

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 215/2019-T

Tema: IVA 2015, 2016 e 2017 – Liquidações adicionais – Faturas – Artigos 19º-2/a) e 6 e 36º, do CIVA e 226º, 178º-a) e 168º-a), da Diretiva IVA

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os árbitros Juiz José Poças Falcão (Árbitro Presidente), Dra. Rita Guerra Alves e Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma (árbitros adjuntos) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem este Tribunal Arbitral Coletivo, no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. Em 26 de Março de 2019, A..., NIPC ..., com sede na ..., ...-... ..., doravante designada por “Requerente”, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos das alíneas a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), com vista à declaração de ilegalidade da liquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e de juros moratórios, relativas a períodos de iva dos anos de 2015, 2016 e 2017, no valor de 162 797,30 € (cento e sessenta e dois mil setecentos e noventa e sete mil euros e trinta cêntimos).
2. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, os signatários que aceitaram o cargo no prazo legalmente estipulado.
3. O presente tribunal foi constituído no dia 6 de junho de 2019, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação do tribunal arbitral coletivo que se encontra junta aos presentes autos.

4. No dia 26 de novembro de 2019, o Tribunal, por despacho, notificou as partes da designação para o dia 10 de janeiro de 2020, às 10h00m da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e inquirição das testemunhas.
5. No dia 10 de Janeiro de 2020, teve lugar a reunião do artigo 18.º do RJAT, da qual resultou a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente. Mais, informou, o Tribunal, Requerente e Requerida para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias.
6. Nos dias 20 e 21 de Janeiro de 2020, a Requerida e Requerente apresentaram, respetivamente, as suas alegações escritas.
7. Por despacho de 26-11-2019 e com os fundamentos aí invocados, o Tribunal decidiu prorrogar o prazo para a prolação da decisão final nos termos do artigo 21º-2, do RJAT.

II. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

A Requerente sustenta o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) no montante de 162 797,30 €, em ERRO SOBRE OS PRESSUPOSTOS DE FACTO E DE DIREITO, por entender que a AT ao excluir o direito à dedução do IVA pago pela Requerente nas prestações de serviços recebidas, sem demonstrar os factos em que se fundou a correção efetivada, e por considerar não estarem preenchidos os requisitos formais da alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º e alíneas a) a f) do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA, a AT incorre em erro na aplicação do direito. Mais sustenta, não obstante ter tido acesso às informações e documentação necessárias para verificação dos requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito e aferir que estes de facto se encontram satisfeitos, optando por se cingir à consideração de não estarem preenchidos os requisitos formais dos artigos 226.º, da Diretiva do IVA, a AT incorre em erro na aplicação do direito decorrente da violação do disposto na alínea a) do artigo 178.º e alínea a) do artigo 168.º, ambos da Diretiva do IVA, e do princípio da verdade material ínsito, designadamente, nos artigos 5.º e 6.º do RCPITA, ilegalidade esta que inquina as liquidações de imposto, tornando-as anuláveis nos termos do artigo 163.º do CPA, aplicável ex vi do alínea d) do artigo 2.º do CPPT.

Por último, requer a indemnização prevista nos artigos 171º do CPPT e 53º da LGT, por prestação de garantia bancária indevida.

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

Rebate a Requerida os argumentos da Requerente, defendendo que as faturas aqui em causa não permitem a dedução do imposto nelas referido por evidente incumprimento dos requisitos formais, porquanto:

- a) Tendo em conta que o procedimento inspetivo visa a descoberta da verdade material (nos termos do art.º 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, aprovado pelo DL n.º 413/98, de 31 de dezembro, e republicado pela Lei n.º 50/2005, de 30/98 – RCPITA), e que, o n.º 1 do art.º 20.º do CIVA, interpretado à luz da Diretiva IVA, consagra que só pode deduzir-se imposto que tenha incidido sobre operações que concorreram para a prática de operações tributáveis, conclui-se que, tendo em conta a unidade do sistema jurídico e as condições específicas em que o mesmo é aplicado – nos termos do art.º 9.º n.º 1 do Código Civil, *ex vi* art.º 11.º n.º 1 da LGT, não podiam os SIT presumir que o IVA contido nas operações aqui colocadas em crise seja dedutível, sem ao menos saber no que é que as mesmas efetivamente consistiram, pelo que, face aos elementos existentes, não poderiam os SIT ter decidido de forma diferente.
- b) Defende a Requerida, que como a própria Requerente acaba por assumir, não foram respeitados os requisitos formais do direito à dedução, nomeadamente quanto à descrição dos serviços prestados nas faturas, com a conseqüente ilegalidade das mesmas.
- c) Apenas os documentos que cumpram integralmente com o disposto no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, podem ser classificados de documentos que estejam passados em forma legal. Reportado à legitimidade para o exercício do direito à dedução do IVA suportado nos documentos colocados em crise, admitindo-se que as condições objetivas, subjetivas e temporais se encontrem reunidas, o que não se concede, as condições formais não se encontram integralmente reunidas. As faturas não cumprem as menções obrigatórias que decorrem quer da DIVA quer da sua transposição, no CIVA.
- d) Concluindo, a final, a Requerida, no sentido da improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

