

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 15/2023-T

Tema: IVA – Direito à dedução – Requisitos formais – Descritivos das faturas – Arts. 19.º, n.º 2 e 36.º, n.º 5, alínea b) do CIVA.

SUMÁRIO:

A Administração Tributária não pode recusar o direito à 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 (36.º do Código do IVA), se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 20.03.2023, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A... S. A.**, adiante “Requerente”, com o número de identificação de pessoa coletiva ... e sede em ..., ... -, ..., Açores, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”).
2. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante identificada por “AT” ou “Requerida”.

1.

A) O pedido

3. A Requerente pretende:

- (i) a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que mantém as liquidações adicionais infra;
- (ii) a anulação das seguintes liquidações adicionais de IVA, no valor total de € 3.034,80:
 - Liquidação n.º 2020... – 201703T
 - Liquidação n.º 2020... – 201706T
 - Liquidação n.º 2020... – 201709T
 - Liquidação n.º 2020... – 201712T

B) Posição das partes

4. As liquidações acima resultam de liquidações adicionais de IVA realizadas na sequência de um pedido de reembolso de IVA pela Requerente solicitado no período de 201909T.

5. A **Requerida** emitiu as liquidações adicionais com base nos seguintes fundamentos:

- a. As faturas emitidas pelo prestador de serviços metalomecânica B..., contribuinte fiscal n.º ... (faturas n.osº 2, 10, 19, 32, 37, 39, 40 e n.º 46) não respeitam o artigo 36.º n.º 5 do Código do IVA na medida em que apenas indicam na descrição “serviços prestados de metalomecânica – retenção 11,5% IRS” e não fazem menção à quantidade de serviços ou horas despendidas com o serviço realizado, nem indicam o preço unitário dos respetivos serviços ou horas.
- b. Ainda que tenham sido apresentados documentos complementares das faturas – folhas de registo de horas de trabalho – foram verificadas incoerências entre as referidas faturas e as folhas de registo que não tornam possível apurar a correta quantidade e preço unitário nas faturas, requisito formal para a dedutibilidade do IVA, conforme artigo 19.º n.º 2 do CIIVA, conjugado com o art.º 36.º do CIVA (por força do disposto no n.º 6 do artigo 19.º do CIVA), em particular o n.º 5 alínea b).

6. A **Requerente** contesta as liquidações em causa alegando que:
- a. As normas nacionais e comunitárias não referem que a menção descritiva dos bens ou serviços tem de ser precisa ou específica admitindo expressões genéricas.
 - b. Decorre da jurisprudência nacional e comunitária que as autoridades tributárias nacionais não podem recusar o direito de dedução do IVA relativamente a faturas que não cumprem os requisitos formalmente exigidos, quando dispõe de todas as informações necessárias para verificarem os requisitos substantivos relativos ao exercício em questão.
 - c. Neste contexto, a Requerente elaborou uma tabela explicativa para as faturas n.osº 2, 10, 19, 32, 37, 39, 40 e 46, com a referência às seguintes informações:
 - (i) Quais as folhas de registo de horas que correspondem a cada fatura;
 - (ii) Quantas horas foram registadas por trabalhador;
 - (iii) Quais os trabalhadores que executaram o trabalho da fatura em questão;
 - (iv) Qual o valor/hora de cada trabalhador; e,
 - (v) Qual o valor total da fatura.
 - d. A própria AT reconhece a materialidade das operações prestadas.
 - e. Não obstante os esclarecimentos prestados, a AT não aceitou as faturas em causa devido a razões de forma e não por razões substanciais.

C) Tramitação processual

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi entregue a 06/01/2023 e aceite em 10/01/2023. A Requerente não procedeu à indicação de árbitro, tendo a designação do coletivo competido ao Conselho Deontológico do CAAD, a qual não mereceu oposição.

A árbitra designada aceitou tempestivamente a nomeação.

O tribunal arbitral ficou constituído em 20.03.2023.

A AT apresentou resposta defendendo-se por impugnação e apresentou o processo administrativo.

Por despacho arbitral de 26.05.2023 foi prescindida a realização da reunião a que se refere o art. 18ª do RJAT, bem como a produção de alegações. Nenhuma das partes se opôs a tal despacho.

