

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
FACULDADE DE DIREITO

**A Recusa do Reembolso do IVA Indevido com Fundamento
em Enriquecimento sem Causa
- “*Passing on Defence*” na Jurisprudência Europeia e Portuguesa -**



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

*Dissertação Final de Mestrado apresentada à Universidade Católica
Portuguesa para a obtenção do grau de Mestre por Raquel Sirvoicar
Rodrigues sob orientação da Senhora Dra. Serena Cabrita Neto*

Mestrado Fiscal orientado para a Profissionalização

Lisboa

29 de Maio de 2015

Principais Abreviaturas e Siglas Utilizadas

Ac.	Acórdão
Al./Als.	Alínea/Alíneas
Art./Arts.	Artigo/Artigos
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
N.º/N.ºs	Número/Números
Op. Cit.	Obra Citada
pp.	Página/Páginas
Proc.º	Processo
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
v.g.	<i>Verbi gratia</i>

Índice

Introdução	3
1. Contextualização	5
1.1.Primeira aproximação à questão do enriquecimento sem causa.....	5
1.2. O reembolso em Portugal.....	6
1.3.A recusa do reembolso à luz dos princípios gerais de Direito da União.....	8
2. A Origem e Evolução da Defesa do Enriquecimento sem Causa	12
2.1.“ <i>Passing on Defence</i> ” – origem e primórdios.....	13
2.2. A evolução do enriquecimento sem causa na jurisprudência do TJUE.....	15
2.2.1. O Caso <i>Hans Just</i>	15
2.2.2. O Caso <i>San Giorgio</i>	17
2.2.3. O Caso <i>Comateb and Others</i>	19
2.2.4. Caso <i>Weber’s Wine World</i>	21
2.2.5. O Caso <i>Marks & Spencer</i>	24
2.3. Conclusões – Uma orientação pacífica.....	27
3 – A Economia da Exceção do Enriquecimento sem Causa	28
3.1. Incidência económica do IVA.....	28
3.2. A influência da elasticidade da procura na incidência económica do IVA.....	29
3.3. Legitimidade económica no reembolso de IVA pago em excesso.....	34
a) Legitimidade do Estado.....	34
b) Legitimidade do sujeito passivo.....	36
4. O Enriquecimento sem Causa em Portugal	39
4.1. A Exceção do Enriquecimento Sem Causa na Lei Portuguesa.....	39
4.2. Enriquecimento sem causa na Jurisprudência Portuguesa - O Proc.º 78/2014-T.....	39
4.2.1. <i>Background</i> – Os factos.....	39
4.2.2. Base legal da defesa do enriquecimento sem causa em Portugal.....	43
4.2.3. A defesa do enriquecimento sem causa pela AT e a sua desconformidade ao Direito da União.....	47
5. Conclusões	49
Bibliografia	51

INTRODUÇÃO

A inovação nas formas de cobrança de impostos por parte da Administração Tributária, acompanhados de alterações legislativas de acentuada sofisticação criadas com o escopo de aumentar a arrecadação de receitas pelo Estado, como as normas (gerais ou específicas) anti-abuso, as medidas de combate à fraude e evasão e, ainda, a implementação de métodos de fiscalização progressivamente mais eficientes e minuciosos, todos exemplos claros de mecanismos próprios de uma sociedade inserida num contexto de fiscalidade de massas. Neste contexto, não são desconhecidos os problemas que os administrados enfrentam quando, motivados pela necessidade de reaver quantias indevidamente entregues no âmbito da tributação a que são sujeitos, se confrontam com as dificuldades inerentes ao procedimento de recuperação de imposto.

A questão a que nos propomos dedicar, em seguida, prende-se com os casos em que a AT, não obstante a demonstração pelo contribuinte de que o montante de imposto foi liquidado em violação da lei - ou, no limite, que o mesmo tem, por qualquer causa, direito à sua recuperação- recusa reembolsá-lo. Neste âmbito, verifica-se que existem situações de excesso de liquidação de IVA em que a AT, confrontada com a obrigação de restituir o indevido por ter cometido um erro na liquidação, contesta o pagamento com fundamento na falta de legitimidade económica do sujeito passivo que reclama o reembolso.

Neste tipo de situações, em que foram cobrados montantes em excesso ao consumidor final, e na impossibilidade de devolução do valor do IVA a cada um desses consumidores individuais, existe um acréscimo patrimonial proveniente de uma liquidação de imposto que enferma de ilegalidade. A pergunta que nos propomos a responder centra-se precisamente na questão de saber quem deve ser beneficiado com esse “ganho” – o Estado ou, por outro lado, o comerciante.

A presente dissertação pretende analisar uma tipologia de casos específicos que versam sobre esta narrativa, na vertente do direito à recuperação do imposto aquando da sua

liquidação indevida aos consumidores finais, pagadores do IVA. Ao longo das últimas décadas, o entendimento do TJUE tem sido solicitado em sede de reenvio prejudicial perante casos em que as administrações fiscais dos Estados-membros recusam o reembolso do contribuinte em sede de IVA com fundamento no seu enriquecimento injustificado, resultando na formação de um conceito de génese jurisprudencial de uma evolução lenta e progressiva, que culminou numa orientação bem definida mas não isenta de dificuldades de aplicação prática. Nesta exposição, pretendemos analisar a evolução e conceitualização desta alegação das administrações fiscais europeias, à luz da Sexta Diretiva do IVA e da jurisprudência do TJUE, bem como a sua contextualização face à legislação nacional e ao seu tratamento pelos tribunais portugueses, e pronunciarmo-nos sobre a bondade dos respetivos entendimentos.

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

1.1. Primeira aproximação à questão do enriquecimento sem causa

A recusa do reembolso pela AT, com base no argumento do enriquecimento sem causa, também denominada “*passing on defence*” por influência britânica¹, consiste na alegação de recusa do reembolso de IVA pago em excesso ao sujeito passivo que entregou o montante de imposto ao Estado, partindo da ideia de que este não tem legitimidade para efetuar o pedido, por não ter sido quem, *in fine*, suportou o encargo económico respetivo e ter repercutido o valor do imposto que incluiu no preço na esfera do consumidor final. A defesa baseia-se no entendimento segundo o qual uma restituição daqueles montantes, na eventualidade de se concretizar, constituirá uma situação de enriquecimento injustificado do reclamante, sujeito passivo do imposto, uma vez que, tendo este “passado” o encargo do imposto para o seu consumidor aquando da transmissão de bens ou prestação de serviços sujeita a IVA, desonerou-se do montante de imposto. A origem desta reivindicação parte da errónea ideia de que o IVA é um imposto cujo sujeito passivo será sempre o consumidor final, numa confusão entre os conceitos de incidência jurídica e incidência económica que, como demonstraremos, é uma linha de pensamento que se distancia em larga medida da dogmática do imposto e mesmo da realidade observada.

Neste âmbito deparamo-nos com casos em que o sujeito passivo – imaginemos, um comerciante – constata que o IVA que liquidou aos seus adquirentes de bens, necessariamente discriminado em cada fatura emitida, o foi em montante superior ao legalmente devido. Esta circunstância verificar-se-á, por exemplo, se o comerciante cobrar uma quantia correspondente à taxa normal de IVA quando o deveria ter efetuado à taxa reduzida ou intermédia, por erro ou dúvida acerca da taxa imposta por lei, e depois entregar essa quantia ao Estado. Quando confrontado com a imprecisão e após solicitar o reembolso do excedente que foi cobrado aos seus clientes, o comerciante vê recusada a repercussão do IVA pela AT,

¹ Vide ponto 2.1. *infra*.

sob o argumento de que o imposto foi suportado pelos consumidores, conforme foi atrás mencionado.

A aplicação e admissibilidade desta argumentação têm sido desenvolvidas pelo *case-law* do TJUE em matéria de IVA, mas o seu acolhimento enquanto exceção do reembolso conhece limitações extensas que funcionam enquanto garantias de salvaguarda para o sujeito passivo, que só poderão ser apreciadas através da análise da jurisprudência mais relevante acerca desta temática. Entre nós, este entendimento foi recentemente abordado pelos tribunais portugueses numa decisão arbitral sobre a qual nos iremos debruçar posteriormente e que deve ser igualmente relacionada com o entendimento do TJUE e interpretada à luz dos preceitos da legislação interna portuguesa. Desta forma, impõe-se colocar a questão que constitui o objeto aqui em análise: em que medida, e com que limitações, é possível a AT recusar a restituição de IVA com fundamento em enriquecimento sem causa do sujeito passivo? Melhor enunciando: nesse caso de liquidação indevida de IVA, o enriquecimento em resultado do erro deve ser do erário público ou do sujeito passivo?

1.2. O reembolso em Portugal

Para que seja possível compreender toda a extensão do problema que nos propomos examinar, afigura-se necessário destringir, antes de mais, que direito ou pretensão está verdadeiramente em causa, uma vez que só através do seu conceito é possível averiguar quais as soluções legais aplicáveis. Por conseguinte, é indispensável analisar as implicações emergentes do direito à restituição tributária, enquanto pilar fundamental de um sistema fiscal democrático.

Constitui uma obrigação do Estado reembolsar o contribuinte que tenha pago em excesso um montante a título de imposto e, nalguns casos, compensar o prejuízo causado pela ilegalidade cometida, em consonância com o estabelecido no Art. 103.º n.º 3 da CRP, anulando o ato ilegal. É, portanto, um imperativo constitucional – e uma decorrência lógica do sistema jurídico vigente - que quaisquer tributos cuja liquidação enferme de ilegalidade

sejam restituídos a quem suportou o pagamento, isto é, quem contribuiu indevidamente com o seu património para o pagamento do imposto. O Art. 100.º da LGT acolheu precisamente o que, nesta matéria, determina a Constituição, estabelecendo que quando a liquidação seja feita por erro (da AT) é sua função restabelecer a situação que se verificaria caso não tivesse, por responsabilidade própria, cometido a ilegalidade, estando sujeita ao pagamento de juros indemnizatórios e juros de mora, consoante o caso concreto o exija, de forma plena e imediata, conforme os termos do Art. 173.º do CPTA.

É, desta forma, exigido que a AT tome a iniciativa de, no mínimo, restituir o montante de imposto que recebeu indevidamente, dentro de um prazo razoável. Haverá casos em que, tendo em conta os custos incorridos pelo contribuinte e o tempo volvido desde o pagamento à restituição, poderá haver lugar ao pagamento adicional de quantias a título de indemnização². O pagamento dos juros indemnizatórios terá, assim, uma função de ressarcimento, visando reconstituir a situação em que o sujeito passivo se encontraria caso não tivesse ocorrido o ato ilegal e não tivesse sido paga uma dívida tributária numa quantia superior ao montante determinado por lei, já que no espaço de tempo entre o pagamento e o seu reembolso o sujeito passivo se viu privado daquele valor, sofrendo prejuízo que poderá ir do simples incómodo a situações de grande dificuldade³. Nesse sentido, o pagamento de juros cumpre uma função essencialmente indemnizatória e reparadora dos danos causados pela liquidação ilegal de dívidas tributárias⁴.

Poder-se-á perguntar como é que tais regras relativas à restituição se podem aplicar a impostos cuja liquidação e entrega ficam à responsabilidade do próprio sujeito passivo, que preenche uma declaração em que indica quais os montantes que deve a título do imposto, nos casos em que o excesso de pagamento se deva a um erro do próprio declarante. Será o caso do Imposto do Selo e também do IVA, sobre o qual aqui vertemos. A resposta não poderá deixar de ser a mesma para este tipo de impostos, cuja cobrança opera através de autoliquidação por

² Cfr. Art. 61.º do CPPT e Arts. 43.º e 100.º da LGT

³ VAN DOESUM, Ad, “A Law of Counteracting Forces: The Reimbursement of Overcharged, Unduly Paid, Overcollected and Overpaid VAT”, EC Tax Review, 2013/3, par. 5.3

⁴ MORAIS, Rui Duarte, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012, pp. 365 a 373

parte do sujeito passivo. É hoje pacífico na doutrina⁵ que o facto de as obrigações declarativas constituírem um encargo do sujeito passivo em nada releva para a exclusão da possibilidade do reembolso já que, mesmo por erro material ou de escrita incorrido pelo sujeito passivo, um excesso seria sempre contrário ao montante de imposto devido nos termos daquilo que seja determinado por lei⁶. Se mais razões não se encontrassem, tal seria sempre forçado por imposição constitucional, uma vez que o já mencionado Art. 103.º n.º 3 da CRP determina que nunca é admissível que alguém pague impostos em violação de uma disposição legal, o que seria o caso mesmo num eventual erro imputável ao contribuinte⁷. Mesmo que o próprio sujeito passivo cometa um erro e insira um valor incorreto na sua declaração periódica de IVA, uma cobrança com base numa declaração que contém um erro seria sempre contrária à lei, o que não será admissível por violar as disposições constitucionais referidas.⁸

1.3. A recusa do reembolso à luz dos princípios gerais de Direito da União

Tratando-se o IVA de um imposto de génese europeia, o entendimento do TJUE em matéria de restituição tributária tem assumido grande importância no desenvolvimento das regras de atuação dos Estados-membros no exercício da sua autonomia legislativa de regulamentação dos procedimentos próprios de reembolso. Como tal, foi o entendimento do tribunal, no acolhimento do conceito de enriquecimento sem causa em matéria de reembolso de IVA, ir progressivamente estabelecendo os limites e fundamentos para a aplicabilidade deste argumento de defesa, enquanto exceção ao direito de reembolso, bem como o estabelecimento

⁵ Por todos, MORAIS, Rui Duarte, *op. cit.* – entende que os sujeitos passivos, ao efetuar as suas obrigações declarativas, agem como comissários da AT, que fica assim desonerada desta tarefa; por esta razão, deve sempre ser responsabilizada já que o sujeito passivo se substitui aos serviços na cobrança. Mais defende que pode ser extraída do Art. 78.º n.º 2 da LGT uma regra geral de forma a entender que o erro cometido na autoliquidação pelo sujeito passivo é imputável aos serviços.