IV. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

V. MATÉRIA DE FACTO

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, o processo administrativo, os quais se mostraram idóneos sobre os factos em discussão nos presentes autos, tudo conjugado com os depoimentos testemunhais prestados em audiência.

Ademais, é de salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (pedido de constituição arbitral e alegações da Requerente e Resposta da Requerida), à prova documental junta aos autos e à prova testemunhal produzida, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a. Factos dados como provados

Para a análise da questão submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar a seguinte matéria de facto relevante, baseada nos factos que não mereceram impugnação e na prova documental e testemunhal constante dos autos:

-
- (i) A Requerente é uma sociedade por quotas, sujeito passivo de IVA, enquadrada no regime normal, com periodicidade mensal e direito à dedução integral, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º, ambos do Código do IVA.
- (ii) A Requerente tem como objeto social a produção e comercialização de bebidas e azeites, bem como a consultoria e prestação de serviços, encontrando-se registada para o exercício da atividade de “COMÉRCIO POR GROSSO DE BEBIDAS ALCOÓLICAS”, a que corresponde o Código da Classificação das Atividades Económicas Portuguesas (CAE) 46341.
- (iii) O capital social da Requerente é de 50.000,00€, e é detido pela B..., CRL, na percentagem de 76% ou 38.000,00€, pela C..., LDA, na percentagem de 16% ou 8.000,00€ e pela D..., CRL, na percentagem de 8% ou 4.000,00€.
- (iv) A Requerente celebrou os seguintes contratos, com as entidades que a detêm, respetivamente:
- a) Em 2 de Janeiro de 2015, com a C..., um Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria Comercial; com a B..., um Contrato de Prestação de Serviços; e, com a D..., também um Contrato de Prestação de Serviços;
 - b) Em 2 de Janeiro de 2016, com a C..., um (novo) Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria Comercial, e com a B..., um (novo) Contrato de Prestação de Serviços;
 - c) Em 2 de Janeiro de 2017, com a C..., um (novo) Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria Comercial;
 - d) Em 3 de Janeiro de 2017, com a B..., um Contrato de Prestação de Serviços;
 - e) Em 16 de Janeiro de 2018, com a B..., um (novo) Contrato de Prestação de Serviços.
- (v) Os contratos celebrados com a C... têm por objeto a prestação de serviços de consultoria comercial.
- (vi) Sobre os contratos celebrados com a C..., os objetivos prosseguidos nestes contratos são os de (i) desenvolvimento de novos produtos; (ii) estratégia promocional; (iii)

eficiência Logística; e (iv) sistema de custeio. A estrutura de remuneração dos serviços de consultoria como base o preço unitário de 30€/Hora. Adicionalmente, no contrato para o ano fiscal de 2015, estava previsto que caso se ultrapasse um certo limite de vendas, seria faturado um valor adicional de 0,9% sobre o volume de vendas.

- (vii) Os contratos celebrados com a B... têm por objeto o apoio comercial ao desenvolvimento comercial, cedência de estrutura comercial de venda por grosso de vinhos, bem como, um valor compensatório da estrutura de custos com o engarrafamento e produção de vinhos.
- (viii) O contrato celebrado com a D... tem por objeto a prestação de serviços de consultoria e apoio comercial para a venda de azeites e a criação e implementação, da marca da Requerente.
- (ix) A estrutura de remuneração da prestação de serviços e compensação pelos custos incorridos, de base anual, prevista nos contratos tinha por base uma percentagem sobre o valor das vendas anuais obtidas pela Requerente.
- (x) A Requerente foi objeto de uma ação inspetiva determinada pelas Ordens de Serviço n.º OI2017..., OI2018..., OI2018... e OI2018..., emitidas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de ..., tendo um âmbito geral em IVA, incidiu, respetivamente sobre os exercícios fiscais de 2015, 2016 e 2017.
- (xi) No âmbito dessas ordens de serviço, a AT, procedeu às seguintes correções: para o ano de 2015 – €95.572,87; para o ano de 2016 – €14.858,00 e para o ano de 2017 – €50.830,08,
- (xii) A Requerente foi notificada das seguintes demonstrações de liquidações de IVA e de juros moratórios:

