

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 469/2020-T

Tema: IVA. Direito à dedução. Facturas. Notas de crédito. Falta de requisitos

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Maria do Rosário Anjos e Dra. Rita Guerra Alves, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 15-12-2020, acordam no seguinte:

1.Relatório

A..., sociedade comercial por quotas com sede na Rua, titular do Número único de Pessoa Coletiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial (doravante “Requerente”), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos actos tributários consubstanciados nas demonstrações de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e de juros compensatórios n.ºs 2019, 2019, 2019, 2019, 2019, 2019, 2019, 2019, 2019, 2019 e 2019, referentes aos períodos de imposto de Janeiro a Dezembro de 2014 e, bem assim, da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.

A Requerente pede ainda juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

Em 11-11-2020, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 21-09-2020.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 15-12-2020.

A AT não apresentou resposta.

Em 10-05-2021, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

A. A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica ao transporte rodoviário de nacional e internacional de mercadorias e serviços conexos, bem como à atividade de prestação de serviços postais, incluindo o transporte de encomendas;

B. No âmbito da sua actividade, a Requerente presta serviços de transporte de mercadorias e serviços associados com diversas origens e destinos, designadamente:

(i) transporte com lugar de partida e de chegada em Portugal Continental; (ii) transporte entre as ilhas que compõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, bem como o transporte entre as Regiões Autónomas e o Continente, ou qualquer outro Estado-membro; (iii) transporte intracomunitário; e (iv) transporte com destino a países terceiros

C. Foi realizada uma inspeção tributária à Requerente relativa ao ano de 2014, com base na Ordem de Serviço n.º OI2017..... em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

De acordo com os esclarecimentos prestados aquando do início do presente procedimento inspetivo a A.... Portugal oferece soluções de transporte tanto nacional como internacional, faz parte de uma extensa rede Europeia da A....., com serviços internacionais regulares, seja expedição de grande escala, empresas com pequenos volumes ou particulares.

O "farpei" de transporte da A..... Portugal são as entregas urgentes de pequenos volumes, tendo para o efeito criado uma rede de "ParcelShop's" integrada em todo o tipo de lojas e negócios.

As "ParcelShops "aceitam encomendas para envio pela A... Portugal e também servem como endereços de entrega alternativos.

Acresce referir que a A...Portugal não possuiu frota, pelo que os serviços prestados são subcontratados a outras empresas de transportes.

A morada registada no cadastro da AT corresponde à morada da sede, local onde se encontra centralizada a contabilidade e onde se localiza o armazém central do sujeito passivo.

(...)

II.3.2.3.4-Declarações Periódicas de IVA - exercício 2014

No âmbito da presente ação de inspeção foram analisadas as declarações periódicas de IVA e por serem particularmente relevantes, conforme melhor se evidenciará no presente relatório, salientam-se no quadro seguinte os valores inscritos nos campos 24 e 40 das declarações entregues:

Periodo de Imposto	IVA Regularizações (campo 40)	Imposto Deduzido Outros bens e Serviços (campo 24)
201401	10.516,38 €	182.107,29 €
201402	9.099,57 €	147.924,57 €
201403	1.717,70 €	156.941,11 €
201404	8.140,52 €	163.675,60 €
201405	3.853,34 €	154.111,93 €
201406	10.292,66 €	158.457,57 €
201407	38.087,13 €	195.254,71 €
201408	1.978,29 €	157.175,24 €
201409	15.208,00 €	166.106,53 €
201410	3.401,29 €	190.800,28 €
201411	4.219,02 €	163.662,98 €
201412	1.244,25 €	156.277,77 €
TOTAL	107.758,15 €	1.992.495,58 €

Relativamente às prestações de serviços localizadas no território nacional, efetuadas por entidades residentes noutros Estados membros, bem como às aquisições intracomunitárias constatámos que a sociedade liquidou e deduziu o IVA, nos termos legais.

III-DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

Da análise efetuada no âmbito do procedimento de inspeção, com a profundidade que se considerou adequada, e considerando os esclarecimentos prestados, foram detetadas as situações irregulares que neste capítulo se descrevem e fundamentam e das quais resultam as correções que devidamente se quantificam. Para a realização do procedimento de inspeção, ao período de tributação de 2014, foram analisados os registos contabilísticos, as demonstrações financeiras, bem como as correspondentes declarações obrigatórias para efeitos fiscais, nomeadamente quanto aos rendimentos e aos gastos incorridos.

(...)

III.2-IVA

III-2.1 - IVA indevidamente deduzido

III-2.1.1 - IVA Regularizações (campo 40)

Analisadas as declarações periódicas de IVA verificámos que as regularizações a favor da empresa ascenderam a € 107.758,15, sobre o assunto foram prestados os seguintes esclarecimentos:

"Relativamente ao Campo 40, analisámos a listagem das notas de crédito em falta (as de maior valor), e verificamos que existem muitos cancelamentos devido à faturação automática. Deste modo, envio em anexo a listagem com a indicação da(s) fatura(s) que anulam na totalidade. Como expliquei pessoalmente, a A... Portugal tinha a necessidade de emitir mensalmente várias notas de crédito (cancelamentos internos) referentes a faturas emitidas automaticamente. Passo a explicar o motivo:

A faturação da A...Portugal é automática, e para alguns clientes com condições específicas, sabia-se à partida que a fatura automática saía incorreta e havia a necessidade de efetuar uma nota de crédito pelo valor total da fatura (cancelamento interno) e emitir manualmente nova fatura com os valores correios de acordo com as condições específicas do cliente. Todos os documentos emitidos no sistema da faturação são integrados no s/s/ema da contabilidade (SAP), onde é efetuado o apuramento do IVA, deste modo, o IVA das faturas é liquidado (campo 4) e o IVA das notas de crédito é regularizado (campo 40) sendo o efeito nulo."

Não obstante os esclarecimentos prestados que se verificaram válidos, parte dos documentos de suporte relativos aos movimentos indicados no campo 40 não cumpriam os requisitos legais, nos termos do artigo 78.º do CIVA.

Desta feita, nos termos do art.º 78.º do CIVA foi apurado imposto indevidamente deduzido no campo 40 das declarações entregues, no montante de € 6.501,80, conforme informação espelhada no quadro infra.

Document Number	Document Type	Document Date	Amount in local currency	Offsetting acct no.	ART.º78 CIVA
21406161	AG	17-12-2014	9,19 €	6200002778	Não
21406168	AG	19-12-2014	9,64 €	6200001484	Não
20408102	AG	26-12-2014	16,46 €	6200004935	Não
20408078	AG	15-12-2014	25,11 €	6200003844	Não
21406232	AG	31-12-2014	31,48 €	6200001092	Não
23402358	AG	31-12-2014	69,00 €	6200005621	Não
20407950	AG	26-11-2014	48,08 €	6200004946	Não
23402305	AG	30-11-2014	69,00 €	6200005621	Não
20407798	AG	25-10-2014	38,35 €	6200003235	Não
23402253	AG	31-10-2014	69,00 €	6200005621	Não
21405998	AG	23-10-2014	110,66 €	6200005376	Não
23402237	AG	30-09-2014	69,00 €	6200003456	Não
20407568	AG	25-08-2014	22,43 €	6200000918	Não
20407657	AG	31-08-2014	45,43 €	6200002608	Não
20407571	AG	26-08-2014	67,19 €	6200004587	Não
23402163	AG	31-08-2014	69,00 €	6200003456	Não
21405864	AG	25-08-2014	83,55 €	6200005265	Não
20407344	AG	26-06-2014	66,92 €	6200003443	Não
23402099	AG	30-06-2014	69,00 €	6200003456	Não
23402055	AG	15-05-2014	25,25 €	6200004531	Não
23402073	AG	31-05-2014	69,00 €	6200003456	Não
23402026	AG	30-04-2014	69,00 €	6200003456	Não
20407091	AG	08-04-2014	83,43 €	6200003738	Não
20407188	AG	30-04-2014	190,84 €	6200003738	Não
20407013	AG	02-04-2014	1.286,97 €	6200004645	Não
20407101	AG	17-04-2014	1.436,81 €	6200003443	Não
21405515	AG	31-03-2014	13,80 €	6200004064	Não
21405561	AG	31-03-2014	20,82 €	6200005050	Não
23401992	AG	31-03-2014	69,00 €	6200003456	Não
21405426	AG	13-02-2014	13,80 €	6200005063	Não
23401968	AG	28-02-2014	69,00 €	6200003456	Não
20406956	AG	28-02-2014	824,34 €	6200001403	Não
20406889	AG	24-02-2014	1.341,25 €	6200003047	Não
TOTAL			6.501,80 €		