⁶ Refira-se que mesmo a nível de tutela do auto-erro é hoje pacífico na doutrina e jurisprudência que a revisão dos atos tributários possa ocorrer em casos de erro na autoliquidação, que se equipara à liquidação promovida pela AT – cfr. artigo 78.º, n.º 2 da LGT. Também a reclamação da autoliquidação é possível, em prazos mais limitados, nos termos do artigo 131.º do CPPT.

⁷ SIMÕES, Francisco Galdes e João G. Gil Figueira, *A Repercussão do IVA Indevido e o Empobrecimento Sem Causa do Repercutente*, Cadernos do IVA 2014, Coordenação de Sérgio Vasques, Almedina, 2014, pp. 151.

⁸ Vide nota de rodapé 6.

de garantias aos contribuintes na ausência de uma permissão normativa específica na legislação europeia.

Segundo a jurisprudência do Tribunal, a mesma regra que impõe a anulação de uma dívida tributária por violação de disposições do Direito da União determina o direito ao reembolso das quantias ilegalmente cobradas. O que subjaz ao entendimento do TJUE é que o direito ao reembolso é uma garantia inerente às regras que determinam a tributação, constituindo uma decorrência natural das próprias normas que estabelecem o montante de imposto a pagar e das normas que proíbem a cobrança de impostos ilegais⁹. Não faria sentido que fosse doutra forma: se o Direito da União proíbe a cobrança de impostos em violação dos seus princípios, os mesmos princípios determinam que a eventualidade dessa cobrança só pode ter como consequência o reembolso de quantias indevidamente arrecadadas por um Estado-membro, sob pena do esvaziamento da norma e insuficiência das garantias dos cidadãos contra a cobrança de tributos ilegais.

Vale a pena analisar brevemente qual tem sido o entendimento da jurisprudência do Tribunal nesta matéria, para uma melhor compreensão dos princípios que presidem à disposição das obrigações e liberdades do Estado em sede de restituição.¹⁰

No acórdão do TJUE *Comateb*¹¹ discute-se a legitimidade do Estado francês em recusar o reembolso de um imposto cobrado em violação do Direito da União, com fundamento na repercussão do imposto a jusante. A decisão é clara no que toca à classificação do direito ao reembolso como consequência e complemento dos mesmos princípios gerais de Direito Comunitário que proíbem a cobrança dos impostos ilegais em causa no pedido de restituição, constituindo uma obrigação dos Estados-membros. Na mesma esteira, a decisão *San*

⁹ CAPRILES, Theo, *On Why EU Stand on the Passing On Defence Equates to Enriching the Unjust*, sob orientação de Ben Terra, Lund University, 2011, pp. 9.

¹⁰ Analisaremos as mesmas decisões do TJUE *infra*, aquando da problematização específica da defesa do enriquecimento sem causa.

¹¹ Proc.º apensos n.º C-192/95 e C-218/95 de 14/01/1997

*Giorgio*¹² já o tinha considerado anteriormente, verificando que o reembolso é verdadeiramente inerente ao Direito da União.

É patente em decisões como o caso *Weber’s Wine World Handels GmbH*¹³ que as exatas implicações do direito à repetição do indevido, não sendo este regulamentado a nível comunitário, devem ser descortinadas com recurso aos princípios gerais do Direito da União, que servirão o propósito de base para a regulamentação deste instituto a nível interno por parte de cada Estado-membro. Desta forma, existem três princípios que estruturam a regulamentação dos procedimentos internos de reembolso - a saber, a autonomia, a equivalência e a eficiência.¹⁴

Atendendo ao que determina o princípio da autonomia, cabe a cada Estado-membro, confrontado com a regulamentação omissa do Direito da União, decidir que garantias e que meios processuais estarão ao dispor dos sujeitos passivos para os pedidos de reembolso que vierem a ser solicitados, conforme se afirma no acórdão acima referenciado. Esta permissão aparentemente vaga poderá indiciar o intérprete no sentido da existência de um poder discricionário de larga amplitude por parte dos Estados-membros na sua competência para a definição das condições, requisitos e demais aspetos processuais que serão assegurados aos contribuintes nesta matéria. Porém, tal permissão não se esgota no princípio da autonomia, nem consiste numa autorização que possa subsumir-se numa verdadeira delegação de competências; está, aliás, extensivamente limitada pelos restantes princípios e é apoiada pela jurisprudência constante do TJUE, que tem referenciado os limites e garantias que delimitam a discricionariedade do poder legislativo interno na definição dos meios processuais disponíveis para a restituição tributária.

O princípio da equivalência impõe aos Estados-membros o tratamento igualitário dos direitos conferidos pelo Direito interno de cada Estado e os direitos conferidos pelo Direito da

¹² Acórdão do TJUE *San Giorgio* – Proc.º 199/82, 1983

¹³ Acórdão do TJUE *Weber’s Wine World Handels-GmbH* – Proc.º C-147/01, 2003

¹⁴ CAPRILES, Theo, *op. cit.*, pp. 9 e já citado Acórdão *Weber’s Wine World*, p. 103 e ss.

União. A consequência prática desta interpretação no que toca ao direito ao reembolso de impostos ilegalmente cobrados resume-se à impossibilidade de um Estado-membro prever na sua legislação nacional disposições que limitem injustificadamente o exercício do pedido de reembolso fundado em ilegalidade por violação do Direito União, discriminando esses direitos face aos previstos para o âmbito interno. Quer isto dizer que não pode um Estado-membro, ao legislar sobre reembolso, distinguir entre normas de índole comunitária e normas de índole interna. Permitir que tal distinção fosse uma possibilidade no direito interno de cada Estado-membro subverteria a verdadeira matriz europeia do sistema. Tal seria o caso na eventualidade de, como se verificou no caso *Weber’s Wine World*, a lei interna de um Estado facilitar o procedimento de reembolso por cobrança indevida de imposto quando exista uma declaração de inconstitucionalidade por um tribunal interno, e estabelecer um processo ou requisitos mais exigentes para a solicitação de restituição com fundamento numa orientação jurisprudencial do TJUE.

Será, no entanto, o princípio da eficácia o que mais pertinência assume nesta questão, por atuar como uma cláusula travão perante pretensões do legislador interno de subverter aquilo que é garantido pelas normas comunitárias. Em matéria de repercussão tributária de imposto indevido, o TJUE tem entendido¹⁵ que o princípio da eficácia determina que não pode um Estado, ao abrigo da sua autonomia legislativa, nos termos explicitados *supra*, estabelecer procedimentos de reembolso que tornem impossível ou extremamente difícil a efetivação dos direitos reclamados pelo sujeito passivo, inutilizando as garantias conferidas pelo Direito da União através da imposição de obstáculos procedimentais ou burocráticos ao exercício do direito de restituição de impostos indevidamente cobrados.

Sem prejuízo de desenvolvermos esta questão num momento posterior, é lícito afirmar que é o princípio da eficácia que verdadeiramente confere as garantias devidas aos contribuintes no âmbito das obrigações de restituição da AT, já que impõe aos Estados a introdução de meios processuais adequados e razoáveis para a resolução de ilegalidades na sua cobrança,

¹⁵ Acórdãos C-61/79 *Denkavit*; C-106/77 *Simmenthal Spa*; C-14/83 *Sabine von Colson and Elisabeth Kamman*, e já mencionado *Weber’s Wine World*.

salvaguarda sem a qual não seria possível assegurar que o imposto cobrado em violação de uma disposição legal interna ou comunitária será efetivamente devolvido. É desta forma que o TJUE não só prevê a proteção dos direitos no âmbito do Direito substantivo, mas também o faz no âmbito adjetivo, reconhecendo a titularidade e verdadeira extensão do conteúdo do direito ao reembolso, sem se furtar à defesa da efetivação desse direito no caso concreto. Não bastaria que se definisse ou teorizasse o conteúdo do direito à repercussão do imposto indevidamente cobrado, sem percorrer aquilo que é necessário para que esse imposto recaísse na esfera à qual pertence, assegurando que a norma não seja subvertida pelo excesso burocrático, dificuldade de prova ou meio desadequado à obtenção de uma resolução definitiva do litígio.

Desta forma, deveremos concluir, concordando com aquilo que tem vindo a ser defendido na doutrina a propósito na análise da jurisprudência que citámos¹⁶, que a permissão conferida pelo princípio da autonomia não deverá ser considerada como um livre-passe dos Estados-membros na definição das condições e pressupostos a preencher para a restituição tributária, estando antes limitado por rigorosos e exigentes requisitos que enformam a sua praticabilidade.¹⁷

2. A ORIGEM E EVOLUÇÃO DA DEFESA DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA

Conforme referido *supra*, inexistente na Sexta Diretiva do IVA qualquer previsão normativa expressa acerca da defesa baseada em enriquecimento sem causa do reclamante do reembolso, nem um qualquer caminho interpretativo que possa conduzir o intérprete no sentido da sua proibição ou permissão. Assim sendo, estamos perante uma lacuna no Direito Comunitário que terá, evidentemente, que ser preenchida à luz dos princípios gerais estabelecidos na Diretiva.

¹⁶ Por todos, CAPRILES, Theo, *op. cit.*

¹⁷ SIMÕES, Francisco Geraldés e João G. Gil Figueira, *op. cit.*, pp. 152.

No ordenamento português igualmente inexistente, à luz do CIVA ou da LGT, nem tão pouco de normas de procedimento do CPPT ou CPTA, qualquer referência ou permissão específica da defesa do enriquecimento sem causa, pelo que o caminho de aplicação terá que ser necessariamente idêntico. Com efeito, é sob este pressuposto que devemos observar que condições e limites foram sendo introduzidos no acolhimento da noção de enriquecimento sem causa pelo TJUE para poder destringir com objetividade quais os requisitos para o seu funcionamento enquanto exclusão da obrigação de reembolso do Estado.

Tal evolução pautou-se, numa primeira fase, pelo proferimento de decisões em que a exceção do enriquecimento sem causa era desencadeada em litígios referentes a outros tipos de tributação; e, numa segunda fase, com a sua pronúncia definitiva no âmbito do IVA, num *landmark case* que veio determinar a consolidação do conceito. Iremos analisar esta evolução paulatina de modo a facilitar uma compreensão integral desta conceção.

2.1. “*Passing on Defence*” – origem e primórdios

O conceito de enriquecimento sem causa, também denominado “*passing on defence*”¹⁸ na jurisprudência e doutrina inglesas, constitui um conceito autónomo formado no âmbito do Direito da União Europeia¹⁹, de génese jurisprudencial, que teve a sua origem na lei tributária britânica. O *Finance Act* de 1989, que introduziu alterações ao que viria posteriormente a constituir o *Value Added Tax Act* de 1994 na Grã-Bretanha, adicionou ao elenco de exceções possíveis ao direito ao reembolso de IVA pago indevidamente a situação em que o reembolso, a ser efetivado, levaria a uma situação de enriquecimento injustificado do seu requerente²⁰.

Posteriormente, e aproveitando esta abertura legislativa, esta defesa foi também introduzida em legislação inglesa relativa a outros tipos de tributos, no seguimento da provisão relativa ao

¹⁸ Terminologia utilizada na doutrina e jurisprudência – ex.: acórdão *Marks & Spencer*, Proc.º C-62/00; A. Burrows, *The Law of Restitution*, Butterworths LexisNexis, Oxford, 2002.

¹⁹ cfr. Acórdão TJUE *Masdar Ltd*, Proc.º C-47/07.

²⁰ Secção 80 (3) do VATA 1994 inglês: “*It shall be a defence, in relation to a claim under this section, that repayment of an amount would unjustly enrich the claimant*”.

IVA²¹, que foi tão inovadora como inesperada. De facto, o conceito de enriquecimento sem causa não era estranho à jurisprudência do TJUE, tendo sido suscitado enquanto instituto e fonte de obrigações extracontratuais²² nas suas decisões desde a década de 80. Contudo, o seu aproveitamento enquanto conceito geral no âmbito do imposto geral sobre o consumo era até então território inexplorado, tendo partido, como mencionámos, da previsão legislativa interna britânica²³ e só mais tarde adotada pela jurisprudência europeia.

Nas diversas legislações internas dos Estados-membros, o conceito de enriquecimento sem causa no âmbito civil também não era uma noção desconhecida²⁴, sendo que a sua introdução noutra jurisdição da lei aproveitou a terminologia já consolidada da esfera civil²⁵. De facto, não é pouco comum na legislação fiscal britânica e noutras jurisdições que seja “aproveitado” um conceito já consolidado de outra jurisdição legal, transferindo-o com as necessárias adaptações para o domínio da fiscalidade, conferindo-lhe um significado próprio e autónomo para que sirva os propósitos do legislador²⁶.

A doutrina britânica tem considerado que a introdução do termo “*unjust enrichment*” no *VATA Act 1994* serve apenas propósitos de retórica²⁷, ou mesmo uma tentativa de usar a terminologia para um posicionamento a favor dos serviços tributários, já que embora seja uma fonte de obrigações extracontratuais regulada no Direito Civil, tal como o é no Código Civil português, não pode com ela ser confundida, uma vez que compõe um novo regime que obedece a princípios e a uma sistemática diferentes²⁸, formadas pela corrente jurisprudencial que iremos analisar.

²¹ Exemplos: *insurance premium tax* ou o *air passenger duty*.

