

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 3/2014-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) – 2008, 2009, 2010

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., S.A., com o número único de matrícula e de pessoa colectiva ... e sede na Avenida ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, no âmbito territorial do Serviço de Finanças de Lisboa..., doravante “Requerente”, requereu a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado na sequência do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa deduzida contra as liquidações adicionais de IVA e inerentes juros compensatórios, no valor total de € 9.931,02 (€ 8.689,49 de IVA e € 1.241,53 de juros), discriminadas no quadro *infra*, e tem por objecto a ilegalidade, e consequente anulação, desses actos tributários:

LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS					
ANO	PERÍODO	NÚMERO	NATUR EZA	DATA LIMITE PAG.	VALOR [€]
2008	10 (Outubro)	...	IVA	31.01.2013	4.410,66
2008	10 (Outubro)	...	JUROS	31.01.2013	677,19

2008	12 (Dezembro)	...	IVA	31.01.2013	2.417,33
2008	12 (Dezembro)	...	JUROS	31.01.2013	354,72
2009	05 (Maio)	...	IVA	31.01.2013	1.102,50
2009	05 (Maio)	...	JUROS	31.01.2013	143,66
2010	06 (Junho)	...	IVA	31.01.2013	759,00
2010	06 (Junho)	...	JUROS	31.01.2013	65,96
TOTAL					9.931,02

A Requerente peticiona ainda a restituição do valor pago relativamente àqueles actos de liquidação, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”).

De acordo com o artigo 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou, como árbitro singular, Alexandra Coelho Martins e o Tribunal Arbitral foi constituído em 4 de Março de 2014.

Como fundamento da sua pretensão a Requerente alega, em síntese, que:

- (a) As facturas emitidas pelos seus advogados e cujo direito à dedução lhe foi negado por razões formais contêm todos os elementos indispensáveis, incluindo a denominação usual dos serviços prestados com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável, não tendo, por isso, ocorrido qualquer incumprimento ao disposto no artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA;

- (b) A utilização do descritivo constante dessas facturas “serviços jurídicos prestados” é suficiente e conforma-se com o entendimento da jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA Sul”), do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) e com o conteúdo das menções obrigatórias previstas no artigo 226.º, n.º 6 da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006¹ (“Directiva IVA”), pelo que nada mais lhe pode ser exigido, de acordo com a referida directriz comunitária;
- (c) Se se admitisse, *ad cautelem*, que subsistiam dúvidas sempre seria possível esclarecê-las com recurso a documentos anexos às facturas que a Requerente apresentou em sede de procedimento tributário;
- (d) Por fim, considerando que aos serviços jurídicos em causa é aplicável apenas a taxa normal de IVA, inexistente motivo para especificação mais detalhada dos serviços prestados.

Conclui pela procedência do pedido e consequente ilegalidade das liquidações de IVA e juros compensatórios vertentes, solicitando o reembolso do montante indevidamente pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.

Com a petição juntou 6 documentos, não tendo sido arroladas testemunhas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta na qual sustenta que:

- (i) As quatro facturas relativamente às quais a dedução do IVA não foi aceite não cumprem os requisitos mencionados no artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA, uma vez que:

¹ Publicada no JO L 347, de 11.12.2006.

- a simples referência a “serviços jurídicos” é insuficiente para especificar e quantificar as operações realizadas e equivale a “dizer nada”;
- duas facturas se referem a períodos temporais parcialmente sobrepostos; e
- uma terceira factura não indica a data de início da prestação de serviços;

(ii) A jurisprudência do STA² considera que estamos perante formalidades “*ad substantiam*” e o TCA Sul³ conclui que a mera referência a “prestação de serviços” não satisfaz as exigências do artigo 36.^{o4} do Código do IVA, pelo que tais facturas não podem dar direito a dedução, por não se encontrarem emitidas sob forma legal;

(iii) O facto de a Requerente ter complementado o teor das facturas no decurso do procedimento inspectivo não pode ser atendido, pois os requisitos essenciais devem estar ínsitos nas próprias facturas e não em anexos às mesmas e não podem ser substituídos por outro meio de prova;

(iv) O controlo a efectuar pela Autoridade Tributária e Aduaneira não se prende apenas com a taxa aplicável mas também com a aferição dos bens e serviços em concreto. Por esta razão a descrição dos serviços devia indicar quantos contratos foram elaborados, quantas reuniões tidas, contactos feitos, enfim referências exactas ao serviço efectivamente prestado sem comprometer os deveres de sigilo a que os advogados estão obrigados;

(v) Os dados da conta de honorários previstos no artigo 5.^o do Regulamento dos Laudos de Honorários dos Advogados (Regulamento n.^o 40/2005, de 29 de Abril de 2005, da Ordem dos Advogados, publicado no Diário da República, II Série, n.^o 98, de 20 de Maio de 2005) devem constar da factura, sendo essencial que um

² Acórdão do STA proferido no processo n.^o 0951/08, em 15.04.2009.

³ Acórdãos do TCA Sul prolatados nos processos n.^o 03026/09, de 19.05.2009, e n.^o 05786/12, de 28.05.2013.

documento acompanhe o outro, ou, em alternativa, que a factura contenha, ela própria, desde logo, a totalidade dos dados constantes da conta de honorários, com a ressalva do segredo profissional;

(vi) A interpretação defendida pela Requerente viola os princípios da Universalidade e da Igualdade, constantes dos artigos 12.º e 13.º, conjugados com os artigos 103.º e 104.º, todos da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), pois impediria que o Estado exercesse as suas funções de controlo e cobrança dos impostos, colocando-se em causa o funcionamento do sistema fiscal e a satisfação das necessidades financeiras do Estado;

(vii) Não assiste à Requerente o direito a juros indemnizatórios em virtude de não se verificar qualquer erro dos serviços.

Conclui dever a acção ser julgada improcedente.

Juntou a estes autos o processo administrativo, de que se deu conhecimento à Requerente.

Em 13 de Outubro de 2014, face à inexistência de excepções suscitadas e atento o facto de o Tribunal Arbitral dispor dos elementos probatórios para a decisão de direito, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e, em razão da tramitação do processo e da interposição de diversos períodos de férias judiciais, com a consequente suspensão dos prazos processuais, foi prorrogado por dois meses o prazo para a prolação da decisão, fixando-se em 4 de Novembro de 2014, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou a nulidade do despacho prorrogação por entender inaplicável a suspensão dos prazos processuais, pedindo a extinção do

⁴ Anterior artigo 35.º.

Tribunal Arbitral, o que veio a ser indeferido por despacho fundamentado de 17 de Outubro de 2014.

Em 3 de Novembro de 2014, suspendeu-se a instância face à decisão de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJ”), cujo acórdão (processo C-516/14), datado de 15 de Setembro de 2016, foi notificado a este tribunal em 3 de Outubro de 2016.

Com vista ao cumprimento do ponto 34 do acórdão do TJ, reabriu-se a instrução para junção aos autos pela Requerente dos documentos anexos às facturas que haviam sido facultados à Autoridade Tributária e Aduaneira no decurso do procedimento tributário.

Em 11 de Novembro de 2016, foi concedido à Requerida prazo para se pronunciar sobre os documentos entretanto juntos pela Requerente e foi, pela segunda vez, prorrogado o prazo para decisão, de acordo com o artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

Em 18 de Novembro de 2016, a Requerida pronunciou-se sobre os documentos anexos às facturas, sobre os quais assinala que:

- A data do termo final das prestações de serviços não consta das facturas, pelo que se presume que o fim dos serviços se reporta à data de emissão da factura;
- Relativamente a uma parte das despesas redebitadas não foram exibidos comprovativos das mesmas, pelo que estes não perfazem o total das verbas de despesas;
- Duas facturas (n.ºs .../2008, de 26.08.2008, e ..., de 17.12.2008) respeitam a um período temporal sobreposto de 87 dias;

- A factura n.º..., de 29.04.2009⁵ não contém no descritivo qualquer menção à data de início da realização da prestação de serviços;
- A factura n.º..., de 02.07.2010, está datada de 02.06.2010, ou seja, um mês antes da emissão da factura, refere documentos cuja numeração e data não permitem a sua relação com a factura em causa e não são acompanhados de qualquer comprovativo da despesa realizada.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Admite-se a cumulação de pedidos, em virtude de a procedência destes depender essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, neste caso do regime do direito à dedução do IVA e respectivos requisitos formais (*cf.* artigo 3.º, n.º 1 do RJAT).

III. QUESTÕES DECIDENDAS E REENVIO PREJUDICIAL PARA O TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (“TJ”)

Discute-se na presente acção o conteúdo exigível do descritivo das facturas, face aos requisitos formais elencados no Código do IVA (*cf.* artigo 36.º, n.º 5, alínea b)), e

⁵ Refere a Autoridade Tributária e Aduaneira “29.05.2009”, o que se constata ser um lapso, sendo a data correcta 29.04.2009.

consequente preenchimento dos pressupostos do direito à dedução, previstos no artigo 19.º, n.º 2, alínea a) e n.º 6, do mesmo Código.

Segundo o citado artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA é indispensável que as facturas contenham a “*denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável*”. Sendo que o artigo 19.º, n.º 2, alínea a) e n.º 6, também do Código do IVA, determina só conferir o direito a dedução o imposto mencionado em “*facturas passadas na forma legal*”, considerando-se como tais as que contenham os elementos previstos naquele artigo 36.º.

Ambas as normas decorrem do regime comunitário do IVA e têm origem na Directiva 2006/112/CE⁶ acima referida, razão pela qual importa, em primeiro lugar, aferir se as facturas emitidas pelos advogados da Requerente com o descritivo “*serviços jurídicos prestados*” observam os requisitos de forma exigidos pela legislação do IVA, numa interpretação conforme à Directiva comunitária deste imposto, que rege, com carácter imperativo, o conteúdo das facturas, fixando-o no seu artigo 226.^{o7}.

Com efeito, o artigo 226.º da Directiva IVA enuncia “*as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas facturas emitidas*” e nestas inclui “*a extensão e natureza dos serviços prestados*” (cf. n.º 6). O n.º 7 deste artigo exige, de igual modo, que a factura faça referência à data em que foi efectuada ou concluída a prestação de serviços, “*na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da factura*”.

No caso concreto, importa apreciar se os seguintes descritivos das facturas emitidas pelos advogados da Requerente cumprem os requisitos mínimos relativos à natureza e extensão dos serviços prestados: “*Serviços jurídicos prestados entre 1 de Dezembro de*

⁶ Referimo-nos à versão em vigor à data dos factos, entretanto alterada pela Directiva de facturação (Directiva 2010/45/UE, do Conselho, de 13.07.2010, publicada no JO L 189, de 22.07.2010), que, todavia, não introduziu modificações relevantes na matéria em apreço.

2007 até à presente data”; “Honorários por serviços jurídicos prestados entre Junho e até à presente data”; “Honorários por serviços jurídicos prestados até à presente data”; e “Honorários por serviços jurídicos prestados entre 1 de Novembro de 2009 e a presente data”.

Caso se conclua pela insuficiência de tais descritivos, a questão que se coloca é a de saber se isso implica de forma inelutável coarctar o direito à dedução do IVA incorrido pela Requerente, atento o disposto no artigo 178.º, alínea a) da Directiva IVA.

Suscitando-se a este tribunal dúvidas sobre o grau de exigência e detalhe das menções que devem constar de facturas relativas à prestação de serviços jurídicos e às respectivas consequências ao nível do direito à dedução do imposto incorrido, à face do direito comunitário, decidiu suspender-se a instância e proceder ao reenvio prejudicial para o TJ, de harmonia com o disposto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Para este efeito, solicitou-se a pronúncia daquele Tribunal Europeu sobre a seguinte questão:

“A correcta interpretação do artigo 226.º, n.º 6 da Directiva IVA permite à Autoridade Tributária e Aduaneira considerar insuficiente o descritivo de factura que contenha a menção “serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente” ou apenas “serviços jurídicos prestados até ao presente”, tendo presente que esta Autoridade pode, ao abrigo do princípio da colaboração, obter os elementos complementares de informação que entender necessários para confirmação da existência e das características detalhadas das operações?”

