

■ COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA ■

TRIBUTAÇÃO INDIRETA (IVA E IEC)

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

MAIO 2019

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



Diretor do CEJ

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

Diretores Adjuntos

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

Coordenador do Departamento da Formação

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais

Helena Leitão, Procuradora da República

Grafismo

Ana Caçapo - CEJ

Capa

Edifício do CEJ

Foto

Vítor Pimenta



As acções de formação do Centro de Estudos Judiciários não se esgotam em si mesmas e, daí, o sempre reforçado objectivo de publicação de todas as intervenções ocorridas no seu âmbito.

Na procura de corresponder aos interesses dos/as juízes/as e magistrados/as do Ministério Público que exercem funções nos Tribunais Tributários, a temática da Tributação Indirecta, do IVA e do IEC foi objecto de uma acção de formação realizada a 3 de Novembro 2017.

É o resultado de tal formação que agora se publica neste e-book, que recolhe textos e videogravações das intervenções aí ocorridos.

Fica um especial agradecimento a todos/as os/as autores/as que colaboram com o CEJ nas acções de formação e na publicação dos e-books.

A utilidade deste e-book será agora demonstrada com a sua leitura e utilização por toda a Comunidade Jurídica.

(ETL)

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Ficha Técnica

Nome:

Tributação indireta (IVA e IEC)

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Margarida Reis – Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição

Marta Cavaleira – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ¹

Fernando Martins Duarte – Juiz Desembargador e Docente do CEJ²

Ana Carla Duarte Palma – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ³

Cristina Flora – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

Coleção:

Formação Contínua

Plano de Formação 2017/2018:

Tributação indireta (IVA e IEC) – 3 de novembro de 2017 ([programa](#))

Conceção e organização:

Margarida Reis

Intervenientes:

Alexandra Martins – *Partner* da KPMG (à data da ação de formação)

Clotilde Celorico Palma – Professora do IDEFF da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Sérgio Vasques – Professor da Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa

Tânia Carvalhais Pereira – Professora da Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa

Revisão final:

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

¹ Desde fevereiro de 2018.

² Desde abril de 2018.

³ Desde setembro de 2018.

Notas:

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos/as seus/suas Autores/as não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet: <URL:>. ISBN.

Exemplo:

Direito Bancário [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet: <URL: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf.

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 13/05/2019	

Tributação indireta (IVA e IEC)

Índice

1. Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA	9
Alexandra Martins	
2. Cessão do crédito ao reembolso do IVA pelo sujeito passivo	33
Clotilde Celorico Palma	
3. Estrutura e mecânica dos IEC	85
Sérgio Vasques	
4. Articulação entre o Código dos IEC e o “novo” Código Aduaneiro Europeu	103
Tânia Carvalhais Pereira	

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

1.

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA

Alexandra Martins



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

1. Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA

Alexandra Martins*

Apresentação *Power Point*

Acórdãos

Vídeo

Apresentação Power Point



* *Partner* da KPMG (à data da ação de formação).

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA

Alguns factos

- ▶ Quarenta anos após a introdução do IVA as receitas fiscais atingiram um novo máximo (“*new high*”). Este facto deve-se essencialmente ao reforço da tributação do consumo e dos impostos sobre os rendimentos do trabalho

OCDE, comunicado de imprensa de 30 de Novembro de 2016
<http://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>

- ▶ O IVA é o imposto indirecto mais importante na Europa e também o paradigma da tributação do consumo em mais de 150 países no mundo (excepções relevantes: EUA, Brasil, Angola, Emirados)

Richard M. Bird, “Commentary in Dimensions of Tax Design”, in *The Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, Clarendon Oxford, 2010, ISBN 978-0-19-955375-4, p. 363

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA

Alguns factos

- ▶ O IVA é provavelmente o melhor imposto que alguma vez se inventou (ponto de vista da receita fiscal)

Sjibren Cnossen, “Taxing the Value Added: The OECD Experience”, in *International VAT Monitor*, IBFD, Amsterdam, May 1990, pp. 2-16

- ▶ O IVA é o Imposto Maravilha ou “Wonderful Tax”

Richard Lyal, “VAT It’s a Wonderful Tax”, in *Recent Developments in Value Added Tax: The Evolution of European VAT Jurisprudence and its Role in the EU Common VAT System*; editors: Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch, Claus Staringer, Donato Raponi; Linde Verlag, Wien, 2014, pp.13-19

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA Alguns factos

- ▶ O sucesso do IVA tem sido, não obstante, acompanhado de um substancial aumento da litigância no TJ devido não só ao alargamento da EU, mas ao acréscimo de reenvio por parte dos tribunais nacionais
- ▶ O sistema comum do IVA estabelecido na legislação comunitária, em particular na Directiva IVA, não é assim tão “comum”, mas um conjunto de subsistemas, um mosaico tanto mais complexo quanto o número e diversidade dos Estados-Membros que o aplicam. Acresce o facto de as administrações tributárias nem sempre seguirem a interpretação do TJ
- ▶ O IVA Europeu é de “primeira geração” e necessita de reforma (ambiguidade, incompletude e desactualização das normas da Directiva IVA - 2006 vs. 1977)

Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to The European VAT Directives, Introduction to European VAT, Volume 1*, IBFD, Amsterdam, 2010, p. 981

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA Alguns factos

- ▶ Quarenta anos de jurisprudência comunitária em matéria de IVA = 750 casos
- ▶ ~200 casos nos últimos 5 anos - crescimento impressionante da litigância de IVA
- ▶ Na maioria originada pelo reenvio prejudicial pelos tribunais nacionais, nos termos do art. 267 do TFUE

Joachim Englisch, “Development of the EU VAT System”, in *Recent Developments in Value Added Tax, The Evolution of European VAT Jurisprudence and its Role in the EU Common VAT System*, editors: Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch, Claus Staringer, Donato Raponi; Linde Verlag, Wien, 2014, ISBN 978-3-7073-2753-3, pp. 21-31

Donato Raponi and Arthur Kerrigan, “Introduction: The Growth in VAT Cases”, in *Recent Developments ... (op. cit)*, p. 1-12

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA Alguns factos

- ▶ De destacar que a maioria dos casos respeitam ao direito à dedução e a isenções

Decisões do TJ em matéria de IVA					
ANO	Dto à dedução regularizações	Isenções	Outros	TOTAL	Percentagem Dedução+Isenções
2017	9	14	17	40	58%
2016	13	8	14	35	60%
2015	8	9	17	34	50%
2014	6	6	18	30	40%
2013	13	7	33	53	38%
				192	

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA Resumo 2017

ACÓRDÃOS

- ▶ **C-104/16, Lombard**, Valor tributável. Redução superveniente, na sequência de resolução (ex nunc) de contrato de locação financeira
- ▶ **C-164/16, Mercedes-Benz**, 04.10.17, Transmissão de bens ou prestação de serviços. Operações de leasing com opção de compra e aplicação do regime da locação-venda (outros efeitos: exigibilidade, localização)
- ▶ **C-605/15, Aviva**, 21/09/17, (tb C-326/15, DNB Banka), Isenção das prestações de serviços realizadas, sem margem de lucro, por agrupamentos autónomos de pessoas (AAP) que exerçam uma actividade isenta ou não sujeita. Inaplicabilidade na actividade seguradora

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA Resumo 2017

ACÓRDÃOS (cont.)

- ▶ **C-132/16, Iberdrola**, 14/09/17, Direito à dedução relativo a serviços de construção num bem imóvel de um terceiro
- ▶ **C-386/16, Toridas**, 26/07/17, Isenção nas transmissões intracomunitárias de bens, vendas sucessivas
- ▶ **C-38/16, Compass**, 14.06.17, Direito à dedução. Reembolso do IVA pago indevidamente. Modalidades. Lei nacional que introduz um prazo de “prescrição” diferenciado

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA Resumo 2017

ACÓRDÃOS (cont.)

- ▶ **C-26/16, Santogal M**, 14.06.17, Isenção. Transmissão intracomunitária de meio de transporte novo
- ▶ **C-36/16, Posnania**, 11.05.17, Transmissão de bens. Cessão ao Estado ou a uma autarquia de um imóvel para liquidar uma dívida fiscal. Exclusão
- ▶ **C-564/15, Tibor Farkas**, 26.04.17, Direito à dedução. Pagamento de indevido de imposto pelo adquirente com base numa factura errada

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA Resumo 2017

ACÓRDÃOS (cont.)

- ▶ C-217/15, Massimo Orsi, 05/04/17, Sanção administrativa e sanção penal pelos mesmos factos: não pagamento do IVA. Carta dos Direitos Fundamentais da UE. *Non bis in idem*
- ▶ C-390/15, RPO, 07/03/17, Taxa reduzida de IVA. Fornecimento de livros digitais por via electrónica ou em suporte físico. Princípio da igualdade de tratamento
- ▶ C-21/16, Euro Tyre, 09/02/17, Isenção na transmissão intracomunitária. Inexistência de inscrição do adquirente. Recusa do benefício da isenção. (CAAD)

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA 2016 - Barlis - C-516/14

- ▶ Decisão nacional - CAAD P3/2014-T
- ▶ A jurisprudência portuguesa dos tribunais superiores sempre foi firme na rejeição da dedução do IVA face ao incumprimento dos requisitos formais das facturas.
- ▶ A título de exemplo, vejam-se os seguintes acórdãos:

Acórdão do STA n.º 0951/08, de 15.04.09

I - A factura ou documento equivalente passado em forma legal exigida pelo artigo 19.º, n.º 2 do CIVA para a dedução do imposto é a que respeite todas as exigências do artigo 35.º, n.º 5 do mesmo Código.

II - A exigência desse formalismo constitui um verdadeiro requisito substancial do direito à dedução do imposto (...).

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA 2016 - Barlis - C-516/14

Acórdão do TCASul n.º 03026/09, de 19.05.09

I) - (...)

II) -A lei estabeleceu, determinadas exigências relativas à emissão de facturas com o objectivo claro de evitar a fuga e evasão fiscais e daí ter estabelecido requisitos vários e pormenorizados quanto ao preenchimento das facturas que devem ser cumpridos pelos operadores económicos sob pena de não ser possível a dedução do IVA liquidado em tais documentos. Desta forma se acautela o interesse da Fazenda Pública e se previne a fraude fiscal.

III) -Nesse sentido o artigo 35º do CIVA estabelece determinados requisitos na emissão de facturas ou documentos equivalentes que são condição para a dedução do imposto por parte do sujeito passivo adquirente nos termos do artº 19º nº 2 do mesmo Código.

IV) -Não tem direito à dedução do IVA no caso das facturas supra referidas em virtude de nos ditos documentos, que a Administração Fiscal não considerou para efeitos de dedução do imposto, apenas é referido "prestação de Serviços".

(...)

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA 2016 - Barlis - C-516/14

Acórdão do TCASul n.º 05786/12, de 28.05.13

1. Atento o mecanismo de apuramento do imposto pelo sujeito passivo, só conferem direito à dedução, o IVA suportado nos inputs produtivos como tal mencionado em facturas e documentos equivalentes passados na forma legal, pelos vendedores dos produtos ou serviços;

2. Tais facturas têm de conter as menções constantes na várias alíneas do n.º5 do art.º 35.º do CIVA, o que constitui um verdadeiro requisito substancial em ordem ao exercício desse direito;

3. A simplificação de tais facturas para os retalhistas e prestadores de serviços, prevista no art.º 38.º do mesmo CIVA, apenas abrange a substituição das menções das alíneas c) e d) do n.º5 do art.º 35.º, que não, também, da sua alínea b).

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA 2016 - Barlis - C-516/14

Acórdão do TCASul n.º 07282/14, de 10.07.14

i) Em sede de IVA, para efeitos de dedução, apenas se admite que seja deduzido o imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes que respeitem os requisitos formais do art. 35.º, n.º 5, do CIVA (cfr. art. 19.º, n.º 2, do CIVA).

ii) O carácter formalista do IVA tem vista, nomeadamente, evitar a evasão fiscal, assumindo as formalidades respeitantes às facturas uma natureza ad substantiam e não meramente ad probationem.

iii) Não cumprem o requisito previsto no art. 35.º, n.º 5, al.s b) e f) do CIVA (actual art. 35.º, n.º 5), as facturas que não discriminam nem os serviços que em concreto foram prestados e a que as mesma se referem, nem as quantidades unitárias ou totais dos mesmos e respectivo preço unitário, bem como a(s) data(s) em que este foi(foram) prestado(s). A factura ou documento equivalente que não respeite integralmente o art. 35.º n.º 5, do CIVA não está passada “em forma legal” e, consequentemente, não permite deduzir o respectivo imposto.

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA 2016 - Barlis - C-516/14

Acórdão do TCASul n.º 07027/13, de 16.12.15 (à data já estava pendente de decisão o pedido de reenvio prejudicial referente ao processo Barlis)

“1 - Atento o mecanismo específico de apuramento do imposto pelo sujeito passivo, constante dos art.ºs 19.º e segs do CIVA, por expressa disposição do seu n.º2, só confere direito a dedução o imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal (...), o que constitui, para esse sujeito passivo, um verdadeiro requisito substancial em ordem a poder exercer o direito à dedução nos seus inputs produtivos, como constitui jurisprudência corrente.

2 - Entre esses requisitos legais para as facturas, figuram os constantes no n.º5 do art.º 35.º do mesmo CIVA, entre eles avultando a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados.

3 - Nas facturas em análise não se mostram cumpridas as exigências formais contidas na alínea b) do citado n.º 5 do artigo 35.º do CIVA, pois, num caso, não estão discriminados os serviços que em concreto foram prestados; noutros, faltam as quantidades respeitantes aos serviços prestados.”

Jurisprudência recente do TJUE em matéria de IVA 2016 - Barlis - C-516/14

Correcta aplicação da Directiva IVA. Posição do TJ

- ▶ Facturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente»; como as que estão em causa no processo principal, não respeitam, em princípio, as exigências previstas na Directiva IVA
- ▶ Facturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados até ao presente» não respeitam, em princípio, as exigências previstas na Directiva IVA, o que cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar
- ▶ O artigo 178.º, alínea a), da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma factura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7 da Directiva IVA, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos

Title and content

“[H]ard cases make bad law
but bad law also makes cases harder than necessary”

Joachim Englisch (2014), in *Recent Developments ...* (op. cit), pp. 21-31

ACÓRDÃOS

TJUE IVA - ANO 2017

Processo	Data do Acórdão	Partes - Tema	Decisão
C-90/16	26.10.17	The English Bridge Union Limited Isenção das prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física	Uma actividade como o bridge que se caracteriza por uma componente física que parece ser insignificante não é abrangida pelo conceito de «desporto» nesta acepção
C-303/16	19.10.17	Solar Electric Martinique Sujeição a IVA a território terceiro sem remissão directa e incondicional das normas nacionais para a Directiva	A Martinique é um departamento francês fora do âmbito de aplicação da Directiva IVA pelo que o TJ se declarou incompetente
C-101/16	19.10.17	SC Paper Consult SRL Direito à dedução – requisito formal – prestador de serviço inactivo	Não pode vedar-se o direito à dedução do IVA com fundamento em que o prestador de serviço foi declarado inactivo pela administração fiscal de um Estado-Membro (mesmo que essa declaração de inactividade seja pública), sem permitir que seja feita prova da inexistência de fraude ou de perda de receita fiscal
C-262/16	12.10.17	Shields & Sons Regime forfetário dos produtores agrícolas	Os produtores agrícolas que recuperem, enquanto participantes no regime comum forfetário, mais IVA do que aquele que recuperariam estando sujeitos ao regime normal ou ao regime simplificado não podem apenas por esse facto ser excluídos do regime forfetário
C-404/16	12.10.17	Lombard Ingatlan Lízing Zrt. Valor tributável. Redução superveniente, na sequência de resolução (<i>ex nunc</i>) de contrato de locação financeira	A resolução definitiva de um contrato permite a invocação do artigo 90.º, n.º 1 da Directiva IVA e consequente redução do valor tributável da operação

<p>C-164/16</p> <p>Exigibilidade</p> <p>Localização</p>	<p>04.10.17</p>	<p>Mercedes-Benz Financial Services UK</p> <p>Transmissão de bens ou prestação de serviços. Operações de <i>leasing</i> com opção de compra e aplicação do regime da locação-venda</p>	<p>É considerada transmissão de bens, na acepção do IVA, a locação com opção de compra, quando possa ser deduzido das condições financeiras do contrato que o exercício da opção aparece como a única escolha economicamente racional susceptível de ser feita pelo locatário se o contrato for executado até ao seu termo, o que incumbe ao tribunal nacional verificar</p>
<p>C-273/16</p>	<p>04.10.17</p>	<p>Federal Express Europe Inc</p> <p>Isenção das prestações de serviços relacionadas com a importação de bens</p>	<p>As remessas de mercadorias de valor insignificante ou sem valor comercial beneficiam de uma franquía de direitos aduaneiros e estão isentas do IVA no momento da importação. Na medida em que as despesas de transporte estão incluídas no valor tributável da operação de importação isenta, a prestação de serviços acessória (de transporte) deve estar igualmente isenta</p>
<p>C-605/15</p>	<p>21.09.17</p>	<p>Aviva</p> <p>Isenção das prestações de serviços realizadas, sem margem de lucro, por agrupamentos autónomos de pessoas (AAP) que exerçam uma actividade isenta ou não sujeita. Aplicabilidade na actividade seguradora</p>	<p>A isenção das prestações de serviços efectuadas por AAP que:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) exerçam uma actividade isenta; (b) tendo em vista prestar aos seus membros os serviços directamente necessários ao exercício dessa actividade (c) sem qualquer margem de lucro e (d) desde que tal isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência <p>Apenas é aplicável a AAP cujos membros exercem uma actividade de interesse geral referida no artigo 132.º da Directiva IVA (capítulo 2).</p> <p>Os AAP cujos membros exercem uma actividade isenta no domínio dos seguros (capítulo 3) não beneficiam desta isenção</p>
<p>C-616/15</p>	<p>21.09.17</p>	<p>Comissão Europeia contra República Federal da Alemanha</p> <p>Isenção das prestações de serviços efectuadas por agrupamentos autónomos de pessoas (AAP) aos seus membros. Limitação a membros que exerçam profissão na área da</p>	<p>A isenção aplicável aos AAP cujos membros exerçam actividades isentas de interesse geral. Ao limitar a isenção aos AAP cujos membros exerçam uma actividade profissional no domínio da saúde a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Directiva IVA</p>

		saúde	
C-326/15	21.09.17	DNB Banka Isenção das prestações de serviços realizadas, sem margem de lucro, por agrupamentos autónomos de pessoas (AAP) que exerçam uma actividade isenta ou não sujeita. Aplicabilidade na actividade financeira	Idêntico ao C-605/15 AVIVA
C-441/16	21.09.17	SMS group GmbH Direito à dedução. Reembolso de IVA a sujeito passivo residente noutro Estado-Membro	Um Estado-Membro não pode recusar a um sujeito passivo que não está estabelecido no seu território o direito ao reembolso do IVA pago no momento da importação de bens numa situação em que, no momento da importação, a execução do contrato no âmbito do qual o sujeito passivo adquiriu e importou esses bens estava suspensa, a operação para a qual estes deviam ser utilizados finalmente não se realizou e o sujeito passivo não apresentou prova da subsequente circulação desses bens. Na ausência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais regularizações em conformidade com as condições previstas na Directiva IVA, o direito à dedução, uma vez constituído, subsiste. Se as autoridades tributárias nacionais não possuem elementos objectivos que provem que o direito ao reembolso surgiu de forma abusiva ou fraudulenta, o que compete, finalmente, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, os factos subsequentes à importação são irrelevantes
C-132/16	14.09.17	Iberdrola Inmobiliaria Direito à dedução relativo a serviços de construção num bem imóvel de um terceiro	Assiste o direito à dedução do IVA relativo a uma prestação de serviços que consiste em construir ou melhorar um bem imóvel (estação de bombagem de águas residuais) de que um terceiro é proprietário, quando este último beneficia a título gratuito do resultado desses serviços e estes são utilizados quer pelo sujeito passivo quer por esse terceiro no âmbito das suas actividades

			<p>económicas, na medida em que os referidos serviços não excedam o que é necessário para permitir ao referido sujeito passivo efectuar operações tributadas a jusante e o seu custo esteja incluído no custo dessas operações</p>
C-386/16	26.07.17	<p>“Toridas” UAB</p> <p>Isenção nas transmissões intracomunitárias de bens</p>	<p>Numa situação de duas vendas sucessivas, quando, antes de concluir a operação de entrega intracomunitária, o adquirente, registado para efeitos de IVA num segundo Estado-Membro, informar o fornecedor de que as mercadorias serão imediatamente revendidas a um sujeito passivo estabelecido num terceiro Estado-Membro, antes de as fazer sair do primeiro Estado-Membro, e de as transportar com destino a esse terceiro sujeito passivo, a primeira venda é ainda considerada como efectuada no território do primeiro Estado-Membro, ou seja, é a operação doméstica que não beneficia da isenção, que se aplica apenas à segunda venda.</p> <p>Com efeito, ocorrendo o transporte dos bens (do primeiro Estado-Membro) após a segunda venda, apenas esta deve ser qualificada como transmissão intracomunitária e beneficiar da isenção</p>
C-633/15	13.07.17	<p>London Borough of Ealing</p> <p>Isenção das prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática do desporto efectuadas por organismos sem fins lucrativos de direito público</p>	<p>O Estado-Membro pode fazer depender a concessão da isenção de IVA aplicável a organismos de direito público que efectuem prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física da não verificação de distorções de concorrência (em detrimento de empresas comerciais).</p> <p>No entanto esta condição tem de ser aplicada de igual modo aos organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público que efectuem tais prestações de serviços</p>
C-254/16	06.07.17	<p>Glencore Agriculture</p> <p>Direito à dedução. Princípio da</p>	<p>No caso de ser desencadeado um procedimento de inquérito fiscal pela Autoridade Tributária e de ser aplicada uma</p>

		neutralidade Prorrogação do prazo de reembolso do imposto	coima a um sujeito passivo por falta de cooperação, a data do reembolso do crédito de IVA não pode ser reportada à da notificação do auto dessa inspecção, nem ser recusado o pagamento de juros de mora, no caso de a duração do procedimento de inspecção fiscal ser excessiva e não totalmente imputável ao comportamento do sujeito passivo
C-392/16	06.07.17	Dumitru Marcu Falta de registo de IVA, autoliquidação	Carácter hipotético da questão prejudicial. Inadmissibilidade do pedido. Uma das 7 transacções imobiliárias em causa no litígio ocorreu antes da adesão da Roménia à União Europeia, em 1 de Janeiro de 2007. Acresce que o mecanismo de autoliquidação não é susceptível de ser aplicado às operações do processo principal. A questão prejudicial refere-se às modalidades de aplicação desse mecanismo, pelo que tem um carácter hipotético e a resposta não é necessária para a resolução do litígio no processo principal
C-288/16	29.06.17	L.Č. IK Isenção nas exportações	A isenção prevista para as prestações de serviços directamente ligados a exportações, incluindo transportes e operações acessórias, não se aplica a uma operação de transporte de mercadorias com destino a um país terceiro, quando esses serviços não são prestados directamente ao expedidor ou ao destinatário das mercadorias
C-186/15	16.06.17	Kreissparkasse Wiedenbrück Direito à dedução, bens e serviços de uso misto, <i>pro rata</i> , arredondamentos e regularizações	Os Estados-Membros não estão obrigados a aplicar a regra de arredondamento (para a unidade imediatamente superior) do artigo 175.º, n.º 1 da Directiva IVA quando a dedução for calculada segundo um dos métodos derogatórios previstos no artigo 173.º, n.º 2, dessa directiva (pro ratas sectoriais ou afectação real). No caso de regularizações da dedução efectuada o arredondamento só é obrigatório para os Estados-Membros se a regra de arredondamento foi aplicada para determinar o montante inicial da dedução

C-38/16	14.06.17	<p>Compass Contract Services Limited</p> <p>Direito à dedução. Reembolso do IVA pago indevidamente.</p> <p>Modalidades — Princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal — Princípio da efectividade — Lei nacional que introduz um prazo de prescrição</p>	<p>Os princípios da neutralidade fiscal, da igualdade de tratamento e da efectividade não se opõem a que, no quadro da redução do prazo de “prescrição” dos pedidos de reembolso do imposto sobre o IVA pago indevidamente, por um lado, e dos pedidos de dedução do imposto sobre o IVA a montante, por outro, prevê períodos diferentes, de forma que os pedidos estão sujeitos a prazos de “prescrição” diferentes, consoante tenham por objecto o reembolso do IVA pago indevidamente ou a dedução do IVA (pago a montante)</p>
C-26/16	14.06.17	<p>Santogal M</p> <p>Isenção. Transmissão intracomunitária de meio de transporte novo</p> <p>O adquirente de um veículo novo, um nacional angolano, informou a Santogal da sua intenção de utilizar o veículo a título pessoal em Espanha, onde indicou estar estabelecido, e de o expedir para esse país, encarregando-se ele próprio do transporte, onde seria submetido à inspecção técnica e matriculado. Apresentou à Santogal o seu número de identificação de estrangeiro espanhol (NIE). O veículo foi transportado para Espanha num atrelado integralmente fechado. Santogal considerou que a venda estava isenta de IVA. Autoridades constataram que o adquirente residia em Portugal, onde estava registado como gerente de uma sociedade</p>	<p>A isenção aplicável à transmissão intracomunitária de um meio de transporte novo não pode ficar sujeita à condição de o adquirente do meio de transporte estar estabelecido no Estado-Membro de destino, nem pode ser recusada pela simples razão de esse meio de transporte só ter sido objecto de matrícula provisória nesse Estado-Membro.</p> <p>O vendedor não pode ser obrigado a pagar posteriormente o IVA em caso de fraude fiscal cometida pelo adquirente, salvo se se provar, à luz de elementos objectivos, que o referido vendedor sabia ou devia saber que a operação estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e não tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar a sua participação.</p> <p>Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é esse o caso, com base numa apreciação global de todos os elementos e circunstâncias de facto do processo principal</p>
C-226/14 C-228/14	02.06.17	<p>Eurogate; DHL</p> <p>Exigibilidade do IVA, constituição de</p>	<p>Não é devido IVA sobre mercadorias reexportadas como mercadorias não comunitárias quando não tiverem saído dos regimes aduaneiros à data da sua</p>

		dívida aduaneira	reexportação, mas tenham saído desses regimes em virtude da reexportação
C-571/15	01.06.17	Wallenborn Transports SA Exigibilidade do IVA, constituição de dívida aduaneira	A subtração de uma mercadoria à fiscalização aduaneira no interior de uma zona franca não dá origem ao facto gerador nem à exigibilidade do IVA na importação se essa mercadoria não tiver entrado no circuito económico da União Europeia, o que cabe ao tribunal de reenvio apurar
C-154/16	18.05.17	Latvijas dzelzceļš VAS Exigibilidade do IVA, constituição de dívida aduaneira	O IVA não é exigível no caso de a mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo não ser apresentada à estância aduaneira de destino, devido à inutilização total ou à perda definitiva de uma parte da mercadoria, provada de forma bastante. Cabe ao tribunal nacional verificar se uma circunstância como a danificação de um dispositivo de descarga preenche, no caso concreto, os critérios que caracterizam os conceitos de «caso fortuito» e de «força maior»
C-624/15	18.05.17	UAB Litdana Regime da margem de lucro, requisitos	O sujeito passivo que tenha recebido uma factura da qual constam menções relativas ao regime da margem de lucro e à isenção de IVA mantém o direito de aplicar o regime da margem de lucro, mesmo que resulte de uma inspecção posterior das autoridades que o sujeito passivo revendedor que forneceu os bens em segunda mão não aplicou efectivamente este regime, a menos que as autoridades competentes demonstrem que o sujeito passivo não agiu de boa-fé ou não tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se certificar de que a operação não implica a sua participação numa fraude fiscal, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar
C-36/16	11.05.17	Posnania Investment SA Transmissão de bens. Cessão ao Estado ou a uma autarquia de um imóvel para liquidar uma dívida	A transmissão da propriedade de um imóvel, por um sujeito passivo de IVA, em benefício da Fazenda Pública, efectuada em pagamento de uma dívida fiscal não decorre de uma relação jurídica no âmbito da qual

		fiscal. Exclusão	são realizadas prestações recíprocas, pelo que não constitui uma transmissão de bens a título oneroso sujeita a IVA
C-699/15	04.05.17	Brockenhurst College Isenção. Serviços de restauração e entretenimento prestados por estabelecimento de ensino a favor de um público restrito	Podem ser qualificadas de prestações «estritamente relacionadas» com a prestação principal de ensino, e, logo, isentas de IVA as actividades de restauração levadas a efeito por estudantes de hotelaria no âmbito da sua formação, quando sejam indispensáveis à formação e não se destinem a proporcionar ao estabelecimento de ensino receitas suplementares em concorrência directa com empresas comerciais, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar
C-33/16	04.05.17	A Oy Isenção. Serviços para satisfazer as necessidades directas das embarcações afectas à navegação no alto-mar e da respectiva carga	Os serviços de carga e descarga de uma embarcação são serviços destinados a satisfazer as necessidades directas do carregamento das embarcações e podem ser isentos seja na fase final de comercialização desse serviço, seja numa fase anterior, relativa a prestações de carga e descarga efectuadas por subcontratantes por conta de intermediários
C-274/15	04.05.17	Comissão Europeia contra Grão-Ducado do Luxemburgo Isenção das prestações de serviços realizadas por agrupamentos autónomos de pessoas (AAP) que exerçam uma actividade isenta ou não sujeita. Membro que age em seu nome mas por conta do agrupamento. Direito à dedução dos membros do agrupamento	Não podem considerar-se isentos os membros que realizam operações que conferem o direito à dedução com o limite de 30% ou nalguns casos 45%. O IVA incorrido pelo AAP não pode ser deduzido pelos membros do AAP, pois são sujeitos passivos distintos. A imputação de despesas pelos membros ao AAP constitui uma operação sujeita e não excluída do IVA.
C-564/15	26.04.17	Tibor Farkas Direito à dedução. Pagamento de indevido de imposto pelo adquirente com base numa factura errada	O adquirente de um bem pode ser privado do direito à dedução do IVA que pagou indevidamente ao vendedor com base numa factura emitida segundo as regras de tributação do regime comum, quando à operação em causa era aplicável o mecanismo de autoliquidação, mesmo no