²² Proc.º C-47/07 TJUE *Masdar Ltd.*, 2008.

²³ HAMILTON, Penny, “*Unjust Enrichment – the importance of Baines & Ernst*”, *The Tax Journal*, 11 de Setembro de 2006:

²⁴ Entre nós, regulada nos Arts. 473.º e ss. do Código Civil; estando também reconhecido enquanto instituto de Direito Privado na lei inglesa como “*unjust enrichment*”.

²⁵ HAMILTON, Penny, *op. cit.*

²⁶ HAMILTON, Penny, *op. cit.*, refere como exemplo a *bad debt relief*.

²⁷ HAMILTON, Penny, *op. cit.*

²⁸ CHOWDRY, Monica, *Unjust Enrichment and Section 80(3) of the Value Added Tax Act 1994*, Sweet & Maxwell and Contributors, 2004

2.2. A evolução do enriquecimento sem causa na jurisprudência do TJUE

2.2.1. O Caso *Hans Just*

A primeira decisão relevante para a formação do conceito de enriquecimento sem causa no reembolso de IVA remonta a 1980, no acórdão *Hans Just*²⁹. Conforme mencionámos *supra*, a sua conceção não partiu originalmente de decisões em que estaria em causa o IVA, tendo sido formada anteriormente por jurisprudência acerca de outro tipo de tributos. Este acórdão versa sobre um imposto especial de consumo dinamarquês sobre o álcool, e constituiu verdadeiramente a “porta de entrada” para a introdução do enriquecimento sem causa enquanto conceito na doutrina do TJUE³⁰.

Neste caso, a questão prejudicial colocada à apreciação do tribunal dizia respeito ao referido imposto sobre bebidas alcoólicas que, pela sua configuração e taxas diferenciadas entre produtos, acabava por favorecer, na prática, as transações sobre uma bebida em específico que era produzida em solo dinamarquês. O requerente, um produtor de bebidas alcoólicas, invocou que o Estado favorecia as mercadorias produzidas internamente, tributando as bebidas importadas a uma taxa mais elevada. Sob este pressuposto, o requerente invocou que o princípio comunitário da não-discriminação impunha que esta diferenciação não pudesse operar, e formulou um pedido de restituição do montante que, por força das disposições que determinavam uma taxa mais elevada, foi cobrado sobre as bebidas importadas.

O TJUE reconheceu que o esquema de tributação deste imposto especial de consumo violava efetivamente o princípio da não-discriminação, determinando a anulação das normas que originavam a diferenciação entre produtos que não deveriam ser distinguidos entre si.

Contudo, o que releva para a questão em apreço reside nas considerações tecidas pelo tribunal acerca da argumentação formulada pelo Estado dinamarquês, que recusava o

²⁹ TJUE Caso 68/79 de 27/02/1980.

³⁰ CAPRILES, Theo, *op. cit.*

reembolso do imposto em excesso com o fundamento de que este tinha sido repercutido no consumidor final e, por isso, não fora suportado pelo requerente Hans Just, o que levaria a uma situação de enriquecimento sem causa do mesmo. Nesta questão o tribunal foi verdadeiramente inovador ao afirmar que o Direito da União não impedia a tomada de consideração da circunstância de o montante de imposto devido ou em excesso ter sido repercutido a jusante, e conseqüentemente, suportado pelo consumidor final. Nestes termos, numa interpretação dos preceitos comunitários até então inédita, o tribunal reconheceu pela primeira vez que o Direito da União não era impeditivo da verificação judicial da “passagem” da incidência económica de imposto para a frente na cadeia transacional do imposto.

No mesmo sentido, foi decidido que não haveria qualquer obstáculo a que fossem considerados, para a resolução do litígio, os prejuízos sofridos pelo sujeito passivo no seu volume de negócios e importações, por causa das restrições mais exigentes impostas à sua atividade que agora se anulavam. Apesar do reconhecimento da admissibilidade desta defesa, não foi provado pelo Estado dinamarquês que o imposto teria efetivamente sido repercutido no consumidor final, pelo que foi concedido o reembolso.

Este caso não só assumiu importância por ser pioneiro no reconhecimento desta defesa à luz do Direito da União, oferecendo pela primeira vez uma perspetiva acerca da sua admissibilidade, mas também por ter sido precursor das decisões que se seguiram nesta linha de orientação, estabelecendo uma base interpretativa que não foi alterada em termos dogmáticos até hoje, apesar de não ter estado isento de críticas aquando da sua publicação³¹.

Após esta primeira aproximação ao problema no *case-law* do TJUE, muito ficou por clarificar. Se de facto seria admissível que os Estados-membros recusassem a restituição de imposto que tinha sido cobrado em violação de normas comunitárias, qual seria o procedimento a seguir para esse efeito? Resolvida a questão da sua admissibilidade, que limitações encontrava a defesa por via do enriquecimento sem causa? Será este um refúgio

³¹ TERRA, Ben e KAJUS, Julie, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2014 – referem como voz contraditória HUBEAU, *La répétition de l'indu en droit communautaire*, Revue trimestrielle.

subsidiário a ser utilizado pelas administrações como último recurso ou, pelo contrário, um argumento que se destina a ser aplicado indiscriminadamente a todos os pedidos de reembolso solicitados no âmbito dos impostos sobre o consumo, já que estes parecem recair sempre sobre o consumidor final? Se assim for, será que o ónus deveria pertencer ao sujeito passivo que entrega o montante de imposto ao Estado? A estas interrogações, progressivamente tratadas pela jurisprudência comunitária, procuraremos seguidamente responder.

2.2.2. O Caso *San Giorgio*³²

O entendimento do TJUE foi novamente solicitado a propósito de uma taxa cobrada pela administração tributária italiana, pela realização de inspeções sanitárias sobre a importação e exportação de produtos de origem animal, que foi mais tarde considerada inconstitucional pelo *Corte Costituzionale*. Perante os pagamentos já efetuados, o requerente *San Giorgio*, produtor de laticínios, pediu a restituição dos montantes de imposto que tinham sido anulados *a posteriori*. Os serviços tributários italianos recusaram o reembolso com fundamento na passagem da quantia cobrada a título de taxa como encargo económico suportado pelo consumidor. Na esteira da decisão tomada no acórdão *Hans Just*, o TJUE reafirmou a admissibilidade da recusa do reembolso mediante a prova de que os montantes de imposto teriam sido transferidos para diante no circuito económico dos bens taxados, nas situações em que a verificação dessa condição causasse um enriquecimento ilegítimo do requerente, a haver reembolso. Desta forma, o tribunal reconheceu mais uma vez que o Direito da União não proibia, e por isso permitia a *passing on defence*, porque a sua aplicação não violava normas comunitárias. Contudo, a verdadeira inovação levada a cabo pelo processo *San Giorgio* diz respeito à aplicação do princípio da eficácia na esfera procedimental do reembolso.

Voltando às questões formuladas *supra*, se já tinha sido reconhecida pelo TJUE a sua admissibilidade, faltava agora determinar a que regras deveria obedecer o procedimento

³² Proc.º TJUE C-199/82DE 09/11/1983

quando era invocado o enriquecimento sem causa como impedimento ao reembolso. Numa questão em que dois lados opostos, em que um lado reclama o direito a uma soma de dinheiro e o outro, que o recebeu, se recusa a entregá-lo por dizer que pertence a um terceiro estranho ao litígio, que peso deve ser atribuído a cada reivindicação e, mais importante, em quem recai o ónus da prova?

O TJUE entendeu que a razão estava com o requerente, e determinou que deveriam ser devolvidas as quantias pagas a título da taxa anulada. E entendeu assim porque, mesmo que se pudesse suspeitar que o reembolso criaria enriquecimento injustificado, ou houvesse indícios nesse sentido, essa circunstância nunca poderia ser presumida, nem tão pouco seria admissível colocar o ónus da sua contraprova a cargo do requerente do reembolso. A razão por detrás deste entendimento prende-se com a necessidade de assegurar o cumprimento do princípio da eficácia, que atrás referenciamos. Exigir ao sujeito passivo que provasse que o encargo não foi passado para o consumidor, ou estabelecer presunções de prova no sentido contrário, seria uma violação clara do princípio da eficácia, já que levaria ao esvaziamento da utilidade da norma que determina o direito ao reembolso. Da mesma forma, o TJUE entendeu que a exclusão de meios de prova, como por exemplo a limitação das formas admissíveis de comprovação à prova documental, também constituiria uma violação.³³

Desta forma, avançamos mais um passo na formação do objeto e limites da defesa do enriquecimento sem causa. O estado de evolução do conceito com a decisão *San Giorgio* permitia saber que apesar de ser legítimo aos Estados legislar no sentido de incluir a defesa enquanto forma de recusa do reembolso, a utilização dessa defesa importava limitações importantes na sua forma de processo. Com este acórdão, ficou determinado que teria que ser assegurada igualdade de armas entre os serviços tributários e o sujeito passivo, de tal forma

³³ No mesmo sentido, o Ac. Michailidis, Proc.º C-441/98 de 21/09/2000, par. 42: «(...) Embora o Direito Comunitário não se oponha a que um Estado-membro recuse o reembolso de imposições cobradas em violação das suas disposições desde que se prove que esse reembolso provocará um enriquecimento sem causa, exclui a aplicação de toda e qualquer presunção ou regra de prova destinada a fazer recair no operador em causa o ónus de provar que os encargos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e destinada a impedir a apresentação de elementos de prova para contestar uma alegada repercussão.»

que o ónus da prova contra o enriquecimento sem causa nunca poderia recair sobre este último.

O princípio da eficácia determina que se o Estado pode recusar o reembolso com fundamento em enriquecimento injustificado, então terá de provar que o sujeito passivo irá efetivamente lucrar com o reembolso, e estabelecer meios processuais que não tornem a obtenção do reembolso impossível ou extremamente difícil. Desta forma, os pratos da balança na longa e complexa evolução desta figura moveram-se em direção a uma posição mais equilibrada com o proferimento do acórdão *San Giorgio*.

2.2.3. O Caso *Comateb and Others*³⁴

A doutrina tem entendido que a resolução do TJUE com mais importância após as duas decisões atrás referenciadas se pode encontrar no acórdão *Comateb*³⁵. Neste caso, 27 sociedades diferentes reclamaram a restituição de um imposto alfandegário cobrado pelo Estado francês sobre a importação de mercadorias. Esta pretensão foi recusada pelos serviços tributários não só sob o pressuposto de facto de que as quantias tinham sido repercutidas nos compradores, mas também com base na legislação francesa, que obrigava a que o sujeito passivo incorporasse o montante daquele imposto no preço final, impedindo mesmo a revenda das mercadorias a um preço inferior. O que o TJUE considerou foi que a previsão legislativa que impunha que o encargo do imposto fosse repercutido no comprador funcionava, em termos práticos, como uma presunção de prova. De facto, ao considerar que era a própria legislação francesa que determinava que o montante de imposto fosse invariavelmente suportado pelo consumidor final, e ao estabelecer sanções para os operadores que assim não fizessem, o Estado estaria a subverter aquilo que foi determinado anteriormente pela jurisprudência do TJUE fazendo recair o ónus da prova na esfera do sujeito passivo. Ora, se seria obrigatório para os contribuintes passar o imposto para diante, sob pena de multa, a única forma que teriam de requerer o reembolso seria através da admissão de que teriam eles

³⁴ Processos apensos C-192/95 e C-218/95

³⁵ TERRA, Ben e KAJUS, Julie, *op. cit.* e CAPRILES, Theo, *op. cit.*

mesmos suportado o montante de imposto, sujeitando-se às penalidades previstas pela violação das normas que determinavam o contrário.

O Tribunal foi claro na aceção deste problema: as duas questões não se poderiam confundir e a obrigatoriedade de repercutir o imposto no consumidor nunca poderia funcionar como presunção legal de que tal repercussão teria efetivamente ocorrido, por força dos ditames do princípio da eficácia atrás explicitados. Assim, mesmo sem prejuízo da aplicação subsequente de coimas por violação do disposto nas normas específicas do imposto em discussão neste acórdão, o ónus de provar que o imposto teria sido repercutido no consumidor nunca poderia deixar de ser condição a cumprir pelos serviços tributários, sob pena de tornar impossível ou extremamente difícil o exercício do direito ao reembolso.

Tendo sido claro quanto a este ponto, o TJUE ousou ir ainda mais longe: mesmo que o Estado conseguisse provar que o imposto tinha sido passado para os consumidores, tal não equivaleria à conclusão de que o reembolso iria criar um enriquecimento sem causa do sujeito passivo. Tal entendimento não pode deixar de ter relevância na apreciação do caso concreto – apesar de a decisão ter estado envolta em controvérsia pela audácia desta afirmação³⁶. Na nossa perspetiva, esta linha de raciocínio deve ser acolhida uma vez que aquilo que causa perplexidade e impede a AT de devolver os montantes cobrados – montantes esses que, diga-se, também não pertencem ao Estado – será a possibilidade de o sujeito passivo “lucrar” com o reembolso do imposto. Ora, se for provado com algum grau de fiabilidade que a introdução de um determinado tributo ou aumento de uma taxa criou um défice na procura dos produtos daquele operador económico, é justo que este também possa invocar que apesar de ter repercutido o montante de imposto no consumidor, um reembolso de um imposto julgado como ilegalmente cobrado nunca iria criar um acréscimo no seu património porque iria “compensar” o decréscimo que sofreu no seu volume de negócios, em razão da liquidação daquele mesmo imposto. Não excluimos a consideração de que a prova desta alegação seria de grande dificuldade prática; todavia, a questão de princípio que subjaz às alegações das

³⁶ TERRA, Ben e KAJUS, Julie, *op. cit.*, pp. 231.

administrações tributárias, ao pretender levar avante a recusa do reembolso nos termos descritos, não poderá deixar de aceitar esta possibilidade.

