O Certificado de Renúncia à Isenção do IVA na Locação de Imóveis

ISABEL VIEIRA DOS REIS

ÍNDICE: 1. Introdução 2. O regime da renúncia à isenção na locação 3. A natureza do certificado que titula a renúncia à isenção 4. Conclusões.

1. Introdução

De acordo com o regime geral aplicável, a locação e a transmissão de imóveis estão, em regra, isentas de IVA nos termos do artigo 9.º, n.os 29 e 30, do Código do IVA, estando esta isenção associada, em particular, à natureza não produtiva destas operações.

Trata-se de uma isenção incompleta[1] uma vez que não permite a dedução do IVA suportado a montante. Por esta razão, e tal como noutras situações, o legislador comunitário[2] entendeu que, em determinadas circunstâncias, justifica-se a renúncia a essa isenção de forma a repor a respetiva neutralidade fiscal na operação subjacente.

---

[1] A este respeito, entre outros, *vd.* Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o valor Acrescentado, Coleção Cadernos do IDEFF*, Livraria Almedina, 4.ª edição, Novembro de 2009, págs. 145 e 146.

[2] Presentemente consagrada no artigo 137.º, n.º 1, alíneas *b)*, *c)* e *d)*, e n.º 2, da Diretiva n.º 2006/112 do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva do IVA). Esta disposição estabelece que são os Estados-Membros determinam as regras de exercício do direito desta opção, podendo restringir o seu âmbito se o pretenderem.

Em concreto, e usando a prerrogativa concedida pelo legislador comunitário aos Estados-membros que gozam de ampla margem de manobra na sua regulação, o artigo 12.°, n.° 4 e 5, do Código do IVA estabelece que os sujeitos passivos que procedam à locação e transmissão de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção[3] (neste caso apenas quanto à transmissão do direito de propriedade), que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista no citado artigo 9.°, n.os 29 e 30, respetivamente.

Os termos e as condições necessárias ao exercício deste direito encontram-se regulados no Decreto-Lei n.° 21/2007, de 29 de janeiro (DL 21/2007)[4]. Este regime mantém praticamente a sua redação original, com pequenos ajustes introduzidos pelas sucessivas Leis dos Orçamentos do Estado de 2007[5], 2008[6], 2011[7] e 2013[8].

As condições objetivas e subjetivas necessárias à sua aplicação estão, assim, elencadas nos artigos 2.° e 3.° do referido Decreto-Lei.

Quanto às condições objetivas, salientamos as seguintes: (a) o imóvel deve tratar-se de um prédio urbano ou de uma fração autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção; (b) o imóvel deve estar inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respetiva inscrição, e não se destinar a habitação; (c) o contrato deve ter por objeto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a sua locação e dizer respeito à totalidade do bem imóvel; (d) o imóvel deve estar afeto a atividades que confiram o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições; (e) no caso de locação, o valor da renda anual deve ser igual ou superior a 25 avos do valor de aquisição ou construção do imóvel; e (f) deve estar em causa *i)* a primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nela suportado, ou *ii)* a primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objeto de grandes obras de

[3] Daqui em diante referir-nos-emos apenas, de forma generalizada, a "prédios urbanos" ou a "imóveis" para simplificação de exposição.

[4] Que entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

[5] Pela Lei n.° 67-A/2007, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2008).

[6] Pela Lei n.° 64-A/2008, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2009).

[7] Pela Lei n.° 64-B/2011, de 30 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012).

[8] Pela Lei n.° 83-C/2013, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014).

transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 30% do valor patrimonial tributável para efeito do imposto municipal sobre imóveis, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras, ou *iii)* deve respeitar a uma transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efetuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do Código do IVA[9].

No que respeita às condições subjetivas, relembramos no essencial que (a) o transmitente e o adquirente do bem imóvel ou, no caso de locação, o locador e o locatário devem ser sujeitos passivos que pratiquem operações que confiram direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos que exerçam simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito (os ditos "sujeitos passivos mistos"), o conjunto das operações que conferem direito à dedução deve ser superior a 80% do total do volume de negócios (com exceção dos sujeitos passivos cuja atividade tenha por objeto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação); (b) não devem estar abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes do Código do IVA; e (c) devem dispor de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC[10].

