

O DIREITO À DEDUÇÃO DE IVA NA PERSPECTIVA DO TJUE

– Comentário ao Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 15 de setembro de 2016 - «Acórdão *Barlis, SA*» –

MARIA DO ROSÁRIO ANJOS

Doutora em Direito Público
Professora Auxiliar da ULP e do IPMAIA
Investigadora do I2J, do IJP, da UICCC e do Grupo de Inv. em Derecho Público Global (Univ. Coruña)

1. Resumo do Acórdão do TJUE

No Acórdão proferido pela 4ª secção do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no âmbito do processo nº C-516/14, de 15 de setembro de 2016, foi apreciado, em sede de reenvio prejudicial, a questão de saber se a interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) a respeito do sentido e alcance das normas contidas no artigo 36º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) em vigor no ordenamento jurídico português é ou não compatível com o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, à luz da Diretiva 2006/112/CE, no que respeita, concretamente, ao exercício do direito à dedução do imposto suportado pela prestação de serviços jurídicos. Independentemente da natureza dos serviços prestados a jurisprudência vertida no acórdão reveste particular importância pela abrangência de situações a que poderá ser aplicada e, sobretudo, pelo esclarecedor entendimento que o TJUE profere a propósito das questões fundamentais em apreciação, nomeadamente quanto à essencialidade do direito à dedução para garantia dos princípios estruturantes do sistema europeu do IVA.

O reenvio prejudicial ao abrigo do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), visou obter do TJUE entendimento sobre a questão de saber qual a extensão adequada das menções que devem obrigatoriamente constar da fatura, a extensão e natureza dos serviços prestados e a data em que a prestação de serviços foi efetuada e, por fim, qual a consequência de eventual insuficiência do descritivo da fatura no que tange ao exercício do direito à dedução do IVA nela mencionado. O pedido de decisão prejudicial teve por objeto a interpretação do artigo 178º, alínea a), e do artigo

226º, nº 6, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

As questões em apreciação foram colocadas ao TJUE pelo Tribunal Arbitral, constituído junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), no âmbito de um processo de impugnação de uma liquidação adicional de IVA emitida pela ATA.

Considerando que a questão essencial se prende, em última análise, com a dedutibilidade do imposto, não há dúvida que a importância da jurisprudência vertida no acórdão em análise é enorme dado que, nos Tribunais portugueses existe uma quantidade assinalável de processos a aguardar decisão, nos quais se discute, precisamente, a (i)legalidade de liquidações oficiosas de IVA, com fundamento na alegada violação do artigo 36º do CIVA, por incumprimento do ónus de discriminação minuciosa dos serviços prestados. No presente Acórdão o TJUE estabelece um entendimento claro, objetivo e contundente sobre as normas de direito europeu em causa e a necessária conformidade das normas do direito nacional dos Estados membros (no caso Portugal) sob pena de violação do disposto na Diretiva IVA.

Dada a repercussão desta jurisprudência, este Acórdão do TJUE representa um marco fundamental para a adequada interpretação das normas nacionais nesta matéria, com manifesta importância para a decisão de inúmeros processos em curso nos Tribunais portugueses.

2. A configuração do caso concreto

O pedido de decisão prejudicial foi apresentado no âmbito de um litígio que opôs a BARLIS 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (doravante designada por «BARLIS») à Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa, a propósito da recusa desta última em admitir a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante pela requerente BARLIS, na qualidade de destinatária de serviços jurídicos prestados por um escritório de advogados. Sumariamente, a requerente pagou os serviços faturados pelo escritório de advogados, processou o respetivo valor base como custo contabilístico e deduziu o montante do imposto sobre o valor acrescentado, utilizando o procedimento próprio legalmente previsto. Posteriormente, em sede de inspeção tributária a requerente foi confrontada com o entendimento da inspeção de que tal valor não seria