Na sequência desse reenvio, o TJ proferiu o Acórdão de 15.09.2016, processo n.º C-516/14, tendo concluído que:

⁷ Quanto à natureza e extensão dos serviços, versa o n.º 6 do artigo 226.º da Directiva IVA e, no tocante à data de realização ou conclusão da prestação de serviços, o seu n.º 7.

“O artigo 226.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que facturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente», como as que estão em causa no processo principal, não respeitam, em princípio, as exigências previstas no n.º 6 deste artigo e que facturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados até ao presente» não respeitam, em princípio, as exigências previstas no referido n.º 6 nem as exigências previstas no n.º 7 do mesmo artigo, o que cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

O artigo 178.º, alínea a), da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma factura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, desta directiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos.”

IV. FUNDAMENTAÇÃO

1. DOS FACTOS

a) Factos provados

Com relevo para a decisão importa atender aos seguintes factos:

A. A..., S.A., aqui Requerente, é um sujeito passivo de IVA, registado desde 13 de Novembro de 2006, enquadrado no regime normal com periodicidade mensal, e exerce a actividade de “Hotéis com Restaurante” a que corresponde o CAE ... – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), constante do processo administrativo (“PA”).

B. Entre os anos 2008 e 2010, a Requerente adquiriu serviços jurídicos a uma sociedade de advogados tendo, nesse âmbito, recebido quatro facturas, relativamente às quais exerceu o direito à dedução do IVA nelas mencionado – *cf.* RIT constante do PA.

C. As quatro facturas em apreço contêm os seguintes descritivos e elementos:

(i) Factura n.º .../2008, de 26.08.2008

<i>“Descrição</i>	<i>Iva</i>	<i>Valor</i>
<i>Serviços jurídicos prestados entre 1 de Dezembro de 2007 até à presente data.</i>		<i>EUR 21 950,84</i>
<i>Despesas de expediente.</i>		
<i>Despesas incorridas, em nome e por conta do cliente, conforme comprovativos em anexo.</i>	<i>EUR</i>	<i>102,45</i>
	<i>EUR</i>	<i>698,92</i>

IVA	<i>Incidência</i>	<i>Valor IVA</i>
<i>al. c), n.º 6, art.º 16.º</i>	<i>EUR</i>	<i>EUR</i>
<i>IVA à taxa de 20%</i>	<i>698,92</i>	<i>0,00</i>
	<i>EUR 22</i>	<i>EUR 4</i>
	<i>053,29</i>	<i>410,66</i>
	TOTAL A PAGAR	<i>EUR 27</i>
		<i>162,87”</i>

(ii) Factura n.º..., de 17.12.2008

“Honorários por serviços jurídicos prestados entre Junho e até à presente data.		12.000,00
Despesas relativas a expediente.		<u>86,67</u>
		SUM..... 12.086,67
IVA	à taxa	de 20%
<u>2.417,33</u>		
		TOTAL 14.504,00”

(iii) Factura n.º..., de 29.04.2009

“Honorários por serviços jurídicos prestados até à presente data.		5.512,50
		<u>5.512,50</u>
IVA	à taxa	de 20%
<u>1.102,50</u>		
		TOTAL FACTURA: 6.615,00
Despesas incorridas, em nome e por conta do cliente, conforme comprovativos em anexo. IVA Não Sujeito al.c) n.º6, art.16		10.133,09
Provisão recebida para despesas a incorrer, em nome e por conta do cliente		<u>10.133,09-</u>
		TOTAL A PAGAR
6.615,00”		

(iv) Factura n.º..., de 02.06.2010

“Honorários por serviços jurídicos prestados entre 1 de Novembro de 2009 e a presente data.	3.795,00
--	----------

<hr/>			<i>SUM.....</i>	3.795,00
<i>IVA</i>	<i>à</i>	<i>taxa</i>	<i>de</i>	20%
<u>759,00</u>				
			<i>TOTAL FACTURA:</i>	4.554,00

<i>Despesas incorridas, em nome e por conta do cliente,</i>				
<i>conforme comprovativos em anexo. IVA Não Sujeito al.c) n.º6, art.16</i>				
				300,00
<i>Provisão recebida para despesas a incorrer, em nome e</i>				
<i>por conta do cliente</i>				
				<u>300,00-</u>
		<i>TOTAL</i>	<i>A</i>	<i>PAGAR</i>
		4.554,00”		

– cf. cópias das facturas constantes dos anexos ao RIT e do PA.

D. Na sequência de um pedido de reembolso da Requerente, com referência ao período de Dezembro de 2011, foram abertos procedimentos inspectivos internos, de âmbito parcial, abrangendo os anos 2008 a 2011 e foram propostas correcções de IVA, no montante de € 8.689,49, com fundamento na dedução indevida deste imposto, relativa aos anos 2008, 2009 e 2010, por insuficiência do descritivo das quatro facturas acima identificadas, emitidas pelos advogados da Requerente – cf. RIT constante do PA.

E. A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição prévia, no âmbito do qual procedeu à apresentação dos seguintes documentos contendo a discriminação mais detalhada dos serviços prestados referentes às quatro facturas cuja dedução do IVA foi questionada:

- (a) Anexo 1 – 10 folhas – relativo à factura n.º .../2008, de 26.08.2008;
- (b) Anexo 2 – 4 folhas – sobre a factura n.º..., de 17.12.2008;
- (c) Anexo 3 – 14 folhas – respeitante à factura n.º..., de 29.04.2009; e

(d) Anexo 4 – 6 folhas – relativo à factura n.º..., de 02.06.2010 (cf. RIT constante do PA).

F. O Anexo 1, relativo à factura n.º .../2008, de 26.08.2008, contém o seguinte descritivo:

“Serviços prestados entre 1 de Dezembro de 2007 e 20 de Maio de 2008

Trabalho Realizado

- *Acompanhamento da execução das obrigações da A..., no âmbito do contrato-promessa de compra e venda (“CPCV”), relativamente aos prédios sitos na Avenida ..., n.ºs ... e ... (designadamente, no que concerne aos prazos para a outorga da escritura pública de compra e venda);*
- *Reunião da Câmara Municipal de ... (“CM...”), no dia 14 de Fevereiro, com o B..., o C... e o Arq.º D..., para ponto de situação do pedido de informação prévia (“PIP”) para a construção do Hotel nos prédios sitos na Avenida ..., n.ºs ... e ...;*
- *Elaboração da minuta do 2.º Aditamento ao CPCV relativamente aos prédios sitos na Avenida ..., n.ºs ... e ..., para prorrogação dos prazos;*
- *Elaboração de carta a enviar pela A... à E... a comunicar a opção pela outorga da escritura pública de compra e venda relativamente aos prédios sitos na Avenida ..., n.ºs ... e ...;*
- *Análise do contrato de prestação de serviços de arquitectura celebrado entre a A... e o Arq.º D... com vista à definição dos termos para a sua resolução;*
- *Estudo e análise das vias possíveis para ultrapassar as discrepâncias de áreas (entre o registo predial e o registo da Hacienda) relativamente ao prédio n.º ... sito na Avenida ...;*
- *Análise da memória descritiva referente ao pedido de licenciamento de emparcelamento dos prédios sitos na Avenida ..., n.ºs ... e ..., entregue pela E... na CM...;*
- *Cálculo do valor patrimonial a atribuir aos prédios sitos na Avenida ..., n.ºs ... e..., para efeitos de definição do respectivo valor de aquisição;*

- *Elaboração do contrato de prestação de serviços de arquitectura entre a A... e a F... (Arq.º G...);*
 - *Reunião com o Arq.º G..., no dia 16 de Abril, relativamente ao contrato de prestação de serviços de arquitectura;*
 - *Elaboração e apresentação da requisição de registo provisório de aquisição relativamente aos prédios sitos na Avenida ..., n.ºs ... e...;*
 - *Preparação dos meios de pagamento para a outorga da escritura pública de compra e venda (designadamente, letras de câmbio e pagarés);*
 - *Tradução para português e certificação da Acta da Junta General e da Certidão Mercantil da H..., S.L.;*
 - *Reunião na CM..., no dia 13 de Maio, com o B... e com o Arq.º G..., sobre o projecto para a construção do Hotel nos prédios sitos na Avenida ..., n.ºs ... e...;*
 - *Preparação e acompanhamento da outorga da escritura pública de compra e venda dos prédios sitos na Avenida ..., n.ºs ...e ...;*
 - *Deslocações à Conservatória do Registo Predial de Lisboa, ao Serviço de Finanças de Lisboa e Cartório Notarial;*
 - *Elaboração de diversos e-mails e realização de diversas conferências telefónicas sobre os temas acima referidos. “*
- cf. Documentação junta pela Requerente.

G. Adicionalmente, este Anexo 1 à factura n.º .../2008 contém os documentos de despesas *infra* enumerados:

Descritivo	Data	Valor (€)
Recibo da ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa n.º .../2008	11.02.2008	2,00
Recibo da... Conservatória do Registo Predial de Lisboa n.º .../2008	27.05.2008	47,5
Recibo da ... Conservatória do Registo Predial de	27.05.2008	120,00

Lisboa n.º .../2008		
Requisição de registo da ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa, preparo	05.05.2008	452,50
Recibo da ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa n.º .../2008	05.05.2008	47,5
Factura/recibo n.º .../2008 da Conservatória do Registo Comercial de Lisboa	28.01.2008	19,50
Total		689,00

H. O Anexo 2, relativo à factura n.º..., de 17.12.2008, contém o seguinte descritivo:

“Sumário dos serviços prestados entre 1 de Junho e 30 de Novembro de 2008

A..., S.A.

Imobiliário

- *Estudo e análise das várias possibilidades ao dispor da A... para a outorga de uma procuração a favor de B...– em Portugal ou no Estrangeiro, designadamente no Consulado Português em Barcelona;*
- *Elaboração de minuta de acta do Conselho de Administração da A... a deliberar sobre a delegação de poderes a B..., para representar e vincular a A... em todos os actos da sua gestão corrente;*
- *Elaboração de minuta de procuração a delegar poderes em B..., para representar e vincular a A... em todos os actos da sua gestão corrente;*
- *Elaboração e submissão, junto do Serviço de Finanças de Lisboa, do requerimento de averbamento de novo proprietário, quanto aos prédios sitos na Av. ... n.ºs ... e..., na sequência da outorga da escritura pública de compra e venda dos mesmos;*
- *Coordenação do tema relativo ao acidente ocorrido no prédio sito na Av. ... n.º..., na sequência da queda de uma pedra da fachada sobre um automóvel que se encontrava estacionado na via pública (reuniões com o proprietário do automóvel danificado e com o Banco I..., com vista à emissão do cheque para ressarcimento dos danos causados);*

- *Coordenação do tema relativo à afixação de um tapume no prédio sito na Av. ... n.º ... (diversas conferências telefónicas com o Sr. J...);*
- *Diversas deslocações e reuniões junto da Câmara Municipal de ..., do Serviço de Finanças de Lisboa e da Conservatória do Registo Predial de Lisboa, com vista à preparação do procedimento de anexação dos prédios sitos na Av. ... n.ºs ... e ...;*
- *Elaboração e submissão, junto do Serviço de Finanças de Lisboa, do Modelo 1 do IMI relativo à anexação dos prédios sitos na Av. ... n.ºs ... e...;*
- *Elaboração e submissão, junto da Conservatória do Registo Predial de Lisboa, do requerimento do registo de anexação dos prédios sitos na Av. ... n.ºs ... e...;*
- *Coordenação com o Arq.º G... da questão das áreas totais dos prédios sitos na Av. ... n.ºs ... e..., resultantes do procedimento de anexação (para efeitos registrais e de licenciamento municipal);*
- *Elaboração e submissão do pedido de averbamento de mudança de Requerente relativamente ao pedido de loteamento (processo n.º .../URB/...), junto da Câmara Municipal de...;*
- *Elaboração e submissão do requerimento de desistência do pedido de loteamento (processo n.º .../URB/...), junto da Câmara Municipal de...;*
- *Elaboração e submissão do requerimento de desistência do pedido de informação prévia – PIP (processo n.º .../EDI/...), junto da Câmara Municipal de*
- *Análise do contrato celebrado entre a A... e a “K..., Lda.” quanto às possibilidades e consequências da resolução do mesmo;*
- *Elaboração de diversos e-mails e realização de diversas conferências telefónicas com L... e B... sobre os temas acima referidos.*

Societário

- *Elaboração de acta da assembleia geral a aprovar as contas do exercício económico findo em 31 de Dezembro de 2007;*
- *Elaboração de e-mails de apoio ao processo de aprovação das contas;*
- *Elaboração de acta da assembleia geral a aprovar o aumento do capital social por novas entradas em dinheiro e subsequente alteração estatutária, elaboração dos*

estatutos actualizados e respectiva carta de representação. Conferências telefónicas e envio de e-mails de apoio ao processo do aumento do capital social;

- Elaboração de informação sobre o aumento do capital social através de entradas em espécie e respectivas implicações;

- Elaboração de acta da assembleia geral a aprovar o aumento do capital social por entradas em espécie e novas entradas em dinheiro e subsequente alteração estatutária, elaboração dos estatutos actualizados e respectiva carta de representação. Elaboração da declaração do órgão de administração sobre a execução das entradas em dinheiro. Conferências telefónicas e envio de e-mails de apoio ao processo do aumento do capital social;

- Elaboração de acta da assembleia geral relativa à realização de parte do capital social no montante de Euros 1.000.000,00. Elaboração da declaração do órgão de administração sobre a execução das entradas em dinheiro.

