

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 759/2014-T

Tema: IVA - Requisitos formais das faturas.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

A..., SA - SUCURSAL EM PORTUGAL, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e pessoa coletiva..., com representação permanente no..., Edifício..., Piso ... e..., ... (de ora em diante designada apenas por “Requerente”), na sequência do despacho de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação de IVA relativa ao mês de novembro do ano de 2012, apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), com vista à:

- a) Declaração da ilegalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2013 ... relativo ao período de novembro de 2012, na importância de € 12.848,48 emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“ATA” ou “entidade Requerida”) e consequente anulação do mesmo, bem como da respetiva liquidação de juros compensatórios, no valor de € 354,59;
- b) Reconhecimento do direito ao reembolso das importâncias indevidamente pagas; acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios;
- c) Reconhecimento do direito da Requerente ao reembolso do IVA, no montante de € 13.680,32 formulado na declaração periódica de IVA no período de novembro de 2012, acrescido de juros indemnizatórios;

Para o efeito, alega, em síntese, que:

1. O ato de liquidação de IVA enferma do vício de violação de lei, em concreto dos artigos 19.º e 36.º do Código do IVA (“CIVA”), por:
 - i. Ao contrário do alegado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, as faturas relativas aos prestadores de serviços (B..., Lda; C...; D..., Lda.; E... UNIPESSOAL, LDA. E F..., SA) que suportaram o IVA deduzido no período do mês de novembro do ano 2012, aqui em causa, cumprem os requisitos legais previstos no artigo 36.º do CIVA, pois, não só os serviços estão suficientemente descritos no respetivo texto;
 - ii. Como a Requerente juntou em sede do procedimento inspetivo, diversa documentação suporte às mencionadas faturas que possibilitam identificar a natureza dos serviços prestados pelos fornecedores em causa e *“consequentemente a conformidade da taxa aplicável e do montante do IVA deduzido na sobredita declaração periódica”*;
 - iii. E não tendo a AT posto em causa quaisquer outros requisitos do direito à dedução do imposto, nomeadamente a sua ligação à realização de operações tributáveis e existência de qualquer indício de comportamento fraudulento, nem foram violados quaisquer prazos para a dedução do imposto;
 - iv. As correções no montante de € 26.528,80 devem ser anuladas e aceite a dedução do IVA liquidado pelos fornecedores em questão;
 - v. Tem sido entendimento do TJUE que o direito à dedução do IVA não pode ser prejudicado, mesmo na situação em que os requisitos formais não tenham sido cumpridos, desde que os requisitos materiais tenham sido observados e não haja indícios de fraude fiscal.
 - vi. Termina, pugnando pela procedência do pedido arbitral, com a consequente anulação da liquidação supra identificado e respetivos juros e reconhecimento ao pagamento de juros indemnizatórios, bem como o reconhecimento do direito ao reembolso do IVA, solicitado na declaração do período de novembro de 2012.

Com o requerimento do pedido arbitral juntou ainda 21 documentos.

*

O tribunal arbitral ficou constituído em 22-01-2015, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

*

Notificada para o efeito, a Entidade Requerida apresentou resposta, na qual, invoca, em suma:

- i.** As faturas em causa não cumprem os requisitos constantes das alíneas a) e b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, dado que não especificam nem quantificam os serviços prestados à Requerente;
- ii.** Se uma fatura não observar todos as exigências mencionadas no artigo 36.º do CIVA, não se encontra emitida sob a forma legal, não permitindo deste modo deduzir o imposto que nela consta;
- iii.** As faturas “constituem o documento legal que titula o crédito de imposto materializado no direito à dedução e não em quaisquer anexos”;
- iv.** As formalidades exigidas são *ad substantiam* e não *ad probationem*, não permitindo que possam ser substituídas por qualquer outro meio de prova, como decorre do artigo 364.º do Código Civil;
- v.** Referências vagas e imprecisas como “trabalhos prestados” ou “serviços prestados” são insuficientes dado que não há qualquer especificação de quais os serviços prestados;
- vi.** Cita ainda jurisprudência nacional e do TJUE; e,
- vii.** Concluí pela legalidade e manutenção do ato de liquidação do IVA.

Juntou ainda o processo administrativo (“PA”).

*

Em 26 de março de 2015, realizou-se, na sede do CAAD, a primeira (e única) reunião do Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 18.º do RJAT, tendo as partes sido notificadas para apresentar alegações escritas.

O que a Requerente fez, mantendo a sua posição do pedido de pronúncia arbitral.

Por sua vez, a Requerida para além de manter a sua posição constante da resposta, veio suscitar ainda questão da incompetência material deste Tribunal Arbitral para conhecer do deferimento do pedido de reembolso do IVA formulado na declaração periódica de IVA do período do mês de novembro de 2012, uma vez que não se trata de um ato tributário de liquidação.

Por se tratar de uma exceção de conhecimento oficioso, foi a Requerente notificada para exercer o contraditório. E, em resposta, veio defender que, a apreciação do mencionado pedido de reembolso consubstancia um pedido consequente do pedido principal de anulação do ato de liquidação do IVA, pelo que deverá improceder a exceção invocada.

Não tendo sido possível elaborar a decisão até às datas designadas, o prazo inicial foi sucessivamente prorrogado, conforme despachos de 2015.07.22, 2015.09.22 e de 2015.11.22.

II. Saneamento

Vem a Requerida invocar a incompetência material do Tribunal Arbitral quanto ao pedido de “reconhecimento do direito da Requerente ao reembolso solicitado na declaração periódica do período de novembro de 2012, no montante de EUR 13.680,32” formulado pela mesma a final, alegando que não se está perante “um acto tributário de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta susceptível de ser apreciado por esta jurisdição arbitral”, nos termos do nº 1 do artigo 2.º do RAJT e das limitações impostas pela Portaria nº 112/2011, de 22 de março de 2011, pelo que o mesmo não pode prosseguir.

Em exercício do contraditório, veio a Requerente arguir que, a apreciação do sobredito pedido de reembolso consubstancia um pedido consequente do pedido principal de anulação do ato de liquidação do IVA em causa, pelo que deverá improceder a exceção invocada.

Vejam os.

De acordo com o disposto no nº 1 do artigo 2.º do RAJT a “*competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*”

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”.*

De harmonia com artigo 2.º da Portaria nº 112/2011, de 22 de março de 2011, a ATA está vinculada à “*jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no nº 1 do artigo 2.º*” do RAJT.

Com efeito, o reconhecimento do direito ao reembolso do IVA, nos termos formulados pela Requerente, não constitui umas das pretensões que caiba na previsão do citado artigo 2.º do RJAT, não se encontrando a ATA vinculada àquele tipo de litígio.

A este propósito, já se pronunciou o presente Tribunal Arbitral na decisão proferida no processo nº 48/2014, de 2015-10-03, cujo entendimento aqui acompanhamos, ao se referir que:

“O que significa que a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD se limita à declaração de ilegalidade de actos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT, estando-se, assim, perante um mero contencioso de anulação de actos, estruturado segundo o modelo processual anterior à reforma do contencioso administrativo de 2002-2004, que continua a vigorar no contencioso tributário.”

Por outro lado, entende-se que a competência dos tribunais arbitrais se restringe “à atividade conexas com atos de liquidação de tributos, ficando fora da sua competência a apreciação da legalidade de atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da Administração Tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação do ato de liquidação, a que se refere a alínea p) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT”.

Atento o quadro legal acima mencionado, para apurar a competência do Tribunal Arbitral cabe averiguar o conteúdo do acto impugnado, de modo a verificar em que medida comporta ou não a apreciação de um acto de liquidação.

Segundo alguma doutrina, o conceito de reembolso de IVA utilizado para os efeitos dos números 4 e seguintes do artigo 22.º do Código de IVA corresponde uma situação em que, do saldo apurado no período, resulta um crédito de IVA a favor do sujeito passivo que será utilizado em períodos seguintes (numa lógica de conta- corrente), a menos que use a faculdade de solicitar o reembolso do mesmo, obviando ao seu reporte e aplicação nos períodos seguintes. De tal modo que “o pedido de reembolso, assim como a sua apreciação pela Autoridade Tributária não constituem factos jurídicos, uma vez que não constituem per si qualquer facto que determine uma alteração jurídica da situação de qualquer uma das partes”.