Deste modo, propõe-se a correção do IVA indevidamente deduzido, que se encontra discriminado por período conforme quadro seguinte:

Correções ao Campo 40 das DP's

Período de Imposto	Declarado (campo 40)	Correção (campo 40)	Corrigido (campo 40)
201401	10.516,38 €	0,00 €	10.516,38 €
201402	9.099,57 €	2.248,39 €	6.851,18 €
201403	1.717,70 €	103,62 €	1.614,08 €
201404	8.140,52 €	3.067,05 €	5.073,47 €
201405	3.853,34 €	94,25 €	3.759,09 €
201406	10.292,66 €	135,92 €	10.156,74 €
201407	38.087,13 €	0,00 €	38.087,13 €
201408	1.978,29 €	287,60 €	1.690,69 €
201409	15.208,00 €	69,00 €	15.139,00 €
201410	3.401,29 €	218,01 €	3.183,28 €
201411	4.219,02 €	117,08 €	4.101,94 €
201412	1.244,25 €	160,88 €	1.083,37 €
TOTAL	107.758,15 €	6.501,80 €	101.256,35 €

III-2.1.2 - Imposto Deduzido - Outros bens e Serviços (campo 24)

Nos termos do artigo 22.º n.º 1 do CIVA, "O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7º e 8º, efetuando-se mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período."

Para que haja lugar à dedução é necessário que o imposto a deduzir conste de fatura, passada em forma legal, ou de recibo do pagamento do IVA que integra as declarações de importação, em nome e na posse do sujeito passivo conforme preceituado no n.º 2 do art.19.º.

O artigo 36.º do CIVA, indica as formalidades das faturas, nomeadamente, de acordo com o número 5 do mesmo artigo, alínea c).

Conforme anteriormente referido a A... Portugal não possui frota, sendo que para o serviço de transporte recorre a terceiros (prestadores de serviços).

No exercício económico em análise a contabilização dos serviços prestados por terceiros foi feita com base em notas de crédito emitidas pela própria A... Portugal, junta-se em Anexo III (algumas a título exemplificativo), em detrimento das faturas que o prestador se encontrava obrigado a emitir, nos termos dos artigos 29.º, 36.º e 40.º do CIVA.

Assim, o sujeito passivo deduziu valores nas declarações periódicas de IVA entregues sem, contudo, comprovar o cumprimento dos condicionalismos para a dedução de IVA nas operações, conforme determina o artigo 19.º do Código do IVA, conjugado com o artigo 36.º do mesmo preceito legal.

Tal procedimento permitiu que alguns dos prestadores não tenham sequer cumprido com as suas obrigações de emissão de fatura e pagamento do imposto ao Estado.

Nos termos do artigo 22.º n.º 1 do CIVA, "O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7º e 8º, efetuando-se mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período."

Face ao exposto, não é aceite a dedução do imposto nos montantes refletidos no quadro seguinte:

(...)

Deste modo, propõe-se a correção do IVA indevidamente deduzido, que se encontra discriminado por período conforme quadro seguinte:

Correções ao Campo 24 das DP's

Período de Imposto	Declarado (campo 24)	Correção (campo 24)	Corrigido (campo 24)
201401	182.107,29 €	96.784,21 €	85.323,08 €
201402	147.924,57 €	89.854,11 €	58.070,46 €
201403	156.941,11 €	91.737,96 €	65.203,15 €
201404	163.675,60 €	89.345,88 €	74.329,72 €
201405	154.111,93 €	95.937,44 €	58.174,49 €
201406	158.457,57 €	96.709,95 €	61.747,62 €
201407	195.254,71 €	108.398,31 €	86.856,40 €
201408	157.175,24 €	86.118,80 €	71.056,44 €
201409	166.106,53 €	94.593,32 €	71.513,21 €
201410	190.800,28 €	96.631,61 €	94.168,67 €
201411	163.662,98 €	1.075,27 €	162.587,71 €
201412	156.277,77 €	1.647,10 €	154.630,67 €
TOTAL	1.992.495,58 €	948.833,96 €	1.043.661,62 €

III-I2.1.3 - Juros Compensatórios

III-2.1.3.1 - Dedução antecipada de IVA

De harmonia com o código do IVA, concretamente com o disposto no n.º 1 do artigo 27º, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19º a 26º e 78", no prazo previsto na alínea b) do n.

º1 do artigo 41".

Quando junto da nota de crédito emitida pela A... Portugal se encontra arquivada a respetiva fatura emitida pelo prestador do serviço verificámos que, em muitos casos, a data de emissão da fatura corresponde a período de imposto posterior ao da data de emissão da nota de crédito que serviu de base à dedução do IVA. Consta-se, assim, que estamos perante uma dedução antecipada do IVA, sendo devidos juros compensatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 96.º do

código do IVA, apurados de acordo com o disposto no artigo 35º da Lei Geral Tributária.

Face ao exposto, os valores sujeitos a juros compensatórios encontram-se espelhados no quadro seguinte:

(...)

Os factos descritos neste relatório constituem infração aos normativos fiscais a seguir identificados, e são puníveis de acordo com a previsão constante no RGIT:

Item Relatório	Descrição das Infrações	Ano	Artº Infringido	Artigo Punitivo
III	Gastos não aceites fiscalmente	2014	17º, 18ºº do CIRC	119º do RGIT
III	IVA deduzido indevidamente	2014	19º e 78º do CIVA	114º do RGIT
VII	Falta de capacidade de exportação de ficheiros nos termos e formatos definidos em Portaria do Ministerio das Finanças	2014	Artº 123º nº 8 CIRC	Artº 120º nº 1 e 26 nº4 RGIT

(...)

IX-DIREITO DE AUDIÇÃO

Nos termos do artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA, o sujeito passivo foi notificado para o exercício do direito de audição, através do ofício n.º de 21/03/2019, pessoalmente, conforme mandado e certidão de notificação de 22/03/2019, para exercer, no prazo de 15 (quinze) dias, o direito de audição sobre o projeto de correções do relatório de inspeção tributária.

O sujeito passivo exerceu o direito de audição de forma escrita no prazo concedido para o efeito, tendo apresentado pessoalmente nesta Direção de Finanças o requerimento do exercício do direito de audição, com registo de entrada GPS n.º 2019E....., de 05-04-2019.

(...)

Na análise dos elementos trazidos ao processo, o sujeito passivo fez prova de que, nos termos do n.º 5 do artigo 78º do CIVA, o sujeito passivo adquirente (cliente), tomou conhecimento da regularização do imposto, conforme Anexos A a R da petição do sujeito passivo.

Termos em que se aceita a pretensão do sujeito passivo de considerar como justificada a regularização a seu favor de parte do imposto corrigido, no valor de € 3.787,23 e mantendo-se a correção de € 2.714,57.

(...)

Vem pois, o sujeito passivo requerer no direito de audição, a reapreciação do montante das correções em IVA, (deduções indevidas), nos termos do disposto no n.º 7 do artigo 60.º da LGT, de cuja análise resulta o que segue.

Conforme referido nos pontos 3 e 19 da petição, a A... Portugal não possui frota, recorrendo à subcontratação de prestadores de serviços para a recolha e distribuição dos volumes. A subcontratação dos prestadores é efetuada com base em contratos assinados entre ambas as partes por forma a definir os termos e condições da prestação dos serviços acordados.

Juntou como Anexo 1 o "ACORDO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE"

outorgado entre a A...Portugal e o transportador B..., onde na cláusula 9ª é referido:

3. As partes acordam que a elaboração das facturas relativas aos serviços prestados pelo Transportador ficará a cargo da A... Portugal, enquanto adquirente desses serviços, nos termos do artigo 36.º, n.º 11 do Código do IVA.

4. Para efeitos do número anterior, a A... Portugal enviará ao Transportador as facturas, devendo o Transportador, no prazo máximo de 5 dias, declarar, por escrito, que tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.

5. O saldo da conta corrente será liquidado, mediante decisão unilateral da A... Portugal, até 45 (quarenta e cinco) dias contados da emissão da Nota de Crédito."