			<p>caso de o vendedor ter pago o referido imposto à Fazenda Pública.</p> <p>Contudo, se o reembolso, pelo vendedor ao adquirente, do IVA indevidamente facturado for impossível ou excessivamente difícil, nomeadamente em caso de insolvência do vendedor, o adquirente pode pedir a sua devolução directamente à autoridade tributária.</p> <p>O princípio da proporcionalidade opõe-se a que as autoridades tributárias apliquem uma sanção fiscal de 50% do montante do IVA, quando a AT não sofreu qualquer perda de receitas fiscais e não há indícios de fraude fiscal, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar</p>
C-217/15 C-350/15	05.04.17	<p>Massimo Orsi; Luciano Baldetti</p> <p>Sanção administrativa e sanção penal pelos mesmos factos: não pagamento do IVA. Carta dos Direitos Fundamentais da UE. <i>Non bis in idem</i></p>	<p>O artigo 50.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional que permite instaurar processos penais pelo não pagamento do IVA, após a aplicação de uma sanção fiscal definitiva pelos mesmos factos, quando essa sanção tenha sido aplicada a uma sociedade com personalidade jurídica e os referidos processos penais sejam instaurados contra uma pessoa singular</p>
C-211/16	16.03.17	<p>Bimotor SpA</p> <p>“Plafond” máximo de reembolso ou de compensação do crédito de IVA</p>	<p>Admite-se a compensação de certas dívidas fiscais por créditos de IVA, num dado período, desde que se preveja a possibilidade de o sujeito passivo recuperar a totalidade do crédito de IVA num prazo razoável</p>
C-493/15	16.03.17	<p>Marco Identi</p> <p>Inexigibilidade das dívidas de IVA. Auxílios de Estado. Insolvência com exoneração do passivo restante</p>	<p>As dívidas de IVA podem ser declaradas inexigíveis em aplicação de um regime de insolvência que prevê um procedimento de exoneração do passivo restante</p>
C-573/15	09.03.17	<p>Oxycure Belgium</p> <p>Taxa reduzida de IVA. Tratamento médico com oxigénio.</p>	<p>Pode aplicar-se a taxa normal de IVA à transmissão ou ao aluguer de concentradores de oxigénio, com a previsão, em simultâneo, de uma taxa reduzida para a</p>

			transmissão de botijas de oxigénio
C-390/15	07.03.17	Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO) Taxa reduzida de IVA. Fornecimento de livros digitais por via electrónica ou em suporte físico. Princípio da igualdade de tratamento	A diferença de tratamento entre o fornecimento de livros digitais por via electrónica e o fornecimento de livros em todos os suportes físicos deve ser considerada devidamente justificada
C-592/15	15.02.17	British Film Institute Isenção de certas prestações de serviços culturais	A norma que prevê a isenção de «certas prestações de serviços culturais» não tem efeito directo, de tal modo que, na falta de transposição, essa disposição não pode ser directamente invocada por um organismo de direito público ou outro organismo cultural reconhecido pelo Estado-Membro em causa que preste serviços culturais
C-21/16	09.02.17	Euro Tyre BV, Sucursal em Portugal Isenção na transmissão intracomunitária. Arts. 131.º e 138.º. Inexistência de inscrição do adquirente. Recusa do benefício da isenção. Admissibilidade (CAAD)	Não pode recusar-se a aplicação da isenção de IVA relativa a uma transmissão intracomunitária pelo simples motivo de, no momento dessa entrega, o adquirente, sedado no território do Estado-Membro de destino e titular de um número de identificação de IVA válido para as operações nesse Estado, não estar inscrito no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES), nem se encontrar aí abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias
C-344/15	19.01.17	National Roads Authority Incidência subjectiva. Actividades desempenhadas por um organismo de direito público na qualidade de autoridade pública. Actividade de gestão e disponibilização de infraestruturas rodoviárias mediante o pagamento de uma portagem	Não se deve considerar que um organismo de direito público que exerce uma actividade que consiste em disponibilizar o acesso a uma estrada mediante o pagamento de uma portagem está em concorrência com os operadores privados que cobram portagens noutras estradas portajadas em aplicação de um acordo com o organismo de direito público em causa ao abrigo de disposições legislativas nacionais
C-471/15	18.01.17	Sjelle Autogenbrug I/S Regime especial dos sujeitos passivos revendedores. Regime da margem de lucro. Vendas de peças sobressalentes de veículos automóveis. Conceito de 'bens em segunda mão'	As peças usadas, provenientes de veículos automóveis em fim de vida adquiridos por uma empresa de reutilização de peças automóveis junto de um particular e que se destinam a ser vendidas como peças sobressalentes, constituem «bens em segunda mão», com a consequência de que a transmissão de tais peças, efectuada por um

			sujeito passivo revendedor, está sujeita à aplicação do regime da margem
C-37/16	18.01.17	<p>Stowarzyszenie Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP)</p> <p>Prestação de serviços a título oneroso. Pagamento de taxas a favor das sociedades de gestão colectiva de direitos de autor e direitos conexos a título de compensação equitativa</p>	Os titulares de direitos de reprodução não realizam uma prestação de serviços, em benefício dos produtores e importadores de suportes virgens e de aparelhos de gravação e de reprodução aos quais as sociedades de gestão colectiva de direitos de autor e de direitos conexos cobram, por conta daqueles titulares, mas em nome próprio, taxas que incidem sobre a venda desses aparelhos e suportes
C-28/16	12.01.17	<p>MVM Magyar Villamos Művek Zrt.</p> <p>Direito à dedução. Sujeito passivo que exerce tanto actividades económicas como não económicas. Sociedade holding que presta serviços às suas filiais a título gratuito</p>	<p>A interferência de uma sociedade holding, como a que está em causa no processo principal, na gestão das suas filiais não é uma «actividade económica» quando aquela não tenha facturado a estas últimas, nem o preço dos serviços que adquiriu no interesse do grupo de sociedades no seu conjunto ou de algumas das suas filiais, nem o correspondente IVA.</p> <p>Tal sociedade holding não pode gozar do direito à dedução do IVA pago a montante pelos serviços adquiridos, na medida em que estes dizem respeito a operações que não são abrangidas pelo âmbito de aplicação da Directiva IVA</p>

Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/2mgdwyh1fd/streaming.html?locale=pt>

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

2.

Cessão do crédito ao reembolso do IVA pelo sujeito passivo

Clotilde Celorico Palma



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

2. Cessão do crédito ao reembolso do IVA pelo sujeito passivo¹

Clotilde Celorico Palma*

1. Nota introdutória
 2. Características do IVA e exercício do direito à dedução do imposto
 - 2.1. Regras da Directiva IVA
 - 2.2. Regras do CIVA
 - 2.3. Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia
 - 2.3.1. A natureza imediata e ampla do exercício do direito à dedução do IVA suportado
 - 2.3.2. As limitações dos Estados membros quanto à regulamentação do direito ao reembolso
 3. Caracterização jurídica do direito ao reembolso do IVA
 4. Conceito de crédito tributário.
 - 4.1. O princípio da indisponibilidade do crédito tributário
 - 4.2. A cedibilidade do crédito de IVA na jurisprudência portuguesa
 - 4.3. A cedibilidade do crédito de IVA incluindo futuro noutros Estados membros da União: o exemplo paradigmático italiano
 5. Conclusão
- Apresentação *Power Point*
Vídeo

1. Nota introdutória

Recentemente, com a Lei do Orçamento do Estado para 2018, o artigo 29.º da Lei Geral Tributária (LGT), que versa sobre a transmissão dos créditos e obrigações tributárias, foi objecto de alteração mediante o aditamento de um novo n.º 4.

Relembremos a redacção do aludido artigo 29.º antes da mencionada alteração:

“1 - Os créditos tributários não são susceptíveis de cessão a terceiros, salvo nos casos previstos na lei.

2 - As obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário.

3 - As obrigações tributárias não são susceptíveis de transmissão inter vivos, salvo nos casos previstos na lei.”

De acordo com o novo n.º 4, vem determinar-se que *“4 - O disposto no n.º 1 não obsta a que o pagamento de um crédito resultante de atos de liquidação de imposto seja efetuado a pessoa diferente do sujeito passivo desde que este expressamente o autorize, mediante requerimento*

¹ Neste artigo procedemos a um resumo e a uma actualização da nossa posição expressa no livro *A cessão do direito a reembolsos actuais e futuros de IVA*, em co-autoria com Ana Perestrelo, Cadernos IDEFF n.º 23, Almedina, Julho de 2017.

* Professora do IDEFF da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

a efetuar à Autoridade Tributária e Aduaneira, sem prejuízo dos mecanismos de cobrança ou de constituição de garantias previstos na lei.”

Isto é, veio admitir-se expressamente a possibilidade da cessão de créditos em matéria fiscal, embora não seja totalmente claro o respectivo âmbito de aplicação.

Ora, como defendemos em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) no tocante ao direito ao reembolso, esta possibilidade já existia antes de tal alteração, não se encontrando abrangida pela proibição constante do n.º 1 do dispositivo em apreço².

Vejamos o que se nos oferece dizer. Porque defendemos que os sujeitos passivos de Imposto sobre o Valor Acrescentado poderiam ceder o seu direito ao reembolso do imposto suportado em excesso?

2. Características do IVA e exercício do direito à dedução do imposto

Como é sabido, o IVA é um imposto indirecto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo (imposto geral sobre o consumo)³.

A obrigatoriedade de adopção de um modelo comum do IVA por cada um dos Estados membros da então CEE foi determinada pela Primeira Directiva IVA⁴, ao passo que as suas características foram definidas a nível comunitário na Segunda Directiva IVA⁵. Só em 1977 veio a ser aprovado um segundo modelo comum do IVA, na usualmente denominada Sexta Directiva IVA⁶, que foi revogada pela Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, à qual passamos a chamar Directiva IVA⁷.

*Neste artigo procedemos a um resumo e a uma actualização da nossa posição expressa no livro *A cessão do direito a reembolsos actuais e futuros de IVA*, em co-autoria com Ana Perestrelo, Cadernos IDEFF n.º 23, Almedina, Julho de 2017.

² Neste sentido veja-se CLOTILDE CELORICO PALMA e ANA PERESTRELO DE OLIVEIRA, *A cessão do direito a reembolsos actuais e futuros de IVA*, op. cit..

³ Devemos, todavia, salientar que este imposto não se encontra totalmente harmonizado. Com efeito, embora se esteja perante um sistema comum harmonizado, existem várias diferenças entre os regimes IVA dos Estados membros, decorrentes, desde logo, de opções permitidas pelas regras do Direito da União Europeia, mas também de derrogações, infracções e distintas interpretações (ainda que haja uma correta transposição das regras comunitárias). Sobre as características fundamentais deste tributo, vide XAVIER DE BASTO, *A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, pp. 39-73 e CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 6.ª ed., Coimbra, 2014, pp. 19-34.

⁴ Directiva 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967 (JO L 71, de 14.03.1967).

⁵ Directiva 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, que instituiu o primeiro sistema comum do IVA na Comunidade Económica Europeia (JO L 71, de 14.03.1967).

⁶ Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, publicada no JO n.º L 145, de 13.6.77.

⁷ Publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006. Essencialmente, esta Directiva veio reformular o texto da Sexta Directiva (trata-se de uma reformulação basicamente formal, atendendo ao facto de o seu texto se encontrar excessivamente denso, dadas as sucessivas alterações que lhe foram introduzidas desde a sua aprovação). Com a reformulação passou a ter 414 artigos (tinha 53). Note-se, todavia, que foram revogadas várias directivas de IVA, pelo que poderemos passar a designar a “nova” Directiva, abreviadamente, como Directiva IVA (a Directiva base do sistema comum vigente).

2.1. Regras da Directiva IVA

O direito de um sujeito passivo deduzir do imposto devido a jusante o IVA pago a montante sobre as entregas ou prestações tributáveis constitui um relevante corolário do princípio da neutralidade, princípio fundamental do sistema comum do IVA⁸.

Em conformidade com este princípio estrutural inerente ao sistema do IVA e resultante dos artigos 2.º e 17.º da Primeira e Sexta Directivas (actual artigo 1.º da Directiva IVA), o IVA aplica-se em cada transacção de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu directamente nas operações efectuadas a montante, tal como se salienta no Caso *BP Soupergaz*⁹.

O chamado método substractivo indirecto, das facturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fraccionados, é o mecanismo essencial de funcionamento deste tipo de imposto¹⁰.

Importa desde logo notar que no artigo 62.º da Directiva IVA se determina o seguinte:

“Para efeitos da presente directiva, entende – se por:

- 1) *‘Facto gerador do imposto’, o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;*
- 2) *‘Exigibilidade do imposto’, o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.”*

O artigo 63.º desta Directiva prevê que o facto gerador do imposto ocorre e o imposto se torna exigível no momento em que é efectuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.

Decorre dos artigos 168.º e 169.º da Directiva IVA que o sujeito passivo apenas pode deduzir o imposto suportado na medida em que os bens e serviços sejam utilizados para efeitos das próprias operações tributadas, ou isentas que concedam tal direito. Por sua vez, o imposto suportado em *inputs* destinados à realização de operações não sujeitas não é susceptível de vir a ser deduzido, salvaguardando-se, contudo, as operações localizadas no estrangeiro (não sujeitas no território nacional), mas que seriam tributáveis concedendo direito a dedução se localizadas no território nacional.

⁸ Sobre o exercício do direito à dedução no IVA veja-se JUAN CALVO VÉRGEZ, *El Derecho de Deducción en el IVA*, Madrid, 2015 e CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, *El Derecho a la Deducción del IVA, Criterios Establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su Reflejo en nuestro Derecho Interno*, Madrid, Primera edición, 2006.

⁹ Acórdão de 6 de Julho de 1995, Caso *BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki Kai Antiprossopeion contra Estado Helénico*, Proc.C-62/93, Colect., p. I-188, n.º 16.

¹⁰ Veja-se, nomeadamente, o Caso *Comissão/França*, n.º 15 (Acórdão de 21 de Setembro de 1988, Proc. 50/87, Colect., p. 04797).

O legislador comunitário estabeleceu uma distinção fundamental entre as despesas que têm carácter estritamente profissional e aquelas que não têm ligação com a actividade profissional do sujeito passivo, excluindo expressamente as despesas sumptuárias, com diversões ou de representação, do direito à dedução do IVA.

Apenas as despesas estritamente profissionais se podem considerar como referentes a bens ou serviços “utilizados [pelo sujeito passivo] para os fins das próprias operações tributáveis”, na acepção do artigo 168.º Directiva IVA e, assim, beneficiar do direito à dedução do IVA.

De salientar, como iremos verificar infra na análise à jurisprudência do TJUE, que o direito à dedução não pode ser limitado e pode ser exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante.

Só são permitidas derrogações à regra fundamental do direito à dedução integral do IVA nos casos expressamente previstos pela Directiva, conforme o TJUE salientou, nomeadamente, nos Casos *Ampafrance* e *Sanofi*¹¹ e na jurisprudência aí citada¹².

Ora, a este propósito, a Directiva IVA prevê duas excepções. A primeira visa a legislação existente: a cláusula de *standstill* do artigo 176.º da Directiva IVA¹³. A segunda excepção, prevista no artigo 177.º da Directiva IVA, visa a nova legislação¹⁴.

Importará ainda mencionar a cláusula geral constante do artigo 395.º, n.º 1, da Directiva, que permite introduzir medidas especiais derogatórias para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais¹⁵.

De acordo com o estatuído no artigo 167.º da Directiva IVA, que figura no capítulo 1, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», do Título X, que tem por epígrafe «Deduções», “[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível”. O direito à dedução surge desde que a entrega de bens ou a prestação de serviços seja efectuada.

Por sua vez, o artigo 168.º da Directiva IVA determina que “[q]uando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no

¹¹ Acórdão de 19 de Setembro de 2000, Caso *Ampafrance*, Proc. C-177/99 e Caso *Sanofi*, Proc. C-181/99, Procs. apensos, Colect., p. I-07013, n.º 34.

¹² Designadamente, Caso *BP Soupergaz*, já referido, n.º 18.

¹³ Concretamente no que se reporta ao artigo 176.º, contém uma cláusula de *standstill* ou de congelamento, que prevê a manutenção das exclusões nacionais do direito à dedução do IVA que eram aplicáveis antes de 1 de Janeiro de 1979 ou na data da adesão do Estado membro em causa (se após essa data).

¹⁴ Nos termos do artigo 177.º, prevê-se que “[a]pós consulta do Comité IVA, os Estados membros podem, por razões conjunturais, excluir parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens. A fim de manterem condições de concorrência idênticas, os Estados membros podem, em vez de recusar a dedução, tributar os bens produzidos pelo próprio sujeito passivo ou que este tenha adquirido no território do país, ou que tenha adquirido no território da Comunidade ou importado, de tal forma que essa tributação não exceda o montante do IVA que incidiria sobre a aquisição de bens similares.”

Esta disposição é bem clara, tendo, naturalmente, uma aplicação restrita: só é possível recorrer à possibilidade de excluir determinadas despesas do regime das deduções, nos termos deste artigo, por motivos conjunturais.

¹⁵ Trata-se de uma possibilidade de introdução de medidas derogatórias ao sistema comum do IVA que carece de autorização e que se encontra limitada às situações justificáveis tendo em vista a simplificação da cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

Estado-Membro em que efectua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

*a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;
[...]"*

O artigo 178.º da Directiva IVA, que figura no capítulo 4, que tem por epígrafe «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução», do Título X desta Directiva, estatui que, “[p]ara poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

*a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma factura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º;
[...]"*

Por sua vez, o artigo 179.º da Directiva prevê que “[o] sujeito passivo efectua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º.

Todavia, os Estados-Membros podem obrigar os sujeitos passivos que efectuem operações ocasionais referidas no artigo 12.º a exercerem o direito à dedução apenas no momento da entrega.”

No que tange em especial ao exercício do direito ao reembolso do imposto suportado, é de notar que, de acordo com o disposto no artigo 183.º da Directiva IVA (que está redigido em termos substancialmente idênticos aos do artigo 18.º, n.º 4, da sua antecessora Sexta Directiva), “[q]uando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efectuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso nas condições por eles fixadas. Todavia, os Estados-Membros podem não autorizar o reporte ou o reembolso quando o excedente for insignificante.”

Tal faculdade, na realidade, consubstancia um poder dever dos Estados membros em efectuar o reporte e proceder ao reembolso, nas condições por eles fixadas.

Isto é, o Estado deve proceder ao reembolso e pode fixar, neste condicionalismo, o modo como procede ao reembolso do imposto, ou seja, à forma como devolve aos sujeitos passivos o IVA que suportaram em excesso daquele que deviam – quantia que a Directiva qualifica como “o excedente”. Contudo, a Directiva aponta linhas muito claras de restrição do direito ao reembolso, permitindo apenas a sua não efectivação no período seguinte àquele a que diz respeito, e a sua recusa quando o excedente for insignificante. Por outro lado, sublinhe-se que, como iremos verificar, apesar de os Estados membros disporem de liberdade nesse contexto, é

jurisprudência clara e assente que devem ser observados determinados limites, a saber, que as modalidades fixadas pelos Estados membros a este respeito não podem ofender o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso desse imposto. Em especial, tais modalidades devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante do excedente de IVA, o que implica que o reembolso seja efectuado num prazo razoável através do pagamento em dinheiro ou de forma equivalente e que, em qualquer caso, o modo de reembolso adoptado não deve fazer que o sujeito passivo incorra em nenhum risco financeiro.

2.2 Regras do CIVA

Regra geral, nos termos do disposto no artigo 7.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Código do IVA (CIVA), o imposto é devido e torna-se exigível:

- a) Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;
- b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização.

Note-se, todavia, que apesar de em conformidade com esta regra geral a exigibilidade e o facto gerador coincidirem, o certo é que o artigo 8.º vem derrogar esta regra da exigibilidade sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar à obrigação de emitir uma factura nos termos do artigo 29.º¹⁶.

Nestas circunstâncias, que, na prática, acabam por ser a regra, o imposto torna-se exigível:

- a) Se o prazo previsto para a emissão de factura for respeitado, no momento da sua emissão (artigo 8.º, n.º 1, alínea a));
- b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina (artigo 8.º, n.º 1, alínea b));
- c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão de factura, no momento desse pagamento, pelo montante recebido (artigo 8.º, n.º 1, alínea c)).

De acordo com o previsto na Directiva IVA, o Código do IVA determina, como regra geral, a dedutibilidade do imposto devido ou pago pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos, prevendo algumas situações de exclusão do direito à dedução em função do tipo de despesas em causa.

As regras do exercício do direito à dedução do imposto contemplam uma série de requisitos para o efeito, uns mais ligados ao tipo de despesas, outros ao sujeito passivo em apreço, pelo

¹⁶ Obrigatoriedade essa que é a situação regra.

que poderemos distinguir entre requisitos objectivos e subjectivos do exercício do direito à dedução.

Para exercer o direito à dedução é necessário que se verifiquem simultaneamente os dois tipos de requisitos.

Como requisitos objectivos do exercício do direito à dedução do imposto temos, nomeadamente, o facto de o imposto suportado dever constar de factura, passada na forma legal, de se tratar de IVA português, não sendo possível deduzir nas declarações apresentadas à Administração Fiscal portuguesa o IVA de outros Estados membros e de a despesa, por si, conferir o direito à dedução do IVA (isto é, não se deve tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do CIVA).

Como requisitos subjectivos do exercício do direito à dedução do imposto determina-se, nomeadamente, que os bens e serviços deverão estar directamente relacionados com o exercício da actividade.

Por sua vez, de acordo com as regras constantes do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, confere direito à dedução, nomeadamente, o imposto devido ou pago pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos.

Em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 20.º, conferem direito à dedução do IVA, nomeadamente, as transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º do CIVA.

O direito à dedução do imposto suportado nasce quando o imposto dedutível se torna exigível (n.º 1 do artigo 22.º).

Para exercer o seu direito à dedução do imposto suportado o sujeito passivo de IVA pode, conforme as circunstâncias em que se encontre, recorrer a um de três métodos, a saber:

- a) Método substractivo indirecto;
- b) Método do reporte;
- d) Método do reembolso.

Estas diversas formas de exercício do direito à dedução respeitam o denominado princípio da dedução imediata e integral, que, como referimos, se traduz no direito a deduzir completa e imediatamente o imposto repercutido para o sujeito passivo incluído no preço dos bens e serviços adquiridos para a sua actividade¹⁷.

¹⁷ Veja-se a este propósito J. SILVÉRIO MATEUS, "Regime e natureza do direito à dedução no IVA", *Fisco* n.º 12/13, 1989.

Nascendo o direito à dedução, é desde logo exercido em primeiro lugar através da imputação contra o crédito de IVA que o sujeito passivo tem na sua esfera em sequência do imposto pago, através da “*subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período*”. De acordo com o método subtractivo indirecto, ao valor do imposto liquidado durante um período deduz-se o valor do imposto suportado no mesmo período (n.º 1 do artigo 22.º do CIVA).

Se de tal imputação resultar um valor de IVA positivo, ou seja, se o IVA cobrado for superior ao IVA suportado, a diferença é paga ao Estado nos termos gerais. Esta modalidade do exercício do direito à dedução é adequadamente considerada por alguns autores como um mecanismo de compensação. Assim, poderemos afirmar que o direito à dedução é um direito que opera através da compensação e, subsidiariamente, mediante o método do reembolso.

Contudo, o resultado da subtracção do IVA liquidado e do IVA dedutível pode ser inverso, em virtude de o sujeito passivo ter suportado mais IVA do que cobrou – caso em que o sujeito passivo tem um crédito que pode fazer valer sobre o Estado. É precisamente nestes casos que existe a possibilidade de reembolso.

Ora, sucede que no nosso país este direito do sujeito passivo sobre o Estado não é simétrico ao crédito que o mesmo Estado detém sobre este em termos de exigibilidade, dado que não produz os seus efeitos de caixa imediatamente na declaração em que é evidenciado, sendo prevaletes os interesses recaudatórios do Estado, tendo-se para o efeito atendido ao facto de nos situarmos numa área sensível em matéria de controlo fiscal.

Isto é, caso o imposto a deduzir seja superior ao imposto liquidado, o sujeito passivo deverá recorrer ao método do reporte, de acordo com o qual o imposto em excesso será reportado para o período de tributação seguinte (n.º 4 do artigo 22.º).

Todavia, nestas situações o sujeito passivo poderá optar por solicitar o reembolso do imposto, desde que (n.º 5 e 6 do artigo 22.º):

- O crédito persista durante 12 meses consecutivos e o montante seja superior a 250 euros;
- Haja cessação de actividade, ou passagem a uma situação de prática exclusiva de operações isentas sem direito à dedução, passagem ao regime especial de isenção ou ao regime especial dos pequenos retalhistas, desde que o valor do reembolso seja igual ou superior a 25 euros ou quando o crédito a seu favor exceder 3000 euros.

Note-se que a Lei n.º 2/2010, de 15 de Março, introduziu relevantes alterações ao regime dos reembolsos do IVA, tendo a propósito sido emitido o Despacho Normativo n.º 18.º A /2010, de 1 de Julho¹⁸.

¹⁸ A diminuição do prazo dos reembolsos foi introduzida com esta Lei. Até então determinava-se que os reembolsos de imposto deveriam ser efectuados até ao terceiro mês seguinte ao da apresentação do pedido. A alteração do

O exercício do direito ao reembolso do crédito que o contribuinte tem sobre o Estado é depois regulamentado – mas, naturalmente, não é dessa regulamentação ou do cumprimento dos passos que nela se preveem que nasce o direito ao reembolso. Para o efeito foi publicado o aludido Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de Julho, que veio revogar o Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro (que, por sua vez, revogou o anterior Despacho Normativo n.º 342/93, de 30 de Outubro), que foi alterado pelo Despacho Normativo 23/2009, de 17 de Junho¹⁹.

2.3 Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

2.3.1 A natureza imediata e ampla do exercício do direito à dedução do IVA suportado

Neste contexto, interessará, essencialmente, ter em consideração a principal jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) relativa ao exercício do direito à dedução²⁰. É reconhecido de forma unânime pela jurisprudência do TJUE que o mecanismo do direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do IVA tal como foi desenhado nas Directivas IVA, assumindo um papel fundamental de garantia da neutralidade do imposto e da igualdade de tratamento fiscal²¹.

Como se salienta no Caso *BP Soupergaz*²², o chamado método substractivo indirecto, das facturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fraccionados, é o mecanismo essencial de funcionamento deste tipo de imposto - “[a] este respeito, o direito à dedução previsto nos artigos 17. e seguintes da Sexta Directiva, que faz parte integrante do mecanismo do imposto sobre o valor acrescentado, não pode, em princípio, ser limitado e exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante, tem incidência no nível do encargo fiscal e deve aplicar-se similarmemente em todos os Estados-Membros, de modo que só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela directiva.”

Isto é, de acordo com o TJUE, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Directiva IVA é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante²³.

prazo geral de reembolso referido na primeira parte do n.º 8 do artigo 22.º, aplica-se aos pedidos de reembolso apresentados após 1 de Julho de 2010.

¹⁹ Publicado no DR, 2.ª série, n.º 126, de 1 de Julho 2010.

²⁰ Sobre o exercício do direito à dedução e a jurisprudência do TJUE, veja-se CLOTILDE CELORICO PALMA, “IVA – Algumas notas sobre os limites das exclusões do direito à dedução”, *Fisco* n.º s 115/116, Set. 2004.

²¹ Vide, designadamente, Acórdãos de 8 de Junho de 2000, Caso *Midland Bank*, Proc. C-98/98, Colect., p. I-4177, n.º 29, de 27 de Novembro de 2003, Caso *Zita Modes*, Proc. C-497/01, Colect., p. I-14393, n.º 37, e de 12 de Janeiro de 2006, Caso *Optigen e o.*, Proc. apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/0, Colect., p. I-00483, n.º 54.

²² Acórdão de 6 de Julho de 1995, Caso *BP Soupergaz*, Proc. C-62/93, já cit., n.º 16.

²³ Vide, nomeadamente, Acórdãos de 6 de Julho de 1995, Caso *BP Soupergaz*, já cit., n.º 18, e de 21 de Março de 2000, Caso *Gabalfrisa e o.*, Proc.s C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 43.

No que respeita à aludida configuração do direito à dedução como característica fundamental do sistema comum, garantindo a neutralidade do imposto, conforme se reconhece no Caso *Rompelman*²⁴ e no Caso *Comissão/França*²⁵, “[a]s características do imposto sobre o valor acrescentado... permitem inferir que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA.”²⁶

Neste contexto, facilmente se compreende que as exclusões ao direito à dedução sejam de interpretação restrita, conforme se salienta no Caso *Metropol*²⁷. E igualmente se compreende que o Tribunal se preocupe em garantir o carácter total e imediato do direito à dedução, interpretando este aspecto de uma forma ampla.

Assim, no referido Caso *Comissão/França*, salienta-se que “...na ausência de uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efectuadas a montante.”²⁸

De acordo com o Tribunal, o conceito de bens e serviços utilizados para os fins das operações tributáveis deverá abranger todas as operações que condicionam o exercício da actividade do sujeito passivo, tais como os actos preparatórios, o marketing, as acções promocionais, etc., que se reflectem nos custos e permitem que a empresa se mantenha em posição concorrencial no mercado. Neste contexto, no Caso *Intiem*²⁹ o TJUE precisou que o mecanismo da dedução do IVA regulado pela Sexta Diretiva “deve ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das actividades profissionais do sujeito passivo”.

Veja-se ainda, nomeadamente, o Caso *Lennartz*³⁰, em conformidade com o qual se conclui que a utilização imediata dos bens para os fins das operações tributáveis não é um requisito para a aplicação das regras do direito à dedução e o Caso *Rompelman*, nos termos do qual se determina que o direito à dedução deve ser concedido relativamente a despesas de investimento realizadas antes de se saber se iriam ser exercidas operações tributáveis (no caso concreto tratava-se de um estudo sobre a rentabilidade).

Isto é, o TJUE não exige que a actividade tenha já começado para se poder deduzir o IVA, podendo ser deduzido relativamente a actividades preparatórias. Por outro lado, de acordo

²⁴ Acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Caso *Rompelman*, Proc. 268/83, Colect., p. 655.

