedução global praticada de 320 ($312+8$) significa uma dedução de 64 ($320:5$) relativamente a cada um dos cinco anos do período de regularização.

De acordo com o *pro rata definitivo* aplicável no ano 2, por hipótese de 50%, a dedução alocável a esse ano, tendo em conta o uso imputado ao mesmo seria de 40 ($400 \times 50\% : 5$). A comparação de 40 com os 64 evidencia a obrigação de um ajustamento que corrija a dedução já feita no ano 1 por conta do ano 2, no valor de 64, para a dedução fundamentada no uso actual (ano 2) do mesmo bem, que é de apenas 40. O ajustamento traduzir-se-á num valor de IVA a favor do Estado da respectiva diferença, ou seja, de 24 ($64 - 40$).

Nos dois anos seguintes, ano 4 e ano 5, o sujeito passivo procederá de idêntica forma, *mutantis mutandis*, face a eventuais alterações nos *pro rata* definitivos desses anos, sendo certo que não se registando alterações na percentagem de dedução, o ajustamento não ocorrerá.

No caso de bens de investimento imóveis, a mecânica será a mesma com as necessárias adaptações. Vejamos então, de novo através de um exemplo.

Um sujeito passivo cuja actividade comporta operações com e sem direito a dedução do imposto suportado a montante adquire um imóvel em Abril do ano n. O custo de aquisição do imóvel é de 1 000 000. Por hipótese, a compra e venda do imóvel foi efectuada com sujeição a IVA, que, por referência a uma taxa de 20%, ascenderá a 200 000.

Com base no *pro rata* definitivo do ano n-1, por hipótese de 50%, a aplicar a título provisório no ano da aquisição, o valor da dedução efectuada em Abril é de 100 000.

No final do ano n, calculado o *pro rata* definitivo desse mesmo ano, constatando-se que o uso do imóvel se concretizou em operações com direito a dedução que representaram 70% do total das operações realizadas (*pro rata*), deverá processar-se o primeiro ajustamento. Porque agora a duração temporal do respectivo período é superior ao respeitante a bens móveis, admitindo a opção do respectivo Estado-membro pelo máximo permitido de 20 anos, teremos:

- IVA deduzido na data da aquisição (de acordo com *pro rata* provisório) — 100 000
- IVA dedutível tendo em conta o uso do bem no ano de aquisição (de acordo com *pro rata* definitivo) — 140 000 (200 000 x 70%)
- Ajustamento “global” da dedução para a sua conformidade com o efectivo uso do bem na actividade a que foi afecto, dedução operada por referência ao método do *pro rata* — dedução complementar de 40 000, fazendo com que a dedução, a final, ascenda a 140 000.

O segundo momento para ajustamento será o ano seguinte, o ano n+1.

A partir daqui, e para todo o intervalo temporal de 20 anos (do ano n até ao ano n+19), o ajustamento apurar-se-á por comparação entre a parcela anual de IVA dedutível de cada um dos anos integrados nesse período (de acordo com o respectivo *pro rata* definitivo) e a parcela já deduzida no ano de aquisição relativamente a cada um dos mesmos anos.

Teremos, considerando a queda do *pro rata* para 30%:

- *pro rata* definitivo do ano n+1 = 30%, a significar para a realidade desse ano uma dedução global de $200\ 000 \times 30\% = 60\ 000$, e uma dedução imputável a este ano de $3000\ (60\ 000:20)$;

- considerando que, de acordo com a dedução global efectuada no ano n, no valor de 140 000, resulta para cada um dos 20 intervalos anuais, um montante de 7000 (140 000:20);
- o valor do ajustamento, considerando a quebra da parcela dedutível (diminuição do peso das operações que conferem direito a dedução no total das operações realizadas), traduzir-se-á num valor de imposto a entregar, numa regularização a favor dos cofres públicos, de 4000 (3000 - 7000).

O processo repetir-se-ia até ao esgotamento do período (ano n+19), tendo o resultado de cada um dos ajustamentos a natureza de uma dedução complementar ou de um encargo de imposto complementar, consoante a verificação em concreto de *pro rata* definitivo superior ou inferior ao definitivo do ano da aquisição, respectivamente.

Sintetizando este regime de regularização das deduções operadas em bens de investimento, utilizados indistintamente em operações que conferem e operações que não conferem direito à dedução, resulta que tal regime tem como pressupostos:

- i) que se trate desse tipo de bens, sendo certo que a Directiva remete o conceito para os Estados-membros¹⁹;
- ii) que o ajustamento ocorra durante esse período, estabelecido em cinco anos para os bens móveis e podendo ser prorrogado até vinte anos para os imóveis, segundo a opção de cada Estado-membro (artigo 187º número 1);
- iii) que haja conhecimento exacto e concreto do *quantum* da dedução inicial praticada relativamente a esse bem, entendendo-se como tal a global e definitiva ao tempo da aquisição, fabrico, utilização ou utilização, segundo opção dos Estados-membros, a significar que a dedução definitiva será a calculada inicialmente ou recalculada nos termos do artigo 184º, e terá em conta, quando os bens não sejam adquiridos mas sim produzidos ou construídos, o valor dos gastos ou custos que, de acordo com critérios adequados, lhes devam ser imputados;
- iv) que seja evitado que as regularizações impliquem qualquer vantagem injustificada, cabendo aos Estados-membros tomar para tal as medidas adequadas;

19 Ver a propósito os já referidos Acórdãos nos Processos *VNO*, 51/76 e *Nordania*, C-98/07.

v) que possam existir medidas de simplificação administrativa, também autorizadas aos Estados-membros.

Justificam-se algumas considerações a este propósito, na linha das interpretações já feitas pelo TJUE. Começamos pelo próprio conceito de bens de investimento.

4. 4. O CONCEITO DE BENS DE INVESTIMENTO

No que respeita ao conceito de bens de investimento, a questão vem já da inicial criação do IVA. Como é sabido, logo no primeiro sistema comum de IVA já se previa que a dedução imediata do imposto suportado era também aplicável a bens de capital. A solução, com efeito, já resultava da Segunda Directiva IVA (Directiva 67/228, de 11 de Abril de 1967). Todavia, e no que diz respeito a esta categoria de bens, foi desde logo admitida uma excepção a este método pelo ponto 23 do anexo A da mesma Directiva, autorizando os Estados-membros, sempre que invocassem razões conjunturais a “excluir do regime das deduções os bens de investimento, ou aplicar a estes bens, em vez do método das deduções imediatas, o das fracções anuais (deduções *pro rata temporis*)”. Por consideração à fase de transição dos anteriores modelos de tributação em vigor para o novo imposto sobre o valor acrescentado, foi inserida uma previsão normativa expressa no artigo 17º, 2º e 3º travessões da mesma Directiva, autorizando os Estados-membros a “aplicar, durante um determinado período transitório, em relação aos bens de investimento, o método das deduções segundo fracções anuais (*pro rata temporis*) ou a “excluir, durante um determinado período transitório, total ou parcialmente, os bens de investimento do regime de deduções a que se refere o artigo 11º” (regime normal de dedução).

O aprofundamento da harmonização fiscal trazido pela 6ª Directiva, de 1977, (que ainda está na base da Directiva actual) eliminou as margens de manobra dos Estados-membros quanto à extensão do direito à dedução, pelo que toca aos bens de investimento: deixaram os Estados de poder excluir do direito à dedução o imposto neles suportado ou de o consentir apenas *pro rata temporis*. A dedução, quanto a esse tipo de bens, é também,

em princípio, imediata e integral, a menos que haja lugar a aplicação da regra do *pro rata* (ou da afectação real). Não houve, porém, alteração pelo que toca à definição de bens de investimento. A actual Directiva continua sem dar o conceito de bens de investimento para os efeitos da modulação do direito à dedução.

É, assim, à jurisprudência do TJUE que há-de buscar-se o que haja de entender-se por bens de investimento ou bens de capital. O ponto de partida para a delimitação do conceito deve ter em conta os elementos que resultam dos critérios geralmente aplicáveis. Desde logo, estamos perante um conceito oposto ao dos bens que entram directamente no ciclo de produção, como matérias-primas ou como produtos semiacabados, uns e outros incorporados em produtos vendidos. Trata-se antes de bens que são usados para os fins empresariais, ao serviço da actividade desenvolvida, mas materializando-se num uso repetido que se estende por um longo período, característica que justifica a sua amortização ou depreciação ao longo desse período, para efeitos da tributação directa, ou seja, uma alocação fraccionada do respectivo valor durante os anos que integram esse período.

