

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 61/2013-T

Tema: IVA – Direito à dedução; o preenchimento dos pressupostos relativos ao conteúdo das faturas

CAAD: ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

PROCESSO 61/2013-T

TEMA: IVA

DECISÃO ARBITRAL

Requerente: A... –..., Lda.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”)

A – RELATÓRIO

1. A... – ..., Lda., doravante Requerente, contribuinte fiscal número ..., requereu a pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 (doravante Regime Jurídico da Arbitragem Tributária-RJAT), visando a declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IVA n.ºs ..., ... e ..., referentes ao ano de 2008, no valor de € 104 569,00, e as liquidações de juros compensatórios n.ºs ..., ... e ..., no valor de € 12 082,97, por erro nos pressupostos de facto e de direito, em virtude de serem indevidos os ajustamentos ao montante de IVA deduzido pela Requerente, pedindo ainda a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento à Requerente de juros indemnizatórios sobre o valor cobrado por dação de créditos até ao integral pagamento.
2. Fundamentando estes pedidos, a Requerente alegou, em resumo, que:

O acto tributário de liquidação resultou das correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no âmbito de um procedimento de inspecção, relativas ao IVA deduzido em facturas emitidas pelo seu fornecedor ... Lda. (doravante ...), no decurso do exercício de 2008, correcções essas que padecem dos vícios de violação de lei e insuficiente, obscura e errónea fundamentação.

Com efeito, a Requerente defende que as facturas colocadas em crise cumprem os requisitos legais, resultando, portanto, claro que da descrição das mesmas consta que respeitam a serviços inerentes à sua actividade e a prestações de serviços cuja natureza permite imediata e inequivocamente identificá-los como sujeitos à taxa normal de IVA.

Para tal, a Requerente alega que as designações utilizadas nas facturas colocadas em crise, a saber, “logística”, “custos de transporte”, “armazenagem e transporte”, “formação em gestão de stocks e manuseamento”, “embalagem e acondicionamento”, são manifestamente as designações usuais dos serviços a que respeitam (isto é, serviços de logística, transporte, armazenagem, formação, embalagem e acondicionamento), e que os mesmos são conexos com a aquisição de mercadorias mas não se confundem com essa aquisição, pois que se trata da aquisição de serviços.

No que se refere às facturas de acertos de preços – “Acerto de preço aos preços apresentados” –, a Requerente refere que é possível identificar os bens cujo preço está a ser objecto de ajustamento, através do mapa justificativo do valor final da compensação, junto como Documento n.º 20 aos autos.

A par da argumentação supra referida, a Requerente invoca que as exigências formais das facturas devem ceder perante o direito à dedução, quando tais documentos contenham toda a informação necessária para a identificação do emitente e da natureza dos serviços prestados, com vista ao seu enquadramento para efeitos de taxa de IVA aplicável, e que resulta claro das decisões do TJUE, do STA e do TCA que o cumprimento dos requisitos das facturas não pode sobrepor-se ao exercício do direito à dedução, sempre que os objectivos de controlo por parte das Administrações Tributárias de cada país estejam assegurados.

Por último, é ainda alegado pela Requerente que a fundamentação apresentada pela Administração Tributária que sustenta as correcções efectuadas é insuficiente, na medida em que não foram analisados os documentos apresentados e não foi demonstrado que as facturas colocadas em crise estão material ou formalmente inquinadas.

3. De acordo com o artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11º, nº 1 alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo, os signatários – Manuel Luís Macaísta Malheiros, Clotilde Celorico Palma e Filomena Salgado Oliveira – considerando-se o tribunal arbitral constituído em 30 de Maio de 2013, conforme acta de constituição do tribunal arbitral.

4. Notificada nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, veio a Requerida responder, pugnando pela improcedência de todos os pedidos.

A defesa da Requerida foi deduzida com base na argumentação de que a Requerente procedeu, de forma indevida, à dedução do IVA mencionado num conjunto (determinado) de facturas, nos termos do n.º 2 do artigo 19º do Código do IVA, conjugado com as alíneas b) e c) do n.º 5 do, então, artigo 35º do mesmo diploma legal.