Entende a entidade que em linha com o procedimento acordado com os subcontratados a A... Portugal emitia o documento de suporte ao valor dos serviços prestados pelos subcontratados e do respetivo IVA liquidado.

Verifica-se que no exercício económico em análise a contabilização dos serviços prestados por terceiros foi feita com base em notas de crédito emitidas pela própria A... Portugal, em detrimento da emissão de autofacturação conforme previsto no n.º 11 do artigo 36.º do CIVA.

De tal procedimento, que não tem enquadramento legal, resultou ainda a constatação de que alguns dos prestadores não cumpriram com as suas obrigações fiscais declarativas e de pagamento do imposto devido ao Estado pelas operações praticadas.

De facto, do incumprimento das regras de faturação e/ou autofacturação resultou a omissão de prestação de serviços por parte dos subcontratados / transportadores, a quem incumbe a responsabilidade de emissão de faturação referente aos serviços por si prestados.

Face ao exposto, os elementos apresentados identificam 5 situações distintas, que agora se espelham:

1) Apresentou os originais das faturas emitidas pelos subcontratados (prestadores de serviços), no total de imposto de

€ 137.055,22 (Doc. 01 a 85), decompostos por subcontratados, anexos I a IV, XIV e XVI da petição, conforme a seguir se apresenta:

(...)

Analizados os documentos apresentados (Doc. 01 a 85) verificámos que se trata de originais de faturas em nome do sujeito passivo, emitidas de acordo com o preceituado no artigo 36.º, n.º 5 do CIVA e que correspondem às notas de crédito por si emitidas.

Termos em que se aceita a pretensão do sujeito passivo por ter sido demonstrado que o imposto no valor € 137.056,22 reúne as condições que lhe conferem o direito à dedução previsto no artigo 19.º, n.º 2 do CIVA.

2) Não apresentou as faturas emitidas pelos subcontratados (prestadores de serviços) e junta os Doc. 68 a 75 no total de imposto de € 247.770,77, que correspondem à consulta do sujeito passivo no sistema e-fatura, na qualidade de adquirente, por subcontratado, dos documentos comunicados e por aqueles emitidos, anexos VI a XIII da petição, conforme a seguir se apresenta:

(...)

3) Não apresentou as faturas emitidas pelos subcontratados (prestadores de serviços) e junta os Doc. 67 e 82, no total de imposto de € 66.644,59, que correspondem à consulta do sujeito passivo no sistema e-fatura, na qualidade de adquirente, por subcontratado, dos documentos comunicados, anexos V e XV da petição, cuja comunicação no sistema e-fatura é feita com o número da nota de crédito emitida pelo adquirente (A...

Portugal), conforme a seguir se apresenta:

(...)

4) Não apresentou as faturas dos restantes subcontratados (prestadores de serviços), no total de imposto de € 487.419,00, que correspondem a notas de crédito emitidas pela A... Portugal e para as quais apenas tem a evidência de tomada de conhecimento, com assinatura e carimbo dos prestadores na cópia das notas de crédito, conforme Anexo 3 que a seguir se apresenta:

(...)

5) Para o remanescente de € 9.943,38 não apresentou qualquer justificação e concorda com a correção ao montante do imposto deduzido.

Para as situações de IVA deduzido pela A... Portugal, com base nas notas de crédito por si emitidas e para as quais não se encontra na posse das faturas que o subcontratado (prestador de serviços) estava obrigado a emitir, casos 2), 3) e 4) acima referidos, pretende o sujeito passivo a aceitação por parte da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) do valor do IVA deduzido que ascende a € 801.834,36 e sustenta a sua posição com o argumento de que nos casos referidos em 2) e 3) o subcontratado comunicou no sistema informático e-fatura os valores correspondentes às notas de crédito emitidas pela A... Portugal e no caso referido em 4) independentemente da obtenção das faturas por parte do fornecedor/subcontratado, reitera que o procedimento de faturação foi contratualmente acordado com os fornecedores, no âmbito do acordo de autofacturação e ainda que, ao invés de emitir uma autofatura, a A... Portugal tenha vindo a emitir notas de crédito, tendo a dedução do

IVA ocorrido após receção da evidência da tomada de conhecimento por parte do fornecedor, o não cumprimento do formalismo de emissão de autofatura não deve obstar à dedução daquele IVA.

Invoca, ainda, jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), concretamente nos pontos 38 a 41 da sua petição:

38.

Neste âmbito, refira-se por último a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em concreto no processo C-664/16, onde o Tribunal entendeu que a aplicação estrita do requisito formal de apresentar faturas colide com os princípios da neutralidade e da proporcionalidade, pois teria por efeito impedir de forma desproporcionada o sujeito passivo de beneficiar da neutralidade fiscal correspondente às suas operações.

39.

No mesmo sentido se tinha já pronunciado o tribunal no caso Barlis, proferido no âmbito do processo C-516/14, dizendo que a Administração Fiscal não pode recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não conter todos os requisitos, se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos.

40.

Declarou o Tribunal 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.

41.

Assim, conclui o TJUE, a Administração Fiscal não deve limitar-se ao exame da própria fatura. Deve igualmente ter em conta informações complementares prestadas pelo sujeito passivo. Esta constatação é confirmada pelo artigo 219.º da Diretiva 2006/112 que equipara a fatura qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca.

Concluindo que o direito à dedução não pode ser negado com base no não cumprimento de um requisito formal, (como sejam as notas de crédito devidamente assinadas pelos fornecedores e os contratos base, na base dos quais optou por este procedimento de faturação), entende a A... Portugal que a AT dispõe de todas as informações necessárias à verificação dos requisitos substantivos, não podendo o direito à dedução ser limitado com fundamento na negligência de um requisito meramente formal.

Refira-se, no entanto, que analisados os mencionados Acórdãos, as conclusões que se retiram são as seguintes:

"Processo C-664/16 «Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 167.º, 168.º, 178.º e 273.º — Âmbito do direito a dedução — Inexistência de faturas — Recurso a peritagem

judicial — Ónus da prova do direito a dedução — Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade» que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Curtea de Apel Alba lulia (Tribunal de Recurso de Alba lulia, Roménia), por decisão de 10 de novembro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de dezembro de 2016,"em cujo Acórdão do Tribunal de Justiça é declarado:

"A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, nomeadamente os seus artigos 167.º, 168.º, 178.º, alínea a), e 179.º, bem como os princípios da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, o sujeito passivo que não pode fazer prova do montante do IVA que pagou a montante, mediante a apresentação de faturas ou de qualquer outro documento, não pode beneficiar do direito à dedução do IVA apenas com base numa estimativa resultante de uma peritagem ordenada pelo órgão jurisdicional nacional."

"Processo C-516/14 «Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 178.º, alínea a)

— *Direito a dedução — Modalidades de exercício — Artigo 226.º, n.ºs 6 e 7*

— *Menções que devem obrigatoriamente constar da fatura — Extensão e natureza dos serviços prestados — Data em que a*

prestação de serviços é efetuada» que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal), por decisão de 3 de novembro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de novembro de 2014"em cujo Acórdão do Tribunal de Justiça é declarado:

"O artigo 226.º da Diretiva 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 faturas 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 faturas 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 Diretiva 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 fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.º 6 e 7, desta diretiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos."

Nestes termos, o que está em causa é que tendo o sujeito passivo na sua posse a fatura e não contendo esta todos os requisitos formais, desde que o contribuinte disponha de elementos adicionais credíveis que comprovem a efetivação do serviço prestado, deve ser aceite o IVA deduzido.

Ora, nos casos mencionados nos pontos 2), 3) e 4) o sujeito passivo não tem na sua posse as faturas emitidas pelos subcontratados (prestadores de serviços) e apesar do Acordo de Prestação de Serviços de Transporte celebrado com os Transportadores referir, na sua cláusula 9, a autofaturação por parte da A... Portugal, a mesma não cumpriu o que dispõe o artigo 36º, n.º 11 do CIVA, optando por emitir notas de crédito em detrimento da emissão de autofacturação, sendo nesta matéria muito claro o código do IVA, quando no n.º 5 do artigo 19º dispõe que a dedução do IVA nos casos de autofaturação fica condicionada aos requisitos previstos no artigo 36º, n.º 11 do mesmo diploma.