²⁵ Acórdão de 21 de Setembro de 1988, Proc. 50/87, já cit., n.º 15.

²⁶ Sobre o princípio da neutralidade, vide ainda, designadamente, os Acórdãos de 29 de Fevereiro de 1996, Caso *Inzo*, Proc. C-110/94, Colect., p. I-00857, e de 15 de Janeiro de 1998, Caso *Ghent Coal*, Proc. C-37/95, Colect., p. I-1.

²⁷ Acórdão de 8 de Janeiro de 2002, Caso *Metropol*, Proc. C-409/99, Colect., p. I-81.

²⁸ Acórdão de 21 de Setembro de 1988, já cit., n.º 16. Vide, nomeadamente, Acórdãos de 22 de Fevereiro de 2001, Caso *Abbey National*, Proc. C-408/98, Colect., p. I-1361, n.º 24.

²⁹ Acórdão de 8 de Março de 1988, Caso *Intiem*, Proc. C-165/86, Colect., p. 1471, n.º 14.

³⁰ Acórdão de 11 de Julho de 1991, Caso *Lennartz*, Proc. C-97/90, Colect., p. I-03795.

com o seu entendimento, o direito à dedução uma vez adquirido subsiste mesmo que a actividade económica projectada não dê origem a operações tributáveis ou o sujeito passivo, por motivos alheios à sua vontade, não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis³¹.

É ainda jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia que, sendo o direito à dedução um elemento fundamental do regime de IVA, só é possível limitar este direito nos casos expressamente previstos pela Directiva IVA e, ainda assim, com respeito pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade, não se podendo esvaziar o sistema comum do IVA do seu conteúdo.

Cite-se, a este propósito, o referido Caso *Ampafrance*, de acordo com o qual “60. Por outro lado, há que recordar que, para que um acto comunitário relativo ao sistema do IVA esteja em conformidade com o princípio da proporcionalidade, as disposições que ele contém devem ser necessárias para a realização do objectivo específico que ele prossegue e afectar o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva.”³²

Como dissemos e se salienta no Acórdão *Metropol*³³, “59. As disposições que prevêm derrogações ao princípio do direito à dedução do IVA, que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação restrita.”

Quanto aos direitos conferidos aos particulares pelas normas do direito à dedução citamos o Caso *BP Soupergaz*, em conformidade com o qual estas normas “33. ... indicam, com precisão, as modalidades de determinação da matéria colectável e, respectivamente, as condições de aquisição e o âmbito do direito à dedução. Não deixam aos Estados-Membros nenhuma margem de apreciação quanto à sua aplicação. Deste modo, preenchem os critérios referidos e conferem, por isso, aos particulares direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional para se oporem a uma regulamentação nacional incompatível com elas”.³⁴

Note-se que igualmente a jurisprudência nacional se tem pautado pelos mesmos princípios que acabámos de citar quanto ao carácter abrangente do direito à dedução. Neste sentido veja-se, designadamente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 8 de Julho de 2009 (ISABEL MARQUES DA SILVA)³⁵, no qual se salienta que “[o] direito à dedução do imposto suportado a montante, constitui característica fundamental do sistema comum do IVA, essencial para garantia da neutralidade do imposto e “peça-chave” do seu funcionamento”³⁶.

Como o TJUE salientou, na ausência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais regularizações em conformidade com as condições previstas na Directiva IVA, o

³¹ Veja-se a este propósito, nomeadamente, os Acórdãos de 29 de Fevereiro de 1986, Caso *Inzo*, já cit., e de 15 de Janeiro de 1989, Caso *Ghent Coal Terminal*, já cit.

³² Acórdão de 19 de Setembro de 2000, Caso *Ampafrance*, Proc. 177/99, Colect., p. I-7013.

³³ Acórdão de 8 de Janeiro de 2002, Caso *Metropol*, Proc.C-409/99, já cit.

³⁴ Acórdão de 6 de Julho de 1995, Caso *BP Soupergaz*, já cit. Em conformidade com a jurisprudência que o TJUE consagrou às medidas fiscais relativas a prevenir e a lutar contra a fraude, o princípio da proporcionalidade exige que o sujeito passivo possa, nomeadamente, demonstrar a inexistência de fraude ou de abuso.

³⁵ Proc. 0199/09.

³⁶ Cf., entre nós, CLOTILDE CELORICO PALMA, “IVA – Algumas notas ...”, cit., pp. 139-161.

direito à dedução, uma vez constituído, permanece adquirido³⁷. As medidas que os Estados membros têm a faculdade de adoptar, ao abrigo do artigo 273.º da Directiva IVA, para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, não devem, contudo, ir além do que é necessário para atingir tais objectivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA³⁸.

Ou seja, resulta claro que o direito à dedução do IVA é um direito fundamental, que não pode ser limitado senão nos casos expressamente permitidos pelas normas de Direito da União Europeia ou pelos princípios gerais de direito aceites neste domínio, como o princípio do abuso de direito (tal como o TJUE tem vindo a salientar).

Sendo acto claro que o direito à dedução do IVA deve ser interpretado de forma lata e concedido desde logo, conclui-se, com o TJUE, que as Administrações Tributárias dos Estados membros deverão agir em conformidade com tal interpretação.

2.3.2 As limitações dos Estados membros quanto à regulamentação do direito ao reembolso

Importa em especial nesse contexto ter em consideração as principais linhas da jurisprudência do TJUE sobre a regulamentação, por parte dos Estados membros, das condições do exercício do direito ao reembolso do IVA suportado em excesso.

No Caso *Alicja Sosnowska*³⁹, o TJUE veio uma vez mais precisar o entendimento jurisprudencial claro e assente deste Tribunal⁴⁰, salientando que, embora os Estados membros disponham de uma certa margem de discricionariedade para fixar as regras de reembolso do IVA pago em excesso, essas regras não podem violar o princípio da neutralidade do sistema fiscal do IVA, fazendo recair sobre o contribuinte, no todo ou em parte, o encargo desse imposto. Como o TJUE notou, tais regras “[e]m especial, devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do seu crédito resultante do IVA pago em excesso, o que implica que o reembolso seja efectuado, num prazo razoável, através do pagamento em dinheiro ou de forma equivalente e que, em qualquer caso, o modo de reembolso escolhido não deve fazer correr nenhum risco financeiro ao contribuinte (v. acórdão *Comissão/Itália*, já referido, n.º s 32 a 34).”

³⁷ V., neste sentido, Acórdãos de 8 de Junho de 2000, Caso *Breitsohl*, Proc. C-400/98, Colect., p. I-4321, n.º 41, e de 21 de Fevereiro de 2006, Caso *Halifax e o.*, Proc. C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 84. Como o TJUE faz questão de recordar, a verificação da existência de uma prática abusiva está sujeita a duas condições. Por um lado, as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da Directiva IVA e da legislação nacional que a transpõe, devem ter por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições. Por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objectivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal. V., neste sentido, Acórdão *Halifax e o.*, já referido, n.ºs 74 e 75.

³⁸ V. Acórdão de 2 de Outubro de 2010, Caso *Nidera*, Proc. C-385/09, Colect., p. I-10385, n.º 49.

³⁹ Acórdão de 10 de Julho de 2008, Proc. C-25/07, Colect. p. I-05129, n.º 17.

⁴⁰ Vide Caso *Comissão/Itália*, Colect., p. I-8195, n.º s 32 a 34 e Acórdãos de 10 de Julho de 2008, Caso *Sosnowska*, Proc. C-25/07, Colect., p. I-5129, n.º 17 e de 12 de Maio de 2011, Caso *Enel*, Proc. C-107/10, Colect., p. I-0000, n.º s 33 e 64.

É, pois, à luz destes princípios fundamentais do sistema comum do IVA que o TJUE tem vindo a analisar as questões sobre a legitimidade dos procedimentos relativos a reembolsos submetidas à sua apreciação.

Como o TJUE nota naquele Caso, os Estados membros têm, naturalmente, um interesse legítimo em adoptar as medidas adequadas para proteger os seus interesses financeiros, sendo que a luta contra possíveis fraudes, evasões fiscais e abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva IVA⁴¹. Contudo, como recorda o Advogado-Geral no n.º 20 das suas conclusões, devem, de acordo com o princípio da proporcionalidade, utilizar meios que, permitindo-lhes alcançar eficazmente esse objetivo, ofendam o menos possível os objectivos e os princípios impostos pela regulamentação comunitária, como o princípio fundamental do direito à dedução do IVA⁴².

Na mesma linha, no Caso *Comissão Europeia contra República da Hungria*⁴³, o TJUE vem novamente lembrar que resulta da própria redacção do artigo 183.º da Directiva IVA e, em particular, da expressão “nas condições por eles fixadas”, que os Estados membros dispõem de uma certa margem de discricionariedade para fixar as modalidades de reembolso do excedente de IVA, contudo tal circunstância não permite concluir que tal possibilidade deva ser interpretada no sentido de que as modalidades fixadas pelos Estados membros para o reembolso do excedente de IVA estão dispensadas de qualquer controlo tendo em conta o Direito da União⁴⁴. Assim, deve examinar-se em que medida o artigo 183.º da Directiva IVA, interpretado tendo em conta o contexto e os princípios gerais que regem o domínio do IVA,

⁴¹ Acórdão de 10 de Julho de 2008, Proc. C-25/07, cit., n.º 22. (v., neste sentido, Acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Caso *Molenheide e o.*, Procs. apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.º 47; de 21 de Fevereiro de 2006, Caso *Halifax e o.*, Proc. C-255/02, já cit., n.º 71; e de 6 de Julho de 2006, *Kittel e Recolta Recycling*, Proc. C-439/04 e Proc. C-440/04, Colect., p. I-6161, n.º 54).

⁴² Vide Acórdãos *Molenheide e o.*, já referido, n.ºs 46 e 47, de 27 de Setembro de 2007, *Teleos e o.*, Proc. C-409/04, Colect., p. I-7797, n.ºs 52 e 53, e de 21 de Fevereiro de 2008, Caso *Netto Supermarkt*, Proc. C-271/06, Colect. p. I-00771, n.ºs 19 e 20. Neste Caso o TJUE, feitas estas observações prévias, conclui que resulta da jurisprudência que uma legislação nacional que estabelece regras para o reembolso do IVA pago em excesso mais onerosas para uma categoria de sujeitos passivos devido a um alegado risco de fraude, sem que seja possível ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude ou de evasão fiscais a fim de beneficiar de condições menos rigorosas, não constitui um meio proporcionado ao objectivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais e afecta excessivamente os objectivos e os princípios da Sexta Directiva IVA (v., por analogia, em matéria de exclusão de deduções, Acórdão de 19 de Setembro de 2000, Caso *Ampafrance e Sanofi*, Procs. C-177/99 e C-181/99, já cit., n.º 62, e, em matéria de arresto preventivo, Caso *Molenheide e o.*, já referido, n.º 51). Assim, conclui que “O artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, na redacção dada pela Directiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de Dezembro de 2005, e o princípio da proporcionalidade opõem-se a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que, a fim de permitir os controlos necessários para evitar a evasão e a fraude fiscais, prorroga de 60 para 180 dias, a contar da data de apresentação da declaração do imposto sobre o valor acrescentado pelo sujeito passivo, o prazo de que a Administração Fiscal nacional dispõe para reembolsar a uma categoria de sujeitos passivos o imposto sobre o valor acrescentado pago em excesso, a menos que estes prestem uma caução de 250 000 PLN.”

⁴³ Acórdão de 28 de Julho de 2011, Proc. C-274/10, Colect. p. I-07289, n.ºs 39-41. Neste Caso a Comissão acusa, no essencial, a República da Hungria de ter ultrapassado os limites da liberdade de que dispõem os Estados membros ao abrigo do artigo 183.º da Directiva IVA ao prever a exclusão do reembolso quando o sujeito passivo ainda não tiver pago a contraprestação, IVA incluído, devida pela operação que deu origem ao IVA dedutível.

⁴⁴ N.ºs 39 e 40 do Acórdão. Vide, neste sentido, Acórdãos de 21 de Janeiro de 2010, Caso *Alstom Power Hydro*, Proc. C-472/08, Colect., p. I-623, n.º 15, e Caso *Enel*, já referido, n.º 28.

contém regras específicas que devem ser respeitadas pelos Estados membros quando é exercido o direito ao reembolso do excedente de IVA⁴⁵.

Lembrando, no seu essencial, a jurisprudência clara e assente do TJUE sobre a natureza ampla do direito à dedução a as circunstâncias excepcionais em que são admitidas limitações ao respectivo exercício, enfatiza-se que, no tocante à possibilidade de, por força do artigo 183.º da Directiva IVA, se prever que o excedente de IVA seja reportado para o período tributável seguinte ou que seja reembolsado, as modalidades fixadas pelos Estados membros a este respeito não podem ofender o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso desse imposto. Em especial, essas modalidades devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante do excedente de IVA, o que implica que o reembolso seja efectuado, num prazo razoável, através do pagamento em dinheiro ou de forma equivalente e que, em qualquer caso, o modo de reembolso adoptado não deve fazer correr nenhum risco financeiro ao sujeito passivo⁴⁶.

Como salientou o Advogado-Geral Manuel Campos Sanchez-Bordona nas suas Conclusões apresentadas em 2 de Março de 2017 no Caso *Compass*⁴⁷, os Estados membros podem estabelecer regras diferentes (entre outras matérias, quanto aos prazos para os respetivos pedidos e quanto à prescrição do direito ao pedido) para o reembolso do IVA pago em excesso, que podem divergir das regras aplicáveis à dedução do IVA a montante. Contudo, como nota, “64. [o]ra, apesar da sua especificidade e singularidade, é certo que se pode extrair um denominador comum das referidas posições: nos dois casos são direitos que habilitam os seus titulares a exigir a realização do seu conteúdo a um mesmo sujeito obrigado, a administração fiscal.

66. Entendo que o Reino Unido tem razão quanto ao contexto no qual deve ser interpretado o sentido e o alcance do conceito «crédito de IVA». No entanto, neste contexto, é uma expressão apropriada para indicar que tanto quem pede o reembolso do IVA pago em excesso como quem pede a dedução do IVA a montante reclamam um «crédito» (isto é, um montante que o credor tem direito a exigir e a cobrar ao devedor) à administração. A posição de credores em que ambos se encontram perante o Tesouro é o elemento que permite comparar as suas posições, de forma que relativamente a elas se pode analisar, sob a perspectiva do princípio da igualdade, a diferença de tratamento que lhes é reservada pelo direito interno.

67. Para a execução de cada um desses «créditos» tem de atender-se ao que decorra do seu respetivo regime jurídico. A administração fiscal cumprirá a sua obrigação atendendo ao que, para cada direito invocado, preveja o sistema fiscal. Têm, assim, de ser aplicadas as condições de exercício estabelecidas pelas regras que especificam os respetivos contornos jurídicos. Regras que não só não têm de ser necessariamente as mesmas para os dois direitos invocados, mas que, pelo contrário, podem ser diferentes, precisamente por afetarem direitos diferentes.”

⁴⁵ Vide Acórdão *Enel*, já referido, n.º 30.

⁴⁶ Vide Acórdãos, Caso *Comissão/Itália*, já cit., n.º s 33 e 34; Caso *Sosnowska*, Proc. 25/07, Colect., p. I-05129, n.º 17; e Caso *Enel*, já cit., n.º s 33 e 64).

⁴⁷ Proc. C-38/16, ECLI:EU: C:2017:163, n.º s 63-67.

Relembre-se ainda que, no Caso *Molenheide* e outros, o TJUE começa por explicar que importa sublinhar que medidas como as que estavam em causa nos processos principais se destinam a permitir às autoridades fiscais competentes reter, a título conservatório, montantes de IVA restituíveis, quando existam indícios de fraude fiscal ou quando essas autoridades invocam um crédito de IVA que não resulta das declarações do sujeito passivo do imposto e que este último contesta⁴⁸.

Seguidamente lembra, no tocante às consequências que podem decorrer do princípio da proporcionalidade, que embora os Estados membros possam, em princípio, adoptar tais medidas, estas podem ter consequências a nível da obrigação que incumbe às autoridades nacionais de proceder a um reembolso imediato nos termos do artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva.

Igualmente, em conformidade com o princípio da proporcionalidade, os Estados membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objectivo prosseguido pelo direito interno, causem menos prejuízo aos objectivos e aos princípios decorrentes da legislação comunitária em causa, pelo que, embora seja legítimo que as medidas adoptadas pelos Estados membros se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, não devem exceder o necessário a esse fim. Assim, não podem ser utilizadas por forma a porem sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA posto em prática pela legislação comunitária na matéria⁴⁹.

Por último, note-se que no Caso *Enef*⁵⁰, o TJUE teceu considerações bastante interessantes sobre o mecanismo da compensação de créditos tributários.

Como começou por salientar, embora a aplicação do direito ao reembolso do IVA pago em excesso, previsto no artigo 183.º da Directiva IVA, se inclua, em princípio, na autonomia processual dos Estados membros, a verdade é que essa autonomia é enquadrada pelos princípios da equivalência e da efectividade⁵¹. Por outro lado, segundo jurisprudência constante, o princípio da protecção da confiança legítima deve ser respeitado pelos Estados membros, quando dão execução às regulamentações da União⁵².

Em acréscimo, deve examinar-se em que medida o artigo 183.º da Directiva IVA, interpretado à luz do contexto e dos princípios gerais que regem o domínio do IVA, contém regras

⁴⁸ Acórdão de 18 de Dezembro de 1997, Procs. apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96., já cit., n.º 44.

⁴⁹ Nesses termos o TJUE conclui que, “[a] este respeito, cabe observar que não é necessário, para atingir o objectivo prosseguido por uma legislação como a em causa nos processos principais, ou seja, garantir a cobrança das quantias devidas, que os juros sejam calculados a partir de uma data diferente daquela em que o saldo de IVA retido devia normalmente ser pago em conformidade com a Sexta Directiva e, portanto, que o princípio da proporcionalidade se opõe à aplicação dessa legislação.”

⁵⁰ Acórdão do TJUE de 12 de Maio de 2011, Proc. C-107/10, já cit.

⁵¹ Vide, neste sentido, Acórdão de 21 de Janeiro de 2010, Caso *Alstom Power Hydro*, Proc. n.º 472/08, Colect., p. I-623, n.º 17.

⁵² Vide Acórdão de 11 de Julho de 2002, Caso *Marks & Spencer*, Proc. C-62/00, Colect., p. I-6325, n.º 44 e jurisprudência referida.

específicas que devem ser respeitadas pelos Estados membros, quando da aplicação do direito ao reembolso do IVA pago em excesso⁵³.

Nestas condições, verifica-se que as regras estabelecidas pela legislação nacional em causa no processo principal não permitem, contrariamente aos princípios recordados no n.º 33 deste Acórdão, que o sujeito passivo recupere, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante do IVA pago em excesso, sem correr nenhum risco financeiro.

Estando em causa saber se o artigo 183.º da Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que o reembolso do IVA pago em excesso seja efectuado por compensação, o TJUE começou por observar que a compensação conduz à extinção total ou parcial de duas obrigações recíprocas, permitindo assim ao Estado membro cumprir a sua obrigação de reembolso, concluindo que, à luz dos princípios assentes que regem as regras de reembolso do IVA por parte dos Estados membros, não existem razões que se oponham, de uma maneira geral, a que o reembolso do IVA pago em excesso seja efectuado por compensação, na medida em que esta via leva à liquidação imediata do crédito do sujeito passivo sem que este seja exposto a um risco financeiro⁵⁴.

Como notou, no caso concreto “[p]ortanto, o sujeito passivo não está apenas exposto a desvantagens pecuniárias, mas encontra-se também impossibilitado de prever a data a partir da qual pode dispor dos fundos correspondentes ao IVA pago em excesso, o que constitui um encargo acrescido para o referido sujeito passivo.”⁵⁵

3. Caracterização jurídica do direito ao reembolso do IVA

A análise jurídica do direito ao reembolso do IVA insere-se na questão mais ampla do direito de crédito que o contribuinte tenha sobre o Estado pelo pagamento de impostos.

Em nosso entendimento, o direito de crédito ao reembolso surge quando o imposto suportado pelo sujeito passivo nos bens e serviços que adquiriu para o exercício da respetiva actividade económica, excede o montante do imposto que liquidou quando realizou tal actividade, tendo este reconhecido este crédito na sua declaração.

Com a factura nasce o direito à dedução (artigo 22.º). Mas, como vimos, o reembolso implica a existência de um excedente. Ora, apenas na declaração periódica se encontra, se for o caso, esse excedente. Consideramos que nasce nesse momento o direito ao reembolso do IVA suportado em excesso. Tal direito, por um lado, depende de não ser consumido pelo imposto a favor do Estado das declarações periódicas seguintes em que haja reporte; por outro, depende do respectivo exercício pelo sujeito passivo (na declaração periódica da opção pelo pagamento do reembolso). Consideramos que este direito se toma perfeito no momento em que se

⁵³ Vide, por analogia, Acórdão de 30 de Setembro de 2010, Caso *Strabag e o.*, Proc. C-314/09, Colect., p. I-8769, n.º 34.

⁵⁴ N.º s 63 a 67.

⁵⁵ N.º s 57 e 58.

verificam os factos. Isto é, o direito ao reembolso constitui-se no momento em que é evidenciado na declaração periódica a existência de um excesso, sendo incondicional no momento em que o sujeito passivo exerce legalmente a opção pelo pagamento do reembolso.

Note-se que, por um lado, o mero facto de o direito ao reembolso ser condicional não o torna um direito futuro. A este respeito, é elucidativa a jurisprudência quando, no que concerne à cessão de créditos, admite a possibilidade de no conceito de “créditos presentes” se integrem quer situações de créditos já vencidos, por vencer ou, ainda, condicionais, não fazendo depender a transmissibilidade da exigibilidade⁵⁶.

Por outro lado, quer os créditos presentes quer os créditos futuros são cedíveis. A cessão de créditos pode ter por objecto tanto créditos já exercitáveis, quer sejam a prazo, quer sejam condicionais, suspensiva ou resolutivamente, como créditos futuros, ainda não surgidos⁵⁷.

Como vimos, a jurisprudência do TJUE nesta matéria é bastante elucidativa e parte sempre da constatação da existência do direito ao reembolso num momento, naturalmente, anterior ao do seu pagamento.

Por um lado, o Tribunal reconhece que *“os Estados Membros têm um interesse legítimo em tomar as medidas adequadas para proteger os seus interesses financeiros e que a luta contra possíveis fraudes, evasões fiscais e abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva IVA”*. Neste sentido, o Tribunal entende que a Directiva deixa alguma margem de manobra aos Estados na escolha dos procedimentos adequados. Todavia, essa liberdade tem como limites os objectivos e os princípios fundamentais do IVA, como a neutralidade e a proporcionalidade.

Note-se que a preocupação com a efectividade do sistema do reembolso também já foi decidida pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, no sentido de que o direito ao reembolso existe muito antes de qualquer actuação pública, e que estas actuações podem contender com o direito de propriedade privada dos particulares, na medida em que tornem o exercício do direito ao reembolso desproporcionalmente oneroso, tendo no caso concreto o requerente defendido que *“that the basis for the VAT refund under the law was the information provided by the applicant itself in its tax declarations”*⁵⁸.

Na nossa legislação decorre que é o pedido, i.e., a declaração, o acto constitutivo do direito ao reembolso, como poderemos constatar do disposto no artigo 22.º n.º 8, do CIVA, e na legislação específica dos reembolsos quanto aos prazos dos pedidos e ao pagamento.

Note-se que a defesa inadequada da ideia de que o direito ao crédito só ficaria perfeito após a validação da declaração periódica entregue pelo contribuinte, tem, aliás, como corolário ilógico que o contribuinte quando em situação de pagamento só o deveria efectuar após a

⁵⁶ Cf., por exemplo, os Acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa de 6 de Janeiro de 2009 (Arnaldo Silva), Proc. 1383/2008-7, e de 2 de Maio de 2013 (Fernanda Isabel Pereira), Proc. 3/09.OTBFUN-H.L1-6.

⁵⁷ Cf. o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 2 de Maio de 2013, Proc. 3/09.OTBFUN-H.L1-6.

⁵⁸ Caso 803/02 (*Intersplav v. Ukraine*), 9.1.2007, 37.

validação da declaração pela AT ou então que o pagamento efetuado no momento da entrega da declaração é um mero pagamento por conta.

4. Conceito de crédito tributário

4.1. O princípio da indisponibilidade do crédito tributário

No direito ao reembolso de IVA, na relação jurídica estabelecida entre o sujeito passivo e o Estado, é por demais evidente que é o sujeito passivo que figura como credor e o Estado como devedor, pelo que entendemos que não estamos perante um crédito tributário no sentido do disposto nos artigos 29.º e 30.º da LGT.

Os referidos artigos tratam ambos de situações em que o Estado figura como credor, estando em causa um crédito tributário sobre o qual a nossa legislação determina a regra geral da indisponibilidade. O mesmo não pode suceder quanto ao direito ao reembolso por parte do sujeito passivo em que está em causa o dever de o Estado reembolsar o excedente de imposto declarado pelo sujeito passivo na respectiva declaração, existente desde então como um direito sujeito à autorização do Estado.

O conceito de crédito tributário pressupõe, naturalmente, uma relação jurídica em que o Estado figura como credor. Vejamos.

O artigo 30.º da LGT ocupa-se do objecto da relação jurídica tributária começando logo por enunciar que integram a relação jurídica tributária o crédito e a dívida tributários (alínea a) do n.º 1). O crédito tributário – do lado da Administração Fiscal – e a dívida tributária – do lado do contribuinte – constituem, como é unanimemente reconhecido pela doutrina, o cerne ou o núcleo da relação jurídica tributária⁵⁹.

A este respeito, deverá salientar-se que “[a] relação jurídica tributária tem como principal característica a existência de um vínculo jurídico, de natureza obrigacional, cujo desiderato é a obtenção de receita pública – através do pagamento de tributos. Neste contexto, e malgrado as várias alíneas do n.º 1 do artigo 30.º não poderem ser interpretadas como estabelecendo uma ordem hierárquica, é natural que, logo na alínea a), surjam, como integrando a relação jurídica tributária, o crédito e a dívida tributários.”⁶⁰

Esta é a “prestação tributária propriamente dita”⁶¹, prevendo-se, depois, na alínea b) do mesmo preceito, o direito a prestações acessórias de qualquer natureza⁶². As alíneas d) e e)

⁵⁹ Cf. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4ª ed., Amadora, 2012, p. 270. Como afirmam estes autores, a determinação da prestação correspondente tem de obedecer aos princípios constitucionais da legalidade e da capacidade contributiva. Aludindo também à obrigação fiscal como constituindo o núcleo da relação jurídica tributária, vide, v.g., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. 1, 3ª ed., Coimbra, p. 168 e DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2ª ed., Coimbra, p. 262.

⁶⁰ Cf. RUI PEREIRA, *Lei Geral Tributária 2016 – Anotada & Comentada*, Porto, em anotação ao artigo 30.º da LGT.

⁶¹ A expressão é de DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária* cit., p. 269.

⁶² Como afirma RUI PEREIRA, in *Lei Geral Tributária* cit., em anotação ao artigo 30.º da LGT, trata-se, no fundo, de deveres de cooperação do contribuinte para com a Administração Fiscal cuja finalidade é, como o nome indica,

fazem depois alusão aos juros compensatórios e indemnizatórios como fazendo, também, parte integrante da relação jurídica tributária.

A relação jurídica tributária é, assim, complexa, mais vasta que o crédito e a obrigação tributária propriamente dita, e engloba todas as relações de diferente objecto e conteúdo a que esta obrigação nuclear, directa ou indirectamente, dá origem⁶³.

Importa sobretudo debruçarmo-nos sobre o conceito de crédito tributário, *maxime* para efeitos de determinar o alcance interpretativo do princípio da indisponibilidade tributária que vem consagrado logo a seguir, no n.º 2 do artigo 30.º da LGT, ao prever que crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária. Daqui decorre a exigência de lei “*como suporte de uma renúncia a créditos tributários*”⁶⁴.

Conforme afirma VÍTOR FAVEIRO “*na ausência de qualquer definição específica, e recorrendo ao conceito de direito comum de “obrigação” do artigo 397.º do Código Civil, mas reportando tal concepção às situações de vínculo jurídico próprio e decorrente do dever de contribuir*”, a obrigação tributária define-se como o “*o vínculo jurídico por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com o Estado ou outra entidade pública dotada de poder activo de tributação, à realização de uma prestação tributária de natureza pecuniária ou em espécie segundo as leis de tributação ou de contrato tributário*”⁶⁵.

Isto é, o crédito tributário é um crédito que a AT (ou, mais latamente, o Estado), detém sobre o contribuinte, que está obrigado a uma prestação tributária, excluindo-se as situações jurídicas em que o direito de crédito se situe na esfera jurídica do contribuinte e a obrigação do lado da AT ou do Estado – como sucede, de resto, com o direito à restituição ou ao reembolso do imposto ao contribuinte que tenha pago imposto em excesso. Embora fazendo parte da relação jurídica tributária, foi clara a opção do legislador no sentido de autonomizar estes créditos do contribuinte sobre o Estado dos créditos tributários propriamente ditos a que alude a alínea a) do n.º 1 do artigo 30.º da LGT.

permitir o apuramento da prestação tributária e o controlo da sua conformidade factual e técnica. Em sentido idêntico, VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte*, Coimbra, 2002, p. 700, afirma que ao conceito e natureza das obrigações acessórias é naturalmente aplicável a definição do artigo 31.º da LGT, ou seja: “*os vínculos jurídicos por virtude dos quais uma pessoa fica adstrita para com o estado à realização de uma prestação de facto que, segundo a lei, vise possibilitar o apuramento da obrigação tributária*”.

⁶³ Cf. ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios* cit., p. 168.

⁶⁴ Expressão utilizada por DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, in *Lei Geral Tributária* cit., p. 273.