TOTAL **€ 12.000,00**

– cf. Documentação junta pela Requerente.

I. O Anexo 3, relativo à factura n.º..., de 29.04.2009, contém o seguinte descritivo:

“Sumário dos serviços prestados entre 1 de Dezembro de 2008 e 15 de Abril de 2009

A..., S.A.

<i>DEPARTAMENTO</i>	<i>VALOR</i>
<i>Imobiliário</i>	<i>€ 3.412,50</i>
<i>Societário</i>	<i>€ 2.100,00</i>
TOTAL	€ 5.512,50

Imobiliário

- Análise das notificações de avaliação, remetidas pelo Serviço de Finanças (Hacienda), relativas ao edifício da Avenida ... n.ºs ...-..., em resultado do processo de anexação efectuado;

- *Elaboração de e-mail à A... sobre o teor das notificações de avaliação relativas ao edifício da Avenida ... n.ºs ...-....;*
- *Análise da carta enviada pela Advogada da “K..., Lda.”, solicitando o pagamento de uma indemnização pela resolução da A... do contrato de prestação de serviços celebrado relativo ao projecto do hotel de Lisboa;*
- *Reanálise do contrato celebrado entre a A... e a “K..., Lda.” no que diz respeito às consequências da resolução do mesmo;*
- *Elaboração de e-mail à A..., dando conta do teor da carta recebida pela Advogada da “K..., Lda.”;*
- *Conferências telefónicas com B... e com L... para definição da estratégia a adoptar em face da carta enviada pela Advogada da “K..., Lda.”;*
- *Análise da documentação camarária referente ao Pedido de Informação Prévia, elaborado e apresentado pela “K..., Lda.”, junto da Câmara Municipal de..., para a reabilitação do edifício da Avenida ... n.ºs ...-....;*
- *Elaboração da carta de resposta à Advogada da “K..., Lda.”;*
- *Elaboração de diversos e-mails e realização de diversas conferências telefónicas com L... e B... sobre os temas acima referidos.*

Societário

- *Elaboração da acta da assembleia geral a nomear os órgãos sociais para o triénio 2009-2011 e respectiva carta mandato;*
- *Elaboração de declarações de nomeação e aceitação de representação fiscal para efeitos de obtenção de número de identificação fiscal português para o Senhor M...;*
- *Deslocação ao Serviço de Finanças para efeitos de obtenção de número de identificação fiscal português para o Senhor M...; e*
- *Conferências telefónicas e envio de e-mails para Cliente;*
- *Coordenação com “N..., SROC, S.A.” para efeitos de emissão de cartas de aceitação aos cargos de Fiscal Único Efectivo e Suplente;*
- *Elaboração dos formulários necessários para efeitos de registo da nomeação dos órgãos sociais;*
- *Registo da nomeação dos órgãos sociais junto da Conservatória do Registo Comercial.*

TOTAL

€ 5.512,50”

– cf. Documentação junta pela Requerente.

J. Este Anexo 3 à factura n.º ... contém um documento interno emitido pela sociedade de advogados com a descrição das importâncias recebidas da Requerente a título de provisão para despesas, perfazendo o montante de € 10.133,09, e a descrição das despesas efectuadas, perfazendo também o montante de € 10.133,09, nos seguintes termos:

Nº Documento	Data do documento	Referência	Montante	Descrição
...	28.04.2009	DESP. CLIENTES	9.800,00	TRF CLIENTE-... /... – CHQ DEP ...
...	28.04.2009	DESP. CLIENTES	100,00	TRF CLIENTE-... /... – CONS.REG.COM.LISBOA
...	28.04.2009	DESP. CLIENTES	6,40	TRF CLIENTE-... /... – D.G.C.I.
...	28.04.2009	DESP. CLIENTES	150,00	TRF CLIENTE-... /... – CONS.REG.COM.LISBOA
...	29.04.2009	DESP. CLIENTES	35,00	TRF CLIENTE-... /... – CRC Lx
...	29.04.2009	DESP.	41,69	TRF

CLIENTES

CLIENTE-... /...-

TRF REEM DEP

O...

K. Ainda relativamente ao Anexo 3 à factura n.º..., o mesmo contém os documentos de despesas *infra* enumerados:

Descritivo	Data	Valor (€)
Recibo da ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa n.º .../2008	11.02.2008	2,00
Recibo da ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa n.º .../2008	14.05.2008	1,50
Recibo/Modelo 10 n.º..., da DGCI - emolumentos e fotocópias	12.02.2008	4,96
Recibo/Modelo 10 n.º..., da DGCI - emolumentos e fotocópias	12.02.2008	4,96
Factura/Recibo n.º..., da Câmara Municipal de ...	21.10.2008	5,19
Factura n.º .../2009 da Conservatória do Registo Comercial de Lisboa	23.02.2009	150,00
Recibo/Modelo 10 n.º..., da DGCI - emolumentos e fotocópias	17.02.2009	6,40
Factura n.º .../2008 da Conservatória do Registo Comercial de Lisboa	29.09.2008	9.800,00
Comprovativo de pagamento por multibanco ao IRN, IP	18.06.2008	35,00
Total		10.010,01

L. O Anexo 4, referente à factura n.º..., contém o seguinte descritivo

**“Sumário dos serviços prestados entre 1 de Novembro de 2009 e 15 de Abril
de 2010
A..., S.A.**

<i>DEPARTAMENTO</i>	<i>VALOR</i>
<i>Imobiliário</i>	<i>€ 820,00</i>
<i>Societário</i>	<i>€ 2.975,00</i>
<i>TOTAL</i>	<i>€ 3.795,00</i>

Imobiliário

- *Diversos contactos telefónicos com a Câmara Municipal de..., com a Arquitecta P... e com o Arquitecto G... relativos à vistoria a realizar, pela Câmara Municipal de..., ao imóvel da Av. ... (no âmbito do Pedido de Informação Prévia – PIP);*
- *Elaboração de e-mails para L... relativamente ao tema do senhor (“...”) que ocupa o imóvel sito na Av.*
- *Análise dos meios de reacção (administrativos e judiciais) ao dispor da A... na sequência do parecer desfavorável da Câmara Municipal de ... ao Pedido de Informação Prévia. Elaboração e e-mail para o Arquitecto Câmara Municipal de ... G... sobre o tema;*
- *Análise do parecer desfavorável da Câmara Municipal de ... ao Pedido de Informação Prévia para o Hotel Elaboração de e-mail para B..., L... e Arquitecto G... sobre o tema.*

Societário

1. Realização integral do capital social

- *Análise da documentação relativa à realização integral do aumento do capital social da A... deliberado em 30 de Julho de 2008;*

- *Elaboração e várias revisões da acta da assembleia geral relativa à realização integral do capital social da A... e das respectivas lista de presenças, carta mandato e versão actualizada dos estatutos;*
- *Transcrição da acta supra mencionada e envio da mesma para recolha da assinatura do administrador Q...;*
- *Preparação do pedido de registo da realização integral do capital social supra e subsequentes deslocações à Conservatória do Registo Comercial para apresentação e rectificação do mesmo;*
- *Elaboração dos títulos representativos do capital social da A... referentes ao aumento do capital social supra referido;*
- *Apoio diverso, incluindo várias conferências telefónicas e reuniões com a Conservadora do Registo Comercial, análise e verificação da certidão do registo comercial actualizada da sociedade; e*
- *Diversas conferências telefónicas, e-mails e cartas referentes aos assuntos supra.*

2. Novo aumento do capital social

- *Análise da documentação relativa ao novo aumento do capital social da A...;*
- *Elaboração e várias revisões da acta da assembleia geral relativa ao novo aumento do capital social da A... e das respectivas lista de presenças, carta mandato de presenças, carta mandato e versão actualizada dos estatutos;*
- *Transcrição da acta supra mencionada e envio da mesma ao Cliente para recolha da assinatura do administrador Q...;*
- *Preparação do pedido de registo do aumento do capital social supra e subsequente deslocação à Conservatória do Registo Comercial para apresentação do mesmo;*
- *Elaboração dos títulos representativos do capital social da A... referentes ao aumento do capital social supra referido;*
- *Apoio diverso, incluindo análise e verificação da certidão do registo comercial actualizada da sociedade; e*
- *Diversas conferências telefónicas, e-mails e cartas referentes aos assuntos supra.*

TOTAL

€ 3.795,00''

– cf. Documentação junta pela Requerente.

M. O Anexo 4, referente à factura n.º..., contém um documento interno emitido pela sociedade de advogados com a referência ao recebimento da Requerente de uma importância de € 300,00, a título de provisão para despesas, com data do documento de 29.04.2009, e à realização de uma despesa de igual montante [€300,00], com data do documento de 27.04.2010, por conta da Requerente, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa. Este documento interno é acompanhado do comprovativo do pagamento de um preparo no valor de € 300,00 em nome da Requerente, emitido pela Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, em 09.03.2010 – *cf.* Documentação junta pela Requerente.

N. Subsequentemente, foi a Requerente notificada do Relatório Final de Inspeção (“RIT”) que manteve as correcções propostas, alicerçadas nos fundamentos *infra* transcritos (*cf.* RIT constante do PA):

“Análise:

O conjunto de correcções propostas, em sede de Projecto de Correcções, teve como fundamento a dedução indevida nos termos da alínea a) do n.º 2 e do n.º 6 do Art.º 19.º do CIVA, devido à circunstância desta ter sido efectuada com base em documentos emitidos sem forma legal nos termos do n.º 5 do Art.º 36.º (do mesmo diploma legal) designadamente por falta dos requisitos mencionados na alínea b) do referido n.º 5. Dado o facto de, em sede de Direito de Audição, não ter havido alteração dos documentos que serviram de base à dedução de imposto, continuamos a propor a manutenção das correcções inicialmente propostas, no montante de € 8.689,49 (correspondendo € 6.827,99 a 2008 (), € 1.102,50 a 2009 (**)) e € 759,00 a 2010).*

() Pertencendo € 4.410,66 ao período de 0810 (por lapso foi referido ... no Projecto de Correcções) e € 2.417,33 em 0812.*

*(**) O valor é relativo ao período de 0905 - por lapso foi referido 0904 no Projecto de Correcções. Nota: Os lapsos ficaram a dever-se ao facto de ter sido considerada, como referência, a data da factura em vez do período em que se verificou a dedução efectiva.*

Neste sentido, é nosso entendimento que as facturas que não preenchem todos os requisitos legais a que alude a alínea b) do n.º 5 do Art.º 36º do CIVA, designadamente por não discriminarem os serviços que em concreto foram prestados, as quantidades unitárias e seus totais, não podem considerar-se passadas "em forma legal" e, conseqüentemente, não permitem a dedução do respectivo IVA de harmonia com o estabelecido no n.º 2 do Art.º 19º do Código atrás mencionado, independentemente da prova da realidade das operações subjacentes.