Acresce referir que o recurso à informação disponível no sistema e-fatura, como informação adicional para permitir o direito à dedução do IVA, nos termos do artigo 19, n.º 2 do CIVA, fica prejudicado quando o sujeito passivo A... Portugal não se encontra na posse da fatura emitida pelo prestador do serviço, pois qualquer informação adicional, nos termos dos Acórdãos mencionados, só faz sentido se existir fatura inicial, ainda que não contendo todos os requisitos formais e a propósito citamos o ponto 41 da petição do sujeito passivo, onde o próprio afirma "... que equipara a fatura qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca."

Assim, considerando que:

a) A dedução do imposto é um direito consagrado na lei,

nomeadamente nos artigos 19º e 20º do CIVA.;

b) A dedução do imposto, no caso de faturas emitidas pelos próprios adquirentes fica condicionada à verificação das condições previstas no artigo 36, n.º 11 (conforme especificamente prevê o artigo 19º, n.º 5) e que no caso presente não se verificou, desde logo porque o adquirente não emitiu faturas, emitiu notas de crédito;

Conclui-se, necessariamente, que não se encontram reunidos os requisitos legais que permitem aceitar as deduções.

Acresce referir que no montante dos valores constantes do e-fatura dos fornecedores para além da impossibilidade de verificar os requisitos formais, não é possível aferir se a dedução do imposto está relacionada com a aquisição de bens e serviços para a realização de operações previstas no n.º 1 do artigo 20º do CIVA. Face ao exposto nos pontos anteriores não se aceita a pretensão do sujeito passivo relativamente aos montantes de IVA deduzido, referido nos pontos 2), 3) e 4), mantendo-se a correção no valor de €801.834,36.

(...)

Em sede de IVA:

> Imposto

Correções ao Campo 24 das DP's

Período de Imposto	Declarado (campo 24)	Correção (campo 24)	Corrigido (campo 24)
201401	182.107,29 €	81.360,64 €	100.746,65 €
201402	147.924,57 €	76.085,24 €	71.839,33 €
201403	156.941,11 €	77.480,78 €	79.460,33 €
201404	163.675,60 €	74.762,08 €	88.913,52 €
201405	154.111,93 €	79.988,84 €	74.123,09 €
201406	158.457,57 €	81.237,56 €	77.220,01 €
201407	195.254,71 €	90.731,98 €	104.522,73 €
201408	157.175,24 €	78.358,24 €	78.817,00 €
201409	166.106,53 €	85.546,72 €	80.559,81 €
201410	190.800,28 €	83.813,79 €	106.986,49 €
201411	163.662,98 €	1.075,27 €	162.587,71 €
201412	156.277,77 €	1.336,60 €	154.941,17 €
TOTAL	1.992.495,58 €	811.777,74 €	1.180.717,84 €

Correções ao Campo 40 das DP's

Período de Imposto	Declarado (campo 40)	Correção (campo 40)	Corrigido (campo 40)
201401	10.516,38 €	0,00 €	10.516,38 €
201402	9.099,57 €	838,14 €	8.261,43 €
201403	1.717,70 €	20,82 €	1.696,88 €
201404	8.140,52 €	1.370,40 €	6.770,12 €
201405	3.853,34 €	25,25 €	3.828,09 €
201406	10.292,66 €	0,00 €	10.292,66 €
201407	38.087,13 €	0,00 €	38.087,13 €
201408	1.978,29 €	135,05 €	1.843,24 €
201409	15.208,00 €	0,00 €	15.208,00 €
201410	3.401,29 €	107,35 €	3.293,94 €
201411	4.219,02 €	117,08 €	4.101,94 €
201412	1.244,25 €	100,48 €	1.143,77 €
TOTAL	107.758,15 €	2.714,57 €	105.043,58 €

Total das correções por período

Período de Imposto	Correção (campo 24)	Correção (campo 40)	Total das correções por período
201401	81.360,64 €	0,00 €	81.360,64 €
201402	76.085,24 €	838,14 €	76.923,38 €
201403	77.480,78 €	20,82 €	77.501,60 €
201404	74.762,08 €	1.370,40 €	76.132,48 €
201405	79.988,84 €	25,25 €	80.014,09 €
201406	81.237,56 €	0,00 €	81.237,56 €
201407	90.731,98 €	0,00 €	90.731,98 €
201408	78.358,24 €	135,05 €	78.493,29 €
201409	85.546,72 €	0,00 €	85.546,72 €
201410	83.813,79 €	107,35 €	83.921,14 €
201411	1.075,27 €	117,08 €	1.192,35 €
201412	1.336,60 €	100,48 €	1.437,08 €
TOTAL	811.777,74 €	2.714,57 €	814.492,31 €

IVA - Montantes Apenas Sujeitos a Juros

O capítulo III, ponto III-2.1.3 - Juros Compensatórios evidencia a relação discriminada dos montantes sujeitos a juros compensatórios, por dedução antecipada de IVA. Daquela relação constam montantes deduzidos antecipadamente, cujas faturas dos fornecedores apenas foram emitidas no ano de 2015, pelo que no âmbito da ordem de serviço OI2018....., aberta para o ano de 2015, a iniciar a breve prazo, serão considerados para efeitos de sujeição a juros compensatórios os montantes apurados na presente ordem de serviço OI2017....., como a seguir se indica:

Período de Imposto	Montante sujeito a juros
201501	32.175,35 €
201502	1.481,88 €
TOTAL	33.657,23 €

Os montantes sujeitos a juros, no ano de 2014, são os que a seguir se apresentam:

Período de Imposto	Montante sujeito a juros
201401	7.087,87 €
201402	7.266,00 €
201403	4.208,60 €
201404	4.431,29 €
201405	5.061,67 €
201406	4.780,67 €
201407	6.795,50 €
201408	6.795,98 €
201409	12.745,01 €
201410	14.952,59 €
201411	42.675,79 €
201412	33.657,23 €
TOTAL	150.458,20 €

D. Na sequência da inspeção foram emitidas as liquidações de IVA com os seguintes n.ºs:

- 2019 relativa ao período 201401 (€ 20.369,14);
- 2019, relativa ao período 201402 (74.984,24);
- 2019, relativa ao período 201403 (€ 80.692,63);
- 2019, relativa ao período 201404 (€ 76.704,39);
- 2019, relativa ao período 201405 (€ 90.257,97);
- 2019, relativa ao período 201406 (€ 105.080,94);
- 2019, relativa ao período 201407 (€ 95.513,82);
- 2019, relativa ao período 201408 (€ 65.213,94);
- 2019, relativa ao período 201409 (€ 91.081,05);
- 2019, relativa ao período 201410 (€ 98.782,69);
- 2019, relativa ao período 201411 (€ 10.657,13);

– 2019, relativa ao período 201412 (€ 3.386,36);

(documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

E. Ainda na sequência da inspecção foram emitidas as liquidações de juros compensatórios com os seguintes n.ºs:

– 2019, relativa ao período 201401 (€ 4.109,54);

– 2019, relativa ao período 201409 (€ 41,90);

– 2019, relativa ao período 201410 (€ 49,15);

– 2019, relativa ao período 201411 (€ 140,30);

– 2019, relativa ao período 201412 (€ 110,65);

F. A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações, que foi indeferida nos termos que constam do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

G. A decisão de indeferimento da reclamação graciosa remete para a fundamentação do projecto que foi enviado à Requerente, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

O serviço de transporte de mercadorias e os serviços logísticos conexos altamente especializados constituem o core business da A... Portugal, no entanto, uma vez que a A... Portugal, Lda. não possui frota, recorre a prestadores de serviços para desenvolver a sua atividade.

No ano económico de 2014 a contabilização dos serviços prestados pelos subcontratados foi feita com base em notas de crédito emitidas pelo reclamante, ao invés de faturas emitidas pelos prestadores de serviço, conforme determinam os artigos 29º, 36º e 40º do CIVA, sendo que o IVA referente a estes serviços foi deduzido pela reclamante nas declarações periódicas entregues durante o ano 2014.

Contudo, para que o direito à dedução possa funcionar corretamente, é imperioso que haja uma relação direta e imediata entre as operações efetuadas a montante e as operações praticadas a jusante, com direito à dedução ou seja, só é possível deduzir o imposto suportado em aquisições de bens e serviços utilizados pelos sujeitos passivos para realização de operações sujeitas e não isentas de IVA e para as operações abrangidas pelas designadas isenções completas, como é o caso de exportações e transmissões intracomunitárias.