O TJUE considerou ainda, a este propósito, que a ser determinado através da produção de prova que apenas parte do imposto teria sido suportado pelo sujeito passivo, e outra parte teria sido repercutida nos consumidores, então os serviços tributários estariam obrigados à restituição do imposto nessa proporção, porquanto o montante não deve ser considerado enquanto unidade indivisa.

O acórdão que descrevemos teve, em nossa opinião, o mérito de trazer pela primeira vez à superfície a questão da legitimidade económica do sujeito passivo e da sua consideração pelos órgãos judiciais internos, para além do enorme contributo relativamente ao desenvolvimento da temática do ónus da prova da repercussão. De facto, não poderá ser racional excluir da apreciação pelos órgãos jurisdicionais as implicações económicas do imposto, através de uma análise estritamente jurídica, já que o conceito de enriquecimento sem causa, nos termos em que foi definido, está profundamente ligado à componente económica que integra as pretensões dos contribuintes ao requerer o reembolso.

2.2.4. Caso *Weber’s Wine World*³⁷

Na mesma esteira do caso *Comateb*, o acórdão *Weber’s Wine World* veio reiterar a posição relativamente aos limites a observar na definição dos procedimentos estatais internos para o reembolso do imposto. A questão prejudicial colocada à apreciação do juiz europeu relacionava-se com a recusa de restituição de um imposto austríaco sobre bebidas alcoólicas e outras mercadorias, procedimento para o qual a lei austríaca estabelecia a condição de o sujeito passivo provar que não tinha havido repercussão do custo imputável ao imposto para o consumidor final. O juiz comunitário referiu que «*se a administração tributária e o Governo austríaco sustentam que o ónus da prova recai inteiramente na autoridade nacional, resulta*

³⁷ TJUE Proc.º C-147/01 de 02/10/2003

igualmente do despacho de reenvio que a administração tributária concluiu que o imposto sobre as bebidas alcoólicas não foi economicamente suportado pelos recorrentes no preço principal apenas com base no facto de o preço faturado aos consumidores dessas bebidas incluir o imposto. Esta forma de atuar pode configurar uma presunção de repercussão do referido imposto em terceiros e de um enriquecimento sem causa dos sujeitos passivos (...))».³⁸

O acórdão não difere e oferece um grande desenvolvimento da defesa do enriquecimento sem causa à luz dos princípios gerais de direito no âmbito do direito ao reembolso, como já foi atrás referido.³⁹ Para além desta confirmação de decisões anteriores, o TJUE foi firme ao apontar que para que se crie uma presunção de facto inadmissível face ao princípio da eficácia, não é de todo necessário que tal seja previsto na lei como regra *jure et de jure*, mas apenas que se requeira uma colaboração ou cooperação do sujeito passivo para a apreciação das circunstâncias de facto como condição indispensável para o deferimento do pedido de reembolso, como se verificava no caso *sub judice* da legislação austríaca. Invariavelmente, se for colocada à responsabilidade do sujeito passivo a refutação da ideia de que o imposto foi repercutido no consumidor, mesmo que esse encargo se imponha através de deveres de cooperação, haverá sempre uma norma atentatória do princípio da eficácia. Por razões de unidade sistemática, a consideração do enriquecimento sem causa na eventualidade de reembolso nem sequer deve ser apreciada pela lei como sendo *provável*⁴⁰, já que isso faria pender o funcionamento da norma a favor dos serviços e nunca do contribuinte.

Este caso significa uma aproximação à necessidade da consideração da factualidade económica e jurídica necessária ao aferimento da solução justa no caso concreto. Deverão ser tidos em conta quaisquer factos e informações relevantes para se descortinar se irá ser criada uma situação de enriquecimento injustificado, sejam estes factos de índole jurídica, económica, contabilística, ou quaisquer outros aspetos que se revelem significativos.

³⁸ Idem, parágrafo 113.

³⁹ *Supra*, 1.3

⁴⁰ Conforme aponta CAPRILES, Theo, *op. cit.*, num afastamento da decisão tomada em *Bianco and Girard*, Proc.ºs apensos C-192/95 e C-218/95 de 14/01/1997.

Todavia, na nossa opinião, o ponto de interesse a realçar neste caso, que merece destaque tanto pela inovação como pela particular argumentação em relação ao restante *case-law* do TJUE, consiste na interrogação formulada pelo juiz comunitário acerca da dificuldade de prova por parte do Estado-membro requerido num pedido de reembolso – é questionada, por referência do Advogado-geral nas suas conclusões⁴¹, onde ficará a possibilidade de os serviços provarem com eficácia que existiu uma repercussão do imposto no consumidor. O equilíbrio poderá ser alcançado através da exclusão da admissibilidade de requisitos de prova e de presunções legais pela legislação interna, mas contrabalançado pela possibilidade de retirar as conclusões devidas a partir dos dados ao dispor dos serviços.

De qualquer forma, estas conclusões nunca poderão basear-se apenas na questão de se saber se o imposto foi realmente repercutido; conforme mencionámos atrás, a pergunta a fazer será sempre se o sujeito passivo irá enriquecer ou não com o imposto, independentemente de ter deslocado o custo tributário a jusante. Mais uma vez, revela-se útil citar F.G. Jacobs: «*A substância dessa regra não parece, assim, afetar quaisquer operadores para além dos que realmente obteriam um enriquecimento sem causa em virtude do reembolso, desde que o conceito de ‘suportar economicamente a imposição’ inclua suportar qualquer prejuízo económico em consequência da responsabilidade pelo seu pagamento, quer o montante do próprio imposto seja cobrado a um terceiro ou não (...)*»⁴². Assim, caso a AT consiga demonstrar que determinado imposto foi repercutido parcialmente no consumidor de determinado bem ou serviço, mas o sujeito passivo que cobrou esse montante de imposto alega que nunca iria enriquecer por ter sofrido perdas de volume de negócio por causa da cobrança de imposto, poderá haver reembolso⁴³.

Esta conclusão traz-nos a um ponto em que poderemos interrogar-nos se tal entendimento, a ser acolhido, não iria esvaziar a utilidade das normas que prevejam o enriquecimento

⁴¹ F.G. Jacobs, conclusões no Proc.º C-147/01.

⁴² Idem.

⁴³ Para os casos em que seja provado que houve um “*passing on*” parcial, tem sido entendimento do TJUE que o reembolso se faça *pro rata* em relação à quantia repercutida, cfr. Ac. *Comateb*, par. 29.

injustificado como causa extintiva do direito ao reembolso. Se, porventura, considerarmos que na apreciação da situação jurídica e económica concreta das operações cujo imposto liquidado se visa recuperar, o contribuinte não poderá estar obrigado a qualquer ónus de prova ou, no limite, forçado ao fornecimento de informações, dados contabilísticos ou de outra espécie não incluídos nas suas obrigações declarativas, que meios restam ao Estado para que se possa defender e concretizar a recusa do reembolso?

De facto, é difícil colocarmo-nos na perspetiva da Fazenda Pública, com todos os seus meios e superioridade económica face ao contribuinte, e defender os seus propósitos de cobrança. Para todos os efeitos, estaremos perante um caso em que o Estado arrecadou imposto que não era devido e que, segundo a própria argumentação da Administração que descrevemos *supra*, pertence a um terceiro estranho à relação tributária controvertida. Porém, se é injusto na aceção do TJUE colocar o ónus na esfera do contribuinte de modo a que este tenha que provar que não irá enriquecer, não será redutor exigir que todo o esforço de demonstração recaia sobre a AT? Se chegarmos a uma situação de *dead-lock* em que nem o Estado consegue provar, nem o contribuinte quer cooperar na obtenção dessa prova, é legítimo concluir que *in dubio pro contributor*? Estas foram questões que o acórdão em análise, na nossa opinião, deixou por responder. Conforme interroga MICHAEL RUSH⁴⁴, este parece um problema com uma solução impossível, em que duas partes que aparentemente não têm direito às somas de dinheiro reclamadas querem ver a sua pretensão realizada – e assim, perante um impasse, deverá ser o reclamante a reaver aquela quantia, ou o reclamado a mantê-la? Após o proferimento da decisão *Weber’s Wine World*, ainda restava muito para desenvolver.

2.2.5. O Caso *Marks & Spencer*⁴⁵

A jurisprudência que descrevemos, embora de importância inegável para a dogmatização do conceito subjacente à defesa do enriquecimento sem causa, não incidiu diretamente sobre o

⁴⁴ RUSH, Michael, “*The Defence of Passing On*”, 2006.

⁴⁵ Proc.º TJUE C-309/06 de 10/04/2008

IVA. A pronúncia definitiva neste âmbito surgiu com o proferimento desta decisão, hoje considerada como o *landmark case* em matéria de enriquecimento sem causa no IVA⁴⁶.

A factualidade do caso *Marks & Spencer* resume-se à dúvida acerca da taxa aplicável aos “*chocolate teacakes*” vendidos pela famosa cadeia de retalho, tendo sido questionada a natureza daquele produto – se fosse um biscoito, seria tributado à taxa normal; pelo contrário, se fosse considerado como um bolo, estaria sujeito a uma taxa-zero então prevista pelo Direito interno inglês.⁴⁷ À semelhança dos casos já descritos, as decisões onde é discutido o eventual enriquecimento do sujeito passivo quase nunca se debruçam sobre a legalidade da tributação da operação cujo reembolso o requerente pretende, sendo na maior parte das vezes um facto assente e reconhecido pelas AT dos Estados-membros que a tributação foi feita em violação das disposições comunitárias⁴⁸.

Neste sentido, a autoridades fiscais inglesas reconheceram sem resistência que o produto mencionado deveria ter sido tributado segundo a taxa-zero em vez de ter sido, como o foi, tributado à taxa normal, entre os anos de 1973 e 1994. É de relevar o facto de a *Her Majesty’s Revenue and Customs* ter aceitado como provado que uma soma tão avultada de imposto – decorrente de 21 anos de aplicação de uma taxa errada - tinha sido arrecadada pelos seus serviços de forma ilegítima.

Contudo, o reembolso foi recusado pela Fazenda precisamente com base no enriquecimento sem causa, fundamentado numa previsão específica da lei britânica⁴⁹ e na alegação de que todo o IVA teria sido passado para diante e suportado economicamente pelos consumidores dos *teacakes*. Desta forma, perante o pedido de reembolso, a AT apenas devolveu 10% da quantia pedida pelo Requerente – que equivalia já a 3,5 milhões de libras esterlinas – por considerar que o valor restante não teria sido suportado pela *Marks & Spencer*.

⁴⁶ KHAN, Anbreen, “*Marks and Spencer – A landmark victory*”, *The Tax Journal*, 23/02/2009

⁴⁷ Cfr. VAT Act 1994, Section 30, Anexo 8, Grupo 1 e n.º 2.

⁴⁸ Assim, STRAND, Magnus, “*Case C-398/09 Lady & Kid A/S and others v. Skatteministeriet*”, *Common Market Law Review*, n.º 49, 2012.

⁴⁹ Cfr. o já mencionado Section 80 (3) do VAT Act de 1994.

Neste caso, o TJUE concedeu uma resposta definitiva em relação à aplicação da defesa *passing on* no âmbito do IVA. Ressalvando a possibilidade da legislação de um Estado-membro prever a recusa do reembolso com base nesta argumentação, conforme os acórdãos antecessores já mencionados, veio a consolidar o conceito de enriquecimento sem causa ao culminar a sua evolução, declarando que a defesa era «*admissível mas não obrigatória*»⁵⁰ e que deveria assumir a natureza de exceção, funcionando verdadeiramente como uma solução residual e, por conseguinte, sujeita à interpretação restritiva balizada pelos princípios gerais comunitários, que enformam a sua utilização como meio admissível na limitação do direito ao reembolso.

Assim, ficou cimentado o entendimento segundo o qual as características jurídicas e o modo de funcionamento próprio do IVA enquanto imposto que incide sobre todas as fases do processo económico não podem induzir uma conclusão de que o montante cobrado recaiu economicamente sobre o consumidor final, assumindo que o valor correspondente ao imposto saiu da carteira deste último e que o sujeito passivo se limita a entregá-lo ao Estado, como mero intermediário. Foi reiterada a importância da análise económica como meio essencial de ponderação da situação de eventual acréscimo de património na esfera do sujeito passivo, a ser apreciado pelos órgãos jurisdicionais internos.

A doutrina do enriquecimento sem causa foi, assim, importada para o campo do IVA com a decisão *Marks & Spencer*⁵¹. O mesmo se disse nos acórdãos *Stadeco*⁵² e *Lady & Kid*⁵³, que incidiram também sobre questões de tributação em sede de IVA, realçando a importância do órgão jurisdicional interno apreciar as circunstâncias de facto de modo a decidir se estas indicam que o sujeito passivo cobra o imposto de forma autónoma ou antes o apresenta em conjunto com o preço final. Desta forma, ficava assente que embora o Direito da União permitisse de forma inequívoca a introdução e utilização de uma cláusula de exceção ao

⁵⁰ DEVEREUX e LA FERIA, “VAT – *Unjust Enrichment*”, *The Tax Journal*, 12/05/2008

⁵¹ Cfr. afirmado por SIMÕES, Francisco Gerales, *op. cit.*

⁵² TJUE Proc.º C-566/07 de 18/06/2009.

⁵³ TJUE Proc.º C398/09 de 06/09/2011

reembolso por enriquecimento injustificado do sujeito passivo, as regras desta natureza estariam sempre inevitavelmente sujeitas a limites estritos, bem como à observação de normas processuais e ao preenchimento de causas de fundamento de exigência considerável.