É, aliás, este conceito de depreciação que se encontrava ligado ao conceito de bens de bens de capital em várias disposições daquela Segunda Directiva. O artigo 11 (3) previa que, no caso de dedução parcial, o montante da dedução será provisoriamente determinado de acordo com os critérios estabelecidos por cada Estado-membro, e finalmente ajustado no final do ano quando todos os factos necessários para cálculo do valor *pro rata* (definitivo) forem conhecidos. O terceiro parágrafo dos mesmos número e artigo continha regras específicas para bens de investimento, prevendo expressamente que o ajustamento (regularização na versão portuguesa) devesse ser efectuado com base nas variações do *pro rata* que ocorressem durante um período de cinco anos começando com o ano durante o qual os bens foram adquiridos. Assim, a cada ano, o ajustamento só se aplicaria a um quinto do imposto pago por bens de investimento. Espalhar por cinco anos a monitorização da dedução, e proceder por meio de dedução *pro rata temporis* (segundo travessão do artigo 17, ou ponto 23 do anexo A), só pode ser explicado pelo facto de que o uso de bens de capital se estende por um longo período, com fundamento, aliás, que informa o mecanismo das quotas de amortização na tributação do rendimento.

Assim decidiu o TJUE no Processo *Verbond van Nederlandse Ondernemingen (VNO)*, 51/76, de 1 de Fevereiro de 1977²⁰: “1. *The words ‘capital goods’ appearing in the third indent of Article 17 of the Second Council Directive of 11 April 1967, on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes, mean goods used for the purposes of some business activity and distinguishable by their durable nature and their value and such that the acquisition costs are not normally treated as current expenditure, but are written off over several years.*”

No Processo *Nordania Finans A/S e BG Factoring A/S*, C-98/07, reafirma-se este entendimento, quanto à definição estabelecida para a aplicação do regime geral de dedução consagrado pela Segunda Directiva, sendo certo, todavia, que, neste caso concreto, a discussão era outra, a dos bens de investimento excluídos do cálculo do *pro rata* nos termos do artigo 19.º, n.º 2, primeira frase, da Sexta Directiva, onde não sendo feita qualquer remissão expressa para o direito dos Estados-membros para determinar o respectivo sentido e alcance, haveria de tomar-se em consideração o contexto e as finalidades daquela disposição.

O artigo 189 a) da Directiva dispõe que, para a aplicação do regime especial de ajustamento dos bens de capital, podem os Estados-membros definir o conceito de “bens de capital”. Não existe assim uma interpretação autónoma e uniforme de bens de capital para este efeito, de onde resulta que o tipo de bens que estão sujeitos ao regime de ajustamento pode variar nos diferentes Estados-membros (*Acórdão Nordania Finans and BG Factoring*, C-98/07, de 6 de Março de 2008)²¹.

20 Não disponível em língua nacional.

21 Como também se conclui no *Acórdão Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, de 1 de Fevereiro de 1977, Processo 51/76, não disponível em português, n.ºs 12 a 18, “*attendu que le sens ordinaire du terme ainsi que sa fonction dans le contexte des dispositions de la deuxième directive indiquent que ce terme vise les biens qui, utilisés aux fins d’une activité économique, se distinguent par leur caractère durable et leur valeur, qui font que les coûts d’acquisition ne sont pas normalement comptabilisés comme dépenses courantes, mais amortis au cours de plusieurs exercices*”; e que “*que les éléments déterminants sont, par contre, la durabilité de l’utilisation et les pratiques d’amortissement, telles qu’elles sont normalement prises en compte pour la gestion des entreprises dans le domaine considéré*” e que “*qu’à cet égard, la deuxième directive ne contient pas toutes les indications pour définir de manière uniforme et précise les exigences qui doivent être satisfaites en ce qui concerne la durabilité et la valeur, ainsi que les règles d’amortissement à appliquer, pour qu’un bien puisse être qualifié de bien d’investissement au sens de la disposition litigieuse*”; pelo que “*les États membres jouissent, dès lors, d’une certaine marge d’appréciation en ce qui concerne ces exigences, tout en devant respecter l’existence d’une différence essentielle entre les biens d’investissement et les autres biens utilisés dans la gestion et l’activité courante des entreprises*”.

4. 5. O CASO DOS SERVIÇOS EQUIPARÁVEIS A BENS DE CAPITAL

O artigo 190º da Directiva IVA permite aos Estados-membros tratar certos serviços como bens de capital para a aplicação das regras de ajustamento. Esta faculdade foi introduzida pela Directiva 2006/69/CE, de 24 de Julho de 2006, justificada, nos termos do quinto considerando do seu preâmbulo, para permitir ajustamentos durante a vida útil do activo fixo global, de acordo com o seu uso real, no contexto do objectivo da mesma directiva que era o de conferir aos Estados-membros poderes para lidar com situações de evasão ou evasão fiscais. No memorando explicativo à Proposta daquela Directiva²², e a propósito do conteúdo específico do nº 6 do seu artigo 1º (bens de investimento) diz-se: “Os nºs 2 e 3 do artigo 20º da Sexta Directiva IVA estabelecem algumas regras específicas para a regularização das deduções do IVA suportado sobre bens de investimento. O nº 4 do artigo 20º prevê que os Estados-membros podem definir a noção de bens de investimento. Embora seja lógico que os serviços que ultrapassam um determinado valor e são utilizados por um longo período de tempo no âmbito de uma empresa sejam tratados de uma forma idêntica à dos bens, tal não é explícito na Directiva na sua versão actual. Consequentemente, alguns Estados-membros têm-se abtido de aplicar o disposto nos números 2 e 3 do artigo 20º aos serviços, embora a Comissão esteja consciente de que essa abordagem tenha conduzido a possibilidades de fraude. A alteração proposta no n.º 6 do artigo 1º destina-se a precisar que as disposições em matéria de regularização das deduções aplicáveis aos bens de investimento ao abrigo do artigo 20º da Sexta Directiva também podem ser aplicáveis aos serviços, na condição de estes serem de natureza comparável à dos bens de investimento e tratados como tal.”

Ou seja, a alteração esclarece que o ajuste das deduções relativas a itens de capital pode aplicar-se igualmente a serviços — desde que tenham a natureza similar à dos bens de investimento e sejam tratados como tal. Em causa estão os contabilisticamente qualificados como activos intangíveis²³,

22 COM (2005) 89 final, de 16.03.2005 — Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude e a evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações (apresentada pela Comissão).

23 NCRF 6 Activos intangíveis: Exemplos comuns de itens integrados nestes grupos são o *software*

abrangendo o gasto de recursos ou assumpção de passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis, tais como conhecimentos científicos ou técnicos, concepção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas e objectivos comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações), na condição de que se trate de activos identificáveis, com capacidade de controlo dos respectivos benefícios futuros, e que satisfaçam os critérios de reconhecimento exigíveis aquando da respectiva aquisição separada.

Concordamos com esta abordagem, a qual aliás já aparecia nas regras da Proposta para uma Sexta Diretiva IVA, nomeadamente em sede de alguns serviços imobiliários. Uma vez que alguns serviços podem envolver grandes investimentos, talvez a medida não devesse ser deixada ao critério dos Estados-membros. O período de ajustamento deveria aplicar-se a todos os investimentos feitos por sujeitos passivos e cuja utilização é perspectivada por um período de vários anos, independentemente de o investimento ser qualificado como aquisição de um bem ou serviço.

De facto, na ausência de tal equiparação, se o período de dedução do IVA de um serviço não corresponder ao seu tempo de utilização, suposto ser de vários anos atendendo à sua natureza e valor, é concebível que os sujeitos passivos procedam à aquisição e total afectação no primeiro ano em que a dedução seja superior (até mesmo 100%) e, em seguida, para fornecimentos total ou parcialmente sem direito a dedução, durante o resto da vida do serviço. A temática é semelhante à que justifica a disciplina dos activos tangíveis. Sem regras de ajuste após o primeiro ano, a dedução total do IVA é definitiva após o primeiro ano. Pode, obviamente, ocorrer também situação contrária.

A posição dos Estados-membros diverge. A Bélgica adoptou este regime²⁴, que a Holanda não utilizou, a par de outros, por exemplo, a Roménia, que

de computadores, patentes, *copyrights*, filmes, listas de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, *franchises*, relacionamentos com clientes e fornecedores, fidelidade de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.

24 Article 48 § 2 do *Code TVA*: “*En ce qui concerne les biens d’investissement et les services qui présentent des caractéristiques normalement associées à des biens d’investissement, la déduction des taxes qui les ont grevée est sujette à révision pendant une période de cinq années. La révision s’opère chaque année à concurrence d’un cinquième du montant de ces taxes, lorsque des variations sont intervenues dans les éléments que ont été pris en considération pour le calcul de la taxe déductible.*”

o usa apenas para serviços de construção e renovação imobiliária, quando o valor dos serviços seja pelo menos 20% do valor do imóvel após renovação ou transformação.