Com efeito, a Requerida considerou que a especificação dos serviços titulados pelas facturas colocadas em crise, quanto à “denominação usual dos serviços prestados”, se afigura vaga e imprecisa e, ademais, que os esclarecimentos prestados à Administração Tributária relativamente a tais facturas foram insuficientes, já que, para além de incongruentes e desconexos, não foram acompanhados de qualquer elemento probatório que firmasse a sua razão de ser e/ou a efectiva prestação dos serviços em causa.

A Requerida alega, por um lado, quanto às facturas que respeitam a serviços de “logística”, “custos de transporte”, “armazenamento e transporte”, “formação em gestão de stocks e manuseamento”, “embalagem e acondicionamento”, que não foi demonstrado pela Requerente qualquer justificação ou elemento de facto que permitisse o seu enquadramento e definição para efeitos de IVA, ou mesmo de que tais serviços seriam conexos com a aquisição de mercadorias, tanto mais que a empresa que os facturou não tinha funcionários ou estrutura empresarial que permitisse a prestação dos serviços em causa, nem mesmo contratou qualquer entidade externa para o efeito.

Por outro lado, quanto às facturas que mencionam “acerto de preços aos preços apresentados”, a Requerida considera insuficiente a listagem de produtos junta aos autos pela Requerente como Documento n.º 20, na medida em que não resulta provado se os produtos aí indicados se tratam realmente de compras à ... , já que não foram disponibilizadas as facturas de compra e de venda que lhes terão dado origem, referindo que “... *as mesmas [facturas] não procedem à indicação da factura (ou facturas) que se destinam a «acertar» ou apontam quais as mercadorias sobre as quais teriam sido efectuados «acertos»*”.

Por último, quanto à falta de fundamentação defendida pela Requerente, vem a Requerida alegar que deu a conhecer quer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, quer as razões em que fundou essa sua actuação, sendo a sua fundamentação suficiente, clara e congruente, tendo a Requerente revelado ter

compreendido os motivos e critérios que motivaram as correcções efectuadas, na medida em que as criticou especificadamente.

5. Realizou-se audiência de produção da prova testemunhal oferecida pela Requerente, tendo a Requerida prescindido da inquirição da testemunha por si arrolada na sua resposta, nos termos constantes da respectiva acta.

6. Foram apresentadas as alegações orais, nos termos constantes da respectiva acta.

B – SANEAMENTO DO PROCESSO

O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março). O processo não enferma de nulidades que o invalidem.

Cumpre, pois, apreciar e decidir.

C – FUNDAMENTAÇÃO

1. Matéria de facto

- 1.1 Em face das posições das partes expressas nos articulados, dos documentos integrantes do processo administrativo anexo e do depoimento da testemunha inquirida, julgam-se como provados os seguintes factos pertinentes para a decisão da causa:
 - a) A actividade da Requerente consiste na comercialização e instalação de soluções antifurto (sistemas de detecção de metais, contagem de pessoas, videovigilância, entre outros);

 - b) Até Fevereiro de 2008 a Requerente era distribuidora exclusiva, em Portugal, da ... (empresa holandesa detida pelos EUA), comprando directamente a esta entidade os produtos que comercializava junto dos seus clientes em Portugal;

 - c) Contudo, a partir de Fevereiro de 2008, a ... – Soc. Unipessoal, Lda., doravante ..., passou a ser a importadora exclusiva da marca ... para Portugal e

Espanha, o que obrigava a Requerente a ter de comprar os produtos que comercializava em Portugal a esta nova entidade;