2.3. Conclusões – Uma orientação pacífica

De toda a jurisprudência analisada é possível retirar, como pontos comuns, as seguintes ideias gerais:

- A defesa do enriquecimento sem causa é admissível perante os princípios gerais da União, e cabe aos Estados-membros decidir a forma da sua aplicação no exercício da sua autonomia;
- O ónus da prova relativo à repercussão do imposto no consumidor final caberá sempre ao Estado, e nunca ao contribuinte, sob pena de violação do princípio da eficácia;
- Não poderá haver limitação ou criação de circunstâncias que tornem impossível ou muito difícil o exercício do direito ao reembolso, nomeadamente a introdução na legislação de presunções legais ou obrigações de prova;
- A utilização da defesa do enriquecimento sem causa está sempre limitada por limites estritos, determinados pelos princípios gerais da União, o que torna o seu âmbito de aplicação prática muito reduzido;
- A incidência jurídica do IVA difere da sua incidência económica, e esta última deverá sempre ser tida em conta na apreciação do caso concreto para a ponderação da questão de saber em quem foi repercutido o imposto.

Efetivamente, a orientação jurisprudencial do TJUE nos casos analisados não oferece grandes pontos de divergência, sendo pautada por uma evolução progressiva e relativamente demorada, mas que não mostra grandes desvios de entendimento no desenvolvimento deste conceito. Enquanto alguns dos casos referenciados serão mais revolucionários e assumam uma maior importância do que outros, como será o caso do Acórdão *Marks and Spencer*, não se vislumbram questões de rutura relevantes entre as diversas decisões, tratando-se de uma

orientação jurisprudencial relativamente pacífica e homogénea. Este fator terá, como é natural, contribuído para a formação de um conceito firme e bem suportado pela doutrina do TJUE, não sendo possível registar situações de divergência que possam oferecer dúvida ou problematização adicional aos fundamentos e limites deste conceito.

3 – A ECONOMIA DA EXCEÇÃO DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA

3.1. Incidência económica do IVA

Para que seja possível avançar na dogmatização deste conceito, cabe fazer uma análise das conceções económicas que subjazem à defesa do enriquecimento sem causa no IVA, dada a relevância que tem sido apontada a esta faceta no *case-law* do TJUE. Aquilo que tem facilitado ou mesmo aliciado as autoridades tributárias dos diversos Estados-membros a recorrer à argumentação que temos vindo a descrever como forma de arrecadar mais receita centra-se sobretudo na própria substância deste imposto, como uma tributação geral sobre o consumo associada à ideia de que quando são aumentadas as taxas, irá ser o público em geral que vai sustentar o conseqüente encargo económico. Conforme descrevemos *supra*, a ponderação das circunstâncias económicas do caso concreto é indispensável para a aferição da situação de enriquecimento sem causa do sujeito passivo, constituindo uma das componentes essenciais da sua dogmática, conforme foi sucessivamente teorizado nos casos que apontámos.

De facto, é vulgarmente aceite e depreendido pela população em geral que o sujeito passivo do IVA é na verdade o consumidor final, sendo que a entidade que entrega o imposto ao Estado funciona apenas como um “cobrador” que substitui o adquirente dos bens ou serviços nessa tarefa⁵⁴. Na lei portuguesa, é o Art. 37.º n.º 2 do CIVA que determina que os preços apresentados aos consumidores sejam preços finais com IVA incluído, de tal forma que é comum no nosso quotidiano a percepção de um preço de determinado bem ou serviço de forma

⁵⁴ Cfr. DEVEREUX e LA FERIA, *op. cit.*

unitária, incluindo um imposto e sem o distinguir do restante valor que constitui a sua base tributável. Neste sentido, é aparente a ideia de que o valor do IVA será sempre um encargo de um consumidor uma vez que ele se inclui de forma indivisa no preço, que irá ser pago como unidade e não na fórmula de preço acrescido de imposto⁵⁵. Existem exemplos de disposições legislativas em que operam presunções ou obrigações do sujeito passivo de fazer repercutir o IVA no consumidor. Porém, esta perspetiva será uma ideia aparente, que poderá ser amplamente distinta daquilo que é a realidade da incidência económica do IVA.

A defesa que tem sido continuamente apresentada na argumentação *passing on* e a que o TJUE se tem mostrado resistente em aceitar faz-se valer da ideia segundo a qual quem paga o imposto pode não o ter suportado⁵⁶. E a este respeito tem sido desenvolvido pela doutrina e jurisprudência inglesas o conceito de *windfall*, que diz respeito às somas restituídas que causam efetivamente um acréscimo ilegítimo no património quer do Estado quer do sujeito passivo que tenha repercutido o montante de imposto mas que obteve o seu reembolso⁵⁷.

Chegados a este ponto, contudo, poderemos perceber que a mera observação da cadeia económica plurifásica que constitui a configuração do IVA⁵⁸ não pode ser o fator decisório na resolução do problema acerca de quem suportou o imposto. Como iremos ver, será a elasticidade da procura que irá determinar se o imposto é suportado pelo sujeito passivo, pelo consumidor final ou se o encargo foi partilhado por ambos e diferentes proporções ou mesmo equitativamente. Assim, iremos concluir que a incidência jurídica do IVA, observável pela configuração que lhe é dada pela legislação interna e comunitária, pode ser e é na maior parte das vezes distinta da sua incidência económica, que corresponde à constatação de quem realmente suportou o imposto.

3.2. A influência da elasticidade da procura na incidência económica do IVA

⁵⁵ O que acontecerá, por exemplo, no Goods and Services Tax nos Estados Unidos da América.

⁵⁶ CAPRILES, Theo, *op. cit.*

⁵⁷ WARREN, NEIL, “*Dealing with a VAT Windfall*”, Revista Taxation, 06/04/2006

⁵⁸ VASQUES, Sérgio, “*O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo*”, Cadernos do IVA 2013, Almedina

A elasticidade da procura é definida como «a amplitude da reação dos agentes económicos à alteração de condições fundamentais da sua atividade – mais especificamente, a reação às variações das condições dos mercados, e às resultantes flutuações de preços dos produtos ou de rendimento dos fatores»⁵⁹. Constitui, desta forma, a maneira como as pessoas se comportam perante a alteração de circunstâncias nos seus hábitos de consumo, reagindo e alterando de forma mais ou menos intensa as suas atitudes perante as variações existentes no mercado, nas quais se incluem, como é natural, as modificações de taxa ou de incidência no IVA. Sendo um imposto plurifásico que abarca a totalidade do circuito de bens ou serviços, possibilitando uma tributação global de todo o consumo sobre qualquer fase da cadeia económica, não é difícil concluir que um aumento na taxa ou introdução de um novo fator de isenção irá influenciar pelo menos algum dos operadores económicos dessa cadeia económica, que consiga absorver o benefício ou que se veja obrigado a suportar o prejuízo.

A doutrina na Economia tem entendido de forma pacífica que a incidência económica de um imposto depende da elasticidade da procura de um produto ou serviço, já que o comportamento dos consumidores irá sempre determinar se o imposto é repercutido na sua esfera ou não. Apesar do relativo consenso na aceitação desta ideia, a verificação e prova desta incidência são de enorme dificuldade prática, principalmente no que toca a transações de baixo valor e de dificuldade de identificação dos consumidores *a posteriori*.

Conforme foi explicitado na já citada decisão *San Giorgio*, esta questão estará sempre sujeita a um elevado grau de incerteza devido aos incontáveis fatores que influenciam os preços, sendo difícil individualizar as influências que uma alteração na forma de liquidação de IVA irá implicar. De qualquer forma, iremos analisar essas influências, feita a devida ressalva.

Tomemos o exemplo de uma mercearia que tem à disposição dos seus clientes a venda de um saco de pêssegos pelo preço de € 5,00, com IVA incluído. Se a procura dos pêssegos for

⁵⁹ ARAÚJO, Fernando, “*Introdução à Economia*”, Almedina, 2005.

inelástica, então não haverá qualquer tipo de reação diferenciada por parte dos consumidores no seu consumo deste produto, e a procura não irá ser alterada pela variação de preços. Nestes casos a doutrina considera que o imposto irá recair sobre o consumidor, porque o merceiro não terá qualquer razão para absorver o custo do imposto e não aumentar o preço quando confrontado com um aumento da taxa do IVA⁶⁰.

Segundo a doutrina da racionalidade económica, se o vendedor sabe que não haverá qualquer redução na procura se aumentar o preço, podendo incluir o imposto no preço mais alto sem alterar a sua margem de lucro, então é racional que o faça e que o IVA seja, assim, suportado pelos compradores dos sacos de pêssegos. O mesmo já não irá acontecer se o merceiro constatar, perante um aumento da taxa de IVA, que haverá consumidores que irão deixar de comprar pêssegos e preferir outros bens, tentando substituir aquela fruta por uma mais barata ou por outro tipo de alimento, por exemplo, ou ajustar a quantidade comprada.

Neste caso, a variação de preço diz diretamente respeito ao aumento do IVA, pelo que cumpre perguntar se será efetivamente legítimo dizer que o IVA é sempre repercutido no consumidor se o vendedor ajusta as suas atitudes e as suas margens de lucro de modo a tentar manter a procura aos mesmos níveis.

Ora vejamos – no preço inicial de €5,00 está incluída uma taxa de IVA de 6%⁶¹, ou seja, o preço inclui uma base tributável de €4,72 à qual acresce €0,28 de imposto. Imaginando que existe uma alteração legislativa segundo a qual os pêssegos passam a ser tributados à taxa intermédia de 13%, para que a ideia de que o IVA recai sempre sobre o consumidor correspondesse à realidade, o merceiro, para manter a sua margem de lucro, teria de aumentar o preço de €5,00 para €5,33, mantendo o seu preço de €4,72 e cobrando a título de imposto o valor de €0,61. Ora, o imposto será totalmente repercutido no consumidor se efetivamente ocorrer esse aumento de preço. Contudo, é sabido pela população em geral e pelos comerciantes em especial que tal não é verdade, e que os operadores económicos

⁶⁰ CAPRILES, Theo, *op. cit.*

⁶¹ Cfr. Art. 18.º n.º 1 al. a) e Lista Anexa I, verba 1.6.4. do CIVA.

reduzem a sua margem de lucro de modo a absorver o impacto do aumento do IVA de modo a não correrem o risco de ver a sua procura a diminuir⁶². É notória a quebra das margens de lucro no negócio da restauração com o recente aumento da tributação desta atividade para a taxa de 23%, dado que esses industriais não ousam aumentar os seus preços com receio da perda da sua competitividade e consequente retração da procura.

A procura é de tal forma elástica relativamente ao aumento dos preços que é influenciada por múltiplos outros fatores como o rendimento, a existência de bens sucedâneos ou a possibilidade de não consumir. O merceiro saberá intuitivamente que um aumento de preço de modo a manter o seu lucro intacto será, no fim de contas, prejudicial para o seu volume de negócios, porque os seus clientes vão acabar por não consumir aquele produto ou não consumir tanto, de tal forma que a manutenção da sua margem resulta inevitavelmente num prejuízo maior do que aquele que resultaria da redução da sua margem. Assim, conhecendo este risco, o nosso merceiro irá manter o preço final e verá o seu rendimento diminuir; mas não diminuir tanto quanto diminuiria se apenas repercutisse o IVA nos seus clientes que compram pêssegos.

E tal será fácil de perceber mesmo antes de um eventual aumento de taxa ocorrer: se a procura não fosse elástica, o merceiro poderia ter aumentado o preço e ter maximizado o seu lucro⁶³ porque saberia que face a esse aumento de preço, a procura não sofreria uma contração. Se o pudesse fazer, o merceiro tinha aumentado o preço. Mas, como nos diz a racionalidade económica, o preço praticado corresponde à maior maximização de lucro possível face à elasticidade da procura; isto é, é o preço mais alto que pode ser praticado sem que a procura comece a decrescer.

Sempre se poderá defender que o merceiro poderá alcançar uma solução de equilíbrio, e aumentar o preço apenas parcialmente, suportando parte do valor do imposto e repercutindo o

⁶² Jornal Público, edição online, 24/10/2013 - <http://www.publico.pt/economia/noticia/hotelaria-e-restauracao-podem-repercutir-iva-a-23-nos-precos-finais-1610213>

⁶³ Cfr. SIMÕES, Francisco Geraldes, *op. cit.*, pp. 156.

restante no consumidor final. Voltando ao caso dos pêssegos, suponhamos que em vez de aumentar o preço para o valor de €5,33, mantendo a base inicial de €4,72, o merceeiro decide aumentar o preço apenas para €5,17, suportando cerca de metade do imposto mas repercutindo o restante no consumidor, numa tentativa de equilibrar a redução da sua margem de lucro com uma eventual contração da procura. A resposta não poderá deixar de ser a mesma em relação à parcela que tiver suportado, e caso aquele aumento da taxa de IVA venha a ser declarado como contrário à lei, sempre poderá requerer o reembolso na parte em que tiver suportado o imposto.

Existem outros meios através dos quais os retalhistas poderão contornar o aumento da taxa de IVA e inúmeros outros fatores que poderão influenciar o aumento ou decréscimo da procura. Por exemplo, o merceeiro poderá optar por vender um saco com menos um pêssigo ou diminuir o seu custo ao comprar o produto a um fornecedor que ofereça um preço mais competitivo. Em qualquer dos casos, teremos de considerar que é errado presumir que o IVA será sempre suportado pelo consumidor e que o preço final dos bens ou serviços oferecidos refletirá as variações na taxa de imposto. Nestes termos, teremos que considerar que na maioria das vezes, o IVA pode ser considerado como incidindo sobre o lucro⁶⁴.