Doutrina esta que acompanha a jurisprudência do STA, consignada no Acórdão de 12/7/2007, processo n.º 0303/07, onde se pode ler, entre o mais, que apenas “os actos de liquidação, em sentido estrito”, provocam “uma modificação na situação tributária do contribuinte, definindo a existência de uma obrigação (que através desse acto se torna certa, líquida e exigível, inclusivamente por via coerciva no caso de não cumprimento voluntário)”, o que não é o caso dos actos que recusam o reembolso de IVA, pois deles não resulta para os contribuintes qualquer obrigação que não tivessem anteriormente.” No mesmo sentido, cfr., entre outros, o Acórdão Arbitral, de 4 de Abril de 2014, processo n.º 238/2013-T, onde se pode ler que no que concerne ao pedido de reembolso, não se

prevê expressamente a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciação da legalidade de actos de indeferimento de pedidos de reembolso de quantias pagas, em cumprimento de anteriores actos de liquidação.

No caso dos autos, o pedido de reembolso vem configurado como acto consequente da anulação da liquidação. Acontece que, como ficou atrás referido, pressupondo o pedido da Requerente a apreciação da legalidade de actos de reembolso, que são independentes do acto de liquidação, assim sendo, não se pode falar sequer de um acto consequente da anulação da liquidação.”

Não assiste assim razão à Requerente ao referir que em caso de procedência do pedido principal nos presentes autos deverá não só ser anulada a liquidação aqui em causa, como também ser deferido o pedido de reembolso, pois, em caso de procedência da anulação da liquidação, a Requerida estará obrigada a restabelecer a situação que existiria caso o ato tributário, objeto da decisão, não tivesse sido praticado, devendo assim aceitar a dedução do imposto, repondo na conta-corrente da Requerente o IVA em crédito.

Em face do exposto, o presente Tribunal Arbitral não tem assim competência para conhecer do pedido de “reconhecimento do direito da Requerente ao reembolso solicitado na declaração periódica do período de novembro de 2012, no montante de EUR 13.680,32”, julgando-se assim procedente a exceção dilatória da incompetência absoluta deste Tribunal para conhecer da daquela matéria, absolvendo-se a Requerida da instância quanto ao pedido em referência [constante da segunda parte da al. ii) do pedido final], nos termos dos artigos 576.º, nº 1 e 2 e 577.º, alínea i) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, nº 1, alínea e) do RJAT.

Posto isto, o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer os restantes pedidos, de acordo com o disposto no art. 2.º, nº 1, al. a) do RAJT.

As partes são dotadas de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e encontram-se regularmente representadas, conforme o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades e inexistem outras exceções de que cumpra conhecer ou que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

*

III. FUNDAMENTAÇÃO

A questão decidenda dos presentes autos consiste assim em saber se as faturas em questão cumprem os requisitos formais do exercício do direito à dedução.

3.1. De facto

Compulsados os presentes autos e tendo por base os seus elementos, com interesse para decisão a proferir, dão-se como provados os factos seguintes:

1. A Requerente é uma sucursal de uma sociedade não residente em território nacional, com representação permanente no..., Edifício ...- Piso ... e..., em ... (cfr. Relatório de Inspeção Tributária a fls. 4 a 5);
2. A Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, registada com a atividade de serviços marketing, promoção de vendas, publicidade, apoio de proteção de marca e diversos serviços administrativos, tendo iniciado a sua atividade em 11.11.1992 (cfr. Relatório de Inspeção Tributária, artigo 5.º do pedido de pronúncia arbitral e da resposta da Requerida);
3. No âmbito do contrato celebrado com a G... B. V. (“G...”), sujeito passivo residente na Holanda, sem estabelecimento estável em Portugal, a Requerente desenvolve no território português, as seguintes atividades:
 - a) promoção e marketing dos produtos da G...em Portugal;
 - b) receção de encomendas por parte dos distribuidores;
 - c) implementação local das estratégias de vendas e de marketing coordenadas e adaptadas pela G...;
 - d) prestação de serviços de assistência ao cliente e serviços de cobrança à G...;

- e) proteção da marca ... em Portugal (cfr. Relatório de Inspeção Tributária e artigo 5.º do pedido de pronúncia arbitral);
4. A Requerente efetuou um pedido de reembolso de IVA na declaração periódica de IVA do mês de novembro de 2012 (“IVA 2012.11”), no valor de €14.365,95 euros, a que foi atribuído o nº .../0 (cfr. Relatório de Inspeção Tributária e artigo 7.º do pedido de pronúncia arbitral);
 5. Na sequência do mencionado pedido de reembolso de IVA e com vista à sua apreciação, a Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária, interna, de âmbito parcial, no cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2013..., de 2013/01/14, efetuado pelos Serviços de Inspeção Tributário da Direção de Finanças de Lisboa (cfr. Relatório de Inspeção Tributária, artigo 7.º do pedido de pronúncia arbitral e artigos 2.º e 6.º da resposta da Requerida).
 6. Com vista à confirmação dos valores constantes da declaração periódica de IVA do período 2012.11, foram solicitados à Requerente, elementos necessários à análise do mencionado pedido de reembolso (Balancete analítico, extrato da conta corrente da conta 24-IVA e justificativo dos valores incluídos nos diversos campos da declaração periódica de 2012.11, elementos esses que a Requerente apresentou em 04.02.2013 (cfr. Relatório de Inspeção Tributária e processo administrativo – fls. 77 a 150);
 7. Através do Ofício, datado de 12 de abril de 2013 (Ofício n.º...), foi a Requerente notificada do projeto de correções do Relatório de Inspeção Tributária, com proposta de correções no montante total de € 27.214,43, por considerar que, a mesma deduziu indevidamente IVA no campo 24 da declaração periódica, relativo a despesas de alojamento, na importância € 685,63, e, que deduziu indevidamente imposto, no valor de € 26.528,80, relativo a faturas emitidas pelos seus prestadores de serviços por não conterem a designação dos serviços que lhe foram prestados, impostas pelo artigo 36.º do CIVA (cfr. documento 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral e consta igualmente do processo administrativo – fls. 24 a 33);
 8. Por não concordar com a correção proposta, na importância € 26.528,80, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia, em 2013.05.04, alegando que a natureza dos serviços foi identificada e devidamente explicada, mediante a

documentação que a mesma juntou no decurso do procedimento de inspeção (cfr. documento 2 junto ao pedido de pronúncia arbitral e consta igualmente do processo administrativo – fls.35 a 46);

9. A Requerente aceitou a proposta de correção do IVA em falta, na importância € 685,63, relativo a imposto deduzido indevidamente com despesas de alojamento (cfr. documento 2 junto ao pedido de pronúncia arbitral);
10. Por Ofício n.º..., datado de 4 de junho de 2013, foi a Requerente notificada do Relatório de Inspeção Tributária, sendo que as correções relativas ao imposto em falta no montante € 26.528,80, foram efetuadas com o seguinte fundamento, que aqui se transcreve na parte com interesse para a decisão:

“(…)

A Direção de Serviços do IVA (DSIVA), através do Ofício-Circular n.º 181044 de 1991/12/06 ,emitiu instruções sobre os requisitos a que devem obedecer as faturas e os documentos equivalentes:

Esta nos seus Pontos 1 o 1.3 — estabelece o seguinte :

Ponto 1 — Nos termos do n.º 5 do Art.º 35.º do CIVA (art.º 36.º à data) , as faturas devem conter a " a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ..., com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável , isto é, devem identificar corretamente os bens vendidos.

Ponto 1.3 - A faturação das prestações de serviços deverá sempre quantificar e especificar as operações , não podendo aceitar-se , por exemplo , a mera Indicação de " serviços prestados"

O contribuinte deduziu neste período, o IVA suportado referente às seguintes faturas constantes dos Anexos 2 e 3:

B...,LDA : Contribuinte n.º ...

Fatura n.º .../2012 de 2012-11-13, além das despesas com a estadia dos atletas, a que fizemos referência no ponto anterior, também lhe foram faturadas despesas de " som partida C2T, pórtico e apresentador - P... " no montante de 5.142,63 € (4.181,00 € + 961,63) Anexo 2

C..., Contribuinte n.º ...

Fatura n° ... de 2012-10-31 emitida com a designação de " Remuneração referente a Outubro de 2012 relativa ao conjunto de serviços prestados no Edifício..., de acordo com o contrato de prestação de Serviços assinado em 09/09/2009.

D..., LDA — Contribuinte n° ...

Fatura n° A ... — de 2012-10-24 — cuja designação é : ... ESS — Etiquetas Promo e diversos...—..., conforme v/ PO Number ... "

Fatura n° A ... — de 2012-10-27- cuja designação é: ° Campanha ...em ..., ... e..., conforme PO Number ..."

Fatura n° A...— de 2012-10-27 - com a designação de : " Campanha..., ..., Camp., conforme v/ PO Number ..."