- d) A nova estrutura de distribuição da ... gerou um conflito entre as partes, uma vez que a Requerente ver-se-ia obrigada a reduzir a sua margem de lucro, em face dos preços de venda praticados pela ..., situação que a obrigaria a deixar de comercializar os produtos, bens e equipamentos da marca ...;
- e) Contudo, interessava à ... manter a Requerente como distribuidora da sua marca em Portugal, atentos os seus contactos e a sua posição desenvolvida e privilegiada no mercado português;
- f) Por seu turno, a ... não aceitava revogar o contrato com a ... no que respeita ao mercado português;
- g) Atendendo ao impasse das negociações, as partes acordaram que no período de Fevereiro a Outubro de 2008 a Requerente continuaria a adquirir os bens e equipamentos que comercializava em Portugal directamente à ... , ao invés de adquirir à ...;
- h) Entretanto, foi assinado um acordo entre a Requerente e a ... – “Acordo de Distribuição e Compensação”, com data de 30 de Outubro de 2008 – que, para além de definir as futuras regras de actuação de cada uma das partes no mercado português, reconheceu que a situação acordada para o período de Fevereiro a Outubro de 2008 tinha gerado um prejuízo para a ..., atenta a quebra na facturação previsível para o ano de 2008, pois, ao contrário do que tinha sido acordado inicialmente com a ... , a ... não pôde vender quaisquer bens/equipamentos em Portugal durante o período em causa, em virtude do litígio existente;
- i) A ... , apesar de mencionada no Acordo de Distribuição supra referido (nomeadamente na clausula Décima Primeira – “5. A ... decidirá em 5 (cinco) dias corridos, sem possibilidade de recurso ...”) não é parte do mesmo;
- j) A Requerente aceitou, assim, nos termos do referido acordo, compensar a ... pelo prejuízo obtido no ano de 2008 decorrente do conflito acima descrito, compensação essa que se ficcionou consistir em metade da diferença entre o

preço de venda aos clientes cobrado pela Requerente (“*Pfv(cf)*”) e o preço de venda cobrado à Requerente (“*Pfv(A...)*”), ou seja, na prática, a Requerente aceitou ceder à ... metade da margem de lucro bruta que obteve com a venda dos produtos ... em 2008;

- k) O acordo determina que até ao dia 2 de Dezembro de 2008 a ... deveria enviar à Requerente um mapa justificado e com valores aplicados à fórmula de cálculo da compensação, indicando o valor final desta, e que, após a aceitação da Requerente, seriam emitidas as correspondentes facturas, até 31 de Dezembro de 2008, com a indicação “Acerto de preços por compensação”;
- l) Para concretizar o acordo em causa, a ... emitiu 4 facturas em nome da Requerente, com data de 31.12.2008, referentes aos acertos de preços, uma por cada trimestre de 2008 – de cujo descritivo constava “Acerto de preços aos preços apresentados”, e no campo destinado a observações “Acerto referente ao xº trimestre de 2008”, sendo que a cada factura correspondia um trimestre;
- m) As facturas que titulam o acerto de preços acima referenciado – identificadas com o prefixo “PT” – são as seguintes:
- Factura nº 37 (1º trimestre): € 60 100,00 + 12 020 (IVA)
 - Factura nº 38 (2º trimestre): € 95 300 + 19 060 (IVA)
 - Factura nº 39 (3º trimestre): € 90 500 + 18 100 (IVA)
 - Factura nº 40 (4º trimestre): € 66 945 + 13 389 (IVA)
- n) Na posse das facturas supra listadas, a Requerente deduziu o IVA nelas liquidado, tendo o mesmo sido entregue ao Estado pela ...;
- o) Foram ainda emitidas, pela ... à Requerente, durante os meses de Outubro, Novembro e Dezembro, um conjunto de 16 facturas – identificadas com o prefixo “LOG” e juntas aos autos – cujo descritivo mencionava apenas “logística”, “custos de transporte”, “armazenagem”, “formação, embalagem e manuseamento”, tendo a Requerente deduzido o IVA destas facturas;
- p) A Requerente foi objecto de uma acção de inspecção, com vista ao esclarecimento e verificação de divergências entre as declarações periódicas e o

Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES), pelo que a Administração Tributária, ora Requerida, analisou as compras da Requerente;