Se pretendermos transpor o caso do merceeiro para uma realidade mais ampla e num contexto empresarial de grande dimensão, a perda poderá ser mais significativa: conforme apontam MICHAEL DEVEREUX e RITA DE LA FERIA⁶⁵, no caso *Marks & Spencer*, embora seja impossível quantificar a extensão da diferença entre tributar os referidos *teacakes* a uma taxa-zero e tributar à taxa normal, esta poderá ir tão longe ao ponto de afetar o preço de custo do fornecedor, a quantidade de importação de matéria-prima, ou ainda o valor das ações da empresa, que poderão ver uma diminuição na procura de tal forma acentuada que o valor de mercado da própria entidade sofre um prejuízo. Contudo, será sempre impraticável calcular os custos da alteração de circunstâncias contida num aumento da taxa do IVA; e é por esta

⁶⁴ NUSSIM, Jacob, “*On a Passé Defense: Unjust Enrichment and the Recovery of Overpaid Taxes*”, Bar-Ilan University, Israel, 2006.

⁶⁵ *Op. cit.*

questão que uma análise pura e fiável da situação de empobrecimento ou enriquecimento do sujeito passivo é tão penosa.

3.3. Legitimidade económica no reembolso de IVA pago em excesso

Recorrendo ainda ao exemplo atrás sugerido, se o aumento da taxa de IVA sobre os pêssegos para 13% vier a ser declarado como sendo contrário à lei e a taxa reduzida de 6% for reposta, o merceeiro constata que liquidou e entregou IVA em excesso ao Estado, que não era devido e ao qual o Estado não tem direito. Como tal, e confrontado com a possibilidade de ter sido obrigado a liquidar impostos fora dos ditames determinados por lei, formula um pedido de reembolso.

Imaginemos que, na apreciação do pedido de restituição, a AT considera que o merceeiro repercutiu o montante de imposto nos consumidores, e que se reembolsar o contribuinte este irá enriquecer injustamente e à custa dos seus clientes, que são os verdadeiros sujeitos passivos do imposto. Se verificarmos que perante toda a informação disponível entre os serviços e o contribuinte não é possível determinar se o imposto foi repercutido ou não, ou, como será porventura mais frequente, se reconhece que o imposto foi repercutido mas se revela impraticável identificar os verdadeiros lesados com a tributação ilegal ou reembolsá-los individualmente – no caso dos pêssegos, corresponderia a uma devolução do valor de €0,61 a cada pessoa que tivesse comprado pêssegos na vigência da taxa intermédia – resta saber quem “merecerá” ficar com o montante de imposto. De uma perspetiva económica, tem sido um tema de vanguarda e de difícil resolução na doutrina tentar perceber que interesses deverão prevalecer.

a) Legitimidade do Estado

Numa situação em que é impossível perceber se houve repercussão, ou em que é impraticável proceder ao reembolso dos legítimos “suportadores” do IVA, tem sido apontado pelas AT ao recusar o reembolso com fundamento em enriquecimento sem causa do sujeito

passivo que não havendo entre os dois sujeitos desta relação controvertida legitimidade para manter ou ver restituídos os montantes indevidamente cobrados, o Estado terá uma maior legitimidade para arrecadar o IVA.

De facto, na circunstância descrita, o Estado recusará o reembolso alegando que os valores cobrados pelos seus serviços não pertencem por direito ao sujeito passivo; no entanto, não pertencerão mais ao Estado do que pertencerão ao requerente do reembolso precisamente porque foram cobrados ilegalmente. Neste sentido, é de elevada criatividade e, diga-se, algum desprante, a argumentação que tem sido oferecida na defesa do interesse da AT manter para si estes impostos indevidamente cobrados. Tem sido referido por alguns autores⁶⁶ que o Estado terá mais legitimidade para ficar com aqueles valores uma vez que enquanto a restituição do imposto ao contribuinte levaria a um benefício individualizado, a possibilidade de o Estado ficar com o montante cobrado poderia servir propósitos a favor da comunidade em geral.

É, assim, defendido que, na impossibilidade de reembolsar os proprietários legítimos do dinheiro arrecadado ou na impossibilidade de provar a sua identidade, é preferível deixar o Estado ficar com as quantias que cobrou ilegalmente porque tal iria beneficiar a sociedade em geral, seguindo um raciocínio segundo o qual será melhor favorecer todos do que favorecer apenas um contribuinte em especial.

Não vemos como tal entendimento poderá ter acolhimento, antes de mais, por imperativo constitucional - já que se ninguém pode ser obrigado a pagar impostos cuja cobrança não obedeça aos termos estabelecidos por lei, não se compreende como poderá permanecer na esfera do Estado um valor cobrado a título de imposto que só foi possível captar através do cometimento de uma ilegalidade. Por outro lado, será impossível determinar se haverá verdadeiro benefício para a comunidade em geral; os montantes cobrados teriam que ascender

⁶⁶ A este respeito, WOODWARD JR., William J., “*Passing-on the Right to Restitution*”, 1985: «*The government is of course arguably different from other defendants because it disburses its income for the ‘public welfare’*». No mesmo sentido, VIRGO, Graham, “*The Law of Taxation is not an island – overpaid taxes and the law of restitution*”, 1993; MCINNES, Mitchell, “*The Canadian Principle of Unjust Enrichment: Comparative Insights into the Law of Restitution*”, 1999.

a valores astronómicos para o comum dos sujeitos passivos de IVA para que pudessem significar alguma diferença economicamente relevante e que levasse a um benefício identificável⁶⁷ na sociedade.

Por estas razões, não nos parece razoável aderir a esta linha de argumentação, já que é claro que, ao querer arrecadar os montantes que cobrou em violação da lei, o Estado pretende, ele próprio, ficar enriquecido, sendo culpado daquilo que precisamente acusa ao sujeito passivo que requer o reembolso, não colhendo o argumento da suposta vantagem que iria ser concedida ao interesse público enquanto ponto de vantagem na ponderação dos valores em litígio.

Já o mesmo não se verificará caso exista um risco de perda de receita para o Estado, conforme foi discutido a propósito da já referenciada decisão *Stadeco* – nos casos em que opere um reembolso mas, uma vez que a fatura emitida sobre a qual incide a restituição tributária inclui o montante de imposto que foi anulado e devolvido, existe a possibilidade de a jusante ser considerado como *input* de imposto e haver exercício do direito à dedução. Haverá pouca probabilidade de tal acontecer nos casos em que a fatura tenha sido emitida a um consumidor final; mas noutros casos, o Estado terá toda a legitimidade para exigir ao sujeito passivo a retificação para a eliminação desse risco, sob pena de ficar ele próprio empobrecido⁶⁸.

b) Legitimidade do sujeito passivo

Conforme aquilo que descrevemos, é lícito concluir que o IVA constitui na sua essência um imposto sobre o lucro, cuja incidência económica difere em larga medida da sua incidência jurídica, como é aliás observável pelos exemplos referidos *supra*.

⁶⁷ Assim, DEVEREUX e LA FERIA, *op. cit.*

⁶⁸ CAPRILES, Theo, *op. cit.*

Neste sentido, conseguimos dizer com segurança que uma tributação a uma taxa mais elevada irá sempre causar um prejuízo no sujeito passivo de IVA, seja por via da absorção do imposto através da redução da sua margem de lucro, seja pela contração das suas vendas como consequência do aumento do preço⁶⁹. Não é difícil distanciarmo-nos da ideia de que o IVA irá sempre constituir encargo do consumidor final pelas nossas próprias experiências pessoais – quando compramos um bem ou adquirimos um serviço, olhamos para o preço final com IVA incluído. Quando alguém nos pergunta quanto é que determinado objeto nos custou, não respondemos diferenciando o imposto do preço, apenas dizemos que custou o preço *x*.

O problema encontra a sua essência na ideia erradamente formada de que o Estado não deve permitir que o sujeito passivo lucre e aproveite de forma oportunista a ocorrência de uma tributação ilegal. Contudo, o Estado estará sempre a enriquecer injustamente se recusar o reembolso de forma definitiva, mesmo que possamos considerar que há casos em que a restituição do imposto resulte numa verdadeira situação de enriquecimento sem causa. A maior parte da doutrina considera que esse enriquecimento nunca poderá acontecer porque, de acordo com aquilo que descrevemos na nossa análise económica da questão, o IVA correrá sempre por conta do sujeito passivo, que nunca irá verdadeiramente repercutir o imposto nos consumidores apesar de incluir o IVA no preço final que lhes apresenta.

Desta forma, pensa FRANCISCO GERALDES SIMÕES⁷⁰ quando afirma que se o sujeito passivo «*liquidar imposto superior ao devido, (...) verá a sua margem reduzir-se ou a sua clientela desvanecer-se; se liquidar imposto inferior ao devido, o sujeito passivo terá de suportar a parcela adicional, sem que a possa exigir do seu cliente*».

Concordamos com esta aceção do problema. Todavia, embora tal seja verdade onde se possa encontrar uma atuação racional por parte do operador económico em que exista uma atitude em consonância com as exigências do mercado, certamente haverá situações em que efetivamente todo o imposto é repercutido no consumidor. Será o caso do merceeiro

⁶⁹ SIMÕES, Francisco Geraldes, *op. cit.*

⁷⁰ *Op. cit.*

inconsciente que, sem ter noção do impacto que um aumento de preço terá na procura dos seus produtos, decide aumentar o preço de modo a abarcar toda a parcela adicional de imposto por não querer reduzir a sua margem, desconhecendo que tal acabará por ser mais prejudicial do que essa redução no seu lucro, e por coincidência ou por fatores externos, como a inexistência de bens sucedâneos, não ser registada qualquer quebra na procura. Nestes casos, e onde a AT consiga provar a repercussão com sucesso, poderá haver com toda a certeza um enriquecimento sem causa.

Não queremos com isto dizer que deverá ser considerada esta hipótese em pé de igualdade com as situações em que o IVA constitui inteiramente uma responsabilidade do sujeito passivo – será essa a regra e certamente a situação verificável na esmagadora maioria dos casos, conforme afirmámos a propósito do aumento do IVA na restauração em Portugal. Mas não pretendemos afirmar que a AT nunca terá a razão do seu lado porque, teoricamente, afigura-se como plausível que a defesa do enriquecimento sem causa possa ser justificada em situações em que os requisitos para a sua aplicação se reúnam. Caso contrário, o TJUE nunca teria considerado a sua admissibilidade como uma hipótese aceitável, apesar de toda a resistência que tem oferecido em declará-la como uma exceção procedente no caso concreto.

De facto, na formação jurisprudencial deste conceito não houve acolhimento por parte do TJUE porque as exigências do caso concreto nas decisões que atrás citámos o determinavam; mas não porque esta seja sempre inadmissível ou seja difícil de configurar teoricamente uma situação em que tal pretensão da AT possa proceder e ser justa.

Desta forma, cumpre dizer que quase sempre, se não mesmo em todos os casos, o IVA é um imposto sobre o lucro que incide sobre o sujeito passivo obrigado à sua entrega ao Estado, correndo por sua conta e incidindo economicamente sobre este e não sobre o consumidor final. O enriquecimento sem causa em virtude do reembolso de IVA cobrado em excesso aos consumidores constitui uma verdadeira exceção ao direito de repetição do indevido, conforme tem sido paulatinamente afirmado pelo TJUE, assumindo uma natureza residual e de aplicação prática reduzida, cujos limites não podem ser subestimados ou subvalorizados na

aceção da posição económica do sujeito passivo através de um exame puramente jurídico da questão. Os casos em que um reembolso de IVA pode ser recusado com fundamento no enriquecimento sem causa do contribuinte serão, para além de raros – da nossa parte, não foi possível encontrar exemplos – de certa forma desconformes à configuração legal e génese europeia deste imposto.

4. O ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA EM PORTUGAL

4.1. A Exceção do Enriquecimento Sem Causa na Lei Portuguesa

Ao contrário do que acontece em Inglaterra e noutros ordenamentos jurídicos europeus, a previsão da exceção do enriquecimento sem causa não encontra qualquer normatização específica na lei portuguesa, nem tem sido apresentada com recurso a interpretações extensivas ou análogas que possam fortalecer o seu fundamento. Pelo contrário, a aplicação da exceção em Portugal é permitida apenas através da permissão genérica que é atribuída pela jurisprudência do TJUE, e pela sua admissibilidade face à constatação de que a sua previsão normativa não é atentatória do Direito da União, em conjunto com uma presumida obrigatoriedade de regularização das faturas que iremos problematizar de seguida. No mesmo sentido, não é possível encontrar qualquer orientação genérica ou ofício-circulado da AT que verse sobre esta questão, mas constata-se que a defesa do enriquecimento sem causa não é estranha aos serviços das Finanças e já teve oportunidade de ser analisada por um órgão judicial. Assim, iremos analisar de que forma a AT tem interpretado este conceito face à lei portuguesa, à luz de uma recente decisão do CAAD⁷¹.

4.2. Enriquecimento sem causa na Jurisprudência Portuguesa - O Proc.º 78/2014-T

4.2.1. *Background* – Os factos

⁷¹ Proc.º n.º 78/2014-T do Centro de Arbitragem Administrativa – sentença proferida a 11/07/2014 – Anexo I. Árbitros: Jorge Manuel Lopes de Sousa, Francisco Carvalho Furtado e Emanuel Augusto Vidal Lima.