4. 6. O PERÍODO DE REGULARIZAÇÃO

O período de ajustamento ou regularização foi inicialmente previsto na Segunda Directiva IVA, como prazo geral de cinco anos, como se disse. A Sexta Directiva, no artigo vinte, manteve como regra geral um período de regularização de cinco anos (nº 2 primeiro parágrafo), possibilitando aos Estados-membros o alargamento até dez anos para os bens imóveis (nº 2 terceiro parágrafo). Foi, depois, a Directiva 95/7/CE, de 10 Abril de 1995 (Segunda Directiva de simplificação), que possibilitou a extensão do período de regularização dos imóveis, de 10 para 20 anos: “No que se refere aos bens de investimento imobiliário, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser aumentado até vinte anos.” Na sequência, muitos Estados-membros estenderam o período para 20 anos (Áustria, Bulgária, França, Hungria, Irlanda, Malta, Portugal, Roménia, Eslovénia e Eslováquia). O período de 10 anos é utilizado no Chipre, República Checa, Alemanha, Dinamarca, Estónia, Espanha, Finlândia, Croácia, Itália, Lituânia, Luxemburgo, Letónia, Holanda, Polónia e Suécia. A Bélgica usa um período de ajustamento de 15 anos, e na Grécia o período é o geral, de apenas 5 anos.

A Directiva define como início do período de ajustamento ou regularização o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos, com a faculdade de os Estados-membros poderem tomar como base o início da utilização dos bens em questão (artigo 187º número 2).

Os Estados-membros têm diferentes opções. A Dinamarca, Estónia, Croácia, Irlanda e Luxemburgo iniciam o período de ajustamento no ano da aquisição ou compra, enquanto outros, como por exemplo a Alemanha, a Holanda, a Hungria, a Polónia, Portugal e a Eslovénia, optaram pelo início de utilização, havendo ainda uma terceira categoria de Estados-membros que usam ambas as opções, dependendo da situação. É o caso da Itália e da

Eslováquia que iniciam o período de ajustamento para imóveis no momento da primeira utilização, mas para os outros bens de investimento utilizam a data da aquisição ou compra.

Claro que não é indiferente a opção pelo início no momento da aquisição ou no do primeiro uso. Iniciar o ajustamento no momento da primeira utilização mostra-se, aliás, em nosso entender, mais compatível com o objectivo dos ajustamentos, que mais não é que o de aferir do real uso dos bens, em termos de afectação às operações realizadas, ao longo do período. De facto, se a regra for a de iniciar o período no momento da aquisição, se um bem móvel corpóreo não for usado, por exemplo, durante dois anos, isso significará que os ajustamentos se farão apenas durante três anos. Esta temática foi abordada pelo TJUE no Processo *Imofloresmira*, C-672/16, de 28 de Fevereiro de 2018, onde bens adquiridos para a realização de operações tributáveis não forem utilizados durante dois anos, sem que se possa falar de práticas de abuso ou fraude, antes se mantendo, devidamente comprovada, a intenção dessa afectação. Afastando o Tribunal a obrigatoriedade, como pretendiam as autoridades fiscais, de corrigir a dedução inicial, dado que a não utilização se deveu a circunstâncias alheias ao sujeito passivo, não será devido o ajustamento relativo a esses anos, não obstante, entendemos, estar em decurso período de cinco anos aplicável.

Ligada a esta está a questão do conhecimento exacto e concreto do *quantum* da dedução inicial praticada relativamente a esse bem, entendendo-se como tal a global e definitiva ao tempo da aquisição, fabrico, utilização ou uso, segundo opção dos Estados-membros. Isto significa que a dedução definitiva será a calculada inicialmente ou recalculada nos termos do artigo 184º, se for caso disso, e terá em conta, quando os bens não sejam adquiridos, mas sim fabricados ou construídos, o valor dos gastos ou custos que, de acordo com critérios adequados, lhes devam ser imputados.

Deve referir-se a propósito o Processo *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, de 17 de Setembro de 2020. Discutia-se se à dedução inicial, feita com base na previsível afectação do bem a actividades tributadas, deveria suceder, perante uma alteração na afectação do bem a actividades que não conferem direito a dedução, uma regularização a efectuar em obediência aos artigos 184º e

185º da Directiva, ou seja, de uma só vez e por montantes globais, ou antes às regularizações ou ajustamentos previstos nos artigos 187º a 192º, de montante anual correspondente a um quinto ou um décimo (ou um vinte avos, se caso disso). Em causa estava a construção, iniciada em 2013 e concluída em Julho de 2014, de um complexo, composto por sete apartamentos destinados a habitação. Inicialmente, a utilização a que o complexo de apartamentos se destinava estava sujeita a tributação, e como tal *Stichting Schoonzicht* deduziu integralmente o IVA.

Mais tarde, mas ainda no ano de 2014 (1 de Agosto de 2014), *Stichting Schoonzicht* arrendou quatro dos apartamentos, devendo concluir-se que esta foi a primeira utilização (de uma parte) do complexo de apartamentos e que, ao contrário da intenção inicialmente prevista, estava isenta de IVA, mantendo-se os restantes três apartamentos desocupados em 2014.

Sendo certo que os Países Baixos optaram por aplicar aos bens de investimento imobiliário um período de regularização de 10 anos, e estabeleceram o início de contagem desse período não o da data da aquisição, mas sim da data da primeira utilização, há-de concluir-se que o desvio de afectação ocorreu antes da data da primeira utilização.

Como salientou a Advogada Geral, embora o direito à dedução de um montante de IVA devido relativamente a bens fornecidos e a serviços prestados por outro sujeito passivo nos termos dos artigos 167º e 168º da Directiva IVA possa ser exercido integral e imediatamente, ainda que o bem em causa não seja imediatamente utilizado para efeitos da atividade económica da empresa, o direito à dedução existe na medida em que esses bens e serviços sejam utilizados para realizar operações tributáveis, as regras em matéria de regularização têm por objetivo aumentar a precisão das deduções, prevendo que, após a data da aquisição (aqui utilização) de um bem, seja controlado em que medida o sujeito passivo o utiliza efectivamente para finalidades que dão direito à dedução do imposto pago a montante. Ora, no presente processo, o direito à dedução relativamente aos quatro apartamentos arrendados foi reduzido a zero em consequência da alteração de utilização, que transformou a transação pela *Stichting Schoonzicht* de operação tributável prevista em operação não tributável efectiva antes da primeira utilização dos bens.

Ou seja, a premissa subjacente a um período de regularização respeita a alterações à utilização que ocorram no período durante o qual os bens de investimento são utilizados, não abrangente por ser realidade bem diferente alargar esta lógica ao período que antecede essa utilização ou, mais especificamente, ao período que se inicia com a declaração da utilização prevista e que termina com o primeiro período tributável que assinala o início da utilização efectiva.

Em conformidade, o Tribunal confirma que o artigo 185.º, n.º 1, trata da regularização efectuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante desta dedução inicial, constituindo este o regime que se aplica no momento em que surge um eventual direito de a Administração Fiscal exigir, em geral, a um sujeito passivo a regularização do IVA, a qual inclui também a regularização de deduções relativas a bens de investimento, no caso as que ocorram até à primeira utilização, inclusive. O artigo 187º, nº 2, segundo parágrafo, precisa que um outro tipo de regularização, realizada em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos, produzidos ou, como é o caso, utilizados pela primeira vez. Logo, e em conclusão, segundo o TJUE, “Os artigos 184º a 187º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional que comporta um regime de regularização aplicável aos bens de investimento que prevê uma repartição da regularização ao longo de vários anos, nos termos da qual, no decurso do ano da primeira utilização do bem em causa, correspondente igualmente ao primeiro ano de regularização, a totalidade da dedução inicialmente efectuada a título desse bem é objeto de uma regularização numa única vez, se, no momento dessa primeira utilização, se verificar que essa dedução não corresponde àquela a que o sujeito passivo tinha direito com base na utilização efetiva do referido bem.”

4. 7. AS FACULDADES CONCEDIDAS AOS ESTADOS-MEMBROS EM MATÉRIA DO VALOR DO IVA A SER OBJECTO DE REGULARIZAÇÃO, DA PREVENÇÃO DE VANTAGENS INJUSTIFICADAS E DA CONCESSÃO DE SIMPLIFICAÇÕES ADMINISTRATIVAS

Para além da faculdade atribuída aos Estados-membros para a definição do conceito de bens de investimento de que já tratamos, o artigo 189º da Directiva permite também que os mesmos possam determinar qual o montante do IVA a ser tomado em consideração para efeitos da regularização, o mesmo é dizer o montante até ao qual os efeitos concretos da aplicação do regime são considerados negligenciáveis, bem como estabelecer simplificações administrativas. Subjacente parece estar, contudo, uma obrigação de resultado, concretizada na necessidade de que, tratando-se de uma medida útil, ela não só previna, mas também garanta, que daí não decorram distorções de concorrência.

Trata-se de aspectos que não aparecem discutidos nem na doutrina nem na jurisprudência do TJUE.