- q) No decurso da referida inspecção, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a Requerente procedeu à dedução do IVA com base em facturas que não se encontravam emitidas sobre a forma legal, tendo sido efectuadas correcções ao IVA deduzido pela Requerente durante o ano de 2008, respeitante às facturas identificadas/ mencionadas nos pontos m) e o) supra, todas emitidas pela ...;
- r) A correcção em causa encontra-se assente no facto de a Autoridade Tributária e Aduaneira, ora Requerida, ter considerado, por um lado, que a descrição das facturas colocadas em crise não permite aferir do correspondente enquadramento, para efeitos de IVA, e, por outro, que não foram disponibilizados, pela Requerente, elementos de prova suficientes que permitissem sequer concluir de que forma teriam sido prestados os serviços nela mencionados pela ..., já que esta última não dispunha, à data, de *“estrutura empresarial (nem empregados ao seu serviço) apta a assegurar qualquer das prestações de serviços que facturou à Requerente, nem evidenciou, na sua contabilidade, a aquisição de quaisquer serviços externos aptos a essa prestação”*;
- s) No que respeita às facturas identificadas com a sigla “PT”, as quais se referem ao acerto de preços previsto no “Acordo de Distribuição e Compensação” –, o valor global nelas constante encontra-se em consonância com o total do mapa junto aos autos como Documento n.º 20, mapa esse que identifica, por referência de produto, as respectivas quantidades, os preços de venda praticados pela Requerente, os preços de aquisição e, conseqüentemente, a margem bruta obtida pela Requerente e o correspondente apuramento do montante da compensação atribuída à ..., que perfaz o somatório das 4 facturas emitidas por esta entidade;
- t) O mapa referido no ponto anterior foi preparado pela Requerente durante o período de inspecção, através da consulta ao seu sistema informático – confirmado pelo depoimento testemunhal da actual Directora Financeira e TOC, ... –, uma vez que o mapa previsto no nº 1 da Cláusula Décima Primeira do Acordo de Distribuição e Compensação não foi encontrado nos arquivos da

Requerente ou da ..., conforme declarações dos responsáveis das empresas transcritas nos autos;

- u) O mapa em causa, bem como os cálculos nele apresentados, para efeitos do apuramento da compensação a atribuir à ..., identifica as “*Compras ... durante 2008 (Fev a Dez)*” e as “*Vendas de produtos ... 2008*”, fazendo a aplicação da fórmula de cálculo prevista na Cláusula Décima do “Acordo de Distribuição e Compensação”;
- v) O descritivo das facturas “PT”, embora refira “Acerto de preços aos preços apresentados” não remete para o “Acordo de Distribuição e Compensação” nem para qualquer anexo que identifique os bens objecto do referido acerto;
- w) Apesar das facturas fazerem referência, no campo destinado às observações, a cada um dos trimestres a que cada factura respeita, o mapa apresentado como Documento n.º20, não faz essa segregação por trimestre, indicando o montante que resulta do somatório das 4 facturas emitidas.

1.2 O Tribunal Arbitral julga não provados os seguintes factos pertinentes para a decisão da causa:

- a) Considera este Tribunal não provado que os produtos / equipamentos mencionados no mapa junto aos autos, como Documento n.º20, foram efectivamente compras da Requerente à ... e/ou à ... e qual o período em que tais compras foram efectuadas, designadamente porque não foram disponibilizadas as correspondentes facturas, nem foram indicadas as datas das mesmas;
- b) Não considera, ainda, este Tribunal que tenha sido feita prova de quais os serviços prestados pela ... à Requerente, que resultaram na emissão das facturas “LOG”, designadamente porque não foi justificado que o descritivo delas constante, ainda que sintético e generalista, corresponde a serviços passíveis de terem sido realizados pela ..., atenta a estrutura empresarial que, à data, a mesma possuía.

2. Questões de direito

2.1 Encontrando-se a matéria de facto fixada dada como provada, bem como identificada na parte dada como não provada, importa seguidamente determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões supra.