Período	Liquidação de IVA/ Juros moratórios n.º	Número de Documento	Valor a pagar
1512M	2018...	...	95 572,87 €
1612M	2018...	...	14 858,00 €
1610M	2018...	2018...	1 428,85€

1610M	2018...	2018...	107,50 €
1701M	2018...	...	6 036,72 €
1705M	2018	282,91 €
1710M	2018	7 508,84 €
1711M	2018	587,88 €
1712M	2018	36 413,73 €
TOTAL		162 797,30 €	

(xiii) Das identificadas liquidações de IVA e de juros compensatórios e moratórios resulta o montante global a pagar de 162 797,30 € (cento e sessenta e dois mil setecentos e noventa e sete euros e trinta cêntimos).

(xiv) Os montantes deduzidos a título de IVA liquidado e suportado pela Requerente, constante das faturas a seguir discriminadas, foram corrigidos pela AT:

- a) n.º 2 FD .../6, emitida pela D..., CRL. em 31 de dezembro de 2015, com o valor líquido de €32.000,00, e um montante total de €39.360,00;
- b) n.º 2015/1154, emitida pela C..., LDA em 24 de dezembro de 2015, com o valor líquido de €6.511,72, e um montante total de €8.009,42;
- c) n.º 2015/1155, emitida pela C..., LDA em 24 de dezembro de 2015, com o valor líquido de €64.000,00, e um montante total de €78.720,00;
- d) n.º 2015/1182, emitida pela C..., LDA em 31 de dezembro de 2015, com o valor líquido de €9.022,47, e um montante total de €11.097,64;
- e) n.º 2016/12\0, emitida pela D..., CRL. em 31 de dezembro de 2016, com o valor líquido de €64.600,00, e um montante total de €79.458,00;
- f) n.º FA 2017/32, emitida pela C..., LDA em 13 de janeiro de 2017, com o valor líquido de €26.017,96, e um montante total de €32.002,09;
- g) n.º FSG 2017/01, emitida pela C..., LDA em 01 de outubro de 2017, com o valor líquido de €32.647,13, e um montante total de €40.155,98;
- h) n.º FA 2017/65, emitida pela E..., CRL em 23 de novembro de 2017, com o valor líquido de €2.556,00, e um montante total de €3.143,88;

- i) n.º FA 2017/69, emitida pela E..., CRL em 23 de novembro de 2017, com o valor líquido de €114.000,00, e um montante total de €140.220,00;
- j) n.º FSG 2017/40, emitida pela C..., LDA em 30 de dezembro de 2017, com o valor líquido de €24.000,00, e um montante total de €29.520,00;
- k) n.º FSG 2017/45, emitida pela C..., LDA em 30 de dezembro de 2017, com o valor líquido de €8.320,55, e um montante total de €10.324,28;
- l) n.º 2FD 2EGO/15, emitida pela D..., CRL. em 29 de dezembro de 2017, com o valor líquido de €12.000,00, e um montante total de €14.760,00.

b. Factos dados como não provados.

Como referido, relativamente à matéria de facto dada como assente, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada tal como dispõe o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 2, 3 e 4 do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Do direito

Como é sabido, o IVA é um imposto indireto de matriz comunitária, plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo (imposto geral sobre o consumo). 1

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

Na realidade, o direito à dedução consubstancia-se como o elemento essencial do funcionamento do imposto, a “trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado”, assentando no designado método da dedução do imposto, método do crédito de imposto, método subtrativo indireto ou ainda método das faturas. De acordo com este método, e em conformidade com o disposto no artigo 19.º do CIVA, através de uma operação aritmética de subtração, ao imposto apurado nas vendas e prestações de serviços (outputs) e identificável nas

¹ Sobre as características fundamentais deste tributo, vide Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, p. 39-73.

respetivas faturas, deduz-se o imposto suportado nas compras e outros gastos (inputs). Como determina o 2.º parágrafo, do n.º 2, do artigo 1.º, da Diretiva IVA (de ora em diante DIVA)², “Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”. O mecanismo do exercício do direito à dedução permite ao sujeito passivo expurgar do seu encargo o IVA suportado a montante, não o refletindo assim como custo operacional da sua atividade, retirando, desta forma, o efeito cumulativo ou de cascata, propiciando a neutralidade económica do imposto.