Fatura n° A...— de 2012-11-30- cuja designação é : " Campanha..., ..., Produção e Montagem conforme PO Number ... "

Fatura n° A...— de 2012.11-30- cuja designação é : " Campanha..., ..., Produção e Montagem conforme PO Number ... "

Fatura n° A ... — de 2012-11-30- cuja designação é : " Campanha ... em ..., ... e..., Produção e Montagem conforme PO Number ... "

E...UNIPessoal, LDA - Contribuinte n° ...

Fatura n° ... de 2012-11-28 - com a designação de : " ...- Sp. Su 13

...-... -Serviço prestado nas nossas instalações - PO ...

F..., SA - Contribuinte n° ...

Fatura n° ... de 2012-11-15 - cuja designação é : " .../Exposição do produto nas lojas ...

Pelo exposto anteriormente, comprova-se que as faturas emitidas pelos seus prestadores de serviços, não contêm a designação dos serviços que lhe foram prestados, exigidas pelo art° 36° do CIVA, pelo que o sujeito passivo, deduziu indevidamente no Campo 24 da declaração periódica de 2012.11 de IVA, o montante de 26.528,80 Euros, conforme o mapa de apuramento elaborado para o efeito:

APURAMENTO DO IVA DEDUZIDO INDEVIDAMENTE NA DECLARAÇÃO PERIÓDICA DE 2012-11					
NOME	DOCUMENTO	DATA	VALOR	IVA	TOTAL
B...	Parte Fatura .../2012	2012-11-13	4.181,00	961,63	5142,63

C...	Fatura n° ...	2012-10-31	27.951,29	6.4213,80	34.380,09
D...	Fatura n° A ...	2012-10-24	5.840,00	1.343,20	7.183,20
D...	Fatura n° A ...	2012-10-27	8.986,00	2.066,55	11.05155
D...	Fatura n° A ...	2012-10-27	32.000,00	7.360,00	39.360,00
D...	Fatura n° A ...	2012-11-30	7.208,31	1.657,91	8.866,22
D...	Fatura n° A ...	2012-11-30	10.649,00	2.449,27	11098,27
D...	Fatura n° A ...	2012-11-30	8.945,00	2.057,35	11.002,35
E...	Fatura n° ...	2012-11.28	5.000,00	1.150,00	6,150,00
F...	Fatura n° ...	2012-11-15	4.583,02	1.054,09	5.637,11
TOTAL			115.342,62	26.528,80	141.871,42

6.3- Resumo das correções propostas

Em resultado do descrito anteriormente, o total das correções propostas é de € 27.214,43 conforme se demonstra:

IMPOSTO EM FALTA	
Ponto 6.1	685,63
Ponto 6,2	26.528,80
Total	27.214,43

(...)

9 — Conclusões

Em resultado da análise efetuada à exposição apresentada pelo sujeito passivo, somos a acrescentar o seguinte:

(...)

Assim, pelo exposto, confirmamos, que as faturas emitidas pelos seus fornecedores, C...e D...não contêm todos os requisitos exigidos pelo artº 36º do CIVA, elementos estes essenciais para que pudessem ser consideradas documentos equivalentes e permitissem à A...,SA exercer o direito à dedução do IVA suportado, dado a descrição netas contida ser insuficiente , pois não são discriminados os serviços prestados, não permitindo aferir da materialidade das operações subjacentes , nem a sua quantidade unitária ou total. As faturas podem ser constituidas por mais cie uma folha, mas não por anexos.

Em relação às faturas emitidas pelos outros fornecedores, e atendendo ao disposto no citado no nº5 do artº 36 e às instruções da DSIVA, a faturação das prestações de serviços devem sempre indicar entre outros elementos a data em que foram

realizados e a quantidade e a denominação usual dos serviços prestados, o que não se verifica nos casos analisados.

Face ao exposto anteriormente, entende-se que para efeitos do exercício do direito à dedução do IVA, só com o preenchimento de todos os requisitos legais exigidos pelo artº 36º do CIVA, se considera que uma fatura se encontra passada na forma legal, conforme exige o nº 6 do artº 19º do CIVA.

Dado que, os únicos elementos fornecidos pelo sujeito passivo, ao exercer o direito de audição, foram apenas esclarecimentos adicionais sobre algumas das prestações serviços que lhe foram faturadas e que deviam estar contidos nessas faturas, conclui-se que estas não se encontram passadas na forma legal, pelo que, se mantêm as correções inicialmente propostas.

Assim, o reembolso de IVA em apreciação e solicitado no período 12.11, no total de, ti 14.365,95, deve ser Indeferido na totalidade.

Em resultado das correções propostas no presente Relatório, no total de € 27.214,43, foi apurado imposto em falta no montante de € 12.848,48.

(...)” - cfr. documento 2 junto ao pedido de pronúncia arbitral e consta igualmente do processo administrativo – fls 49 a 68 do processo administrativo);

11. A Requerente foi notificada da liquidação de IVA nº 2013..., emitida em 2013-07-02, na importância de € 12.848,48 (sob o documento nº 2013...) referente a novembro de 2012, bem como da liquidação de juros compensatórios, no montante de € 354,59 (sob o documento nº 2013...), respeitante ao mesmo período, ambos com data limite de pagamento 2013-10-07 (cfr. Documentos 4 e 5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido).
12. A Requerente, em 2013-09-02 e 2013-08-23, procedeu ao pagamento das identificadas liquidações (cfr. Documento 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido).
13. Por não concordar com o ato tributário da identificada liquidação de IVA, a Requerente apresentou reclamação graciosa, em 05-02-2014, cujo processo correu termos na Direção de Finanças de Lisboa sob o processo nº ... 2014 ... (cfr. Documento 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);

14. Por Ofício n.º..., datado de 09.06.2014, foi a Requerente notificada do projeto de indeferimento da reclamação graciosa, tendo exercido o seu direito de audição prévia, em 1 de julho de 2014 (cfr. Documento 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo da Reclamação Graciosa, fls. 245 a 263);
15. Por Ofício n.º..., datado de 04.08.2014, foi a Requerente notificada do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, proferido pela Chefe de Divisão, em regime de substituição (cfr. Documento 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo da Reclamação Graciosa, fls. 264 a 275);
16. Em 2014.11.04, a Requerente apresentou o presente pedido de constituição de Tribunal arbitral singular (cfr. requerimento eletrónico no sistema informático do CAAD);
17. Do descritivo da fatura n.º .../2012, emitida pela prestadora de serviços B..., Lda., em 13-11-2012, consta, para além da menção ao “...” (que aqui não releva), a descrição “...”, discriminando-se ainda que a quantidade é de 1, seguida do preço unitário, de € 4.181,00, a taxa de IVA (23%), o total líquido de imposto, bem como a incidência e o valor total do IVA. O descritivo comporta ainda a menção à “PO..., de 12/11/2012” (cfr. documento 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 158, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);
18. Em 28 de outubro de 2010, a Requerente celebrou com o Município de ...um contrato designado «Seleção de um parceiro para em conjunto com o Município organizar, promover e divulgar o evento desportivo denominado “Corrida do ...” (Contrato n.º .../2010), cfr. documento 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral (certidão passada pelo Município de...);
19. O referido contrato de parceria vigoraria durante dois anos, cfr. documento 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral (certidão passada pelo Município de...);
20. Do descritivo da fatura n.º .../2012, emitida pela prestadora de serviços C..., S.A., em 2012-10-31, consta a menção “*Remuneração referente a outubro de 2012 relativo ao conjunto de serviços prestados no Edifício..., de acordo com o Contrato de Prestação de Serviços assinado em 09/09/2009*”, indicando-se € 27.951,29 como valor, seguida da taxa de IVA a 23%, discriminando-se o valor de IVA de €

- 6.428,80 (cfr. documento 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 96, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);
21. Em 9 de setembro de 2009, a Requerente celebrou com a C..., S.A. (de ora em diante designada apenas por C...), um contrato de prestação de serviços, nos termos da qual esta última contrata com aquela *“uma prestação de serviços complexa que abrange uma oferta integrada de serviços relativos à gestão de sistemas de instalações, à manutenção de equipamentos, à gestão de edifícios, à assistência técnica, à limpeza e segurança/vigilância física e à afectação de um espaço físico, que adiante se identifica, serviços esses os quais se encontram devidamente Identificados no ANEXO II ao presente contrato”* (cfr. documento 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 173 a 195, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);
 22. A C... obrigou-se ainda a assegurar à Requerente, a disponibilização de um espaço, no edifício..., com 1.307 m², no piso 2, 350 m², no piso 3 e 30 lugares de estacionamento, com os números 42 a 45) e 63 a 64, no piso -1, 66 a 71 e 76 a 77 no piso -3 e 19 a 25 e 69 a 77 silos no piso -... do mesmo edifício, em condições de a a Requerente *“poder desenvolver as suas actividades, sendo o espaço supra identificado, dotado de limpeza, tratamento de ar, climatização, iluminação, pontos de ligação de redes específicas de electricidade e dados, desenvolvendo, para este efeito a C..., as actividades melhor discriminadas no ANEXO II “ - cfr. documento 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 173 a 195, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);*
 23. A remuneração mensal inicial a pagar pelo mencionado *“conjunto de serviços prestados”* à C... era de 26.640,00 euros, acrescidos do IVA, à taxa legal em vigor (cfr. documento 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 173 a 195, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);
 24. O referido contrato foi celebrado pelo prazo de seis anos, tendo o seu início em 1 de dezembro de 2009 e termo em 30 de novembro de 2015, renovando-se automaticamente, por sucessivos períodos de três anos (cfr. documento 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 173 a 195, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);