2.2 Interessa, em especial, decidir quanto à principal questão a analisar nos presentes autos, a saber: aferir se o IVA das facturas identificadas com as siglas “PT” e “LOG” referidas ao longo do presente relatório deverá ou não ser passível de dedução, tendo em consideração as regras que regem este imposto de acordo com o Direito da União Europeia, com a respectiva transposição a nível interno e com a interpretação administrativa e judicial que sobre as mesmas tem vindo a ser levada a cabo, especialmente pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

2.3 No que concerne ao exercício do direito à dedução em IVA, justifica-se tecer algumas considerações prévias.

2.3.1 Da natureza e amplitude do exercício 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)¹.

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*”², assentando no designado método da dedução do imposto, método do crédito de imposto, método substractivo indirecto ou ainda método das facturas. De acordo com este método, e em conformidade com o disposto no artigo 19.º do Código do IVA, 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)³, “*Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço*

¹ Cfr., XAVIER DE BASTO, A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, p. 39 a 73 e CLOTILDE CELORICO PALMA, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, Cadernos IDEFF n.º1, Almedina, 5ª edição, Julho 2011, pp. 17 a 29.

² Cfr. XAVIER DE BASTO, A tributação do consumo ..., p. 41.

³ Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006.

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.

Tal como 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 causa⁴.

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 IVA 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 actual artigo 36.º, n.º 5, do Código do IVA), de se tratar de IVA português, e de a despesa, por si, conferir o direito à dedução do imposto (isto é, não se deve tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do Código do IVA).

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 Código do IVA, 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

⁴ Cfr. MÁRIO ALEXANDRE, “Imposto sobre o Valor Acrescentado, Exclusões e Limitações do Direito à Dedução”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 350, Abril-Junho, e CLOTILDE CELORICO PALMA, “IVA – Algumas notas sobre as exclusões do direito à dedução”, *Fisco* n.ºs 115/116, Setembro 2004.

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.

Com efeito, *“o direito à dedução previsto nos artigos 167º e seguintes da DIVA é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante”* (v., nomeadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C 62/93, Colect., p. 1 1883, n.º 18, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o, C 110/98 a C 147/98, Colect., p. 1 1577, n.º 43, bem como de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C 439/04 e C 440/04, Colect., p. 1 6161, n.º47).

2.3.2 Dos requisitos formais para o exercício do direito à dedução

O artigo 178º, alínea a) da DIVA prevê a obrigação de o sujeito passivo *“... possuir uma factura em conformidade com os artigos 220º a 236º, 238º, 239º e 240º”*. Deve, por isso, interpretar-se o conceito de *“factura”* por referência às disposições conjugadas dos artigos 226º e 231º da DIVA.

Em concreto, no que concerne aos elementos que devem constar das facturas, o artigo 226.º da DIVA tem a seguinte redacção:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente directiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas facturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

- 1) A data de emissão da factura;*
- 2) O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a factura de forma unívoca;*
- 3) O número de identificação para efeitos do IVA, [...], 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 [...];*
- 5) O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente 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 [...];*

8) *O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outros bónus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;*

9) *A taxa do IVA aplicável;*

10) *O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente directiva exclua esse tipo de menção”*

Transpondo estas regras para o Código do IVA, determina o n.º 5 do artigo 36.º (anteriormente, art.º 35.º) deste diploma legal, que as facturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter, nomeadamente o que para o caso interessa, 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;”

Decorre, portanto, desta disposição, aliás, conforme sufragado no âmbito do Processo C-368/09, de 15 de Julho de 2010, do TJUE, que *“não é legítimo aos Estados Membros associar o exercício do direito à dedução do IVA ao preenchimento de pressupostos relativos ao conteúdo das facturas que não estão expressamente previstos nas disposições da Directiva 2006/112. Esta interpretação é igualmente corroborada pelo artigo 273º desta directiva, que prevê que os Estados Membros podem impor obrigações que considerem necessárias para assegurar a exacta percepção da IVA e para evitar a fraude, mas que esta faculdade não pode ser utilizada para impor obrigações de facturação suplementares às fixadas, designadamente, no artigo 226º da referida directiva”*. Isto significa que, conforme jurisprudência do TJUE, embora esta disposição permita aos Estados membros adoptar determinadas medidas, estas não deverão, todavia, ir para além do que é necessário para atingir esse fim e não poderão, por isso, ser utilizadas de tal forma que ponham sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA (v. acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p.I-7281, nº 47).

