

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 19/2017-T**

**Tema: IVA - Dedutível, nos termos do artigo 19º,nº2, conjugado com o nº 5 do artigo 36º, ambos, do CIVA.**

## **DECISÃO ARBITRAL-TRIBUTÁRIA**

### **1 RELATÓRIO**

1.1 – A..., Lda, com o NIF: ..., doravante, denominada Requerente, Reclamante no procedimento tributário, acima e, à margem referenciada, doravante, denominado “Requerente”, veio, invocando o disposto nos números 1 e 2 do artigo 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT), do artigo 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e do números 1 do artigo 95º da Lei Geral Tributária (LGT), requerer a constituição do Tribunal Arbitral Singular, com vista a impugnar:

- A liquidação de Imposto sobre o valor acrescentado, doravante (IVA), efectuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), referente ao ano de: 2012, no âmbito de procedimento inspectivo, assente na Ordem de Serviço, nº OI2016...;
- Procedimento, esse, que deu azo a um Relatório de Inspeção Tributária, doravante, RIT;

- No âmbito das correções efectuadas, em sede de IVA, foi apurado, em falta um valor de € 8.944,18, configurado, pela AT, como um imposto não dedutível, acrescido de juros compensatórios( cfr docº 2,junto aos autos..)

1.2 Nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro singular, Maria de Fátima Alves, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo aplicável:

- Em 06-03-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico,
- Pelo que, o tribunal arbitral foi constituído em 21-03-2017, conforme o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do Decreto-Lei nº10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

1.3 A Requerente, na fundamentação do seu pedido de pronúncia arbitral, afirma, em resumo, o seguinte:

- A Requerente é uma sociedade que se dedica à prestação de serviços de cabeleireiro e estética;

- O IVA controvertido, resulta do procedimento da supra citada acção inspectiva, disperso pelos trimestres de exercício do ano de 2012 (cfr., docº 02) e melhor identificados na p. nº 5 da PI e no RIT, anexo aos autos);

-Alega que toda esta situação factual, advém de faturas, que não preenchem os requisitos legais consignados no nº 5 do artigo 36º do CIVA, para suportar a dedução de imposto, nos termos previstos na al.a) do nº 2 e nº 6 do artigo 19º do mesmo diploma legal;

-Pois as referidas faturas não discriminam as mercadorias adquiridas;

-Somente, aí consta, o termo genérico de “mercadorias”, o que, segundo a AT, “ não permite identificar a quantidade e denominação usual daqueles bens, obstando, assim, o acesso ao preço líquido do referido imposto”( docº 3, junto à PI);

- Contudo, a Requerente, defende que tem direito à dedução do IVA, porque, as mesmas estão suportadas legalmente, não só pelos, nºs 2 e 6 do artigo 19º conjugado com a al. a) do nº 5 do artigo 36º, ambos do CIVA, mas também pela alínea 6) do art. 226º da Diretiva 2006/112, de 28 de Novembro de 2006, porquanto, no que concerne à falta de discriminação de mercadorias adquiridas, as mesmas estão colmatadas através de detalhes efectuados nas notas de encomendas, documentos de transporte, bem como, nas guias de entrada e guias de saída de mercadorias, documentos que permitem aferir a taxa de IVA;

-Alega, ainda, a Requerente, que por se tratar de mercadorias com elevado detalhe de informação quanto às referências “tamanhos e quantidades”, ficam os detalhes para os documentos de acompanhamento das mercadorias;

-Pelo que não concebe, porque desconsiderou a AT, a documentação de suporte à operação de aquisição das mercadorias, descritas no documento 4 (junto aos autos), sendo que a documentação que acompanha a circulação das mercadorias está sujeita ao cumprimento das regras do DL. nº147/2003, de 11-07;

-Acrescenta que: “no que respeita aos requisitos formais relativos ao exercício da dedução do IVA, o artigo 178, al. a) da Diretiva 2006/112, o mesmo está subordinado à posse de uma fatura emitida nos termos do artigo 226º da mesma Diretiva”(Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 15 de Setembro de 2016, procº. C-512/14);

-Pelo que o TJ EU, declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais;

- Não podendo, por isso, a AT, nos termos do artigo 219º da Diretiva 2006/112, só relevar o aspeto formal das faturas, devendo considerar, também, os aspectos complementares prestados pela Requerente (docº 2 e 5), quando os documentos alteram a fatura inicial e a ela fazem referência específica e inequívoca.

1.4 A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT), apresentou Resposta, da qual se retira que os atos tributários, controvertidos, não enfermam de qualquer vício de violação de Lei, pronunciando-se pela improcedência da requerida e pela manutenção dos atos de liquidação questionados, defendendo, sumariamente o seguinte:

- Põe em causa o preenchimento formal das referidas faturas, por as mesmas não estarem processadas de forma legal, pois delas deveriam constar, obrigatoriamente:” a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos e o preço líquido do imposto, face ao estabelecido no nº 5 do artigo 36 do CIVA”;
- Considera que a Requerente está enquadrada, em sede de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, representando, portanto, um sujeito passivo que tem direito à dedução, no âmbito do desenvolvimento da sua actividade principal de Cabeleireiro, com o CAE nº 96021;
- Razão pelo qual foi alvo de um procedimento inspectivo, levado a cabo pela Direção de Finanças de Lisboa, no âmbito da Ordem de Serviço nº OI2016..., que culminou no controlo declarativo, em sede de imposto sobre o valor Acrescentado-IVA, referente ao ano de 2012;

- Da citada acção inspectiva foi deduzido um Relatório (RIT) que consubstancia o IVA não dedutível, devido ao facto de determinadas faturas, descritas no RIT e nas p. 2 e 3 da Resposta da AT, não preencherem os requisitos formais, legalmente exigidos, no âmbito do IVA;
- Alegando que do RIT se retira que:” só confere direito à dedução o imposto mencionado nas faturas e documentos equivalentes, quando as mesmas estejam passados, respeitando a devida forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo. Determina, ainda, o nº 1 do art. 20º que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações ali previstas”;
- Sendo que “a emissão de faturas ou documentos equivalentes deve obedecer, aos requisitos estabelecidos no nº 5 do art. 36º do CIVA”;
- Considerando, por isso, que os factos alegados pela Requerente, supra descritos, no ponto 1.3, da presente Decisão, constantes do ponto 6 do artigo 226º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, também estão consubstanciados na ficha doutrinária relativa ao processo nº 2976, com despacho do SDG dos impostos, em 29-02-2012, quando indica que as faturas emitidas devem, em conformidade com o referido ponto 6, conter a “quantidade e natureza dos bens entregues ou extensão dos serviços prestados, para que as mesmas se possam considerar passadas na forma legal.;
- Motivo pelo qual o legislador, foi exigente, conforme o previsto no nº 6 do art. 19º (CIVA)” para efeitos do exercício à dedução, consideram-se passados em forma legal as faturas ou documentos equivalentes que contenham os elementos previstos no artigo 36º do mesmo diploma legal;
- Que, in casu, a inexistência de tais requisitos obrigatórios, inviabilizam a dedução do imposto mencionado nas faturas, (anexo 2);
- Alega a Requerente que os elementos probatórios, constantes do Documento 4, anexo à PI, permite dissipar as dúvidas quanto ao fornecimento de mercadorias;

- Contudo, analisados os documentos referidos, não se verifica qualquer referência às faturas, que estão rasuradas por meio de caneta, pelo que afastam a segurança necessária ao exercício do direito à dedução, sendo de considerar, também que, no caso de documentos não processados por computador, não existe referência à necessária autorização, o que desrespeita o previsto no art. 3º e seguintes do D.L. nº 147/2003, de 11/07-Regime dos Bens em Circulação (na redacção, então, em vigor);
- Atento os factos, contextualmente referidos, a Requerida pode e deve exigir que os requisitos das faturas respeitem o disposto no nº 5 do art. 36 do CIVA e o preceituado no art. 226 da DIVA;
- Sendo que as faturas, emitidas de acordo com os termos da lei (nº 5 do art. 36º do CIVA), devem ser cumpridos de forma cumulativa, pois constituem formalidade “ad substantiam”;
- No caso, em apreço, nenhuma das faturas controvertidas, faz referência a qualquer documento complementar (notas de encomenda, documentos de transporte, guias de entrada e saída de armazém, etc.);
- Ora, apesar de se admitir a referência a anexos que discriminem as mercadorias em questão, a referência tem que ser feita na própria fatura, sob pena de se inviabilizar o conhecimento de tais documentos, correndo o risco de segurança exigido para o direito do exercício à dedução, garantido pelo formalismo, previsto no já sobejamente citado nº 5 do art. 36º do CIVA;
- Na senda de Xavier de Bastos, no âmbito do IVA, são tais documentos, um cheque sobre o Tesouro, ”pois atribuem ao destinatário que seja sujeito passivo, o direito de deduzir o IVA, neles contido”;
- Da importância deste critério formal retira-se a formalidade “ad substântiam” sem o qual sucumbe a faculdade de exercício do direito à dedução do imposto (v.ponto 54 da Resposta. .

1.5 A reunião prevista no artigo 18º do RJAT foi dispensada, por se tratar de questões já suficientemente debatida, quer nos autos quer na Jurisprudência,

entendendo, este Tribunal Arbitral Tributário, desnecessário as alegações finais, prescindiu-se da inquirição de testemunhas;

- O Tribunal, em cumprimento do disposto no artigo 18º, nº 2 do RJAT, designou, previsivelmente, até ao dia 04-07-2017, a prolação da decisão arbitral.

## **2 QUESTÕES DECIDENDAS**

2.1 Face ao exposto nos números anteriores, relativamente à exposição das partes e aos argumentos apresentados, as principais questões a decidir são as seguintes:

- A alegação feita pela Requerente relativa à ilegalidade das liquidações de IVA relativos aos períodos de:1203T; 1206T; 1209T, e 1212T e respectivos juros compensatórios, no global de €8.944,18(docº 1, junto aos autos).
- Os requisitos formais da fatura, no âmbito do IVA.

## **3 FUNDAMENTOS DE FACTO**

3.1 Em matéria de facto, relevante para a decisão a proferir, dá o presente Tribunal por assente, face aos elementos existentes nos autos, os seguintes factos:

- A Requerente apresentou elementos probatórios constantes dos documentos nºs; 1, 2, 3, 4 e 5, junto à PI, que se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais;

- A Requerida, apresentou elementos probatórios, constantes do CIVA, Doutrina e jurisprudência, consubstanciados na Resposta e no RIT.

#### 4.1.1 FUNDAMENTAÇÃO DOS ATOS PROVADOS

- Os factos dados como provados estão baseados nos documentos anexos ao pedido de pronúncia arbitral da supra referida PI, no RIT e na Resposta, apresentada pela AT, que se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

#### 3.1.2 FACTOS NÃO PROVADOS

- Não existem factos dados como não provados, dado que todos os factos tidos como relevantes para a apreciação do pedido foram provados.

## 4 FUNDAMENTOS DE DIREITO

4.1 O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º nº 1, alínea a), 5º nº 2, alínea a), 6º nº 1, 10º nº1, alínea a) e nº 2 do RJAT:

- As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, ex vi, artigos 4º e 10º, nº 2, do RJAT e artigo nº 1 da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março;
- O processo não enferma de nulidades;
- Não existindo questão prévia sobre a qual o Tribunal se deva pronunciar.

4.2 O pedido, objecto do presente processo é a declaração de ilegalidade das liquidações de IVA relativas aos períodos trimestrais, correspondente ao ano de 2012;

4.2.1 Condenação da AT ao reembolso do montante do imposto relativo a tais liquidações no valor global de € 8.944,18 ;

4.2.2 Condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios sobre o mesmo montante.

4.3 A matéria de facto está fixada, tal como consta do nº 3.1 supra, importando, agora, determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões decidendas, identificadas no nº 2.1 supra, sendo certo, que a questão central, em causa, nos presentes autos, relativamente à qual existem entendimentos absolutamente opostos entre a Requerente e a AT, consiste em avaliar se as faturas de IVA e, documentos complementares, quanto ao seu preenchimento, respeitam as formalidades do nº 5 do art. 36º do CIVA, para que lhe seja permitido a dedução de IVA, nos termos do nº 2 do artigo 19º do mesmo diploma legal.

4.4 Tudo analisado e, tendo em conta, por um lado, as posições das partes em confronto, mencionadas nos pontos 1.3 e 1.4 supra e, considerando, por outro lado que a questão central a decidir é a verificação dos requisitos legais que obrigatoriamente impende sobre o preenchimento formal, das faturas controvertidas, nos termos do nº 5 do art. 36º do CIVA, pelo que cumpre, neste contexto, apreciar e proferir decisão.

## **5 QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA NORMA DE INCIDÊNCIA SUBJETIVA DO IVA.**

5.1 Considerando ser pacífico o entendimento, na doutrina, de que na interpretação das leis fiscais valem plenamente os princípios gerais de interpretação os quais serão, apenas e naturalmente, limitados pelas exceções e particularidades ditadas pela própria lei objeto de interpretação. Trata-se de um entendimento que tem vindo a merecer acolhimento nas Leis Gerais Tributárias de outros países e que veio também a ter assento no artigo 11º da nossa Lei Geral Tributária, o que vem, aliás, sendo frequentemente sublinhado pela jurisprudência.

É consensualmente aceite que tendo em vista a apreensão do sentido da lei, a interpretação socorre-se, a priori, em reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, o que significa, procurar o seu sentido literal, valorando-o e aferindo-o à luz de outros critérios, intervindo, os designados elementos de natureza lógica, racional ou teleológicos e de ordem sistemática:

- A propósito da interpretação da lei fiscal, há a considerar a jurisprudência, nomeadamente, os Acórdãos do STA de 05-09-2012, processo nº 0314/12 e de 06-02-2013, processo 01000/12, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), a importância do disposto no artigo 9º do Código Civil (CC), enquanto elemento fundamental da hermenêutica jurídica;
- Dispõe o nº 2 do artigo 19º do CIVA que “só confere direito à dedução o imposto mencionado nas faturas e documentos equivalentes passados em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo;
- Sendo que a emissão de faturas e documentos equivalentes devem respeitar os requisitos do nº 5 do art. 36º do CIVA
- Dispõe o nº 1 do art. 20º do CIVA” que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações ali previstas;

- O carácter formalista do IVA, permite evitar a evasão fiscal, pelo que as respectivas formalidades o são ad substantiam e não meramente ad probationem (cfr. AC. do STA, de 31-01-2008);
- Ora, in casu, os documentos nº 4, devidamente analisados não se encontram quaisquer referências às respectivas faturas, senão as que estão rasuradas por caneta;
- Assim, como, no caso dos documentos não processados por computador não existe referência à necessária autorização, pelo que não consideram o preceituado nos artigos 3º e seguintes do Decreto Lei nº 147/2003, de 11/7, Regime dos Bens em Circulação, na redacção então em vigor;
- Bem como, os referidos documentos não estavam na posse da Requerente ( cfr. documento nº 5, junto à PI)violando, assim, o disposto no nº 5 do art. 6º do já supra citado DL, nº 147/2003, de 11/7), RBC, na redacção então em vigor.
- Portanto, nas referidas faturas não consta qualquer identificação à quantidade e natureza dos bens, nem é efectuada qualquer referência a notas de encomenda, documentos de transporte, guias e entradas e saídas de armazém, nem mesmo qualquer listagem anexa que permitisse à Autoridade Tributária e Aduaneira efectuar o controlo do IVA;
- Pelo que, atento os factos sumariamente expostos, se constata que as faturas não cumprindo o formalismo previsto no artigo 36º do CIVA, não podem as mesmas dar direito à dedução, conforme o estabelecido no nº2 do artigo 19º do CIVA.

## **6 OUTRAS QUESTÕES RELATIVAS À LEGALIDADE DOS ATOS DE LIQUIDAÇÃO**

- Relativamente à existência de outras questões atinentes à legalidade dos atos de liquidação, tendo em conta que está ínsito no estabelecimento de uma ordem de conhecimentos dos vícios, tal como o previsto no artigo 124º do CPPT, que procedendo o pedido de pronúncia arbitral baseado em vícios que impedem a renovação das liquidações impugnadas, fica prejudicado, porque inútil, o conhecimento de outros vícios, não se afigura necessário conhecer das demais questões suscitadas.

## **7 REEMBOLSO DO MONTANTE TOTAL PAGO**

- Nos termos do disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 24º do RJAT e, em conformidade com o aí estabelecido, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos de procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários “Restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”
- Trata-se de comandos legais que se encontram em total sintonia com o disposto no artigo 100º da LGT, aplicável ao caso, ex vi, do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 29º do RJAT, no qual se estabelece que “ A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, correspondendo o

pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.

- O caso constante nos presentes autos, não se verifica a manifesta aplicação das mencionadas normas, posto que na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, referenciados, neste processo, teria, por força dessas normas, de haver lugar ao reembolso dos montantes pagos, seja a título do imposto pago, seja dos correspondentes juros compensatórios, como forma de alcançar a reconstituição da situação que existiria se tivesse sido cometida a ilegalidade.

## **8 DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

- A declaração da ilegalidade e consequente anulação de um ato administrativo confere ao destinatário do ato o direito à reintegração da situação em que o mesmo se encontraria antes da execução do ato anulado.
- No âmbito da liquidação do imposto, a sua anulação confere ao sujeito passivo o direito à restituição do imposto pago e, em regra o direito a juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT e, artigo 61.º do CPPT.
- Contudo, no caso controvertido não tem a Requerente direito a juros indemnizatórios, nem direito ao reembolso pedido, por não de verificar o exercício do direito de dedução de IVA, nos termos previstos n.º n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, porque as referidas faturas não estão processadas de forma legal, uma vez que nelas não constam descritas, obrigatoriamente, a quantidade, e denominação usual dos bens transmitidos e o preço líquido do imposto, face ao estabelecido nas alíneas b) e C) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

## **9 DECISÃO**

Face ao exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- Julgar improcedente o pedido de declaração da ilegalidade da liquidação do IVA, respeitante ao ano de, 2012, distribuído pelos seguintes períodos:1203T; 1206T; 1209T e 1212T, identificados no presente processo.

VALOR DO PROCESSO: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º nº 2 do CPC e 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 8.944,18(oito mil, novecentos e quarenta e quatro euros e dezoito cêntimos).

CUSTAS: De harmonia com o nº 4 do artigo 22º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00, nos termos da Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se, as partes.

Lisboa, 04-07-2017

O Árbitro

Maria de Fátima Alves

(o texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131, nº 5 do Código do Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1 alínea e) do Decreto-Lei 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), regendo-se a sua redacção pela ortografia atual)