Formalmente é essencial que, no momento da celebração da respetiva escritura pública de compra e venda ou do contrato de locação, a renúncia seja validamente exercida através da emissão prévia de um certificado eletrónico conforme dispõe o artigo 4.º do referido regime. Este certificado é válido por seis meses e tem exclusivamente por efeito titular que os sujeitos passivos intervenientes na operação manifestaram à Autoridade Tributária e Aduaneira a intenção de renunciar à isenção do IVA nessa operação e que declararam estar reunidas as condições legalmente previstas para que a renúncia se efetivasse.

Este diploma não contém[11], porém, qualquer regra que disponha quanto às consequências decorrentes no caso de as referidas condições se altera-

[9] *Cf.* artigo 2.º do DL 21/2007.

[10] *Cf.* artigo 3.º do DL 21/2007.

[11] Tal como o regime anterior consagrado no Decreto-Lei n.º 241/1986, de 20 de agosto (DL 241/1986). Salienta-se que este regime já exigia, para o exercício da referida renúncia, a

rem durante a vigência do contrato de locação, assim como desconhecemos qualquer entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira quanto a este tema. É sobre esta matéria que propomos deixar aqui algumas pistas de análise. Importa notar que concentraremos a presente exposição na aplicação do regime descrito ao contrato de locação visto que, no caso da transmissão dos imóveis, o facto gerador do imposto esgota-se no momento da celebração da respetiva escritura pública e consequente transmissão do direito de propriedade sobre o imóvel.

2. O regime da renúncia à isenção na locação

Conforme acima referido, o artigo 12.°, n.° 4, do Código do IVA dispõe que os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos podem renunciar à isenção prevista para este tipo de operações. Por sua vez, o artigo 4.°, n.° 1, do regime em apreço estabelece que "*os sujeitos passivos que pretendam renunciar à isenção devem dirigir à Direção-Geral dos Impostos, por via eletrónica, um pedido de emissão de certificado para efeitos da renúncia*".

Pelo que, há que reter, em primeiro lugar, e no que respeita ao contrato de locação, que quem exerce o direito em apreço é o sujeito passivo locador do imóvel, solicitando eletronicamente para esse efeito o respetivo certificado[12]. Esta premissa é reconhecida pela Autoridade Tributária e Aduaneira e encontra-se refletida na sua doutrina administrativa[13]. Encontra-se igualmente identificada pela jurisprudência, referindo, por exemplo, o Tribunal

entrega de uma declaração conforme modelo aprovado (que nunca chegou a ser aprovado) para efeitos da emissão num prazo de 30 dias de um certificado de renúncia.

[12] Quanto à transmissão de imóveis, cabe salientar, ainda que o artigo 12.°, n.° 5, do Código do IVA refira que é o sujeito passivo que efetua a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos que pode renunciar à respetiva isenção, o artigo 6.°, n.° 2, do regime em análise estabelece que são sujeitos passivos do imposto os "adquirentes" de bens imóveis em relação aos quais tenha havido renúncia à isenção na respetiva transmissão. Pelo que, conclui-se, que quem é o titular do direito de opção pela renúncia é o transmitente do imóvel. Exercendo o transmitente este direito, opera a inversão do sujeito passivo e o adquirente substitui-se ao transmitente do imóvel na liquidação do imposto devido.

[13] A Autoridade Tributária e Aduaneira refere numa informação, em particular, que "*é ao locador (e não ao locatário) que cabe a decisão de optar (ou não) pela renúncia à isenção*"

Central Administrativo Norte que "*se a beneficiária da isenção opta, livremente e no momento em que entende, como a lei lhe faculta, por renunciar ao seu funcionamento, tornando-se, 'ipso facto', num sujeito que pode, normalmente, liquidar e deduzir IVA*"[14].

Este princípio encontra-se igualmente vertido nos certificados emitidos no âmbito deste regime onde a Autoridade Tributária e Aduaneira refere que "*certifico que o sujeito passivo X manifestou a intenção (...) de renunciar à isenção do IVA (...) declarando reunir as condições estabelecidas para o efeito (...). O presente certificado destina-se a justificar a opção pela tributação em IVA no momento da celebração do contrato, mas não produzirá efeitos se, no exercício dos seus poderes de controlo, a Autoridade Tributária e Aduaneira apurar que não se verificaram os pressupostos legais para a renúncia à isenção*". Ainda que o regime da renúncia estabeleça, no plural, no seu artigo 4.°, n.° 5, que "*o certificado (...) tem exclusivamente por efeito titular que 'os sujeitos passivos intervenientes' na operação 'manifestaram' à Direção-Geral dos Impostos a intenção de renunciar à isenção do IVA nessa operação e que 'declararam' estar reunidas as condições legalmente previstas para que a renúncia se efetivasse*", consideramos que esta circunstância não afasta a presente conclusão, admitindo tratar-se de uma referência efetuada de forma generalizada.