suscetível de dedução, com fundamento no facto de as faturas emitidas por este escritório não satisfazerem as exigências de forma previstas pela legislação nacional, por não discriminarem as quantidades unitárias e o pormenor dos serviços prestados, dado que da fatura constava apenas a referência a serviços jurídicos prestados entre determinadas datas e uma menção genérica à nota de honorários emitida. Nesta conformidade, entendeu a inspeção que a dedução do IVA com referência às faturas em causa estava prejudicada por não ter sido cumprido o disposto no artigo 36º, nº5, alínea b) do CIVA. Em consequência promoveu a correção que entendeu devida, o que deu origem às liquidações adicionais de IVA que a requerente, inconformada, impugnou, apresentando, para o efeito, pedido de constituição de tribunal arbitral junto do CAAD. Como fundamento dominante do seu pedido invoca a requerente a violação do direito da União Europeia, particularmente relevante, atendendo ao facto de estarmos perante um imposto harmonizado. É nesta configuração que as questões em análise são reportadas ao TJUE, ao abrigo do mecanismo previsto no artigo 267º do TJUE, para que se pronuncie, ficando o processo arbitral a aguardar a decisão das questões prejudiciais. Vejamos, pois, o que resulta da jurisprudência do TJUE vertida neste acórdão.

2.1 O Direito da União Europeia aplicável

Começa o TJUE por apreciar o quadro jurídico decorrente do direito da União Europeia aplicável, atendendo à natureza do sistema europeu de valor acrescentado, à sua natureza de imposto harmonizado e ao primado deste sobre o direito nacional dos Estados Membros. Assim, no que releva para a decisão das questões prejudiciais em análise, o TJUE salienta o disposto no artigo 64º, nº 1, da Diretiva 2006/112, que dispõe o seguinte:

«Quando deem origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, as entregas de bens, que não sejam as que têm por objeto a locação de um bem durante um período determinado ou a venda a prestações de um bem, referidas na alínea b) do nº 2 do artigo 14º, e as prestações de serviços, consideram-se efetuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos.»

Por sua vez, dispõe o artigo 168º desta Diretiva que:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo; [...]»

Com relevância para a decisão convoca o TJUE, ainda, o disposto no artigo 178º, 219º, 220º, 226º e 273º da referida diretiva, com a seguinte redação:

- Artigo 178º:

«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 168º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º; [...]»

- Artigo 219º:

«É assimilado a fatura qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca.»

- Artigo 220º:

«Os sujeitos passivos devem assegurar que seja emitida uma fatura, por eles próprios, pelos adquirentes ou destinatários ou, em seu nome e por sua conta, por terceiros, nos seguintes casos:

1) Relativamente às entregas de bens ou às prestações de serviços que efetuem a outros sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos; [...]»

- Artigo 226º:

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

[...]

6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;

7) *A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efetuado o pagamento por conta, referido nos pontos 4) e 5) do artigo 220º, na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da fatura; [...]*»

- Artigo 273º:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no Capítulo 3.»

Estas são as disposições de direito europeu aplicáveis, que o TJUE convocou para aferir das questões prejudiciais suscitadas. Após este elenco, seletivo, à luz da situação de facto e de direito em apreciação, o TJUE parte para a análise das disposições de direito nacional em vigor no ordenamento jurídico português, cuja aplicação esteve na origem da fundamentação legal para as liquidações impugnadas.

2.2 O Direito Nacional Aplicável

Considerando a configuração do caso à luz do direito nacional, estava em causa a aplicação do disposto no artigo 36º, nº 5, alínea b), do CIVA que estabelece que as faturas devem conter a *«denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável»*.

Ora, é entendimento da ATA que só quando uma fatura satisfaz os requisitos desta disposição do CIVA existe, nos termos do artigo 19º, nº 2, alínea a), e nº 6, deste mesmo código, um direito à dedução do IVA indicado na fatura. No caso em concreto dos autos entendeu a inspeção tributária que tais requisitos não estavam preenchidos. Este entendimento, sufragado pelo superior hierárquico da Direção de Finanças competente, deu origem às liquidações adicionais, exigindo a ATA que a requerente devolva aos cofres do Estado o valor do imposto deduzido, alegadamente, indevidamente.

Para uma melhor compreensão do caso em escrutínio selecionamos a matéria de facto provada nos autos, que serve de base à decisão de mérito do TJUE. Assim, do processo principal resulta que a Requerente é uma sociedade cuja sede se situa em Portugal, na cidade de Lisboa e que se dedica à atividade turística de exploração de hotéis e restaurantes. Entre o ano de 2008 e o ano de 2010 recorreu aos serviços jurídicos de uma sociedade de advogados, os quais constam de quatro faturas juntas aos autos, nas quais se pode ler o seguinte descritivo:

- Fatura nº ... de 26 de agosto de 2008: «*Serviços jurídicos prestados entre 1 de dezembro de 2007 até à presente data*»;

- Fatura nº ... de 17 de dezembro de 2008: «*Honorários por serviços jurídicos prestados entre junho e até à presente data*»;

- Fatura nº ... de 29 de abril de 2009: «*Honorários por serviços jurídicos prestados até à presente data*»;

- Fatura nº ... de 2 de junho de 2010: «*Honorários por serviços jurídicos prestados entre 1 de novembro de 2009 e a presente data*».

A empresa requerente exerceu o seu direito a dedução do IVA mencionado nas faturas e, posteriormente, na sequência de um pedido de reembolso do IVA apresentado, as autoridades competentes desencadearam procedimentos inspetivos em relação aos anos de 2008 a 2011. No termo dessas inspeções, as referidas autoridades consideraram que não lhe assistia o direito de deduzir o IVA referente aos serviços jurídicos em questão, devido à insuficiência dos descritivos constantes das faturas em causa, emitidas pelos advogados. Em resultado deste procedimento, a inspeção promoveu as respetivas correções de IVA, correspondente aos montantes de IVA deduzidos a título desses serviços jurídicos.

Considerou ainda o TJUE como facto relevante para a decisão a proferir a circunstância da empresa visada na inspeção, em sede de exercício do direito de audição prévia, ter procedido à apresentação de documentos anexos (notas discriminativas) contendo uma discriminação mais detalhada dos serviços jurídicos prestados. Mas, nem este esclarecimento demoveu a ATA, que manteve as correções propostas com fundamento “*no carácter incompleto das faturas em causa*”, considerando que “*esta falta de forma legal não fica sanada com a junção de anexos que atestem os elementos omitidos, já que estes complementos não constituem «documentos equivalentes» a*

faturas, já que estes «documentos equivalentes» têm, eles próprios e por si só, de conter todos os requisitos enunciados no n.º 5, do artigo 36.º do CIVA, o que não acontece com a junção de qualquer anexo.»

Posto isto, abreviando a história posterior do processo, refira-se que a requerente apresentou reclamação graciosa contra esta decisão, a qual foi indeferida por decisão do órgão administrativo competente, com fundamento no facto de a menção de «*serviços jurídicos*» constante das faturas mencionadas, não satisfazer as exigências do artigo 226.º, n.º 6, da Diretiva 2006/112, nem as exigências das disposições nacionais que procedem à transposição desta Diretiva, *dado que essa menção não discriminava os serviços que em concreto foram prestados nem as quantidades unitárias ou totais dos mesmos*. Seguiu-se a impugnação da liquidação, conforme já referido, através da apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral singular.

O órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal Arbitral Tributário constituído junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), dirige ao TJUE o pedido de pronúncia salientando que lhe incumbe determinar se as menções que figuram nas faturas em causa cumprem ou não os requisitos exigidos pelo artigo 36.º, n.º 5, alínea b), do CIVA, segundo o qual as faturas devem conter a «*denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável*».

No entanto, esse órgão jurisdicional observa que a interpretação da legislação nacional não pode deixar de se conformar com o artigo 226.º da Diretiva 2006/112, o qual enumera taxativamente as menções que devem constar das faturas emitidas para efeitos do IVA, entre as quais figuram, no n.º 6 desta disposição, a «*quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados*». Por isso, na dúvida, o Tribunal Arbitral Tributário decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«A correta interpretação do artigo 226.º, n.º 6, da [Diretiva 2006/112] permite à Autoridade Tributária e Aduaneira considerar insuficiente o descritivo de fatura que contenha a menção ‘serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente’ ou apenas ‘serviços jurídicos prestados até ao presente’, tendo presente que esta Autoridade pode, ao abrigo do princípio da colaboração, obter os elementos

complementares de informação que entender necessários para confirmação da existência e das características detalhadas das operações?»

3. Apreciação da decisão do TJUE

Colocada a questão ao TJUE, este considerou, a título preliminar, que embora a questão prejudicial só visasse expressamente o artigo 226.º, n.º 6, da Diretiva 2006/112, o Tribunal deveria ir um pouco mais longe, a fim de dar ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil que lhe permitisse decidir o litígio que lhe foi submetido. Assim, considerou o TJUE incluir na análise, também, o artigo 178.º, alínea a), e o artigo 226.º, n.º 7, da Diretiva 2006/112. Justifica esta decisão por entender que *«o Tribunal de Justiça tem por missão interpretar todas as disposições do direito da União de que os órgãos jurisdicionais nacionais necessitem para decidirem os litígios que lhes são submetidos, ainda que essas disposições não sejam expressamente indicadas nas questões que lhe são apresentadas por esses órgãos jurisdicionais (acórdão de 16 de julho de 2015, Abcur, C-544/13 e C-545/13, EU:C:2015:481, n.º 33).»*

Neste enquadramento, considerou o TJUE que a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio comportava, na verdade duas questões (ou duas partes) que importa tratar separadamente. A primeira questão que o órgão jurisdicional de reenvio coloca é a de saber se, em substância, o artigo 226.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que faturas que só contenham as menções *«serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente»* ou *«serviços jurídicos prestados até ao presente»*, como as que estão em causa no processo principal, respeitam as exigências previstas nos n.ºs 6 e 7 deste artigo. A segunda consiste em *«saber se 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 IVA pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, nos 6 e 7, desta diretiva, quando essas autoridades disponham de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos.»*

Quanto à primeira parte da questão, o TJUE começa por recordar que o artigo 226.º da Diretiva 2006/112 precisa que, sem prejuízo das disposições específicas previstas nesta

diretiva, só as menções citadas nesse artigo devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto no artigo 220º da referida diretiva. Conclui, por isso, que “*não é legítimo aos Estados-Membros associar o exercício do direito à dedução do IVA ao preenchimento de pressupostos relativos ao conteúdo das faturas que não estão expressamente previstos nas disposições da Diretiva 2006/112*”.¹

De forma muito clara, e seguindo de perto a expressão literal na norma, entende o TJUE que o artigo 226º, nº 6, da Diretiva 2006/112 exige que a fatura contenha a menção da *extensão e natureza dos serviços prestados*, mas não exige uma discriminação ou descrição minuciosa dos serviços prestados. Refere o TJUE no acórdão proferido que «*a redação desta disposição indica assim que é obrigatório especificar a extensão e natureza dos serviços prestados, mas não diz que seja necessário descrever os serviços específicos prestados de forma exaustiva.*»

A este propósito, também a advogada - geral chamou a atenção para a finalidade das menções que devem obrigatoriamente constar da fatura.² Ora, essa finalidade consiste em permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA. É, pois, à luz desta finalidade que importa analisar se faturas respeitam as exigências do artigo 226º, nº 6, da Diretiva 2006/112.

É particularmente interessante a forma clara e simples como esta questão vem enunciada e tratada no acórdão em análise, sobretudo para quem está familiarizado com o fundamentalismo exacerbado da nossa Administração Tributária na apreciação desta questão. Com frequência e desespero, nos questionamos tantas vezes sobre a forma de satisfazer os desejos mais requintados das autoridades portuguesas quanto ao descritivo a conter numa fatura. Questão tanto mais importante quanto, fruto do contributo das novas tecnologias, somos confrontados com programas informáticos que, em si mesmos, contém limitações de caracteres, que não permitem, objetivamente, satisfazer as ânsias de descrição minuciosa exigidas.

No processo principal, o governo português defende o entendimento da ATA, alegando que embora as faturas em causa qualificassem os serviços prestados de «*serviços jurídicos*», não deixa de ser verdade, como alega o Governo português, que este

¹ Neste sentido, vd. Ac. TJUE de 15 de julho de 2010 «*Pannon Gép Centrum*»; Proc. C-368/09, in EU:C:2010:441.

² Cfr. nºs 30, 32 e 46 das conclusões da Advogada-Geral.

conceito abrange um vasto acervo de prestações de serviços e, nomeadamente, prestações que não assumem necessariamente um âmbito empresarial. Na verdade, uma empresa não deve recorrer a serviços jurídicos por qualquer outra razão que não esteja conexcionada com a sua atividade, mas sendo assim, parece que uma designação tão lata e sucinta pode não ser suficiente para esclarecer sobre quais os serviços prestados e qual a sua conexão com a atividade. Daqui resulta que a menção «*serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente*» ou «*serviços jurídicos prestados até ao presente*» não parece indicar, de forma suficientemente detalhada, a natureza dos serviços em causa. Além disso, esta menção é tão genérica que não permite pôr em evidência a extensão dos serviços prestados.³ Pelo que, a dita menção *não cumpre, em princípio, os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.º 6, da Diretiva 2006/112, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.*

Por outro lado, o artigo 226º, n.º 7, da Diretiva 2006/112 exige que a fatura contenha a data em que foi efetuada, ou concluída, a prestação de serviços, o que no caso, até consta dos documentos em análise. E quanto ao descritivo, será suficiente a menção genérica descrita nas faturas?

O TJUE, vai discorrendo sobre a argumentação das partes, mostrando-se sensível às questões suscitadas pelos dois litigantes, mas, retorna sempre a um pressuposto fundamental, no qual vai ancorar a sua decisão, e que é a «*finalidade da exigência contida nos normativos da Diretiva IVA, aplicáveis ao caso. Assim, considera que esta exigência (a que se refere á discriminação dos serviços) também deve ser interpretada à luz da finalidade prosseguida pela imposição de menções obrigatórias na fatura, conforme previstas no artigo 226º da Diretiva 2006/112, que é permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA.* Para este efeito, a data da prestação dos serviços objeto da referida fatura permite controlar quando ocorreu o facto gerador do imposto e, portanto, determinar as disposições fiscais que devem, de um ponto de vista temporal, aplicar-se à operação a que respeita o documento.

Neste pressuposto, considerou o TJUE que, no caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que os serviços jurídicos objeto das faturas em causa no processo principal dão

³ A este propósito e no mesmo sentido, vd. as razões referidas pela advogada-geral nos n.ºs 60 a 63 das suas conclusões.

origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos. O artigo 64º da Diretiva 2006/112 prevê que tais prestações de serviços se consideram efetuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos. Logo, a fim de satisfazer as exigências do artigo 226º, nº 7, da Diretiva 2006/112, é imperativo que esses períodos sejam mencionados nas faturas relativas a tais prestações. As faturas em causa referentes aos «*serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente*» especificam o período de faturação. Apenas uma das faturas em causa contém a menção «*serviços jurídicos prestados até ao presente*». Essa fatura não menciona a data de início do período em questão e não permite, por isso, determinar o período a que se reportam esses pagamentos por conta. Por conseguinte, considera o TJUE que uma fatura que contenha apenas a menção «*serviços jurídicos prestados até ao presente*», sem especificar uma data de início do período de faturação, não preenche os requisitos exigidos pelo artigo 226º, nº 7, da Diretiva 2006/112.

Porém, acrescenta o TJUE, cabe «*ao órgão jurisdicional de reenvio, se constatar que as faturas em causa não preenchem as exigências decorrentes do artigo 226º, nºs 6 e 7, desta diretiva, verificar se os documentos anexos aduzidos pela Barlis contém uma apresentação mais detalhada dos serviços jurídicos em causa no processo principal e podem ser equiparados a uma fatura nos termos do artigo 219.º da referida diretiva, na qualidade de documentos que alteram a fatura inicial e a ela façam referência específica e inequívoca.*»⁴

Deste modo, o Tribunal conclui: «*há que responder à primeira parte da questão submetida que o artigo 226.º da Diretiva 2006/112 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 nº 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 nº 6 nem as exigências previstas no nº 7 do mesmo artigo, o que cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.*» (sublinhado nosso)⁵.

⁴ Cfr. Acórdão TJUE em análise, considerando 34 da respetiva fundamentação.

⁵ Cfr. Acórdão TJUE em análise, considerando 35 da respetiva fundamentação.

Resolvida esta primeira questão, o TJUE entendeu, como começamos por referir, que devia responder a uma segunda questão, implícita na primeira, relativa às consequências de uma fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226º, nºs 6 e 7, da Diretiva 2006/112 para o exercício do direito a dedução do IVA.

Ora, na verdade esta segunda questão é tão importante, se não mais, do que a primeira, como vamos ver.

Tem sido entendimento da Autoridade Tributária portuguesa que, face uma insuficiência do descritivo da fatura, de imediato pode considerar a dedução do IVA indevida e corrigir em conformidade, obrigando à devolução ao estado do IVA deduzido no período. É uma solução profundamente desadequada, desproporcional, injusta e que destrói a principal característica do imposto: a sua neutralidade. Como é usual na gíria doméstica, trata-se de usar a “*bomba atómica*” para punir (sem fundamento legal) eventuais erros ou insuficiências formais dos documentos de suporte, mesmo quando esses erros ou insuficiências bem poderiam ser superados por recurso a outros elementos da contabilidade dos sujeitos passivos envolvidos.

Por fim, diga-se que, as autoridades internas nacionais, no caso a ATA portuguesa, ao de desconsiderar, pura e simplesmente, o valor do IVA constante na fatura, por meras razões formais, tantas vezes superáveis por recurso a informação complementar de suporte às faturas emitidas, destrói a neutralidade do imposto, introduz uma distorção grave da concorrência e obtêm um injusto locupletamento, sem causa, do Estado em causa. É que, se é verdade que o imposto foi deduzido pelo sujeito que pagou a fatura, não é menos verdade que o mesmo imposto foi entregue pelo outro sujeito, que recebeu o pagamento desse valor, pelo que o Estado arrecadou no devido tempo o valor de imposto que era efetivamente devido. Ao vir, posteriormente, com procedimentos idênticos aos do presente caso e descurando os elementos adicionais facultados, a considerar a dedução do IVA indevida, corrigindo o valor deduzido pelo cliente final que tem de o devolver, arrecada duplamente e indevidamente o imposto devido.

Ora, não se pode aceitar, sem mais, tal solução sob pena de destruir a essência do sistema europeu de imposto sobre o valor acrescentado: a neutralidade do imposto que é garantida pelo direito à dedução subjacente a todo o sistema. Acresce, o claro enriquecimento sem causa do Estado português, como é óbvio. De resto, ao proceder desta forma, cegamente, considera de modo igual os comportamentos eventualmente

fraudulentos (que não têm qualquer similitude com o caso aqui em apreço) com a larga maioria de comportamentos puramente desavisados quanto às formalidades a cumprir para rum descritivo da fatura que satisfaça as autoridades. Mais ainda, com frequência, estas desconsideram qualquer esclarecimento adicional, como por exemplo, propostas de preços, orçamentos, o descritivo de serviços prestados especificado numa nota de honorários, e tantos outros exemplos que poderíamos elencar.

No caso em apreciação, o descritivo é de facto muito genérico, como bem referiu o TJUE. Mas, o certo é que, da matéria de facto dada como provada resultava que havia um suporte documental anterior, que a requerente fez questão de salientar e entregar nos serviços, com base no qual pretendeu colmatar as dúvidas suscitados. Quer na fase do exercício do direito de audição, quer na fase da reclamação graciosa, bateu-se por prestar esses esclarecimentos, juntou diversos documentos com detalhe dos serviços prestados, os quais foram desconsiderados.

Aqui chegados, importa salientar que o TJUE captou a essência da questão e, por isso, alargou a sua análise, considerando que havia que responder, na verdade, a duas questões. Considerou, pois, que com a segunda parte da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretendia, em substância, determinar as consequências de uma violação do artigo 226º, nºs 6 e 7, da Diretiva 2006/112 no que tange ao exercício do direito à dedução do IVA.

A este propósito, transcrevem-se os nºs 37 a 42 do acórdão, para uma melhor apreensão da jurisprudência europeia em evidência, que fundamenta a decisão proferida no caso concreto. Vejamos pois:

«37. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos a deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União (acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, nº 23 e jurisprudência aí referida).

38. O Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que o direito a dedução do IVA previsto nos artigos 167º e seguintes da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações

efetuadas a montante (v., neste sentido, acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 24 e jurisprudência aí referida).

39. O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 27 e jurisprudência aí referida).

40. No que se refere aos requisitos materiais exigidos para a constituição do direito a dedução do IVA, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 que os bens e serviços invocados para fundamentar esse direito devem ser utilizados pelo sujeito passivo a jusante para os efeitos das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens ou serviços devem ser prestados por outro sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

41. No que respeita aos requisitos formais relativos ao exercício do referido direito, resulta do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 que o seu exercício está subordinado à posse de uma fatura emitida nos termos do artigo 226.º desta diretiva (v., neste sentido, acórdãos de 1 de março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 41, e de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 29).

42. O Tribunal de Justiça declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito (v., neste sentido, acórdãos de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42; de 1 de março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz,

C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43; e de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, n.os 58, 59 e jurisprudência aí referida).»

Nesta conformidade, de forma clara e irrepreensível, o TJUE conclui a apreciação da segunda questão concluindo que *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 226º, n.ºs 6 e 7, da Diretiva 2006/112, se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos.*

Conclui, ainda, que a Administração Fiscal não se deve limitar ao exame da fatura. Deve, isso sim, ter em conta as informações complementares prestadas pelo sujeito passivo. Esta constatação é confirmada pelo TJUE no acórdão em análise, fundamentando a sua conclusão no disposto no artigo 219º da Diretiva 2006/112, que equipara a fatura a qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca.

Bem andou o TJUE ao concluir como concluiu, porquanto, se é certo que o direito nacional pode apresentar especificidades, não é menos certo que não pode adulterar a essência dos princípios basilares do sistema europeu de tributação em sede de imposto sobre o valor acrescentado.

122

Ao demais, acrescenta o TJUE que cabe assim ao órgão jurisdicional de reenvio, ponderar na decisão a proferir no processo principal, todas as informações constantes das faturas em causa e os documentos anexos apresentados pela requerente, com vista a verificar se os requisitos substantivos do seu direito a dedução do IVA se encontram satisfeitos. E, a este propósito, o TJUE refere, ainda, a questão do ónus da prova, para concluir que é ao sujeito passivo que solicita a dedução do IVA que incumbe provar que preenche os requisitos para dela beneficiar.⁶

Logo, as autoridades fiscais podem exigir ao próprio contribuinte as provas que considerem necessárias para apreciar se há ou não que conceder a dedução solicitada. O que não podem é deixar de indagar, de dar oportunidade para o contribuinte se explicar e reforçar a documentação de suporte das faturas em causa e, por último, não podem desconsiderar os elementos adicionais de prova carreados nos autos.

⁶ A propósito do ónus da prova, o TJUE cita a jurisprudência contida no acórdão de 18 de julho de 2013, *Evita-K*, Proc. C-78/12, EU:C:2013:486, n.º 37, e no acórdão de 27 de setembro de 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, n.º 35.

Uma outra nota interessante a registar no acórdão em apreciação é a que resulta do reconhecimento, nos termos do artigo 273º da Diretiva 2006/112, de que os Estados membros são competentes para prever sanções, em caso de violação dos requisitos formais relativos ao exercício do direito a dedução do IVA, *desde que tais medidas não vão além do que é necessário para atingir tais objetivos nem ponham em causa a neutralidade do IVA*.

Trata-se de clara emanação do princípio da proporcionalidade, já tantas e tantas vezes invocado e esmiuçado pela jurisprudência do TJUE. Assim, o direito da União Europeia não impede os Estados membros de aplicarem, uma multa ou sanção pecuniária proporcionada à gravidade da infração, a fim de punir a violação das exigências formais, mas não podem desconsiderar ou excluir o direito á dedução do IVA, com mero fundamento nesses vícios formais.⁷

E, desta forma lapidar, conclui o TJUE, respondendo à segunda parte da questão prejudicial colocada pelo órgão de reenvio, que *«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 IVA, pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 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.»*⁸

4. Conclusão

O acórdão em análise é um marco importante para o enquadramento e interpretação futura das questões aí decididas, de extrema importância para o desfecho de muitos processos judiciais pendentes nos tribunais portugueses, com origem em situações similares à situação de facto do caso *«Barlis SA»*.

O TJUE no acórdão proferido deixou claro o seu entendimento sobre as duas questões prejudiciais que decidiu. Em síntese, declarou que o artigo 226º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre

⁷ Neste sentido, entre outros, vd. acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 62.

⁸ Cfr. Acórdão TJUE em análise, considerando 49.

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.

Declarou ainda que as 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.

Apesar disso, é entendimento do TJUE, como resulta da resposta dada à segunda parte da questão prejudicial colocada, que 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.ºs 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.*

Não obstante o mérito da jurisprudência em análise, não resta dúvida que outras questões surgirão de futuro e, quiçá, novo reenvio prejudicial será despoletado. Na verdade, antevemos novas polémicas, prováveis no futuro, quanto à apreciação dos documentos que titulem as informações necessárias para verificar o cumprimento dos requisitos substantivos, a sua natureza e idoneidade. Seja como for, é útil e gratificante poder apreender na decisão proferida o entendimento em torno dos princípios essenciais do IVA e a adequação subjacente na ponderação dos mesmos. O TJUE desde sempre nos habituou à excelência da sua fundamentação e ponderação das questões que lhe são colocadas, o que, mais uma vez, sem surpresa, cumpriu no presente acórdão.

Concluindo, não podemos deixar de registar que estando em causa faturas emitidas pela prestação de serviços jurídicos, se afigura, da mais elementar prudência que as mesmas contenham as datas a que se referem os serviços prestados, a identificação do ou dos processos, pareceres ou estudos realizados, acompanhados de uma indicação breve, portanto, dos assuntos que estão na base daquela faturação. Apesar das limitações de caracteres dos atuais programas informáticos certificados, não há dúvida que o modelo de fatura permite introduzir um descritivo suficientemente esclarecedor. Ao que acresce,

a menção que deve ser introduzida na fatura referente a serviços jurídicos quanto à nota de honorários detalhada, cuja emissão é, desde logo, uma prática habitual entre os advogados. Observada esta exigência, nada haverá a recear. De recordar que a nota de honorários pode e deve ser suficientemente detalhada, indicando todo o descritivo de serviços prestados, o que é, aliás, uma obrigação deontológica do advogado.

Porém, o mais importante, é ter em devida conta a adequação e proporcionalidade de ação que o TJUE entende serem devidas na apreciação em concreto de cada caso. Assim, caso se apurem falhas formais, é entendimento do TJUE que tal não basta para a desconsideração cega do direito à dedução, quando seja possível recorrer a outros elementos documentais que permitam cumprir a finalidade imposta pela Diretiva. Esta segunda parte do acórdão, correspondente à resposta à segunda questão colocada é de enorme importância.

Andou bem o TJUE que, além do mais, dá um claro sinal de refutação de entendimentos assentes num fundamentalismo formal que esquece os verdadeiros propósitos ou finalidades das normas contidas na Diretiva, bem assim como os princípios subjacentes ao sistema europeu de IVA.