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

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

No tocante à amplitude com que deve ser acolhido o exercício deste direito fundamental, no Processo n.º 148/2012-T/CAAD, de 5 de Julho de 2013, elucida esta matéria nos termos que passamos, no seu essencial, a reproduzir.

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

Tal como se salienta no Caso BP Soupergaz, o chamado método subtrativo indireto, das faturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fracionados, é o mecanismo essencial de

² Publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006.

funcionamento deste tipo de imposto. Como se refere nas conclusões deste Acórdão, “A este respeito, o direito à dedução previsto nos artigos 17. e seguintes da Sexta Diretiva, que faz parte integrante do mecanismo do imposto sobre o valor acrescentado, não pode, em princípio, ser limitado e exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos **impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante, tem incidência no nível do encargo fiscal e deve aplicar-se similarmente em todos os Estados-Membros, de modo que só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela diretiva.**”³

E no Caso Comissão/França, o TJUE acrescenta que “As características do imposto sobre o valor acrescentado (...) permitem inferir que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA”.⁴

Note-se ainda que, conforme se salienta no Caso Metropol, “59. As disposições que preveem derrogações ao princípio do direito à dedução do IVA, que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação restrita.”⁵

Como o TJUE salienta, é a aquisição do bem pelo sujeito passivo, agindo nessa qualidade, que determina a aplicação do sistema do IVA e, portanto, do mecanismo de dedução.⁶ O sujeito passivo atua nessa qualidade quando age para os fins da sua atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da DIVA.⁷ Acresce que, como se conclui no Caso Intiem, o mecanismo da dedução do IVA regulado pela Sexta Diretiva “deve ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das atividades profissionais do sujeito passivo”.⁸

³ Acórdão de 6 de Julho de 1995, Caso *BP Soupergaz*, Proc.C-62/93, Colect., p. I-188, n.º 16.

⁴ Acórdão de 21 de Setembro de 1988, Proc. 50/87, Colect., p. 04797, n.º15.

⁵ Cfr. o n.º 59 do Acórdão de 8 de Janeiro de 2002, Caso *Metropol*, Proc.C-409/99, Colect., p. I-00081.

⁶ Veja-se, neste sentido, Caso *Lennartz*, n.º 15 (Acórdão de 11 de Julho de 1991, Proc. C-97/90, Colect, p. I-03795).

⁷ Veja-se, neste sentido, Acórdão de 8 de Março de 2001, Caso *Bakcsi*, Proc. C-415/98, Colect., p. I-1831, n.º 29.

⁸ Acórdão de 8 de Março de 1988, Caso *Intiem*, Proc. 165/86, Colect., p. 1471, n.º 14.

Isto é, como nota o TJUE, o princípio da neutralidade do IVA, no que se refere à carga fiscal da empresa, exige que as despesas de investimento efetuadas para as necessidades e para os objetivos de uma empresa sejam consideradas atividades económicas conferindo um direito à dedução do IVA imediato.⁹

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

Como requisitos objetivos do exercício do direito à dedução do imposto temos, nomeadamente, o facto de o imposto suportado dever constar de fatura passada na forma legal (ou seja, deverá obedecer, nos seus requisitos, aos termos gerais previstos no artigo 36.º, n.º 5, do CIVA), de se tratar de IVA português, e de a despesa, por si, conferir o direito à dedução do IVA (isto é, não se deve tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do CIVA).

O artigo 168.º da DIVA prevê o seguinte quanto ao direito à dedução do IVA: “Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes: O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo; [...]» No capítulo intitulado «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução» o artigo 178.º da Diretiva IVA na sua versão original (5), que é aplicável no caso concreto, acrescenta o seguinte: «Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições: 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 fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º; [...]”

⁹ Veja-se, neste sentido, Caso *Rompelman*, Acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, **Recueil** 1985, p.00655, n.º 22, e Acórdão de 23 de Abril de 2009, Caso *Puffer*, Proc., C-460/07, Colect., p. I-3251, n.º 47.