Relacionada com a formalidade do documento que titula a operação, é estabelecida uma condição que diz que é necessário para o exercício do direito à dedução do IVA que exista fatura emitida de acordo com as regras do CIVA, com exceção dos casos em que o IVA é liquidado pelos serviços aduaneiros ou quando é aplicável o regime de IVA de caixa, o que não se aplica no caso em apreço.

Assim, considerando que a dedução do IVA é um direito consagrado na lei, nomeadamente nos art. 19º e 20º do CIVA, e que no caso de faturas emitidas pelos próprios adquirentes estas devem respeitar o disposto no art. 36º nº 11 do CIVA, verifica-se que, no caso em análise, estas condições não foram respeitadas, desde logo porque o adquirente não emitiu faturas, mas sim, notas de crédito.

Nestes termos, não se encontravam reunidos os requisitos legais que permitem aceitar as deduções, pois, de acordo com o art. 19º do CIVA "só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos em nome e na posse do sujeito passivo:

a) em faturas passadas na forma legal (...)".

Em sede de reclamação graciosa, a reclamante apresentou segundas vias das faturas dos subcontratos que suportam 198.135,84€ de IVA deduzido relativo aos serviços prestados no período económico de 2014 sem, contudo, ter apresentado uma correspondência entre os documentos que foram objeto de correção em sede de inspeção tributária e os apresentados nesta sede.

Sendo certo que estas faturas constam do sistema a e-fatura importa verificar se cumprem os requisitos descritos no art. 36º do CIVA, nomeadamente:

"As faturas devem ser datadas, numeradas 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 (...);*
- 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 efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura."*

Ora, analisando os documentos que acompanham a presente reclamação graciosa, verificamos que as faturas não cumprem os requisitos do art. 36º do CIVA, não podendo por isso ser aceites como válidas para efeitos de dedução do IVA correspondente aos serviços de transporte realizados em 2014.

Além do mais, também não foram entregues documentos que comprovem a devida contabilização por parte dos prestadores de serviço mencionados pela reclamante.

Por outro lado, determina o Decreto lei nº 147/2003 de 11-07 que "todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações "realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado deverão ser acompanhados de documentos de transporte processados nos termos do presente diploma".

Ou seja, as faturas apresentadas referentes ao serviço de transporte realizados por empresas prestadoras de serviço com as quais a reclamante celebrou contrato de prestação de serviços de transporte por não possuir frota para realizar a sua atividade, deverão ser acompanhadas de guias de transporte que devem conter os seguintes elementos:

"a) Nome, firma ou denominação social, domicílio ou sede e número de identificação fiscal do remetente;

b) Nome, firma ou denominação social, domicílio ou sede do destinatário ou adquirente;

c) Número de identificação fiscal do destinatário ou adquirente, quando este seja sujeito passivo, nos termos do artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado; d) Designação comercial dos bens, com indicação das quantidades.

Determina ainda o art. 4.º do DL 147/2003 que:

"3 - Os documentos de transporte referidos nos números anteriores cujo conteúdo não seja processado por computador devem conter, em impressão tipográfica, a referência à autorização ministerial relativa à tipografia que os imprimiu, a respetiva numeração atribuída e ainda os elementos identificativos da tipografia, nomeadamente a designação social, sede e número de identificação fiscal.

4 - As faturas, guias de remessa ou documentas equivalentes devem

ainda indicar os locais de carga e descarga, referidos como tais, e a data e hora em que se inicia o transporte.

5 - Na falta de menção expressa dos locais de carga e descarga e da data do início do transporte, presumir-se-ão como tais os constantes do documento de transporte".

Face ao exposto, verifica-se que não foram cumpridos estes requisitos pelo que, afigura-se-nos, que a reclamação graciosa deve ser indeferida.

Quanto ao restante valor reclamado, uma vez que apenas foram apresentadas notas de crédito emitidas pela reclamante, e como já foi referido, a dedução do IVA só poderá ser feita mediante apresentação de faturas emitidas na forma legal nos termos do CIVA, a sua pretensão não poderá ser atendida.

- H.** A Requerente não tinha frota de veículos para a sua actividade de recolha e entrega de mercadorias e recorria a empresas contratadas para lhe prestarem serviços para realizar essa sua actividade (depoimentos das testemunhas C... e D...);
- I.** A Requerente celebrou contratos escritos com as empresas referidas em que se previa que a Requerente efectuasse autofacturação (depoimentos das testemunhas C... e D...e cópias de contratos que consta, do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido);
- J.** A Requerente emitia notas de crédito e não facturas porque o programa informático de que dispunha, gerido a partir da sua sede na Alemanha, não estava preparado para esse efeito, e em Portugal podiam utilizá-lo, mas não parametrizá-lo (depoimentos das testemunhas C... e D...;
- K.** A Requerente optou por emitir notas de crédito, por serem permitidas pelo sistema informático e ser o tipo de documento mais próximo da factura (depoimento da testemunha C...);
- L.** Alguns prestadores começaram a emitir facturas e a Requerente anexava-as

às notas de crédito (depoimento da testemunha C...);

- M.** O problema da inviabilidade de emissão de facturas foi resolvido em Novembro de 2014 (depoimento da testemunha C...);
- N.** As notas de crédito eram enviadas aos prestadores de serviços à Requerente que carimbavam as notas de crédito e devolviam à Requerente (depoimento da testemunha C...);
- O.** O pagamento era feito a 45 dias só quando o prestador devolvia a nota de crédito (depoimentos das testemunhas C... e D...);
- P.** A Requerente só tratava do IVA, designadamente o exercício do direito à dedução, depois da devolução das notas de crédito (depoimento da testemunha C...);
- Q.** Na sequência da inspecção tributária, a Requerente obteve facturas emitidas por parte dos prestadores de serviços, mas de alguns não as pode obter por já não existirem (depoimento da testemunha C...);
- R.** A Requerente apresentou à Autoridade Tributária e Aduaneira as facturas de prestadores de serviços em 2014, no valor global de € 201.176,83, juntas ao presente processo em 02-05-2021, cujos teores se dão como reproduzidos, relativas a serviços para que também emitira notas de crédito;
- S.** A Requerente emitiu ainda no ano de 2014 as notas de crédito carimbadas e assinadas pelos prestadores de serviços, no valor global de € 599.132,15 juntas ao presente processo em 02-05-2021, cujos teores se dão como reproduzidos;
- T.** A Requerente pagou quantias liquidadas, no montante total de € 813.216,33, nas seguintes datas:
- Em 04-06-2019, a Requerente pagou as quantias liquidadas nos montantes de
€ 76.704,39 (IVA período 201404), € 140,30 (juros compensatórios período 2014), € 49,15 (juros compensatórios período 201410), € 41,90 (juros

compensatórios período 201409), € 74.984,24 (IVA período 201402), €

20.369,14 (IVA período 201401), € 80.692,63 (período 201403), € 110,65 (juros compensatórios período 201412); € 140,03 (juros compensatórios período 201411), o que perfaz € 253.242,43;

- Em 05-06-2019, a Requerente pagou as quantias liquidadas nos montantes € 105.080,94 (IVA período 201406), € 90.257,97 (IVA período 201405) e € 95.513,82 (IVA período 201407), o que perfaz € 290.852,73;
- Em 06-06-2019, a Requerente pagou as quantias liquidadas nos montantes de

€ 65.213,94 (IVA período 201408), € 10.657,13 (IVA período 201411), € 98.782,69

(IVA período 201410), € 91.081,05 (período 201409) e € 3.386,36 (IVA período

201412) o que perfaz € 269.121,17;

(documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido)

U. Em 18-09-2020, o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2 Factos não provados

A Requerente não apresentou liquidações de juros compensatórios relativas aos períodos 201402, 201403, 201404, 201405, 201406, 201407, e 201408, nem com o pedido de pronúncia arbitral, nem na sequência da notificação que lhe foi feita do despacho de 19-04-2021, para juntar aos autos os documentos que indicou, mas que ainda não estavam juntos.