Poderemos apresentar resumidamente a factualidade deste caso da seguinte forma: uma empresa portuguesa, sujeito passivo de IVA, dedicada ao ramo hoteleiro, viu-se confrontada com a circunstância de ter liquidado IVA em excesso num determinado número de transações que efetuou, tendo entregado o valor correspondente ao Estado. Esta empresa, que faturou os serviços normais de alojamento hoteleiro que fornecia aos seus clientes à taxa reduzida de IVA de 6% que era devida, oferecia um outro tipo de serviço mais especializado aos seus clientes que eram membros de um Clube que integrava a sua estrutura, possibilitando, mediante o pagamento de uma quantia anual que propiciava uma certa fidelização ao Hotel, preços mais vantajosos nos serviços de alojamento em regime de direito real de habitação periódica (vulgo *time-share*) aos membros desse Clube. Desta forma, disponibilizava os mesmos serviços de alojamento aos clientes vulgares e aos membros desse grupo exclusivo, em condições absolutamente idênticas, possibilitando aos membros daquele Clube a possibilidade de terem descontos no pagamento do serviço caso fosse paga uma quantia fixa anual. Tendo sempre tributado os serviços prestados aos membros do Clube à taxa normal de 23%, e não existindo qualquer diferença entre estes e os serviços que prestava aos restantes clientes cujas transações tributava à taxa reduzida, a Requerente da pronúncia arbitral em análise entendeu não persistir qualquer razão para a diferenciação de tratamento entre os dois tipos de clientes e começou a cobrar IVA à taxa reduzida também aos membros do Clube.

No entanto, o entendimento da AT foi outro – em resposta a um pedido de informação vinculativa, declarou que os serviços prestados aos membros do Clube deveriam ser tributados à taxa normal, como tinham vindo a ser até pouco tempo antes daquele pedido, por não se poderem subsumir a atividades do ramo hoteleiro sujeitas apenas à taxa reduzida. Confrontada com esta realidade, e estando em desacordo, a Requerente autoliquidou adicionalmente os montantes que, na opinião da AT, estariam em falta.

Assim, solicitando a intervenção das autoridades judiciais obteve o reconhecimento de que a taxa normal defendida como correta pela AT não correspondia à taxa determinada por lei, pelo que foram anulados os atos de autoliquidação que implicavam a tributação do IVA à taxa

normal nos serviços prestados aos membros do Clube⁷². Desta forma, o Tribunal reconheceu que aquelas liquidações tinham sido feitas em violação das disposições legais em vigor, e anulou os atos de liquidação que aplicavam a taxa normal de IVA aos serviços prestados aos membros do Clube.

Poderíamos pensar que, após essa decisão, a questão estaria resolvida e que o Hotel teria direito a reaver as quantias liquidadas fora do âmbito estritamente permitido por lei. No entanto, a AT já na sua argumentação contra os esforços impugnatórios da empresa requerente referira que mesmo que esta pretendesse obter o reembolso nunca o poderia fazer já que se tinha limitado a entregar o IVA que tinha cobrado aos seus clientes, não sendo portanto sua a quantia tributária liquidada. Ou seja, a Fazenda Pública formulou uma linha de argumentação segundo a qual mesmo que não se entendesse ter sido aplicável a taxa correta – o que, aliás admitiu ser o caso - o objetivo último daquela ação judicial nunca poderia ser alcançado já que quem teria direito às somas, a serem alguma vez reembolsadas, seriam os contribuintes. Estamos, como é fácil perceber, perante uma defesa de enriquecimento sem causa.

Conforme mencionámos anteriormente, não existe uma disposição legal expressa, no ordenamento jurídico nacional, que estabeleça enquanto exceção ao direito ao reembolso expressamente prevista pela letra da lei o enriquecimento sem causa do sujeito passivo. Desta forma, deveremos examinar o caminho interpretativo percorrido pela AT no caso em análise de modo a perceber onde caberá esta exceção na lei portuguesa.

Conforme aconteceu na maioria dos casos acima descritos, a AT não ofereceu resistência à consideração de que não foi aplicada taxa legalmente devida. Conforme explicitam os Árbitros na sua sentença, o entendimento da AT foi exatamente coincidente com o que atrás verificámos ser diametralmente oposto ao da realidade observável no quotidiano económico – afirmou que o Hotel, quando cobrou uma taxa mais alta, agiu como mero cobrador em

⁷² Deduzindo reclamações graciosas que foram indeferidas e, posteriormente, impugnação arbitral e judicial.

substituição do Estado e não suportou o IVA, pelo que nunca teria direito à sua restituição porque por mais que as taxas variem ao longo do tempo, este irá ajustar os seus preços de forma a repercutir o montante nos clientes. Podemos avançar desde já que o CAAD não aderiu a tal raciocínio, baseado na doutrina e jurisprudência europeia e no trabalho em torno da construção jurídica desta questão, que há muito vem sendo efetuado. Constatamos, assim, que a defesa com base no enriquecimento sem causa já se encontra em processo de acolhimento em Portugal, após anos de batalhas judiciais complexas a nível europeu.

Nunca poderia haver uma solução justa sem a desconsideração da argumentação da Fazenda. Isto é patente na prática de preços levada a cabo pelo Hotel – quaisquer que tenham sido as taxas de IVA aplicáveis, foi cobrado sempre o mesmo preço final com IVA incluído aos clientes membros do Clube. Desta forma, ao ver-se obrigado a entregar ao Estado uma parcela maior daquilo que era o preço praticado o Hotel ou teria que aumentar o preço, o que se provou que não fez através da análise das faturas cobradas à taxa normal e à taxa reduzida que continham o mesmo preço final com IVA incluído, ou teria de reduzir a sua margem de lucro de modo a poder manter os preços que sempre foram praticados. Se verificarmos, ter aumentado o preço significaria que o desconto e vantagem oferecidos aos clientes que eram membros daquele Clube iriam desaparecer ou ser fortemente mitigados, e a própria razão de existência de um Clube exclusivo e leque de vantagens sumiria, já que iriam ser praticados preços tão ou mais altos quanto nos restantes serviços prestados ao público em geral, conforme apontou o CAAD na sentença.

Perante isto, como poderia esta empresa agir de outra forma que não reduzir aquilo que esperaria ganhar? Aqui verificamos a prova de que é a elasticidade da procura, problematizada *supra*, que protagoniza a decisão do problema. Não é difícil ver que entre as duas hipóteses descritas o Hotel ficaria sempre a perder; pelo que resta admitir que o IVA incidirá invariavelmente sobre o lucro do sujeito passivo. E já o mesmo teria acontecido quando esta se viu obrigada a autoliquidar os montantes remanescentes à taxa normal relativamente ao período em que as transações foram liquidadas à taxa reduzida; isto é, ao constatar que teria liquidado IVA a menos, o Hotel teve de entregar o valor que

corresponderia ao IVA cobrado à taxa normal mas não pôde, como é natural, exigir esse acréscimo dos seus clientes.

Como é de esperar, a argumentação da AT nunca ousaria mencionar esta dimensão do problema - só quando há imposto cobrado a mais é que, subitamente, vem a ser defendida a ideia de que o IVA não corre por conta do sujeito passivo mas constitui antes um encargo do consumidor. Quando o problema é o paralelo, a AT usa a argumentação que seria coerente defender de ambas as partes. Esta observação confirma o que antes dissemos: o preço mantém-se e a elasticidade da procura determina que a margem de lucro será tanto maior quanto mais baixa for a taxa de IVA imposta por lei, e vice-versa. Nada poderá ser mais indiciador do reconhecimento do IVA enquanto imposto sobre o lucro quanto a obrigatoriedade de entrega do IVA em falta nos casos em que o sujeito passivo tenha cometido um erro e cobrado IVA a menos. Num caso em que tal aconteça, não poderá ser considerado como exceção à obrigação de autoliquidação adicional dos montantes em falta a afirmação do sujeito passivo de que o consumidor final, a quem deveria ter sido cobrado mais, se recusou a pagar o remanescente do imposto de forma a preencher o montante da taxa que seria devida. Se tal é verdade para o sujeito passivo, porque é que pode querer o Estado que a situação inversa não possa obedecer aos mesmos parâmetros – isto é, se se permite que o sujeito passivo não possa pedir o restante valor quando o IVA é cobrado a menos, porque é que não se permite que receba os valores em reembolso quando este é cobrado a mais?

4.2.2. Base legal da defesa do enriquecimento sem causa em Portugal

A AT baseou a sua defesa contra a tese do reembolso no caso em apreciação num aspeto até então desconhecido: a pretensa necessidade de retificação prévia do imposto ao abrigo do mecanismo do Art. 78.º n.º 5 do CIVA. Este regime consiste na possibilidade conferida ao próprio sujeito passivo de regularizar as faturas emitidas ao consumidor final dos seus bens ou serviços quando ocorra algum fator externo que determine que a taxa de IVA a liquidar seja menor do que aquela que foi liquidada inicialmente. Esses fatores externos podem corresponder, conforme se defende na própria sentença deste processo, a uma qualquer

circunstância inobservada no momento da transação, como por exemplo o desconhecimento da isenção prevista no Art. 14.º n.º 1 al. b) do CIVA que determine que não há IVA a pagar. Nestes casos, o sujeito passivo poderá regularizar a situação perante o consumidor final. Contudo, esta situação não se poderá aplicar num caso em que existe uma declaração de ilegalidade na cobrança do imposto, por tal não se poder identificar com o propósito estabelecido no Art. 78.º n.º 5⁷³, que se destina a regulamentar situações em que uma alteração da própria substância da aquisição de bens ou prestação de serviços determina que o IVA a liquidar seja em menor quantidade – veja-se o exemplo do advogado que altera o leque de serviços inicialmente propostos num pedido de provisão ao seu cliente por verificar que não terá que desempenhar determinada tarefa, diminuindo o preço por também diminuir a complexidade do trabalho a realizar, efetuando uma regularização da fatura emitida em primeiro lugar por existir uma verdadeira alteração contratual da prestação de serviços.

No caso em análise, é apresentada como condição prévia do direito ao reembolso o tipo de regularização descrita, sendo defendido pela AT que apenas e só nesse caso renasceria o direito ao reembolso das quantias liquidadas a mais, sob pena de criar um enriquecimento sem causa na esfera jurídica do Hotel uma vez que este apenas cobrou aos seus clientes o montante de imposto. Se pretendia reaver o IVA, o Hotel teria de, segundo esta lógica, devolver os montantes aos clientes antes de poder requerer o reembolso. A isto corresponderia a retificação de cada fatura individual, sem se ignorar o facto de entre o momento em que se regularizam esses montantes devolvendo-os aos clientes e o momento em que é recebido o reembolso do Estado o sujeito passivo ficaria duplamente empobrecido por se ver privado dos montantes que se viu obrigado a pagar aos adquirentes, já que se viu obrigado a suportar o montante de imposto e ainda a devolver esse mesmo montante aos clientes ficando, no final, exatamente na mesma situação que ficaria se não tivesse requerido o reembolso.

Claro que, da perspetiva da AT, não existe esta duplicação do prejuízo porque no seu entender quem suportou economicamente o imposto foram os consumidores, pelo que o sujeito passivo apenas ficaria privado daquele montante pago a mais na medida em que o

⁷³ Cfr. SIMÕES, Francisco Galdes, *op. cit.* e ANTUNES, Bruno Botelho, *A Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, 2008.

tivesse de o devolver aos clientes e depois exercer um género de “direito de regresso” perante o Estado, provando que teria pago de volta aquilo que os consumidores teriam pago a mais.

Contudo, já concluímos que nunca será assim; e a exigência de efetuar regularizações como condição prévia do direito ao reembolso funciona como a eliminação de qualquer motivação para o sujeito passivo requerer o reembolso. Efetivamente, se o sujeito passivo irá ficar na mesma situação e ainda sofrerá um decréscimo na sua contabilidade no tempo que medeia entre a regularização e o reembolso, nada fará por não ter nada a ganhar – e o Estado, perante a inércia do contribuinte, terá um ganho muito maior porque arrecadará receita proveniente de impostos cobrados ilegalmente sem que ninguém a isso se oponha.

É nesta ilação que consideramos residir a verdadeira indignidade da exceção do enriquecimento sem causa – que se possa, sob o pretexto de um pretense dever de restituir os montantes aos seus verdadeiros proprietários, enriquecer à custa de uma ilegalidade; o que é, antes de mais nada, inconstitucional. É a propósito desta problema em particular que THEO CAPRILES⁷⁴ tem evidenciado o risco que significa a consideração da defesa do enriquecimento sem causa como admissível, por constituir um conceito tão intrinsecamente ligado a situações de ilegalidade fiscal como a que exemplificámos.

De qualquer forma, o Art. 78.º nunca poderia ser suscitado a este propósito, nem a AT pretendeu que aqui fosse aplicado. Não corresponde à *ratio legis* desta norma a inclusão das regularizações fundadas numa declaração de ilegalidade posterior à liquidação do imposto; a sentença arbitral que agora analisamos referencia-o. Destina-se sobretudo a evitar um tratamento diferenciado na cadeia económica do IVA, impedindo que seja deduzido imposto a mais a jusante do que aquele que foi entregue a montante, conferindo aos sujeitos passivos a possibilidade de retificar essa imprecisão. Esta possibilidade é absolutamente distinta do direito constitucionalmente consagrado que permite ao sujeito passivo requerer o reembolso perante liquidações que padeçam de ilegalidade.