II. PROVA

II.1 Factos provados

- a. A Requerente é uma sociedade comercial que tem por atividade principal o “Engarrafamento de águas minerais naturais e de nascente”, CAE 11071.
- b. A Requerente tem por atividade secundária a “Fabricação de refrigerantes e Outras Bebidas não alcoólicas”.
- c. No decurso de 2017, a Requerente efetuou a ampliação do seu edifício industrial tendo incorrido em serviços de metalomecânica.
- d. A Requerente solicitou um reembolso de IVA no valor de € 156.920,01, no período 201909T, contendo IVA de 2017.
- e. A Requerente foi sujeita a procedimento de inspeção tributária, relativamente ao ano de 2017, de âmbito parcial em IVA, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2020..., levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de
- f. As faturas do prestador de serviços de metalomecânica B... emitidas no ano 2017 mencionavam “serviços prestados de metalomecânica – retenção 11,5% IRS”.
- g. Parte dessas faturas mencionava o n.º da folha de registo de horas dos serviços prestados.
- h. As folhas de registo eram emitidas pelo prestador de serviços B... e identificavam a data de emissão, o cliente e sua morada, o período de trabalho, os dias de semana de trabalho (segunda a domingo) e os nomes dos serralheiros que haviam efetuado os trabalhos.
- i. As faturas n.osº 2, 10, 19, 32, 37, 39, 40 e 46 deste prestador de serviços não possuíam menção à folha de registo de horas.

- j. A Requerente demonstrou, para estas faturas (doc. 13 do ppa, junto a 25.05.2020 quando decorria a inspeção tributária):
- Quais as folhas de registo de horas que correspondem a cada fatura;
 - Quantas horas foram registadas por trabalhador;
 - Quais os trabalhadores que executaram o trabalho da fatura em questão;
 - Qual o valor/hora de cada trabalhador;
 - Qual o valor total da fatura; e,
 - Diferenças entre valor fatura e detalhe registo de horas.
- k. A Requerente demonstrou a materialidade das operações realizadas pelo prestador B... e o pagamento do respetivo IVA liquidado nas faturas ao Estado.
- l. O relatório de inspeção (doc 12 do pedido de pronúncia arbitral “PPA”) tem o seguinte teor, na página 16 (faturas do prestador B...):
- “A fatura n.º 2 (posição n.º 1) veio acompanhada por 3 folhas de registo de horas (n.ºs 0003, 0004 e 0005), com um total de 80 horas e com datas sobrepostas.
 - A fatura n.º 10 (posição n.º 2) veio acompanhada por 2 folhas de registo de horas (n.º 0010 e 0011), com um total de 36 horas e com datas sobrepostas.
 - A fatura n.º 19 (posição n.º 9) veio acompanhada por 2 folhas de registo de horas (n.ºs 0020 e 0021), com um total de 67 horas e com datas sobrepostas.
 - A fatura n.º 46 (posição n.º 46) veio acompanhada por 1 folha de registo de horas com um total de 55 horas.

Ora, ao comparar as faturas em geral com as respetivas folhas de horas, apura-se um preço por hora de 30,00 €. Relativamente a informação contida nas faturas n.os 2, 10, 19 e 46 esta não é coerente com as respetivas folhas de registo de horas, nem na quantidade nem nas datas.

Reportadas as faturas n.º 32, 37, 39 e 40 (posições 20, 22, 24 e 25, respetivamente), verificou-se que vieram acompanhadas por folhas de registo de horas já associadas a outras faturas, conforme se pode verificar no quadro 5.

Assim, face às incoerências verificadas entre as referidas faturas e as folhas de registo, é manifestamente impossível apurar a correta quantidade e preço unitário nas faturas, requisito formal obrigatório para a dedutibilidade do IVA, conforme contemplado no disposto no artigo 19º n.º 2 do CIVA, conjugado com o art.º 36º do CIVA (por força do disposto no n.º 6 do artigo 19º do CIVA), em particular o n.º 5 alínea b).

- m. Em 30.05.2020 foram emitidas as seguintes liquidações adicionais de IVA no valor total de € 3.034,80:
 - Liquidação n.º 2020... – 201703T
 - Liquidação n.º 2020... – 201706T
 - Liquidação n.º 2020... – 201709T
 - Liquidação n.º 2020... – 201712T
- n. A Requerente apresentou em 08.10.2020 reclamação graciosa contra estas liquidações adicionais a qual foi indeferida, com despacho de 10.10.2022, notificado por VIACCTT.
- o. A Requerente deduziu, a 06.01.2023, PPA contra o indeferimento da reclamação graciosa e liquidações adicionais.