A Requerente, na sequência desse despacho, juntou como sendo liquidações de juros compensatórios documentos relativos a pagamentos e não a liquidações, que não se demonstra que se reportem a liquidações de juros compensatórios emitidas na sequência da inspeção, designadamente os que têm as seguintes designações e valores:

Juros Comp Jan14 (Juros Comp Jan14.pdf)	4,109,54
Juros Comp Fev14 (Juros Comp Fev14.pdf)	14,873,58
Juros Comp Mar14 (Juros Comp Mar14.pdf)	15,722,90
Juros Comp abr14 (Juros Comp abr14.pdf)	14.693,61
Juros Comp Mai14 (Juros Comp Mai14.pdf)	17,003,11
Juros Comp Jun14 (Juros Comp Jun14.pdf)	19,412,01
Juros Comp Jul14 (Juros Comp Jul14.pdf)	17,344,26
Juros Comp ago14 (Juros Comp ago14.pdf)	11.627,73
Juros Comp set14 (Juros Comp set14.pdf)	15,930,44

Juros Comp out14 (Juros Comp out14.pdf) 16,952,73

Juros Comp nov14 (Juros Comp nov14.pdf) 1.790,39

Juros Comp dez14 (Juros Comp dez14.pdf) 558,14

Na falta de apresentação de liquidações de juros compensatórios referentes a esses valores, não se dá como provado que os pagamentos referidos se reportem a liquidações emitidas na sequência da inspeção referida nos autos.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo e, nos pontos indicados, com base na prova testemunhal.

A testemunha C... é contabilista certificada da Requerente desde Junho de 2014 e acompanhou a inspeção tributária.

A testemunha D... é responsável financeiro da Requerente desde 2017.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e conhecimento dos factos dados como provados com base nos seus depoimentos

3. Matéria de direito

A Requerente realizava a sua actividade de recolha e entrega de mercadorias, recorrendo a prestadores de serviços com quem celebrou contratos, em que se previa que a Requerente efectuasse autofacturação.

No entanto, a Requerente, por não ser viável a emissão de facturas com o sistema informático que utilizava, emitia notas de crédito, que enviava aos prestadores de serviços, que as carimbavam, assinavam e devolviam à Requerente, só então fazendo esta o pagamento e a liquidação de IVA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou, no Relatório da Inspeção Tributária, o exercício do direito à dedução nos casos em que a Requerente apresentou os originais de facturas emitidas pelos prestadores de serviços.

Mas, a Autoridade Tributária e Aduaneira, na sequência do exercício do direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, não aceitou o exercício do direito à dedução nas situações em que

- a Requerente apresentou documentos extraídos do sistema e-fatura, nos valores de IVA de € 247.770,47, relativos a documentos comunicados pelos prestadores de serviços com numeração própria, e de € 66.644,59, comunicados pelos prestadores com base em notas de crédito emitidas pela Requerente;
- o direito foi exercido com base em notas de crédito emitidas pela Requerente e para as quais apenas tem a evidência de tomada de conhecimento, com assinatura e carimbo, dos prestadores na cópia das notas de crédito, no valor global de € 487.419,00.

No presente processo, a Requerente apresentou as segundas vias de facturas emitidas por prestadores de serviços no montante global de IVA de € 201.176,83 e notas de crédito carimbadas pelos prestadores de serviços no valor global de IVA de € 599.132,15.

A Requerente defende no presente processo, invocando jurisprudência do TJUE, que a falta de facturas não é obstáculo ao exercício do direito a dedução, quando não há falta de elementos para apurar que estão reunidos os requisitos materiais desse exercício.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou Resposta, mas nas suas alegações defende que posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária dizendo o seguinte, em suma, no que releva para o caso em apreço:

- é necessário para o exercício do direito à dedução do IVA que exista fatura emitida de acordo com as regras do CIVA;*
- no caso de faturas emitidas pelos próprios adquirentes estas devem respeitar o disposto no art.36º nº11 do CIVA;*
- no caso em análise, estas condições não foram respeitadas, desde logo porque o adquirente não emitiu faturas, mas sim, notas de crédito não se encontravam reunidos os requisitos legais que permitem aceitar as deduções, pois, de acordo com o art.19º do CIVA "só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos em nome e na posse do sujeito passivo: a) em faturas passadas na forma legal (...)"*
- as faturas apresentadas em reclamação graciosa não cumprem os requisitos do art. 36º do CIVA, não podendo por isso ser aceites como válidas para efeitos de dedução do IVA correspondente aos serviços de transporte realizados em 2014;*
- também não foram entregues documentos que comprovem a devida contabilização por parte dos prestadores de serviço mencionados pela reclamante.*

As normas em que a Autoridade Tributária e Aduaneira baseou a recusa do direito a dedução são os artigos 19.º, 20.º e 36.º do CIVA que estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 19.º

**Direito à
dedução**

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

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

(...)

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

a) Em faturas passadas na forma legal; (Redacção do DL n.º 197/12, de 24-8)

(...)

5- No caso de faturas emitidas pelos próprios adquirentes dos bens ou serviços, o exercício do direito à dedução fica condicionado à verificação das condições previstas no n.º 11 do artigo 36.º (Redacção do DL n.º 197/12, de 24-8)

6- Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos. (Redacção do DL n.º 197/12, de 24-8)

Artigo 20.º

Operações que conferem o direito à dedução

1 - Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

- a) *Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;*
- b) *Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em: (...)*

Artigo 36.º

Prazo de emissão e formalidades das faturas (Redacção do DL n.º 197/12, de 24-8)

(...)

5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: (Redacção do DL n.º 197/12, de 24-8)

- 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.

(...)

11 - A elaboração de faturas por parte do adquirente dos bens ou dos serviços fica sujeita às seguintes condições: (Redacção do DL n.º 197/12, de 24-8)

- a) *A existência de um acordo prévio, na forma escrita, entre o sujeito passivo transmitente dos bens ou prestador dos serviços e o adquirente ou destinatário dos mesmos;*
- b) *O adquirente provar que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.*
- c) *Conter a menção 'autofaturação'. (Aditada pelo DL n.º 197/12, de 24-8)*

Os artigos 178.º e 226.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 178.º

Para 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 nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI;*

(...)

Artigo 226.º

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;*

3.1. Questão do direito à dedução relativamente às segundas vias de facturas que emitidas por prestadores de serviços no montante global de IVA de € 201.176,83

A Requerente apresentou à Autoridade Tributária e Aduaneira, na reclamação graciosa, segundas vias de facturas, que foram juntas também ao presente processo.

Estas facturas apresentadas na reclamação graciosa são emitidas por empresas diferentes das que emitiram as facturas que foram apresentadas no exercício do direito de audição sobre o projecto de RIT, que foram aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira na versão final do RIT, pelo que não se trata de uma duplicação dos originais de facturas apresentados no exercício do direito de audição sobre o RIT, que a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou, para a efeitos de exercício do direito à dedução.

As razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou o exercício do direito a dedução e relação a estas facturas foram:

- *«analisando os documentos que acompanham a presente reclamação graciosa, verificamos que as faturas não cumprem os requisitos do art. 36º do CIVA»;*
- *«também não foram entregues documentos que comprovem a devida contabilização por parte dos prestadores de serviço mencionados pela reclamante»;*
- *«o Decreto lei nº 147/2003, de 11 de Julho, estabelece que que "todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações "realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado deverão ser acompanhados de documentos de transporte processados nos termos do presente diploma».*

Ou seja, as faturas apresentadas referentes ao serviço de transporte realizados por empresas prestadoras de serviço com as quais a reclamante celebrou contrato de prestação de serviços de transporte por não possuir frota para realizar a sua atividade, deverão ser acompanhadas de guias de transporte que devem conter os seguintes elementos:

"a) Nome, firma ou denominação social, domicílio ou sede e número de identificação fiscal do remetente;

b) Nome, firma ou denominação social, domicílio ou sede do destinatário ou adquirente;

- c) *Número de identificação fiscal do destinatário ou adquirente, quando este seja sujeito passivo, nos termos do artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;*
- d) *Designação comercial dos bens, com indicação das quantidades.*

Determina ainda o art. 4.º do DL 147/2003 que:

- "3 - Os documentos de transporte referidos nos números anteriores cujo conteúdo não seja processado por computador devem conter, em impressão tipográfica, a referência à autorização ministerial relativa à tipografia que os imprimiu, a respetiva numeração atribuída e ainda os elementos identificativos da tipografia, nomeadamente a designação social, sede e número de identificação fiscal.
- 4 - *As faturas, guias de remessa ou documentas equivalentes devem ainda indicar os locais de carga e descarga, referidos como tais, e a data e hora em que se inicia o transporte.*
- 5 - *Na falta de menção expressa dos locais de carga e descarga e da data do início do transporte, presumir-se-ão como tais os constantes do documento de transporte".*

O artigo 19.º, n.º 2, do CIVA (na linha do artigo 178.º, n.º 1, da Directiva n.º 2006/112/CE) assegura o direito à dedução desde que o imposto seja mencionado em facturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo.

