

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 prevalecentes 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 receção 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 subtrativo 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 *“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.”*
- 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 prevêem 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 ativo da obrigação mas que mantém, no essencial, intacta 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 Nebenleistung und auf Steuervergütung können abgetreten, verpfändet und gepfändet werden*).

Cessão do direito ao reembolso do IVA

- **A credibilidade 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, legitima 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 cedibilidade 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 derrogar o princípio geral da cedibilidade 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.