25. Do descritivo da fatura nº A-..., emitida pela prestadora de serviços D..., Lda., em 2012-10-24, consta a menção “...-...- *Etiquetas Promo e diversos...-..., conforme v/PO Number....*”, discriminando-se que a quantidade é de 1, seguida do preço, de € 5.840,00, a taxa de IVA (23%), indicando-se os valores brutos, a base do IVA, os valores de IVA, bem como o total da fatura (cfr. documento 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 132, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);
26. A Requerente a acompanhar a mencionada fatura A-..., juntou em sede do mencionado procedimento de inspeção, os Orçamentos nºs .../12 (datado de 2012.10.04), .../12 (datado de 2012.10.02), .../12 (datado de 2012.10.10), .../12 (datado de 2012/10/10) e .../12 (datado de 2012.11.02), nos termos dos quais consta a referência, seguida da descrição, onde se discriminam os serviços (como gestão do projeto, produção, montagem e logística), individualizando-se o respetivo preço, finalizando-se com o preço total, mencionando-se que o preço indicado é sem IVA e que acresce o IVA à taxa de 23% - cfr. documento 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 133 a 138;
27. Do descritivo da fatura nº A-..., emitida pela prestadora de serviços D..., Lda., em 2012-10-27, consta a menção “... em ..., ... e ..., conforme v/PO Number...”, discriminando-se que a quantidade é de 1, seguida do preço, de € 8.89500, a taxa de IVA (23%), indicando-se os valores brutos, a base do IVA, os valores de IVA, bem como o total da fatura - cfr. documento 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 127, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);
28. A Requerente, a acompanhar a mencionada fatura A-..., juntou, em sede do mencionado procedimento de inspeção, o Orçamento nº .../12 (datado de 2012.10.01), nos termos do qual consta a referência, seguida da descrição, onde se discriminam os serviços (como gestão do projeto, produção, montagem e logística) nas diversas lojas, individualizando-se o respetivo preço, finalizando-se com o preço total, mencionando-se que o preço indicado é sem IVA e que acresce o IVA à taxa de 23% - cfr. documento 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 128 a 131;

29. Do descritivo da fatura nº A-..., emitida pela prestadora de serviços D..., Lda., em 2012-11-30, consta a menção “..., ..., Camp..., conforme v/PO Number...”, discriminando-se que a quantidade é de 1, seguida do preço, de € 32.000,00, a taxa de IVA (23%), indicando-se os valores brutos, a base do IVA, os valores de IVA, bem como o total da fatura - cfr. documento 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 112, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);
30. A Requerente, a acompanhar a mencionada fatura A-..., juntou, em sede do mencionado procedimento de inspeção, os Orçamentos nºs .../12 (datado de 2012.10.09), .../12 (datado de 2012.11.22), .../12 (datado de 2012.11.02), .../12 (datado de 2012.11.02), .../12 (datado de 2012/11/22), nos termos dos quais consta a referência, seguida da descrição, onde se discriminam os serviços (como gestão do projeto, produção, montagem e desmontagem), individualizando-se o respetivo preço, finalizando-se com o preço total, mencionando-se ainda que o preço indicado é sem IVA e que acresce o IVA à taxa de 23% - cfr. documento 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 113 a 126;
31. Do descritivo da fatura nº A-..., emitida pela prestadora de serviços D..., Lda., em 2012-11-30, consta a menção “Campanha..., ..., Produção e Montagem, conforme v/PO Number...”, discriminando-se que a quantidade é de 1, seguida do preço, de € 7.208,31, a taxa de IVA (23%), indicando-se os valores brutos, a base do IVA, os valores de IVA, bem como o total da fatura - cfr. documento 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 155, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);
32. A Requerente, a acompanhar a mencionada fatura A-... juntou o Orçamento nº .../12 (datado de 2012.11.22), nos termos do qual consta a referência, seguida da descrição, onde se discriminam os serviços (como gestão do projeto, produção, montagem e desmontagem), individualizando-se o respetivo preço, finalizando-se com o preço total, mencionando-se que o preço indicado é sem IVA e que acresce o IVA à taxa de 23% - cfr. documento 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 156 a 157;

33. Do descritivo da fatura nº A-..., emitida pela prestadora de serviços D..., Lda., em 2012-11-30, consta a menção “Campanha..., ..., Produção e Montagem conforme v/PO Number...”, discriminando-se que a quantidade é de 1, seguida do preço, de € 10.649,00, a taxa de IVA (23%), indicando-se os valores brutos, a base do IVA, os valores de IVA, bem como o total da fatura - cfr. documento 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 153, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);
34. A Requerente, a acompanhar a mencionada fatura A-..., juntou o Orçamento nº .../12 (datado de 2012.11.21), nos termos do qual consta a referência, seguida da descrição, onde se discriminam os serviços (como gestão do projeto, produção, montagem e desmontagem), individualizando-se o respetivo preço, finalizando-se com o preço total, mencionando-se que o preço indicado é sem IVA e que acresce o IVA à taxa de 23% - cfr. documento 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 154 a 160;.
35. Do descritivo da fatura nº A-..., emitida pela prestadora de serviços D..., Lda., em 2012-11-30, consta a menção “Campanha ,... em..., ... e..., Produção e Montagem, conforme v/PO Number...”, discriminando-se que a quantidade é de 1, seguida do preço, de € 8.945,00, a taxa de IVA (23%), indicando-se os valores brutos, a base do IVA, os valores de IVA, bem como o total da fatura - cfr. documento 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 107, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;
36. A Requerente, a acompanhar a mencionada fatura A-..., juntou, em sede do mencionado procedimento de inspeção, o Orçamento nº .../12 (datado de 2012.10.15), nos termos do qual consta a referência, seguida da descrição, onde se discriminam os serviços (como gestão do projeto, produção, montagem e desmontagem) e lojas, individualizando-se o respetivo preço, finalizando-se com o preço total, mencionando-se que o preço indicado é sem IVA e que acresce o IVA à taxa de 23% - cfr. documento 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 108 a 111;
37. Do descritivo da fatura nº..., emitida pela prestadora de serviços E... UNIPessoal LDA., em 2012-11-28, consta a menção “...-...-...- Serviço

prestado nas nossas instalações - PO...”, discriminando-se que a quantidade é de 1 para cada um daqueles serviços, seguida do preço unitário de € 480,00 e de € 4.520,00, indicando-se a respetiva taxa de IVA (23%), indicando-se ainda a base de incidência, o valor do IVA, bem como o total da fatura. Menciona-se ainda que “os artigos/serviços constantes deste documento foram colocados à disposição/prestados nesta data” - cfr. documento 21 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 139, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

38. A Requerente, a acompanhar a mencionada fatura nº..., juntou, em sede do mencionado procedimento de inspeção, o Orçamento nº .../12 (datado de 2012.11.21), nos termos do qual consta a descrição dos serviços (igual à da fatura), individualizando-se o respetivo preço, finalizando-se com o preço total (sem IVA), discriminando-se o valor do IVA, bem como o total a pagar - cfr. documento 21 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 140, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;
39. Do descritivo da fatura nº..., emitida pela prestadora de serviços F..., SA, em 2012-11-15, consta a menção “.../... pax mês de Out/12” - PO...”, indicando-se que a quantidade é de 1, seguida do preço unitário de € 4.583,02, indicando-se a respetiva taxa de IVA (23%), bem como a base de incidência, o valor do IVA e o montante total. Por baixo dos dados bancários, menciona-se que “os serviços foram concluídos na data de emissão deste documento, artigo 36º do CIVA” - cfr. documento 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo – fls. 95, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;
40. A Requerente no âmbito da sua atividade adquiriu os serviços constantes das faturas acima identificadas, e, na medida em que tais serviços foram adquiridos tendo em vista a realização e sua ligação às suas operações tributáveis, procedeu à dedução do imposto (cfr. artigos 25.º, 26.º e 91.º do pedido de pronúncia arbitral e não impugnados pela Requerida);
41. Durante o mencionado procedimento inspetivo foi junto pela Requerente a fatura nº .../2012-A, emitida em 29-10-2012, pela H..., cujo IVA não foi desconsiderado

pela ATA, constando da sua descrição, entre outras, a menção a “...”- cfr. fls. 93 do processo administrativo, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

Atentas as posições assumidas pelas partes, bem como factos admitidos por acordo, a factualidade provada teve por base os documentos juntos ao processo e assinalados em cada um dos pontos da matéria de facto, cuja autenticidade não foi impugnada.