Por isso, para efeito do direito à dedução, não há fundamento para exigência de documentos adicionais, designadamente as guias de transporte ou «*documentos que comprovem a devida contabilização por parte dos prestadores de serviço*».

Na verdade, a Requerente nem terá acesso, normalmente, à contabilidade dos prestadores de serviços, pelo que o apuramento dessa contabilização por estes é tarefa que cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira desempenhar, no exercício dos poderes de fiscalização que a lei lhe atribui e não à Requerente, poderes esses que pode exercer, nomeadamente, com base nas declarações periódicas de IVA que aqueles prestadores estão obrigados a apresentar à Autoridade Tributária e Aduaneira e não à Requerente, ou com acesso ao sistema e-fatura, criado e mantido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, ou com eventuais inspecções se forem necessárias.

Por outro lado, de harmonia com o artigo 226.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, para efeitos de IVA, «*as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar*» nas facturas são as aí indicadas, sendo de acordo com esta norma que tem de ser interpretado o artigo 36.º, n.º 5 do CIVA, em face da supremacia do Direito da União (artigo 8.º, n.º 4, da CRP).

A Autoridade Tributária e Aduaneira afirma que «*analisando os documentos que acompanham a presente reclamação graciosa, verificamos que as faturas não cumprem os requisitos do art. 36º do CIVA*», mas não indica os requisitos que entende faltarem em cada uma das segundas vias de facturas apresentadas, pelo que não se pode dar relevo a este potencial obstáculo. Designadamente, nem é claro que os requisitos a que a Autoridade Tributária e Aduaneira alude sejam os previstos no n.º 5 do artigo 36.º que, de resto, se afigura estarem satisfeitos pelas segundas vias de facturas apresentadas.

Nas alegações que apresentou no presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira repete o afirmado na decisão da reclamação graciosa, mas também não indica quais os requisitos que entende faltarem em cada um das facturas referidas.

Trata-se de documentos com os requisitos das facturas, pelo que não tem fundamento legal qualquer das razões invocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira na decisão da reclamação graciosa para recusar o direito à dedução.

Os valores indicados de IVA nas facturas referidas não são questionados pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a estas facturas com o valor de IVA de € 201.176,83.

3.2. Questão do exercício do direito a dedução com base em notas de crédito com o valor global de IVA de € 599.132,15

Na sequência da posição assumida na decisão da reclamação graciosa, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende no presente processo, em suma, o seguinte:

- *«considerando que a dedução do IVA é um direito consagrado na lei, nomeadamente nos art.19º e 20º do CIVA, e que no caso de faturas emitidas pelos próprios adquirentes estas devem respeitar o disposto no art.36º nº11 do CIVA, verifica-se que, no caso em análise, estas condições não foram respeitadas, desde logo porque o adquirente não emitiu faturas, mas sim, notas de crédito»;*
- *«nestes termos, não se encontravam reunidos os requisitos legais que permitem aceitar as deduções, pois, de acordo com o art. 19º do CIVA "só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos em nome e na posse do sujeito passivo:*
 - a) em faturas passadas na forma legal (...)"*.

Relativamente a esta questão afigura-se a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira tem, em princípio, cobertura nos artigos 19.º, n.º 2, do CIVA, que não inclui as notas de crédito entre os tipos dos documentos que podem servir de suporte ao exercício do direito à dedução. O mesmo sucede com os artigos 178.º e 226.º da Directiva n.º 2006/112/CE, que apenas fazem referências facturas e não notas de crédito, como documentos de suporte para exercício do direito a dedução.

No entanto, a Requerente invoca jurisprudência do TJUE no sentido de que *«o princípio da neutralidade fiscal exige que a dedução do IVA a montante seja concedida se as exigências de fundo foram cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham*

negligenciado certas exigências formais» (acórdãos Ecotrade, de 08-05-2008, Processos C-95/07 e C-96/07, e EMS, de 12-07-2012, processo C-284/11).

No Relatório da Inspeção Tributária a Autoridade Tributária e Aduaneira refere-se à jurisprudência do TJUE, citando os acórdãos de 21-11-2018, processo C-664/16, e de 15-09-2016, processo C-516/14, invocados pela Requerente no exercício do direito de audição, dizendo o seguinte:

Nestes termos, o que está em causa é que tendo o sujeito passivo na sua posse a fatura e não contendo esta todos os requisitos formais, desde que o contribuinte disponha de elementos adicionais credíveis que comprovem a efetivação do serviço prestado, deve ser aceite o IVA deduzido.

Ora, nos casos mencionados nos pontos 2), 3) e 4) o sujeito passivo não tem na sua posse as faturas emitidas pelos subcontratados (prestadores de serviços) e apesar do Acordo de Prestação de Serviços de Transporte celebrado com os Transportadores referir, na sua cláusula 9, a autofaturação por parte da A... Portugal, a mesma não cumpriu o que dispõe o artigo 36º, n.º 11 do CIVA, optando por emitir notas de crédito em detrimento da emissão de autofaturação, sendo nesta matéria muito claro o código do IVA, quando no n.º 5 do artigo 19º dispõe que a dedução do IVA nos casos de autofaturação fica condicionada aos requisitos previstos no artigo 36º, n.º 11 do mesmo diploma.

Afigura-se, porém, que a jurisprudência do TJUE, ao contrário do que entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira, admite o direito à dedução mesmo que o documento na posse do sujeito passivo não seja uma fatura, fazendo prevalecer os princípios da neutralidade e da proporcionalidade sobre as exigências formais previstas nos artigos 178.º e 226.º da Directiva n.º 2006/112/CE.

Na verdade, no acórdão do processo C-664/16 refere-se o seguinte:

40 *No que respeita aos requisitos formais do direito a dedução, resulta do artigo 178.º, alínea a), da diretiva IVA que o exercício desse direito está subordinado à posse de uma fatura emitida nos termos do artigo 226.º desta diretiva (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 29 e jurisprudência aí referida).*

41 *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. Em consequência, a Administração Fiscal não pode recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, da Diretiva IVA, se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito estão preenchidos (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.ºs 42 e 43).*

42 *Assim, a aplicação estrita do requisito formal de apresentar faturas colide com os princípios da neutralidade e da proporcionalidade, pois teria por efeito impedir de forma desproporcionada o sujeito passivo de beneficiar da neutralidade fiscal correspondente às suas operações.*

43 *No entanto, cabe ao sujeito passivo que solicita a dedução do IVA provar que preenche os requisitos para dela beneficiar (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06*

— Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 42 e jurisprudência aí referida).

44 *Assim, o sujeito passivo é obrigado a apresentar provas objetivas de que os bens e os serviços lhe foram efetivamente entregues ou prestados a montante pelos sujeitos passivos, para os fins das suas próprias operações sujeitas ao IVA, e relativamente aos quais tenha efetivamente pago IVA.*

45 *Estes elementos de prova podem incluir, por exemplo, documentos na posse dos fornecedores ou prestadores de serviços a quem o sujeito passivo tenha*

adquirido bens ou serviços relativamente aos quais tenha pago IVA. Uma estimativa resultante de uma peritagem ordenada por um órgão jurisdicional nacional pode eventualmente completar essas provas ou reforçar a sua credibilidade, mas não pode substituí-los.

46 *No caso vertente, decorre das indicações constantes da decisão de reenvio que, não podendo apresentar faturas, L. Vadan apresentou documentos que são ilegíveis e são, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, insuficientes para determinar a existência e o âmbito do direito a dedução.*

Como se vê por este ponto 46., a situação apreciada pelo TJUE era a de um sujeito passivo que, «**não podendo apresentar faturas**», «*apresentou documentos que são ilegíveis e são, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, insuficientes para determinar a existência e o âmbito do direito a dedução*».

O obstáculo ao exercício do direito à dedução não foi, assim, a falta de facturas, mas a insuficiência de prova através de outros documentos.