⁶⁵ Cf. VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto* cit., pp. 700 e 842. A propósito da distinção entre obrigação tributária e obrigações acessórias, o autor chama a atenção para o facto de a obrigação tributária, na maior parte dos casos, designadamente nos impostos sobre o rendimento, emergir, em termos potestativos, da ocorrência dos factos tributários e da sua subsunção à norma de incidência, ao passo que os deveres acessórios emergem directa e imediatamente da lei e do enquadramento, nesta, das situações reais de dever de cooperação nela estabelecidas, não carecendo, pois, de actos declaratórios de efeitos definitivo e executório (p. 700). Socorrendo-se também do conceito e estrutura de obrigação do Direito Civil, vide ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios* cit., p. 170, que define obrigação fiscal como o vínculo jurídico nascido da verificação da situação ou das condições abstractamente previstas na lei tributária e cujo objecto é a prestação de imposto.

Retornando ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário, historicamente, a doutrina já vinha extraindo este princípio do artigo 108.º, n.º 3, do anterior Código de Processo Tributário (CPT)⁶⁶ e, também, do anterior artigo 21.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI)⁶⁷, que proibiam, sob pena de responsabilidade subsidiária, fosse a que título fosse, a moratória, bem como a suspensão da execução, salvo nos casos especialmente previstos naqueles Códigos ou noutras leis.

Assim, ALBERTO XAVIER, a respeito da indisponibilidade do crédito tributário, já em 1972 referia que no direito então vigente constituía um princípio geral, por decorrer quer da Constituição – na parte em que esta se referia ao princípio da tipicidade – quer, no que respeita aos elementos que vão para além do tipo legal, do (à data) artigo 21.º do CPCI. Invocava a este respeito o argumento de maioria de razão, no sentido em que se a simples moratória, isto é, se a dilação do pagamento dos tributos era legalmente proibida, por maioria de razão o seria a renúncia à cobrança de impostos devidos ou qualquer outra forma de disposição do crédito tributário⁶⁸.

Actualmente, encontramos expressamente consagrada a indisponibilidade dos créditos tributários no referido artigo 30.º, n.º 2, da LGT, enquanto princípio geral e sem que seja necessário extrair de um argumento de maioria de razão a sua existência, existindo depois várias concretizações em normas dispersas que constituem uma sua decorrência, nomeadamente, e para o que aqui essencialmente importa analisar, a proibição de cessão de créditos tributários a terceiros prevista no artigo 29.º da LGT, salvo nos casos previstos na lei.

Mas encontramos outras manifestações, tais como os artigos 36.º, n.º s 2 e 3, da LGT, ao proibirem a modificação dos elementos da relação tributária por vontade das partes e ao limitar a concessão de moratórias no pagamento das obrigações tributárias⁶⁹, assim como o artigo 37.º, n.º 2, da LGT, ao prever a indisponibilidade dos créditos tributários nos contratos fiscais⁷⁰ e o n.º 3 do artigo 85.º do CPPT, no qual se dispõe que “*A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária*”⁷¹. Também em sintonia com a irrenunciabilidade, o artigo 176.º, n.º 1, alínea c), do CPPT, prevê que o processo de execução

⁶⁶ Aprovado pelo Decreto-Lei 154/91, de 23 de Abril.

⁶⁷ Aprovado pelo Decreto-Lei 45005, de 27 de Abril de 1963, e que foi depois revogado pelo CPT.

⁶⁸ Cf. ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972, p. 352. Recorrendo também ao argumento de maioria de razão extraído do artigo 21.º do CPCI, vide NUNO SÁ GOMES, *Lições de Direito Fiscal*, volume II, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (134), 1986, p. 113, ao afirmar que este preceito, proibindo a moratória, por maioria de razão, proíbe igualmente a disposição do crédito fiscal que implique a extinção deste.

⁶⁹ Vide, v.g., ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária – Anotada*, Lisboa, 2001, p. 177, que refere que os n.º s 2 e 3 deste artigo são meros corolários do princípio da indisponibilidade da obrigação tributária reafirmado, com carácter geral, no artigo 30.º, n.º 2, da LGT. Vide, também, sobre o tema, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária cit.*, p. 297.

⁷⁰ Refere ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária cit.*, p. 182, que este preceito, na sua parte final, reafirma os limites que, para a celebração dos contratos fiscais, constituem, não apenas o princípio da indisponibilidade das obrigações tributárias, mas também os princípios constitucionais da legalidade, ou seja, da reserva de lei material da Assembleia da República, da igualdade, que impõe uma tributação adequada à capacidade contributiva de cada cidadão, e da boa fé, que é, aliás uma regra de conduta das partes dos contratos.

⁷¹ Em termos idênticos ao que se previa anteriormente no artigo 108.º, n.º 3, do Código de Processo Tributário, como vimos.

fiscal só se extingue pelas formas previstas na lei, “o que afasta a possibilidade de desistência do exequente sem suporte em diploma legislativo”⁷².

Pretendeu-se, assim, desde logo, coartar a disponibilidade da AT no campo dos créditos que detém sobre os contribuintes (os créditos tributários propriamente ditos), por forma a que não possa dispor ou renunciar deles livremente sem assento legal. Percebe-se porquê: está em causa, *prima facie*, o direito estadual à obtenção de receita tributária em termos que cumpram os desideratos da igualdade e legalidade tributárias.

É que, conforme afirma ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, a obrigação tributária tem na sua origem a necessidade do Estado de obter meios com que possa prover à realização de determinadas tarefas, que interessam a colectividade⁷³.

Neste sentido, afirma-se que “a actividade de liquidação e arrecadação da receita pública coactiva, em que o imposto se traduz, é levada a cabo pela Administração Tributária. No entanto, a receita pública assim arrecadada não lhe pertence, sendo, outrossim, destinada à cobertura de despesa pública – na prossecução das tarefas que a Constituição estabelece como pertencendo ao Estado. Daí que, cabendo à Administração Tributária apenas a tarefa de promover a obtenção dos meios indispensáveis à cobertura das referidas despesas – através dos tributos – não possa deles dispor livremente.”⁷⁴

É, pois, a arrecadação de receita o objectivo primário que enforma a relação jurídica tributária, e, bem assim, que justifica a consagração do princípio da indisponibilidade do crédito tributário⁷⁵. E, por isso, tal princípio deve ser entendido no sentido de que, em regra, a Administração Tributária não pode perdoar ou reduzir o crédito de que é titular ou alterar as condições do seu pagamento⁷⁶.

Assente-se, pois, que constitui este princípio um corolário dos princípios da legalidade tributária⁷⁷ e da igualdade. Está em causa o interesse público da obtenção de receita pública para a satisfação do interesse público de todos os cidadãos, em que figura como credor o Estado. E, por isso, repita-se, percebe-se o porquê da AT não poder discricionariamente renunciar a este crédito ou dispor livremente destes créditos. Impõe-se, pois, um tratamento igualitário para todos os contribuintes, sem que uns saiam beneficiados em detrimento de outros mediante a alteração da configuração das suas obrigações tributárias. Está não só em causa a necessidade de financiamento do Estado, como também a protecção dos interesses e direitos constitucionalmente protegidos dos cidadãos.

⁷² Cf. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária* cit., p. 273.

⁷³ Cf. ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios* cit., p. 170.

⁷⁴ Cf. RUI PEREIRA, *Lei Geral Tributária* cit., em anotação ao artigo 30.º da LGT.

⁷⁵ Esta indisponibilidade ou irrenunciabilidade está também associada à natureza institucional do Direito Fiscal – cf. ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios* cit., p. 170.

⁷⁶ Cf. RUI PEREIRA, *Lei Geral Tributária* cit., em anotação ao artigo 30.º da LGT.

⁷⁷ Desde logo no que se refere ao princípio da legalidade tributária, tal como resulta do disposto nos artigos 8.º, n.º 1 da LGT e 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, al. i) da CRP, e como afirmam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária* cit., p. 273, a renúncia total ou parcial dos créditos tributários referentes a impostos, tendo a ver com a incidência dos mesmos terá de ser prevista em lei da Assembleia da República ou decreto-lei aprovado ao abrigo de autorização legislativa.

No mesmo sentido se pronuncia o Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), em Acórdão de 4 de Fevereiro de 2016, ao afirmar que *“O princípio da indisponibilidade dos créditos tributários não está explicitamente enunciado na Constituição da República Portuguesa, embora seja um corolário dos princípios da igualdade e da legalidade, que vinculam toda a actividade da A. Fiscal, mais significando que a Fazenda Pública não pode, discricionariamente, alterar a relação jurídica tributária e, assim, dispor livre e autonomamente dos seus créditos (cfr.artºs.13 e 266, nº.2, da C.R.P.). Estamos perante uma “obrigação que materializa um dever fundamental de contribuição para os encargos públicos, segundo o princípio da igualdade relativa, medida pela capacidade contributiva de cada sujeito passivo de imposto”*⁷⁸. É que, precisamente, a obrigação tributária é uma *“obrigação pública”*⁷⁹.

Na mesma linha de pensamento, VÍTOR FAVEIRO afirma que o princípio da indisponibilidade tributária, *“conquanto não expressamente formulado nas leis constitucionais, vem sendo considerado como um pressuposto nelas ínsito, e essencialmente reportado à ordem dos poderes do sector administrativo, face aos princípios da própria legitimidade e objecto do poder de tributar que no seu exercício pelo poder legislativo tem de respeitar o pressuposto de igualdade na sujeição tributária de todos os cidadãos-contribuintes com igual capacidade contributiva, não podendo o sector administrativo alterar ou cercear o que pelo sector legislativo tenha sido estabelecido”*⁸⁰.

De facto, o respeito pelo princípio da capacidade contributiva constante no artigo 103.º da Constituição, enquanto dimensão da igualdade tributária, não é compaginável com situações de disponibilidade do crédito tributário por parte da AT, sob pena de se colocar em causa a própria repartição justa de riqueza e do rendimento. Neste sentido, não pode haver *“perdão de tributos”*⁸¹ por parte da Administração Tributária.

Em suma: não obstante a falta de consagração expressa ao nível constitucional, o princípio da indisponibilidade previsto no artigo 30.º, n.º 2, da LGT é, em si mesmo, garante da própria ordem tributária constitucional, ou, por outras palavras, dos direitos constitucionalmente protegidos dos cidadãos à legalidade e igualdade tributárias.

Tendo por base as premissas *supra* enunciadas e a *ratio legis* subjacente à consagração de tal princípio, facilmente se compreende que não fará sentido a sujeição do crédito do contribuinte sobre o Estado – como sucede com o direito ao reembolso de IVA que aqui está em discussão – ao princípio da indisponibilidade. Contrariamente ao crédito tributário propriamente dito, os créditos que os contribuintes detenham sobre o Estado advenientes do direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto, não têm natureza pública, pois não visam a satisfação de quaisquer necessidades colectivas ou de fins de interesse público. Visam, antes, restituir ou reembolsar o contribuinte de imposto pago em excesso após os abatimentos respectivos. A sua natureza é privada, tanto mais que o exercício destes direitos constitui uma opção.

⁷⁸ Cf. Acórdão do TCAS de 4 de Fevereiro de 2016 (JOAQUIM CONDESSO), Proc. n.º 09100/15.

⁷⁹ Cf. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária* cit., p. 264.

⁸⁰ Cf. VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto* cit., p. 702.

⁸¹ Cf. VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto* cit., p. 702.

Estamos, é certo, perante verdadeiros créditos do contribuinte, o que se alcança, desde logo, a partir do regime da compensação, estabelecida no artigo 89.º, n.º 1, do CPPT⁸². No entanto, como afirma RUI PEREIRA, “*não parece que o princípio da indisponibilidade do crédito tributário seja ambivalente. É que, tal como é renunciável o uso das garantias gratuitas e contenciosas (artigo 9.º, n.º 3 in fine LGT) parece ser igualmente renunciável o crédito do Contribuinte perante a AF – bastando, para tal, que o Contribuinte não solicite esse reembolso quando o mesmo depende do pedido*”⁸³.

De facto, a faculdade de renúncia do crédito do contribuinte perante a Administração Fiscal não seria compatível com a indisponibilidade do mesmo. Se o crédito é renunciável não o pode ser, ao mesmo tempo, indisponível, pois um e outro são inconciliáveis.

A respeito do direito à dedução do IVA, vislumbramos na doutrina um argumento enunciado por LIMA GUERREIRO que não podemos, desde logo, antecipadamente, deixar de refutar. O autor invoca o artigo 52.º, n.º 2, da Lei n.º 87-B/98 (que aprovou o Orçamento do Estado para 1999), que criou uma penalidade de natureza contraordenacional, para daí concluir, parecidos, pela indisponibilidade do direito à dedução do IVA⁸⁴.

Ora, a norma invocada tem a seguinte redação: “*A omissão, a partir de 1 de Janeiro de 1999, da inscrição de qualquer montante de imposto sobre o valor acrescentado a favor do Estado nas declarações periódicas, ainda que destas resulte crédito de imposto, será punida com coima variável entre a décima parte e metade do imposto liquidado, com o mínimo de 2000\$00, nos casos de negligência, e com coima variável entre o dobro e o quádruplo do imposto, no mínimo de 10000\$00, quando a infracção for cometida dolosamente*”.

Esta norma alude à “*inscrição de qualquer montante de imposto sobre o valor acrescentado a favor do Estado nas declarações periódicas*”, estabelecendo uma penalidade de natureza contraordenacional no caso de serem omitidos estes elementos, o que se compreende, atendendo à visada arrecadação de receita como o principal desiderato que enforma a relação jurídica tributária.

Daqui não resulta, porém, ao contrário do que parece querer dizer LIMA GUERREIRO, que o direito à dedução do IVA cabe no princípio da indisponibilidade. É que o direito à dedução do IVA é, como o próprio nome indica, “um direito”, que pode ser livremente renunciado, uma faculdade ou ónus do contribuinte, e não uma sua obrigação. O não exercício do direito à dedução não só não prejudica o Estado como até o beneficia no sentido de contribuir para uma maior arrecadação de receita. Logo, a sua disponibilidade não afecta as razões que subjazem à consagração do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

⁸² Cf. RUI PEREIRA, *Lei Geral Tributária* cit., em anotação ao artigo 30.º da LGT. O artigo 89.º, n.º 1 do CPPT tem a seguinte redação: “*Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são aplicados na compensação das suas dívidas cobradas pela administração tributária, excepto nos casos seguintes: a) Estar a correr prazo para interposição de reclamação gratuita, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução; b) Estar pendente qualquer dos meios gratuitos ou judiciais referidos na alínea anterior ou estar a dívida a ser paga em prestações, desde que a dívida exequenda se mostre garantida nos termos do artigo 169.º.*”

⁸³ Cf. RUI PEREIRA, *Lei Geral Tributária* cit., em anotação ao artigo 30.º da LGT.

⁸⁴ Cf. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária* cit., pp. 162 e 163.

De facto, uma redução do reembolso a favor do contribuinte é equivalente, para o Estado, a um acréscimo no valor a pagar e, portanto, percebe-se que em termos contraordenacionais tenha o mesmo tratamento, mas daí não resulta qualquer indisponibilidade do direito à dedução do IVA. Acresce que este direito não se confunde com o direito ao reembolso.

Se o direito à dedução é, nas palavras deste autor, um ónus do contribuinte, por maioria de razão também o crédito do contribuinte sobre a Administração Fiscal que consista no direito à restituição ou ao reembolso do imposto terá de se considerar disponível, pois este emerge do aproveitamento daquele. Se nos referirmos em particular ao caso do IVA, o direito ao reembolso só advém porque o contribuinte decidiu exercer o seu direito à dedução, o que, por si só, e não existindo obstáculos de índole diversa, é bastante para concluir pela disponibilidade do crédito que consista no direito do contribuinte ao reembolso do IVA.

Esta posição é, de resto, claramente corroborada pelo Acórdão do TCAS de 10 de maio de 2005 (Casimiro Gonçalves)⁸⁵, de onde decorre que os créditos dos contribuintes sobre a AT não são indisponíveis, já que o interesse público não está aqui em causa.

Afirma-se nesta decisão, em termos que não podem deixar margem para dúvidas, que **“[o] que é indisponível é a relação jurídica tributária ou seja, a obrigação fundamental de pagar os impostos legalmente estabelecidos e liquidados; não já os eventuais créditos dos contribuintes por pagamentos feitos em excesso. Estes são créditos que estão na disponibilidade dos seus detentores, nem essa indisponibilidade resulta do n.º 10 do art. 201.º do CPT, que determina a intransmissibilidade e impenhorabilidade do crédito fiscal aí referido.”** (nosso destaque).

Note-se que o caso previsto no mencionado artigo 201.º, n.º 10, do CPPT, é um caso especial, daí não resultando qualquer norma geral quanto à intransmissibilidade dos créditos do contribuinte perante a Administração Fiscal. Esta apenas está prevista especificamente para este caso em concreto em que, no âmbito de um processo de execução fiscal, ocorre uma situação de excesso de valor dos bens dados em pagamento, nos termos do estatuído no artigo 201.º, n.º 9, do CPPT⁸⁶. Mas mesmo aqui, conforme afirma o tribunal, não há norma em que se considere tal eventual crédito como irrenunciável⁸⁷, justificando o tribunal a sua posição precisamente por este crédito dever se considerar disponível.

A cessão do direito ao reembolso de IVA foi já objecto de uma decisão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), em Acórdão de 19 de Novembro de 2009 (LOPES DO REGO)⁸⁸, em que se discutiu se um determinado negócio reunia os elementos necessários à sua qualificação como uma cessão de créditos ao reembolso de IVA, tendo o Tribunal concluído pela não verificação destes

⁸⁵ Proc. 00585/05.

⁸⁶ Dispõe este preceito o seguinte: “[e]m caso de aceitação da dação em pagamento de bens de valor superior à dívida exequenda e acrescido, o despacho que a autoriza constitui, a favor do devedor, um crédito no montante desse excesso, a utilizar em futuros pagamentos de impostos ou outras prestações tributárias, na aquisição de bens ou de serviços no prazo de 5 anos ou no pagamento de rendas, desde que as receitas correspondentes estejam sob a administração do ministério ou órgão executivo por onde corra o processo de dação.”

⁸⁷ Pois tal como afirma o Tribunal o n.º 10 do artigo 201.º do CPPT apenas estatui que tal crédito é intransmissível e impenhorável e não que seja irrenunciável.

⁸⁸ Proc. 2250/06.7TVPRT:S1.

elementos. De realçar que, neste Acórdão, o Tribunal nunca negou a possibilidade de cessão destes créditos, apenas concluiu que o acordo celebrado entre as partes da ação não consubstanciava uma cessão de créditos, por “*não estar minimamente objectivado e documentado qualquer fenómeno de transmissão da relação creditória da esfera jurídica da empresa declarada insolvente para o Banco R.*”. Ou seja, não se opôs à possibilidade da referida cessão em virtude da sua natureza de crédito do contribuinte sobre o Estado⁸⁹.

Note-se ainda que, mesmo os créditos verdadeiramente sujeitos ao princípio da indisponibilidade (*i.e.*, aqueles em que o Estado é credor, incluindo os provenientes de impostos indirectos como o IVA), já são hoje passíveis de cessão para efeitos de titularização nos termos do disposto na Lei n.º 103/2003, de 5 de Dezembro. E se o legislador não dispôs então sobre a possível cessão dos créditos dos contribuintes sobre o Estado foi porque não era sequer necessário, uma vez que, reiteramos, não se encontram sujeitos ao princípio da indisponibilidade.

Será no mínimo, contraditório e desrazoável que o Estado pudesse ceder os seus créditos para efeitos de titularização, apesar da sujeição ao aludido princípio, mas que os contribuintes não pudessem ceder livremente quando tais créditos não se encontram sujeitos ao princípio da indisponibilidade.

Em suma, na determinação do alcance interpretativo do que seja o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, a mesma deverá ser feita sempre por referência ao crédito tributário propriamente dito, *i.e.*, o crédito que a Administração Fiscal detém sobre o contribuinte, excluindo-se do seu âmbito os direitos à dedução, restituição ou reembolso em que figura como sujeito activo o contribuinte e sujeito passivo o Estado, precisamente porque aqui não existe qualquer crédito tributário, mas sim um crédito de diversa natureza (*maxime*, privada). Não está, por conseguinte, *in casu*, proibida a cessão por via do artigo 29.º da LGT, que constitui um corolário daquele princípio, havendo que recorrer às normas gerais de Direito Civil para avaliar as possibilidades de cessão.

Ora, neste contexto, também não existe qualquer outra norma ou princípio especificamente jus-tributário (ou, mais amplamente, de direito público) que obste à transmissão do crédito ao reembolso do IVA, ficando que o crédito ao reembolso, enquanto crédito do particular sobre a Administração, sujeito às regras gerais dos artigos 577.º ss. do Código Civil, que, no caso concreto, não impedem a cessão de créditos actuais ou futuros, sendo determináveis.

Por outro lado, acresce que a cessão não implica algum prejuízo para o interesse público ou alteração substantiva na relação jurídica de direito público entre contribuinte e AT.

⁸⁹ Por considerar nem sequer existirem os elementos que objectivamente permitem concluir pela existência de cessão de créditos naquele negócio, o Tribunal nem sequer analisou as demais questões colocadas pelas partes a respeito de saber se os créditos eram presentes ou futuros.

4.2. A credibilidade do crédito de IVA na jurisprudência portuguesa

Na linha do que expomos, a credibilidade do crédito ao reembolso do IVA foi já afirmada na jurisprudência dos nossos tribunais superiores. Assim, no *supra* referido Acórdão do STJ de 19 de novembro de 2009 (LOPES DO REGO), pode ler-se o seguinte: *“A finalidade económica, prosseguida pelas partes, de afectar o produto dos reembolsos de IVA de que fosse ou viesse a ser credora a empresa mutuária podia, na verdade, ser prosseguida por diversas vias jurídicas, cumprindo às partes, no exercício da sua liberdade contratual, escolhê-las: uma delas – a que melhor reforçaria os direitos do Banco - consistia em – tomando o direito aos reembolsos do IVA como relação patrimonial autónoma, destacada da relação tributária base de que emerge - ter operado a respectiva transmissão a favor da entidade recorrente, que passaria consequentemente a detê-la na sua esfera jurídica”*. No Caso considerou-se que as partes não optaram por esta via mas esta foi expressamente aceite. O Acórdão concretiza: *“Note-se que a matéria de facto apurada explica qual a razão que terá levado a não prosseguirem os interessados por esta via jurídica: exigir a Administração Fiscal que os reembolsos de IVA fossem efectuados numa conta bancária de que fosse titular o próprio contribuinte fiscal. Ou seja: não querendo o Banco suportar as eventuais objecções que a Administração fiscal pudesse deduzir ao – verdadeiro - negócio de cessão ou transmissão para terceiro, diverso do contribuinte, das relações jurídicas de reembolso de IVA, optaram as partes por via jurídica diversa, que não envolveu qualquer transmissão do lado activo da relação contratual: credor dos reembolsos era e permaneceu sempre a empresa declarada insolvente, sendo o pagamento pela Administração fiscal efectuado a esta , mediante depósito em conta à ordem de que era titular a AA – e exercendo-se o direito do Banco apenas sobre os valores pecuniários já creditados na referida conta – portanto, num momento em que a relação creditória, pretensamente cedida, se encontrava já extinta”*.

Apesar de, no caso *sub judice*, não ter havido cessão esta é expressamente admitida pelo STJ com alcance geral, aceitando-se a transmissão quer do crédito presente, quer do crédito futuro ao reembolso do IVA, em nome da autonomia da relação patrimonial face à relação tributária de base.

4.3. A credibilidade do crédito de IVA incluindo futuro noutros Estados membros da União: o exemplo paradigmático italiano

A cessão do crédito relativo ao reembolso do IVA não é uma questão nova ou exclusiva do ordenamento jurídico português. Em Inglaterra, por exemplo, já uma sentença de 9 de Abril de 2008, do Court of Appeal, confirmou que não há qualquer proibição que exclua a cessão do crédito ao reembolso do IVA. Na Alemanha, o § 46 (1) do AO (*Abgabeordnung*) admite a cessão das pretensões de reembolso de créditos tributários (*Ansprüche auf Erstattung von Steuern, Haftungsbeträgen, steuerlichen Nebenleistung und auf Steuervergütung können abgetreten, verpfändet und gepfändet werden*).

O ordenamento italiano permite a cessão do crédito ao reembolso do IVA, tanto quanto a créditos presentes como quanto a futuros, não obstante a falta de previsão legal da cedibilidade destes últimos.

Entre nós, o próprio STJ já afirmou a qualificação do “direito aos reembolsos do IVA como relação patrimonial autónoma, destacada da relação tributária base de que emerge”, sujeitando-se, pois, às regras gerais da cessão.

Na verdade, estão claramente identificados (i) o devedor, (ii) o objecto da cessão, (iii) a causa do crédito e (iv) o próprio montante é estimável no momento da cessão, em virtude da existência de relações já constituídas de cariz duradouro ou continuado, com fornecedores e clientes regulares.

Em suma, sendo notificada a cessão, a AT deve pagar o crédito relativo ao reembolso a quem seja, no momento considerado, credor: a mudança da identidade deste sujeito nenhuma alteração implica na relação tributária de base, uma vez que o crédito pecuniário é perfeitamente destacável e não há (nem poderia haver) uma cessão em bloco da posição fiscal do contribuinte.

A conclusão tem sido seguida em diversos Estados membros, com destaque para a Itália, onde é amplamente aceite a cessão de créditos, tanto presentes como futuros, com recurso directo ao Código Civil nos casos em que não se identifica uma base legal específica.

5. Conclusão

Em suma, não existindo impedimentos legais internos à possibilidade de cessão do direito ao reembolso do IVA, mesmo antes do aditamento do novo n.º 4 ao artigo 29.º da LGT, quer tratando-se de reembolsos actuais quer futuros, conclui-se que não poderia a Administração Fiscal vir opor-se à utilização de tal instrumento, estando em causa créditos com comprovado carácter de regularidade e duradouros, dotados de estabilidade e confiança, sob pena de ofensa ao princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo o peso desse imposto ao incorrer num significativo encargo financeiro.

Apresentação Power Point

Da possibilidade de os sujeitos passivos de IVA
cederem o direito ao reembolso do imposto
suportado em excesso

Centro de Estudos Judiciários
Clotilde Celorico Palma
3 de Novembro de 2017

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Enquadramento na Directiva IVA e no CIVA
- Principal jurisprudência do TJUE
- Enquadramento no Direito Civil
- Conclusões

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- A possibilidade de os sujeitos passivos de IVA cederem o seu direito ao reembolso do imposto suportado em excesso - actuais e futuros assume especial acuidade no caso de operações de exportação em que estão em causa montantes significativos de imposto suportado.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Em IVA temos duas modalidades de isenções tendo em consideração a possibilidade do exercício do direito à dedução, a saber:
 - a) Isenções completas, totais, plenas, ou que conferem o exercício do direito à dedução do IVA suportado - o sujeito passivo beneficiário não liquida imposto nas suas operações activas (transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas), e tem o direito a deduzir o IVA suportado para a respectiva realização (exportações e transmissões intra-UE de bens, conforme o disposto nos artigos 14.º do CIVA e do RITI e 19.º, n.º 1, alínea b), I), do CIVA e 19.º, n.º 2, do RITI);
 - b) Isenções incompletas, simples, parciais, ou que não conferem o exercício do direito à dedução do IVA suportado - o sujeito passivo beneficiário não liquida imposto nas suas operações activas, mas não tem o direito a deduzir o IVA suportado para a respectiva realização (isenções do artigo 9.º e isenção do artigo 53.º do CIVA).