“Precisar qual o montante do IVA que deve ser tomado em consideração para a regularização”, como se lê no artigo 189º, *b)* e “autorizar simplificações de ordem administrativa”, como consta do artigo 189º, *c)* devem, ao que entendemos, articular-se com a disciplina do artigo 191º, segundo a qual “Se os efeitos práticos da aplicação dos artigos 187º e 188º forem insignificantes num Estado-membro, esse Estado-membro pode, após consulta do Comité do IVA, não os aplicar, tendo em conta a incidência global do IVA no Estado-membro em causa e a necessidade de simplificação administrativa, desde que daí não resultem distorções de concorrência”, com este último condicionalismo a delimitar a exigência da alínea *c)* do artigo 189º da não verificação de vantagens injustificadas.

Num acórdão de 10 de Outubro de 2013, *Pactor Vastgoed*, C -622/11 é abordada a questão de eventuais vantagens injustificadas aquando das regularizações da dedução previamente efectuada. Num primeiro momento, uma empresa adquiriu um imóvel, com opção pela tributação, tendo na sequência efectuado a correspondente dedução do IVA suportado. Posteriormente vendeu o imóvel a *Pactor Vastgoed*, tendo as partes também

optado pela respectiva sujeição a tributação, face à intenção manifestada pelo adquirente de usar o bem em operações concedentes de direito a dedução. Consequentemente, *Pactor Vastgoed* suportou IVA na aquisição do imóvel e procedeu à correspondente dedução. Todavia, veio depois a arrendar o imóvel, com isenção de IVA e, mais tarde a efectuar a respectiva venda também com isenção de IVA.

Tendo em conta estes desenvolvimentos, os serviços fiscais consideraram que a inicial venda a *Pactor Vastgoed* deveria afinal ter sido isenta, e emitiram a este uma liquidação adicional de IVA (aparentemente permitida pela legislação holandesa) apurando o valor do “ajustamento” com base na dedução exercida pelo vendedor na data da aquisição do imóvel que foi subsequentemente vendido a *Pactor Vastgoed*, e considerando como horizonte temporal o período de regularização ainda não decorrido. Segundo o Governo holandês, a previsão constante do artigo 20º n.º 1 da Sexta Directiva (actual 189º c) da Directiva IVA) permitindo aos Estados-membros a adopção das disposições necessárias no sentido de evitar que os ajustamentos impliquem qualquer vantagem injustificada”, conjugada com 21.º, n.º 1, alínea a) “[o] Os Estados-membros podem igualmente prever que uma pessoa diferente do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto”, da Sexta Directiva, permite aos Estados-membros um poder de apreciação suficiente para adoptarem uma norma relativa à regularização das deduções como a que está em causa no processo, ou seja exigir a regularização ao adquirente *Pactor Vastgoed*”.

Na decisão de reenvio prejudicial, o TJUE contrariou o entendimento das entidades fiscais holandesas, decidindo que “a Sexta Directiva não contém indicação expressa em relação ao sujeito passivo a quem deve ser exigido o ajustamento da dedução. Contudo, não se pode inferir daí que os Estados-membros são, no contexto dos detalhes ou procedimentos que devem estabelecer ao abrigo do segundo parágrafo do artigo 13º C e artigo 20º 2 da Sexta Directiva, agora artigos 137º e 193º da DIVA, livres para decidir que sujeito passivo deve pagar o IVA em tal contexto”.

De acordo com o Tribunal, a designação da pessoa responsável pelos valores devidos em consequência do ajustamento da dedução IVA não constitui um “detalhe” ou “procedimento” dentro do significado destas

normas, mas antes, como resulta do artigo 21º da Sexta Directiva, agora artigo 193º e seguintes da Directiva IVA, uma regra substantiva do sistema comum de IVA por ela estabelecido. Sendo certo que o artigo 20º, 1 a) da Sexta Directiva (agora artigo 184º) estabelece que a dedução inicial deve ser ajustada quando for maior ou menor do que aquela a que o sujeito passivo tiver direito, entendeu o Tribunal que esta norma deve ser interpretada como significando que, no caso de ajustamento de uma dedução IVA efectuada por um sujeito passivo, os valores devidos a esse respeito devem ser pagos pelo mesmo sujeito passivo que efectuou a dedução. Uma interpretação contrária, de acordo com a qual o ajustamento de uma dedução IVA relativa ao fornecimento de bens e serviços poderia ser imposta a um sujeito passivo que não a pessoa que beneficiou daquele fornecimento, seria incompatível com os objectivos acima, prosseguidos a tal propósito pela Sexta Directiva.

Ou seja, para *Pactor Vastgoed*, que alterou a afectação do bem, aliás dentro do ano em que efectuou a aquisição, há-de concluir-se que a opção pela tributação veio a revelar-se indevida, o que conduz à exigência de uma rectificação da natureza e valor tributável da operação, com anulação da liquidação de imposto pelo vendedor e correspondente anulação da dedução praticada pelo adquirente *Pactor Vastgoed*. A este nada mais deverá ser exigido.

Porque quem praticou a inicial dedução do imposto suportado no imóvel acabará pois por efectuar uma venda do mesmo isenta de imposto, a este sim será exigível a regularização daquela dedução pelo período relevante.

Como se refere no parágrafo 44 do Acórdão, “Do mesmo modo, no que respeita ao argumento do Governo neerlandês segundo o qual o artigo 12.º da Lei de 1968 visa impedir, em conformidade com o artigo 20.º, n.º 4, da Sexta Directiva, que as retificações impliquem qualquer vantagem injustificada, sublinhe-se que, na medida em que, por um lado, tal como resulta dos autos apresentados neste Tribunal, a entrega do bem imóvel em causa no processo principal, em que intervieram o fornecedor e *Pactor Vastgoed*, foi isenta de IVA com efeitos retroativos ao dia 5 de janeiro de 2000 e na medida em que, por outro lado, o IVA referente a esta entrega, pago e deduzido pela *Pactor Vastgoed*, foi anulado, esta sociedade não beneficiou de uma ‘vantagem

injustificada' na acepção do artigo 20.º, n.º 4. Assim, aquela sociedade não poderia, com fundamento nesta disposição, ser obrigada a pagar o IVA devido por força da retificação de uma dedução efetuada pelo fornecedor aquando de uma outra transação a que ela é alheia, designadamente, a aquisição inicial do referido bem imóvel por este.”

Assim, a interpretação a fazer resultará em afastar a regularização de valores devidos em razão do ajustamento de uma dedução IVA a um sujeito passivo outro que aquele que processou a respectiva dedução, contrariando a posição da administração fiscal holandesa segundo a qual isso arrastaria uma vantagem injustificada.

Uma referência final para as restantes faculdades concedidas pelos artigos 189º a 191º da Directiva IVA (anterior artigo 20º n.ºs 2 a 5 da Sexta Directiva). Sendo certo que a aplicabilidade destas disposições, segundo a sua própria redacção, está sujeita, nomeadamente, à condição de a aplicação do sistema de ajustamento das deduções ter “efeitos práticos insignificantes”. Como já opinava o Tribunal de Justiça em 1 de Fevereiro de 1977, no Processo 51/76, *Nederlandse Ondekneming/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, apenas disponível na língua francesa²⁵: “*les mots «biens d’investissement», figurant après le troisième tiret de l’article 17 de la deuxième directive du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d’harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires, visent les biens qui, utilisés aux fins d’une activité économique, se distinguent par leur caractère durable et leur valeur, qui font que les coûts d’acquisition ne sont pas normalement comptabilisés comme dépenses courantes, mais amortis au cours de plusieurs exercices; b) que les États membres jouissent d’une certaine marge d’appréciation en ce qui concerne les exigences qui doivent être satisfaites relativement à la durabilité et à la valeur des biens, ainsi qu’aux règles d’amortissement à appliquer, tout en devant respecter l’existence d’une différence essentielle entre les biens d’investissement et les autres biens utilisés dans la gestion et l’activité courante des entreprises.*”

Esta margem de manobra é utilizada por vários Estados-membros e informa, aliás, o actual n.º 7 do artigo 24º do Código do IVA nacional,

25 JO n.º 71 de 14. 4. 1967, p. 1303.

disposição que remonta a 1 de Janeiro de 1986 (mantida em 1 de Janeiro de 1989, momento da efectiva conformação do IVA português com a Directiva comunitária), constando então do n.º 4 do artigo 24.º.²⁶

4. 8. A TRANSMISSÃO DE BENS DE CAPITAL DURANTE O PERÍODO DE REGULARIZAÇÃO

Conexa com esta situação, mas com expressa previsão normativa, está a ocorrência de transmissão dos bens de capital ou de investimento durante o período de regularização. É o artigo 188º da Directiva que regula esta matéria, determinando a obrigatoriedade de processar um ajustamento da dedução inicial praticada visando o horizonte temporal que resta para o esgotamento do período de vida IVA do bem, considerando que os bens de capital devem ser tratados como se estivessem afectos a uma actividade económica do sujeito passivo até ao fim do período de ajustamento (artigo 188º número 2 da Directiva), actividade essa presumida como:

— integralmente tributada se a transmissão dos bens de capital for tributada (artigo 188º número 1 da Directiva);

— totalmente isenta (artigo 188º número 1 da Directiva), na situação contrária, isto é, quando a transmissão dos bens não for tributada, admitindo-se, porém, neste caso, que os Estados-membros possam renunciar à exigência de ajustamento quando o adquirente seja um sujeito passivo que vá usar os bens adquiridos apenas para operações relativamente às quais o IVA seja dedutível (ainda artigo 188º, número 1 da Directiva)²⁷.