E no ponto 48. e na parte decisória deste acórdão do processo C-664/16 faz-se referência expressa à «**apresentação de faturas ou de qualquer outro documento**», o que revela que, no entendimento do TJUE, não é indispensável a posse de faturas para viabilizar o direito à dedução, podendo, para esse efeito, ser utilizado «*qualquer outro documento*».

Conclui-se, assim, que à face da interpretação restritiva que o TJUE adopta sobre os requisitos formais do exercício do direito a dedução, não é imprescindível que o sujeito passivo seja detentor de facturas, podendo apresentar outras provas, designadamente «**qualquer outro documento**», expressão que se afigura abranger forçosamente as notas de crédito emitidas em substituição de facturas em regime de autofacturação, que serão o tipo de documento mais próximo de facturas.

Assim, independentemente do suporte que a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira encontra no CIVA, é de concluir que está em dissonância com a jurisprudência do TJUE, quanto à necessidade de uma factura como suporte imprescindível do direito à

dedução. É certo, porém, que, como se refere no ponto 44. do acórdão transcrito, para a relevância de documentos diferentes de facturas para efeitos do exercício do direito à dedução,

«o sujeito passivo é obrigado a apresentar provas objetivas de que os bens e os serviços lhe foram efetivamente entregues ou prestados a montante pelos sujeitos passivos, para os fins das suas próprias operações sujeitas ao IVA, e relativamente aos quais tenha efetivamente pago IVA».

No caso em apreço, a errada interpretação do Direito da União Europeia pela Autoridade Tributária e Aduaneira, foi decisivo para a recusa do direito à dedução, pois viciou a restante actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira, levando-a a nem sequer tentar apurar se se verificavam os requisitos substanciais do exercício do direito à dedução, não só através dos elementos contidos nas notas de crédito, mas também, inclusivamente, considerando **prejudicada a mera consulta da informação adicional** que tinha disponível no sistema e-fatura, por entender que **a obtenção de informação adicional só fazer sentido se existir factura inicial** como a Autoridade Tributária e Aduaneira confessa no Relatório da Inspeção Tributária:

Acresce referir que o recurso à informação disponível no sistema e-fatura, como informação adicional para permitir o direito à dedução do Portugal, nos termos do artigo 19, n.º 2 do Portugal, fica prejudicado quando o sujeito passivo A... Portugal não se encontra na posse da fatura emitida pelo prestador do serviço, pois qualquer informação adicional, nos termos dos Acórdãos mencionados, só faz sentido se existir factura inicial, ainda que não contendo todos os requisitos formais e a propósito citamos o ponto 41 da petição do sujeito passivo, onde o próprio afirma “... que equipara a fatura qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca

De qualquer modo, afigura-se que, neste caso, são provas seguras da efectiva prestação dos serviços as notas de crédito carimbadas pelos prestadores de serviços, conjugadas com os respectivos contratos de prestação de serviços.

Por outro lado, como diz a Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária, «a A... Portugal não possuiu frota, pelo que os serviços prestados são subcontratados a outras empresas de transportes» e, por isso, não há qualquer razão para duvidar que os serviços adquiridos foram para os fins das suas próprias operações sujeitas ao IVA.

Finalmente, quanto ao requisito de a Requerente ter efectivamente pago o IVA referido nas notas de crédito, não é sequer posto em causa pela Autoridade Tributária e Aduaneira que, de resto, sendo a entidade a quem os pagamentos são efectuados, tem necessariamente na sua posse as provas do pagamento ou não pagamento. Neste contexto, em consonância com o preceituado no n.º 2 do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova considera-se satisfeito pelo contribuinte com a identificação dos documentos que servem de suporte ao pagamento, nesse caso, as notas de crédito em que se refere a liquidação de IVA, com base nas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira pode comprovar se foi pago ou não o IVA correspondente, confrontando-as com as declarações periódicas de IVA e respectivos meios de pagamento.

Assim, conclui-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira estava na posse de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício do direito à dedução do IVA mencionado nas notas de crédito se encontram satisfeitos, pelo que esse direito não podia ser recusado (neste sentido, acórdãos do TJUE de 21-10 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, n.º 42; de 01-03-2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, C-280/10, n.º 43; de 09-07-2015, Salomie e Oltean, C-183/14, n.ºs 58, 59; e de 15-09-2016, Barlis, processo n.º C-516/14, n.º 42).

Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões de Direito da União Europeia

(neste sentido, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, p. 3757; de 7-11-2001, processo n.º 26432, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593).

A supremacia do Direito da União sobre o Direito Nacional tem suporte no n.º 4 do artigo 8.º da CRP, em que se estabelece que *«as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático»*.

Pelo que se referiu, à face da jurisprudência do TJUE, é errada a interpretação que a Autoridade Tributária e Aduaneira fez sobre a imprescindibilidade de facturas para exercício do direito à dedução, o que leva a concluir que a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira enferma de erro sobre os pressupostos de direito, ao adoptar uma interpretação errada do Direito da União Europeia, tal com é interpretado pelo TJUE.

Pelo exposto, conclui-se que a correcção efectuada quanto à não aceitação do direito a dedução relativamente ao IVA mencionado nas notas de crédito referidas enferma de erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3. Liquidação de juros compensatórios

As liquidações de juros compensatórios têm como pressupostos as liquidações de IVA, pelo que enfermam dos mesmos vícios.

3.4. Decisão da reclamação graciosa

A decisão da reclamação graciosa que manteve as liquidações, enferma dos mesmos vícios, pelo que também se justifica a sua anulação.

4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso do imposto pago com juros indemnizatórios.

A Requerente pagou € 813.216,33 (alínea S. da matéria de facto fixada). Eventualmente a Requerente terá feito pagamento de outras quantias relativas a juros compensatórios relacionados a inspecção de que tratam os autos, mas não foi dado como provado que essas outras liquidações tivessem sido emitidas e que os pagamentos a elas se refiram.

No que concerne a juros indemnizatórios, de harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *« A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*» e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, na sequência da ilegalidade das liquidações impugnadas e da decisão da reclamação graciosa a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias que pagou no montante total de € 813.216,33, sem prejuízo de outras que eventualmente sejam apuradas em execução do presente acórdão.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

A ilegalidade das liquidações e da decisão da reclamação graciosa é imputável à Administração Tributária, que a indeferiu por sua iniciativa.

Embora a Requerente só tenha apresentado das segundas vias das facturas na reclamação graciosa, as liquidações já enfermavam de erro pela não consideração das notas de crédito, pelo que se considera que o erro é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira desde a emissão das liquidações.

Por isso, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde as datas em que efectuou cada um dos pagamentos até à data ou datas em que vier a serem processadas as respectivas nota de crédito.

Os juros indemnizatórios são devidos, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva.

5. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- B)** Anular as liquidações seguintes las adicionais de IVA:
- 2019, relativa ao período 201401 (€ 20.369,14);
 - 2019, relativa ao período 201402 (74.984,24);
 - 2019, relativa ao período 201403 (€ 80.692,63);
 - 2019, relativa ao período 201404 (€ 76.704,39);
 - 2019, relativa ao período 201405 (€ 90.257,97);
 - 2019, relativa ao período 201406 (€ 105.080,94);
 - 2019, relativa ao período 201407 (€ 95.513,82);
 - 2019, relativa ao período 201408 (€ 65.213,94);
 - 2019, relativa ao período 201409 (€ 91.081,05);
 - 2019, relativa ao período 201410 (€ 98.782,69);
 - 2019, relativa ao período 201411 (€ 10.657,13);
 - 2019, relativa ao período 201412 (€ 3.386,36);
- C)** Anular as seguintes liquidações adicionais de juros compensatórios:
- 2019, relativa ao período 201401 (€ 4.109,54);
 - 2019, relativa ao período 201409 (€ 41,90);
 - 2019, relativa ao período 201410 (€ 49,15);
 - 2019, relativa ao período 201411 (€ 140,30);
 - 2019, relativa ao período 201412 (€ 110,65);
- D)** Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia de € 813.216,33, e

condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar o seu pagamento à Requerente, sem prejuízo de outras quantias relativas a liquidações de juros compensatórios cujo pagamento seja apurado em execução do presente acórdão;

- E) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a pagá-los à Requerente nos termos indicados no ponto 4 deste acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 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 € 964.525,75, indicado pela quanto sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **13.464,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 26-05-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Maria do Rosário Anjos)

(Rita Guerra Alves)