Não existem outros factos não provados com interesse para a decisão da causa.

3.2 De Direito

A questão a decidir nos presentes autos arbitrais consiste em saber se as faturas supra identificadas, cujo IVA liquidado (na importância total de € 26.528,80) não foi considerado dedutível pela entidade requerida preenchem os requisitos legais exigidos pelo nº 5 do artigo 36.º do CIVA, conjugado com nº 2 do art. 19.º do mesmo diploma legal, bem como as menções obrigatoriamente exigíveis pelas normas comunitárias.

Com efeito, conforme resulta do probatório, a requerida não aceitou o IVA deduzido pela Requerente nas sobreditas faturas por considerar que a descrição dos serviços é insuficiente, por não serem discriminados os serviços prestados (faturas emitidas pelos prestadores de serviço “C...” e “D...”), quer por que não se indica a data em que os serviços foram realizados, nem a quantidade e denominação usual dos serviços prestados (quanto às demais), pelo que tais faturas não se encontram passadas sob a forma legal, *“conforme exige o nº 6 do art.º 19.º do CIVA”*.

Por sua vez, a Requerente entende que foram cumpridos os requisitos constantes das citadas normas, pois, não só os serviços estão suficientemente descritos e identificados no respetivo texto, como foi por si disponibilizada durante o procedimento diversas documentação de suporte que permite *“atestar a natureza dos serviços prestados por tais*

entidades e, conseqüentemente, a conformidade da taxa aplicável e do montante do IVA deduzido”.

Vejamos.

O que está em causa nos presentes autos prende-se unicamente com os requisitos formais do direito à dedução do IVA, uma vez que, conforme resulta da factualidade assente não foram postos em causa outros pressupostos para o exercício do direito à dedução, nem a existência de qualquer indício de comportamento fraudulento por parte da Requerente.

Atenta a relevância do exercício do direito à dedução do IVA, importa previamente fazer uma breve alusão ao seu regime jurídico. E sobre esta matéria já se pronunciou o presente Tribunal Arbitral, nomeadamente nas decisões proferidas nos processos n.ºs 148/2012-T e 59/2013-T, cuja jurisprudência arbitral acompanhamos.

Assim, tal como evidenciado no Acórdão arbitral proferido no processo n.º 148/2012-T (que aqui seguimos) a propósito da natureza e amplitude do direito à dedução:

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

O direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do imposto, devendo garantir a sua principal característica – a neutralidade.

Na realidade, o direito à dedução consubstancia-se como o elemento essencial do funcionamento do imposto, a “trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado”, assentando no designado método da dedução do imposto, método do crédito de imposto, método subtractivo indirecto ou ainda método das facturas. De acordo com este método, e em conformidade com o disposto no artigo 19.º do CIVA, através de uma operação aritmética de subtracção, ao imposto apurado nas vendas e prestações de serviços (outputs) e identificável nas respectivas facturas, deduz-se o imposto suportado nas compras e outros gastos (inputs). Como determina o 2.º parágrafo, do n.º 2, do artigo 1.º, da Directiva IVA (de ora em diante DIVA), “Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível,

com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”. O mecanismo do exercício do direito à dedução permite ao sujeito passivo expurgar do seu encargo o IVA suportado a montante, não o reflectindo assim como custo operacional da sua actividade, retirando, desta forma, o efeito cumulativo ou de cascata, propiciando a neutralidade económica do imposto.

De acordo com o previsto na DIVA, o Código do IVA determina, como regra geral, a dedutibilidade do imposto devido ou pago pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos.

As situações expressas de exclusão do direito à dedução são excepcionais e reportam-se a casos específicos enunciados pelo legislador nacional em termos taxativos, de acordo com o estatuído na DIVA, em função do tipo de despesas em causa.

As regras do exercício do direito à dedução do imposto contemplam requisitos objectivos, mais ligados ao tipo de despesas, subjectivos, relativos ao sujeito passivo e temporais, atinentes ao período em que é possível exercer o direito à dedução do IVA, os quais se devem verificar em simultâneo para se exercer o direito à dedução.

Como requisitos objectivos do exercício do direito à dedução do imposto temos, nomeadamente, o facto de o imposto suportado dever constar de factura passada na forma legal (ou seja, deverá obedecer, nos seus requisitos, aos termos gerais previstos no artigo 36.º, n.º5, do CIVA), de se tratar de IVA português, e de a despesa, por si, conferir o direito à dedução do IVA (isto é, não se deve tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do CIVA).

Em concreto, no que concerne aos elementos que devem constar das facturas, determina o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, que devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter, nomeadamente, os seguintes elementos : “a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;

b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as

embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;”

Como requisitos subjectivos do exercício do direito à dedução do imposto determina-se, nomeadamente, que os bens e serviços deverão estar directamente relacionados com o exercício da actividade em causa. Em conformidade com o disposto no artigo 168.º da DIVA, transposto, em parte, pelo artigo 20.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, o sujeito passivo pode deduzir o IVA suportado no Estado-membro em que se encontra estabelecido, nas transmissões de bens e prestações de serviços, assim como operações assimiladas nas aquisições intracomunitárias de bens e nas importações ali localizadas, “Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas (...)”.

Este normativo, em conformidade com as regras do Direito da União Europeia, vem assim exigir que exista um nexo de causalidade entre o bem ou serviço adquirido (input) e o output tributado, para que o IVA seja susceptível de ser dedutível. Isto é, o IVA suportado a montante numa determinada operação só é dedutível na medida em que possa estar relacionada a jusante com uma operação efectivamente tributada, devendo a relação ser aferida em função do reporte e inclusão do custo suportado, no preço da operação tributada.

(...) Por último, como requisito do exercício do direito à dedução temos ainda o requisito temporal, nos termos do qual “O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível”, permanecendo, no entanto, o requisito cumulativo da posse da factura, ou do recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação.

Por sua vez, de acordo com as regras do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, estipula-se que confere direito à dedução, designadamente, o imposto devido ou pago pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos e o imposto pago pela aquisição dos serviços referidos nas alíneas e), h), i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA. Em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, conferem, nomeadamente, direito à dedução do IVA as transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas e as transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas em Portugal.

É reconhecido de forma unânime pela jurisprudência do TJUE que o mecanismo do direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do IVA tal como foi desenhado nas Directivas IVA, assumindo um papel fundamental de garantia da neutralidade do imposto e da igualdade de tratamento fiscal. Assim, é jurisprudência constante do TJUE que, sendo o direito à dedução um elemento fundamental do regime de IVA, só é possível limitar este direito nos casos expressamente previstos pela DIVA e, ainda assim, com respeito pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade, não se podendo esvaziar o sistema comum do IVA do seu conteúdo.

(...) Importa ainda notar que, em conformidade com a jurisprudência do TJUE, o princípio da neutralidade do IVA exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida caso os requisitos substanciais tenham sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Neste contexto, de acordo com o TJUE, desde que a Administração Fiscal disponha dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo, enquanto destinatário das operações, é devedor do IVA, não pode impor, no que diz respeito ao seu direito à dedução, condições adicionais que possam ter por efeito a inviabilização absoluta do exercício desse direito.

Em resumo, da jurisprudência do TJUE resulta claro que o exercício do direito à dedução do IVA é um direito fundamental, que não pode ser limitado senão nos casos expressamente permitidos pelas normas do Direito da União Europeia ou pelos princípios gerais de direito aceites neste domínio, como o princípio do abuso de direito.” (itálico nosso)

Do ponto de vista do direito interno, como requisitos formais do exercício do direito à dedução do imposto, o artigo 19.º do CIVA (na redação à data dos factos) determina o seguinte (no que releva para os presentes autos):

“1 - Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:

a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;

(...)

2 - *Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo:*

a) Em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal;

(...)

3 - *Não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente.*

(...)

6 - *Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passados em forma legal as facturas ou*

documentos equivalentes que contenham os elementos previstos no artigo 36.º

(...)”