No CIVA encontramos a transposição desta regra no artigo 19.º, n.º 2, alínea a), que dispõe que *“[s]ó confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo: Em faturas passadas na forma legal”*.

A Diretiva IVA, no seu artigo 226.º, disciplina, de forma imperativa, o conteúdo das faturas. Neste contexto, enuncia *“as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas”*, nomeadamente, a *“quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados”*.¹⁰

Nos termos do disposto no artigo 178.º, alínea a), da DIVA, para exercer o direito à dedução não basta, em princípio, que o destinatário da fatura, que deseja proceder à dedução, complete com outras informações as menções que, em violação do artigo 226.º, n.ºs 6 ou 7, da DIVA, faltam na fatura, se não se tratar de documentos que façam, eles próprios, parte da fatura. Sem retificação da fatura, o exercício do direito à dedução é possível quando a retificação já não possa desempenhar a sua função de controlo face ao emitente da fatura.

No nosso Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, o artigo 36.º, n.º 5, alínea b), prevê-se que as faturas devem conter a *“denominação usual [...] dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável”*. Só quando uma fatura satisfaz, designadamente, estes requisitos previstos no artigo 36.º, n.º 5, alínea b), do CIVA, existe, nos termos do artigo 19.º, n.º 2, alínea a), e n.º 6, do CIVA, o direito à dedução do IVA mencionado na fatura.

Esta norma representa a transposição do disposto no aludido artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA.

Resulta da jurisprudência assente do TJUE que esta exigência visa garantir a cobrança do IVA e o seu controlo pela Administração Fiscal.¹¹ A dedução só é concedida se com a fatura a Administração Fiscal pode, ao mesmo tempo, ter acesso a um documento que, devido às menções obrigatórias previstas no artigo 226.º da Diretiva IVA, contém as informações necessárias para também poder garantir o correspondente pagamento do IVA pelo emitente da

¹⁰ As referidas disposições do artigo 226.º da Diretiva IVA correspondem, no essencial, ao artigo 22.º, n.º 3, alínea b), sexto e sétimo travessões, da Sexta Diretiva, na sua versão resultante do seu artigo 28.º-H (6), na sua versão alterada pela Diretiva 2001/115/CE.

¹¹ Veja-se Acórdão de 29 de Abril de 2004, Caso *Terra Baubedarf-Handel* (Proc. C-152/02, Colect., p. I-268, n.º 37).

fatura. A fatura constitui, assim, uma espécie de seguro para o fisco, na medida em que estabelece, de certa maneira, umnexo entre a dedução do IVA e o pagamento deste imposto.¹² De notar que o considerando 46 da Diretiva IVA é o único relativo a faturas, prescrevendo que “A utilização da faturação eletrónica deve permitir o seu controlo por parte das administrações fiscais. É, pois, conveniente, para garantir o correto funcionamento do mercado interno, estabelecer uma lista harmonizada das menções que devem obrigatoriamente figurar nas faturas, bem como algumas regras comuns relativas ao recurso à faturação eletrónica e à armazenagem eletrónica das faturas, bem como à autofacturação e à subcontratação das operações de faturação.”

Como se salienta no Processo n.º 61/2013-T, do CAAD, de 11 de Novembro de 2013, o princípio da efetividade exige que “as legislações nacionais, bem como os procedimentos administrativos adotados pelos Estados membros não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício de direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária”. Salienta o TJUE, no Acórdão proferido no Processo C/25-03, que “(...) é jurisprudência assente que a exigência, para o exercício do direito à dedução, de outros elementos na fatura para além dos enunciados no artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser limitada ao necessário para assegurar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela Administração Fiscal. Além disso, esses elementos não devem, pelo seu número ou tecnicidade, tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução (Acórdão de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e EGI, 123/87 e 330/87, Colect. P. 4517, n.º 17). Outrossim, as medidas que os Estados membros têm a possibilidade de tomar, nos termos do n.º 8 do artigo 22.º da mesma Diretiva, para garantir o exato recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir aqueles objetivos. Não poderão por isso ser utilizadas de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária na matéria (acórdãos de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C110/98 a C147/98, Colect., p.I1577, n.º

¹² Veja-se, neste sentido, também, o Acórdão de 31 de Janeiro de 2013, Caso *Stroy trans* (Proc. C-642/11, Colect., p. I-54, n.ºs 31 e 32) e o Acórdão de 31 de Janeiro de 2013, Caso *LVK-56* (Proc. C-643/11, Colect., p. I-55, n.ºs 35 e 36).