Esta falta de forma legal não fica sanada com a junção de anexos, em que atestem os elementos omitidos, já que estes complementos não constituem "documentos equivalentes" a facturas. Como se sabe, os "documentos equivalentes" a que a lei se refere têm, eles próprios e por si só, de conter todos os requisitos enunciados no n.º 5 do Art.º 36º do CIVA, o que não acontece com a junção de qualquer anexo.

Refira-se ainda que, a posse de facturas com liquidação de IVA não dá, só por si, o direito à dedução do imposto aí contido, para o efeito têm de ser observadas todas as regras que possibilitem o exercício desse direito, conforme o conceito estabelecido no n.º 2 do Art.º 19º e complementado no n.º 5 do Art.º 36º, ambos do CIVA.

No sentido de um melhor esclarecimento quanto aos temas de direito à dedução, requisitos das facturas e documentos equivalentes a facturas (matérias referidas nos parágrafos anteriores), o Gabinete do Subdirector-Geral do SIVA publicou, em 91.12.06, o Ofício Circulado n.º 181044, onde esclarece em particular o conteúdo do n.º 5 do Art.º 35º do CIVA (ao tempo em vigor e actualmente 36º).”

O. A Requerente foi notificada das liquidações adicionais de IVA e correspondentes liquidações de juros compensatórios *supra* identificadas (cf. quadro do ponto I. RELATÓRIO), no valor total de € 9.931,02, sendo € 8.689,49 respeitantes a IVA e € 1.241,53 referentes a juros compensatórios – conforme cópias juntas ao pedido arbitral como Documento 2.

P. Em 31 de Maio de 2013, não se conformando com os actos tributários de liquidação de IVA e de juros compensatórios, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa – *cf.* Documento 4, junto com o pedido arbitral.

Q. A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações adicionais em apreço por transferência datada de 07.06.2013 – *cf.* Documento 3, junto com o pedido arbitral.

R. A Reclamação Graciosa foi indeferida, por despacho datado de 25 de Setembro de 2013, que foi notificado à Requerente em 2 de Outubro de 2013 – *cf.* Documentos 5 e 6, juntos com o pedido arbitral.

S. Considera a AT os seguintes fundamentos para o indeferimento da Reclamação Graciosa:

“A não especificação dos serviços prestados nas faturas ou em documentos equivalentes inviabiliza (de acordo com a legislação vigente à data dos factos) a possibilidade de aferir se o IVA constante dos respectivos documentos é dedutível nos termos do artigo 19º e 20º do CIVA.

As facturas em causa e os documentos anexos que a reclamante apresentou não se encontram emitidos na forma legal, isto é, nenhum dos documentos menciona qual o serviço prestado com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa a aplicar; as facturas ou documentos equivalentes devem especificar e quantificar as operações realizadas não se podendo aceitar a mera indicação de “serviços jurídicos prestados”, não indicando nem especificado qual ou quais os “serviços jurídicos” efectuados.

Menciona a reclamante no seu articulado a alínea 6) do artigo 226º da Diretiva nº 2006/112/CE, que nos diz que as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas facturas emitidas em aplicação do disposto nos

artigos 220º e 221º da referida Directiva são, entre outras, a quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados.

As referidas facturas apenas indicam que os serviços prestados são jurídicos, descrição que não cumpre efectivamente o disposto naquela norma legal, indicação vaga e imprecisa que não d[i]scrimina nem os serviços que em concreto foram prestados, nem as quantidades unitárias ou totais dos mesmos.

(...)

Não basta indicar na factura que a mesma se refere à prestação de serviços jurídicos, havendo que especificar qual o serviço que foi efectivamente prestado, embora pela mera indicação da sua denominação usual, sem necessidade de mais especificações.

É, pois, certo que a mera referência nas facturas em causa a “prestação de serviços jurídicos” não satisfaz, manifestamente, a exigência legal; pelo que não se tratando de factura passadas em cumprimento dos ditames do referido artigo 36º n.º 5 do CIVA, elas não podem dar direito a dedução, conforme o estabelecido no artigo 19º n.º 2 do CIVA. (...)” - cf. Documentos 5 e 6, juntos com o pedido arbitral.

T. Em 30 de Dezembro de 2013, a Requerente apresentou requerimento de constituição de Tribunal Arbitral Singular junto do CAAD – cf. requerimento electrónico no sistema do CAAD.

b) Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

c) Motivação da decisão de facto

A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame e análise crítica dos documentos e informações juntos ao processo acima discriminados a propósito de cada uma das alíneas do probatório.

2. DO DIREITO

2.1. Requisitos formais do direito à dedução - enquadramento

O exercício, pelos sujeitos passivos de IVA, do (direito de) crédito deste imposto, usualmente designado por (direito à) “dedução”, depende fundamentalmente da verificação de pressupostos substantivos, sejam de natureza subjectiva (referentes aos sujeitos intervenientes), ou objectiva (relativos à natureza e regime das operações praticadas)⁸, e de pressupostos de índole formal.

É a respeito destes últimos que a Requerente viu negado o direito à dedução do IVA incorrido em quatro facturas cujo descritivo se cinge à indicação de serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente, ou apenas de “*serviços jurídicos prestados até ao presente*”. Para tanto, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou a vaguidade e insuficiência da designação utilizada nas facturas, assim como inconsistências (sobreposição temporal parcial) na indicação do período a que as prestações de serviços respeitam ou a omissão da data de início das mesmas.

Resulta claro que a questão em apreciação é, em primeiro lugar, a do incumprimento dos requisitos formais a que as facturas devem obedecer, de acordo com o disposto no Código do IVA e na legislação comunitária [Directiva IVA], e, em segundo lugar, as consequências desse incumprimento que, na tese da Autoridade Tributária e Aduaneira, produz a impossibilidade de exercício do direito à dedução do IVA.

A disciplina comunitária, em concreto a que estabelece o sistema comum deste imposto na União Europeia constante da Directiva IVA, constitui parâmetro de validade e critério interpretativo das normas nacionais e reveste valor superior ao direito ordinário interno, atento o disposto no artigo 8.º, n.º 4 da CRP. Por esta razão, o direito comunitário é imprescindível na presente análise.

⁸ Cf. artigos 19.º, n.º 1 e 20.º do Código do IVA.

A relevância dada ao aspecto formal das facturas, em IVA, deriva da circunstância de as mesmas consubstanciarem títulos de crédito com base nos quais os contribuintes exercem um direito, também de crédito, de que é devedor o Estado. Estes documentos são, no âmbito do IVA um cheque sobre o Tesouro, pois atribuem “*ao destinatário que seja sujeito passivo o direito de deduzir o IVA*” neles contido⁹.

Com efeito, verifica-se, neste âmbito, como decorrência do próprio mecanismo do crédito de imposto - método subtractivo indirecto - a atribuição de um “*carácter quase sacramental à factura*” que funciona como título de crédito sobre o Estado.

A harmonização dos elementos essenciais que devem constar das facturas ou documentos equivalentes foi inicialmente incipiente e em larga medida deixada ao critério dos Estados-Membros. Este estado de coisas foi alterado com a aprovação da Directiva 2001/115/CE, do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001¹⁰, que densificou e harmonizou a nível comunitário os principais aspectos relativos à forma e conteúdo que as facturas devem revestir no espaço europeu. Simultaneamente, modernizou o conceito de factura, entre outros, através da introdução expressa das modalidades de facturação electrónica e de auto-facturação ou “*self billing*”.

Como corolário natural, ficou reduzida margem de manobra dos Estados, tendo-se claramente assumido a facturação como um domínio de relevância comunitária.

Neste contexto, e até à entrada em vigor da Directiva 2001/115/CE, o Tribunal de Justiça, apesar de sublinhar o carácter essencial do exercício do direito à dedução, admitia uma diversidade de restrições implementadas pelos Estados-Membros, designadamente no que se refere às menções obrigatórias exigidas nas facturas, assim como à indispensabilidade da posse do original da factura.

⁹ O Professor Xavier de Basto refere que o IVA opera com o “método das facturas”, pois estas constituem “*o suporte documental, não só das vendas e do imposto nelas liquidado, como também das compras e do imposto que o sujeito passivo é autorizado a deduzir*”. O direito à dedução está sempre condicionado à existência de uma factura onde esteja mencionado o imposto de cuja dedução se trata – cf. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, CTF (164), Centro de Estudos Fiscais, Lisboa 1991, pp. 40 e 64 (nota de rodapé 77).

¹⁰ A transposição da Directiva 2001/115/CE para o direito interno português ocorreu através do Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21.10, cuja entrada em vigor se reportou a 1 de Janeiro de 2004.

Foi o caso da decisão proferida no Acórdão *Lea Jeunehomme*¹¹ em que se concluiu que os Estados-membros podiam subordinar o exercício do direito à dedução à posse de uma factura que contivesse menções adicionais indispensáveis para assegurar a cobrança do imposto e a sua fiscalização pela Administração Tributária. Decorrendo, ainda, do Acórdão *Genius Holding*¹² que a factura deveria permitir a identificação do sujeito passivo, através do seu nome e endereço, bem como a da operação em causa, por forma a propiciar o controlo da veracidade da operação tributável.

No entanto, mesmo ao abrigo desta jurisprudência, as restrições impostas pelas legislações nacionais somente eram de admitir quando tais formalidades, pelo seu número ou tecnicidade, não tornassem impraticável ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução¹³. Neste âmbito, fez-se apelo aos princípios da proporcionalidade¹⁴ e da boa-fé¹⁵ como limites às restrições formais introduzidas pelos Estados-Membros ao direito à dedução, sem perder de vista que se trata de um direito que deve ser exercido em conformidade com os objectivos prosseguidos pelo sistema comum do IVA: neutralidade, cobrança do imposto e respectivo controlo pela Administração Tributária.

O Tribunal de Justiça validou, de igual modo, posições flexíveis e antiformalistas adoptadas por alguns Estados-Membros. Admitiu, por exemplo, que fosse entendido por “factura” não apenas o original, mas qualquer outro documento passível de o substituir, desde que obedecesse aos critérios estabelecidos pelos próprios Estados-Membros, ou, ainda, outro meio de prova demonstrativo da existência efectiva da transacção objecto do pedido de dedução¹⁶.

Neste âmbito, o Código do IVA prevê a dedução do imposto se o sujeito passivo adquirente (a Requerente) detiver na sua posse, e em seu nome, facturas passadas sob a

¹¹ Acórdão *Lea Jeunehomme*, de 14.07.88, Processos n.ºs 123/87 e 330/87, acessível online em <http://curia.europa.eu>.

¹² Acórdão *Genius Holding*, de 13.12.89, Processo C-342/87, acessível online em <http://curia.europa.eu>.

¹³ Acórdão *Lea Jeunehomme supra cit.*

¹⁴ Veja-se, o Acórdão *Molenheide*, de 18.12.97, Processo C-286/94, e o Acórdão de 01.04.2004, *Gerhard Bockemühl*, Processo C-90/02, acessíveis online em <http://curia.europa.eu>.

¹⁵ Cf. Acórdão *Schmeink & Cofreth*, de 19.09.2000, Processo C-454/98, acessível online em <http://curia.europa.eu>.

¹⁶ Cf. Acórdão *John Reisdorf*, de 04.12.96, Processo C-85/95, acessível online em <http://curia.europa.eu>.

forma legal. É o que dispõe o artigo 19.º, n.º 2, alínea a) do mencionado Código, na redacção à data dos factos:

“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;”

Acrescentando o n.º 6 deste preceito que:

“ 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 35.º [actual 36.º]”.

Regime que deriva do artigo 178.º da Directiva IVA, segundo o qual “[p]ara poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma factura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º”.

No que se refere aos elementos cuja menção é indispensável nas facturas, o Código do IVA no artigo 36.º, n.º 5, estipula que:

“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.”

Este preceito tem correspondência no artigo 226.º da Directiva IVA que, na sequência das alterações introduzidas pela Directiva 2001/115/CE, acolhidas pela Directiva de 2006/112/CE, dispõe:

“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, 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 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 ou a data em que foi efectuado o pagamento 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;*
 - 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;*
 - 11) *Em caso de isenção, ou quando o adquirente ou o destinatário for devedor do imposto, a referência à disposição aplicável da presente directiva, ou à disposição nacional correspondente, ou qualquer outra menção indicando que a entrega de bens ou a prestação de serviços beneficia de isenção ou está sujeita a autoliquidação;*
- (...)”.*

Atentos os requisitos formais aplicáveis à emissão de facturas nos moldes acima enunciados, coloca-se a questão de saber de que modo a omissão ou insuficiência de algum(ns) desses requisitos pode limitar o direito à dedução.