26 Apenas foi actualizado de 50 000\$ para €2500 o valor máximo dos bens dispensados do regime de regularização pela insignificância do respectivo valor, *dispensando as empresas mistas — pois só estas terão de proceder a estas regularizações — algum trabalho administrativo...* (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado — Notas explicativas e Legislação Complementar, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Núcleo do IVA, Imprensa Nacional — Casa da Moeda, E.P., Lisboa, 1985, 129). A dispensa de regularizações sobre bens em que as taxas máximas de reintegração previstas na Portaria (anterior Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto) sejam superiores a 20%, que se manteve *qua tale*, apresenta similar fundamentação e limitado alcance por serem poucos os bens que beneficiam dessas taxas de amortização, e se tratar em geral de bens de muito rápido desgaste, quase qualificáveis como bens de exploração.

27 No caso da transferência habitualmente qualificada como *going concern*, a disciplina não se aplicará considerado que é que o adquirente (cessionário) é o sucessor do cedente.

Da letra do artigo 188º nº 2, resulta “que a regularização neste caso deverá ser operada de uma só vez: ‘A regularização prevista no nº 1 efectua-se uma única vez relativamente a todo o restante período de regularização. Todavia, quando a entrega de bens de investimento estiver isenta, os Estados-membros podem não exigir a regularização na medida em que o adquirente seja um sujeito passivo que utiliza os bens de investimento em questão exclusivamente para operações em relação às quais o IVA é dedutível”.

No contexto desta renúncia à exigência de ajustamento, releva um recente caso apreciado pelo TJUE, *Sögård Fastigheter AB*, de 26 de Novembro de 2020, C-787/18. Tratava-se de saber se um imóvel vendido, em que o vendedor não ajustou o seu IVA devido à intenção do comprador de utilizar o imóvel exclusivamente para transações que dão origem a um direito de dedução, continuando a decorrer o período de ajustamento, a ocorrência de mudança de afectação pelo comprador que transferiu a propriedade a um novo adquirente que não pretende usar a propriedade para o mesmo tipo de transações, exige ou não aquele ajustamento e a quem incumbe o processamento do mesmo, se ao comprador que o transmite ou antes ao inicial vendedor, aquele que operou a respectiva dedução. Entendeu o Tribunal que é sobre o vendedor que recai a obrigação de regularizar a dedução por ele efectuada aquando da aquisição do bem pelo período remanescente do intervalo de regularização, quando por sua vez, o adquirente transfere a propriedade imobiliária em questão para um terceiro que não irá utilizá-la para operações que concedem direito a dedução.

Outro caso significativo foi o decidido no Acórdão *Centralan Property*, de 15 de Dezembro de 2005, Processo C-63/04, em que estava em causa uma cessão de um bem imóvel realizada através de duas operações sucessivas, planeadas em conjunto, durante o período de regularização — a concessão de um contrato de locação financeira por um período de 999 anos, por um valor de 6,37 milhões de libras, operação isenta ao abrigo do artigo 13 B b) da Directiva, e três dias depois a venda da propriedade, por 1000 libras, sujeita a tributação ao abrigo do artigo 13 B g) e artigo 43 a) da Directiva.

Para as autoridades fiscais britânicas, a operação decisivamente relevante era a locação por 999 anos, devendo ser ignorada a posterior transferência do

direito de propriedade subsistente por se tratar de uma operação *de minimis*, aceitando em alternativa um rateio do ajustamento com base na proporção dos valores de ambas as operações. Para a *Centralan* a transação relevante era apenas a do direito de propriedade.

Em sede de reenvio, o TJUE opinou: “O artigo 20.º, n.º 3, da Sexta Directiva regula o caso específico da entrega de um bem de investimento antes do termo do período de ajustamento. Nesse caso, o ajustamento anual é substituído por um ajustamento único, baseado na utilização presumida do bem de investimento em questão relativamente ao restante período de ajustamento. Segundo esta disposição, o carácter dedutível do IVA pago a montante depende da questão de saber se a entrega efectuada está ou não sujeita a este imposto.”

Recordando que nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva o conceito de entrega de um bem não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito nacional aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira à outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário, conclui que tanto a primeira operação, que consiste na celebração do contrato de arrendamento por 999 anos, como a segunda operação, que consiste na transmissão do direito de propriedade residual, são susceptíveis de constituir uma “entrega” na acepção da Sexta Directiva. E conclui que, nas circunstâncias específicas do caso em apreço no processo principal, a tomada em consideração de cada uma das duas entregas em causa na proporção dos seus valores respectivos é susceptível de atingir esse objectivo da maneira mais satisfatória. Com efeito, o ajustamento da dedução do IVA pago a montante reflecte de forma tanto mais fiel a utilização que se presume tributável ou isenta do imóvel quanto tenha sido efectuada a repartição em função dos referidos valores, interpretação que não pode ser posta em causa pelo facto de o artigo 20.º, n.º 3, da Sexta Directiva não prever expressamente um mecanismo de repartição, ao passo que outras disposições desta directiva, nomeadamente o seu artigo 17.º, n.º 5, prevêm expressamente esse mecanismo. Ou seja, as regras de ajustamento relativas aos bens de investimento, das quais faz parte o referido artigo 20.º, n.º 3, devem ser interpretadas à luz do seu objectivo, que é

assegurar que as deduções a montante reflectem estritamente a utilização das entradas de natureza duradoura para os fins das operações tributáveis. Em suma, para o apuramento do ajustamento a efectuar, deve considerar-se que o bem em questão foi afecto, até ao termo do período de ajustamento, a uma actividade económica que se presume ser parcialmente tributável e parcialmente isenta na proporção dos valores respectivos dos dois tipos de operações.

5. O REGIME DAS REGULARIZAÇÕES NO CIVA

Posto isto, vejamos como transpôs o legislador nacional esta disciplina da regularização das deduções.

5.1. OS AJUSTAMENTOS À DEDUÇÃO INICIAL

Estabelecidos nos artigos 184º e 185º da Directiva, os ajustamentos à dedução inicial foram incluídos sob a epígrafe “Regularizações” nos artigos 78º, 78º-A, 78º-B, 78-C e D do CIVA. Neles regulam-se regularizações ou ajustamentos do imposto, numa variedade de situações jurídicas que não iremos aqui analisar integralmente.

Na verdade, o nosso escopo neste estudo é o de analisar as soluções do CIVA quanto às regularizações do IVA deduzido ao abrigo do direito à dedução regulado no artigo 19º, ou seja, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens ou serviços utilizados pela empresa nas suas operações que conferem aquele direito.

Ora, nem todas as regras, que são muitas e algumas bem complexas, constantes das disposições acima citadas respeitam a correcções do imposto inicialmente deduzido pelo sujeito passivo, no exercício do direito referido.

Aliás, a maior parte das regras ínsitas naquelas disposições respeitam a ajustamentos do imposto liquidado por um sujeito passivo nas suas operações activas, em situações em que, posteriormente à facturação ou ao registo das

operações, ocorrem alterações nas variáveis que determinam o imposto que foi liquidado, tais como anulação das operações, redução do valor tributável, existência de erros materiais, incapacidade ou impossibilidade de cobrança dos valores em causa, como é o caso dos créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis, regulado nos artigos 78º-A e 78º B.

Algumas destas rectificações, ajustamentos ou regularizações podem, todavia, reflectir-se na dedução do IVA a que teve direito a contraparte da operação, obrigando à regularização da dedução inicial por esta efectuada. Só destas situações nos ocuparemos aqui.

Segundo o nº 2 do artigo 78º : “Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.”

Ou seja, se se verificar, nas condições exigidas, anulação ou rescisão do contrato, se forem concedidos abatimentos ou bónus ou se se verificar devolução de mercadorias, poderá o fornecedor, com carácter meramente facultativo, proceder a uma rectificação do imposto liquidado que se vem a qualificar como liquidado a mais, para que a imposição acabe por reflectir a verdade da transacção.

Sendo certo que ocorrência deste tipo podem verificar-se a qualquer tempo, a lei, porém, estabelece um prazo para a rectificação, se for querida pelo fornecedor. Ele poderá, uma vez que o procedimento é facultativo, regularizar a seu favor o imposto que liquidou a mais até ao final do período de imposto seguinte ao da ocorrência desses factos.