52, e de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C454/98, Colect., p. I6973, n.º 59).”

Em diversos Processos arbitrais designadamente nos n.ºs 148/2012-T, 61/2013-T, 411/2014-T e 759/2014-T, se fez notar que, conforme sufragado no âmbito do Processo C-368/09, de 15 de Julho de 2010, do TJUE, “não é legítimo aos Estados Membros associar o exercício do direito à dedução do IVA ao preenchimento de pressupostos relativos ao conteúdo das faturas que não estão expressamente previstos nas disposições da Diretiva 2006/112. Esta interpretação é igualmente corroborada pelo artigo 273º desta Diretiva, que prevê que os Estados Membros podem impor obrigações que considerem necessárias para assegurar a exata perceção da IVA e para evitar a fraude, mas que esta faculdade não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas, designadamente, no artigo 226º da referida Diretiva”. Isto significa que, conforme jurisprudência do TJUE, embora esta disposição permita aos Estados membros a adoção de determinadas medidas, estas não deverão, todavia, ir para além do que é necessário para atingir esse fim e não poderão, por isso, ser utilizadas de tal forma que ponham sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA (v. Acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Caso Molenheide, Procs. C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, nº 47).

É certo que, em conformidade com a jurisprudência do TJUE e como veio novamente notar o TJUE no Caso Barlis, o princípio da neutralidade do IVA exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida caso os requisitos substanciais tenham sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. De acordo com o TJUE, desde que a Administração Fiscal disponha dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo, enquanto destinatário das operações, é devedor do IVA, não pode impor, no que diz respeito ao seu direito à dedução, condições adicionais que possam ter por efeito a inviabilização absoluta do exercício desse direito.¹³

¹³ Veja-se, Acórdãos de 1 de Dezembro de 1998, Caso **Ecotrade**, Proc. C-200/97, Colect., p. I-7907, n.ºs 63 e 64, de 21 de Outubro de 2010, Caso **Nidera**, Proc. C-385/09, Colect., p. I-0385, n.º 42, de 22 de Dezembro de 2010, Caso **Dankowski**, C-438/09, Colect., p. I-14009, n.º 35, e Acórdão de 12 de Julho de 2012, Caso **SEM**, Proc. C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458, n.º 63.

Como nota a Advogada Geral Julianne Kokot nas suas observações no referido Caso Barlis, o conteúdo necessário de uma fatura é definido de maneira vinculativa e taxativa no artigo 226.º da Diretiva IVA.

Neste contexto, salienta que pode deduzir-se, antes de mais, que as menções nas faturas, nos termos do artigo 226.º, n.º 6, da Diretiva IVA, não têm de indicar todas as informações disponíveis sobre um bem entregue ou um serviço prestado. Esta disposição exige apenas a referência à “natureza” de um bem ou de um serviço prestado, mas não exige uma descrição precisa do bem ou do serviço prestado.¹⁴

Como nota, a fatura destina-se, antes de mais, a controlar o pagamento do imposto pelo respetivo emitente e, como resulta igualmente da génese do artigo 226.º da Diretiva IVA, deve ter ainda a função de “justificar” o direito à dedução do seu destinatário, importando aferir casuisticamente se cumpre ou não tais desideratos.¹⁵

Como resulta da génese da norma, estas e outras menções têm por objetivo fazer constar da fatura “[todas] as informações relativas ao regime de [IVA] aplicável”, de forma a que as Administrações Fiscais dos Estados membros possam controlar se o emitente da fatura calculou corretamente o IVA, em especial, se o emitente da fatura determinou em conformidade com as disposições aplicáveis o lugar da prestação (artigo 31.º e seguintes da Diretiva IVA), a taxa aplicável (artigo 72.º e seguintes da Diretiva IVA) e a taxa do imposto (artigo 93.º e seguintes da Diretiva IVA), se considerou corretamente a aplicabilidade de uma isenção (artigo 131.º e seguintes da Diretiva IVA) ou estava certo ao partir do princípio de que o destinatário da prestação era o devedor do imposto (artigo 192.º-A e seguintes da Diretiva IVA). Atendendo a tal finalidade, é igualmente necessária uma descrição dos serviços prestados na fatura. Com efeito, o imposto em causa depende, em muitos aspetos, do conteúdo dos serviços prestados, dado que também os regimes especiais sobre o lugar da prestação, a taxa de imposto, as isenções, etc., dependem frequentemente do conteúdo de uma prestação. A “natureza” de uma

¹⁴ Cfr. Conclusões da Advogada Geral, apresentadas a 18 de Fevereiro de 2016 no Caso Barlis, n.ºs 28 a 31.