Com efeito, o princípio da efectividade exige que *“as legislações nacionais, bem como os procedimentos administrativos adoptados pelos Estados membros não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício de direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária”*. Salienta o TJUE, no Acórdão proferido no processo C/25-03, que *“(…) é jurisprudência assente que a exigência, para o exercício do direito à dedução, de outros elementos na factura*

para além dos enunciados no artigo 22.º, n.º 3, alínea b) , da Sexta Directiva deve ser limitada ao necessário para assegurar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela Administração Fiscal. Além disso, esses elementos não devem, pelo seu número ou tecnicidade, tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução (Acórdão de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e EGI, 123/87 e 330/87, Colect. P. 4517, n.º 17). Outrossim, as medidas que os Estados membros têm a possibilidade de tomar, nos termos do n.º 8 do artigo 22.º da mesma Directiva, para garantir o exacto recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir aqueles objectivos. Não poderão por isso ser utilizadas de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária na matéria (acórdãos de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C110/98 a C147/98, Colect., p.11577, n.º 52, e de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C454/98, Colect., p. 16973, n.º 59).”⁵

3. Aplicação ao caso concreto

É para este Tribunal válido e legal o princípio de que o contribuinte, adquirente de bens ou serviços, apenas pode efectuar a dedução do imposto suportado na medida em que o mesmo se encontre mencionado em facturas emitidas pelos fornecedores pela aquisição de bens e serviços, ou seja, de que a factura constitui o documento com base no qual o sujeito passivo procede à dedução do IVA desde que tenham sido emitidas na forma legal – n.º 2 do artigo 19.º do Código do IVA.

In casu a Requerida entendeu não aceitar as sobreditas deduções por considerar que as facturas correspondentes, ao referirem apenas “acerto de preços aos preços apresentados”, “logística”, “transporte”, “manuseamento”, “acondicionamento”, “formação em gestão de stocks e manuseamento” ou denominações similares, não obedeciam aos requisitos do anterior artigo 35.º, n.º 5 do Código do IVA, uma vez que tais expressões são vagas e imprecisas.

A título preliminar, importa referir que este Tribunal considera que a Autoridade Tributária e Aduaneira não pode exigir requisitos às facturas que não respeitem o disposto no número 5 do artigo 35.º (actual artigo 36.º) do Código do IVA e no preceituado no artigo 226.º da DIVA. Deste modo, os requisitos exigidos devem restringir-se aos elementos previstos na legislação em causa, devendo a exigência de

⁵ Cfr. ALEXANDRA COELHO MARTINS, “A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em sede de IVA”, p. 102

outros elementos ser limitada ao necessário para assegurar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela Administração Fiscal.

Analisada que foi toda a documentação constante dos autos, o Colectivo de Árbitros deste Tribunal aferiu da conformidade das facturas em crise com os requisitos previstos no anterior número 5 do artigo 35.º do Código do IVA e na DIVA e, conseqüentemente, se os mesmos poderiam permitir à Administração Tributária evitar a fraude e assegurar a correcta cobrança do imposto.

Debrucemo-nos, então, sobre as facturas que titulam “Acerto de preços aos preços apresentados”, identificadas com o prefixo “PT”, que seguidamente se indicam:

- Factura nº 37 (1º trimestre): € 60 100,00 + 12 020 (IVA)
- Factura nº 38 (2º trimestre): € 95 300 + 19 060 (IVA)
- Factura nº 39 (3º trimestre): € 90 500 + 18 100 (IVA)
- Factura nº 40 (4º trimestre): € 66 945 + 13 389 (IVA)

Nas referidas facturas não consta qualquer identificação à “quantidade e natureza dos bens relativamente aos quais foi efectuado o “acerto de preços”, nem é efectuada qualquer referência ao “Acordo de Distribuição e Compensação”, nem mesmo a qualquer listagem anexa que permitisse à Autoridade Tributária e Aduaneira efectuar o controlo do apuramento do imposto.