Há-de concluir-se, pois, que entre a data da factura e a da devolução, da concessão do desconto ou abatimento, ou anulação ou rescisão do contrato, podem decorrer até 4 anos, sem que isso afaste a faculdade de proceder à regularização do IVA. Ocorridos os factos, a regularização, se pretendida, terá de processar-se no mês (ou trimestre) em que esses factos ocorrerem, ou o mais tardar, no mês (ou trimestre) seguinte.

Obrigatório é que o fornecedor (ou o prestador de serviços, obviamente) esteja habilitado a provar²⁸ que reembolsou o seu adquirente (nomeadamente nos casos em que ele seja um consumidor final), ou que este tomou conhecimento da rectificação, sem o que se considerará indevida a respectiva dedução (n.º 5 do artigo 78.º do CIVA). Sendo o adquirente um sujeito passivo, é-lhe imposta a obrigação de regularizar, a favor do Estado, o montante da dedução que inicialmente praticou, num prazo fixado, e que ocorre até ao fim do período seguinte ao da recepção do documento rectificativo (n.º 4 do artigo 78.º do CIVA).

5. 2. REGULARIZAÇÕES RELATIVAS A BENS DE CAPITAL OU DE INVESTIMENTO

Uma vez que as regularizações resultantes de flutuações do *pro rata*, reguladas no artigo 23º em termos que, hoje, depois das alterações introduzidas em 2008, seguem sem desvios as regras da Directiva, já atrás descritas, o que importa aqui analisar são as regras sobre regularizações relativas a deduções operadas em operações com bens capitais ou bens de investimento.

Trata-se, como se referiu, da transposição dos artigos 187º a 192º da Directiva para o ordenamento jurídico nacional, os quais deram lugar aos artigos 24º, 25º e 26º do Código do IVA, sem que o legislador doméstico tenha feito uso da faculdade de definir para o efeito o conceito de bens de investimento, nem a de considerar bens de investimento os serviços que tenham características idênticas às que são habitualmente atribuídas aos bens

28 Tem sido entendimento dos Serviços do IVA (Ofício circulado n.º 33129, de 2 de Abril de 1993), considerar como idóneos para efeitos de prova, os seguintes documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem (ou prestador do serviço): i) Qualquer dos meios de comunicação escrita - carta, ofício, telex, telefax, telegrama - com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA; ii) Nota de devolução ou nota de recebimento do cheque, com menção à regularização do IVA, emitidas pelo cliente e na posse do fornecedor do bem (ou do prestador do serviço); iii) Fotocópia da nota de crédito, após assinatura e carimbo do adquirente, constituindo documento por ele enviado após tomada de conhecimento da regularização do imposto a efetuar. O ofício não esgota, nem pretende esgotar, todas as soluções susceptíveis de satisfazer os condicionalismos enunciados com documentos que podem constituir meio de prova até porque, numa Informação Vinculativa da Autoridade Tributária (Processo n.º 6770, com despacho de 2014-06-06, do Subdiretor Geral do IVA), aceitam-se as mensagens de e-mail como um meio idóneo para prova de que o adquirente/sujeito passivo alvo da regularização tomou conhecimento da mesma, permitindo assim a correção do IVA deduzido nas respectivas declarações periódicas.

de investimento. Já pelo que respeita ao período de regularização, o legislador português usou da faculdade prevista na Directiva de aumentar a duração do período de regularização, distinguindo, entre os bens de investimento, os bens móveis dos bens imóveis.

A temática das regularizações da dedução relativa aos bens de investimento justifica, em nosso entender, uma análise mais detalhada dos artigos 24º a 26º do CIVA, por contraposição às normas correspondentes da Directiva IVA.

Da disciplina do artigo 24º — *Regularizações das deduções relativas a bens do activo imobilizado*, nos seus quatro primeiros números, deve concluir-se que a obrigação abrange apenas os sujeitos passivos com direito a dedução parcial, dada a referência expressa no texto legal às regras de “percentagem de dedução” e de “afecção real”, numa remissão incontestável para o regime do artigo 23º — *Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista*.

Englobaram-se pois nesses primeiros números do artigo 24º os ajustamentos a operar ao longo do período de vida IVA do bem, sempre que se registre uma variação (igual ou superior a cinco pontos percentuais) na percentagem geral de dedução (método da percentagem de dedução ou *pro rata*) ou na intensidade do uso de bens em operações com direito a dedução e operações sem direito a dedução (método da afecção real), neste caso quando a diferença entre a afecção real do bem no ano do início da sua utilização e em cada um dos 4 ou 19 anos civis posteriores, respectivamente, representar uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a € 250.

A mecânica das regularizações é similar à acima apresentada, resultando expresso que o legislador nacional determinou com ano de início dessas regularizações o ano em que se iniciou a utilização ou ocupação, consoante se trate de bens móveis ou imóveis, respectivamente.

A duração do período de regularização vem estabelecida no nº 2 do artigo 24, disposição para a qual remete o artigo 26º, número 1. O início do período de regularização para os bens imóveis está previsto no nº 2 do artigo 24º onde se pode ler:

“2 — São também regularizadas anualmente as deduções efectuadas quanto às despesas de investimento em bens imóveis se entre a percentagem

definitiva a que se refere o artigo anterior aplicável no ano de ocupação do bem e em cada um dos 19 anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano da aquisição ou da conclusão das obras houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais.” Quer dizer: para os imóveis, o início do período de ajustamento será o ano da ocupação²⁹.

5. 3. AS REGULARIZAÇÕES RELATIVAS A BENS DO ACTIVO IMOBILIZADO POR MOTIVO DE ALTERAÇÃO DE ACTIVIDADE OU DE IMPOSIÇÃO LEGAL

O artigo 25º do CIVA regula a hipótese de a alteração dos elementos que fundamentaram a dedução inicial do IVA suportado em bens do activo immobilizado e que, portanto, desencadeia a obrigação de regularizar, ter como origem a alteração da actividade do sujeito passivo ou alteração da própria lei. Concretizando, a hipótese subjacente a estas regularizações é a de um sujeito passivo que não teve direito a deduzir o IVA contido em bens de investimento, por não os utilizar em operações que conferem aquele direito, alterar, durante o período de regularização, a sua actividade, de modo que esta passa a traduzir-se em operações que conferem aquele direito; ou então, a sua actividade, antes isenta sem direito a dedução, passa, por efeito da lei, a ser uma actividade que deixa de estar coberta por essa isenção.

Em ambos os casos, o sujeito passivo pode ainda deduzir o imposto relativo a esses bens, nas condições previstas nas duas alíneas do nº 1 da citada disposição.

29 A redacção anterior do artigo 24º n.º 2 era a seguinte “2 - Serão também regularizadas anualmente as deduções efectuadas quanto às despesas de investimento em bens imóveis se entre a percentagem definitiva a que se refere o artigo anterior aplicável no ano da ocupação do bem e em cada um dos nove anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano da aquisição ou da conclusão das obras houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais.” A redacção actual resulta do Decreto-Lei n.º 31/2001, de 8 de Fevereiro de 2001, com a seguinte disposição transitória, “Artigo 6.º Disposições finais - 1 - A nova redacção dada aos artigos 24.º, 24.º-A e 25.º do Código do IVA e ao artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto, é aplicável aos bens imóveis cuja aquisição ou conclusão das obras tenha ocorrido a partir da data da entrada em vigor do presente diploma, mantendo-se a aplicação do regime anterior relativamente às situações ocorridas até àquela data.” Alargou-se de dez para vinte anos o período de regularização.

Se se tratar de bens não imóveis, adquiridos no ano em que o sujeito passivo viu alterado o seu regime de tributação ou nos quatro anos civis anteriores, o imposto dedutível é proporcional ao número de anos que faltam para completar o período de cinco anos, a partir do ano que se iniciou a utilização dos bens³⁰. Assim por exemplo, se o sujeito passivo mudou de actividade isenta para uma actividade conferindo direito à dedução no terceiro ano posterior à utilização do bem capital, pode ainda deduzir 3/5 do imposto que gravou a aquisição desse bem. É o que resulta da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 25.º.

O mesmo algoritmo de ajustamento se aplica no caso de se tratar de bens imóveis, apenas com a diferença resultante de o período de regularização ser, quanto aos bens imóveis, de 20 anos e não de cinco anos. Se os bens imóveis forem adquiridos ou concluídos no ano em que o sujeito passivo viu alterado o seu regime de tributação, ou em qualquer dos 19 anos posteriores, terá direito a deduzir imposto proporcional ao número de anos que faltem para completar o período de vinte anos contados a partir do ano da ocupação do imóvel³¹. Tomando também aqui um exemplo, se o sujeito passivo mudou de actividade isenta para uma actividade conferindo direito à dedução no sétimo ano posterior à ocupação do imóvel, pode ainda deduzir 14/20 do imposto que gravou a aquisição desse bem. É o que resulta da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 25.º³².