¹⁵ V. ponto 1 da exposição dos motivos da Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE tendo em vista simplificar, modernizar e harmonizar as condições aplicáveis à faturação em matéria de imposto CURIA - Documents <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9ea7d0...> 9 de 11 05/10/20 sobre o valor acrescentado (COM[2000]650 final), que conduziu à adoção da Diretiva 2001/115, bem como o Parecer do Comité Económico e Social sobre esta proposta (JO 2001, C 193, p. 53).

prestação tem por isso que ser descrita numa fatura com um grau de precisão adequado para apreciar a aplicação da taxa de imposto correta, de uma isenção ou de outras normas especiais.¹⁶ Como nota, o destinatário de uma fatura deve igualmente poder ser controlado pela Administração Fiscal no que respeita ao seu direito à dedução, atendendo às menções constantes da fatura, pelo que se suscita a questão de saber se de tal função de controlo podem resultar exigências ainda mais rigorosas em matéria de exatidão da descrição de uma prestação de serviços numa fatura.

A menção da natureza de uma prestação de serviços é tão supérflua para a função de controlo da fatura como para o controlo do simples pagamento do imposto.

Daqui também não resultam requisitos mais exigentes do que os já constatados quanto à descrição da natureza dos serviços prestados.

Todavia, tais requisitos podem ser necessários, se as menções nas faturas visarem permitir controlar um outro pressuposto do direito à dedução, a saber, a utilização efetiva ou pretendida das prestações recebidas para operações tributadas, conforme é exigido pelo artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, situação esta que por ora está precisamente em causa.¹⁷

Neste sentido, o TJUE proferiu, no âmbito do Processo C-271/12, de 8 de Maio de 2013, o entendimento de que “As disposições da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, (...), devem ser interpretadas no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, por força da qual o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pode ser recusado a sujeitos passivos, destinatários de serviços, que possuem faturas incompletas, não obstante terem sido completadas mediante a apresentação de documentos com o objetivo de provar a realidade, a natureza e o montante das operações faturadas após a adoção de tal decisão de recusa.”¹⁸

Em resumo, da jurisprudência do TJUE resulta claro que o exercício do direito à dedução do IVA é um direito fundamental, que não pode ser limitado senão nos casos expressamente

¹⁶ Como nota, a o imposto em causa depende, em muitos aspetos, do conteúdo dos serviços prestados, dado que também os regimes especiais sobre o lugar da prestação, a taxa de imposto, as isenções, etc., dependem frequentemente do conteúdo de uma prestação. V., também, conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs apresentadas no Caso *Bockemühl* (Acórdão de 1 de Abril de 2004, Proc. C-90/02, Colect., p. I-03303, n.º 73).

¹⁷ *Idem*, n.º 50.

¹⁸ Acórdão de 8 de Maio de 2013, Caso *Petroma Transports*, ECLI:EU:C:2013:297.

permitidos pelas normas do Direito da União Europeia ou pelos princípios gerais de direito aceites neste domínio, como o princípio do abuso de direito.

No caso em concreto analisado pelo Tribunal Arbitral no aludido Processo n.º 61/2013-T, a Requerida entendeu não aceitar as sobreditas deduções por considerar que as faturas correspondentes, ao referirem apenas “acerto de preços aos preços apresentados”, “logística”, “transporte”, “manuseamento”, “acondicionamento”, “formação em gestão de stocks e manuseamento” ou denominações similares, não obedeciam aos requisitos do anterior artigo 35.º, n.º 5, do Código do IVA, a que corresponde o atual artigo 36.º, n.º5, uma vez que tais expressões são vagas e imprecisas.

Analisada que foi toda a documentação constante dos autos, o Coletivo de Árbitros do Tribunal aferiu da conformidade das faturas em causa com os requisitos previstos no anterior n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA e na DIVA e, conseqüentemente, se os mesmos poderiam permitir à AT evitar a fraude e assegurar a correta cobrança do imposto.