Por sua vez, e no que nos interessa, o nº 5 do artigo 36.º do CIVA, dispõe o seguinte:

“5 - As facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos:

a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;

b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;

d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;

e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;

f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.”

Do exposto resulta que, para exercer o direito à dedução do imposto liquidado, o sujeito passivo tem de ter na sua posse uma fatura, emitida em seu nome, na qual se mencione o imposto e que a mesma esteja passada na forma legal, ou seja, que contenha as menções elencadas no citado artigo 36.º do CIVA.

Como tem sido pacificamente reconhecido e afirmado pela jurisprudência portuguesa, nomeadamente o decidido no aresto do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 2007-10-10, no processo n.º 0487 (disponível em www.dgsi.pt), em cujo sumário se pode ler:

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

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

Com efeito, atento o mecanismo do IVA, a fatura (ou na redação em vigor ao tempo dos factos) constitui um elemento fundamental, uma vez que será aquele documento que permite ao sujeito passivo deduzir o imposto que suportou, pretendendo-se com tais exigências formais evitar a fraude e a evasão fiscal, permitindo-se desta forma assegurar uma exata cobrança e respetiva fiscalização do imposto, não se olvidando o princípio da neutralidade fiscal.

Como se escreveu no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 17-02-1999, no recurso n.º 20593, *“a factura não se destina, só, ao uso do comprador, mas constitui um elemento essencial, também, para o fisco, pois é o documento demonstrativo das operações sobre que incide o imposto. Assim, fácil é entender que a factura válida*

para efeito de IVA terá de identificar do modo mais completo possível os comprador e vendedor, as mercadorias, o preço, e a data da transacção. Trata-se de elementos todos eles relevantes para permitir identificar a operação de modo bastante para que possam extrair-se as devidas consequências quanto ao imposto (sua incidência, sujeitos, taxa, cobrança, reembolsos, etc.). A falta de algum destes elementos pode pôr em risco o mecanismo concebido com o objectivo de arrecadar o imposto.

Natural é, pois, que o legislador tenha entendido que, para que o sistema, aliás, complexo, do IVA, possa funcionar, para facilitar o controlo das operações sujeitas e isentas, e para obstar à evasão fiscal, se tornava necessária, não apenas a emissão de facturas ou documentos equivalentes, na forma que entendesse cada um dos intervenientes, mas a sua emissão com um conteúdo e rigor definidos pela lei. Daí a exigência de uma forma legal. (...)

Como se refere na decisão arbitral deste Tribunal Arbitral, proferida no processo nº 411/2014-T,

“(...) a exigência de forma da facturação ao nível do IVA, relativa à “designação da quantidade e da denominação usual das mercadorias transmitidas ou dos serviços prestados”, terá em vista, como se apontou nos arestos citados, assegurar “que a Administração possa fiscalizar com eficácia as obrigações tributárias.” permitindo “identificar a operação de modo bastante para que possam extrair-se as devidas consequências quanto ao imposto (sua incidência, sujeitos, taxa, cobrança, reembolsos, etc.)”.

Esta funcionalização da formalidade ora em causa, não poderá, em caso algum, justificar a total omissão daquela, atenta a sua natureza ad substantiam, já referida.

Caso diferente, contudo, será o da aferição da suficiência das menções apostas nas facturas ou documentos equivalentes, em cumprimento da obrigação em questão.

Ou seja: se não se poderá, em caso algum justificar a omissão da menção relativa à “A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados”, com

base na teleologia da mesma, já a apreciação da idoneidade das menções apostas para dar cumprimento àquela exigência formal não deverá, ou melhor, não poderá, abstrair-se daquela teleologia.

Assim, julga-se, deverá ser à luz das finalidades reconhecidas à exigência formal em questão, confrontadas com as especificidades próprias do caso concreto, que se deverá, salvo melhor opinião, formular o juízo de suficiência ou não de determinada menção empregue para o seu cumprimento. (...)

Para efeitos de exercício do direito à dedução, a própria Diretiva do IVA (“DIVA”) exige a posse de uma fatura (artigo 178.º e 220.º), sendo que, em relação aos elementos que deverão obrigatoriamente dela constar, o artigo 226.º (no que releva para a presente decisão) preceitua o seguinte:

- “1) A data de emissão da factura;*
- 2) O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identi-fique a factura de forma unívoca;*
- 3) O número de identificação para efeitos do IVA, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual o sujeito passivo efectuou a entrega de bens ou a prestação de serviços;*
- 4) O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual foi efectuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços pela qual aquele seja devedor do imposto ou uma entrega de bens referida no artigo 138.º;*
- 5) O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adqui-rente ou destinatário;*
- 6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;*
- 7) A data em que foi efectuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efectuado o paga-mento por conta, referido nos pontos 4) e 5) do artigo 220.º, na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da factura;”*

De harmonia com o disposto na citada disposição da DIVA e jurisprudência do TJUE, só as menções que constam do citado artigo 226.º da Diretiva do IVA é que devem constar das faturas, não podendo os Estados-membros exigir outros elementos para além daqueles, nem fazer depender o exercício do direito à dedução do IVA de menções ou pressupostos (quanto ao conteúdo das faturas) que não se encontram expressamente previstas na DIVA (Acórdão Pannon Jeep de 2009-07-15, Processo C-368/09, Acórdão Evita-K EOOD, de 2013-07-18).

Contudo, de *“acordo com a jurisprudência daquele Tribunal, o princípio da neutralidade exige que a dedução do IVA seja concedida se os requisitos substantivos tenham sido cumpridos, mesmo se os sujeitos passivos tiverem negligenciado certos requisitos formais”* (Cidália Lança, Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, Coordenação e Organização Clotilde Celorico de Palma e António Carlos dos Santos), nomeadamente, a proferida no Acórdão Kopalnia de 2012-03-01.

A propósito da jurisprudência que tem sido emanada pelo TJEU em matéria de requisitos formais das faturas para efeitos de dedução do imposto, podemos concluir como escreveram os Autores Miguel Durham Agrellos e Paulo Pichel (in Cadernos de IVA 2015, Editora Almedina, página 210 e 211):

“

- *Os requisitos formais estabelecidos na Diretiva IVA, ou que esta permite aos Estados-membros estabelecerem, deverão ter como finalidade a exata cobrança e correta fiscalização da aplicação do imposto;*
- *Os vícios formais não podem, só por si, pôr em causa o direito à dedução dada a sua importância na mecânica do imposto, garantindo a realização do princípio da neutralidade. Tais vícios poderão, quanto muito, e por si só, dar origem à aplicação de sanções;*
- *Se uma determinada fatura, embora contendo vícios formais, permite assegurar a exata cobrança e respetiva fiscalização do imposto, deverá ser aceite para efeitos de exercício do direito à dedução;*

- *Se, pelo contrário, tal fatura não for capaz de assegurar a exata cobrança e respetiva fiscalização da aplicação do imposto, deverá ser retificada durante o procedimento inspetivo, sendo acrescentados os elementos necessários à exata cobrança e respetiva fiscalização. Caso tal não ocorra neste período, a Administração fiscal não deverá ser obrigada a considerar os novos elementos, tendo somente como referência a fatura inicialmente emitida, para efeitos de admissão do exercício do direito à dedução, podendo recusá-la”.*

Do cotejo da sobredita norma comunitária (artigo 226.º, nº 6) com a do regime interno [artigo 36.º, nº 5, alínea b)] resulta, desde logo, que esta não distingue, conforme se refere na citada decisão arbitral proferida no processo nº 411/2014-T, cujo entendimento que aqui acompanhamos “quanto ao tipo de menção a apor na factura ou documento equivalente, entre bens e serviços.

Efectivamente, enquanto que a norma comunitária refere que os bens envolvidos na transacção facturada deverão ser mencionados, para além da sua natureza, pela sua quantidade, e que os serviços deverão ser mencionados pela sua extensão, a norma nacional dispõe que quer uns quer outros (bens e serviços) deverão ser mencionados pela sua denominação usual e quantidade.

Esta distinção, contudo, deverá considerar-se suficiente para que se conclua que, pelo menos, o conceito de quantidade empregue pela norma da al. b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA não poderá assumir o mesmo sentido quando estejam em causa bens e quando estejam em causa serviços.

De facto, enquanto os primeiros, pela sua natureza material, serão sempre, por definição, directamente mensuráveis, os serviços nem sempre o serão. Daí que a DIVA tenha utilizado termos diferentes no que diz respeito a um e a outro objecto das transacções sujeitas a IVA.