⁷⁴ *Op. cit.*

Conforme demonstrámos atrás, na análise da jurisprudência do TJUE que fizemos a este respeito, o princípio comunitário da eficácia impede que as legislações dos Estados-membros estabeleçam normas nas suas legislações internas que visem limitar o direito ao reembolso perante impostos ilegalmente cobrados, tornando impossível ou extremamente difícil a obtenção da restituição dos valores indevidamente arrecadados pelo Estado através da introdução de requisitos, ónus de prova ou pressupostos procedimentais destinados a dificultar o exercício deste direito, que constitui garantia dos contribuintes que tem de estar assegurada em qualquer Estado de Direito democrático. No *case-law* do TJUE podemos registar diversas situações em que o juiz comunitário considera que determinada norma é atentatória da efetividade do exercício do direito ao reembolso, e por isso inadmissível face ao princípio da eficácia. Entre nós, a propósito destes casos, também tem sido considerado que a exigência do cumprimento do mecanismo do Art. 78.º n.º 5 do CIVA como pressuposto do direito ao reembolso quando interpretado no sentido de constituir requisito a observar pelos sujeitos passivos para a obtenção do reembolso⁷⁵ é inconstitucional e desconforme ao Direito da União, por impedir o pleno funcionamento desta garantia.

Discordamos de tal entendimento. Claro que essa inconstitucionalidade seria clara se o Art. 78.º pudesse alguma vez funcionar como condição prévia para a restituição tributária de impostos cobrados em violação da lei; contudo, esta norma nem sequer está habilitada a ter esse efeito. Por muito que a AT queira fazer funcionar esse argumento, o Art. 78.º n.º 5 do CIVA nunca poderá ser “capaz” de operar enquanto limitação do direito ao reembolso, porque o regime estabelecido nesta norma prevê a regulação de um tipo diferente de situações, como seja a alteração da base tributável de imposto com fundamento numa qualquer alteração contratual posterior. Por mais interpretações extensivas que a Fazenda Pública pretenda fazer vingar, esta regra estará sempre circunscrita a estes casos e nunca poderá constituir inconstitucionalidade material porque nunca chega sequer a ser atentatória do direito ao reembolso.

⁷⁵ SIMÕES, Francisco Gerales, *op. cit.*

4.2.3. A defesa do enriquecimento sem causa pela AT e a sua desconformidade ao Direito da União

Chegados a este ponto, cumpre analisar criticamente a decisão tomada pelo CAAD no caso descrito e os argumentos oferecidos por ambos os lados deste litígio.

Após o exame do conceito que temos tentado alcançar de forma completa, a decisão do tribunal arbitral mostra-se a adequada à luz dos princípios que vimos analisando, não se vislumbrando outra hipótese de decisão correta. Para além da total ausência de esforço probatório por parte da AT, que, como vimos, é o corolário essencial que tem sido apontado pela jurisprudência comunitária como base incontornável de uma eventual procedência desta exceção, verificamos que ainda persistem os mitos económicos que rondam o modo de funcionamento do IVA conforme é percecionado pela própria AT. É através da suposição de uma forma de tributação de consumo que não é, de forma nenhuma, coincidente com a realidade económica vivida por quem é sujeito passivo de IVA que a AT tentou, de forma algo ingénua, fazer lograr com este entendimento.

De facto, a argumentação da AT padece de diversas enfermidades lógicas. Em primeiro lugar, mesmo que a Fazenda Pública pudesse imaginar que algum dia o Tribunal pudesse aderir ao entendimento segundo o qual o cumprimento do disposto no Art. 78.º n.º 5 poderia operar enquanto requisito do exercício ao direito ao reembolso – o que, conforme mencionámos, nunca poderia concretizar-se – esse entendimento teria logo que cair por imperativo do princípio da eficácia, que determina que não possam existir limitações a este direito à restituição, sejam estes processuais, burocráticos ou de qualquer outra índole. Por outro lado, a AT nem sequer se preocupou com o mais importante na defesa deste caso – a prova da repercussão. A existir algum espaço para a aplicação da exceção do enriquecimento sem causa, este terá sempre que ultrapassar a enorme barreira da prova – que não estará isenta de enormes e quase inultrapassáveis dificuldades de execução.

A AT não pode querer sequer tentar chegar ao cume da montanha no topo da qual está a efetiva recusa do reembolso conforme admitida teoricamente pela jurisprudência europeia se se furta a querer escalar a sua base. Alguns autores⁷⁶ defendem que o juiz comunitário deveria desconsiderar completamente a possibilidade de aplicação desta defesa; não só por se considerar que não existem casos em que o IVA não corre por conta do sujeito passivo do imposto mas também porque, mesmo que se considere que esses casos podem existir, as dificuldades práticas e de prova são esmagadoramente contra a previsão de poder a vir aplicar-se esta exceção. Outro argumento frequentemente citado é o risco que envolve a consideração desta defesa como admissível perante o Direito da União, podendo aliciar os Serviços de Finanças dos Estados-membros a querer “enriquecer” à custa do IVA ilegalmente cobrado por verificarem que existe essa janela de oportunidade, apesar das intenções declaradas serem no sentido do impedimento do enriquecimento do sujeito passivo – já verificámos que, havendo alguém a ganhar, será sempre o Estado, ficando assim com uma “licença para cobrar ilegalmente”⁷⁷, conforme já tínhamos apontado anteriormente.

Embora possamos reconhecer a verdade na consideração desses potenciais riscos, discordamos desta aceção do problema. É de facto correspondente à verdade que o Direito da União permite a defesa do enriquecimento sem causa; e que é plausível a sua configuração teórica embora até hoje seja de extrema dificuldade a sua constatação no caso concreto. É também notório que a introdução do conceito nas legislações possa dar azo à criação de um risco maior do que o benefício que possa trazer. Contudo, é função da lei, da doutrina e da jurisprudência produzir Direito para o futuro e na generalidade. Apesar de não termos encontrado qualquer caso em que houvesse condições para que a aplicação desta defesa fosse justa, não poderemos deixar de afirmar que também é injusto que se possa descartar completamente a hipótese de isso vir a acontecer, demonizando as intenções do Estado fiscal como sendo sempre malévolas – na possibilidade de que um dia um enriquecimento sem causa do sujeito passivo possa ocorrer, há que salvaguardar essa eventualidade e confiar nos travões e salvaguardas estabelecidas por lei.

⁷⁶ CAPRILES, Theo, *op. cit.*

⁷⁷ *Idem.*

Constatamos, por isto, que apesar de a sentença no processo que analisámos estar absolutamente em conformidade com os ditames legais e constitucionais da lei interna e com a orientação jurisprudencial europeia, o CAAD poderia ter ido mais longe ao descartar por completo a argumentação dos serviços da AT na sua total ausência de tentativa de prova.

5. CONCLUSÕES

De acordo com as considerações que acima formuladas, as primordiais conclusões a retirar dos casos analisados é a de que deverá ser sempre possível para o sujeito passivo reaver o imposto liquidado em erro e, ainda, de que as situações em que seja admissível para a AT recusar esse reembolso deverão ser tão residuais que deverão ser desconsideradas, por razões de praticabilidade.

Reconhecemos que apesar de ser necessário ressaltar a possibilidade teórica de haver lugar a uma aplicação da exceção do enriquecimento sem causa, esta deverá revelar-se absolutamente residual e quase irrelevante no que toca à realidade do funcionamento da liquidação e cobrança do IVA, sob pena da distorção dos seus princípios estruturantes. Esta ideia constitui, assim, uma verdadeira exceção em sentido técnico, que encontra fundamento intransponível e limite inultrapassável no princípio comunitário da eficácia.

Em termos práticos, é difícil tentar configurar uma situação em que seja exequível a prova da repercussão tributária nas situações de liquidação indevida de IVA, pelo que também aí a defesa encontra um limite objetivo de sucesso.

Pensamos que a evolução de que este conceito tem sido alvo tenderá a fazer cair a doutrina da recusa da restituição em função de um enriquecimento sem causa no esquecimento; no entanto, não deveremos ser hiperbólicos ao ponto de querer a sua total desconsideração porque em termos objetivos existe uma possibilidade técnica de a exceção poder operar, por mais diminuta que possa ser.

A verdadeira razão pela qual as AT dos Estados-membros, no qual recentemente se incluiu a portuguesa, persistem na utilização desta defesa radica na noção quase tida como verdade incontornável de que o IVA é um imposto que retira os seus fundos dos bolsos do consumidor final. Decerto não serão inexistentes, embora muito raros, os casos em que tal aconteça; todavia, a mera observação da realidade a partir de uma perspetiva económica refuta esta mesma ideia.

É errado pensar que os sujeitos passivos são imunes às variações de taxa ou incidência do imposto e mantêm as suas atitudes de forma racional, podendo esperar os mesmos resultados. Conforme tentámos defender, um estudo estritamente jurídico dos princípios enformadores da lógica tributária que subjaz ao IVA faz com que se ignore o principal: não é dos consumidores finais que vive este imposto. Como tal, o Estado querer recusar o reembolso quando aquele imposto seja liquidado a mais é, ao contrário de um enriquecimento sem causa, um empobrecimento injustificado do contribuinte que não se compadece com os ditames do sistema fiscal estabelecido na nossa Lei Fundamental.

BIBLIOGRAFIA

ANTUNES, Bruno Botelho, *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, 2008

ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, Almedina, 2005.

BHANDARI, Monica, *Recovering Mistakenly Paid Tax: Taxes Management Act 1970, section 33 and the Prevailing Practice Defence*, British Tax Review N.º 4, Inglaterra, 2008, 307-416

CAPRILES, Theo, *On Why EU Stand on the Passing On Defence Equates to Enriching the Unjust*, Orientação de Ben Terra, 2011, Lund University

CHOWDRY, Monica:

- *Coulda woulda shoulda: shortening time limits for the recovery of overpaid VAT*, EC Tax Review, Inglaterra, 2006-4, pp. 226 a 236
- *Recovery of overpaid GST and VAT and the “passing on” defence*, Lawbook Co., Setembro de 2005, pp. 229-246.
- *Unjust Enrichment and Section 80(3) of the Value Added Tax Act 1994*, British Tax Review, 2004, Inglaterra, pp. 620-637

CROWLEY, Geraldine, *Unjust Enrichment and Finance (no. 2) Act 2008*, Irish Tax Review, Irlanda, Janeiro 2009

CUNHA, Patrícia Noiret, *Anotações ao Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, ISG, 2014

DEVEREUX, Michael e LA FERIA, Rita de, *VAT – Unjust Enrichment*, Revista The Tax Journal, 12 de Maio de 2008, Inglaterra, pp. 13-15

DOESUM, Ad van, *A Law of Counteracting Forces: The Reimbursement of Overcharged, Unduly Paid, Overcollected and Overpaid VAT*, EC Tax Review, 2013-3, Holanda, 2013, pp. 131-144

HAMILTON, Penny, *Unjust Enrichment – The importance of Baines & Ernst*, Revista The Tax Journal, 11 de Setembro de 2006, Inglaterra, pp. 13-18

KHAN, Anbreen, *Marks and Spencer – A landmark Victory*, Revista The Tax Journal, 23 de Fevereiro de 2009, Inglaterra, pp. 11-12

MANTLE, Peter, *Unjust Enrichment*, The Tax Journal, Inglaterra, 29 de Janeiro de 2007, pp. 17 e 18

MCINNES, Mitchell, *The Canadian Principle of Unjust Enrichment: Comparative Insights into the Law of Restitution*, 1999, Alberta Law Review

MORAIS, Rui Duarte, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012

NUSSIM, Jacob, *On a Passé Defense: Unjust Enrichment and the Recovery of Overpaid Taxes*, Bar-Ilan University, Israel, Novembro de 2006, disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=887126

O’NEILL, Ailbhe, *Unjust Enrichment: Mistake of Law and Repayment of Tax*, Irish Tax Review, Irlanda, Janeiro de 2007, pp. 69 a 71

RUSH, Michael, *The Defence of Passing On*, 2006, Oxford, Hart Publishing

SIMÕES, Francisco Geraldes e FIGUEIRA, João G. Gil, *A Repercussão do IVA Indevido e o Empobrecimento sem Causa do Repercutente*, Cadernos do IVA 2014, Coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2014, pp. 149 a 167

SMITH, Dan e JAMIESON, Neil, *Lawful Mistake – The implications of the House of Lords’ decision in Deutsche Morgan Grenfell Group case*, Revista Taxation, Inglaterra, 25 de Janeiro de 2007

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vols. I a IV, 2011, Almedina

STRAND, Magnus, *Case C-398/09, Lady & Kid A/S and others v. Skatteministeriet, Judgement of the Court of Justice (Grand Chamber) of 6 September 2011, nyr.*, Common Market Law Review n.º 49, pp. 381-400, Kluwer Law International, Inglaterra, 2012

SWINKELS, Joep J.P.:

- *Remittance of Unlawfully Charged VAT under EU Law*, International VAT Monitor, Julho/Agosto 2008, IBFD, pp. 253-261
- *Unjust Enrichment under EU VAT*, International VAT Monitor, Julho/Agosto de 2011, IBFD, pp. 249-254

TERRA, Ben e KAJUS, Julie, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2014

VASQUES, Sérgio:

- *Manual de Direito Fiscal*, 2014, Almedina
- *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, 2008, Almedina

VASQUES, Sérgio e CUNHA, Patrícia Noiret, *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada*, Volume I, 2002, Almedina

VIRGO, Graham, *The Law of Taxation is not an island – overpaid taxes and the law of restitution*, 1993, Oxford University Press

WARREN, Neil, *Dealing with a VAT windfall*, Revista Taxation, Inglaterra, 6 de Abril de 2006

WILLIAMS, Rebecca, *Lady & Kid A/S and others v Skatteministeriet and Ministre du Budget, des Comptes publics et de la fonction publique v Accor SA: Unjust enrichment and the Court of Justice, a loss of national competence and principle?*, BTR Thomson Reuters, Inglaterra, 2011, pp. 631-643

WOODWARD JR., William J., *Passing-on the Right to Restitution*, 1985, Santa Clara University School of Law