Assim, no tocante às faturas que titulavam “Acerto de preços aos preços apresentados”, identificadas com o prefixo “PT”, constatou-se que não constava qualquer referência à “quantidade e natureza dos bens relativamente aos quais tinha sido efetuado o “acerto de preços”, nem era feita qualquer referência ao “Acordo de Distribuição e Compensação”, nem mesmo a qualquer listagem anexa que permitisse à Autoridade Tributária e Aduaneira levar a cabo o controlo do apuramento do imposto.

Tendo ainda sido detetadas algumas incoerências na listagem em causa, preparada durante o período da inspeção, o Tribunal concluiu que o cumprimento do disposto no artigo 35.º, n.º 5, alínea b), do Código do IVA, apenas seria assegurado com a especificação dos bens a que respeitam tais acertos, ainda que tal indicação pudesse ser feita em documento anexo, desde que devidamente referenciada a existência do mesmo na fatura, pelo que, não se tratando de faturas passadas em cumprimento das regras do, à data, artigo 35.º (atualmente artigo 36.º), não poderiam dar direito a dedução, conforme o previsto no artigo 19.º, n.º 2, do Código do IVA.

No que se refere à dedução, pela Requerente, do imposto constante de faturas emitidas cujo descritivo mencionava apenas “logística”, “custos de transporte”, “armazenagem”, “formação, embalagem e manuseamento”, o Tribunal analisou a conformidade da sua forma legal com os requisitos exigidos pelo Código do IVA, tendo concluído que o descritivo das referidas faturas,

muito embora identificasse a natureza dos serviços prestados, não permitia determinar, em concreto, se o enquadramento de IVA aplicado – no caso, tributação à taxa normal – era o adequado.

Como se salientou, embora se conhecesse, do descritivo das faturas em causa, que a natureza dos serviços prestados respeitam a logística, ou a serviços de transporte, ou a serviços de manuseamento e acondicionamento de bens, ou mesmo a formação, não constava de tais documentos informação que permitisse identificar o correto enquadramento, em matéria de IVA, de cada um dos serviços em causa, designadamente, por exemplo, se o transporte de bens respeitava a transportes intracomunitários ou se o mesmo respeitava a transportes em território nacional ou entre as Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, ou entre qualquer um destes locais, ou ainda se os serviços de manuseamento e acondicionamento dos bens respeitavam a serviços acessórios desse tipo de transportes, ou mesmo em que local tinha sido ministrada a formação – em território nacional ou noutro território – questões que poderiam determinar um enquadramento, em sede de IVA, diferente daquele que foi aplicado.

Conforme se notou, acrescia que não constava da defesa preparada pela Requerente ou da prova testemunhal por esta apresentada, qualquer informação que permitisse sequer aferir dessas especificações.

Por sua vez, no Processo n.º 411/2014-T, de 27 de Março de 2015 e no Processo 759/2014-T, de 7 de Julho de 2015, ambos do CAAD, teceram-se considerações idênticas às vindas de enunciar.

Ou seja, é certo que o Tribunal de Justiça sublinhou em vários acórdãos que, no contexto de operações sujeitas ao regime de autoliquidação, a dedução deve ser permitida quando estão preenchidas as condições materiais, mesmo se o sujeito passivo não observou certas condições formais, e, nesta medida, também qualificou em parte as menções nas faturas como condições formais negligenciáveis. No entanto, e em consonância com a demais jurisprudência do TJUE decorrente da natureza deste imposto, esta jurisprudência não se pode aplicar ao caso em apreço, dado que, no contexto da inspeção fiscal e da inquirição de testemunhas, a prestação de informações complementares não conseguiu suprir as menções que faltam na fatura, concretamente a descrição dos serviços em causa permitindo a sua cabal identificação para

efeitos de um adequado controlo por parte da AT, não possibilitando aferir da necessária relação entre as despesas e o exercício da atividade económica.

IX - DECISÃO

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar improcedente o pedido e, em consequência, decide-se:

- a) Declarar, nos termos expostos supra, a legalidade das liquidações em sede de IVA relativa aos anos de 2015, 2016 e 2017, mantendo-as na ordem jurídica;
- b) Julgar prejudicado o pedido de indemnização por prestação da garantia indevida e
- c) Condenar a Requerente nas custas do processo.

Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de 162 797,30 € (cento e sessenta e dois mil setecentos e noventa e sete mil euros e trinta cêntimos).

Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3.672,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerente, conforme decidido anteriormente.

Notifique-se

Lisboa, 24 de Janeiro de 2020

O TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO

José Poças Falcão
(Presidente)

Rita Guerra Alves
(Adjunta)

Clotilde Celorico Palma
(Adjunta)