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- O direito de um sujeito passivo deduzir do imposto devido a jusante o IVA pago a montante sobre as entregas ou prestações tributáveis constitui um relevante corolário do princípio da neutralidade, princípio fundamental do sistema comum do IVA.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- TJUE/Ideia chave: É claro que o direito à dedução deve ser concedido de forma ampla e, no tocante aos mecanismos de reembolsos, embora os Estados membros disponham de uma certa margem de discricionariedade para fixar as regras de reembolso do IVA pago em excesso, estas não podem violar o princípio da neutralidade do sistema fiscal do IVA, fazendo recair sobre o contribuinte, no todo ou em parte, o encargo desse imposto.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Para exercer o seu direito à dedução do imposto suportado o sujeito passivo de IVA pode, conforme as circunstâncias em que se encontre, recorrer a um de três métodos:
 - a) Método substractivo indirecto;
 - b) Método do reporte;
 - c) Método do reembolso.
- Estas diversas formas de exercício do direito à dedução respeitam o denominado princípio da dedução imediata e integral, que se traduz no direito a deduzir completa e imediatamente o imposto repercutido para o sujeito passivo incluído no preço dos bens e serviços adquiridos para a sua actividade.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- No que tange ao exercício do direito ao reembolso do imposto suportado, é de notar que, de acordo com o disposto no artigo 183.º da Directiva IVA (que está redigido em termos substancialmente idênticos aos do artigo 18.º, n.º 4, da sua antecessora Sexta Directiva), “[q]uando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efectuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso nas condições por eles fixadas. Todavia, os Estados-Membros podem não autorizar o reporte ou o reembolso quando o excedente for insignificante.”
- Tal faculdade, na realidade, consubstancia um poder dever dos Estados membros em efectuar o reporte e proceder ao reembolso, nas condições por eles fixadas.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Ie, o Estado deve proceder ao reembolso e pode fixar, neste condicionalismo, o modo como procede ao reembolso do imposto, ou seja, à forma como devolve aos sujeitos passivos o IVA que suportaram em excesso daquele que deviam – quantia que a Directiva qualifica como “o excedente”.
- Contudo, a Directiva aponta linhas muito claras de restrição do direito ao reembolso, permitindo apenas a sua não efectivação no período seguinte àquele a que diz respeito, e a sua recusa quando o excedente for insignificante.
- Por outro lado, apesar de os EM disporem de liberdade nesse contexto, é jurisprudência clara e assente que devem ser observados determinados limites, a saber: que as modalidades fixadas pelos EM a este respeito não podem ofender o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso desse imposto. Em especial, tais modalidades devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante do excedente de IVA, o que implica que o reembolso seja efectuado, num prazo razoável, através do pagamento em dinheiro ou de forma equivalente e que, em qualquer caso, o modo de reembolso adoptado não deve fazer que o sujeito passivo incorra em nenhum risco financeiro.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- No nosso país este direito do sujeito passivo sobre o Estado não é simétrico ao crédito que o mesmo Estado detém sobre este em termos de exigibilidade, dado que não produz os seus efeitos de caixa imediatamente na declaração em que é evidenciado, sendo prevaletentes os interesses recaudatórios do Estado, tendo-se para o efeito atendido ao facto de nos situarmos numa área sensível em matéria de controlo fiscal.
- Caso o imposto a deduzir seja superior ao imposto liquidado, o sujeito passivo deverá recorrer ao método do reporte, de acordo com o qual o imposto em excesso será reportado para o período de tributação seguinte (n.º 4 do artigo 22.º).
- Todavia, nestas situações o sujeito passivo poderá optar por solicitar o reembolso do imposto, desde que (n.ºs 5 e 6 do artigo 22.º):
 - O crédito persista durante 12 meses consecutivos e o montante seja superior a 250 euros;
 - Haja cessação de actividade, ou passagem a uma situação de prática exclusiva de operações isentas sem direito à dedução, passagem ao regime especial de isenção ou ao regime especial dos pequenos retalhistas, desde que o valor do reembolso seja igual ou superior a 25 euros ou quando o crédito a seu favor exceder 3000 euros.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- A Lei n.º 2/2010, de 15 de Março, introduziu relevantes alterações ao regime dos reembolsos do IVA, tendo a propósito sido emitido o Despacho Normativo n.º 18.º A /2010, de 1 de Julho.
- Para além da previsão da diminuição do prazo geral para o reembolso de imposto, que passou a ser até ao final do 2.º mês seguinte ao da apresentação do pedido (até então determinava-se que os reembolsos de imposto deveriam ser efectuados até ao terceiro mês seguinte ao da apresentação do pedido), o que se traduziu na antecipação, em um mês, do prazo de pagamento dos reembolsos, criou-se o regime de reembolso mensal, que depende de inscrição a pedido do sujeito passivo, disciplinando-se os termos e condições de acesso ao regime de reembolso mensal previsto nos n.ºs 8 e 9 do artigo 22.º do CIVA.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Neste contexto, em conformidade com o n.º 9 do artigo 22.º do CIVA, o imposto cujo reembolso, de valor superior a € 10.000, for solicitado por sujeitos passivos que efectuem operações isentas ou não sujeitas que conferem direito a dedução, ou relativamente às quais a obrigação de liquidação do imposto seja da responsabilidade do adquirente e que representem, pelo menos, 75% do valor total das transmissões de bens e prestações de serviços do respectivo período e que, sendo o primeiro reembolso, tenham prestado garantia, é restituído no prazo de: a) 30 dias a contar da data de recepção da garantia prestada, no caso de primeiro reembolso; b) 30 dias a contar da data de recepção do pedido de reembolso, nos restantes casos.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia relativa ao exercício do direito à dedução:
- É reconhecido de forma unânime pela jurisprudência do TJUE que o mecanismo do direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do IVA tal como foi desenhado nas Diretivas IVA, assumindo um papel fundamental de garantia da neutralidade do imposto e da igualdade de tratamento fiscal.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do TJUE relativa ao exercício do direito à dedução:
- Como se salienta no Caso *BP Soupergaz*, o chamado método substractivo indirecto, das facturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fraccionados, é o mecanismo essencial de funcionamento deste tipo de imposto - “[a] este respeito, o direito à dedução previsto nos artigos 17. e seguintes da Sexta Directiva, que faz parte integrante do mecanismo do imposto sobre o valor acrescentado, não pode, em princípio, ser limitado e exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante, tem incidência no nível do encargo fiscal e deve aplicar-se similarmente em todos os Estados-Membros, de modo que só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela directiva.”
- Acórdão de 6 de julho de 1995, Caso *BP Soupergaz*, Proc. C-62/93, n.º 16.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do TJUE relativa ao exercício do direito à dedução:
- No que respeita à aludida configuração do direito à dedução como característica fundamental do sistema comum, garantindo a neutralidade do imposto, conforme se reconhece no Caso *Rompelman* e no Caso *Comissão/França*, “[a]s características do imposto sobre o valor acrescentado... permitem inferir que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA.”
- Acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Caso *Rompelman*, Proc. 268/83, 655 e Acórdão de 21 de Setembro de 1988, Proc. 50/87, n.º 15.
- Sobre o princípio da neutralidade, *vide* ainda, designadamente, os Acórdãos de 29 de Fevereiro de 1996, Caso *Inzo*, Proc. C-110/94, e de 15 de Janeiro de 1998, Caso *Ghent Coal*, Proc. C-37/95.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do TJUE relativa ao exercício do direito à dedução:
- Neste contexto, facilmente se compreende que as exclusões ao direito à dedução sejam de interpretação restrita, conforme se salienta no Caso *Metropol*. É igualmente se compreende que o Tribunal se preocupe em garantir o carácter total e imediato do direito à dedução, interpretando este aspecto de uma forma ampla.
- Assim, no Caso *Comissão/França*, salienta-se que “...na ausência de uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efectuadas a montante.”
- Acórdão de 8 de Janeiro de 2002, Caso *Metropol*, Proc. C-409/99 e Acórdão de 21 de Setembro de 1988, já cit., n.º 16. Vide, nomeadamente, Acórdãos de 22 de Fevereiro de 2001, Caso *Abbey National*, Proc. C-408/98, n.º 24.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do TJUE relativa ao exercício do direito à dedução:
- De acordo com o Tribunal, o conceito de bens e serviços utilizados para os fins das operações tributáveis deverá abranger todas as operações que condicionam o exercício da actividade do sujeito passivo, tais como os actos preparatórios, o marketing, as acções promocionais, etc., que se reflectem nos custos e permitem que a empresa se mantenha em posição concorrencial no mercado. Neste contexto, no Caso *Intiem* o TJUE precisou que o mecanismo da dedução do IVA regulado pela Sexta Directiva “*deve ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das actividades profissionais do sujeito passivo*”.
- Acórdão de 8 de Março de 1988, Caso *Intiem*, Proc. C-165/86, n.º 14.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do TJUE relativa ao exercício do direito à dedução:
- Veja-se ainda, nomeadamente, o Caso *Lennartz*, em conformidade com o qual se conclui que a utilização imediata dos bens para os fins das operações tributáveis não é um requisito para a aplicação das regras do direito à dedução e o Caso *Rompelman*, nos termos do qual se determina que o direito à dedução deve ser concedido relativamente a despesas de investimento realizadas antes de se saber se iriam ser exercidas operações tributáveis (no caso concreto tratava-se de um estudo sobre a rentabilidade).
- Acórdão de 11 de Julho de 1991, Caso *Lennartz*, Proc. C-97/90.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do TJUE relativa ao exercício do direito à dedução:
- Isto é, o TJUE não exige que a actividade tenha já começado para se poder deduzir o IVA, podendo ser deduzido relativamente a actividades preparatórias. Por outro lado, de acordo com o seu entendimento, o direito à dedução uma vez adquirido subsiste mesmo que a actividade económica projectada não dê origem a operações tributáveis ou o sujeito passivo, por motivos alheios à sua vontade, não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis.
- Veja-se a este propósito, nomeadamente, os Acórdãos de 29 de fevereiro de 1986, Caso *Inzo*, já cit., e de 15 de Janeiro de 1989, Caso *Ghent Coal Terminal*, já cit.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do TJUE relativa ao exercício do direito à dedução:
- É ainda jurisprudência constante do TJUE que, sendo o direito à dedução um elemento fundamental do regime de IVA, só é possível limitar este direito nos casos expressamente previstos pela Directiva IVA e, ainda assim, com respeito pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade, não se podendo esvaziar o sistema comum do IVA do seu conteúdo.
- Cite-se, a este propósito, o referido Caso *Ampafrance*, de acordo com o qual *“6o. Por outro lado, há que recordar que, para que um acto comunitário relativo ao sistema do IVA esteja em conformidade com o princípio da proporcionalidade, as disposições que ele contém devem ser necessárias para a realização do objectivo específico que ele prossegue e afectar o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva.”*
- Acórdão de 19 de Setembro de 2000, Caso *Ampafrance*, Proc. 177/99.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do TJUE relativa ao exercício do direito à dedução:
- Como se salienta no Acórdão *Metropol*, *“59. As disposições que prevêm derrogações ao princípio do direito à dedução do IVA, que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação restrita.”*
- Quanto aos direitos conferidos aos particulares pelas normas do direito à dedução citamos o Caso *BP Soupergaz*, em conformidade com o qual estas normas *“33. ... indicam, com precisão, as modalidades de determinação da matéria colectável e, respectivamente, as condições de aquisição e o âmbito do direito à dedução. Não deixam aos Estados-Membros nenhuma margem de apreciação quanto à sua aplicação. Deste modo, preenchem os critérios referidos e conferem, por isso, aos particulares direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional para se oporem a uma regulamentação nacional incompatível com elas”.*
- Em conformidade com a jurisprudência que o TJUE consagrou às medidas fiscais relativas a prevenir e a lutar contra a fraude, o princípio da proporcionalidade exige que o sujeito passivo possa, nomeadamente, demonstrar a inexistência de fraude ou de abuso.
- Acórdão de 8 de janeiro de 2002, Caso *Metropol*, Proc.C-409/99, e Acórdão de 6 de julho de 1995, Caso *BP Soupergaz*, já cit.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do TJUE relativa ao exercício do direito à dedução:
- Como o TJUE salientou, na ausência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais regularizações em conformidade com as condições previstas na Diretiva IVA, o direito à dedução, uma vez constituído, permanece adquirido. As medidas que os EM têm a faculdade de adoptar, ao abrigo do artigo 273.º da Directiva IVA, para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, não devem, contudo, ir além do que é necessário para atingir tais objectivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA.
- Como o TJUE faz questão de recordar, a verificação da existência de uma prática abusiva está sujeita a duas condições. Por um lado, as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da Directiva IVA e da legislação nacional que a transpõe, devem ter por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições. Por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objectivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal. V., neste sentido, Acórdão Halifax e o., n.ºs 74 e 75.
- V., neste sentido, Acórdãos de 8 de Junho de 2000, Caso *Breitsohl*, Proc. C-400/98, n.º 41, e de 21 de fevereiro de 2006, Caso *Halifax e o.*, Proc. C-255/02, n.º 84. V. Acórdão de 2 de Outubro de 2010, Caso *Nidera*, Proc. C-385/09, n.º 49.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do TJUE relativa ao exercício do direito à dedução:
- No Caso *Alicja Sosnowska*, o TJUE veio uma vez mais precisar o entendimento jurisprudencial claro e assente deste Tribunal, salientando que, embora os EM disponham de uma certa margem de discricionariedade para fixar as regras de reembolso do IVA pago em excesso, essas regras não podem violar o princípio da neutralidade do sistema fiscal do IVA, fazendo recair sobre o contribuinte, no todo ou em parte, o encargo desse imposto. Como o TJUE notou, tais regras “[e]m especial, devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do seu crédito resultante do IVA pago em excesso, o que implica que o reembolso seja efectuado, num prazo razoável, através do pagamento em dinheiro ou de forma equivalente e que, em qualquer caso, o modo de reembolso escolhido não deve fazer correr nenhum risco financeiro ao contribuinte (v. acórdão Comissão/Itália, já referido, n.ºs 32 a 34).”
- Acórdão de 10 de Julho de 2008, Proc. C-25/07, n.º 17. Vide Caso *Comissão/Itália*, n.ºs 32 a 34 e Acórdãos de 10 de Julho de 2008, Caso *Sosnowska*, Proc. C-25/07, n.º 17 e de 12 de Maio de 2011, Caso *Enel*, Proc. C-107/10, n.ºs 33 e 64.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do TJUE relativa ao exercício do direito à dedução:
- Igualmente, em conformidade com o princípio da proporcionalidade, os EM devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objectivo prosseguido pelo direito interno, causem menos prejuízo aos objectivos e aos princípios decorrentes da legislação comunitária em causa, pelo que, embora seja legítimo que as medidas adoptadas pelos EM se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, não devem exceder o necessário a esse fim. Assim, não podem ser utilizadas por forma a porem sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA posto em prática pela legislação comunitária na matéria.
- Nesses termos o TJUE conclui que, “[a] este respeito, cabe observar que não é necessário, para atingir o objectivo prosseguido por uma legislação como a em causa nos processos principais, ou seja, garantir a cobrança das quantias devidas, que os juros sejam calculados a partir de uma data diferente daquela em que o saldo de IVA retido devia normalmente ser pago em conformidade com a Sexta Directiva e, portanto, que o princípio da proporcionalidade se opõe à aplicação dessa legislação.”

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Principal jurisprudência do TJUE relativa ao exercício do direito à dedução:
- Por último, note-se que no Caso *Enel*, o TJUE teceu considerações bastante interessantes sobre o mecanismo da compensação de créditos tributários.
- Acórdão do TJUE de 12 de Maio de 2011, Proc. C-107/10.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Estando em causa saber se o artigo 183.º da Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que o reembolso do IVA pago em excesso seja efectuado por compensação, o TJUE começou por observar que a compensação conduz à extinção total ou parcial de duas obrigações recíprocas, permitindo assim ao EM cumprir a sua obrigação de reembolso, concluindo que, à luz dos princípios assentes que regem as regras de reembolso do IVA por parte dos EM, não existem razões que se oponham, de uma maneira geral, a que o reembolso do IVA pago em excesso seja efectuado por compensação, na medida em que esta via leva à liquidação imediata do crédito do sujeito passivo sem que este seja exposto a um risco financeiro.
- Como notou, no caso concreto “[p]ortanto, o sujeito passivo não está apenas exposto a desvantagens pecuniárias, mas encontra-se também impossibilitado de prever a data a partir da qual pode dispor dos fundos correspondentes ao IVA pago em excesso, o que constitui um encargo acrescido para o referido sujeito passivo.”
- N.ºs 63 a 67.
- N.ºs 57 e 58.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **Caracterização jurídica do direito ao reembolso do IVA**
- A análise jurídica do direito ao reembolso do IVA insere-se na questão mais ampla do direito de crédito que o contribuinte tenha sobre o Estado pelo pagamento de impostos.
- Em nosso entendimento, o direito de crédito ao reembolso surge quando o imposto suportado pelo sujeito passivo nos bens e serviços que adquiriu para o exercício da respetiva actividade económica, excede o montante do imposto que liquidou quando realizou tal actividade, tendo este reconhecido este crédito na sua declaração.
- Com a factura nasce o direito à dedução (artigo 22.º). Mas, como vimos, o reembolso implica a existência de um excedente. Ora, apenas na declaração periódica se encontra, se for o caso, esse excedente. Consideramos que nasce nesse momento o direito ao reembolso do IVA suportado em excesso.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **Caracterização jurídica do direito ao reembolso do IVA**
- Quer os créditos presentes quer os créditos futuros são cedíveis. A cessão de créditos pode ter por objecto tanto créditos já exercitáveis, quer sejam a prazo, quer sejam condicionais, suspensiva ou resolutivamente, como créditos futuros, ainda não surgidos. Cf. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 2 de maio de 2013, Proc. 3/09.0TBFUN-H.L1-6.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **Caracterização jurídica do direito ao reembolso do IVA**
- No direito ao reembolso de IVA, na relação jurídica estabelecida entre o sujeito passivo e o Estado, é por demais evidente que é o sujeito passivo que figura como credor e o Estado como devedor, pelo que não estamos perante um crédito tributário no sentido do disposto nos artigos 29.º e 30.º da LGT.
- Os referidos artigos tratam ambos de situações em que o Estado figura como credor, estando em causa um crédito tributário sobre o qual a nossa legislação determina a regra geral da indisponibilidade. O mesmo não pode suceder quanto ao direito ao reembolso por parte do sujeito passivo em que está em causa o dever de o Estado reembolsar o excedente de imposto declarado pelo sujeito passivo na respectiva declaração, existente desde então como um direito sujeito à autorização do Estado.
- O conceito de crédito tributário pressupõe, naturalmente, uma relação jurídica em que o Estado figura como credor.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **Caracterização jurídica do direito ao reembolso do IVA**
- Tendo por base as premissas *supra* enunciadas e a *ratio legis* subjacente à consagração de tal princípio, facilmente se compreende que não fará sentido a sujeição do crédito do contribuinte sobre o Estado – como sucede com o direito ao reembolso de IVA – ao princípio da indisponibilidade. Contrariamente ao crédito tributário propriamente dito, os créditos que os contribuintes detenham sobre o Estado advenientes do direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto, não têm natureza pública, pois não visam a satisfação de quaisquer necessidades colectivas ou de fins de interesse público. Visam, antes, restituir ou reembolsar o contribuinte de imposto pago em excesso após os abatimentos respetivos. A sua natureza é privada, tanto mais que o exercício destes direitos constitui uma opção.
- Estamos, é certo, perante verdadeiros créditos do contribuinte, o que se alcança, desde logo, a partir do regime da compensação, estabelecida no artigo 89.º, n.º 1, do CPPT.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **Caracterização jurídica do direito ao reembolso do IVA**
- A cessão do direito ao reembolso de IVA foi já objecto de uma decisão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), em Acórdão de 19 de Novembro de 2009 (LOPES DO REGO), em que se discutiu se um determinado negócio reunia os elementos necessários à sua qualificação como uma cessão de créditos ao reembolso de IVA, tendo o Tribunal concluído pela não verificação destes elementos. De realçar que, neste Acórdão, o Tribunal nunca negou a possibilidade de cessão destes créditos, apenas concluiu que o acordo celebrado entre as partes da acção não consubstanciava uma cessão de créditos, por “*não estar minimamente objectivado e documentado qualquer fenómeno de transmissão da relação creditória da esfera jurídica da empresa declarada insolvente para o Banco R.*”. Ou seja, não se opôs à possibilidade da referida cessão em virtude da sua natureza de crédito do contribuinte sobre o Estado. Proc. 2250/06.7TVPRT:S1.
- Por considerar nem sequer existirem os elementos que objectivamente permitem concluir pela existência de cessão de créditos naquele negócio, o Tribunal nem sequer analisou as demais questões colocadas pelas partes a respeito de saber se os créditos eram presentes ou futuros.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- O regime do Código Civil admite com considerável amplitude a cessão de créditos. Nos termos do artigo 577.º, n.º 1, “*o credor pode ceder a terceiro uma parte ou a totalidade do crédito, independentemente do consentimento do devedor, contanto que a cessão não seja interdita por determinação da lei ou convenção das partes e o crédito não esteja, pela própria natureza da prestação, ligado à pessoa do credor*”. Esta amplitude com que o Código admite a cessão de créditos — que contrasta com o regime da assunção de dívidas (artigo 595.º), por exemplo — resulta do muito limitado — tendencialmente neutro — efeito que a transmissão tem sobre a posição do devedor. Existe uma modificação do lado aActivo da obrigação mas que mantém, no essencial, intocada a posição do devedor.
- Feito este enquadramento, importa sucessivamente: (i) verificar, do lado estritamente civil, se os requisitos da cessão estão preenchidos; (ii) testar, do lado jurídico-público, se há algum princípio ou interesse que seja atingido pela cessão.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

A cessão pode ter por objecto:

- Créditos presentes (já vencidos; a prazo, ainda por vencer; ou mesmo condicionais, suspensiva ou resolutivamente);
- Créditos ainda não existentes, ou créditos já existentes, mas a que o cedente ainda não tem direito, embora espere vir adquiri-los, mas tendo como base relações contratuais duradouras, já constituídas à data do contrato de cessão;
- Créditos que hão de provir de relações contratuais ainda não constituídas no momento em que a cessão é efetuada.
- Todos estes créditos futuros são cedíveis, desde que sejam determináveis, nos termos correspondentes aos requisitos exigíveis do objecto negocial, conforme decorre do artigo 280.º do CC. São, assim, múltiplas as possibilidades configuradas pela doutrina e pela jurisprudência quanto às modalidades de créditos incluídos na categoria de créditos futuros cedíveis:
- Os que vêm a surgir *pro rata temporis* (por ex., os créditos de rendas futuras no arrendamento);
- Aqueles cuja fonte ou tipo legal constitutivo ainda deve ser completado (por ex., o crédito às contraprestações em contrato de fornecimento sucessivo onde o montante da prestação ainda há de ser determinado, o crédito aos dividendos futuros no contrato de sociedade);
- Aqueles cujo fundamento só surge com o decurso do tempo.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- No caso não subsistem dúvidas na *identificação do objecto da cessão* ou quanto à susceptibilidade de *determinar com probabilidade a futura constituição do crédito*.
- Aliás:
- O devedor está claramente identificado (o Estado, através da sua Administração Fiscal);
- O objecto está também concretamente especificado, consistindo no crédito ao reembolso (seja no todo ou em parte) que resulte da consolidação feita na declaração periódica de IVA apresentada pelo contribuinte no período considerado;
- Apesar de só com a declaração o montante do crédito ficar definitivamente estabelecido, o mesmo é estimável no momento da cessão, operação facilitada, no caso, por um lado, pela natureza completa da isenção, e, por outro lado, pelo facto de o crédito decorrer de relações continuadas de fornecimento e relações continuadas de negócio com um conjunto predefinido de fornecedores ou clientes; existem, por outras palavras, relações já constituídas de cariz duradouro ou continuado, das quais decorrerá o crédito ao reembolso em montante previsível *ex ante*. Trata-se de uma das configurações típicas com que surge a cessão de créditos futuros. Assim, importa especialmente aferir se não só o crédito é concretamente identificado como o seu montante pode ser comprovado com base, nomeadamente, em dados históricos e nas projecções e relações de fornecimento e de compras já estabelecidas pelo sujeito passivo.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **Caracterização jurídica do direito ao reembolso do IVA**
- O crédito ao reembolso pode ser cedido nos termos gerais do Código Civil, com ou sem eficácia externa (consoante haja ou não notificação do devedor), ainda quando se configure como crédito meramente futuro, sujeito ao requisito da determinabilidade.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **Caracterização jurídica do direito ao reembolso do IVA**
- O crédito não tem natureza pessoal e não é, por isso, inseparável da pessoa do cedente-contribuinte: apenas as obrigações fiscais são intransmissíveis (*maxime* as obrigações declarativas) e não o crédito ao reembolso; o direito à dedução não se confunde com o crédito ao reembolso (mesmo quando o mesmo seja cedido só parcialmente, *v.g.*, no valor correspondente a determinada fatura que confere o direito à dedução): enquanto o primeiro permanece necessariamente na esfera do contribuinte, atenta a sua falta de autonomia no contexto da relação jus-tributária entre contribuinte e Estado (de tal maneira que só pelo contribuinte pode ser exercido e só com a declaração periódica se constitui), o crédito ao reembolso é separável da obrigação tributária.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **Caracterização jurídica do direito ao reembolso do IVA**
- *Se já houve declaração e pedido de reembolso no momento da cessão, nenhuma dificuldade existe: a AT tem de pagar a sujeito diferente do contribuinte, num momento em que já foi feito o encontro de contas próprio da declaração periódica.*
- *Se ainda não houve declaração, a situação só aparentemente é mais complicada. Por força das regras gerais, a transmissão do crédito ao reembolso só se opera quando o mesmo se constitui (veremos que com a declaração periódica apresentada pelo contribuinte, acompanhada de pedido de reembolso), o que significa que, até à declaração, a transmissão não opera; apesar de o negócio transmissivo ser anterior, a situação é materialmente equivalente à precedente, pois o crédito só passa a existir no momento em que são cumpridas as obrigações fiscais do contribuinte, de modo algum sendo atingida a relação deste com a Administração Fiscal.*
- Em ambos os casos a AT conserva o poder de não reconhecer o crédito e de, em caso de concessão indevida do reembolso, proceder à liquidação adicional, ficando o contribuinte obrigado a pagar o diferencial. Os planos de relacionamento *AT-contribuinte* e *cedente-cessionário* permanecem separados e a relação jurídico-fiscal mantém-se em todos os aspectos inalterada.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- O pedido de reembolso continua, em qualquer circunstância, a ser feito nos termos gerais e o poder de controlo público conserva-se também nos mesmos moldes, nomeadamente no que respeita aos requisitos expressos no artigo 3.º do CIVA. Tal significa — uma vez mais — que o reembolso *nunca* terá de ser feito pelo Estado em circunstâncias em que, não tendo havido cessão, pudesse ser recusado ao contribuinte. Por outro lado, continua a exigir-se facturas da titularidade do sujeito passivo (artigo 19.º, n.º 2, do CIVA), devendo o pedido ser instruído, em geral, com todos os elementos referidos no artigo 2.º do Despacho Normativo dos reembolsos.
- Na hipótese de deduções indevidas pelo contribuinte, a AT conserva, por outro lado, o direito de liquidação adicional do IVA.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- Aqui chegados, confirmamos que a posição substantiva do Estado e, bem assim, a posição operacional da AT, se mantêm intocadas em caso de cessão do crédito ao reembolso do IVA, de forma alguma sendo atingido o interesse público, independentemente do momento em que a transmissão opere.
- Apenas o pagamento — cumprimento de uma obrigação pecuniária destacável da relação tributária — passa a ter de ser feito a um terceiro, em virtude da transmissão do crédito desde que notificada. Nada justifica a invalidade da cessão ou a sua ineficácia perante a AT, uma vez apurado que nenhuma razão de direito comum existe que se oponha à cessão e que não se identifica qualquer interesse digno de proteção legal que conduza a semelhante ineficácia, o que ocorreria ao arrepio das regras gerais segundo as quais a cessão é eficaz perante o credor desde que lhe seja notificada. A qualidade pública do credor não lhe permite recusar o pagamento ao novo devedor desde que tenha havido notificação, a não ser que se identificasse alguma regra, princípio ou interesse público em sentido contrário, o que não sucede. Em suma, não há fundamento para sustentar a inaplicabilidade das regras gerais. Independentemente do momento em que a cessão produz os efeitos transmissivos do crédito, a relação jurídico-fiscal do contribuinte com o Estado, através da AT, não é atingida. Sendo notificada a cessão, a AT paga o crédito relativo ao reembolso a quem seja, no momento considerado, credor, sendo certo que a mudança deste nenhuma alteração implica na relação tributária de base. O crédito pecuniário é perfeitamente destacável e não há (nem poderia haver) uma cessão em bloco da posição fiscal do contribuinte.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **A cedibilidade do crédito de IVA noutros EM**
- A cessão do crédito relativo ao reembolso do IVA não é uma questão nova ou exclusiva do ordenamento jurídico português. Em Inglaterra, por exemplo, já uma sentença de 9 de Abril de 2008, do Court of Appeal, confirmou que não há qualquer proibição que exclua a cessão do crédito ao reembolso do IVA (*there is nothing statutory or otherwise to exclude the assignment of a VAT repayment claim under section 80 of the Value Added Tax Act 1994*).
- Na Alemanha, o § 46 (1) do AO (*Abgabeordnung*) admite a cessão das pretensões de reembolso de créditos tributários (*Ansprüche auf Erstattung von Steuern, Haftungsbeträgen, steuerlichen Nebensleistung und auf Steuervergütung können abgetreten, verpfändet und gepfändet werden*).

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **A cedibilidade do crédito de IVA noutros EM: o exemplo paradigmático italiano**
- A Cassazione italiana aceitou, na sentença 13027/2015, de 24 de Junho de 2015, a cessão do crédito de IVA que tinha sido feita em momento anterior à declaração da qual decorria o pedido de reembolso. A decisão incide sobre sentença da Commissione Tributaria Regionale della Lombardia de 19 de Maio de 2008, na qual se tinha considerado ineficaz a cessão perante a Administração Tributária e, por esse motivo, legítima a recusa de reembolso do IVA, precisamente em virtude da posterioridade do pedido de reembolso face à data da cessão. Tendo o contribuinte recorrido para a Cassazione com fundamento na validade e eficácia da cessão, fundando-se nas regras civis gerais, veio obter vencimento. O tribunal superior italiano afirmou a plena validade da cessão do crédito de IVA futuro, sublinhando como única condição necessária a existência de uma relação jurídica tributária, ainda que aleatória, da qual decorra o crédito cedido, e não já a apresentação anterior das declarações fiscais, as quais são exteriorizações de ciência e de juízo inidóneas a constituir a obrigação tributária. Aceitou-se que a eficácia da cessão não é meramente obrigacional antes se produz um efeito translativo do crédito, sendo oponível ao Estado no momento em que o crédito obtenha existência, ou seja, com a apresentação da declaração, com pedido de reembolso. A Administração Fiscal continuaria, nessa medida, a poder efectuar o normal controlo da declaração da qual emerge o crédito.
- A Cassazione sublinha que o crédito ao reembolso do IVA não constitui um crédito de natureza estritamente pessoal que seja insusceptível de transmissão e, bem assim, que não existe qualquer regra civil ou tributária aplicável que impeça a cessão: assim, não estamos perante um crédito incedível nos termos do art. 1260 do codice civile. Já quanto ao momento em que a cessão produz efeitos perante a Administração, este é incindivelmente conexo com a apresentação da declaração anual e o pedido de reembolso.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **A credibilidade do crédito de IVA noutros EM: o exemplo paradigmático italiano**
- Esta sentença surge como culminar de um processo evolutivo no sentido da ampliação dos limites da admissibilidade da cessão do crédito ao reembolso do IVA. Já antes, a sentença do Tribunal de Veneza (Sent. 436/2008, de 19 de Fevereiro) havia reconhecido a oponibilidade à Administração Tributária da cessão de um crédito de IVA cujo reembolso foi pedido com referência a um período inferior a um ano. O Tribunal sublinhou a inexistência de uma proibição normativa de cessão, que seria necessária para derogar o princípio geral da credibilidade dos créditos. Da sentença coube recurso para a Corte d'Appello que, por sentença de 2 de Outubro de 2013 (Sent. 2253/2014), deu razão ao contribuinte, equiparando a cessão do crédito trimestral à do crédito anual, a qual é expressamente admitida por previsão normativa. Também em sentença anterior (Sent. 12455, de 12 de Outubro de 2001), a Cassazione havia considerado que *"a cessão do crédito de IVA é pacificamente admitida no ordenamento a par da cessão de qualquer outro crédito"*.
- A Administração Tributária, na Circolare 6/E de 13 de Fevereiro de 2006, aceitou, por seu lado, expressamente a transmissão do crédito anual ainda que não do crédito trimestral, com base numa interpretação restritiva da norma do artigo 5.º, comma 4-ter, do DL 70/1998, de 14 de Março, que alude à cessão *"do crédito resultante da declaração anual"*. Antes da entrada em vigor de tal regime, a Circolare n. 223, de 28 de Outubro de 1988 admitia, porém, a cessão de todos os créditos de IVA, resposta esta que passa agora a ter de ser retomada por força da jurisprudência da Cassazione.