O pedido de renúncia é remetido, igualmente por via eletrónica, ao locatário do imóvel para que este confirme, pela mesma via, os elementos que lhe dizem respeito[15], cabendo-lhe, no essencial, validar a sua identificação (e eventualmente confirmar se o imóvel se encontra corretamente identificado, assim como o valor da renda). O sistema valida, por seu turno, o enquadramento em IVA de ambas as partes. Se inscritos como sujeitos passivos que prosseguem exclusivamente atividades isentas de IVA (vulgarmente intitulados de "sujeitos passivos isentos"), o sistema não emite o certificado. Se gerado algum erro, a decisão de emissão do certificado é tomada pelo chefe do serviço de finanças na área da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do locador do imóvel.

(*vd.* Processo n.° 3325/2012, sancionado por despacho do Subdiretor-Geral dos Impostos de 20/06/2012).

[14] *Cf.* acórdão de 31/07/2008, proferido no âmbito do Processo n.° 52/02.

[15] *Cf.* artigo 4.°, n.° 2.

Pelo que, como já referiu o Supremo Tribunal Administrativo, o exercício do direito de renúncia à isenção encontra-se condicionado à referida certificação administrativa[16]. Importa a este respeito salientar que o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) já decidiu no sentido de que a Diretiva do IVA (na altura do caso julgado, ainda a Sexta Diretiva[17]) não se opõe a que os Estados-membros adotem uma regulamentação que faça depender a dedução do IVA da apresentação de uma declaração de opção e a obtenção da aprovação prévia da administração fiscal[18]. Pelo que, as condições formais estabelecidas pelo legislador português não se têm como violadoras do direito comunitário tal como no caso analisado em concreto pelo TJUE que versava em particular sobre a legislação interna luxemburguesa que exigia a referida aprovação prévia da administração fiscal através da apresentação por escrito de uma declaração de opção.

Deste modo, além dos elementos que dizem respeito ao locatário, aos quais o locador tem acesso, uns porque públicos, outros porque recolhidos no âmbito da negociação contratual, não se encontra previsto qualquer outro procedimento que o mesmo possa adotar para confirmar se as condições subjetivas que a este dizem respeito estão verificadas no momento da celebração do contrato (para além do seu enquadramento em IVA ser validado pelo sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira como já indicámos). Refira-se, por exemplo, que o Ofício-Circulado 30.099/2007, de 9 de fevereiro, que contém alguns esclarecimentos sobre o regime em análise, não descreve qualquer procedimento quanto à forma de validação do enquadramento do adquirente ou locatário do imóvel para efeitos de aplicação do presente regime, como sucede, por exemplo, no Ofício-Circulado n.º 30.101/2007, de 24 de maio, respeitante à aplicação do regime de inversão do sujeito passivo na aquisição de serviços de construção civil, no qual se impõe a consulta do cadastro no Portal das Finanças no sítio dos

[16] *Cf.* acórdão de 25/11/2009 proferido no âmbito do Processo n.º 486/09 e anotação de Clotilde Celorico Palma, "Vicissitudes da renúncia à isenção das operações imobiliárias em IVA, Comentário ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de novembro de 2009, 2.ª Seção, Processo 0486/09", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal,* Ano 3, Número 1, Primavera, Almedina, pág. 359 e seguintes.

[17] Diretiva n.º 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977.

[18] *Cf.* acórdão de 09/09/2004, proferido no âmbito do Processo n.º C-269/03.

fornecedores para efeitos de confirmação do enquadramento em IVA do adquirente dos serviços desta natureza (*cf.* ponto 6).

Inexiste igualmente qualquer outro procedimento a que, posteriormente a esse momento, durante a vigência do contrato, o locador possa recorrer para continuamente confirmar a verificação das referidas condições. Pelo que, parece legítimo poder-se concluir que apenas bastará a validação obtida pelo sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira das referidas condições, não sendo necessário adotar qualquer outro procedimento, quer quando celebrado o respetivo contrato, quer posteriormente.

Resta, assim, ao locador, como a qualquer outra entidade, confirmar o enquadramento em IVA do locatário no Portal das Finanças na consulta de clientes/fornecedores, ainda que este procedimento não esteja recomendado como referimos, e segundo temos conhecimento, em qualquer instrução administrativa, assumindo-se a sua validação pelo sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira conforme acima indicado aquando da emissão eletrónica do certificado[19].

Refira-se, aliás, que esta evidência deveria servir igualmente para que o legislador reponderasse quanto à exigência estabelecida no regime em análise que faz depender a sua aplicação do facto de ambos os sujeitos passivos (locador e locatário) terem que dispor de um *prorata* de, pelo menos, 80% (com as exceções acima indicadas). Não tendo cada uma das partes controlo sobre a verificação desta condição pela contraparte, e desde que assegurada a afetação do IVA suportado a uma atividade que confira o direito à dedução, consideramos que esta limitação deveria ser revista.

Por outro lado, esta condição não se encontra consagrada no Código do IVA, que apenas limita a utilização do imóvel, total ou predominantemente[20], em atividades que conferem o direito à dedução, tendo o legislador que regulou a sua aplicação ido além do âmbito das normas estabelecidas no referido Código. A circunstância do Código do IVA apenas limitar a

---

[19] Em "Portal das Finanças/Consultar/Outras Entidades/Identificação Clientes/Fornecedores".

[20] Refira-se que seria preferível igualmente que se tivesse mantido a redação anterior às alterações introduzida pelo citado Decreto-Lei no artigo 12.º, n.º 4 e 5, do Código do IVA, que limitava a utilização do imóvel apenas ao seu uso total ou parcial em atividades tributadas.

utilização do imóvel nos termos do referido não significa, na verdade, que o sujeito passivo não pode prosseguir outras atividades que não confiram o direito à dedução. Pelo que, este facto não deveria limitar a aplicação do regime da renúncia à isenção nas operações imobiliárias nos termos do consagrado no DL 21/2007[21] que impõe a aplicação do método da afetação real, requisito que deveria ser considerado suficiente para permitir o controlo da dedução do IVA afeto à atividade que confere esse direito. Consideramos, ao invés, que seria mais coerente em termos da sua sistematização e consistência que o mesmo ficasse genericamente disponível para os sujeitos passivos ditos "normais" ou "mistos" (sem limitação de qualquer *prorata* mínimo)[22], atribuindo a tarefa da limitação da sua aplicação ao exercício do direito à dedução do IVA referente aos encargos comuns a ambas as atividades – as que conferem e as que não conferem o direito à dedução – sendo o IVA dedutível em função do método de dedução aplicável de acordo com o artigo 23.º do Código do IVA (seja de acordo com o "*prorata comum*", em função do volume de negócios do sujeito passivo, seja de acordo com um "*prorata específico*"[23] em função de um critério objetivo razoável que traduza essa utilização).

Pelo que, agindo de boa-fé, o locador assume a verificação das restantes condições em função da confirmação pelo locatário dos elementos constantes do certificado (por exemplo, quanto ao *prorata* mínimo exigido e ao facto de adotar contabilidade organizada), bastando ao locador a valida-

---

[21] Limitação contestada em geral pela doutrina. A este respeito, *vd.*, entre outros, António Beja Neves e Afonso Arnaldo, "O sector imobiliário e o IVA. Perspectivas de uma relação conturbada", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 2; António Pedro Braga, "Da incompatibilidade com os princípios harmonizados do novo regime da renúncia à isenção de IVA nas operações imobiliárias", *Fiscalidade*, n.º 34, abril-junho 2008, pág. 90, e o nosso "Uma perspetiva prática do regime da renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias", *Cadernos IVA 2013*, Almedina, Coimbra, 2013.

[22] Como sucede por exemplo no regime espanhol previsto nos §20, §21 e §22 do artigo 20 da Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido e regulado no artigo 8.º, n.º 1, do Real Decreto no. 1624/1992, de 29 de dezembro (Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido).

[23] Designação igualmente utilizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira por exemplo, no âmbito do Processo n.º A090 2002005, sancionado pelo Despacho do Diretor-Geral dos Impostos de 19/05/2005. A respeito do método do *prorata*, *vd.* Rui Laires e outros, "Relatório do Grupo de Trabalho. A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem actividades que conferem direito à dedução e actividades que não conferem esse direito", *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 418, Jul/Dez 2006.

ção dessa informação pelo mencionado sistema informático (dispensando-se qualquer validação adicional). Este facto não impede, todavia, que o mesmo se proteja contratualmente quanto à eventual não verificação dessas condições no momento da celebração do contrato, implicando consequentemente a ineficácia da renúncia ilegitimamente exercida, acordando assim por via negocial um direito de regresso contra o locatário no caso de sofrer ajustamentos ao seu direito à dedução pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Agindo de má-fé, deverão ser os mecanismos gerais de que a Autoridade Tributária e Aduaneira dispõe que devem atuar nesta situação, seja com fundamento em negócio simulado, seja em abuso de direito ou com base noutros institutos jurídicos. Se as partes se conluiarem na emissão do certificado, caberá à Autoridade Tributária e Aduaneira provar o conluio e consequentemente declarar ineficaz a renúncia exercida, com as inerentes consequências legais como sucede em qualquer negócio simulado.

Paralelamente, o locatário toma igualmente como válidas as condições subjetivas e objetivas que dizem respeito ao locador, designadamente no que se refere às condições associadas à renúncia em si mesma, como seja o facto de (i) o valor da renda ser igual ou superior a 25 avos do valor de aquisição ou construção do imóvel, (ii) tratar-se da primeira locação ocorrida após a construção do imóvel, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nela suportado ou (iii) respeitar a uma locação subsequente a uma operação efetuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel. Apenas e só o locador pode validar a verificação destas condições, não podendo assim ser imputável ao locatário qualquer responsabilidade pela sua não verificação caso a renúncia tenha sido incorretamente exercida pelo locador. Por seu turno, e tal como referido quanto ao locador, o locatário poderá igualmente prever contratualmente um direito de regresso quanto ao primeiro caso a renúncia seja declarada ineficaz pela Autoridade Tributária e Aduaneira, sendo consequentemente o IVA liquidado sobre as rendas declarado indevido e ajustada a sua dedução na esfera do locatário[24].

[24] *Vd.* a este propósito acórdão do TJUE de 15/03/2007 proferido no âmbito do Processo n.º C-35/05.

Poder-se-á assim concluir, em segundo lugar, que, tal como estabelecido no artigo 5.º, n.º 1, do regime, reunidas as referidas condições objetivas e subjetivas e estando o sujeito passivo na posse de um certificado válido, a renúncia à isenção opera validamente no momento da celebração do respetivo contrato e a mesma cristaliza-se nesse momento. Com a emissão do certificado (válido por seis meses) e a afetação do imóvel a uma operação imobiliária abrangida pelo regime em apreço, os sujeitos passivos locadores ficam aptos a poder renunciar à referida isenção de IVA na locação ("capacidade de gozo"), ficando o exercício desse direito condicionado (i) à verificação de determinadas condições e (ii) à celebração do contrato respetivo. De notar que este é o momento essencial ao exercício do direito à dedução do IVA suportado pelo locador como dispõe o artigo 8.º, n.º 2, do regime em apreço.

Mas quais são então as implicações no caso de ocorrer qualquer alteração após esse momento na situação tributária de cada parte? Têm repercussões na renúncia validamente exercida? Implicam, por exemplo, a sua revogação? Para respondermos a estas questões importa debruçarmo-nos sobre a natureza jurídica do certificado que titula o exercício do direito de renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias.

3. A natureza do certificado que titula a renúncia à isenção

O regime em apreço estabelece que o certificado não produzirá efeitos se, no exercício dos seus poderes de controlo, a Autoridade Tributária e Aduaneira apurar que não se "verificaram" os pressupostos legais para a renúncia à isenção. O tempo verbal escolhido remete a verificação destas condições, apenas e só, para o momento da celebração do contrato de locação, refletindo o disposto no artigo 5.º, n.º 3, do regime dada a equivalência de redação. Pelo que, a redação do certificado eletrónico parece corroborar com o entendimento de que o certificado tem natureza constitutiva e que a verificação daquelas condições se esgota no momento da celebração do contrato, cingindo-se aquele controlo da Autoridade Tributária e Aduaneira ao momento da emissão do certificado e consequente celebração do negócio subjacente.

Notamos a este respeito que o Supremo Tribunal Administrativo, ainda ao abrigo do regime de 1986, já defendeu que a renúncia implicava a apresentação pelo contribuinte de uma declaração de renúncia face à qual a Autoridade Tributária e Aduaneira emitia um certificado, "*constitutivo da mesma*". Referia aquele Tribunal em particular que "*é face a tal declaração que a Administração Fiscal 'comprova' os pressupostos substanciais da renúncia prevista naqueles normativos. Pelo que a liquidação do imposto pelo sujeito passivo só é possível uma vez na posse do aludido certificado que, para o efeito, terá de ser exibido 'aquando da celebração do contrato ou da escritura de transmissão' do imóvel. (...) Pelo que este não pode deixar de ter natureza constitutiva do direito à renúncia à isenção e consequente possibilidade de liquidação do imposto e subsequente dedução ou reembolso pelo que, ao contrário do que pretende a recorrente, a isenção, ainda que automática, não pode ser "paralizada" à míngua do respetivo quid concretizador: o dito certificado.*"[25].

Por outro lado, alguma doutrina já referiu que "*é possível afirmar que o certificado comprovativo de renúncia à isenção assume natureza constitutiva do direito à renúncia e subsequente dedução ou reembolso do IVA, e por outro, conforme doutrina já exposta pelo STA, a apresentação do certificado de renúncia constitui uma formalidade essencial do processo de liquidação e consequente dedução do IVA, e tem como função, comprovar a verificação dos pressupostos do direito de renúncia à isenção*"[26].

Deste modo, concluímos que outra natureza não poderá ser atribuída ao referido certificado se não a de natureza constitutiva, sendo que visa formalizar o exercício do direito de renúncia da isenção, titulado pelo sujeito passivo locador, que declara encontrarem-se reunidas as condições objetivas e subjectivas necessárias ao exercício desse direito no momento em que é celebrado o contrato respetivo. É o exercício deste direito que enquadra

---

[25] *Cf.* acórdão de 03/07/2002, proferido no âmbito do Processo n.º 139/02. *Vd.* igualmente o acórdão de 25/11/2009, proferido no âmbito do Processo n.º 486/09.

[26] *Vd.* ANGELINA TIBÚRCIO em anotação ao artigo 12.º do Código do IVA em *Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, Coordenação e Organização: Clotilde Celorico Palma, António Carlos dos Santos*, 2014, Almedina, pág. 172, e CLOTILDE CELORICO PALMA, "Vicissitudes da renúncia à isenção das operações imobiliárias em IVA, Comentário ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de novembro de 2009, 2.ª Seção, Processo 0486/09", *op. cit.*, pág. 369.

a operação subjacente para efeitos do IVA e determina que a mesma fica sujeita a IVA e seja liquidado este imposto nas rendas debitadas. Pelo que a obtenção do referido certificado tem que ser necessariamente prévia à celebração do respetivo certificado como condição de eficácia do exercício do direito de renúncia[27], não sendo admissível suprir-se posteriormente a esse momento a sua falta[28]. Não sendo emitido o certificado, a renúncia enfermará de vício insanável.

Refira-se, em particular, nas palavras no Tribunal Central Administrativo Norte, que "*a emissão e detenção deste documento constitui elemento decisivo, conformador, comprovativo e temporizador da renúncia em apreço, no sentido de que só com a respetiva emissão e a partir da data em que esta ocorre a pessoa singular ou coletiva, renunciante a anterior isenção de que beneficiava, está em condições de operar, nas transações antes isentas de IVA, a coberto do regime de tributação normal deste tributo*"[29].

Na verdade, princípios como os da certeza e segurança jurídicas ajudam a fundamentar a presente conclusão uma vez que seria impraticável (até por indisponibilidade de meios) impor às partes a sua vigilância sucessiva no sentido de controlar se as referidas condições legais necessárias à renúncia se continuavam indefinidamente a verificar na vigência da respetiva relação contratual.

Neste sentido, a conclusão não poderá deixar de ser a seguinte: se alguma condição se alterar, as implicações daí advenientes devem ser analisadas apenas na esfera da parte que provoca essa alteração.

No caso do locador, não vislumbramos qualquer alteração que implique a caducidade da renúncia, para além da própria transmissão da sua posição contratual de locador a um terceiro, que implicará o exercício do mesmo direito (se aplicável) pelo novo locador, com caducidade da renúncia anterior. Caso o seu *prorata* se altere, consideramos ainda assim que o contrato se deve manter sujeito a IVA, com a liquidação do IVA inerente (ainda que a alteração, por mera hipótese, deste enquadramento – de contrato sujeito

---

[27] *Vd.* Clotilde Celorico Palma, "Vicissitudes da renúncia à isenção das operações imobiliárias em IVA, Comentário ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de novembro de 2009, 2.ª Seção, Processo 0486/09", *op. cit.*, pág. 369.

[28] *Cf.* acórdão de 30/10/2014, proferido no âmbito do Processo n.º12/08.6BCPRT.

[29] *Cf.* acórdão de 31/07/2008, Processo n.º 52/02.

a IVA para locação isenta de IVA – na esfera do locatário apenas tivesse como consequência a eventual tentativa de renegociação do contrato pelo locador para aumento da respetiva renda no sentido de procurar transferir para si o encargo do IVA gerado com a consequente regularização do IVA deduzido).

No que respeita ao locatário, diversas situações podem suceder. Pode, por exemplo, por mera hipótese, este desafetar o imóvel a uma atividade que confira o direito à dedução (desde que esta desafetação não implique a sua comunicação ao locador no âmbito das obrigações contratuais que lhe estão adstritas e uma consequente alteração/resolução do próprio contrato de arrendamento, caso em que a presente questão não se colocaria porque inevitavelmente ocorreria a caducidade da renúncia), ou pode ainda alterar o seu *prorata* para uma percentagem inferior a 80%.

Não controlando o locador a verificação destes factos como já salientado, consideramos, como vimos, que o contrato de locação mantém o seu enquadramento para efeitos do IVA, devendo o locador continuar a debitar as rendas respetivas com IVA. Não nos parece, assim, legítimo que essas alterações impliquem a caducidade da renúncia e que o locador veja afetada a dedução do IVA suportado com a aquisição ou construção do imóvel locado por o contrato de locação passar a enquadrar-se como um contrato isento de IVA motivada pela caducidade da renúncia, o que implicaria a regularização do referido IVA deduzido pelo período remanescente para o termo do período de regularização de 20 anos conforme disposto no artigo 25.º, n.º 1, do Código do IVA[30]. Por outro lado, a alteração do enquadramento em IVA (*i.e.*, de sujeição para isenção) desse contrato implicaria de igual modo a aplicação posterior do regime da renúncia em apreço ao mesmo imóvel uma vez que impossibilitaria a verificação de uma transmissão ou locação subsequente a uma operação efetuada com renúncia quando esteja a decorrer o referido período de regularização.

Pelo que, uma vez exercida a renúncia e obtido o certificado, tendemos a concluir que o direito à dedução do locador do IVA suportado na aquisição ou construção do imóvel não pode ser questionado pela não verificação

[30] Sem prejuízo da regularização do IVA deduzido de uma só vez nas situações elencadas no artigo 10.º do regime da renúncia.

posterior de condições essenciais à renúncia que o mesmo não controla (como seja o enquadramento em IVA do locatário). Este entendimento sustenta-se na natureza constitutiva do certificado de renúncia como vimos, confirmada tanto pelo Supremo Tribunal Administrativo, como por alguma doutrina e é válido mesmo que a sua capacidade de dedução do IVA suportado se altere durante a vigência do contrato de arrendamento.

Podemos, contudo, estar perante um IVA indevidamente liquidado (por não verificação posterior das condições legais de que a renúncia depende), caso em que a dedução do IVA pelo locatário ficaria comprometida logo à partida por esta razão?

O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) já veio esclarecer a este respeito que "*o exercício do direito à dedução do IVA limita-se ao imposto devido, ou seja, ao imposto que corresponda a uma operação sujeita a imposto ou pago na medida que era devido, não se estendendo ao imposto que seja devido exclusivamente por estar mencionado na fatura e que não corresponda a uma operação determinada, (...) quer porque a operação em causa não está submetida a IVA*"[31]. Acrescenta ainda este Tribunal que no que se refere ao IVA faturado por erro, importa recordar que a citada Diretiva "*não contém nenhuma disposição sobre a regularização, pelo emitente da fatura, do IVA indevidamente faturado e que, nestas condições, cabe em princípio aos Estados Membros determinar as condições em que o IVA indevidamente faturado pode ser regularizado*" [32].

Como vimos *supra*, ainda que se deixe de verificar algumas das condições indicadas quanto ao locatário, a renúncia não caduca uma vez que o certificado foi validamente emitido como refere o regime em análise, porque emitido até seis meses antes de celebrado o contrato, e porque verificadas as condições legais necessárias ao exercício da renúncia no momento em que o mesmo é celebrado. Nestas circunstâncias, estando o certificado validamente emitido, a renúncia encontra-se igualmente validamente exercida, pro-

---

[31] *In* PATRÍCIA NOIRET DA CUNHA, *Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do IVA e ao Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias*, Instituto Superior de Gestão, 2004, pág. 309-310. Entre outros, *vd.* ainda acórdão de 15/03/2007, proferido no âmbito do Processo n.º C-35/05.

[32] *Cf.* acórdão de 11/04/2013, proferido no âmbito do Processo n.º C-138/12 e a jurisprudência no mesmo citada.

duzindo plenamente os seus efeitos. Neste contexto, concluímos que o IVA encontra-se devidamente liquidado pelo locador, pelo que a referida doutrina do TJUE não é aplicável no caso em apreço por não estarmos perante uma situação de "IVA indevido ou indevidamente liquidado". Ainda que, por mera hipótese teórica, se entendesse tratar-se de uma situação de IVA indevidamente mencionado em fatura, não poderia ser ignorado o facto de que o locador seria do mesmo modo considerado sujeito passivo de imposto na operação subjacente nos termos do artigo 2.°, n.° 1, alínea *c)*, do Código do IVA, ao qual seria exigido o respetivo IVA ainda que indevido.

Consideramos, contudo, que a dedução do IVA pelo locatário respeitante às rendas pode ficar prejudicada a partir desse momento porque, por exemplo, alterou o seu enquadramento em sede deste imposto. Consequentemente, se o imóvel deixar de estar afeto a uma atividade que confira o direito à dedução, designadamente, por errado enquadramento da atividade ao mesmo afeta[33], implicando em simultâneo a requalificação do locatário enquanto "sujeito passivo normal" para "sujeito passivo misto" com *prorata* inferior a 80% (ou resultando unicamente a correção do seu *prorata* para um valor inferior a 80%), o IVA das rendas deixará de ser dedutível pelo locatário conforme dita o método da afetação real entre o IVA suportado das rendas e a atividade a que respeita. Esta situação não afetará, contudo, segundo defendemos, a situação tributária do locador, mantendo-se intacto o enquadramento em IVA do contrato de locação subjacente – o da sujeição a IVA sem isenção –, ainda que a referida requalificação possa, nalguns casos, implicar uma alteração do cadastro locatário e, consecutivamente, uma modificação do seu enquadramento em IVA cuja informação é pública e está acessível no Portal das Finanças a terceiros, nomeadamente ao locador.

4. Conclusões

Em face do *supra* exposto, outra conclusão não pode retirar-se se não a de que o certificado da renúncia à isenção na locação de imóveis tem natureza constitutiva e que qualquer alteração que suceda, posteriormente,

[33] Pressupondo-se neste exemplo a boa-fé do locatário.

quanto às condições de cuja verificação o regime em análise depende apenas tem repercussão na esfera do sujeito passivo "incumpridor", não afetando o enquadramento em IVA do contrato respetivo.

A certeza e segurança jurídicas impõem o presente entendimento, sendo impraticável, por ausência de meios e procedimentos disponíveis, que o locador e o locatário se vigiem entre si, durante toda a vigência do contrato, quanto à verificação das condições mencionadas.

Deste modo, emitido um certificado com menos de seis meses e reunidas as referidas condições no momento da celebração do respetivo contrato de locação, a renúncia à isenção encontra-se validamente exercida e produz os seus efeitos em pleno. Qualquer alteração posterior a essas condições (que não implique a própria resolução do contrato de arrendamento) apenas tem implicações na esfera do locador ou locatário, consoante os casos. Em particular, qualquer alteração que se verifique quanto ao enquadramento em IVA do locatário apenas limitará a sua faculdade de deduzir o IVA suportado nas rendas ao mesmo debitadas, mantendo-se o contrato sujeito a IVA, com a inerente liquidação do imposto devido pelo locador.