A lei, no n.º 2 deste artigo 25.º, exclui que as regularizações aqui tratadas se apliquem aos bens do activo imobilizado de redizido valor (inferior a 2500 €) ou com um período de vida inferior a cinco anos. É a regra *de minimis*, aplicável segundo o n.º 7 do artigo 24.º a todas as regularizações de bens do activo imobilizado aí previstas.

Este regime de regularização das deduções em caso de alteração da actividade ou em caso de “imposição legal” foi introduzido no CIVA pela Lei n.º

30 Com vimos atrás, e como resulta do artigo 24.º, n.º 1, o período de regularização das deduções conta-se, para os bens não imóveis do activo imobilizado, a partir do ano em que se iniciou a sua utilização.

31 Como vimos atrás, e como resulta do artigo 24.º, n.º 2, o período de regularização das deduções conta-se, para os bens imóveis do activo imobilizado, a partir do ano em que se iniciou a respectiva ocupação.

32 No n.º 4 do artigo 25.º, estabelece-se que esta regularização referente aos bens imóveis também ocorre quando, após uma locação isenta ao abrigo do n.º 29.º do artigo 9.º, o imóvel em causa seja objecto de utilização exclusiva em operações que conferem direito à dedução.

3-B/2000, de 4 de Abril (Lei do Orçamento de Estado para 2000)³³. A regularização, neste caso, é favorável ao contribuinte, que vai poder deduzir uma parte do IVA suportado, que, aquando da aquisição do bem não pudera ser deduzido por não o utilizar em operações conferentes de direito à dedução.

Pode, todavia, verificar-se o caso oposto: o de um sujeito passivo que, no momento da aquisição do bem capital, o utilizava em operações tributadas (ou isentas com direito a dedução), mas que, em virtude de alteração da sua actividade ou por modificação da lei, passou a utilizar o mesmo bem exclusivamente em operações que não conferem direito à dedução. A lei não parece contemplar esta hipótese³⁴. Não temos dúvida, porém, que a lógica do imposto e de todo o mecanismo das deduções apela para uma regularização da dedução inicial, que, nesta hipótese foi integral e imediata. Se, durante o período de regularização, os bens, por alteração da actividade do sujeito passivo ou em resultado de alteração legislativa, passaram a estar afectos a operações isentas sem direito a dedução, teria de haver regularização da dedução, porque, agora, a dedução inicial é excessiva; os bens deixaram, ainda durante o período de regularização de estar ao serviço de operações tributáveis e deveria também haver lugar a regularização. Uma regularização, afinal, paralela à prevista no artigo 25º, mas de sentido oposto. Assim, se o sujeito passivo, tendo deduzido integralmente o IVA suportado na aquisição de um bem capital, vem, passados, por hipótese, dois anos após o início da sua utilização, a usá-lo só em operações que não conferem direito à dedução, deveria, na lógica do imposto, regularizar, a favor do Estado 3/5 do valor do IVA que deduziu.

Não há, porém, a nosso ver, base legal, para impor tal regularização. A clara lacuna de previsão não pode ser preenchida por quaisquer outras normas do CIVA.

33 A referida Lei aditou ao CIVA o artigo 24º-A, que é actualmente o artigo 25º. O prazo de regularização para os imóveis era então de 10 anos; foi alargado para 20 anos pelo Decreto-Lei nº 31/2001, de 8 de Fevereiro. Ver Patrícia Noiret Cunha, *Imposto sobre o Valor Acrescentado. Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, Instituto Superior de Gestão, 2004, 345.

34 A não ser, mas só relativamente aos bens imóveis, na alínea a) do n.º 6 do artigo 24º, onde a formulação da hipótese da norma — “alteração da actividade” e “imposição legal” é idêntica à do artigo 25º. Aí manda-se proceder à regularização da dedução nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, ou seja, uma regularização “de uma só vez”.

No fundo, tratar-se-ia apenas de dar cumprimento ao princípio bem expresso no segundo parágrafo do n.º 2 do artigo 187.º da Directiva europeia: “A regularização referida no primeiro parágrafo é realizada em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos, produzidos ou, se for caso disso, utilizados pela primeira vez.”

As alterações a que a norma se refere tanto podem reflectir uma dedução que se vem posteriormente, mas dentro do período de regularização, afigurar excessiva e que vai ser corrigida a favor da Fazenda Nacional, como, ao invés, se vem a verificar insuficiente e que vai então ser corrigida a favor do sujeito passivo. A nossa lei, nesta hipótese de “alteração de actividade” ou de “imposição legal” só contemplou, para os bens capitais não imóveis, a regularização favorável ao contribuinte.

5. 4. A REGULARIZAÇÃO DAS DEDUÇÕES NOS IMÓVEIS ADQUIRIDOS OU LOCADOS COM RENÚNCIA À ISENÇÃO

O artigo 12.º do CIVA, nos seus números 4 e 5, prevê a possibilidade de renúncia à isenção de operações envolvendo bens imóveis.

No n.º 4, admite-se que “os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos ou fracções autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º”, que isenta de imposto a locação de imóveis.

O n.º 5 estabelece o direito de renúncia à isenção, prevista no n.º 30 do mesmo artigo 9.º, a favor dos “sujeitos passivos que efectuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução”.

O CIVA remete, todavia, a regulamentação dos termos e condições para a renúncia à isenção para legislação especial.

Pelo que toca ao direito à dedução que, pelo facto da renúncia, os sujeitos passivos que exerçam tal opção passam a dispor, o n.º 7 do artigo 12.º

prevê que tal direito obedece às regras constantes dos artigos 19º e seguintes do CIVA, ressaltando, porém, o disposto em “normas regulamentares especiais”. Estas são as hoje constantes do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro³⁵, o qual veio introduzir diversas alterações ao Código do IVA e respectiva legislação complementar em matéria de tributação das operações imobiliárias, e procedeu também à revisão do regime da renúncia à isenção de IVA na transmissão e na locação de bens imóveis, publicado em Anexo como *Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis*.

Há, pois, que referir as especialidades trazidas por essa peça legislativa apenas no regime que aqui nos interessa, que é o da regularização da dedução efectuada pelos sujeitos passivos que renunciem à isenção na locação ou na aquisição de referidos bens imóveis.

A análise apresenta-se de grande interesse, tanto mais quanto é certo que o regime “geral” de regularização dos artigos 24º a 26º do Código do IVA é afastado pelas disposições especiais do artigo 10º do Decreto-Lei em análise, em termos que estão longe de ser claros e são merecedores de dúvidas interpretativas relevantes e também observações críticas quanto ao bom fundamento das soluções adoptadas e à compatibilidade com as disposições da Directiva europeia³⁶.

É sobre este último ponto — o da conformidade com o direito comunitário — que mais importa, por agora, reflectir.

O artigo 10º do diploma legal acima mencionado diz o seguinte:

Artigo 10.º

Regularização do imposto deduzido

1 — Não obstante o disposto no n.º 1 do artigo 25.º do Código do IVA, os sujeitos passivos que utilizem bens imóveis relativamente aos quais houve direito à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respectiva aquisição são

35 Que revogou o anterior Decreto-Lei 241/86, de 20 de Agosto, e que foi depois objecto das alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

36 Para uma análise crítica deste normativo, ver, entre outros, Filipe Romão e Marta Pontes, “Regularizações de IVA nas operações imobiliárias”, *Fiscalidade* n.º 47, (Julho-Setembro 2011): 73-86; Isabel Vieira dos Reis, “A Regularização do IVA nos Bens de Investimento Imobiliário”, *Cadernos IVA 2017*, (Almedina, 2017), 315-337.

obrigados a regularizar, de uma só vez, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do mesmo Código, as deduções efectuadas, considerando que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, quando:

- a) O bem imóvel seja afecto a fins alheios à actividade exercida pelo sujeito passivo;*
- b) Ainda que não seja afecto a fins alheios à actividade exercida pelo sujeito passivo, o bem imóvel não seja efectivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos consecutivos.*

2 — O montante das regularizações referidas no número anterior deve ser incluído na declaração de imposto relativa ao último período do ano em que ocorrer a situação que lhes dá origem.

3 — O disposto na alínea b) do n.º 1 não prejudica o dever de proceder às regularizações anuais previstas no n.º 1 do artigo 25.º do Código do IVA até ao decurso do prazo de dois anos referido nessa alínea.

O regime estabelecido na alínea b) do n.º 1 deste artigo 10º, acima transcrito, foi posto em causa por uma recente decisão do TJUE. Em Acórdão de 18 de Fevereiro de 2018, no processo C-672/16, o Tribunal pronunciou-se sobre o reenvio prejudicial suscitado pelo Centro de Arbitragem Administrativa, onde a sociedade Imofloresmira — Investimentos Imobiliários S.A impugnou liquidações adicionais de IVA, que a Administração Tributária e Aduaneira portuguesa entendeu serem devidas, por não terem sido efectuadas por aquela sociedade as regularizações das deduções, nos termos previstos na já referida alínea b) do n.º 1 do artigo 10º³⁷.

A sociedade Imofloresmira tem como escopo social a compra e venda, a locação e a gestão de imóveis, quer sejam da propriedade da sociedade ou de terceiros, destinados a fins residenciais, a serviços e mistos. Segundo a descrição que o TJUE faz do litígio principal, a “Autoridade Tributária e Aduaneira constatou que alguns lotes, pertencentes a dois imóveis de que a Imofloresmira é proprietária e relativamente aos quais tinha optado pela tributação, estavam vagos há mais de dois anos e que, não obstante essa não utilização, a Imofloresmira não tinha efetuado a regularização do imposto deduzido, em conformidade com o artigo 26.º,

³⁷ Sobre este Acórdão, ver os comentários de João Magalhães Ramalho, Serena Cabrita Neto e Miguel Paquete, “Regularização do IVA em Operações Imobiliárias: O Acórdão Imofloresmira”, *Cadernos IVA 2018*, (Almedina, 2018), e de Luís Aires, “Regularizações de IVA em Bens de Investimento: Comentários ao Acórdão Imofloresmira”, em *JULGAR online*, (Novembro, 2019).

n.º 1, do CIVA e com o artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Regime de Renúncia à Isenção.”³⁸

Esse o fundamento da liquidação adicional que foi impugnada no Centro de Arbitragem Administrativa.

Verificou-se, todavia, que, na instância nacional, ficou provado que a Imofloresmira, proprietária dos imóveis, havia desenvolvido iniciativas várias de promoção comercial, visando conseguir a respectiva locação, sem conseguir, porém, o resultado pretendido.

A questão suscitada no reenvio prejudicial foi a de saber se o IVA relativo a imóvel adquirido com renúncia à isenção, tendo em vista a sua utilização em operações tributáveis, no caso locações não isentas, e que permaneceu desocupado durante mais de dois anos consecutivos³⁹, não obstante a actuação continuada da proprietária dos imóveis de promoção comercial, com várias iniciativas visando a respectiva locação, deveria, ou não, ser objecto de uma regularização global, *una tantum*, como resulta da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do “Regime da Renúncia”, conduzindo a uma “devolução” de todo o imposto deduzido aquando da aquisição do imóvel, (sem pôr em causa as regularizações anuais de 1/20 durante o período dos dois anos em que o imóvel esteve desocupado⁴⁰).

A questão foi pois a da compatibilidade deste regime com a actual Directiva 2006/112/CE.

A posição do Tribunal foi bem clara: não podem os Estados-membros estabelecer regras nacionais que limitem o período em que as deduções devem ser efectuadas, estabelecendo-o em moldes mais curtos do que aqueles que resultam dos normativos da Directiva IVA, ressalvadas, obviamente, situações de fraude fiscal comprovadas.

38 Julgamos que a referência a estas duas disposições do direito português — o artigo 26º, n.º 1 do CIVA e o artigo 10º, n.º 1, alínea a) do Regime de Renúncia à Isenção — como fundamento da posição da AT, releva de um lapso, já que as duas disposições conduzem a soluções bem diferentes: a primeira manda proceder a regularização *pro rata temporis*, enquanto a segunda estabelece a obrigação de regularizar “de uma vez só”, nos termos do n.º 5 do artigo 24º da CIVA.

39 Era de dois anos o prazo que inicialmente constava do normativo em análise; posteriormente foi alargada para três anos e para cinco anos, que é o prazo que se encontra hoje em vigor.

40 Ao tempo dos factos tributários controvertidos, o prazo era de dois anos.

O tribunal contestou a posição do governo português que pretendeu que basta, para demonstrar a existência de «alterações» na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA, conduzindo a obrigação de regularizar, “que um imóvel tenha permanecido vazio, após a cessação de um contrato de arrendamento de que era objeto, devido a circunstâncias independentes da vontade do seu proprietário, mesmo que esteja provado que este último teve sempre a intenção de o explorar para os fins de uma atividade tributada e empreendeu as diligências necessárias para esse efeito”. Segundo o Tribunal, uma tal solução “equivaleria a restringir o direito à dedução através das disposições aplicáveis em matéria de regularizações”. E, como acontece sempre que se trata de apreciar o regime do direito à dedução no sistema comum de IVA, o Tribunal relembra que este direito é parte integrante do sistema do IVA e não pode, em princípio, ser restringido.

Vale a pena transcrever a claríssima resposta do TJUE sobre a incompatibilidade do regime do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 21/2007:

“Os artigos 167.º, 168.º, 184.º, 185.º e 187.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que prevê a regularização do imposto sobre o valor acrescentado inicialmente deduzido, pelo facto de se considerar que um imóvel, relativamente ao qual foi exercido o direito de opção pela tributação, já não é utilizado pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas, quando esse imóvel ficou desocupado durante mais de dois anos, mesmo se se provar que o sujeito passivo procurou arrendá-lo durante esse período.”⁴¹

O Tribunal contrariou também a pretensão do Governo português de limitar no tempo os efeitos do Acórdão, por modo que a interpretação das normas da Directiva que o Tribunal emitiu valesse só para o futuro e não prejudicasse a aplicação da lei portuguesa a situações jurídicas do passado. O Governo português invocou, entre outras razões, que, a não haver limitação temporal dos efeitos, a perda do imposto, entretanto já regularizado ou já

⁴¹ A circunstância de a lei ter aumentado o prazo relevante para efeitos de regularização de dois para três anos e, posteriormente, para cinco anos é obviamente irrelevante perante a doutrina do Acórdão, que obviamente não permite presumir a não utilização do imóvel em fins da empresa, pela simples passagem do tempo.

cochado, ascenderia a valores in comportáveis e criaria um desequilíbrio orçamental insuportável.

A limitação temporal dos efeitos das decisões proferidas em sede de reenvio prejudicial é admitida pela jurisprudência europeia apenas em casos excepcionais e com sujeição a apertados condicionalismos. Como se refere no Acórdão “uma limitação dos efeitos de um acórdão no tempo constitui uma medida excecional que pressupõe a existência de um risco de repercussões económicas graves, devidas, em particular, ao grande número de relações jurídicas constituídas de boa-fé com base na regulamentação que se considerou estar validamente em vigor, e que se verifique que os particulares e as autoridades nacionais tenham sido levados a um comportamento não conforme com o direito da União em virtude de uma incerteza objetiva e importante quanto ao alcance das disposições do direito da União, incerteza para a qual tinham eventualmente contribuído os próprios comportamentos adotados por outros Estados-membros ou pela Comissão”⁴².

Ora, segundo o Tribunal, não pode invocar-se nenhuma “incerteza objetiva e importante” quanto ao alcance do direito à dedução, que só em casos excepcionais pode ser limitado. De facto, não só a Directiva como a jurisprudência europeia são claras no sentido de que aquele direito não pode ser limitado através de obrigações de regularizar não previstas na normativa europeia e contrárias ao bom funcionamento do sistema e ao princípio da neutralidade do IVA, ressalvados os casos em que se esteja perante situações de fraude. Por essa razão, o Tribunal recusou apreciar o critério da repercussões económicas do Aresto, que o Governo português invocara também para requerer a limitação temporal dos respectivos efeitos. A interpretação do TJUE, embora valendo só no caso concreto, tem assim alcance geral, não limitado no tempo, abrindo a porta para novos contenciosos sobre factos tributários análogos já ocorridos.

Como bem observou Luís Aires⁴³, “os contribuintes que tenham procedido à regularização de imposto, nos últimos quatro anos, com referência a situações nas quais os imóveis estiveram desocupados poderão ponderar a

42 O Tribunal louva-se no Acórdão de 19 de Dezembro de 2013, *Endress*, C209/12, EU:C:2013:864, n.º 36 e jurisprudência referida.

43 Luís Aires, “Regularizações de IVA”, 29.

apresentação dos meios de defesa adequados, para recuperação do IVA então objeto de regularização (desde que ainda estejam a tempo de pedir o reembolso nos termos da lei) e abre a possibilidade de poderem renunciar à isenção do IVA para o futuro”.

Seria, pois, avisado que o legislador revisitasse toda a regulamentação do regime da renúncia à isenção nas operações imobiliárias, que suscita dúvidas e críticas, mesmo antes da pronúncia do TJUE no Acórdão Imofloresmira. As claras incompatibilidades do regime da regularização das deduções com o direito comunitário europeu, a par da sua difícil conciliação com as regras básicas do Código do IVA sobre o mesmo tema, aconselham, a nosso ver, uma revisão profunda dessas normas, a bem da segurança e certeza jurídica que são essenciais num imposto auto-liquidado, em que compete aos contribuintes a aplicação da lei fiscal, com todos os riscos que daí podem advir e que importa minimizar.