Segundo Sérgio Vasques, “[a] complexidade que reveste o regime das facturas e a margem de liberdade que ainda é deixada aos estados-membros nesta matéria têm levado

à multiplicação de litígios junto do TJUE relativos aos requisitos formais para o exercício do direito à dedução do IVA. Nas suas decisões o tribunal, reiterando embora a função da factura como suporte do direito à dedução, em correspondência com o artigo 178º da Directiva, tem permitido que sobre este requisito de forma prevaleça a substância das operações, sempre que isso se mostre necessário para garantir a neutralidade do IVA e não coloque risco demasiado”¹⁷.

Miguel Durham Agrellos & Paulo Pichel, alicerçando-se na jurisprudência comunitária, consideram que os vícios formais apenas são passíveis de impedir o direito à dedução se puserem “*razoavelmente em causa a capacidade de cobrança correcta do imposto e de fiscalização pelas autoridades tributárias, de tal modo que esta não está em condições de conhecer a realidade material subjacente, em face dos elementos apresentados pelo sujeito passivo*”¹⁸.

Os referidos autores percorrem um conjunto de acórdãos que, na sua maioria (mas não exclusivamente), respeitam à dedução do IVA em casos de autoliquidação, onde é manifestamente diminuta a possibilidade de fraude ou evasão, dada a coincidência subjectiva do sujeito (que é o mesmo) que liquida e simultaneamente deduz o imposto.

No Acórdão *Kopalnia* (ou *Polsky Trawertyn*), de 01.03.2012, processo C-280/10, o TJ conclui que, sem prejuízo da importante função documental da factura, na medida em que pode conter dados controláveis, existem circunstâncias nas quais os dados podem ser validamente comprovados através de outros meios que não sejam uma factura e em que a exigência de dispor de factura em todos os pontos conforme com as disposições da Directiva IVA teria como consequência pôr em causa o direito à dedução do sujeito passivo (*cf.* ponto 48).

¹⁷ *Cf.* Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015, pp. 340-345 (o excerto é de p. 341).

¹⁸ *Cf.* Miguel Durham Agrellos & Paulo Pichel, “Jurisprudência do TJUE sobre Exigências de Forma das Facturas e Direito à Dedução do IVA”, in *Cadernos IVA 2015*, Coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2015, pp. 191-211 (o excerto é de p. 194).

No mesmo sentido, já anteriormente nos Acórdãos *Uszodaépito kft*, de 30.09.2010, processo C-392/09, e *Nidera*, de 21.10.2010, processo C-385/09, e posteriormente nos Acórdãos *VSTR*, de 27.09.2012, processo C-587/10; *Petroma*, de 08.05.2013, processo C-271/12; *Evita-K EOOD*, de 18.07.2013, processo C-78/12; *SC Fatorie*, de 06.02.2014, processo C-424/12 e *Idexx Laboratories*, de 11.12.2014, processo C-590/13, o TJ preconizou que estando cumpridos e demonstrados os requisitos substantivos, a não observância das formalidades não poderia, em princípio, levar à supressão do direito à dedução do IVA, reforçando que “o direito à dedução garante a neutralidade na aplicação do IVA, pelo que não poderá ser recusado somente porque os sujeitos passivos negligenciaram certos requisitos formais, quando os requisitos substantivos tenham sido cumpridos” (ponto 38 do Acórdão *Uszodaépito kft*, processo C-392/09).

Acresce, neste ponto, convocar o Acórdão *EMS Bulgaria*, de 12.07.2012, processo C-284/11, que coloca a questão dos efeitos associados ao incumprimento de formalidades no domínio sancionatório e não no plano (bem distinto) dos efeitos impeditivos ou extintivos do exercício do direito (substantivo) à dedução.

Também Cidália Lança refere que “de acordo com a jurisprudência daquele Tribunal [TJ], 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”¹⁹.

2.2. A Interpretação do TJ na Situação *Sub Iudice* (processo C-516/14)

Perante as dúvidas suscitadas ao TJ sobre o grau de exigência e detalhe das menções que devem constar das facturas relativas à prestação de serviços jurídicos e aos efeitos que a sua omissão ou deficiência produzem, esclarece o tribunal europeu no Acórdão proferido

¹⁹ Cf. Anotação de Cidália Lança ao artigo 36.º do Código do IVA: *Código do IVA e Riti Notas e Comentários*, Coord. e Organização Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, Almedina, 2014, p. 340.

em 15.09.2016, na sequência do reenvio prejudicial suscitado nos presentes autos (processo C-516/14), que:

“24 A questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio comporta duas partes, que importa tratar separadamente. Com a primeira parte da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 226.º da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que facturas que só contenham as menções «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente» ou «serviços jurídicos prestados até ao presente», como as que estão em causa no processo principal, respeitam as exigências previstas nos n.ºs 6 e 7 deste artigo. Com a segunda parte da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 178.º, alínea a), da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma factura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, desta directiva, quando essas autoridades disponham de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos.

Quanto à primeira parte da questão, relativa ao respeito do artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, da Directiva 2006/112.

25 *A título preliminar, há que recordar que o artigo 226.º da Directiva 2006/112 precisa que, sem prejuízo das disposições específicas previstas nesta directiva, só as menções citadas nesse artigo devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas facturas emitidas em aplicação do disposto no artigo 220.º da referida directiva. Daqui decorre 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 (v., neste sentido, acórdão de 15 de Julho de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, n.ºs 40 e 41).*

26 *Em primeiro lugar, o artigo 226.º, n.º 6, da Directiva 2006/112 exige que a factura contenha a menção da extensão e natureza dos serviços prestados. A*

redacção desta disposição indica assim que é obrigatório especificar a extensão e natureza dos serviços prestados, sem, contudo, precisar que é necessário descrever os serviços específicos prestados de forma exhaustiva.

- 27 *Como observou a advogada-geral nos n.ºs 30, 32 e 46 das suas conclusões, a finalidade das menções que devem obrigatoriamente constar da factura consiste em permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA. É, portanto, à luz desta finalidade que importa analisar se facturas como as que estão em causa no processo principal respeitam as exigências do artigo 226.º, n.º 6, da Directiva 2006/112.*
- 28 *No processo principal, embora as facturas em causa qualifiquem os serviços prestados de «serviços jurídicos», não deixa de ser verdade, conforme salientou o Governo português nas suas observações, que este conceito abrange um vasto acervo de prestações de serviços e, nomeadamente, prestações que não assumem necessariamente um âmbito empresarial. Daqui resulta que a menção «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente» ou «serviços jurídicos prestados até ao presente» não parece indicar, de forma suficientemente detalhada, a natureza dos serviços em causa. Além disso, esta menção é tão genérica que não permite pôr em evidência a extensão dos serviços prestados, pelas razões referidas pela advogada-geral nos n.ºs 60 a 63 das suas conclusões. Por conseguinte, a dita menção não cumpre, em princípio, os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.º 6, da Directiva 2006/112, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.*
- 29 *Em segundo lugar, o artigo 226.º, n.º 7, da Directiva 2006/112 exige que a factura contenha a data em que foi efectuada, ou concluída, a prestação de serviços.*
- 30 *Esta exigência também deve ser interpretada à luz da finalidade prosseguida pela imposição de menções obrigatórias na factura, conforme previstas no artigo 226.º da Directiva 2006/112, que é, como foi recordado no n.º 27 do presente acórdão, permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do*

pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA. Para este efeito, a data da prestação dos serviços objecto da referida factura permite controlar quando ocorreu o facto gerador do imposto e, portanto, determinar as disposições fiscais que devem, de um ponto de vista temporal, aplicar-se à operação a que respeita o documento.

- 31 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que os serviços jurídicos objecto das facturas em causa no processo principal dão origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos. O artigo 64.º da Directiva 2006/112 prevê que tais prestações de serviços se consideram efectuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos. Logo, a fim de satisfazer as exigências do artigo 226.º, n.º 7, da Directiva 2006/112, é imperativo que esses períodos sejam mencionados nas facturas relativas a tais prestações.*
- 32 A este respeito, importa salientar que as facturas em causa referentes aos «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente» parecem especificar o período de facturação. Em contrapartida, uma das facturas em causa contém apenas a menção «serviços jurídicos prestados até ao presente». Essa factura não menciona a data de início do período em questão e não permite, por isso, determinar o período a que se reportam esses pagamentos por conta.*
- 33 Por conseguinte, há que considerar que uma factura que contenha apenas a menção «serviços jurídicos prestados até ao presente», sem especificar uma data de início do período de facturação, não preenche os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.º 7, da Directiva 2006/112.*
- 34 Cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio, se constatar que as facturas em causa não preenchem as exigências decorrentes do artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, desta directiva, verificar se os documentos anexos aduzidos pela A... contém uma apresentação mais detalhada dos serviços jurídicos em causa no processo principal e podem ser equiparados a uma factura nos termos do artigo 219.º da referida directiva, na qualidade de documentos que alteram a factura inicial e a ela fazem referência específica e inequívoca.*

35 *Decorre das considerações precedentes que há que responder à primeira parte da questão submetida que o artigo 226.º da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que facturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente», como as que estão em causa no processo principal, não respeitam, em princípio, as exigências previstas no n.º 6 deste artigo e que facturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados até ao presente» não respeitam, em princípio, as exigências previstas no referido n.º 6 nem as exigências previstas no n.º 7 do mesmo artigo, o que cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.*

Quanto à segunda parte da questão, relativa às consequências de uma factura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, da Directiva 2006/112 para o exercício do direito a dedução do IVA

36 *Com a segunda parte da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, determinar as consequências de uma violação do artigo 226.º, n.os 6 e 7, da Directiva 2006/112 no exercício do direito a dedução do IVA.*

37 *Cumprе recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos a deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União (acórdão de 13 de Fevereiro de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 23 e jurisprudência aí referida).*

38 *O Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que o direito a dedução do IVA previsto nos artigos 167.º e seguintes da Directiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efectuadas a montante (v., neste sentido, acórdão de 13 de Fevereiro de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 24 e jurisprudência aí referida).*

- 39 *O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (acórdão de 22 de Outubro de 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 27 e jurisprudência aí referida).*
- 40 *No que se refere aos requisitos materiais exigidos para a constituição do direito a dedução do IVA, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Directiva 2006/112 que os bens e serviços invocados para fundamentar esse direito devem ser utilizados pelo sujeito passivo a jusante para os efeitos das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens ou serviços devem ser prestados por outro sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão de 22 de Outubro de 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 28 e jurisprudência aí referida).*
- 41 *No que respeita aos requisitos formais relativos ao exercício do referido direito, resulta do artigo 178.º, alínea a), da Directiva 2006/112 que o seu exercício está subordinado à posse de uma factura emitida nos termos do artigo 226.º desta directiva (v., neste sentido, acórdãos de 1 de Março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 41, e de 22 de Outubro de 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 29).*
- 42 *O Tribunal de Justiça declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito (v., neste sentido, acórdãos de 21 de Outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42; de 1 de Março de 2012,*

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43; e de 9 de Julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58, 59 e jurisprudência aí referida).