II.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

II.3 Fundamentação da decisão da matéria de facto

- 7. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de 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 (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

8. 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 das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
9. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.
10. O artigo 74.º da LGT estabelece o princípio geral quanto ao ónus da prova, ao consignar que a prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (n.º 1).
11. Decorre dos elementos junto aos autos – em particular tabela da página 15 do Relatório de Inspeção junto como documento 12 do PPA que a Requerida apenas não aceitou a justificação das faturas a que correspondia: (i) mais do que uma folha de registo da mão de obra ou (ii) cuja folha de registo da mão de obra havia sido alocada a mais do que uma fatura. Ou seja, a Requerida apenas aceitou as folhas de registo indicadas como tendo uma correspondência exata com a respetiva fatura (mesmo quando esta fatura não continha a menção expressa à folha de registo).
12. Decorre ainda dos elementos junto aos autos – em particular documento 13 do PPA – que a Requerente apresentou, no decurso da inspeção tributária, um documento contendo uma tabela na qual justificava, para as faturas controvertidas n.osº 2, 10, 19, 32, 37, 39, 40 e 46:
 - Quais as folhas de registo de horas que correspondem a cada fatura;
 - Quantas horas foram registadas por trabalhador, no caso concreto, serralheiros;

7.

- Quais os trabalhadores que executaram o trabalho da fatura em questão;
- Qual o valor/hora de cada trabalhador;
- Qual o valor total da fatura; e,
- Diferenças entre valor fatura e detalhe registo de horas.

Este documento identificava que os serralheiros identificados tinham diferentes valor hora (por exemplo, o serralheiro C... tem um valor hora de € 32,50 enquanto outros praticam € 15 hora; o serralheiro C... tem mais horas registadas em média do que os demais serralheiros o que aumenta o preço médio do serviço, de forma global).

O documento identificava ainda que existem diversas faturas para o mesmo registo de horas, quando existem diferentes valores/hora (o que indica que diferentes serralheiros estão contemplados nas diferentes faturas).

13. Ora a justificação para a não aceitação dos elementos complementares das faturas (pág. 16 do documento 12 do PPA) apresentada pela Requerida faz um juízo de valor geral sobre o preço por hora ser € 30 e as folhas de registo de horas já associadas a outras faturas serem “incoerentes”, sem, no entanto, demonstrar as incongruências específicas entre cada fatura e respetivos registos alocados.
14. No entanto, decorre da aplicação por este tribunal da justificação dada pela Requerente ao caso concreto, que a mesma tem aderência ao que é refletido na documentação.
15. Neste contexto, tomemos por base a folha de registo 31 que foi alocada à fatura 32. A aceitação desta fatura foi negada pela Requerida porque já havia sido apresentada em anexo à fatura 31 mas da análise e contraposição dos seus elementos verifica-se que a mesma folha de registo 31 corresponde, de facto, às faturas 31 e 32.
16. Com efeito:
 - a folha de registo 31 (documento 26 junto ao PPA) é referente: (i) ao trabalho de D... e E..., cujo valor hora é indicado como € 15 e (ii) ao trabalho de C..., cujo valor hora é indicado como € 32,50;

-
- são indicadas nesta folha um total de 54 horas; se compararmos a informação obtida a partir das faturas 71 e 72 - emitidas em dezembro de 2017 pelo mesmo fornecedor e que referem expressamente a (mesma) folha de registo 49 e que, por essa mesma indicação expressa na fatura, não são controvertidas - percebemos que este total da folha de registo 31 deve ser lido como um total de 54 horas por cada serralheiro identificado na folha de registo;
 - aplicando o valor total de 54 horas aos serralheiros D... e E..., i.e. 108 horas, a € 15 à hora, os honorários serão € 1620, o que corresponde ao valor base da fatura 31.
 - aplicando o valor total de 54 horas ao serralheiro C..., a € 32,50 à hora, os honorários serão € 1755, os quais estão refletidos na fatura 32. Nesta fatura foi junta a folha de registo 30 (documento 25 junto ao PPA) a qual reflete 55 horas, a € 32,50 à hora, deste serralheiro C..., o que perfaz honorários de € 1787,5 que, somados aos honorários de € 1755 (folha de registo 31) totalizam os € 3542,5 refletidos na fatura 32 (documentos 12 e 13 do PPA).
17. Concluindo-se assim pela demonstração do alegado pela Requerente de que existem diversas faturas para o mesmo registo de horas quando existem diferentes valores/hora por serralheiro.
18. O que equivale a dizer que a Requerente cumpriu o ónus de provar a materialidade das suas operações e complementar a extensão e âmbito dos serviços indicados nas faturas a que se arroga o direito à dedução do IVA.
19. Nesta sede, não cabe à Requerida uma posição de impugnação não motivada, cabendo-lhe, por sua vez, a prova da verificação dos pressupostos legais do não reconhecimento do direito à dedução que resulta do indeferimento da reclamação graciosa.
20. No caso concreto a Requerida não logrou contraditar, com precisão, os cálculos e justificação apresentados pela Requerente.