Mais, foi referido pela testemunha da Requerente que a listagem referida como Documento n.º 20 foi elaborada durante o período da inspecção, por recurso ao sistema informático da empresa, por a mesma não ter sido encontrada nos arquivos da Requerente ou nos da ..., quando o “Acordo de Distribuição e Compensação” referia, expressamente, a necessidade da prévia aprovação da Requerente relativamente aos bens objecto do correspondente acerto de preços, entendendo este Tribunal ser esta identificação um elemento essencial ao controlo do imposto.

Acresce ainda referir que a listagem em causa, preparada durante o período da inspecção, enferma de algumas incoerências que convém salientar:

1. O mapa em causa, bem como os cálculos nele apresentados, para efeitos do apuramento da compensação a atribuir à ..., identifica as compras ... durante 2008, por referência aos meses de Fevereiro a Dezembro. Contudo a Cláusula

Décima, conjugada com o Considerando K), ambos do “Acordo de Distribuição e Compensação” referem que a compensação é aplicada apenas sobre as compras à ..., abrangendo estas exclusivamente o período “Entre Fevereiro de 2008 e Outubro de 2008”, não incluindo assim as compras dos meses de Novembro e Dezembro, já que neste período a Requerente adquiriu os bens directamente à Deste modo, a ... nunca poderia, nos termos do Acordo junto aos autos, ter direito, pelas aquisições de Novembro e Dezembro (embora o Acordo não seja totalmente elucidativo quanto ao mês de Outubro) à referida compensação;

2. A Requerente não fez prova de que os bens sobre os quais foram efectuados os “acertos de preços”, constantes das facturas referenciadas com a sigla “PT” respeitassem a bens/equipamentos previamente adquiridos pela Requerente à ..., tal como se encontrava mencionado no Acordo que poderia sustentar a emissão das facturas em causa;
3. O descritivo das facturas “PT”, embora refira “Acerto de preços aos preços apresentados” não remete para o “Acordo de Distribuição e Compensação” nem para qualquer anexo que identifique os bens objecto do referido acerto;
4. Apesar das facturas fazerem referência, no campo destinado às observações, a cada um dos trimestres a que cada factura respeita, o mapa apresentado como Documento n.º20 não faz essa segregação por trimestre, indicando um montante global que corresponde ao somatório das 4 facturas emitidas, sem que o mesmo identifique os montantes referentes a cada trimestre, ou os números e as datas das facturas de compra dos artigos cujas referências aparecem listadas.

Nestes termos, no que respeita às facturas relativas a “acerto de preços”, identificadas sob a sigla “PT”, considera este Tribunal que o cumprimento do disposto no artigo 35º, nº 5, alínea b) do Código do IVA apenas seria assegurado com a especificação dos bens a que respeitam tais acertos, ainda que tal indicação pudesse ser feita em documento anexo, desde que devidamente referenciada a existência do mesmo na factura.

É, assim, de concluir que uma referência nas facturas em causa a “acerto de preços”, sem que delas conste expressamente que tal acerto respeita a um conjunto de bens que, por ser extenso, pode constar de listagem anexa, não satisfaz, manifestamente, a exigência legal, pelo que não se tratando de facturas passadas em cumprimento dos

ditames do referido artigo 35.º (actualmente artigo 36.º) elas não podem dar direito a dedução, conforme o estabelecido no artigo 19.º, n.º 2 do Código do IVA.

Acresce que, a apresentação pela Requerente, à posteriori, de um mapa justificativo dos valores facturados, nos termos do Acordo de Compensação e Distribuição, não é prova suficiente de que o acerto de preços em causa respeitou a bens previamente adquiridos pela Requerente à ..., no período referido no Acordo, pois que esta não logrou juntar, nem na fase administrativa, nem perante este Tribunal, as facturas de aquisição dos bens em causa.