- 43 *Daqui resulta que a Administração Fiscal não pode recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de a factura não preencher os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, da Directiva 2006/112, se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos.*
- 44 *A este respeito, a Administração Fiscal não deve limitar-se ao exame da própria factura. Deve igualmente ter em conta informações complementares prestadas pelo sujeito passivo. Esta constatação é confirmada pelo artigo 219.º da Directiva 2006/112 que equipara a factura qualquer documento ou mensagem que altere a factura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca.*
- 45 *No processo principal, cabe assim ao órgão jurisdicional de reenvio ter em conta todas as informações constantes das facturas em causa e dos documentos anexos apresentados pela A... com vista a verificar se os requisitos substantivos do seu direito a dedução do IVA se encontram satisfeitos.*
- 46 *Neste contexto, há que sublinhar, em primeiro lugar, que é ao sujeito passivo que solicita a dedução do IVA que incumbe provar que preenche os requisitos para dela beneficiar (v., neste sentido, acórdão de 18 de Julho de 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, n.º 37). As autoridades fiscais podem assim exigir ao próprio contribuinte as provas que considerem necessárias para apreciar se há ou não que conceder a dedução solicitada (v., neste sentido, acórdão de 27 de Setembro de 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, n.º 35).*
- 47 *Em segundo lugar, importa precisar que os Estados-Membros são competentes para prever sanções em caso de violação dos requisitos formais relativos ao exercício do direito a dedução do IVA. Nos termos do artigo 273.º da Directiva 2006/112, os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar medidas para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, desde que tais medidas*

não vão além do que é necessário para atingir tais objectivos nem ponham em causa a neutralidade do IVA (v., neste sentido, acórdão de 9 de Julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 62).

48 *Nomeadamente, o direito da União não impede os Estados-Membros de aplicarem, sendo caso disso, uma multa ou uma sanção pecuniária proporcionada à gravidade da infracção, a fim de punir a violação das exigências formais (v., neste sentido, acórdão de 9 de Julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 63 e jurisprudência aí referida).*

49 *Decorre das considerações precedentes que há que responder à segunda parte da questão submetida que o artigo 178.º, alínea a), da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma factura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, desta directiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos*

(...)

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

O artigo 226.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que facturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente», como as que estão em causa no processo principal, não respeitam, em princípio, as exigências previstas no n.º 6 deste artigo e que facturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados até ao presente» não respeitam, em princípio, as exigências previstas no referido n.º 6 nem as exigências previstas no n.º 7 do mesmo artigo, o que cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

O artigo 178.º, alínea a), da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o

direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma factura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, desta directiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos.”

2.3. Apreciação concreta

Sobre o conteúdo das facturas: descritivo e data da realização dos serviços

Conforme salienta o TJ, o artigo 226.º, n.º 6 da Directiva IVA exige que as facturas contenham a referência à extensão e natureza dos serviços prestados, ainda que esta descrição não seja necessariamente exaustiva, devendo ser avaliada em estreita dependência dos objectivos visados por tal exigência, que se consubstanciam em permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e da existência do direito à dedução do IVA (pontos 26 e 27 do Acórdão C-516/14 do TJ).

Na situação concreta, as quatro facturas permitem tão-só apreender que se referem a serviços jurídicos. A menção a “serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente” ou a “serviços jurídicos prestados até ao presente” é demasiado genérica. Não indica a natureza dos serviços em causa de forma suficientemente detalhada, nem permite determinar a extensão dos serviços prestados. Neste ponto, há que concluir, que as facturas que estão na posse da Requerente não cumprem o disposto no artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA e no artigo 226.º, n.º 6 da Directiva IVA.

Relativamente à data em que os serviços foram realizados, as facturas que indicam o início e o termo do período a que se refere a prestação de serviços, através da menção de uma determinada data até ao presente [facturas n.ºs .../2008, de 26.08.2008; ..., de 17.12.2008, e ... de 02.06.2010], satisfazem tal exigência (pontos 29 a 35 do Acórdão C-516/14).

Tal não ocorre, porém, quanto à factura que apenas refere “*serviços jurídicos prestados até ao presente*” [factura n.º..., de 29.04.2009], a qual não reúne as condições previstas no artigo 36.º, n.º 5, alínea f) do Código do IVA e do artigo 226.º, n.º 7 da Directiva IVA.

Deste modo, confirma-se o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que as quatro facturas em apreço não se conformam aos requisitos formais estabelecidos pelo Código do IVA relativos à (insuficiência ou falta de) especificação da quantidade e denominação dos serviços prestados e, além disso, uma delas não contém a data de início/realização dos serviços.

Implicações no direito à dedução

Independentemente da conclusão a que se chegue, ao abrigo do artigo 219.º da Directiva IVA, sobre a assimilação ao conceito de factura dos Anexos que a Requerente disponibilizou com o detalhe dos serviços prestados, o TJ preconiza que a neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto seja concedida se os pressupostos materiais estiverem reunidos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (pontos 36 a 49 do Acórdão C-516/14). Sendo certo que essa negligência, caso existisse, seria imputável primacialmente ao emitente da factura e não ao recipiente do serviço (a aqui Requerente).

Fundamental é, segundo a interpretação do TJ que se acolhe, que a Administração Fiscal tenha ao seu dispor todos os dados para verificar se as condições substantivas se encontram satisfeitas, devendo, para este efeito, ter em conta informações complementares prestadas pelo sujeito passivo.

No caso vertente, a Requerente facultou à Autoridade Tributária e Aduaneira justificativos pormenorizados de cada uma das facturas cujo direito à dedução foi posto em crise, os quais permitem, dada a sua especificidade, aferir dos pressupostos substantivos do direito à dedução.

No entanto, a Autoridade Tributária e Aduaneira não chegou a ponderar a sua análise, rejeitando liminarmente atribuir qualquer efeito jurídico a esses documentos, considerando que apesar de a Requerente ter complementado o teor das facturas no decurso do procedimento inspectivo esse facto não poderia ser atendido, pois os requisitos essenciais teriam de estar ínsitos nas próprias facturas e não em anexos às mesmas e não podem ser substituídos por outro meio de prova.

Esta posição viola a interpretação uniforme do direito comunitário preconizada pelo TJ no Acórdão C516/14, com primado sobre o direito interno.

Sobre o ónus, que impende sobre a Requerente, de demonstrar os pressupostos objectivos e substantivos do direito à dedução do IVA nas referidas operações, constata-se da análise dos quatro Anexos às facturas uma descrição adequada, longa e suficientemente pormenorizada dos serviços que foram prestados à Requerente, com indicação dos temas a que respeitam, das tarefas realizadas e do período temporal respectivo, permitindo a função de controlo que à Autoridade Tributária deve ser assegurada, quanto à efectiva realização dos serviços e à sua calendarização.

Com efeito, todos os descritivos Anexos às facturas contêm diversas páginas com o relato das actividades jurídicas e materiais concretizadas e os períodos correspondentes, a saber:

- De 1 de Dezembro de 2007 a 30 de Maio de 2008;
- De 1 de Junho de 2008 a 30 de Novembro de 2008;
- De 1 de Dezembro de 2008 a 15 de Abril de 2009; e
- De 1 de Novembro de 2009 a 15 de Abril de 2010.

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere que a data do termo final das prestações de serviços não consta das facturas, ignorando o facto de todas elas referirem que os serviços

jurídicos foram prestados até à “presente data”, ou seja, remetem explicitamente para a respectiva data da emissão.

Acresce que os descritivos Anexos às facturas concretizam os períodos a que as mesmas respeitam - termo inicial e termo final - suprindo as deficiências, quer da factura n.º..., de 29.04.2009²⁰, que omite a data de início da realização da prestação de serviços, quer da sobreposição temporal, por um período de 87 dias, entre as facturas n.ºs .../2008, de 26.08.2008, e..., de 17.12.2008. Neste último caso, os descritivos das duas facturas permitem apreender que os serviços prestados na primeira tiveram o seu termo em 30 de Maio de 2008 e que os serviços respeitantes à segunda se iniciaram em 1 de Junho de 2008, não ocorrendo coincidência temporal.

A Autoridade Tributária e Aduaneira vem ainda invocar, em exercício contraditório referente aos quatro documentos Anexos carreados pela Requerente, que nas rubricas relativas a despesas esta não exibiu comprovativos que perfizessem o seu valor integral [das despesas].

Salienta, neste âmbito, que:

- (i) a factura n.º .../2008 contém despesas de € 698,00, apenas sendo exibidos comprovativos no montante de € 617,00;
- (ii) a factura n.º..., de 17.12.2008 refere despesas [de expediente de € 86,67] não sendo exibido comprovativo;
- (iii) as despesas mencionadas na factura n.º..., de 29.04.2009²¹, não têm comprovativos para uma parte do seu valor; e
- (iv) a factura n.º..., de 02.06.2010 não é acompanhada de qualquer comprovativo da despesa realizada.

²⁰ Refere a Autoridade Tributária e Aduaneira “29.05.2009”, o que se constata ser um lapso, sendo a data correcta 29.04.2009.

²¹ Refere a Autoridade Tributária e Aduaneira “29.05.2009”, o que se constata ser um lapso, sendo a data correcta 29.04.2009.

Importa começar por verificar que estas alegações da Autoridade Tributária e Aduaneira não correspondem à realidade. De facto, relativamente à alínea (i) foram juntos comprovativos de despesas no valor de € 689,00 e não de € 617,00 como referido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, sendo o diferencial relativo ao valor constante da factura de € 9,92; no que se refere à alínea (iii), do total de despesas no valor de € 10.133,09, foram apresentados (Anexo 3) documentos justificativos da maior parte deste valor, emitidos por entidades externas, perfazendo o total de € 10.010,01, a que se devem descontar € 2,00 que respeitam a um documento mencionado em duplicado (no Anexo 1), sendo o diferencial face ao valor referido na factura de € 125,08; e, quanto, à alínea (iv) o Anexo 4 contém um documento justificativo, no exacto valor da despesa de € 300,00, emitido por uma entidade externa (Conservatória), não se compreendendo a afirmação da Autoridade Tributária e Aduaneira de que a factura não foi acompanhada de qualquer comprovativo da despesa realizada.

A este propósito, é ainda de salientar que, com excepção das despesas de expediente (alínea (ii) *supra*), no montante (incipiente) de € 86,67, com IVA correspondente a € 17,33, cujo descritivo se afigura, aliás, autoexplicativo, as demais despesas a que se refere a Autoridade Tributária e Aduaneira foram incorridas em nome e por conta da Requerente, pelo que a sua “imputação” pela sociedade de advogados não constitui uma operação ou prestação de serviços sujeita a IVA, mas uma mera prestação de contas cuja inclusão na factura é tão-só informativa. Acresce que essa inclusão na factura nem sequer seria necessária, pelo que não é sujeita às regras do artigo 36.º do Código do IVA, incluindo as condições formais aplicáveis à obrigação de facturação.

Com efeito, conforme dispõe o artigo 16.º, n.º 6, alínea c) do Código do IVA (em linha com a directiva) são excluídas do valor tributável para efeitos deste imposto “[A]s quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas”.

Estas despesas que a Autoridade Tributária e Aduaneira vem agora escrutinar não suscitaram a liquidação de IVA por parte da sociedade de advogados à Requerente, pelo

que não se colocou, nem se poderia colocar, a questão da sua não dedução, questão esta que constitui o fundamento (único) das liquidações de IVA e de juros compensatórios controvertidas.

Para além deste argumento não revestir qualquer pertinência para a apreciação da presente acção, pois não há qualquer IVA a considerar, constitui uma fundamentação ulterior (nova), não admissível em fase contenciosa, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, que baseou exclusivamente o acto de liquidação na insuficiência do descritivo dos serviços jurídicos prestados e da indicação da data a que tais serviços respeitavam, sem qualquer referência a despesas.

Por fim, a Autoridade Tributária e Aduaneira argui que a factura n.º..., de 02.07.2010, está datada de 02.06.2010, ou seja, um mês antes da emissão da factura. Todavia, a data da factura não é, como alegado por aquela Autoridade, 02.07.2010, mas sim 02.06.2010. Em explicação da infundada alegação pode ter ocorrido a (eventual) confusão da data de vencimento da factura (essa sim de 02.07.2010) com a data de emissão, de 02.06.2010. Certo é que não se constata qualquer datação da factura anterior à sua emissão.

À face do exposto, conclui-se que a Requerente cumpriu o ónus que sobre si recaía de demonstrar a substância dos serviços jurídicos que lhe foram prestados pela sociedade de advogados, através da junção de documento detalhados que contêm de forma circunstanciada e temporalmente delimitada a descrição das actividades e tarefas desenvolvidas, ficando acautelada, desta forma a função de controlo da Autoridade Tributária e Aduaneira. Atenta a prova das condições substantivas exigíveis para o exercício do direito à dedução, este direito não pode ser negado à Requerente com fundamento em razões puramente formais.

As medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, ao abrigo do artigo 273.º da Directiva IVA, encontram-se condicionadas ao teste da proporcionalidade e, por essa razão, não podem ir além do que é necessário para atingir tais objectivos, nem pôr em causa a neutralidade do

IVA, sem prejuízo de os Estados-Membros aplicarem uma multa ou sanção pecuniária proporcionada à gravidade da infracção a fim de punir a violação das exigências formais. Na situação concreta, a restrição do direito à dedução da Requerente não constituiria um meio indispensável para assegurar a correcta aplicação do imposto e evitar a fraude, razão pela qual se afigura insusceptível de superar o referido teste.

Dos princípios da universalidade e da igualdade previstos nos artigos 12.º e 13.º da CRP

A Autoridade Tributária e Aduaneira considera que uma interpretação favorável à posição da Requerente viola os princípios da Universalidade e da Igualdade, ao impedir que o Estado exerça as suas funções de controlo e cobrança dos impostos. Não obstante, não se alcança como é que tais princípios ficam comprometidos, nem que razões impedem, nas circunstâncias do caso, as funções de controlo do Estado.

Desde logo, a interpretação preconizada pelo TJ e aqui acolhida aplica-se de igual forma a todos os sujeitos passivos de IVA a quem incumbe o ónus de demonstrar os pressupostos do direito à dedução que exerçam ou pretendam exercer. Não existe a este respeito discriminação dos contribuintes que ponha em causa a universalidade ou igualdade da norma.

Por outro lado, a função fiscalizadora do Estado não resulta prejudicada, no sentido de que terá de ser garantido à Autoridade Tributária o acesso à informação relevante, sob pena de os sujeitos passivos verem negadas as suas pretensões à dedução. O direito à dedução não é, desta forma, concedido de modo irrestrito e sem possibilitar às autoridades a verificação dos seus pressupostos. Aliás, o ónus da prova (das condições substantivas) do direito à dedução continua a recair sobre os sujeitos passivos.

Acresce que o funcionamento do sistema fiscal e a satisfação das necessidades financeiras do Estado (artigos 103.º e 104.º da CRP) não constituem, por si só, fundamento

de medidas fiscais impositivas, que carecem sempre da mediação de um regime legal que determine as regras (pressupostos) de incidência.

Pelas razões acima expostas, conclui-se que a Requerente reúne as condições substantivas de exercício do direito à dedução do IVA incorrido nos serviços jurídicos adquiridos aos seus advogados, pelo que as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios que resultam da correcção do seu direito à dedução enfermam de erro nos pressupostos e são inválidas por vício de violação de lei.

Por fim, de assinalar que violação da Constituição ocorreria caso não fosse seguida a interpretação uniforme do TJ, à face do disposto no artigo 8.º, n.º 4 da CRP.

Juros indemnizatórios

A Requerente peticiona a restituição das importâncias pagas e o pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

Conforme apreciado em múltiplos processos anteriores²² compreendem-se nas competências dos tribunais arbitrais tributários as pronúncias condenatórias que em processo de impugnação judicial são admitidas aos tribunais tributários estaduais, sendo de igual forma admissível o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Trata-se de um direito que se alicerça no princípio constitucional da responsabilidade das entidades públicas e que se revela fundamental na estrutura de um Estado que é regido pelo Direito (artigo 22.º da CRP)²³.

²² Citam-se a título de exemplo, os Acórdãos proferidos nos processos n.ºs 14/2012-T e 303/2015-T.

²³ Veja-se, neste âmbito, a monografia de Jorge Lopes de Sousa, “*Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*”, Áreas Editora, Outubro de 2010 e os comentários de Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2000, pp. 204 a 206.

Em consequência da ilegalidade substantiva das liquidações de IVA e de juros compensatórios objecto da presente acção arbitral, a Requerente pagou IVA e juros compensatórios que não eram devidos, impondo-se o reembolso das respectivas importâncias, em conformidade com os artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT, como o pagamento de juros indemnizatórios por se encontrarem reunidos os respectivos pressupostos constitutivos, de acordo com o preceituado nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia paga em excesso e contados desde a data do pagamento efectuado pela Requerente até ao momento do respectivo reembolso.

V. DECISÃO

À face do exposto, julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- (a) Anulam-se os actos tributários de liquidação de IVA (€ 8.689,49) e de juros compensatórios (€ 1.241,53) *supra* identificados, perfazendo o valor total de € 9.931,02;
- (b) Determina-se a restituição daquele valor de IVA e juros compensatórios à Requerente; e
- (c) Condena-se a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de juros indemnizatórios sobre aquela importância, contados desde a data em que foi efectuado o seu pagamento até integral reembolso da mesma.

* * *

Fixa-se o valor do processo em € **9.931,02**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil.

Custas a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, fixando-se o respectivo montante em € **918.00**, de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e com o disposto nos artigos 22.º, n.º 4 e 12.º, n.º 2, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Lisboa, 6 de Dezembro de 2016

A árbitro,

Alexandra Coelho Martins

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 3/2014-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) - decisão de Reenvio Prejudicial para o TJUE.

DECISÃO ARBITRAL

VI. RELATÓRIO

A..., S.A., com o número único de matrícula e de pessoa colectiva ... e sede na Avenida ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, no âmbito territorial do Serviço de Finanças de Lisboa..., doravante “Requerente”, requereu a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), vertido no Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado na sequência do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa deduzida contra as liquidações adicionais de IVA e inerentes juros compensatórios, no valor total de € 9.931,02, discriminadas no quadro *infra*, e tem por objecto a ilegalidade, e conseqüente anulação, destes actos tributários:

LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS					
ANO	PERÍODO	NÚMERO	NATUR EZA	DATA LIMITE PAG.	VALOR [€]
2008	10 (Outubro)	...	IVA	31.01.2013	4.410,66
2008	10 (Outubro)	...	JUROS	31.01.2013	677,19

2008	12 (Dezembro)	...	IVA	31.01.2013	2.417,33
2008	12 (Dezembro)	...	JUROS	31.01.2013	354,72
2009	05 (Maio)	...	IVA	31.01.2013	1.102,50
2009	05 (Maio)	...	JUROS	31.01.2013	143,66
2010	06 (Junho)	...	IVA	31.01.2013	759,00
2010	06 (Junho)	...	JUROS	31.01.2013	65,96
TOTAL					9.931,02

A Requerente peticiona ainda a restituição do valor pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”).

A Requerente optou por não designar árbitro. De acordo com o artigo 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou Alexandra Coelho Martins como árbitro singular e o Tribunal Arbitral foi constituído em 4 de Março de 2014.

Como fundamento da sua pretensão a Requerente alega, em síntese, o seguinte:

- (e) As facturas emitidas pelos seus advogados e cujo direito à dedução lhe foi negado por razões formais contêm todos os elementos indispensáveis, incluindo a denominação usual dos serviços prestados com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável, não tendo, por isso, ocorrido qualquer incumprimento ao disposto no artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA;

- (f) A utilização do descritivo constante dessas facturas “serviços jurídicos prestados” é suficiente e conforma-se com o entendimento da jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA Sul”), do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) e com o conteúdo das menções obrigatórias previstas no artigo 226.º, n.º 6 da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (“Directiva IVA”);
- (g) Se se admitisse, *ad cautelem*, que subsistiam dúvidas sempre seria possível esclarecê-las com recurso a documentos anexos às facturas que a Requerente apresentou em sede de inspecção tributária;
- (h) Por fim, considerando que aos serviços jurídicos em causa é aplicável apenas a taxa normal de IVA, inexistente motivo para especificação mais detalhada dos serviços prestados.

Conclui pela procedência do pedido e conseqüente declaração de ilegalidade das liquidações de IVA e juros compensatórios, bem como pelo reembolso do montante indevidamente pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.

Com a petição juntou 6 documentos, não tendo sido arroladas testemunhas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta e sustenta que:

- (viii) As quatro facturas relativamente às quais a dedução do IVA não foi aceite não cumprem os requisitos mencionados no artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA, uma vez que:
- a. a simples referência a “serviços jurídicos” é insuficiente para especificar e quantificar as operações realizadas e equivale a não dizer nada;

- b. duas facturas se referem a períodos temporais parcialmente sobrepostos; e
 - c. uma terceira factura não indica a data de início da prestação de serviços;
- (ix) A jurisprudência do STA considera que estamos perante formalidades “*ad substantiam*” e o TCA Sul conclui que a mera referência a “prestação de serviços” não satisfaz as exigências do artigo 36.º do Código do IVA, pelo que tais facturas não podem dar direito a dedução, por não se encontrarem emitidas sob forma legal;
- (x) O facto de a Requerente ter complementado o teor das facturas no decurso do procedimento inspectivo não pode ser atendido pois os requisitos essenciais devem estar ínsitos nas próprias facturas e não em anexos às mesmas;
- (xi) O controlo a efectuar pela Autoridade Tributária e Aduaneira não se prende apenas com a taxa aplicável mas também com a aferição dos bens e serviços em concreto. Por esta razão a descrição dos serviços devia indicar quantos contratos foram elaborados, quantas reuniões tidas, contactos feitos, enfim referências exactas ao serviço efectivamente prestado sem comprometer os deveres de sigilo a que [os advogados] estão obrigados;
- (xii) Os dados da conta de honorários previstos no artigo 5.º do Regulamento dos Laudos de Honorários dos Advogados (Regulamento n.º 40/2005, de 29 de Abril de 2005, da Ordem dos Advogados, publicado no Diário da República, II Série, n.º 98, de 20 de Maio de 2005) devem constar da factura, sendo essencial que um documento acompanhe o outro, ou, em alternativa, que a factura contenha, ela própria, desde logo, a totalidade dos dados constantes da conta de honorários, com a ressalva do segredo profissional;

(xiii) A interpretação defendida pela Requerente impediria que o Estado exercesse as suas funções de controlo e cobrança dos impostos;

(xiv) Não assiste à Requerente o direito a juros indemnizatórios em virtude de não se verificar qualquer erro dos serviços.

Conclui dever a acção ser julgada improcedente.

Juntou a estes autos o processo administrativo, de que se deu conhecimento à Requerente.

Em 13 de Outubro de 2014, face à inexistência de excepções suscitadas e atento o facto de o Tribunal Arbitral dispor dos elementos probatórios para a decisão de direito, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e, em razão da tramitação do processo e da interposição de diversos períodos de férias judiciais, com a consequente suspensão dos prazos processuais, foi prorrogado por dois meses o prazo para a prolação da decisão, fixando-se em 4 de Novembro de 2014, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou a nulidade do despacho prorrogação por entender inaplicável a suspensão dos prazos processuais, pedindo a extinção do Tribunal Arbitral, o que veio a ser indeferido por despacho fundamentado de 17 de Outubro de 2014.

VII.SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Admite-se a cumulação de pedidos, em virtude de a procedência destes depender essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, neste caso do regime do direito à dedução e respectivos requisitos formais (*cf.* artigo 3.º, n.º 1 do RJAT).

VIII. QUESTÕES A DECIDIR

Está em causa a interpretação do artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA, segundo o qual é indispensável que as facturas contenham a “*denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável*”.

Importa, em concreto, determinar se as facturas emitidas pelos advogados da Requerente com o descritivo de “*serviços jurídicos prestados*” observam os requisitos de forma exigidos pela norma acima referida, numa interpretação conforme com o preceituado no artigo 226.º, n.º 6 da Directiva IVA, e, desta forma, beneficiam do direito à dedução do IVA nelas mencionado, atento o disposto no artigo 19.º, n.º 2, alínea a) e n.º 6, também do Código do IVA.

IX. FUNDAMENTAÇÃO

3. DOS FACTOS

d) Factos provados

Com relevo para a decisão importa atender aos seguintes factos:

U. A..., S.A., aqui Requerente, é um sujeito passivo de IVA, registado desde 13 de Novembro de 2006, enquadrado no regime normal com periodicidade mensal, e exerce a actividade de “Hotéis com Restaurante” a que corresponde o CAE ... – *cf.* Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), constante do processo administrativo (“PA”).