21. No caso, não existe qualquer motivo para desconsiderar os factos alegados pela Requerente e os documentos juntos ao pedido, havendo de entender-se que foi efetuada a prova da existência dos factos de que depende o exercício do direito.
22. Esta é a conclusão que o tribunal tira, aliás, da própria análise das alegações da Requerente que, conforme exemplo identificado acima, são coerentes na sua explicitação; na análise da amostra apresentada pela Requerente resulta que os valores hora apresentados no Doc 13 por serralheiro são sistematicamente aplicados nas diversas faturas do prestador em causa (i.e. as faturas aceites pela Requerida com menção à folha de registo possuem o mesmo valor hora por serralheiro que as faturas que não foram aceites por não terem esta menção).

III. SANEAMENTO

23. O Tribunal encontra-se regularmente constituído. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas. O processo não enferma de nulidades.

IV. O DIREITO

IV.1 Ordem de conhecimento de vícios

24. De harmonia com o disposto no artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, *«na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação» e deverá dar-se prioridade aos «vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos».*
25. No caso em apreço, afigura-se que o vício de ilegalidade imputado à Requerida quanto à recusa do direito de dedução do IVA relativamente a faturas que não cumprem os

requisitos formalmente exigidos, quando dispõe de todas as informações necessárias para verificar os requisitos substantivos relativos ao exercício em questão, deverá ser apreciado prioritariamente, pois este vício tem potencialidade para assegurar eficaz e estável tutela dos interesses da Requerente.

IV.2 Ilegalidade das liquidações adicionais por recusa do direito de dedução do IVA de operações materiais

26. A jurisprudência do TJUE, de que é exemplo máximo o caso prejudicial Barlis, com origem em Portugal, de 15 de Setembro de 2016, processo C-516/14 – é muito clara no sentido de que a AT 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 (36.º do Código do IVA), se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos.
27. Ora já aqui vimos, pelos motivos apresentados na fundamentação da matéria de facto (para a qual se remete) que, no presente caso, a Requerente cumpriu o seu ónus de demonstrar a natureza, extensão e quantidade dos serviços prestados, tendo justificado, por elementos complementares apresentados, para as faturas n.osº 2, 10, 19, 32, 37, 39, 40 e n.º 46 aqui controvertidas:
- Quantas horas foram registadas por trabalhador;
 - Quais os trabalhadores que executaram o trabalho da fatura em questão;
 - Qual o valor/hora de cada trabalhador;
 - Qual o valor total da fatura; e,
 - Diferenças entre valor fatura e detalhe registo de horas.
28. Tendo assim demonstrado os requisitos substantivos que preenchem o direito à dedução do IVA da Requerente: estamos perante operações materiais efetuadas no âmbito da sua

atividade d, tal como é aliás admitido pela própria Requerida ao longo das peças de inspeção e processuais juntas aos autos.

29. Neste sentido, ainda que se considere que as faturas aqui em causa não cumprem os requisitos formais do artigo 36.º n.º 5, alínea b) do CIVA, opõe-se o sistema do IVA a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito a dedução com essa base formal, quando, no caso concreto, se verificam os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito.

IV.3 Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral por vício que assegura eficaz e estável tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil o conhecimento dos restantes vícios imputados à liquidação impugnada (nos termos do disposto nos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

V. DECISÃO ARBITRAL

Nestes termos, este Tribunal Arbitral decide julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2020...;
- b) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IVA controvertidas de 2017, no montante total de € 3.034,80, as quais deverão, em consequência, ser anuladas;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VALOR: € 3.034,80

CUSTAS

Fixa-se ao processo o valor de taxa de arbitragem de € **612**, os termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

08 de setembro de 2023

A árbitra,

Catarina Belim