Neste sentido, o TJUE proferiu, no âmbito do processo C-271/12, de 8 de Maio de 2013, o entendimento de que *“As disposições da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, (...), devem ser interpretadas no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, por força da qual o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pode ser recusado a sujeitos passivos, destinatários de serviços, que possuem faturas incompletas, não obstante terem sido completadas mediante a apresentação de documentos com o objetivo de provar a realidade, a natureza e o montante das operações faturadas após a adoção de tal decisão de recusa.”*

Neste contexto, resultam justificadas as correcções feitas pelos serviços de fiscalização e que tiveram como base a não aceitação das correspondentes deduções de IVA, relativas às facturas referente ao “Acerto de preços aos preços apresentados” por falta de suporte legal, ou seja, com inobservância do disposto no já citado artigo 35º, n.º5 do Código do IVA, a que actualmente corresponde o artigo 36º, n.º 5, uma vez que as mesmas não permitem identificar os termos nem os bens sobre os quais o “acerto de preços” se baseou, nem efectuar um cabal controlo do imposto.

No que se refere à dedução, pela Requerente, do imposto constante das facturas emitidas, pela ... à Requerente, identificadas com a sigla “LOG”, durante os meses de Outubro, Novembro e Dezembro – um conjunto de 16 facturas juntas aos autos –, cujo descritivo mencionava apenas “logística”, “custos de transporte”, “armazenagem”, “formação, embalagem e manuseamento”, o Tribunal analisou a conformidade da sua forma legal com os requisitos exigidos pelo Código do IVA.

O descritivo das referidas facturas, muito embora identifique a natureza dos serviços prestados, não permite determinar, em concreto, se o enquadramento de IVA aplicado – no caso, tributação à taxa normal – é o adequado.

Com efeito, embora se conheça, do descritivo das facturas em causa, que a natureza dos serviços prestados respeitam a logística, ou a serviços de transporte, ou a serviços de manuseamento e acondicionamento de bens, ou mesmo a formação, não consta de tais documentos informação que permita identificar o correcto enquadramento, em matéria de IVA, de cada um dos serviços em causa, designadamente, por exemplo, se o transporte de bens respeita a transportes intracomunitários ou se o mesmo respeita a transportes em território nacional ou entre as regiões autónomas da Madeira e dos Açores, ou entre qualquer um destes locais, ou ainda se os serviços de manuseamento e acondicionamento dos bens respeitam a serviços acessórios desse tipo de transportes, ou mesmo em que local foi ministrada a formação – em território nacional ou noutro território – questões que poderiam determinar um enquadramento, em sede de IVA, diferente daquele que foi aplicado.

Acresce que não consta da defesa preparada pela Requerente ou da prova testemunhal por esta apresentada, qualquer informação que permita sequer aferir dessas especificações.

Por último, existem indícios bem fundamentados pela Requerida, não contestados pela Requerente, que os serviços titulados por tais documentos não terão sido efectivamente prestados, uma vez que ficou provado que a ... não possuía, à data, uma estrutura empresarial apta para o efeito, designadamente por não ter pessoal ao seu serviço e por ter insuficiente volume de aquisições a terceiros que, desde logo, permitiram concluir que aquela entidade não recorreu à subcontratação de tais serviços.

Nesta vertente, considera o Tribunal que os elementos constantes das facturas identificadas com a signa “LOG” são insuficientes, por não especificarem o serviço prestado contra a exigência ínsita na alínea b) do n.º 5 do então artigo 35.º Código do IVA, de que as facturas têm de conter a *“quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável”*.

D – DECISÃO

Pelo exposto, acorda o coletivo de árbitros, por unanimidade, em julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, pelo que indefere o pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IVA n.ºs ..., ... e ... e das liquidações de juros compensatórios n.ºs ..., ... e

Fixa-se o valor da causa em € 116.651,97, montante das liquidações cuja anulação era pretendida.

Custas, na totalidade e no montante de €3.060,00, a cargo da Requerente, de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Novembro de 2013

Os árbitros

(Árbitro presidente) Manuel Luís Macaísta Malheiros

(Árbitro adjunto) Filomena Salgado Oliveira

(Árbitro adjunto) Clotilde Celorico Palma

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.