V. Entre os anos 2008 e 2010, a Requerente adquiriu serviços jurídicos a uma sociedade de advogados tendo, nesse âmbito, recebido quatro facturas, relativamente às quais exerceu o direito à dedução do IVA nelas mencionado – *cf.* RIT constante do PA.

W. As quatro facturas em apreço contêm os seguintes descritivos:

- (v) Factura n.º .../2008, de 26.08.2008 – “*Serviços jurídicos prestados entre 1 de Dezembro de 2007 até à presente data*”;
- (vi) Factura n.º..., de 17.12.2008 – “*Honorários por serviços jurídicos prestados entre Junho e até à presente data*”;
- (vii) Factura n.º..., de 29 de Abril de 2009 – “*Honorários por serviços jurídicos prestados até à presente data*”;
- (viii) Factura n.º..., de 02.06.2010 – “*Honorários por serviços jurídicos prestados entre 1 de Novembro de 2009 e a presente data*”

– *cf.* cópias das facturas constantes dos anexos ao RIT e do PA.

X. Na sequência de um pedido de reembolso da Requerente, com referência ao período de Dezembro de 2011, foram abertos procedimentos inspectivos internos de âmbito parcial abrangendo os anos 2008 a 2011. Neste âmbito, foram propostas correcções de IVA no montante de € 8.689,49, com fundamento na dedução indevida deste imposto relativa aos anos 2008, 2009 e 2010, por insuficiência do descritivo das quatro facturas acima identificadas, emitidas pelos advogados da Requerente – *cf.* RIT constante do PA.

Y. A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição prévia, tendo procedido à apresentação de documentos anexos contendo a discriminação mais detalhada dos serviços prestados referentes às quatro facturas cuja dedução foi questionada – *cf.* RIT constante do PA.

Z. A Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção que manteve as correcções propostas, alicerçadas nos seguintes fundamentos (cf. RIT constante do PA):

“Análise:

O conjunto de correcções propostas, em sede de Projecto de Correcções, teve como fundamento a dedução indevida nos termos da alínea a) do n.º 2 e do n.º 6 do Art.º 19.º do CIVA, devido à circunstância desta ter sido efectuada com base em documentos emitidos sem forma legal nos termos do n.º 5 do Art.º 36.º (do mesmo diploma legal) designadamente por falta dos requisitos mencionados na alínea b) do referido n.º 5. Dado o facto de, em sede de Direito de Audição, não ter havido alteração dos documentos que serviram de base à dedução de imposto, continuamos a propor a manutenção das correcções inicialmente propostas, no montante de € 8.689,49 (correspondendo € 6.827,99 a 2008 (), € 1.102,50 a 2009 (**)) e € 759,00 a 2010).*

() Pertencendo € 4.410,66 ao período de 0810 (por lapso foi referido 0808 no Projecto de Correcções) e € 2.417,33 em 0812.*

*(**) O valor é relativo ao período de 0905 - por lapso foi referido 0904 no Projecto de Correcções. Nota: Os lapsos ficaram a dever-se ao facto de ter sido considerada, como referência, a data da factura em vez do período em que se verificou a dedução efectiva.*

Neste sentido, é nosso entendimento que as facturas que não preencham todos os requisitos legais a que alude a alínea b) do n.º 5 do Art.º 36º do CIVA, designadamente por não discriminarem os serviços que em concreto foram prestados, as quantidades unitárias e seus totais, não podem considerar-se passadas "em forma legal" e, conseqüentemente, não permitem a dedução do respectivo IVA de harmonia com o estabelecido no n.º 2 do Art.º 19º do Código atrás mencionado, independentemente da prova da realidade das operações subjacentes.

Esta falta de forma legal não fica sanada com a junção de anexos, em que atestem os elementos omitidos, já que estes complementos não constituem "documentos equivalentes" a facturas. Como se sabe, os "documentos equivalentes" a que a lei

se refere têm, eles próprios e por si só, de conter todos os requisitos enunciados no n.º 5 do Art.º 36º do CIVA, o que não acontece com a junção de qualquer anexo.

Refira-se ainda que, a posse de facturas com liquidação de IVA não dá, só por si, O direito à dedução do imposto aí contido, para o efeito têm de ser observadas todas as regras que possibilitem o exercício desse direito, conforme o conceito estabelecido no n.º 2 do Art.º 19º e complementado no n.º 5 do Art.º 36º, ambos do CIVA.

No sentido de um melhor esclarecimento quanto aos temas de direito à dedução, requisitos das facturas e documentos equivalentes a facturas (matérias referidas nos parágrafos anteriores), o Gabinete do Subdirector-Geral do SIVA publicou, em 91.12.06, o Ofício Circulado n.º 181044, onde esclarece em particular o conteúdo do n.º 5 do Art.º 35º do CIVA (ao tempo em vigor e actualmente 36º).”

AA.A Requerente foi notificada das liquidações adicionais de IVA e correspondentes liquidações de juros compensatórios *supra* identificadas no quadro do ponto I. RELATÓRIO, no valor total de € 9.931,02, sendo € 8.689,49 respeitantes a IVA e € 1.241,53 referentes a juros compensatórios – conforme cópias juntas ao pedido arbitral como Documento 2.

BB. Em 31 de Maio de 2013, não se conformando com os actos tributários de liquidação de IVA e de juros compensatórios, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa – *cf.* Documento 4, junto com o pedido arbitral.

CC.A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações adicionais em apreço – *cf.* Documento 3, junto com o pedido arbitral.

DD.A Reclamação Graciosa foi indeferida, por despacho datado de 25 de Setembro de 2013, notificado à Requerente em 2 de Outubro de 2013 – *cf.* Documentos 5 e 6, juntos com o pedido arbitral.

EE. Constituem fundamentos para o indeferimento da Reclamação Graciosa os que parcialmente se transcrevem (cf. Documentos 5 e 6, juntos com o pedido arbitral):

“A não especificação dos serviços prestados nas faturas ou em documentos equivalentes inviabiliza (de acordo com a legislação vigente à data dos factos) a possibilidade de aferir se o IVA constante dos respectivos documentos é dedutível nos termos do artigo 19º e 20º do CIVA.

As facturas em causa e os documentos anexos que a reclamante apresentou não se encontram emitidos na forma legal, isto é, nenhum dos documentos menciona qual o serviço prestado com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa a aplicar; as facturas ou documentos equivalentes devem especificar e quantificar as operações realizadas não se podendo aceitar a mera indicação de “serviços jurídicos prestados”, não indicando nem especificado qual ou quais os “serviços jurídicos” efectuados.

Menciona a reclamante no seu articulado a alínea 6) do artigo 226º da Diretiva nº 2006/112/CE, que nos diz que as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas facturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220º e 221º da referida Diretiva são, entre outras, a quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados.

As referidas faturas apenas indicam que os serviços prestados são jurídicos, descrição que não cumpre efectivamente o disposto naquela norma legal, indicação vaga e imprecisa que não d[i]scrimina nem os serviços que em concreto foram prestados, nem as quantidades unitárias ou totais dos mesmos.

(...)

Não basta indicar na factura que a mesma se refere à prestação de serviços jurídicos, havendo que especificar qual o serviço que foi efectivamente prestado, embora pela mera indicação da sua denominação usual, sem necessidade de mais especificações.

É, pois, certo que a mera referência nas facturas em causa a “prestação de serviços jurídicos” não satisfaz, manifestamente, a exigência legal; pelo que não

se tratando de factura passadas em cumprimento dos ditames do referido artigo 36º nº 5 do CIVA, elas não podem dar direito a dedução, conforme o estabelecido no artigo 19º nº 2 do CIVA. (...)”.

FF. Em 30 de Dezembro de 2013, a Requerente apresentou requerimento de constituição de Tribunal Arbitral Singular junto do CAAD – cf. requerimento electrónico no sistema do CAAD.

e) Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

f) Motivação da decisão de facto

A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos documentos e informações juntos ao processo acima discriminados a propósito de cada uma das alíneas do probatório, não tendo os factos alegados sido impugnados, nem a sua autenticidade e veracidade questionada pelas partes.

4. DO MÉRITO – SUSPENSÃO DA INSTÂNCIA E REENVIO PREJUDICIAL PARA O TJUE

Discute-se na presente acção o conteúdo exigível do descritivo das facturas, face aos requisitos formais elencados no Código do IVA (*cf.* artigo 36.º, n.º 5, alínea b), e consequente preenchimento dos pressupostos do direito à dedução, conforme previsto no artigo 19.º, n.º 2, alínea a) e n.º 6, do mesmo Código.

Em concreto, importa determinar se os seguintes descritivos das facturas emitidas pelos advogados da Requerente cumprem tais requisitos: “*Serviços jurídicos prestados entre 1 de Dezembro de 2007 até à presente data*”; “*Honorários por serviços jurídicos prestados entre Junho e até à presente data*”; “*Honorários por serviços jurídicos*”

prestados até à presente data”; e *“Honorários por serviços jurídicos prestados entre 1 de Novembro de 2009 e a presente data”* (vide alínea C da matéria de facto).

A Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, publicada no JO L 347, de 11 de Dezembro de 2006) rege, com carácter imperativo, o conteúdo das facturas, fixando-o no seu artigo 226.º.

Com efeito, o artigo 226.º da Directiva IVA enuncia *“as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas facturas emitidas”* e, de acordo com o seu n.º 6, inclui nestas a *“quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados”*.

Constitui, deste modo, um requisito formal de fonte comunitária a referência, por parte das facturas, à *“extensão e natureza dos serviços prestados”*.

Assim, a interpretação do sentido e alcance do artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA, que constitui a norma de transposição para o Código do IVA do regime comunitário relativo aos elementos obrigatórios das facturas, e segundo o qual estas [facturas] devem conter *“A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável”*, não pode deixar de conformar-se com o Direito Comunitário.

Pelo exposto, suscitam-se a este Tribunal dúvidas sobre se os descritivos constantes das facturas dos advogados da Requerente acima referidos satisfazem o critério da Directiva IVA relativo à *“extensão e natureza dos serviços prestados”*, sendo que nada mais pode ser exigido pela legislação nacional e pelas Autoridades Tributárias portuguesas perante o carácter taxativo e injuntivo da disciplina comunitária neste domínio.

Em síntese, o tema central reside em saber se o artigo 226.º, n.º 6 da Directiva IVA pode ser interpretado no sentido da expressão *“serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente”* ou apenas *“serviços jurídicos prestados até ao*

presente” ser suficiente para dar cumprimento ao requisito, contido naquele artigo, de indicação da extensão e natureza dos serviços prestados.

A questão a resolver afigura-se pertinente e carece de esclarecimento, desconhecendo-se jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia “TJUE” sobre a mesma.

Atento o princípio comunitário da interpretação conforme, entende-se necessária a obtenção de pronúncia do TJUE, nos termos do disposto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, sendo o reenvio obrigatório, uma vez que da decisão deste Tribunal não cabe recurso, salvo no caso, que pode não se verificar, de oposição com Acórdão do Tribunal Central Administrativo ou do Supremo Tribunal Administrativo, quanto à mesma questão fundamental de direito.

Impõe-se, pois, a formulação da seguinte questão ao TJUE:

A correcta interpretação do artigo 226.º, n.º 6 da Directiva IVA permite à Autoridade Tributária e Aduaneira considerar insuficiente o descritivo de factura que contenha a menção “*serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente*” ou apenas “*serviços jurídicos prestados até ao presente*”, tendo presente que esta Autoridade pode, ao abrigo do princípio da colaboração, obter os elementos complementares de informação que entender necessários para confirmação da existência e das características detalhadas das operações?

X. DECISÃO

Termos em que se decide suspender a instância até à pronúncia do TJUE e se determina a passagem de carta a dirigir pelo CAAD à Secretaria daquele Tribunal Europeu, com pedido de decisão prejudicial, acompanhado do traslado do processo, incluindo cópias do pedido inicial e da resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como cópia dos diplomas legais mencionados na presente decisão.

* * *

Fixa-se o valor do processo em € **9.931,02**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil.

O montante das custas será fixado a final.

Notifique.

Lisboa, 3 de Novembro de 2014

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo colectivo de árbitros.

A redacção do presente acórdão arbitral rege-se pela ortografia antiga.

A árbitro,

Alexandra Coelho Martins