Por fim, e ainda no que diz respeito aos factores interpretativos a ter em conta na operação jurídica que ora nos ocupa, ter-se-á ainda que notar que quer a norma comunitária, quer a norma nacional, não referem que a menção descritiva dos bens ou serviços haja de ser precisa ou específica. Pelo contrário; os termos empregues (“natureza”, “denominação usual”), remetem directamente para expressões genéricas que, englobando as concretas operações praticadas, se apliquem a uma diversidade de operações afins, que com ela partilhem a “natureza” ou sejam susceptíveis de ser abrangidas pela mesma denominação usual.

Não se poderá deixar de ter aqui em conta, por um lado, a especificidade do IVA, que leva a que o mesmo intervenha em praticamente todas as transacções económicas que se concretizam no espaço europeu, pelo que, naturalmente, na concepção do respectivo regime legal se terá tido a preocupação de não criar formalismos, para lá dos estritamente necessários, que entorpeçam a operacionabilidade e a capacidade de actuação dos agentes económicos. Para o que ora importa, esta preocupação reflectir-se-á, além do mais, na admissibilidade de que aqueles empreguem no descritivo das respectivas facturas, expressões que, identificando de uma forma genérica os bens ou serviços fornecidos, sejam susceptíveis de ser utilizadas repetitivamente, de modo a minimizar o trabalho burocrático (e, necessariamente, entorpecedor da actividade económica) necessário ao cumprimento da obrigação tributária acessória que ora nos ocupa.

Por outro lado, e ainda no sentido da deliberada aceitação da genericidade dos termos descritivos a empregar na menção obrigatória relativa aos bens ou serviços prestados em operações sujeitas a IVA, dever-se-á considerar também a já detectada funcionalização da exigência formal em questão, às necessidades de fiscalização e controlo pela AT.

Esta circunstância, deverá ser devidamente conjugada, por via do elemento sistemático, com o nível de abstracção empregue pela própria regulamentação do imposto em questão. Com efeito, ao longo do próprio CIVA e respectivos anexos, os diversos tipos de serviços são descritos sempre de forma mais ou menos abstracta, tendo em conta, justamente, a sua

“natureza” ou “denominação habitual”, em função da relevância que têm para o respectivo regime legal.

Deverá, em suma e por tudo o que foi dito, ser esta a “pedra de toque” para apreciação da suficiência ou não das menções apostas nas facturas ou documentos equivalentes, para efeito do cumprimento do disposto na al. b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

Posto isto, importa agora verificar se as faturas cujo IVA foi desconsiderado pela ATA cumprem os mencionados pressupostos formais, uma vez que de acordo com os fundamentos que motivaram a liquidação, objeto dos presentes autos, os demais pressupostos para o exercício do direito à dedução, nomeadamente os substanciais, não foram colocadas em questão, nem a existência de qualquer indicio fraudulento por parte da Requerente.

Assim, no que toca às faturas emitidas pelas F..., S.A., B..., LDA., E..., UNIPESSOAL, a AT não aceitou a dedução do IVA por considerar que não foram ali mencionadas a denominação usual dos serviços, a quantidade e data em que serviços foram realizados.

Vejamos.

De acordo com a factualidade assente, consta da sobredita fatura a menção “Serviço de Merchandising/Exposição do Produto nas Lojas ... pax mês de Out/12” - PO...”, indicando-se que a quantidade é de 1, seguida do preço unitário de € 4.583,02, indicando-se a respetiva taxa de IVA (23%).

Ao se descrever “serviço de merchandising/Exposição do produto nas Lojas” não se pode deixar de considerar que tal designação permite suficientemente identificar a natureza dos serviços prestados, não sendo preciso especificar quais as técnicas utilizadas.

Tal como alega a Requerente “resulta da definição consagrada no Dicionário da Língua Portuguesa de Porto Editora “merchandising é o conjunto de técnicas de promoção da

venda de um produto, com base no estudo do comportamento e das expectativas do consumidor e procurando maximizar e rentabilizar as vendas”, pelo que a designação ali descrita é suficiente para efeitos do preenchimento da alínea b) do n.º 5 do art. 36.º do CIVA.

Em relação à quantidade, tal como acima exposto, muito embora se trate de uma prestação de serviços, não sendo pela sua própria essência mensurável, a fatura não deixa de indicar a quantidade de 1. No que diz respeito à data, tal como alegado pela Requerente, consta da fatura em referência, a menção “*os serviços foram concluídos na data de emissão deste documento, artigo 36º do CIVA*”, pelo que, se entende que a data foi indicada ao contrário do alegado pela ATA.

Assim sendo, considera-se que as menções constantes da sobredita fatura cumprem minimamente os requisitos constantes DIVA e do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, sendo possível à ATA assegurar o controlo do apuramento do imposto e fiscalização do mesmo, pelo que, deverá ser anulada a correção e aceite a dedução do imposto no montante de 1.054,09 euros.

Em relação à fatura emitida pela B..., LDA (“B”), em 13-11-2012, de acordo com factualidade assente, dela consta seguinte menção a descrição “Som partida C2T, pórtico e apresentador”, discriminando-se ainda que a quantidade é de 1, seguida do preço unitário, de € 4.181,00, a taxa de IVA (23%), o total líquido de imposto, bem como a incidência e o valor total do IVA. O descritivo comporta ainda a menção à “PO..., de 12/11/2012”.

Resulta igualmente da matéria de facto assente que a fatura n.º .../2012-A, emitida pela H..., cujo imposto não foi desconsiderado, consta na sua descrição a menção a “prestação de serviços C2T Feira do Corredor H0’12”. Tal menção consta igualmente da fatura n.º A-..., emitida pela “D...”, Lda. Pelo que, se pode concluir que a referência “C2T” é a denominação usual do evento em causa.

Tratando-se de uma única fatura, atenta a designação da entidade emitente e o tipo de serviço por si prestado, considera-se que, os serviços e a sua natureza estão minimamente identificados, sendo perceptível que está relacionada com evento desportivo-corrída, aluguer do som, de um pÓrtico e dos serviços de um apresentador/locução.

No que respeita à quantidade, tal como acima exposto, muito embora se trate de uma prestação de serviços e única, a fatura não deixa de indicar a quantidade de 1. Em relação à data, de acordo com o disposto na alínea f) do nº 5 do artigo 36.º do CIVA, as faturas devem conter a data em que os serviços foram realizados, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura, pelo que se considera que os serviços foram realizados na data da emissão da fatura.

Considera-se que as menções constantes da sobredita fatura cumprem minimamente os requisitos constantes DIVA e do nº 5 do artigo 36.º do CIVA, sendo possível à ATA assegurar o controlo do apuramento do imposto e fiscalização do mesmo, incluindo a taxa aplicável, pelo que, deverá ser anulada a correção e aceite a dedução do imposto no montante de 1.647,26 euros.

No que concerne à fatura nº..., emitida pela E..., UNIPessoAL LDA., de acordo com a factualidade assente consta a menção “...–...y – HO AF Iniciativa – Serviço prestado nas nossas instalações - PO...”, discriminando-se que a quantidade é de 1 para cada um daqueles serviços, seguida do preço unitário de € 480,00 e de € 4.520,00, mencionando-se ainda que “os artigos/serviços constantes deste documento foram colocados à disposição/prestados nesta data.

Embora se considere que as exigências relativas à quantidade e data se encontram preenchidos, atento o anteriormente explanado, no entanto, tendo por base o seu descritivo não se pode considerar que ali seja indicada a natureza dos serviços, não sendo assim possível à ATA efetuar o controlo e fiscalização do imposto, pelo que, a fatura em causa não satisfaz minimamente as exigências legais quantos às menções obrigatórias que devem constar das faturas, impostas quer pela DIVA, quer pelo nº 5 do artigo 36.º do CIVA,

conjugado o n.º 2 e 6 do artigo 19.º do CIVA, não podendo assim o imposto ser deduzido pela Requerente.

Em relação às faturas emitidas pelos prestadores C..., S.A. e D..., a ATA não aceitou a dedução do IVA por considerar que a descrição é insuficiente, alegando que os serviços não são discriminados nem a sua quantidade unitária ou total.

Vejamos.

No que toca à fatura n.º .../2012, emitida pela C..., S.A., em 2012-10-31, de acordo com a factualidade assente consta a menção “*Remuneração referente a outubro de 2012 relativo ao conjunto de serviços prestados no Edifício..., de acordo com o Contrato de Prestação de Serviços assinado em 09/09/2009*”, indicando-se € 27.951,29 como valor, seguida da taxa de IVA a 23%, discriminando-se o valor de IVA de € 6.428,80.

Atentas as menções inseridas no texto da fatura em referência não se pode deixar de concluir que tratando-se de uma prestação de serviços de carácter continuado, de base mensal, resultante de um contrato, não sendo assim quantificável, por natureza, tem-se por cumprida a referência à indicação da extensão (tempo), uma vez que ali é indicado que os serviços se reportam ao mês de outubro de 2012.