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **CONCLUSÕES:** não existindo impedimentos legais internos à possibilidade de cessão do direito ao reembolso do IVA, quer tratando-se de reembolsos actuais quer futuros, não poderá a Administração Fiscal opor-se à utilização de tal instrumento estando em causa créditos com comprovado carácter de regularidade e duradouros, dotados de estabilidade e confiança, sob pena de ofensa ao princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo o peso desse imposto ao incorrer num significativo encargo financeiro.

Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/ev3qzkc1d/streaming.html?locale=pt>

3.

Estrutura e mecânica dos IEC

Sérgio Vasques



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

3. Estrutura e mecânica dos IEC

Sérgio Vasques*

Apresentação *Power Point*

Vídeo

Apresentação *Power Point*



* Professor da Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

Noção

Impostos gerais sobre o consumo vs. impostos especiais de consumo

- Incidência objectiva e carácter selectivo
- Incidência subjectiva e carácter monofásico
- Base tributável e carácter específico

IEC harmonizados

- Álcool e bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos, tabacos manufacturados

IEC não harmonizados

- Automóveis, soft drinks, junk food, plásticos, pesticidas

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03, 11, 2017

Base Europeia

Directivas

O Pacote Scrivener, 1992

- Directiva Horizontal, Directivas-Estrutura e Directivas-Taxa

O Direito em Vigor

- Directiva Horizontal [Directiva nº2008/118]
- Álcool e bebidas alcoólicas [Directivas nº92/83 e 92/84]
- Produtos petrolíferos e energéticos [Directiva nº2003/96]
- Tabacos manufacturados [Directiva nº2011/64]

Jurisprudência do TJUE

- Harmonização negativa
- Harmonização positiva

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03, 11, 2017

Lei Nacional

Diplomas anos 90

Código dos IEC de 1999 [Decreto-Lei nº566/99]

Código dos IEC de 2010 [Decreto-Lei nº73/2010]

Direito circular: recorte técnico, fiscalidade convencional

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017



O Código dos IEC

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Estrutura e Técnica

Parte geral, parte especial, desequilíbrios, resquícios históricos, desenvolvimento futuro

Articulação com o direito europeu: interpretação, remissões

Articulação com o IVA: dupla tributação económica, procedimentos de liquidação

Articulação com o direito aduaneiro: linguagem comum, base de incidência, regimes suspensivos, especificidades

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

O Esquema da Suspensão

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Objecto [art.1]

- IABA: imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar
- ISP: imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos
- IT: imposto sobre o tabaco

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Âmbito de Aplicação Territorial [art.3]

- Território nacional
- Território da UE (TUE, art.52/TFUE, art.355)
- Território aduaneiro da União (CAU, art.4)
- Território IVA (Directiva IVA, art.6)
- Enclaves e exclaves

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Açores e Madeira

Taxas reduzidas

- Bebidas alcoólicas típicas: licores, aguardentes
- Produtos petrolíferos: adaptação geral, custos de transporte
- Cigarros de produção e consumo regional

Requisitos menos rigorosos para a constituição de entrepostos fiscais

Garantias para armazenagem reduzidas

Circulação em suspensão

A consignação da receita às Regiões (LFRA)

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Incidência Objectiva [art.5]

As regras do art.5

Álcool e bebidas alcoólicas

- Produtos tributáveis, alargamento progressivo
- Base tributável: grau/volume, taxas específicas (hl)

Produtos petrolíferos e energéticos

- Produtos tributáveis, alargamento progressivo
- Base tributável: quantidade/volume, taxas específicas (1000 litros @15°)
- Taxas sobre combustíveis em Portaria

Tabacos manufacturados

- Produtos tributáveis, alargamento progressivo
- Base tributável: quantidade/valor, taxas mistas nos cigarros

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Isenções [art.6]

Isenções funcionais, isenções próprias e isenções por reembolso

Isenções comuns

- Produtos destinados a expedição e exportação
- Missões diplomáticas
- Pequenas remessas e bagagem pessoal
- Provisões de bordo

Isenções específicas

- Produtos não destinados a consumo humano
- Produtos empregues no fabrico de outros produtos
- Benefícios fiscais: IABA, ISP, IT

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Incidência Subjectiva: Esquema Geral [art.4]

- Depositário autorizado
- Destinatário registado
- Declarantes, detentores, garantes, arrematantes, sujeitos que actuem em situação irregular

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Depositário Autorizado: Estatuto [art.22]

Direitos

- Receber, produzir, transformar, armazenar e expedir produtos tributáveis em regime de suspensão no exercício da sua profissão

Obrigações

- Prestar garantia de armazenagem e circulação
- Pagar o imposto no momento da introdução no consumo
- Obrigações contabilísticas e de registo

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Depositário Autorizado: Autorização [art.23/24]

O entreposto fiscal

- Recepção, produção, transformação, armazenagem e expedição de produtos tributáveis
- Regime de suspensão
- Noção funcional

Requisitos de idoneidade

- Actividade económica principal
- Não condenação em crime/contra-ordenação tributária [próprio/órgãos sociais]
- Situação fiscal regularizada [verificação oficiosa]

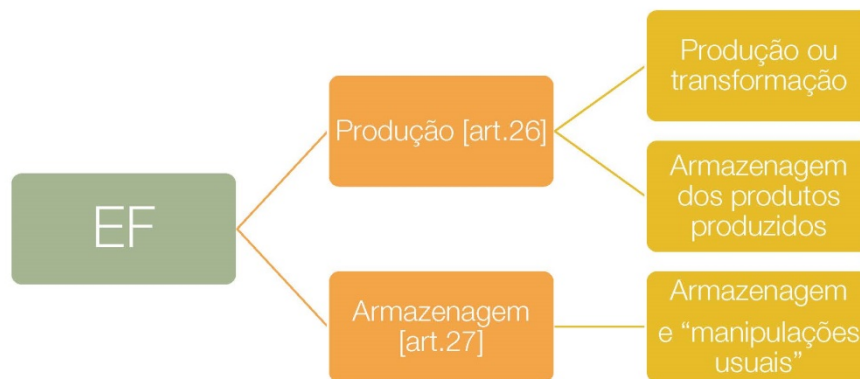
Requisitos económicos

- Requisitos específicos de cada imposto: art.84 [IABA] e art.98 [ISP]

Entrepostos de produção e entrepostos de armazenagem

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Tipos de Entrepostos



SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Destinatário Registado: Estatuto [art.28]

Direitos

- Receber produtos sujeitos a IEC que circulem em regime de suspensão, no exercício da sua profissão

Obrigações

- Prestar garantia de circulação
- Pagar o imposto no momento da introdução no consumo
- Obrigações contabilísticas e de registo

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Destinatário Registado: Autorização [art.29]

Requisitos de idoneidade

- Actividade económica principal: CAE principal
- Não condenação [próprio/órgãos sociais]
- Situação fiscal regularizada [verificação oficiosa]

Requisitos económicos

- Não exigência de espaço próprio

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Destinatário Registado Temporário [art.30]

Direitos

- Recepção ocasional de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão, fora do exercício de actividade profissional
- Registo na EAC, indicação do período de validade e quantidade dos produtos

Obrigações

- Prestar garantia de circulação
- Pagar o imposto no momento da introdução no consumo

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Expedidor Registrado [art.32]

Direitos

- Expedir produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão a partir do local da sua importação e na sequência da introdução em livre prática
- Exercício da sua profissão, despachantes oficiais

Obrigações

- Prestar garantia de circulação

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Revogação das Autorizações [art.33]

Revogação a pedido

Revogação oficiosa

- Inobservância reiterada das obrigações previstas no CIEC
- Falta de pagamento do imposto 30 dias após prazo de pagamento voluntário
- Não utilização do estatuto fiscal para os fins para que foi constituído
- Inactividade: concretização, casos de força maior, comunicação
- Enunciação exemplificativa, fundamentação, audição prévia, proporcionalidade

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Facto Gerador e Exigibilidade [art.7/8]

Facto gerador

- A noção de facto gerador
- Conceito de produção: o fabrico de produtos aptos ao consumo final, os casos da desnaturação e marcação
- Conceito de importação: a entrada dos produtos tributáveis no território IEC
- A prevalência dos regimes aduaneiros sobre o regime IEC: o art.6, nº2

Exigibilidade

- A noção de exigibilidade
- Introdução no consumo e verificação de perdas tributáveis

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Introdução Regular no Consumo

A noção de introdução no consumo, art.9

- A disponibilização para o consumo em mercado (*release for consumption*)
- O cumprimento de formalidades e a transformação dos “produtos” em “mercadorias”
- Relevo da introdução no consumo: momento e lugar da obrigação fiscal

Momento da introdução no consumo, art.9

- Depositários: saída do entreposto, natureza objectiva do conceito
- Destinatários: recepção dos bens em instalações próprias ou de terceiros, relatório de recepção

Suporte documental, art.10

- Declaração de introdução no consumo (DIC), suporte electrónico, dia útil seguinte
- Declaração aduaneira (DAU), na importação

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Introdução Irregular no Consumo [Art.9]

O que é a introdução “irregular” no consumo?

- Aproximação à introdução regular: momento e lugar da obrigação tributária
- Solidariedade

Introdução por quebra de isenção

- Isenções funcionais, isenção e desagravamento por reembolso: o reembolso inexigível

Introdução por verificação de perdas tributáveis

- Destruição física e alteração das qualidades, custo social e fraude fiscal
- Perdas na armazenagem: natureza dos produtos, IABA+ISP, art.48
- Perdas na circulação: natureza dos produtos, IABA+ISP, art.49
- Perdas por caso fortuito ou de força maior, negligência grave, comunicação, ónus, art.50
- Sujeito passivo: depositário ou garante, art.51

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Liquidação e Pagamento [art.11/12]

Liquidação administrativa

- Operações internas e intra-UE: DUC comunicado por via postal simples para o domicílio fiscal do sujeito passivo, até ao dia 20 de cada mês, respeitante às introduções do mês anterior
- Importação: remissão para a legislação aduaneira aplicável (CAU, art.77)

Caducidade

- Operações internas ou intra-UE: 4 anos, LGT
- Importação: 3 anos, Reforma Aduaneira + CAU

Pagamento

- Regra geral: pagamento até ao último dia do mês da liquidação
- Mora: proibição de introdução no consumo, salvo constituição de garantia e juros de mora
- 30 dias após termo prazo de pagamento: accionamento da garantia ou execução coerciva

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Circulação em Suspensão

Formalidades, art.36

- Emissão de documento administrativo electrónico (e-DA) através do EMCS
- Apresentação no máximo 7 dias antes da expedição
- Atribuição de código de referência administrativo

Início da circulação: saída de entreposto, art.37

Termo/apuramento da circulação, art.42/43

- Entrega do relatório de recepção
- Emissão do relatório de recepção até 5 dias após recepção
- Provas alternativas, art.45

Irregularidades, art.46

- Exigência do imposto ao garante, responsabilidade solidária, presunção do local de ocorrência
- Responsabilidade objectiva, proporcionalidade

SÉRGIO VASQUES | CEJ.03.11.2017

Garantias [art.53-59]

Forma das garantias: numerário, fiança bancária, seguro-caução

Validade: 1 ano em toda a UE

Garantias na armazenagem, art.54

- Depositário autorizado
- Valor 2% previsão média do imposto exigível ao mês pelos produtos a entrar em entreposto

Garantias na circulação, art.55

- Depositário autorizado ou expedidor registado + transportador
- Garantia isolada: total do imposto exigível pelos produtos em circulação
- Garantia global: 10% da média mensal do imposto exigível pelas operações de circulação
- Responsabilidade até emissão do relatório de recepção/relatório de exportação/certificação saída

Garantia do destinatário registado

SÉRGIO VASQUES | CEJ.03.11.2017

Circulação Fora de Suspensão

Produtos adquiridos para fins comerciais, art.60

- Emissão de e-DA, prestação de garantia e pagamento do imposto, comunicação da expedição

Produtos adquiridos para uso pessoal, art.61

- Franquia quando transportados pelo próprio

Compras à distância, art.62

- Designação de representante, garantia, pagamento, comunicação da expedição

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Circulação em Suspensão

Formalidades, art.36

- Emissão de documento administrativo electrónico (e-DA) através do EMCS
- Apresentação no máximo 7 dias antes da expedição
- Atribuição de código de referência administrativo

Início da circulação: saída de entreposto, art.37

Termo/apuramento da circulação, art.42/43

- Entrega do relatório de recepção
- Emissão do relatório de recepção até 5 dias após recepção
- Provas alternativas, art.45

Irregularidades, art.46

- Exigência do imposto ao garante, responsabilidade solidária, presunção do local de ocorrência
- Responsabilidade objectiva, proporcionalidade

SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

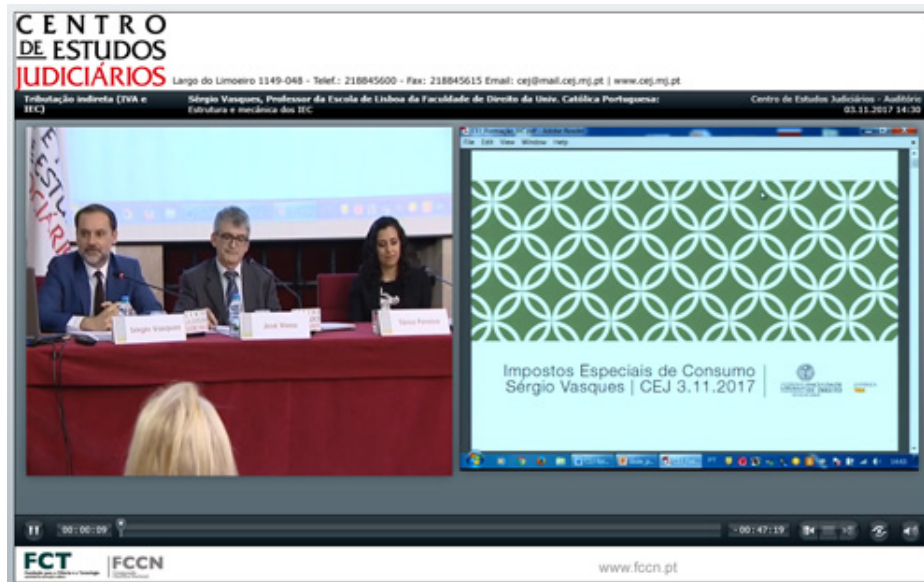


sergiovasques@ucp.pt



SÉRGIO VASQUES | CEJ 03.11.2017

Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/2cbl37zr9p/streaming.html?locale=pt>

4.

**Articulação entre o
Código dos IEC e o “novo”
Código Aduaneiro Europeu**

Tânia Carvalhais Pereira



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

4. Articulação entre o Código dos IEC e o “novo” Código Aduaneiro Europeu

Tânia Carvalhais Pereira*

Considerações iniciais

Introdução

I. Incidência territorial: territórios terceiros / territórios fiscais especiais

II. Incidência subjetiva nos impostos devidos pela importação

III. Delimitação do âmbito de incidência objetiva

IV. Regimes suspensivos

1. Regime (fiscal) suspensivo

2. Prevalência dos regimes aduaneiros suspensivos

V. Conceito de importação relevante para efeitos do CIEC

VI. Isenção de imposto na exportação

VII. Liquidação e cobrança do imposto

Vídeo

Considerações iniciais

O presente artigo, que tem por objeto a análise da articulação, nem sempre harmoniosa, entre o código nacional dos impostos especiais sobre o consumo e o Direito aduaneiro, uniformizado a nível europeu, procura responder ao desafio de passar para o papel a intervenção, com idêntico objeto, realizada na ação de formação contínua especializada de tributação indireta do CEJ, em 3 de novembro de 2017. É devida uma palavra de especial agradecimento à Dra. Margarida Reis, pelo honroso convite, ao Dr. Ricardo de Deus, pela partilha de conhecimentos, e à Dra. Deolinda Simões e à Dra. Ana Lemos, pela leitura crítica e sagaz do presente artigo, que em muito o beneficiou.

Introdução

Na sua génese, o projeto Europeu assumiu como objetivo central a criação de um verdadeiro mercado interno, como condição necessária para a garantia de uma paz duradoura. Para o efeito, propôs-se a supressão gradual das restrições ao comércio através de uma política comercial comum, da eliminação das barreiras alfandegárias entre Estados Membros e da harmonização da tributação indireta¹, em especial, no que releva para o presente artigo, dos impostos sobre determinados consumos especiais. A livre circulação de mercadorias no espaço da União Europeia poderia ser inteiramente frustrada se os Estados substituíssem direitos

* Docente da cadeira de impostos especiais sobre o consumo (IEC) no mestrado em Direito fiscal e da cadeira de fundamentos de IEC e tributação aduaneira na pós-graduação em fiscalidade da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa. Assistente da cadeira de Direito fiscal na licenciatura de Direito da mesma Faculdade. Investigadora do CEDIS da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa. Coordenadora do Departamento Jurídico do CAAD. Júri das provas da fase oral do concurso de ingresso do 4.º curso de formação de Magistrados para os Tribunais Administrativos e Fiscais. Coordenadora da Revista Arbitragem Tributária e das obras coletivas *The Portuguese Tax Arbitration Regime* e *Temas de Direito Aduaneiro*. Colaboradora dos CJT. Coautora do *Manual de Impostos Especiais de Consumo* e do *Guia da Arbitragem Tributária*. Distinguida pela *International Tax Review* como *Women in Tax Leaders* em 2015, 2016 e 2017 (tania.pereira.caad@gmail.com; 966155180).

¹ Cf. artigo 99.º do Tratado de Roma, que corresponde ao atual artigo 113.º do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia (TFUE).

aduaneiros por tributos internos nas operações intra-UE, que operassem em prejuízo dos produtos provenientes de outros Estados Membros, como fonte de receita sucedânea à que fora cedida em favor da União. A harmonização das legislações dos Estados Membros relativas aos impostos indiretos imposta desde o Tratado de Roma visava a garantia de uma concorrência sã, com características análogas às de um mercado interno.

No quadro da harmonização da tributação indireta devemos, todavia, distinguir os impostos especiais sobre o consumo (IEC) dos demais impostos indiretos, designadamente do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). O modo de funcionamento e o eixo em torno do qual gira a disciplina dos IEC distingue-os dos demais impostos indiretos, aproximando-os dos direitos aduaneiros. Com efeito, não será de estranhar que a harmonização positiva dos IEC tenha seguido uma lógica marcadamente aduaneira, patente no recurso a institutos típicos e experimentados no âmbito do Direito aduaneiro – como sejam os conceitos de regime suspensivo, entreposto², fazendas demoradas³, varejo⁴ ou introdução no consumo –, e nas remissões expressas e implícitas da Diretiva Horizontal⁵ e das Diretivas Verticais⁶ para a legislação aduaneira aplicável⁷.

A estrutura e mecânica própria dos IEC é igualmente condicionada pela prevalência dos regimes aduaneiros – nos casos de incidência de imposto sobre bens importados – e pela atribuição da respetiva gestão às estâncias aduaneiras, independentemente de o imposto incidir sobre bens importados, produzidos em território nacional ou expedidos de outro Estado Membro (operações intra-UE)⁸. A delimitação da incidência subjetiva na importação, da incidência objetiva, do facto gerador, do regime de liquidação, da cobrança, da caducidade ou o direito ao reembolso dos IEC não podem ser plenamente compreendidos sem que sejam delimitados o conceito de declarante, o mecanismo da classificação pautal, o apuramento dos regimes aduaneiros suspensivos e a distinção entre o momento relevante para o efeito de introdução de um bem em livre prática e consumo.

No presente artigo propõe-se, por isso, a análise da articulação entre o regime dos impostos especiais sobre o consumo vigentes em Portugal, que traduz o esforço de harmonização

² Por entreposto fiscal entende-se o local onde são produzidos, transformados, armazenados, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos a imposto em regime de suspensão (artigo 24.º, n.º 1, do Código).

³ Em Direito aduaneiro designam-se por “fazendas demoradas” as mercadorias que ultrapassam os prazos legais de armazenagem e que ainda não devam ser consideradas abandonadas. “Fazendas demoradas a favor do Estado” são as que se encontram há mais de seis meses em armazém de leilões, sem que o dono das mercadorias tenha solicitado o respetivo despacho aduaneiro (cf. ANTÓNIO BRIGAS AFONSO E MANUEL TEIXEIRA FERNANDES, *Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado e Atualizado*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2011, anotação ao artigo 87.º, p. 172).

⁴ Conceito próprio de Direito aduaneiro que significa, em termos simplistas, ações de fiscalização.

⁵ Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16 de dezembro.

⁶ Diretiva n.º 2003/96/CE, de 27 de outubro; Diretiva n.º 92/83/CEE, de 19 de outubro; Diretiva n.º 92/84/CEE, de 19 de outubro; e Diretiva n.º 2011/64/UE, de 21 de junho.

⁷ Sobre a legislação aduaneira aplicável cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “O contencioso aduaneiro”, Coleção Formação Contínua, Direito Fiscal Internacional e Europeu e contencioso aduaneiro 2016, E-book CEJ, junho de 2017, pp. 21-25, disponível em <file:///C:/Users/tcprm/Desktop/Artigo%20CEJ.pdf>; e NUNO VITORINO E JOÃO RICARDO CATARINO, *Código Aduaneiro da União*, Almedina, 2016. Cf. ainda Ofício Circulado n.º 15165/2013, de 1 de julho.

⁸ O mesmo não acontece, por exemplo, no caso do IVA, em que apenas a gestão do IVA devido pela importação é cometida às estâncias aduaneiras.

européia, e o “novo” código aduaneiro europeu (CAU)⁹, aprovado em 2013, mas cuja entrada em aplicação apenas teve lugar a 1 de maio de 2016, após a aprovação da respetiva regulamentação¹⁰. Pese embora a passagem de cerca de um ano sobre a entrada em aplicação do CAU, ainda não se conhece jurisprudência relevante que verse sobre o novo quadro normativo aduaneiro vigente na União Europeia. O esforço de simplificação, desmaterialização e racionalização, que deve ser reconhecido ao “novo” CAU no plano das soluções substantivas, entra em contraciclo com o grau de complexidade adicional da nova disciplina legal trazido pela duplicação dos regulamentos de aplicação – um regulamento de execução e um regulamento delegado – e pela aprovação de um regulamento de medidas transitórias, aplicáveis até 2020¹¹. Até à entrada em aplicação do CAU, a legislação aduaneira aplicável foi a prevista no Código Aduaneiro Comunitário (CAC)¹² e nas respetivas disposições de aplicação (DACAC), a que se fará referência no presente artigo, seja como termo de comparação ou por serem ainda aplicáveis aos processos pendentes.

A harmonização europeia dos impostos indiretos abrangeu o imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas (IABA), o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e o imposto sobre os tabacos manufacturados (IT), cuja transposição, a nível nacional foi operada pelo CIEC¹³. Em Portugal vigoram outros impostos indiretos que não se encontram harmonizados no quadro europeu, como sejam o imposto sobre veículos (ISV), objeto de diploma autónomo, e o designado *sugar tax* que passou, recentemente, a ser parcialmente regulado no CIEC¹⁴. O *sugar tax* é um tributo comum noutros Estados Membros, mas ainda não foi objeto de harmonização europeia.

O Direito europeu não obsta à introdução ou manutenção de impostos sobre determinados consumos especiais, como sejam as bebidas não alcoólicas açucaradas ou os bens com elevado teor de sal, para dar alguns exemplos. Em qualquer caso, essa tributação deve dirigir-se à prossecução de finalidades específicas e esses impostos devem ser conformes às normas do Direito europeu aplicáveis aos impostos especiais sobre o consumo e ao IVA, no que diz respeito à determinação da base tributável, liquidação, exigibilidade e controlo do imposto, regras essas que não incluem as relativas às isenções. “Admite-se, pois, a introdução de impostos extrafiscais, dirigidos por hipótese à proteção do ambiente e da saúde pública, à prossecução de objetivos económicos vários, ou a introdução de impostos consignados a entidades determinadas e que constituam seu meio próprio de financiamento. A luta contra a

⁹ Aprovado pelo Regulamento (UE) n.º 952/2013, do PE e do Conselho, de 9 de outubro. Sobre as principais alterações introduzidas pelo CAU cf. RICARDO DE DEUS, “O Direito Aduaneiro da União – O novo Código Aduaneiro da União”, Temas de Direito Aduaneiro, Coord. Tânia Carvalhais Pereira, Almedina 2014, pp.17-40.

¹⁰ Regulamento Delegado n.º 2015/2446, de 28 de julho (AD-CAU); Regulamento de Execução n.º 2015/2447, de 29 de dezembro (AE-CAU); e o Regulamento Delegado (UE) 2016/341 da Comissão, de 17 de dezembro de 2015.

¹¹ Cf. ainda a Decisão de Execução 2014/255/UE, de 11 de abril, que aprovou o Programa de Trabalho para o desenvolvimento e a implementação dos sistemas eletrónicos previstos no CAU.

¹² Aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho, de 12 de outubro.

¹³ Primeiro no CIEC de 1999 e atualmente no CIEC de 2010, que revogou o primeiro. O CIEC em vigor foi aprovado pelo Decreto-lei n.º 73/2010 de 21 de junho. Sobre as alterações introduzidas pelo CIEC de 2010 cf. RUI COLLAÇO, JORGE QUADROS E ALEXANDRE SIMÕES, “O Novo Código dos Impostos Especiais de Consumo”, Revista Alfândega n.º 69, pp. 34-38; TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA E MIGUEL AGRELLOS, “O regime geral do novo Código dos Impostos Especiais de Consumo: breve análise”, Fiscalidade n.º 43, 2011, e ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA E MANUEL TEIXEIRA FERNANDES, “O Novo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal 1, Ano IV 03-11, pp. 175-182.

¹⁴ Entre nós, a regulação do *sugar tax* é repartida entre o CIEC (artigos 87.º-A a 87.º-F), a Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, e o Ofício Circulado n.º 35.071, de 25 de janeiro de 2017.

obesidade infantil, a proteção do ambiente, da fauna e da flora, ou do património, têm sido invocados como fundamento de política legislativa para legitimar a criação de novos *accises*”¹⁵.

Numa primeira fase da construção europeia, a jurisprudência do TJUE dos anos 70 e 80¹⁶ contribuiu, de forma decisiva, para a harmonização dos IEC com os princípios subjacentes à criação de um mercado interno, permanecendo, todavia, dúvidas várias sobre a conformidade de regimes especiais de isenção e redução de taxas ou requisitos legais aplicáveis, por exemplo, no caso dos bens produzidos ou consumidos nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, e sobre a articulação entre o regime dos IEC e o Direito aduaneiro uniformizado a nível europeu, objeto central de reflexão no presente artigo.

I. Incidência territorial: territórios terceiros / territórios fiscais especiais

A delimitação do âmbito de aplicação territorial do CIEC está prevista no respetivo artigo 3.º. Para efeitos do CIEC, considera-se território nacional o território português, tal como este é definido pelo artigo 5.º da Constituição da República Portuguesa, ainda que se prevejam algumas especialidades de regime no que concerne aos bens produzidos, transacionados e/ou consumidos nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira¹⁷. Por sua vez, na definição do território da União Europeia, o CIEC, na esteira da Diretiva Horizontal de 2008, parte da delimitação prevista no artigo 355.º do TFUE, à qual subtrai diversos exclaves – espaços que integram o território da União Europeia (TAU), mas aos quais se não se aplica o regime harmonizado dos IEC, – somando-lhe outros enclaves – espaços alheios ao território da União Europeia aos quais, não obstante, se aplica esse regime. A opção normativa expressa na Diretiva Horizontal, e acolhida no CIEC, acaba por refletir uma delimitação própria e exclusiva do território fiscal relevante para efeitos dos IEC, distinto do TAU. A título de exemplo, as Ilhas Canárias integram o território aduaneiro¹⁸, mas não integram o território fiscal para efeitos dos impostos especiais sobre o consumo^{19e20}, sendo classificadas como um território terceiro para efeitos do CIEC e como um território fiscal especial para efeitos do CAU.

À entrada e à saída de produtos sujeitos a IEC provenientes ou destinados a um dos territórios terceiros previstos no artigo 3.º, n.º 3, do CIEC, que integram o TAU, mas aos quais não se aplica o regime harmonizado dos IEC, o Código manda aplicar, respetivamente, as

¹⁵ Cf. SÉRGIO VASQUES E TÂNIA CARVALHAIS, *Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, 2016, p. 221.

¹⁶ Cf., entre outros, os acórdãos do TJUE, *Comissão vs. Irlanda*, C-55-79, 27 de fevereiro de 1980; *Comissão vs. França*, C-168/78, de 27 de fevereiro de 1980. *Comissão vs. Itália*, C-169/78, de 27 fevereiro de 1980; *Comissão vs. Reino Unido*, C-170/78, de 12 de julho de 1983.

¹⁷ O CIEC, no uso da faculdade prevista nas diretivas europeias, concede um tratamento fiscal mais generoso às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira no que concerne às taxas a aplicar às bebidas alcoólicas típicas das regiões (artigos 77.º e 78.º). O CIEC prevê ainda uma redução das taxas do imposto sobre os produtos petrolíferos (artigos 94.º e 95.º) aplicáveis nas Regiões Autónomas, bem como das taxas que incidem sobre a pequena produção regional de tabacos manufaturados (artigos 105.º e 105.º-A). Nestas Regiões os requisitos para a abertura de entrepostos de armazenagem de álcool e bebidas alcoólicas também são menos rigorosos do que os aplicáveis no Continente (artigo 84.º). Esta opção normativa coloca questões sensíveis no confronto com os princípios da equivalência e da concorrência.

¹⁸ Cf. artigo 4.º, n.º 1, nono travessão do CAU.

¹⁹ Cf. artigo 3.º, n.º 3, alínea a), do CIEC.

²⁰ As Ilhas Canárias também não integram o território fiscal relevante para efeitos do IVA (cf. artigo 6.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva n.º 2006/112/CE).

formalidades estabelecidas pelas disposições aduaneiras para a entrada e a saída de produtos no TAU. Esta opção normativa coloca questões sensíveis ao nível da determinação do Direito aduaneiro aplicável, especialmente se tivermos em atenção o facto do TFUE proibir a imposição de barreiras alfandegárias nas fronteiras internas.