Em relação à denominação usual dos serviços prestados, consta do referido texto que se trata de “um conjunto de serviços prestados no Edifício..., de acordo com o Contrato de Prestação de Serviços assinado em 09/09/2009”. Não se pode deixar de considerar que ali é feita referência à natureza dos serviços, ainda que uma forma incipiente, pois o prestador de serviços ao emitir a fatura, referindo no corpo do seu descritivo “o conjunto de serviços prestados no Edifício...”, por referência expressa ao contrato de prestação de serviços com indicação da respetiva data, pode assumir-se que incorpora no documento (fatura) o conjunto de serviços indicado e discriminado no identificado contrato (cuja discriminação consta de 4 páginas), sendo aquela menção a denominação usualmente designada na relação contratual estabelecida entre a Requerente e a C... para um conjunto de serviços –

“prestação de serviços compósita” (cfr. decisão arbitral proferida no processo 61/2013-T, nos termos da qual se considera que a indicação dos serviços pode ser feita em documento anexo à fatura, desde que devidamente referenciada a existência no mesmo na fatura). Acresce que, não é despciendo, tal como resulta da factualidade provada que, a Requerente tem as suas instalações no referido Edifício... .

Assim sendo, permite-se à ATA assegurar a fiscalização e cobrança do imposto, pelo que, a fatura em causa satisfaz minimamente as exigências legais quantos às menções obrigatórias das faturas exigíveis quer pela DIVA, quer pelo nº 5 do artigo 36.º do CIVA, conjugado o nº 2 e 6 do artigo 19.º do CIVA, devendo assim o correspondente imposto ser deduzido pela Requerente.

No concernente às faturas emitidas pela D..., Lda., resulta da factualidade assente que contêm as seguintes menções:

“a) fatura nº A-...: “...– Camp ... ESS – Etiquetas Promo e diversos...–..., conforme v/PO Number...” , quantidade 1;

b) fatura nº A-...: “Campanha ... em ..., ... e ..., conforme v/PO Number...” , quantidade 1;

c) fatura nº A-...: “Campanha..., ..., Camp. Action Sports ..., conforme v/PO Number...” , quantidade 1;

d) fatura nº A-...: ““Campanha..., ..., Produção e Montagem, conforme v/PO Number...” , quantidade 1;

e) fatura nº A-...: “Campanha..., ..., Produção e Montagem conforme v/PO Number...” , quantidade 1; e,

f) fatura nº A-...: “Campanha ... em ..., ... e ..., Produção e Montagem, conforme v/PO Number...” ,”quantidade 1;”

Considerando o teor da descrição em cada uma das faturas supra identificadas e do confronto entre elas, bem como a designação da prestadora de serviços, ressalta que se trata de serviços de produção e montagem de campanhas publicitárias de produtos da Requerente, cujas campanhas se encontram identificadas no texto das sobreditas faturas, sendo utilizada uma denominação usual para o conjunto de serviços prestados ali indicados, sendo que, em relação à quantidade tal como acima exposto, muito embora se trate de uma prestação de serviços, não sendo pela sua própria essência mensurável, a fatura não deixa de indicar a quantidade de “1”, pelo que se considera que estão suficientemente preenchidas as menções obrigatórias em face do disposto da alínea b) do nº 5 do art. 36.º do CIVA e da DIVA, sendo possível à ATA assegurar a exata cobrança e fiscalização do mesmo, pelo que, deverá ser anulada a correção e aceite a dedução do imposto, no montante total de 16.934,28 euros.

Em resumo, considera-se que a fatura emitida pelos prestadores de serviços E..., UNIPESSOAL (fatura nº...) não cumpre as menções legalmente exigíveis, não se podendo considerar que a mesma foi emitida sob a forma legal, nos termos enunciados no artigo 19.º, nºs 2 e 6, conjugados com a al. b) do nº 5 do artigo 36.º do Código do IVA.

Quantas às demais faturas, considera-se que as mesmas cumprem minimamente as menções exigíveis nos termos enunciados no artigo 19.º, nºs 2 e 6, conjugados com a al. b) do nº 5 do artigo 36.º do Código do IVA, pelo que o ato de liquidação de IVA, objeto do presente processo de pronúncia arbitral deverá ser parcialmente anulado, por padecer de vício de violação do disposto naquelas normas, por erro nos seus pressupostos.

Consequentemente, a anulação do sobredito ato de liquidação de IVA determina igualmente a anulação do ato de liquidação de juros compensatórios, pois não sendo devido aquele imposto, nos termos enunciados não se podem exigir juros compensatórios na parte correspondente às correções que deverão ser anuladas.

IV. Da Restituição do Imposto Pago e dos Juros Indemnizatórios

A Requerente pede ainda a restituição do imposto já pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

Vejamos.

Dispõe a al. b) do n.º 1 do art. 24.º do RJAT que a AT deve “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, nos exatos termos da 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, no caso de não ter sido interposto recurso ou impugnada a decisão arbitral que recaiu sobre o mérito da pretensão.

Aliás, já o art. 100.º da LGT - sob a epígrafe “efeitos da decisão favorável ao sujeito passivo” - determina 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, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.

Pelo que, em face do disposto do art. 100.º da LGT e da al. b) do n.º 1 do art. 24.º do RAJT, é inequívoco que in casu a Requerente tem direito à restituição do imposto pago, na sequência da declaração de ilegalidade do ato de liquidação, objeto de pronúncia dos presentes autos, na parte correspondente à parcela anulada.

Vejamos quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

O n.º 5 do citado art. 24.º do RJAT estatui ainda que é “devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos da lei geral tributária e no Código de Processo e Procedimento Tributário”. Resulta da mencionada disposição legal que em caso de procedência de decisão arbitral a favor do sujeito passivo haverá lugar ao

pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 e 2 do art. 43.º e art. 100.º da LGT.

O n.º 1 do art. 43.º da LGT estabelece que são “*devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”. Assim, como nos diz Jorge Lopes de Sousa, in “Guia da Arbitragem Tributária”, Almedina, Março de 2013, página 223, o direito aos juros indemnizatórios depende da verificação dos seguintes requisitos:

- “- *que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;*
- *que ele seja imputável aos serviços (diretamente ou por via de orientações genéricas);*
- *que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;*
- *que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

No caso em apreço, dúvidas não restam que o ato tributário de liquidação de IVA, objeto da presente decisão arbitral, se ficou a dever a um erro imputável aos serviços, ou seja, a um erro sobre os pressupostos, em face dos considerandos acima descritos, e para os quais se remete. Desse erro resultou o pagamento do imposto, conforme matéria dada como provada.

Pelo que, encontrando-se preenchidos todos os requisitos, a Requerente tem direito ao pagamento a juros indemnizatórios, os quais serão liquidados e contabilizados nos termos do art. 61.º do CPPT, ou seja, desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento do imposto, calculados com base nas importâncias pagas até à data do integral reembolso das quantias pagas, à taxa legal, na parte correspondente à parcela anulada do ato de liquidação de IVA supra identificado.

V. DECISÃO

Nestes termos e na fundamentação exposta, o presente Tribunal Arbitral decide julgar:

- a) julgar procedente a exceção dilatória de incompetência absoluta em razão da matéria, para conhecer do pedido de reembolso, absolvendo-se conseqüentemente, a Requerida da instância;
- b) julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao ato de liquidação de IVA nº. 2013 ... relativo ao período de novembro de 2012, na parte correspondente ao imposto deduzido nas faturas emitidas pelos prestadores de serviços F... SA, B..., LDA., D..., Lda. e C..., anulando-se aquela liquidação de IVA bem como o ato de liquidação de juros compensatórios, na parte respetiva;
- c) julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte correspondente ao IVA deduzido na fatura emitida pela E... UNIPESSOAL;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia que pagou na parte correspondente à parcela anulada do ato de liquidação de IVA supra;
- e) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data em que efetuou o pagamento até à data do integral reembolso daquelas quantias, na parte correspondente à parcela anulada do ato de liquidação de IVA supra.

Fixa-se o valor do processo em € 26.883,39, em conformidade com o disposto na al. a) do nº 1 do art. 97º-A do CPPT, aplicável por força do disposto nas alíneas a) e b) do nº 1 do art. 29.º do RAJT e do nº 2 do art. 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

De acordo com o disposto no nº 4 do art. 22.º do RJAT e do nº 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo Regulamento fixa-se o montante das custas em € 1.530,00, na proporção do respetivo decaimento, sendo de 50,89% a cargo da Requerente e de 49,11% a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de janeiro de 2016.

A árbitro,

Conceição Pinto Rosa