No considerando 13 do CAU, o legislador europeu entendeu que, em face do regime dos impostos indiretos em vigor, seria conveniente “introduzir no Código um quadro legal para a aplicação de determinadas disposições da legislação aduaneira ao comércio de mercadorias UE entre as partes do território aduaneiro a que são aplicáveis as disposições da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ou da Diretiva n.º 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo, e as partes desse território a que tais disposições não são aplicáveis, ou ao comércio entre as partes desse território a que tais disposições não são aplicáveis. Atendendo a que as mercadorias em causa são mercadorias-UE²¹ e atendendo à natureza fiscal das medidas em causa neste comércio intra-União, justifica-se a introdução de simplificações adequadas das formalidades aduaneiras a aplicar a essas mercadorias”. Em execução da opção normativa expressa no considerando, o artigo 1.º n.º 3 do CAU veio prever que “determinadas disposições da legislação aduaneira, incluindo as simplificações nela previstas, são aplicáveis ao comércio de mercadorias-UE entre as partes do território aduaneiro da União a que são aplicáveis as disposições da Diretiva n.º 2006/112/CE ou da Diretiva n.º 2008/118/CE e as partes desse território a que tais disposições não são aplicáveis, ou ao comércio entre as partes desse território a que tais disposições não são aplicáveis”. Este normativo foi regulamentado pelo Regulamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, da Comissão, de 28 de julho (AD-CAU), nos termos do qual se define como “território fiscal especial” uma parte do território aduaneiro da União onde não são aplicáveis as disposições da Diretiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ou da Diretiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro, relativa ao regime dos impostos especiais sobre o consumo²². Nos termos do artigo 114.º do AD-CAU, às mercadorias que circulem entre um território fiscal especial e uma outra parte do território aduaneiro da União que não seja um território fiscal especial serão aplicáveis as normas previstas no capítulo 2, “Chegada das mercadorias”, do Título IV, “Mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União” – artigos 115.º a 118.º -, assim como as normas previstas no artigo 134.º, que prevê regras específicas relativas às declarações aduaneiras no comércio com territórios fiscais especiais, e no artigo 152.º, relativa a formalidades e controlos aduaneiros. À entrada e à saída de produtos sujeitos a IEC provenientes ou destinados a um dos territórios fiscais especiais serão aplicáveis as normas aduaneiras que regulam a sujeição das mercadorias a um regime aduaneiro²³, assim como as

²¹ Por mercadorias-UE entendem-se as mercadorias abrangidas por uma das seguintes categorias previstas no n.º 23 do artigo 5.º do CAU: a) mercadorias inteiramente obtidas no território aduaneiro da União, sem incorporação de mercadorias importadas de países ou territórios que não façam parte do território aduaneiro da União; b) mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União a partir de países ou territórios que não façam parte desse território e introduzidas em livre prática; c) mercadorias obtidas ou produzidas no território aduaneiro da União, quer exclusivamente a partir das mercadorias a que se refere a alínea b), quer a partir das mercadorias a que se referem as alíneas a) e b).

²² Cf. artigo 35.º n.º 1, do AD-CAU.

²³ Cf. Capítulo 2 do Título V do CAU.

normas que disciplinam a saída e cessão das mercadorias²⁴. No artigo 188.º do AD-CAU foi igualmente previsto que as mercadorias-UE que circulem de um território fiscal especial para outra parte do território aduaneiro da União, que não seja um território fiscal especial, e se essa circulação terminar num local situado fora do Estado Membro em que as mercadorias-UE entraram nessa parte do território aduaneiro da União, devem circular ao abrigo do regime de trânsito interno²⁵ da União, o que constitui uma alteração importante do CAU.

Até 1 de maio de 2016, as DACAC²⁶ determinavam a obrigatoriedade de aplicação do regime de trânsito interno sempre que estivesse em causa a circulação de mercadorias-UE entre um território fiscal especial e outra parte do TAU, que não fosse um território fiscal especial, ou entre dois territórios fiscais especiais. Com o CAU, e por força do seu artigo 1.º, n.º 3, a Comissão quis limitar a obrigatoriedade da aplicação do regime de trânsito interno apenas às situações onde o legislador da Diretiva IVA já determinava essa obrigatoriedade²⁷. A redação intrincada do artigo 188.º do AD-CAU justifica o recurso a um exemplo. Com efeito, nos termos do mesmo normativo legal, o recurso ao regime de trânsito interno será obrigatório na circulação de mercadorias-UE expedidas, por exemplo, das Canárias para Madrid, mas que chegam à Europa continental por Lisboa e sejam, subsequentemente, expedidas para Madrid por via terrestre. Partindo da letra do AD-CAU: “[s]e as mercadorias-UE circularem de um território fiscal especial (*Canárias*) para outra parte do território aduaneiro da União, que não seja um território fiscal especial (*Madrid*), e essa circulação terminar (*Madrid*) num local situado fora do Estado-Membro em que as mercadorias-UE entraram nessa parte do território aduaneiro da União (*Lisboa*), as referidas mercadorias-UE devem circular ao abrigo do regime de trânsito interno da União previsto no artigo 227.º do Código”. Fora dos casos previstos no n.º 1 do artigo 188.º do AD-CAU, a utilização do regime de trânsito interno é, desde 1 de maio de 2016, meramente facultativa. Com efeito, se no nosso exemplo, o destino final das mercadorias fosse um operador económico sediado em Portugal, a utilização do regime de trânsito interno não seria obrigatória. Do mesmo modo, se as mercadorias fossem expedidas diretamente das Canárias para Madrid, também não seria obrigatória a utilização do regime de trânsito interno, e se se tratasse do percurso inverso, por exemplo, envio das mercadorias de Portugal para as Canárias, diretamente, ou via Madrid, a utilização do regime de trânsito interno também seria sempre facultativa.

O regime de trânsito interno escapava à “categorização” do artigo 84.º do CAC, não sendo qualificado como um regime suspensivo ou económico²⁸. O CAU regula o regime de trânsito nos artigos 227.º e seguintes, em termos conceptualmente idênticos aos previstos no artigo 163.º do CAC.

²⁴ Cf. Capítulos 3 e 4 do Título V e Capítulos 2 e 3 do Título VIII do CAU e Capítulos 2 e 3 do Título do AD-CAU.

²⁵ O regime de trânsito interno da União está previsto no artigo 227.º e seguintes do CAU.

²⁶ Artigo 311.º das DACAC.

²⁷ Cf. artigo 276.º da Diretiva IVA.

²⁸ Cf. artigo 163.º do CAC. A título de exemplo cf. ainda o acórdão do TCA-S proc. 87/04, de 29 de março de 2005. Este regime será o mais adequado, por exemplo, na circulação de mercadorias entre a Grécia ou Malta e Itália através dos territórios da Turquia ou das Repúblicas da Ex-Jugoslávia.

II. Incidência subjetiva nos impostos devidos pela importação

A delimitação da incidência subjetiva dos IEC incidentes sobre os bens importados é feita por referência ao conceito de “declarante”. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC será considerado como sujeito passivo do imposto “a pessoa que declare os produtos ou por conta da qual estes sejam declarados, no momento e em caso de importação”. O CIEC não oferece uma definição legal de declarante que, uma vez mais, terá de ser encontrada no quadro do Direito aduaneiro aplicável.

O artigo 5.º, n.º 15, do CAU define declarante como “a pessoa que entrega uma declaração aduaneira, uma declaração de depósito temporário, uma declaração sumária de entrada (...) em nome próprio, ou a pessoa em cujo nome é entregue essa declaração”. A declaração aduaneira é “o ato pelo qual uma pessoa manifesta, na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria determinado regime aduaneiro, indicando, se for caso disso, os procedimentos específicos a aplicar” (artigo 5.º, n.º 12, do CAU). Por sua vez, a declaração sumária de entrada é “o ato pelo qual uma pessoa informa as autoridades aduaneiras, na forma e segundo as modalidades prescritas, e dentro de um prazo específico, da introdução das mercadorias no território aduaneiro da União” (artigo 5.º, n.º 9, do CAU). O conceito de declarante é, por isso, indiferente à propriedade das mercadorias importadas e a um eventual direito de regresso. Regra geral, a declaração aduaneira deve ser apresentada pela pessoa responsável pela introdução das mercadorias no TAU, ou em nome de quem essa introdução é realizada, que poderá ser o transportador, o importador, o destinatário, ou outra pessoa em cujo nome ou por conta de quem o transportador atue (artigos 127.º a 140.º do CAU).

No quadro da relação jurídica aduaneira, o declarante é o devedor dos direitos que se mostrem devidos (artigo 77.º, n.º 3, do CAU). De referir, ainda, que em caso de representação indireta²⁹ será igualmente considerada como devedora a pessoa por conta de quem é feita a declaração aduaneira (artigo 77.º, n.º 2, do CAU). E por representante aduaneiro o artigo 5.º, n.º 6, do CAU entende “qualquer pessoa designada por outra pessoa para executar junto das autoridades aduaneiras os atos e as formalidades exigidos pela legislação aduaneira”. A representação aduaneira está regulada nos artigos 18.º a 21.º do CAU e pode ser direta ou indireta. A representação será direta no caso em que o representante aduaneiro age em nome, e por conta de outrem, e indireta no caso em que o representante age em nome próprio, mas por conta de outrem. Os representantes aduaneiros devem ser identificados na declaração aduaneira por um código próprio em função do tipo de representação em causa. Uma das novidades do CAU foi a revogação da possibilidade de os Estados Membros atribuírem, em exclusivo, a uma classe profissional uma das modalidades de representação, o que coloca sérias dúvidas sobre a conformidade do Estatuto da Ordem dos Despachantes Oficiais nacional³⁰, quando define os atos próprios dos despachantes, com o artigo 18.º, n.º 3, do CAU.

²⁹ Cf. Ofício-Circulado n.º 15477/2016, de 30 de abril, e artigos 426.º e seguintes da Reforma Aduaneira.

³⁰ Aprovado pela Lei n.º 112/2015, de 27 de agosto.

A dívida aduaneira é constituída no momento da aceitação da declaração aduaneira de introdução em livre prática ou da declaração de importação temporária com isenção/franquia parcial de direitos³¹. Caso existam vários devedores do montante dos direitos de importação ou de exportação devidos pela mesma dívida aduaneira, o artigo 84.º do CAU determina que todos os devedores ficam solidariamente obrigados ao pagamento do montante em dívida.

III. Delimitação do âmbito de incidência objetiva

A delimitação do âmbito de incidência objetiva é um dos elementos essenciais dos impostos que o CIEC, no respetivo artigo 5.º, se limita a remeter para a aplicação dos critérios estabelecidos na Nomenclatura Combinada (NC). Em termos necessariamente simplistas, a classificação pautal de uma mercadoria consiste na determinação, segundo as regras em vigor, da posição da NC, ou da subposição de uma outra nomenclatura obtida a partir desta, e da subposição de qualquer outra nomenclatura que utilize a nomenclatura do sistema harmonizado, total ou parcialmente, ou acrescentando-lhe eventualmente subdivisões e que seja estabelecida por disposições europeias específicas, tendo em vista a aplicação de medidas não pautais, no âmbito das trocas de mercadorias³². No espaço aduaneiro da União Europeia, a classificação pautal deve obedecer às regras de classificação das pautas aduaneiras europeias, a saber: a Pauta Aduaneira Comum (PAC), pauta externa aplicada aos produtos importados na União Europeia, e a *Tarif intégré de l'Union européenne* (TARIC), que compreende as medidas aplicadas às mercadorias importadas e exportadas pela União Europeia.

A PAC, prevista no artigo 56.º do CAU e desenvolvida no Regulamento n.º 2.658/87, de 23 de julho, estabeleceu a NC aplicável na União, que assenta largamente no sistema harmonizado (SH), instituído por meio da Convenção internacional celebrada em Bruxelas, a 14 de junho de 1983, e do seu Protocolo de alteração, de 24 de junho de 1986. A adesão ao SH foi aprovada, em nome da então Comunidade Económica Europeia, por meio da Decisão n.º 87/369/CEE, de 7 de abril de 1987, fazendo parte do acervo europeu.³³ O SH constitui, assim, a nomenclatura aduaneira utilizada internacionalmente como um sistema padronizado de codificação e classificação de bens importados ou exportados, desenvolvida no âmbito da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), que conta atualmente com 182 Estados parte, entre os quais Portugal, membro fundador.³⁴ Este SH proporciona uma linguagem internacional comum na classificação das mercadorias, prevenindo divergências legais e interpretativas, sem prejuízo da opção por um grau de desagregação superior pelos Estados parte.

³¹ Sobre a constituição da dívida aduaneira cf. JOSÉ ANTÓNIO DE JESUS DOS ANJOS, “Constituição da dívida aduaneira na importação os factos constitutivos, o momento, o devedor e o local”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coord. Tânia Carvalhais Pereira, Almedina, 2014, pp. 125-140.

³² Sobre a classificação pautal cf. GLÓRIA TEIXEIRA, “How To Classify Goods Under The Eu’s Common Customs Tariff”, *Tax Notes International*, Volume 56, number 10, 2009.

³³ O anexo deste regulamento é alterado anualmente, tendo sido efetuada a última atualização pelo Regulamento de Execução n.º 1357/2013.

³⁴ No que respeita à articulação entre o SH e a NC, veja-se o Acórdão TJUE, *Lukoyl*, C-330/13, 12 de junho de 2014. O SH é atualizado e modernizado de cinco em cinco anos, sendo a última alteração em 2017.

A classificação pautal de mercadorias, e em especial de mercadorias inovadoras, não é uma ciência exata, pelo que, em última instância, caberá ao Tribunal de Justiça (TJUE) superar as divergências interpretativas ao nível da classificação pautal, preferencialmente pela via do reenvio prejudicial. No quadro normativo em vigor, o reenvio prejudicial para o TJUE apenas será obrigatório para os tribunais superiores, que decidem em última instância, ou seja, de cujas decisões não cabe recurso ordinário, exceto quando seja de aplicar a chamada “doutrina do ato claro”³⁵. O mesmo será dizer que o reenvio não será obrigatório quando já exista jurisprudência sobre a matéria em apreço ou quando o modo de interpretar a regra de Direito europeu em causa seja considerado inequívoco. Os juízes dos tribunais de primeira instância, de cujas decisões ainda cabe recurso ordinário, não estão, por isso, obrigados a realizar o reenvio, ainda que alguma das partes o requeira. Em qualquer caso, por se tratar da interpretação de normas de Direito europeu, estando em causa a respetiva aplicação uniforme na União, e excetuando os casos em que já exista jurisprudência clara e inequívoca do TJUE, seria de todo o interesse que os tribunais de primeira instância optassem por suspender a instância e realizar o reenvio prejudicial. Este procedimento está conforme aos princípios gerais do Direito europeu e constitui um instrumento importante na garantia da correta aplicação dos dispositivos legais numa fase mais precoce, que pode contribuir, designadamente, para a contenção do potencial de litigiosidade associado à matéria em apreço. Este desiderato será ainda melhor conseguido quando todas as decisões de todos tribunais forem efetivamente publicadas.

Nas recomendações à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais relativas à apresentação de processos prejudiciais, publicadas pelas instâncias europeias em 6 de novembro de 2012³⁶, ficou claro que o “reenvio prejudicial é um mecanismo fundamental do direito da União Europeia, que tem por finalidade fornecer aos órgãos jurisdicionais dos Estados Membros o meio de assegurar uma interpretação e uma aplicação uniformes deste direito em toda a União”. De referir, todavia, que o TJUE se pronuncia apenas sobre os elementos constitutivos do processo de reenvio prejudicial sobre os quais é instado, cabendo à jurisdição nacional o julgamento da questão principal. O TJUE já esclareceu que, quando é chamado a conhecer de um pedido prejudicial em matéria de classificação pautal, a sua função consiste mais em esclarecer o órgão jurisdicional nacional sobre os critérios cuja aplicação lhe permitirá classificar corretamente os produtos em causa na NC, do que em fazer ele próprio essa classificação³⁷. Cabe assim ao órgão jurisdicional de reenvio proceder à classificação dos produtos em causa, à luz das respostas que lhe tenham sido dadas pelo TJUE.³⁸ O critério decisivo para a classificação pautal das mercadorias deve ter por referência as respetivas características e propriedades objetivas, tal como definidas na posição da NC e nas notas de secções/capítulos aplicáveis.³⁹ Nos acórdãos da década de 70, o TJUE socorria-se do conceito de “características físicas” como critério decisivo para a classificação de mercadorias; este critério acabou por evoluir para o conceito de “características objetivas”, ainda que possam coincidir.

³⁵ Cf. acórdão do TJUE Cilfit C-283/81, de 6 de outubro de 1982, e acórdão do STA proc. n.º 588/13.6TVPR.T.P1.S1, de 17 de março de 2016.

³⁶ Jornal Oficial da União Europeia, C-338/1.

³⁷ Vejam-se os acórdãos TJUE, *Digitalnet*, C-320/11, de 22 de novembro de 2012 e apensos.

³⁸ Vejam-se os acórdãos TJUE, *Lohmann e Medi Bayreuth*, C-260/00 a C-263/00, de 7 de novembro de 2002.

³⁹ Vejam-se os acórdãos TJUE *British Sky e Peace*, C-288/09 e C-289/09, de 14 de abril de 2011.

Como já se referiu, a incidência objetiva dos IEC é fixada, regra geral, por remissão para os códigos com que a NC ordena e classifica as mercadorias, acrescentando-se depois características ulteriores para melhor precisar os produtos sujeitos a imposto. A incidência objetiva dos IEC não é, pois, inteiramente concretizada pelo Código dos IEC, exigindo a permanente articulação com textos vários de Direito internacional e europeu. E porque sabemos valer no Direito fiscal um princípio de tipicidade, depreender-se-ia que, falhando a subsunção de um produto nos códigos NC de que se servem os IEC, logo está excluída a respetiva tributação. Difícil será a articulação entre o princípio da tipicidade e a lógica aduaneira de que nenhuma mercadoria deve ficar por classificar, aplicando-se, em última instância, a classificação na posição correspondente a artigos semelhantes, por analogia. Classificada uma mercadoria para efeitos aduaneiros, a coerência do sistema impõe que tal classificação seja igualmente aceite para efeitos dos IEC.

Do mesmo modo que servem ao recorte da incidência objetiva do imposto, os códigos da NC são empregues também no recorte das perdas tributáveis, na definição das isenções objetivas, na fixação das taxas do imposto. A exceção a esta técnica legal está na tributação dos tabacos manufaturados e na tributação do álcool etílico, em que a incidência do imposto é traçada pela descrição das características físicas do produto tributado, dispensando a referência à Nomenclatura⁴⁰. Nesta matéria dever-se-á ainda fazer a prevenção de que, estando a NC em permanente alteração, a incidência do imposto deve sempre concretizar-se fazendo uso dos códigos em vigor ao momento em que os textos legais entraram em aplicação⁴¹.

Ainda como nota geral, é importante fixar que os IEC incidem, em princípio, sobre produtos acabados, por referência ao respetivo processo produtivo. Para se evitarem equívocos, deve referir-se que quando o CIEC prevê a tributação de produtos intermédios, no artigo 66.º n.º 2 alínea f), não tem por referência produtos numa fase “intermédia” do processo de fabrico, mas produtos acabados abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206. Nesta categoria de produtos intermédios enquadram-se, designadamente, o vinho do Porto e os moscatéis de Favaios e Setúbal. E é assim porque estas *accises* têm por fito tributar produtos aptos ao consumo humano, uma vez que apenas nesse caso se gera, verdadeiramente, o custo social que estes impostos visam compensar. E é assim também por razões de ordem prática, porque o acompanhamento de matérias-primas ou produtos semi-acabados ao longo da cadeia produtiva mostrar-se-ia muito mais difícil e oneroso para as autoridades fiscais do que a tributação do produto final. A opção normativa pela tributação de produtos acabados, aptos ao consumo humano, justifica ainda que um produto que se torne supervenientemente impróprio para consumo ou seja reempregue em processo de fabrico de outro produto não tributado seja excluído do âmbito de incidência ou isento, uma isenção concretizada, em regra, como recurso ao mecanismo do reembolso. Será o caso, por exemplo, da eletricidade utilizada para produzir eletricidade, e para manter a capacidade de produzir eletricidade, isenta de IEC nos termos do n.º 2 do artigo 89.º do CIEC, ou do tabaco desnatado utilizado

⁴⁰ Vejam-se os artigos 101º e 66º, nº 2, alínea g), do Código dos IEC.

⁴¹ Cf. a NC de 2017 no site do INE, disponível em

https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=277194194&PUBLICACOESmodo=2.

para fins industriais, hortícolas, testes científicos ou ensaios, isento de imposto nos termos do artigo 102.º do CIEC.

A nível interno, a Pauta de Serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)⁴², que intergra a PAC e a TARIC e a que acrescem medidas de âmbito nacional, como sejam os impostos indiretos – IVA e IEC –, é o instrumento essencial para uma correta classificação das mercadorias. Em termos práticos, é atribuído um código numérico às mercadorias em que os primeiros seis dígitos correspondem aos capítulos, subcapítulos e suposições do SH, sendo comuns a todos os Estados Membros da OMA. Do sexto ao décimo quarto dígitos estamos no âmbito de desagregações relevantes no quadro da União Aduaneira e, daí em diante, a classificação releva apenas para efeitos internos.

Dígitos:

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 ...

- 1, 2 – capítulo SH
 - 1,2,3,4 – posição SH
 - 1,2,3,4,5,6 – subposição SH
 - 7,8 – subposição NC
 - 9,10 – subposição TARIC
 - 11,12,13,14 – códigos adicionais TARIC
 - 15, 16, 17, ... 24 – pauta de serviços
- } PAC

A título de exemplo, o artigo 87.º-A do CIEC prevê a incidência de imposto sobre as “bebidas destinadas ao consumo humano, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes, abrangidas pelo código NC 2202”. Ou seja, bens que se integram no Capítulo 22 “bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres”, que correspondem a “águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sumos de fruta ou de produtos hortícolas, da posição 2009”. Nas notas ao capítulo é explicitado que na «aceção da posição 2202, consideram-se “bebidas não alcoólicas” as bebidas cujo teor alcoólico em volume não exceda 0,5 % vol.», determinado à temperatura de 20 graus centígrados. Com efeito, as bebidas não alcoólicas, previstas no artigo 87.º-A, n.º 1, alínea a) do CIEC, cujo teor de açúcar ou outros edulcorantes adicionados seja igual ou superior a 80 gramas por litro são tributadas à taxa de 16,69 euros, por hectolitro, e para as bebidas não alcoólicas cujo teor de açúcar ou outros edulcorantes adicionados seja inferior a 80 gramas por litro a taxa é de 8,22 euros, por hectolitro. Em termos práticos este regime significa que uma lata de refrigerante de 25 centilitros que contenha 27 gramas de açúcar é qualificada na NC 2202, como bebida não alcoólica com 108 gramas de açúcar por litro (logo superior a 80 gramas/litro), sendo-lhe aplicável a taxa de 16,69 euros por hectolitro⁴³, o que para os 25 centilitros representa 0,042 euros por lata.

⁴² Cf. <http://pauta.dgaiec.min-financas.pt/nomenclaturas/Importacao/>

⁴³ Cf. Artigo 87.º-C do CIEC, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2018.

Em matéria aduaneira, sempre que o operador económico tem dúvidas fundadas sobre a correta classificação de determinado produto pode solicitar, junto da entidade competente do Estado Membro em causa, uma informação pautal vinculativa (IPV)⁴⁴.

A instrução da AT publicada em 14 de dezembro de 2017 identifica a sucessão da base legal aplicável desde a entrada em vigor do CAC, de que se dá nota por serem ainda aplicáveis aos processos pendentes. O sistema europeu de IPV “entrou em vigor em 1991, com a publicação dos Regulamentos (CEE) n.º 1715/90, do Conselho e 3796/90 da Comissão. Por força do Regulamento (CEE) n.º 2674/92 da Comissão, as IPV emitidas num Estado Membro passaram a ser obrigatoriamente aceites em todos os outros⁴⁵. Desde 1 de janeiro de 1994, o sistema das IPV foi regido pelos artigos 11.º e 12.º do CAC e pelos artigos 5.º a 14.º das DACAC. O Regulamento (UE) n.º 952/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro, regula a matéria relativa às decisões IPV nos artigos 22.º, 33.º e 34. O Regulamento de Execução (UE) 2015/2447, da Comissão, de 24 de novembro (...) regula a matéria relativa às decisões IPV nos artigos 16.º, 17.º e 20.º a 23.º. O Regulamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, da Comissão, de 28 de julho de 2015 (...) regula a matéria relativa às decisões IPV no artigo 20.º. O Regulamento Delegado (UE) 2016/341, da Comissão, de 17 de dezembro de 2015, regula a matéria relativa às decisões IPV no artigo 4.º”. Em nenhum dos normativo acima referidos se prevê a emissão de IPV no caso em que as dúvidas relativas à classificação pautal de mercadorias relevem para o efeito dos IEC, nem tal seria exigível, uma vez que o objeto de regulamentação não é extensível a estes impostos. A aplicabilidade do regime aduaneiro das IPV em matéria de IEC encontra fundamento na equivalência, se não igualdade, de matérias e na remissão expressa de regime prevista no artigo 5.º, n.º 2, do CIEC. As IPV emitidas em matéria aduaneira relevam, igualmente, em sede de IEC e podem constituir importantes subsídios hermenêuticos no quadro do regime de IVA sobre a importação e a transmissão intra-UE de bens.

IV. Regimes suspensivos

1. Regime (fiscal) suspensivo

Como se referiu, o modo de funcionamento e o eixo em torno do qual gira a disciplina dos IEC distingue-os dos demais impostos indiretos, aproximando-os dos direitos aduaneiros. E o eixo em torno do qual gira a disciplina dos IEC está no regime de suspensão do imposto, cuja aplicação no espaço europeu contribuiu para a efetivação do mercado interno. Logo que o álcool, as bebidas alcoólicas, os produtos petrolíferos e energéticos ou os tabacos são produzidos ou importados para a União Europeia o imposto considera-se devido. Não custa ver, porém, que o adiantamento ao Estado do imposto sobre produtos ainda não

⁴⁴ Sobre o regime das IPV cf. JOÃO TABORDA DA GAMA, “Informação pautal vinculativa (IPV) e informação vinculativa em matéria de origem (IVO)”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Coord. Tânia Carvalhais Pereira, Almedina 2014, pp. 227-260.

⁴⁵ Para o efeito de operacionalização deste mecanismo foi criada uma base de dados europeia de IPV, que poderá ser consultada em http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/ebti/ebti_home.jsp?Lang=pt. Sobre esta matéria cf. ainda os acórdãos do TJUE *Sony Logistics C-153/10*, de 7 de abril de 2011, e *Ac. Schenker SAI C-199/09*, de 2 de dezembro de 2010.

transacionados, e de impostos tão gravosos como os IEC, representaria para os operadores económicos um encargo insuportável, por não terem estes então certeza quanto à possibilidade de os repercutir para o revendedor ou o para consumidor final. A isto acresce que a opção de exigir o imposto logo no momento da produção ou da importação não corresponderia à opção pela tributação no destino, regra que se tem por essencial no funcionamento do mercado interno europeu. Ora, é precisamente para aproximar o imposto do momento e local do consumo que, ainda que se considere nascida a obrigação tributária assim que os produtos sujeitos a IEC são produzidos ou importados, se admite que estes circulem na União Europeia sem que o valor do imposto seja imediatamente cobrado, só sendo exigido o imposto no momento em que os mesmos são introduzidos no consumo. Entre o primeiro momento – o da verificação do facto gerador do imposto –, e este último – o da sua exigibilidade –, o imposto diz-se suspenso. O regime de suspensão do imposto constitui, assim, nas palavras do Supremo Tribunal Administrativo, “uma vantagem para o [produtor e o] vendedor de produtos sujeitos a IEC, permitindo o pagamento do imposto apenas quando a mercadoria entra no consumo”, quando já estão em condições de repercutir o encargo económico do imposto no consumidor final^{46e47}.

O CIEC oferece uma definição de regime suspensivo no respetivo artigo 21.º n.º 2, prevendo que se deve entender por “«regime de suspensão do imposto» o regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, em que é suspensa a cobrança dos referidos impostos”. O mesmo será dizer que, ainda que haja coincidência entre a verificação do facto gerador, o procedimento ou regime aduaneiro suspensivo “suspende” a aplicabilidade do regime fiscal. Em termos práticos, as mercadorias importadas tributadas em sede de IEC apenas podem ser sujeitas a um regime fiscal suspensivo após o apuramento do regime aduaneiro a que tenham sido sujeitas. A compreensão dos regimes aduaneiros, dos seus efeitos e do respetivo apuramento torna-se, por isso, essencial para a aplicação do regime dos IEC incidentes sobre os bens importados.

2. Prevalência dos regimes aduaneiros suspensivos

A delimitação do facto gerador do imposto prevista no artigo 7.º do CIEC reitera que o regime fiscal suspensivo só é aplicável quando os produtos importados deixem de estar sujeitos a um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, sem que o defina ou delimite. E até 1 de maio de 2016 o CAC⁴⁸ elencava os regimes aduaneiros, qualificando-os, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 84.º, em regimes aduaneiros “suspensivos” e/ou “económicos”, consoante os efeitos e finalidades que lhe estavam associados⁴⁹. Assim, enquanto os primeiros se definiam pelo efeito “suspensivo dos direitos”, os segundos caracterizavam-se pela

⁴⁶ Cf. SÉRGIO VASQUES E TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *Impostos Especiais de Consumo*, 2016, p. 165.

⁴⁷ Cf. acórdão STA, proc. n.º 25339, 8 de março de 2007.

⁴⁸ Aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho, de 12 de outubro.

⁴⁹ Para mais desenvolvimento sobre os regimes aduaneiros no CAC e no CAU cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Introdução aos regimes aduaneiros”, *Temas de Direito Aduaneiro*, Almedina 2014, pp. 41-83.

prossecução de determinados objetivos económicos⁵⁰. Esta “categorização legal”, aparentemente estanque, não estava, todavia, isenta de dificuldades, uma vez que, se por um lado, a grande maioria dos regimes aduaneiros económicos também permitiam a “suspensão dos direitos”, característica definidora dos regimes suspensivos, por outro, as características que permitiam agrupar os regimes nesta categoria iam além da mera “suspensão de direitos”⁵¹, “suspendendo” igualmente a aplicação de encargos de efeito equivalente⁵² e de medidas de política comercial. A própria qualificação de algumas (sub) modalidades de regimes como suspensivos ou económicos deparava-se com sérias dificuldades de enquadramento conceptual, em face da disciplina legal aplicável. Para Raposo Medeiros “a amplitude da noção de regime económico aduaneiro é mais lata do que a de regime suspensivo, porquanto se liberta da visão fiscalista de certo pendor protecionista, para cobrir todos os regimes que tenham um conteúdo nitidamente ligado ao fluxo de mercadorias (...). Pondo o acento tónico na finalidade, fácil é constatar que os regimes económicos estão ao serviço de atividades consideradas fundamentais, com estatutos diferentes, de tipo operacional, que se repercutem na possibilidade de competitividade, com efeitos na balança comercial”⁵³.

Com as ressalvas acima referidas, e nos termos do artigo 84.º do CAC, qualificavam-se como suspensivos os regimes de:

- (i) Trânsito externo,
- (ii) Entrepasto aduaneiro,
- (iii) Aperfeiçoamento ativo sob a forma de sistema suspensivo,
- (iv) Transformação sob controlo aduaneiro e
- (v) Importação temporária com isenção ou fraquia total de direitos. Por regimes aduaneiros económicos entendiam-se os regimes de:
 - i. Entrepasto aduaneiro,
 - ii. Aperfeiçoamento ativo,
 - iii. Transformação sob controlo aduaneiro,
 - iv. Importação temporária e
 - v. Aperfeiçoamento passivo.

Assim, e em termos simplistas, partindo do elenco previsto no n.º 16 do artigo 4.º do CAC, diria que os regimes aduaneiros de introdução em livre prática, aperfeiçoamento ativo sob a forma

⁵⁰ Como sejam o incentivo à realização de certas operações na Europa, a promoção das exportações, o não prejuízo da competitividade económica dos operadores europeus, para dar apenas alguns exemplos.

⁵¹ Cf. art. 4.º n.º 10.º, art. 91.º n.º 1, art. 98.º n.º 1, art. 114.º n.º 1, art. 130.º e art. 137.º, todos do CAC.

⁵² No mesmo sentido NUNO ALEIXO, PEDRO ROCHA E RICARDO DE DEUS, *Código Aduaneiro Comunitário Anotado e Comentado*, Rei dos Livros, 2007, p. 514. O que entender por “encargos de efeito equivalente” foi objeto de apreciação pelo TJUE em várias ocasiões, tendo fixado jurisprudência no sentido de se entender por encargo de efeito equivalente qualquer “encargo pecuniário, ainda que mínimo, unilateralmente imposto, independentemente da sua designação e da sua técnica, e que incide sobre as mercadorias nacionais ou estrangeiras pelo facto de atravessarem a fronteira, quando não é um direito aduaneiro propriamente dito constitui um encargo de efeito equivalente, na aceção do artigo 23.º CE (v. acórdãos de 9 de novembro de 1983, Comissão/Dinamarca, 158/82, Recueil, p. 3573, n.º 18; Legros e o., já referido, n.º 13; de 22 de junho de 1994, Deutsches Milch-Kontor, C-426/92, Colect., p. I-2757, n.º 50; de 14 de setembro de 1995, Simitzi, C-485/93 e C-486/93, Colect., p. I-2655, n.º 15, e de 17 de setembro de 1997, UCAL, C-347/95, Colect., p. I-4911, n.º 18)” (cfr. ponto 20 do acórdão do TJUE, processo C- 72/03, de 9 de setembro de 2004)».

⁵³ EDUARDO RAPOSO MEDEIROS, *O Direito Aduaneiro sua Vertente Internacional*, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Lisboa, 1985, pp. 165-166.

de sistema de draubaque e de trânsito interno escapavam à categorização acima referida, e que, no extremo oposto, os regimes de entreposto aduaneiro, transformação sob controlo aduaneiro e importação temporária com isenção total de direitos participam de ambas as categorias. Já o regime de trânsito externo apenas poderia ser qualificado como um regime suspensivo, enquanto o regime de aperfeiçoamento passivo apenas deveria ser qualificado como um regime aduaneiro económico.

A qualificação dos regimes aduaneiros no CAC importava consequências várias ao nível da definição do regime aplicável, designadamente para o efeito de determinação da titularidade do regime ou do respetivo apuramento, da subordinação à emissão de uma autorização das autoridades aduaneiras e da obrigatoriedade de prestação de garantia^{54e55}. O artigo 89.º do CAC previa uma regra específica de apuramento de uma “nova categoria” dos regimes que designa por “económicos suspensivos”. Por regimes económicos suspensivos entendiam-se os regimes qualificados, simultaneamente, como regimes aduaneiros económicos e como regimes suspensivos⁵⁶. Neste caso, o regime apenas seria apurado quando as mercadorias a ele sujeitas ou, eventualmente, aos produtos compensadores ou transformados obtidos sob esse regime, fosse atribuído um novo destino aduaneiro⁵⁷.

Em termos esquemáticos, os regimes aduaneiros previstos no CAC eram os seguintes:

1. Introdução em livre prática (que corresponde à importação definitiva)
2. Exportação (definitiva)
3. Trânsito
 - 3.1. Interno ou
 - 3.2. Externo (regime suspensivo)
4. Entreposto aduaneiro (regime suspensivo)
5. Aperfeiçoamento ativo
 - 5.1. Sob a forma de sistema suspensivo (regime suspensivo)
 - 5.2. Sob a forma de draubaque
6. Transformação sob controlo aduaneiro (regime suspensivo)
7. Importação temporária
 - 7.1. Com isenção/franquia total (regime suspensivo)
 - 7.2. Com isenção/franquia parcial
8. Aperfeiçoamento passivo (regime suspensivo)

O CAU, que revogou o CAC com efeitos a partir de 1 de maio de 2016, não qualifica os regimes aduaneiros como suspensivos e/ou económicos, o que pode colocar questões sensíveis ao

⁵⁴ Cf. artigo 88.º do CAC.

⁵⁵ Cf. artigo 87.º do CAC.

⁵⁶ A saber, entreposto aduaneiro, importação temporária, transformação sob controlo aduaneiro e aperfeiçoamento ativo sob a forma de sistema suspensivo.

⁵⁷ Cf. artigo 89.º, n.º 1, do CAC. Os destinos aduaneiros previstos no CAC eram os seguintes:

- (i) Sujeição de uma mercadoria a um regime aduaneiro;
- (ii) Colocação numa zona franca ou num entreposto franco;
- (iii) Reexportação do território aduaneiro da Comunidade;
- (iv) Inutilização; ou
- (v) Abandono à fazenda pública (artigo 4.º, n.º 15, do CAC).

nível da delimitação dos regimes aduaneiros relevantes para o efeito de suspensão da aplicação do regime dos IEC, com todas as consequências práticas que lhe estão inerentes. O legislador europeu deixou expresso, no CAU, a intenção de modernização e racionalização das regras aplicáveis à sujeição das mercadorias a um regime aduaneiro, de forma a “simplificar a escolha do regime correto por parte do operador, evitar erros e reduzir o número de cobranças após a autorização de saída e de reembolsos”⁵⁸. Para o efeito, os regimes aduaneiros deveriam ser fundidos ou alinhados e reduzidos aos que fossem economicamente justificados, tendo em vista fomentar a competitividade das empresas. Superada a desarmonia terminológica e jurídico-institucional com o Tratado de Lisboa e feitas as alterações sistemáticas e terminológicas tidas por adequadas, conclui-se que o CAU não apresenta inovações substanciais no que respeita à delimitação dos regimes aduaneiros quando comparado com as soluções normativas previstas no CAC. Nos termos conjugados dos artigos 5.º n.º 16 e 210.º, o CAU apenas prevê três regimes aduaneiros, mas que acaba, posteriormente, por desagregar os regimes especiais em sub-regimes aduaneiros equivalentes aos que eram previstos no CAC.

Os regimes aduaneiros previstos no CAU são os seguintes: introdução em livre prática⁵⁹; regimes especiais⁶⁰; e exportação⁶¹. Os regimes especiais subdividem-se, todavia, em

- (i) Trânsito;
- (ii) Armazenagem;
- (iii) Utilização específica; e
- (iv) Aperfeiçoamento.

Por sua vez, o regime de trânsito pode assumir duas modalidades, interno e externo, em termos equiparados aos previstos no CAC. O regime de armazenagem integra duas modalidades, entreposto aduaneiro e zonas francas.

Por sua vez, o regime de utilização específica subdivide-se em importação temporária e destino especial, e o regime de aperfeiçoamento divide-se em ativo e passivo. Em termos esquemáticos, os regimes aduaneiros previstos no CAU são os seguintes:

1. Introdução em livre prática (artigos 29.º do TFUE e 155.º a 202.º do CAU)
2. Exportação (artigos 269.º a 270.º do CAU)
3. Regimes especiais
 - 3.1. Trânsito (artigos 210.º a 236.º do CAU)
 - 3.1.1. Interno
 - 3.1.2. Externo
 - 3.2. Armazenamento (artigos 237.º a 239.º do CAU)
 - 3.2.1. Entreposto aduaneiro
 - 3.2.2. Zonas francas

⁵⁸ Considerando 43 do CAU.

⁵⁹ Cf. artigos 251.º a 257.º do CAU.

⁶⁰ Cf. artigos 258.º a 325.º do CAU.

⁶¹ Cf. artigos 336.º a 340.º do CAU.

3.3. Utilização específica (artigos 250.º a 254.º do CAU)

3.3.1. Importação temporária

3.3.1.1 Com franquias total

3.3.1.2. Com franquias parciais

3.3.2. Destino especial

3.4. Aperfeiçoamento (artigos 255.º a 262.º do CAU)

3.4.1. Ativo

3.4.2. Passivo

O CAU procedeu a uma “re-arrumação” dos regimes ao abrigo de grandes categorias, continuando a prever, praticamente, o mesmo número de regimes, ou “sub-regimes”. Com efeito, pode concluir-se que os regimes suspensivos previstos no CAC continuam a dever qualificar-se como tal no CAU, ainda que este não o faça expressamente. As zonas francas eram qualificadas como um destino aduaneiro no CAC, passando no CAU a integrar os regimes aduaneiros. As principais alterações neste âmbito operaram ao nível do regime de aperfeiçoamento ativo, qualificado no CAU como uma espécie do género “regimes especiais”. Uma vez que no CAU a intenção de reexportação deixou de ser prevista como um requisito necessário, o regime de aperfeiçoamento ativo suspensivo passou a incorporar o regime de transformação sob controlo aduaneiro. A modalidade de regime de aperfeiçoamento ativo sob a forma de draubaque foi igualmente revogada pelo CAU, atento na sua escassa relevância prática. O “novo” regime de aperfeiçoamento ativo único passou, ainda, a abranger a inutilização dos bens a pedido do operador económico, que o CAC qualificava como destino aduaneiro. Será ainda de salientar a ‘transformação’ do destino especial, previsto no CAC como uma ‘modalidade’ do regime aduaneiro de introdução em livre prática, num regime aduaneiro especial de utilização específica; uma opção normativa que encontra fundamento no facto de a utilização do mesmo estar sujeita a uma autorização das autoridades aduaneiras, em moldes análogos aos da autorização para utilizar um regime aduaneiro económico na terminologia do CAC.

Como já anteriormente se defendeu, a “relevância prática, em termos de regime, desta nova categorização não resulta, ainda, evidente do CAU. A classificação dos regimes como suspensivos e/ou aduaneiros económicos prevista no CAC apresentava não só a vantagem de um maior lastro histórico e reconhecimento internacional, como gozava de maior potencial autoexplicativo, tendo por referência o efeito suspensivo dos direitos ou pondo o acento tónico na respetiva finalidade económica”⁶².

O apuramento dos regimes especiais é regido pelo disposto no artigo 215.º do CAU e regulamentado pelo AD-CAU⁶³. Regra geral, um regime especial é apurado quando as mercadorias a ele sujeitas ou os produtos transformados forem sujeitos a outro regime aduaneiro, tiverem sido retirados do território aduaneiro da União, tiverem sido inutilizados sem deixar resíduos ou forem abandonados a favor do Estado.

⁶² TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Introdução aos regimes aduaneiros”, Temas de Direito Aduaneiro, Almedina, 2014, pp. 41-83.

⁶³ Artigos 174.º, 217.º, 237.º, 264.º, 265.º, 322.º e 324.º.

V. Conceito de importação relevante para efeitos do CIEC

Constitui facto gerador dos IEC a produção, a entrada no território nacional quando provenientes de outro Estado Membro e a importação de bens sujeitos a imposto. Assim prescreve o artigo 7.º, n.º 1, do CIEC, que define o que entende por “produção”, mas não delimita o conceito de importação. Contrariamente ao Código do IVA⁶⁴, o CIEC não oferece uma definição legal de “importação”, remetendo, ainda que implicitamente, para a legislação aduaneira aplicável.

No âmbito do Direito aduaneiro devemos distinguir entre importação definitiva, que corresponde à introdução em livre prática das mercadorias, e importação temporária, que pode assumir uma de duas modalidades – importação temporária com franquias total ou parcial de direitos. Na importação temporária com franquias total de direitos estamos perante um regime aduaneiro suspensivo, enquanto no caso da importação temporária com franquias parcial há lugar à constituição de dívida aduaneira e, conseqüentemente dos impostos indiretos que se mostrarem devidos, designadamente os IEC.

O CIEC refere-se, por diversas vezes, ao regime aduaneiro de introdução em livre prática, seja na delimitação do estatuto do expedidor registado (artigo 31.º, n.º 1), seja na determinação do momento relevante para o termo inicial da expedição (artigo 37.º, n.º 1). A introdução em livre prática é o regime aduaneiro por excelência, permitindo a introdução das mercadorias no circuito comercial europeu. O conceito de introdução em livre prática é de tal forma relevante que o legislador europeu resolveu delimitá-lo, desde logo, no artigo 10.º do Tratado de Roma, que corresponde ao atual artigo 29.º do TFUE. Nos termos do normativo em apreço, consideram-se em livre prática num Estado Membro os produtos provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente exigíveis nesse Estado Membro. Com a introdução em livre prática é conferido o estatuto aduaneiro de mercadoria-UE a uma mercadoria com origem num país terceiro, determinando, por regra, o fim da fiscalização aduaneira dessa mercadoria. Tudo se passa, desde a introdução em livre prática, como se de uma mercadoria-UE se tratasse, com as prerrogativas que lhe estão associadas.

A opção pelo regime de introdução em livre prática implica a apresentação de uma declaração aduaneira, assim como a aplicação das medidas de política comercial que se mostrem devidas, o cumprimento das demais formalidades previstas para a importação de mercadorias, bem como a aplicação dos direitos de importação previstos na PAC, tendo em consideração a classificação pautal, a origem e o valor das mercadorias. Com efeito, a constituição da relação jurídica dos direitos aduaneiros não se basta com a simples entrada das mercadorias no território aduaneiro da União, sendo igualmente necessária a aceitação da declaração aduaneira de introdução das mercadorias em livre prática pela autoridade aduaneira. Regra geral, a declaração aduaneira de introdução em livre prática deve ser apresentada por via

⁶⁴ Sobre o conceito de importação relevante para o efeito do IVA, cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Introdução ao IVA na importação”, Cadernos IVA 2014, Coord. S. Vasques, Almedina 2014, pp. 489-530.

eletrónica, apenas podendo ser apresentada por outra via nos casos previstos no CAU⁶⁵. A aceitação da declaração será, então, o momento relevante para a constituição da dívida aduaneira e, conseqüentemente, da dívida de IVA e de IEC⁶⁶. Apurado o regime de introdução em livre prática, as mercadorias em causa adquirem o estatuto de mercadoria-UE e podem ser imediatamente sujeitas ao regime (fiscal) de suspensão ou introduzidas no consumo para efeitos dos IEC.

Na eventualidade de não ter sido apresentada uma declaração aduaneira, estando em causa a introdução irregular das mercadorias no TAU, pode colocar-se a questão de saber qual o local e o momento relevantes para a constituição da dívida aduaneira e de imposto. A título de exemplo, no acórdão *Dansk Transport or Logistik C-230/08*, de 29 de abril de 2010, estava em causa a tentativa de introdução irregular de cigarros no TAU. Neste caso as autoridades aduaneiras exigiram aos transportadores, titulares das cadernetas TIR emitidas ao abrigo da Convenção Aduaneira relativa ao transporte internacional de mercadorias⁶⁷, o pagamento dos direitos aduaneiros, dos IEC e do IVA sobre os cigarros apreendidos em situação de contrabando. A mercadoria foi apreendida e confiscada pelas estâncias aduaneiras de entrada na União, aquando da tentativa de introdução irregular no TAU, e foi posteriormente destruída pelas autoridades competentes. Neste caso o TJUE considerou que não havia constituição de dívida aduaneira, nem de IEC, se as mercadorias tivessem sido retidas no momento da sua introdução no TAU, na zona em que se encontrava a primeira estância aduaneira situada na fronteira externa, e se tivessem sido simultânea ou posteriormente destruídas pelas referidas autoridades aduaneiras competentes, sem terem saído da sua posse. O mesmo será dizer que, nesse caso, não haveria importação definitiva para efeitos dos IEC, porque não havia sido verificado o primeiro pressuposto para a constituição da relação jurídica aduaneira – a transposição da fronteira externa da União. *A contrario*, se as mercadorias tivessem sido apreendidas após a sua introdução irregular no TAU, ou seja, a partir do momento em que saíram da zona em que se encontrava a primeira estância aduaneira situada no interior do referido território, e simultânea ou posteriormente destruídas pelas mencionadas autoridades, haveria lugar à constituição de dívida aduaneira e, por conseguinte, de imposto – IEC e IVA.⁶⁸ Na eventualidade de não ser possível determinar, com exatidão, o momento em que ocorreu a introdução em livre prática e consumo dos bens sujeitos a IEC, o momento a considerar para efeitos de exigibilidade do imposto é o da constatação dessa introdução pela autoridade aduaneira do Estado Membro em que foi constatada.

VI. Isenção de imposto na exportação

⁶⁵ Cf. artigos 6.º n.º 3, alínea a), 158.º n.º 2 e 278.º do CAU e artigos 135.º e 138.º do AD-CAU. De notar, ainda, a regra transitória prevista no artigo 14.º do Regulamento de Medidas Transitórias.

⁶⁶ Cf., no mesmo sentido, ANTÓNIO BRIGAS AFONSO, “Noções gerais de direito Aduaneiro”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 422, julho-dezembro de 2008, pp. 43-99, cf. pp. 52-54, e JORGE COSTA SANTOS, “Subsídios para o estudo da relação jurídica de imposto aduaneiro”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 161, Lisboa, 1989, pp. 9-27, e em sentido oposto PEDRO ROMANO MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal*, 10.ª Ed., Almedina, 2003.

⁶⁷ *Jornal Oficial*, L 252, de 14 de setembro de 1078, p. 2. Cf. artigo 163.º do AE-CAU e artigo 189.º do AD-CAU.

⁶⁸ Sobre a constituição de dívida aduaneira cf. ainda os acórdãos do TJUE *Harry Winston C-273/12*, de 11 de julho de 2013 e *American Tobacco C-435/03*, de 14 de julho de 2005.

Nos termos do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, os produtos sujeitos a IEC estão deles isentos sempre que se destinem a ser exportados. Tal como no caso da importação, o CIEC não oferece um conceito de exportação, que deverá ser procurado no quadro da legislação aduaneira aplicável. Com efeito, por exportação entende-se a saída, a título definitivo, de um bem do TAU, formalizada através da apresentação de uma declaração aduaneira. O procedimento de certificação de saída das declarações aduaneiras de exportação constitui, por isso, uma das principais fases do procedimento de exportação das mercadorias, cuja inobservância importa a constituição de dívida aduaneira e, conseqüentemente, de IEC e de IVA⁶⁹. No mesmo sentido veja-se o acórdão do STA, proferido no processo n.º 0305/08, de 19 de novembro de 2008, ao esclarecer que as operações de exportação deverão ser comprovadas através dos documentos alfandegários e que a sua falta determinava a obrigação da liquidação do imposto.

No caso dos IEC, a isenção na exportação opera através do mecanismo do reembolso previsto no artigo 18.º do CIEC, o que pressupõe a observância cumulativa dos requisitos legais. De entre os requisitos a observar destacam-se a obrigatoriedade de o pedido de reembolso ser mencionado na respetiva declaração aduaneira de exportação e a prova da saída efetiva do TAU ser efetuada mediante a certificação de saída⁷⁰, nos termos da legislação aduaneira aplicável. No mesmo sentido, em relação ao IVA, Catarina Rivotti refere que “no caso das operações efetuadas com países terceiros, o Código do IVA é claro ao determinar que apenas poderão gozar da isenção de IVA prevista para as exportações, as que sejam devidamente comprovadas, mediante apresentação dos “documentos alfandegários apropriados”. Mais entende a autora que, ainda que o conceito de “documentos alfandegários apropriados” se possa afigurar vago e indeterminado, encontra-se esclarecido que esse conceito tem correspondência ao exemplar 3 do Documento Único (DAU) devidamente certificado pelas autoridades do Estado-Membro da saída da União. O exemplar 3 do DAU válido para efeitos aduaneiros e fiscais tem de estar devidamente certificado pela Alfândega onde foi efetuado o despacho, na medida em que essa certificação pressupõe que a referida Alfândega confirmou que a mercadoria efetivamente saiu do TAU⁷¹. Em qualquer caso, compete ao operador económico comprovar a efetiva saída dos bens do TAU e assegurar que o exemplar modelo 3 do DAU se encontrava preenchido com elementos necessários para estabelecer uma correspondência com as faturas emitidas, sob pena de não ser possível estabelecer correspondência entre as mercadorias mencionadas no documento.

O CIEC apenas admite como prova alternativa ao relatório de exportação ou à certificação de saída, nos termos do artigo 48.º, a confirmação pelas autoridades aduaneiras de exportação de que os produtos saíram efetivamente do território da União⁷². Na prática, tal confirmação de saída pelas autoridades aduaneiras competentes será de difícil obtenção sempre que as

⁶⁹ Cf. artigos 14.º e 28.º do CIVA e as decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.º 742/2014-T, n.º 17/2015-T, e n.º 88/2017-T. Sobre a arbitrabilidade do IVA e dos impostos especiais sobre o consumo devidos pela exportação irregular cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Arbitrabilidade do IVA na importação”, Cadernos IVA 2015, Coord. S. Vasques, Almedina 2015, pp. 449 e seguintes

⁷⁰ Cf. Circular n.º 90/2007, de 16 de novembro.

⁷¹ Cf. CATARINA RIVOTTI, “O Iva na Exportação”, Cadernos IVA 2013, Almedina, pp. 87-88; decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 20/2017-T e Vinculação Informativa proferida no âmbito do processo n.º 3092, com despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 24 de maio de 2012.

⁷² A certificação de saída está regulamentada no AE-CAU, artigos 334.º e seguintes.

mesmas não estejam em condições de certificar a saída das mercadorias em causa. Nas situações em que a estância aduaneira de saída não coincida com a estância aduaneira de exportação (junto da qual foi apresentada a declaração aduaneira de exportação), pelo facto de a saída dos bens do TAU ter lugar através de outro Estado Membro que não o de origem dos bens, a obtenção do DAU certificado pode ser mais complexa para o operador nacional. Nestes casos, a prática demonstra que, pelo menos em sede de IVA, as Alfândegas têm admitido que a prova pode ser efetuada mediante a apresentação de extratos de conta-corrente, comprovativos de pagamento, entre outros documentos considerados idóneos. Igualdade de razões justifica a extensão desta prática em matéria de IEC, com respeito dos princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade⁷³.

No regime em vigor, o CAU regula o regime aduaneiro de exportação nos artigos 269.º e 270.º do CAU, regulamentados nos artigos 248.º e 249.º do AD-CAU e nos artigos 336.º a 340.º do AE-CAU. O artigo 269.º do CAU dispõe que as mercadorias UE destinadas a ser retiradas do TAU devem ser sujeitas ao regime de exportação⁷⁴. Para o efeito, devem ser apresentadas à alfândega, na saída, pela pessoa que as pretende exportar, em cujo nome ou por conta de quem atue a pessoa que as pretende exportar, ou pela pessoa que assume a responsabilidade pelo transporte das mercadorias antes da sua saída do território aduaneiro da União⁷⁵. Em qualquer caso, essas mercadorias ficam sujeitas a fiscalização aduaneira e podem ser submetidas aos controlos aduaneiros que se mostrem necessários. A autorização de saída é concedida pelas autoridades aduaneiras na condição de as mercadorias em causa serem retiradas do território aduaneiro da União no estado em que se encontravam no momento em que foi aceite a declaração aduaneira (artigo 267.º do CAU).

VII. Liquidação e cobrança do imposto

O artigo 11.º, n.º 2, CIEC, na redação em vigor, prevê que “[q]uando em consequência de uma importação for devido imposto, observa-se o disposto na legislação comunitária aplicável aos direitos aduaneiros, quer estes sejam ou não devidos, no que respeita aos prazos para a sua liquidação e cobrança, limiares mínimos de cobrança e aos prazos e fundamentos da *cobrança a posteriori*, do reembolso e da dispensa de pagamento”. No mesmo sentido o artigo 101.º da Reforma Aduaneira, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46.311, de 27 de abril de 1965, dispõe que “quando, em consequência do mesmo facto tributário, forem devidos direitos de importação e outros impostos a cobrar pela alfândega, observar-se-á o disposto na regulamentação comunitária, designadamente no que respeita ao prazo de caducidade do direito à liquidação, à cobrança *a posteriori*, ao reembolso e à dispensa do pagamento”. Esta remissão para o

⁷³ Na impossibilidade de os operadores apresentarem o exemplar 3 do DAU visado pela estância de saída, o n.º 4 do artigo 796.º das DACAC previa a possibilidade de apresentação de meios de prova alternativos junto da estância aduaneira de exportação nas operações de exportação em que a saída dos bens se processava por outro Estado Membro.

⁷⁴ Com exceção das mercadorias previstas no n.º 2 do mesmo normativo legal, em que se exclui desta obrigação, entre outras, as mercadorias-UE fornecidas, com isenção de IVA ou de imposto especial sobre o consumo, como abastecimento de aeronaves ou de navios, independentemente do destino da aeronave ou do navio, em relação às quais seja exigida uma prova do abastecimento.

⁷⁵ O conceito de exportador foi definido no artigo 19.º n.º 1 do AD-CAU.

Direito aduaneiro importa a coexistência, no âmbito do CIEC, de regimes e prazos de liquidação e cobrança distintos quando se trate, por um lado, dos impostos devidos pela produção e, por outro, dos impostos devidos pela importação.

O regime de liquidação e cobrança dos direitos aduaneiros está previsto nos artigos 77.º e seguintes do CAU. A dívida aduaneira constitui-se, regra geral, com a introdução em livre prática de uma mercadoria sujeita a direitos de importação, ou com a sua sujeição a regime de importação temporária com franquias parciais dos direitos de importação. Como já se referiu, a data relevante para efeitos de determinação do momento da constituição da dívida aduaneira e de definição dos elementos de tributação nos casos de introdução em livre prática é a data da aceitação da declaração aduaneira, e o responsável pela dívida é o declarante, independentemente da propriedade das mercadorias em causa. Por sua vez, o lugar da constituição da dívida aduaneira, e consequentemente da dívida de IEC e de IVA será, em regra, o lugar em que ocorre o facto que a origine. No quadro normativo em vigor, não sendo possível apurar o lugar em que a dívida aduaneira se constituiu, a mesma ter-se-á por constituída no lugar onde as autoridades aduaneiras verificarem que a mercadoria se encontra numa situação constitutiva de dívida aduaneira.

A liquidação deve ser comunicada ao devedor logo que o respetivo registo de liquidação seja efetuado, nos termos do artigo 102.º do CAU, no prazo de três anos a contar da data da constituição da dívida aduaneira⁷⁶. O conceito de “registo da liquidação” é relativamente estranho no quadro dos tributos internos, consistindo numa inscrição contabilística de uma liquidação prévia (artigo 104.º do CAU, que corresponde ao artigo 220.º do CAC). Enquanto ato interno, o registo da liquidação não será autonomamente impugnável. Isso mesmo deixou claro o STA no processo n.º 004607, de 4 de outubro de 1989. Por sua vez, o ato de liquidação é um ato tributário cuja eficácia depende da respetiva notificação da dívida aduaneira ao operador económico (artigo 102.º do CAU).

O prazo de caducidade da dívida aduaneira é de apenas três anos, tal como previsto no artigo 103.º do CAU. A aplicação deste prazo mais curto⁷⁷ de caducidade do direito à liquidação dos impostos devidos em consequência da importação de bens resultava já do disposto no artigo 101.º da Reforma Aduaneira, mas foi expressamente prevista no CIEC, quando remete para a legislação aduaneira aplicável a fixação dos prazos para a sua liquidação e cobrança, limiares mínimos de cobrança (artigo 11.º, n.º 4, do Código dos IEC). Neste sentido veja-se o acórdão do STA de 10 de Fevereiro de 2010, em que o tribunal esclareceu que “tratando-se de impostos resultantes de operações internas aplica-se o artigo 45.º (e também o n.º 1 do artigo 46.º) da LGT [mas] tratando-se de impostos liquidados e cobrados por motivo de importação de bens sujeitos a esses impostos, é aplicável o disposto nos artigos 221.º, n.ºs 3 e 4, do Código Aduaneiro Comunitário, por remissão expressa do n.º 4 do artigo 9.º do Código dos IEC” – à data dos factos o Código de 1999, cuja disciplina foi seguida pelo Código de 2010⁷⁸.

⁷⁶ Este prazo será suspenso a partir do momento em que seja interposto um recurso na aceção do artigo 243.º do CAC, até ao termo do processo de recurso (artigo 221.º, n.º 3, do CAC, e artigo 103.º do CAU).

⁷⁷ Por comparação com o regime previsto no artigo 46.º da LGT.

⁷⁸ Cf. acórdão STA, proc. n.º 01086/09, 10 de fevereiro de 2010.

Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/ksdkrnwd/streaming.html?locale=pt>

Título:
Tributação indireta (IVA e IEC)

Ano de Publicação: 2019

ISBN 978-989-8908-44-5

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt