

# A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA A PROPÓSITO DE EXIGÊNCIAS DE FORMA DAS FATURAS E DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA

## INTRODUÇÃO

A ideia de que uma fatura é uma espécie de “cheque” sobre o Estado é perfeitamente evidente para quem esteja familiarizado com o modo de funcionamento do IVA.<sup>1</sup> De facto, o direito à dedução enquanto trave mestra da mecânica deste imposto, está fundamentalmente assente numa ideia de “título de crédito”, isto é, o «*documento necessário para constituir, exercer e transferir o direito literal e autónomo nele incorporado*».<sup>2</sup> Efetivamente, o mecanismo de dedução só poderá funcionar eficazmente se o direito dos sujeitos passivo, ao longo da cadeia de transações, puder ser facilmente demonstrável. Daí que se compreenda que as faturas devam ter um conteúdo legalmente determinado e homogéneo.

O problema que nos propomos abordar no presente artigo respeita àquelas circunstâncias em que vícios formais no “título” põem em risco o direito à dedução existente no plano da relação material subjacente. Coloca-se, pois, a questão de saber de que modo vícios formais nas faturas deverão poder limitar o exercício do direito à dedução, com todas as consequências negativas que tal implica, especialmente quanto à neutralidade na aplicação do imposto.

Nas próximas páginas, analisamos a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) em matéria de vícios formais e do seu impacto no direito à dedução, procurando transpô-la, na medida do possível, para o problema específico dos vícios formais nas faturas. Num primeiro momento, efetuamos uma análise “estática” da jurisprudência que, será, de seguida, considerada globalmente, procurando descortinar quais as linhas de força da jurisprudência da União.

---

<sup>1</sup> Veja-se, a título de exemplo, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 21 de novembro de 2006, emitido no Processo n.º 01438/06.

<sup>2</sup> Cit, Engrácia Antunes, *Títulos de Crédito Uma Introdução*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2012, p.7.

## **1. A EVOLUÇÃO OCORRIDA NAS DIRETIVAS RELATIVAS AO IVA NO QUE RESPEITA AO CONTEÚDO DAS FATURAS**

O conteúdo das faturas no domínio da aplicação do IVA, foi sofrendo significativas alterações desde o momento da instituição do imposto. Não importará aqui relatar as diversas alterações nem os seus fundamentos. No entanto, haverá que chamar a atenção de que, atualmente, a Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006 conforme alterada pela Diretiva 2013/61/UE, de 17 de dezembro de 2012 (“**Diretiva IVA**”), prevê no seu artigo 226.º que, sem prejuízo das exceções aplicáveis, as únicas menções obrigatórias que devem constar nas faturas são as que se encontram descritas naquele artigo. Porém, o regime só passou a ser assim, a partir de 2004, devido às alterações introduzidas pela Diretiva 2001/115/CE, de 20 de Dezembro de 2001. Até 2004, a legislação da União previa alguns elementos do conteúdo das faturas, permitindo aos Estados-membros estabelecer elementos adicionais. Com efeito, deverá ter-se em consideração esta alteração na análise da jurisprudência do TJUE.

## **2. A JURISPRUDÊNCIA DO TJUE EM MATÉRIA DE VÍCIOS FORMAIS E IMPACTO NO DIREITO À DEDUÇÃO— ANÁLISE ESTÁTICA**

### **2.1 Acórdão *Lea Jeunehomme e EGI contra Estado Belga* (Processos 123 e 330/87), de 14 de julho de 1988**

A legislação belga previa que, no setor automóvel, as faturas deviam acolher determinadas especificações, como por exemplo, identificação dos tipos de veículos e dos seus equipamentos e acessórios, a marca, o modelo, o ano de fabrico, a cilindrada, a potência, o modelo de caixa do automóvel, o número do quadro ou o ano da primeira entrada em circulação. De acordo com a prática da Administração fiscal belga o direito à dedução, quando algum dos referidos elementos se encontrava em falta, só era admitido caso a operação não levantasse dúvidas. É neste contexto que o órgão jurisdicional interno pergunta ao TJUE se tais exigências seriam conformes à Diretiva IVA (na versão aplicável à época). Na sua resposta, o TJUE começou por afirmar que a Diretiva se limitava a exigir uma fatura que contivesse determinados elementos, tendo os Estados-membros a faculdade de prever elementos adicionais

*para assegurar a correta cobrança do imposto sobre o valor acrescentado, bem como a sua fiscalização pela administração fiscal (§16). Porém, o TJUE acrescentou que as exigências em causa deveriam ter como finalidade a cobrança do imposto e a sua fiscalização sendo que tais exigências não poderiam pelo seu número ou tecnicidade tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução (§17).*

Embora, como já se referiu, os Estados-membros não tenham hoje a faculdade de, por regra, estabelecer requisitos adicionais ao conteúdo das faturas, conforme previsto no artigo 226.º e seguintes da Diretiva IVA, este acórdão mantém, em nosso entender, significativa atualidade, na medida em que associa os fundamentos dos requisitos formais das faturas às finalidades de cobrança do imposto e sua efetiva fiscalização pela administração. Parecendo admitir, pelo menos em tese, que a existência de vício formais, não é, por si só, suficiente para pôr em causa o direito à dedução. Neste sentido, é especialmente relevante a afirmação do Advogado-Geral Sir Gordon Slynn, segundo a qual *«uma factura que preencha as condições constitui o título de acesso ao direito à dedução, sob reserva de a administração fiscal vir a demonstrar posteriormente que é falsa; se a factura não preenche as condições, pode acontecer que o sujeito passivo esteja em condições de provar a existência da transacção e que o seu fornecedor tenha declarado o imposto pago "a montante" mas se a factura está incompleta num aspecto essencial, cabe ao sujeito passivo fazer a prova do seu direito à dedução».*

Tal parece significar, em nosso entender, que é clara a distinção entre a “relação cartular” e a “relação material subjacente”, sendo que a exclusão do direito à dedução sempre deverá ser determinada pela segunda e não pela primeira. Para que vícios formais impeçam o direito à dedução, é necessário que eles ponham razoavelmente em causa a capacidade de cobrança correta do imposto e de fiscalização pelas autoridades tributárias, de tal modo que esta não está em condições de conhecer a realidade material subjacente, em face dos elementos apresentados pelo sujeito passivo.

## **2.2 Acórdão Gabalfrisa SL e o. contra Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) (Processos C-110/98 a C-147/98), de 21 de março de 2000**

Nos processos em causa, diversos serviços da AEAT recusaram a dedução do IVA pago por operações realizadas antes do início da sua atividade, normalmente, trabalhos de construção uma vez que não tinham sido cumpridas as obrigações formais internas, nomeadamente, a apresentação de um pedido de dedução expresso antes de o imposto se ter tornado exigível e o respeito do prazo de um ano entre esse pedido e o início efetivo das operações tributáveis. Para além disso, a legislação interna determinava que o exercício do direito à dedução só poderia ocorrer após o início da atividade. O TJUE considerou que uma tal regulamentação vai para além do que é necessário para atingir os objetivos de assegurar a cobrança correta do imposto e de evitar a fraude fiscal, sendo contrária à Diretiva IVA.

## **2.3 Acórdão Finanzamt Gummersbach contra Gerhard Bockemühl (Processo C-90/02), de 1 de abril de 2004**

G. Bockemühl geria uma empresa de construção civil na Alemanha e contratou serviços a uma sociedade do Reino Unido, com conta bancária na Alemanha e endereço de contacto na Holanda. A Administração fiscal alemã liquidou o IVA relativo aos serviços prestados pela sociedade inglesa uma vez que as faturas emitidas (i) não indicaram o nome e endereço da empresa prestadora corretamente, sendo impossível determinar se a empresa que emitiu a fatura foi a empresa que realizou a prestação; (ii) não indicaram o montante de imposto e (iii) tinham uma descrição incorreta por referir apenas “colocação de trabalhadores à disposição” em vez de mencionar os trabalhos efetivamente prestados.

Colocaram-se, pois, várias questões ao TJUE, sendo especialmente relevante a primeira questão prejudicial apresentada onde o órgão jurisdicional interno perguntou se o direito à dedução podia ser recusado quando uma fatura não preenche todos os requisitos previstos na Diretiva. O TJUE conseguiu, no entanto, evitar responder diretamente à questão, pondo antes em causa que os requisitos relativos ao conteúdo das faturas previstos na Diretiva IVA, aplicável à data, fossem igualmente aplicáveis

aos casos de *autoliquidação*. O TJUE considerou que não, entendendo que cabia aos Estados-membros estabelecer as formalidades relativas ao exercício do direito à dedução em caso de autoliquidação, devendo estas formalidades ter em consideração os objetivos de assegurar a cobrança do IVA e o seu controlo pela Administração fiscal. Neste contexto, o TJUE afirmou que sendo certo que mesmo no contexto da autoliquidação, as faturas têm uma *função documental importante pelo facto de poder conter dados controláveis*, a verdade é que, no caso concreto, foi tendo precisamente por base esses dados que o sujeito passivo foi considerado devedor (isto é, o adquirente só é devedor se houver inversão do sujeito passivo), pelo que não se pode impor, no que se refere ao direito à dedução do IVA, condições adicionais que põem em causa o exercício desse direito e que não são exigidas para considerar o sujeito passivo devedor (§51 e 52). Nas palavras do TJUE: *«tal exigência teria como consequência que um sujeito passivo fosse, por um lado, devedor do IVA em causa enquanto destinatário dos serviços, mas corresse o risco, por outro, de não poder deduzir esse imposto.*

O presente caso é, em nosso entender, particularmente relevante na medida em que vem acentuar que uma operação de autoliquidação não é comparável às “normais” situações de liquidação, o que justifica diferentes exigências formais das faturas (que, aliás, se vieram a refletir em posteriores alterações à Diretiva IVA). Uma vez mais, o TJUE estabeleceu uma estreita ligação entre as exigências formais e a necessidade de cobrança correta e fiscalização eficaz, estabelecendo que tais exigências não podem pôr em causa o direito à dedução, quando tais necessidades de correta cobrança e eficaz fiscalização estão asseguradas.

#### **2.4 Acórdão Albert Collée contra Finanzamt Limburg and der Lahn (Processo C-146/05), de 27 de setembro de 2007**

A Collée pretendia vender 220 veículos de demonstração a uma sociedade belga. Porém, por razões comerciais, interessava-lhe interpor um intermediário alemão na transação, de modo a conseguir obter o pagamento de uma comissão. Sucede que, a Administração fiscal alemã recusou a dedução do IVA do referido intermediário, o que levou a Collée a corrigir a operação do ponto de vista contabilístico, requalificando-a

como operação intracomunitária, na qual não deveria liquidar IVA ao adquirente. Porém, a Administração fiscal alemã recusou a dedução por considerar que a regularização da operação ocorreu tardiamente e porque a Collée ocultou inicialmente, de modo consciente, o caráter intracomunitário da operação. Importa sublinhar que as formalidades em causa relativas ao período para regularização não estavam previstas na Diretiva IVA, cabendo ao Estado-membro determiná-las, dentro dos limites admitidos pelo Direito da União. O TJUE entendeu que não havendo qualquer dúvida de que foi efetuada uma entrega intracomunitária, o princípio da neutralidade fiscal exigia a concessão da isenção de IVA uma vez que as *exigências de fundo* foram cumpridas e a violação das *exigências formais* em causa não impediam a verificação do caráter intracomunitário da operação (§31). O TJUE concluiu, assim, que *«o caráter intracomunitário de uma entrega deve, portanto, ser reconhecido no caso de uma regularização posterior da contabilidade, desde que estejam preenchidos os critérios objectivos em que se baseiam os conceitos que definem esta operação»*.

Quanto à questão da inicial simulação subjetiva da operação, o TJUE veio afirmar que a possibilidade de impedir o direito à dedução dependia da existência de um risco de perda de receitas fiscais para o Estado-membro, que não se verificava numa situação em que a não cobrança decorre da correta qualificação da operação, levando a que seja titular da receita o Estado onde ocorre o consumo final (§37). Acresce que, no caso, a simulação tinha um propósito “comercial” e não “fiscal” pelo que não havia a intenção do operador de obter uma vantagem fiscal indevida. Por conseguinte, o princípio da neutralidade deveria permitir a dedução do IVA, independentemente da boa-fé do emitente da fatura.

## **2.5 Ecotrade Spa contra Agenzia delle Entrate (Processos apensos C-95/07 e C-96/07), de 8 de maio de 2008**

A Ecotrade Spa dedicava-se ao comércio internacional de componentes de cimento, tendo contratado serviços de transporte intracomunitários que, inicialmente qualificou como “frete de navio” e “transporte marítimo” (isentos de IVA). Na sequência de uma inspeção tributária, a Administração fiscal italiana requalificou a operação como

serviço de transporte intracomunitário. Tal requalificação determinou a aplicação das regras de *inversão do sujeito passivo*, tendo a Administração fiscal italiana liquidado o correspondente IVA. Porém, a mesma Administração recusou a dedução desse IVA por considerar que o prazo de 2 anos para efetuar a respetiva regularização tinha sido ultrapassado. Uma vez mais, a versão da Diretiva IVA aplicável não estabelecia regras claras quanto às obrigações formais neste domínio, deixando aos Estados-membros a possibilidade de regulação concreta dessa matéria. O TJUE reiterou que sendo incontestável que o regime de inversão do sujeito passivo era aplicável, deverá ser igualmente incontestável a possibilidade de dedução, uma vez que a Ecotrade não teria agido de má fé ou tendo em vista cometer fraude fiscal, que, em todo o caso, só seria relevante se existisse um risco de perda de receita fiscal (§67 e seguintes).

Uma vez mais, o TJUE reforçou a importância do risco de perda de receita fiscal enquanto elemento justificativo no qual se alicerça todo o juízo de proporcionalidade da medida interna.

## **2.6 Acórdão Pannon Gép Centrum kft contra APEH (Processo C-368/09), de 15 de julho de 2010**

A Pannon realizou empreitadas a duas sociedades, contratando para o efeito um subempreiteiro. Nas primeiras faturas emitidas pelo subempreiteiro as datas de conclusão da obra não coincidiam com as datas constantes das faturas emitidas pela Pannon ao dono da obra. Em consequência, o subempreiteiro anulou as faturas e emitiu novas faturas já com a data correta. A Administração fiscal recusou à Pannon o direito de dedução do IVA liquidado pelo subempreiteiro uma vez que, relativamente às primeiras faturas emitidas, não incluíam a data correta de finalização da obra e, relativamente às faturas retificadas, não podiam fundamentar a dedução do IVA, dado que a obrigação de numeração contínua não tinha sido assegurada. Assim, do ponto de vista jurídico, a questão que se colocou foi saber se seria compatível com a Diretiva IVA a recusa de uma fatura retificada por terem sido desconsiderados elementos obrigatórios da legislação interna, embora tais elementos não constem da Diretiva IVA. A resposta do TJUE foi clara no sentido de ser contrária à Diretiva a recusa do direito à dedução relativo a uma fatura com fundamento na ausência de elementos

que não constem do artigo 226.º da Diretiva IVA (em concreto, a exigência de que as faturas retificadas se incluam na mesma série em que se incluem as notas de crédito que anulam as faturas erradas).

## **2.7 Acórdão Uszodaépitó kft contra APEH (Processo C-392/09), de 30 de setembro de 2010**

A Administração fiscal húngara recusou à Uszodaépitó o direito à dedução do IVA relativo a serviços de construção prestados em 2007, os quais foram levados a cabo pela Uszodaépitó através da contratação de subempreiteiros. A Administração fiscal recusou o direito à dedução com fundamento na violação das regras relativas a exigências formais em caso de autoliquidação (posteriores à data da operação em causa), bem como pela ausência de modificação das declarações fiscais em conformidade com as novas regras internas. O TJUE reiterou que o direito à dedução garante a neutralidade na aplicação do IVA, pelo que não poderá ser recusado somente porque os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais, quando os requisitos substantivos tenham sido cumpridos (§38). Em consequência, o TJUE decidiu que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que opõe «*à aplicação retroactiva de uma legislação nacional que, no âmbito de um regime de autoliquidação, subordina a dedução do IVA relativo a prestações de serviços de construção à rectificação das facturas relativas às referidas operações e à apresentação de uma declaração complementar rectificativa, apesar de a autoridade fiscal em causa dispor de todos dados necessários para demonstrar que o sujeito passivo é devedor do IVA, enquanto destinatário das operações em causa, e para verificar o montante do imposto dedutível*» (§46).

Parece-nos de realçar o facto de o acórdão não ser claro quanto às exigências formais em causa. Neste sentido, o TJUE parece ter-se satisfeito com o facto de não haver dúvidas de que a Uszodaépitó era sujeito passivo de IVA, pelo que, se deve suportar o IVA, deverá, igualmente, poder deduzi-lo.

## **2.8 Acórdão Nidera Handelscompagnie BV (Processo C-385/09), de 21 de outubro de 2010**

No âmbito da sua atividade, a Nidera adquiriu trigo na Lituânia que, de seguida, exportou para países terceiros (Argélia e Turquia). À data da exportação, a Nidera não estava registada para efeitos de IVA, conforme obrigava a legislação interna. Acresce, ainda, que a Nidera, já em fase posterior à operação se registou para efeitos de IVA. No entanto, a Administração fiscal lituana recusou à Nidera o direito à dedução do IVA suportado na aquisição do trigo exportado.

O TJUE referiu a sua jurisprudência em matéria de autoliquidação para, uma vez mais, reforçar que o princípio da neutralidade do IVA exige que a dedução do IVA pago a montante seja concedida mesmo que o sujeito passivo tenha negligenciado alguns requisitos formais, caso os requisitos substanciais tenham sido cumpridos.

O TJUE entendeu que a identificação prevista no artigo 214.º da Diretiva IVA, bem como as obrigações previstas no artigo 213.º, deveriam ser proporcionais e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA. Com efeito, o fundamento da recusa do direito à dedução não poderá ser unicamente sustentado na não inscrição para efeitos de registo de IVA. O TJUE acrescentou, ainda, que podendo ser fixado um prazo para que este registo “intempestivo” ocorra, tendo em vista a segurança jurídica na aplicação do imposto, atendendo a que no caso, a Nidera se registou em IVA num prazo inferior a 6 meses após a operação, tal registo foi efetuado num prazo razoável.

## **2.9 Acórdão Boguslaw Juliusz Dankowski contra Dyrektor Izby Skarbowej w Lodzi (Processo C-438/09), de 22 de dezembro de 2010**

M. Placek prestou serviços comerciais tributáveis à empresa Dan-Trak. Sucede que M. Placek não se encontrava registado como sujeito passivo de IVA, razão pela qual a Administração fiscal não permitiu à Dan-Trak deduzir o IVA suportado na referida prestação de serviços. O TJUE, reiterou a afirmação de que o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo de IVA que não pode, em princípio, ser limitado, garantindo deste modo a neutralidade na aplicação do imposto, ao permitir que o empresário se liberte inteiramente do IVA devido ou pago no quadro das sua atividade

económica. Conclui, assim que, sendo pacífico que os serviços em causa foram realizados por um operador situado a montante e que os referidos serviços foram utilizados para a realização de operações tributárias, estavam reunidas as condições materiais para o surgimento do direito à dedução. Em particular, o TJUE referiu que as faturas correspondentes continham os elementos necessários para identificar a pessoa que emitiu as faturas e a natureza dos serviços fornecidos, respeitando as obrigações constantes do atual artigo 226.º da Diretiva IVA.

## **2.10 Acórdão Kopalnia (Processo C-280/10), de 1 de março de 2012**

Neste caso, os sócios de uma sociedade ainda não constituída adquiriram um bem imóvel onde se integrava uma pedreira a céu aberto. Logo após essa aquisição, os sócios constituíram uma sociedade à qual afetaram a mencionada pedreira. As autoridades fiscais polacas recusaram a dedução do IVA tanto na esfera dos sócios como da sociedade. O TJUE confrontou-se, portanto, com a questão de saber se seria compatível com a Diretiva IVA a recusa da dedução do IVA pago a montante por uma sociedade pelo facto de a fatura, emitida antes do registo e da identificação da referida sociedade para efeitos de IVA, ter sido emitida em nome dos sócios dessa sociedade.

A resposta do TJUE é particularmente interessante na medida em que começa por afirmar que a obrigação de registo, para efeitos de IVA não se encontra no artigo 226.º da Diretiva IVA, pelo que não pode, por si só, ter a consequência de impedir o exercício do direito à dedução. Porém, o TJUE acaba por aceitar que, em virtude de, à data de emissão da fatura a sociedade não estar constituída, não se encontravam preenchidos determinados requisitos obrigatórios da fatura, nomeadamente, a data de emissão da fatura, bem como o nome completo e o endereço do sujeito passivo e do adquirente ou do destinatário (§41). Porém, o tribunal retoma a jurisprudência relativa a situações de autoliquidação (Nidera e Bockemühl), para afirmar que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (§43). Com efeito, o TJUE considerou que *«dado que a impossibilidade de a Plski Trawertyn exercer o seu direito a dedução do IVA pago a montante se deve ao facto de, à data*

*da emissão da fatura relativa à referida aquisição esta sociedade ainda não estar registada nem identificada para efeitos de IVA e de a fatura ter, portanto, sido emitida em nome dos sócios, e que existe, como o órgão jurisdicional de reenvio constatou, identidade entre as pessoas que pagaram o IVA a montante e as que constituem a Polski Trawertyn, tal impossibilidade deve ser considerada resultante de uma obrigação puramente formal» (§45).*

Em face do exposto, o TJUE concluiu que, sem prejuízo da função documental importante da fatura, na medida em que pode conter dados controláveis, existem circunstâncias nas quais os dados podem ser validamente comprovados através de outros meios que não sejam uma fatura e em que a existência de dispor de fatura em todos os pontos conforme com as disposições da Diretiva IVA teria como consequência pôr em causa o direito à dedução do sujeito passivo (§48).

Em nosso entender, esta acórdão é muito relevante porque o TJUE alicerça-se na sua jurisprudência relativa a vício formais no contexto de autoliquidação, cuja regulamentação é deixada, em grande medida, aos Estados-membros, aplicando-a, *mutatis mutandis* a situações de violação das formalidades constantes do artigo 226.º da Diretiva IVA. Deste modo, parece poder afirmar-se, à luz do caso em análise, que mesmo em situações de “normal” exercício do direito à dedução, a existência de vícios formais nas faturas poderão não implicar, por si só, a perda do direito à dedução, quando se demonstre que estão reunidos os requisitos substantivos para o exercício desse direito e que a exigência de dispor de uma fatura com todos os requisitos poria em causa o direito à dedução do sujeito passivo.

#### **2.11 EMS-Bulgaria Transport OOD (Processo C-284/11), de 12 de julho de 2012**

A sociedade Marcotran (com sede em Espanha) vendeu camiões e tratores rodoviários usados à EMS sediada na Bulgária. Ao caso, era aplicável o regime de autoliquidação. Porém, à data da aquisição intracomunitária, a EMS não se encontrava registada para efeitos de IVA, na Bulgária. Consequentemente, foi-lhe recusado o direito à dedução do IVA, sendo ainda argumentado pela Administração fiscal que a dedução não tinha sido feita no período de tributação ou num dos 12 períodos subsequentes. O TJUE reiterou o entendimento de que a falta do registo

para efeitos de IVA não pode privar o sujeito passivo do seu direito à dedução, desde que estejam preenchidos os requisitos substanciais exigidos para poder beneficiar do mesmo (§63). O Tribunal aceitou que os Estados-membros possam estabelecer um prazo de caducidade para o exercício do direito à dedução desde que tal não torne excessivamente difícil ou impossível esse exercício, cabendo tal juízo ao órgão jurisdicional interno. Porém, quando perguntado sobre a possibilidade de impedir o direito à dedução com fundamento no pagamento tardio, o TJUE clarificou que, atendendo a que resulta da decisão de reenvio que a entrega intracomunitária não foi dissimulada e as informações correspondentes estão disponíveis na contabilidade do sujeito passivo, a Administração fiscal dispunha das informações indispensáveis que lhe permitiam, em princípio, verificar se os requisitos substanciais estavam efetivamente cumpridos (§72). O Tribunal concluiu, assim, que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a uma sanção que consiste em recusar o direito à dedução em caso de pagamento tardio do IVA, podendo, no entanto ser aplicados juros de mora.

No plano da nossa análise, esta decisão demonstra-se relevante, na medida em que, em face da abordagem “substancialista” do TJUE, a questão da impossibilidade da dedução passou a colocar-se no domínio sancionatório e nos limites desse poder fixados pela Diretiva IVA. Tal é relevante, porque reforça, em nosso entender, a ideia de que é necessário distinguir os eventuais efeitos sancionatórios associados ao incumprimento de formalidades com o impedimento do normal funcionamento do imposto. Esta última situação só poderá ocorrer em situações em que as violações formais põem em causa a exata cobrança do imposto bem como a sua correta fiscalização pelas autoridades tributárias (o que acontece, por exemplo, nas situações de fraude fiscal).

## **2.12 Acórdão VSTR contra Finanzamt Plauen (Processo C-587/10), de 27 de setembro de 2012**

Em novembro de 1998, uma filial da VSTR, com sede na Alemanha, vendeu duas máquinas trituradoras de pedra à Altantic, com sede nos Estados Unidos. A VSTR solicitou à Atlantic a indicação do número de identificação para efeitos do IVA. Porém,

a Atlantic respondeu que tinha já procedido à venda das máquinas a uma empresa com sede na Finlândia, tendo-lhe fornecido o número de identificação fiscal dessa empresa (verificado, igualmente, pela VSTR). Assim, a VSTR emitiu à Atlantic uma fatura sem IVA, indicando o número de identificação fiscal da empresa finlandesa à qual foi revendida a mercadoria. A Administração fiscal alemã considerou que a VSTR não podia beneficiar da isenção de IVA (porque não facultou o número de identificação fiscal da Atlantic). Assim, as autoridades fiscais estavam a fazer depender a isenção de uma entrega intracomunitária da condição de o adquirente possuir num Estado-membro um número de identificação para efeitos de IVA.

Importa referir que, à data dos factos, a Diretiva IVA não determinava todo o conteúdo das faturas, cabendo aos Estados-membros defini-lo, tendo em vista a correta cobrança e fiscalização do IVA. Em todo o caso, o TJUE considerou que *«o facto de fazer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA de uma entrega intracomunitária do cumprimento de obrigações formais, sem tomar em conta as exigências de fundo e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estas são respeitadas vai além do que é necessário para garantir a cobrança exata do imposto»* (§45), acrescentando que o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção seja concedida quando se verificam as *exigências de fundo* para a sua aplicação, mesmo quando certas exigências formais tiverem sido negligenciadas: *«só assim não será se a violação destas exigências formais tiver por efeito impedir a produção da prova segura do cumprimento das exigências de fundo»* (§46).

O TJUE concluiu, pois, que embora o número de identificação para efeitos de IVA faça prova do estatuto fiscal do sujeito passivo e facilite o controlo das operações intracomunitárias, trata-se, contudo de uma exigência que não pode pôr em causa o direito à dedução se se verifica que os requisitos materiais se encontra preenchidos e o fornecedor não possa de boa-fé, e após ter tomado todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas, transmitir o número de identificação para efeitos de IVA mas transmite, por outro lado, elementos que permitem demonstrar suficientemente que o adquirente é um sujeito passivo de IVA e que agiu enquanto tal na operação (§51 e 52).

Julgamos ser importante realçar que, neste caso, não se verificou uma retificação dos vícios formais da fatura em causa, ao contrário do ocorrido em algum dos casos que vimos referindo. Assim, o TJUE não se pronunciou sobre a suscetibilidade de regularização da fatura, mas sobre a suscetibilidade de aceitar, para efeitos de exercício do direito à dedução, uma fatura que não preenche todos os elementos previstos no artigo 226.º da Diretiva IVA.

### **2.13 Acórdão Petroma e o. contra État Belge (Processo C-271/12), de 8 de maio de 2013**

No caso em análise, uma sociedade integrada no grupo Martens prestava serviços a outras sociedades do grupo, serviços esses sujeitos a IVA. Na sequência de uma inspeção tributária a Administração fiscal belga pôs em causa as faturas no interior do grupo e as deduções daí resultantes, com o fundamento principal de essas faturas estarem incompletas e não poderem demonstrar que correspondiam a prestações reais. A maioria das faturas não indicava o preço unitário e o número de horas prestadas no âmbito da prestação de serviços, pondo em causa a fiscalização da cobrança exata do imposto. Já após a comunicação das regularizações que a Administração fiscal belga pretendia levar a cabo, o sujeito passivo apresentou documentação complementar com o objetivo de provar a realidade, a natureza e o montante as operações faturadas, em especial, contratos, reconstituição de valores com base nas declarações à segurança social, informações sobre o funcionamento do grupo. Porém, a Administração fiscal recusou considerar essa informação por entender que se tratava de contratos celebrados a título particular e que tinham sido apresentados tardiamente. Neste contexto, foi perguntado ao TJUE se o Estado belga poderia recusar a dedução do IVA nestas condições.

O TJUE entendeu que *«o sistema comum do IVA não proíbe que se proceda à retificação de faturas erradas. Assim, quando estão reunidas todas as condições materiais para que possa beneficiar do direito a dedução do IVA e, antes da decisão da autoridade em causa, o sujeito passivo fornece a esta última uma fatura retificada, o benefício desse direito não lhe pode, em princípio, ser recusado»* (§34).

Com efeito, o TJUE entendeu que, no momento em que a Administração fiscal tomou a sua decisão, as faturas não tinham sido retificadas e, conseqüentemente, não poderiam assegurar a cobrança exata do IVA e a respetiva fiscalização.

Esta decisão revela-se particularmente importante na medida em que clarifica que as correções às faturas que não permitam a cobrança exata e a respetiva fiscalização, deverão ocorrer antes de terminado o procedimento inspetivo e tomada uma decisão final pela Administração fiscal, comunicada ao sujeito passivo. Quer dizer, se o sujeito passivo tem a possibilidade de retificar as faturas durante o período de inspeção e não o faz, a Administração fiscal poderá, em princípio, recusar a dedução do imposto.

Repare-se que, neste caso, os vícios formais das faturas em causa impediam a exata cobrança e respetiva fiscalização do imposto. Isto significa que a recusa da dedução se aplica nas situações em que tais vícios formais põem em causa a *exata cobrança e respetiva fiscalização*.

Parece-nos, pois, desenhar-se uma jurisprudência no seguinte sentido: se as faturas em causa, embora contendo vícios formais, permitem assegurar a exata cobrança e respetiva fiscalização do imposto, deverão ser aceites para efeitos de exercício do direito à dedução. Se, pelo contrário, tais faturas não forem capazes de assegurar a exata cobrança e respetiva fiscalização da aplicação do imposto, então deverão ser corrigidas durante o procedimento inspetivo, sendo acrescentados os elementos necessários à exata cobrança e respetiva fiscalização. Caso tal não ocorra neste período, a Administração fiscal não deverá ser obrigada a considerar os novos elementos, tendo somente como referência as faturas inicialmente emitidas, para efeitos de admissão do exercício do direito à dedução, podendo recusá-la.

#### **2.14 Acórdão Evita-K EOOD (Processo C-78/12), de 18 de julho de 2013**

A Evita-K adquiriu animais à Ekspertis. A Administração fiscal búlgara levou a cabo um inspeção à Evita-k, no âmbito da qual solicitou à Ekspertis determinados elementos relativos à venda dos referidos animais, tendo concluído que algumas lacunas na contabilidade transpareciam que os animais nunca teriam sido entregues. O TJUE foi chamado a pronunciar-se sobre várias questões que não importa analisar

no presente contexto. Porém, afirmou que, o artigo 226.º n.º 6, da Diretiva IVA, quando exige que as faturas descrevam *a quantidade e a natureza dos bens entregues* não exige a menção das marcas auriculares dos animais vendidos. Este acórdão é relevante na medida em que, por um lado, reforça que à luz da atual Diretiva IVA, as exigências formais que devem constar na fatura têm de se limitar ao disposto no artigo 226.º. Por outro lado, parece resultar que a descrição da quantidade e da natureza dos bens entregues ou a extensão e a natureza dos serviços prestados deverá corresponder a uma mera descrição que dispensa a identificação de outros elementos, eventualmente exigidos à luz de outras regulamentações.

#### **2.15 Acórdão SC Fatorie SRL (Processo C-424/12), de 6 de fevereiro de 2014**

No caso, a Megasal prestou serviços de construção à Fatorie, tendo a Fatorie pago à Megasal o IVA correspondente. Porém, posteriormente, a Megasal declarou falência não tendo entregue tal IVA ao Estado romeno. Sucede que, após uma inspeção tributária, a Administração fiscal recusou à Fatorie a dedução do IVA pago à Megasal, por, nomeadamente, considerar ser aplicável o regime de autoliquidação.

O TJUE reiterou a sua jurisprudência em matéria de autoliquidação, tendo referido que o direito à dedução não deve ser posto em causa quando se demonstre que os requisitos substantivos se encontram preenchidos, ainda que se verifiquem vícios de natureza formal. Porém, o TJUE chamou a atenção que o IVA pago pela Fatorie à Megasal não era devido e que esse pagamento não preenchia um requisito substantivo do regime da autoliquidação, pelo que a Fatorie não podia invocar o direito à dedução desse IVA.

Este acórdão é importante na medida em que reforça a posição do TJUE quanto às exigências formais no exercício do direito à dedução, no âmbito do regime de autoliquidação, dando primazia à verificação dos requisitos substantivos para o exercício do direito à dedução. Quer dizer, no caso, a recusa não se deveu a vícios de carácter formal mas à inexistência substantiva do direito a deduzir o IVA indevidamente liquidado.

## **2.16 Idexx Laboratories Italia Srl (Processo C-590/13), de 11 de dezembro de 2014**

A Idexx efetuou aquisições intracomunitárias a uma sociedade francesa e a uma sociedade holandesa, violando a legislação italiana em matéria de registo de operações intracomunitárias. Em consequência, a Administração fiscal considerou que estava em causa violação de obrigações substantivas que conduziam à liquidação de IVA, sem permitir a sua dedução. Por seu lado, a Idexx sustentou que as aquisições intracomunitária não têm efeitos substantivos, não fazendo surgir dívidas nem créditos de imposto, mas apenas dívidas e créditos aparentes e obrigações formais de escrituração numa conta nos dois registos de IVA, sem consequências de fundo. Reiterando a jurisprudência em matéria de autoliquidação, o TJUE confirmou que neste domínio cabe aos Estados-membros definirem as formalidades relativas ao exercício do direito à dedução, tendo em vista a exata cobrança e fiscalização da aplicação do imposto, não podendo ultrapassar o estritamente necessário a esse fim, de modo a garantir o correto funcionamento do imposto, em especial, o princípio fundamental da neutralidade.

Sem grande surpresa, o TJUE acabou por considerar que, estando cumpridos todos os elementos necessários para saber que se verificam as exigências substantivas para a dedução do IVA, a não observância das formalidades não poderá, em princípio, levar à perda do direito à dedução. Contudo, o Tribunal veio clarificar a diferença entre *exigências de fundo do direito à dedução* que são as que se aplicam ao seu fundamento e âmbito, conforme previstas nos atuais artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA e as *exigências formais* do direito à dedução, que regulam as modalidades e a fiscalização do exercício desse direito e o funcionamento do sistema de IVA como as *obrigações contabilísticas, de faturação e declarativas*, nomeadamente as constantes do artigo 226.º da Diretiva IVA.

### **3. A JURISPRUDÊNCIA DO TJUE EM MATÉRIA DE VÍCIOS FORMAIS E IMPACTO NO DIREITO À DEDUÇÃO— ANÁLISE DINÂMICA**

A leitura da jurisprudência do TJUE permite-nos, compreender, desde logo, que o Tribunal estabelece uma distinção clara entre os *vícios de forma* e as *exigências de*

*fundo*, fazendo prevalecer os segundos face aos primeiros. Com Cidália Lança, podemos afirmar com segurança que «*de acordo com a jurisprudência daquele Tribunal [TJUE], o princípio da neutralidade exige que a dedução do IVA seja concedida se os requisitos substantivos tenham sido cumpridos, mesmo se os sujeitos passivos tiverem negligenciado certos requisitos formais*».<sup>3</sup>

De facto, ao longo da jurisprudência analisada, o TJUE afirma sistematicamente que o direito à dedução previsto na Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (vd, designadamente, Ac. Gabalfrisa §43, Pannón §37, Uszodaépitó §34, Fatorie §30, Idexx §31), dada a sua importância enquanto mecanismo que liberta o empresário do peso do IVA devido ou pago no quadro das suas atividades económicas: «*o sistema comum do IVA garante, assim, 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 mesmas estarem, em princípio, também sujeitas ao IVA*» (Fatorie §31).

Face ao impacto negativo na mecânica do imposto provocado pela recusa do direito à dedução, o TJUE tem entendido que a recusa do direito à dedução com fundamento em vícios formais só poderá ter lugar naquelas situações em que é posta em causa a exata cobrança e a correta fiscalização pelas autoridades fiscais. Isto significa que o incumprimento de vícios formais não pode ter, por si só, a consequência de impedir o direito à dedução. Neste sentido, o TJUE estabeleceu claramente a distinção entre as consequências sancionatórias decorrentes da violação de obrigações formais e o impacto no direito à dedução eventualmente provocado por tal violação (vd, por exemplo, acórdão EMS).

A limitação do direito à dedução por vícios formais está, pois, subordinada, à sua razão de existência. Isto significa que, lá onde o vício formal em causa não afete a possibilidade de correta aplicação e fiscalização do imposto, não pondo, nomeadamente, em causa o risco de perda de receita fiscal, o direito à dedução não deverá ser impedido. Na verdade, a jurisprudência analisada dá-nos conta de casos

---

<sup>3</sup> Cit, *Código do IVA e RITI Notas e Comentários*, Coord. e Organização Clotilde Celorico de Palma e António Carlos dos Santos, Almedina, 2014, p. 340.

em que vícios formais como a errada indicação do número de identificação fiscal do adquirente na fatura, o registo tardio da atividade em IVA ou erros no processamento do mecanismo de autoliquidação, não podem impedir o direito à dedução.

De facto, quando os elementos “formais” apresentados são capazes de demonstrar o preenchimento dos requisitos substantivos, o TJUE entende que, em regra, não poderá ser limitado o direito à dedução.

Esta situação é mais evidente nos casos relativos à violação de obrigações formais, no contexto da autoliquidação, uma vez que tais obrigações formais não são totalmente estabelecidas pela Diretiva IVA, sendo dado aos Estados-membros margem para fixar as medidas concretamente necessárias para permitir o seu correto exercício. Por exemplo, nestes casos, o TJUE entendeu que a própria circunstância de as autoridades fiscais reconhecerem a qualidade de sujeito passivo ao operador económico, para efeitos de proceder à liquidação de imposto, poderá ser suficiente para provar que este tem igualmente esta qualidade para poder deduzir o IVA suportado.

No entanto, mesmo nas situações em que é aplicável o artigo 226.º da Diretiva IVA, verificou-se que o TJUE transpôs para este domínio a mesma abordagem “funcionalista” apresentada em situações em que o conteúdo das obrigações formais não está imperativamente determinado no Direito da União. De facto, mesmo no caso específico de vícios nas faturas que violem o disposto no artigo 226.º da Diretiva IVA, o TJUE afirmou que *«embora uma fatura tenha uma função documental importante pelo facto de poder conter dados controláveis, existem circunstâncias nas quais os dados podem ser validamente comprovados através de outros meios que não sejam uma fatura em que a exigência de dispor de uma fatura em todos os pontos conforme as disposições da Diretiva 2006/112 teria como consequência pôr em causa o direito a dedução de um sujeito passivo (Acórdão Kopalnia §48)*. Importa, contudo, chamar a atenção de que o TJUE tem em consideração o esforço efetivamente levado a cabo pelo sujeito passivo na tentativa de cumprimento das obrigações formais, sendo que, em todo o caso, nas situações em que uma fatura não permita a correta cobrança e fiscalização não poderá ser aceite, devendo ser retificada antes do final do

procedimento inspetivo e da comunicação da decisão da Administração fiscal, sob pena de os elementos posteriormente apresentados que demonstrem o cumprimento dos requisitos *substantivos* não poderem ser considerados (vd, Acórdão Petroma).

#### 4. CONCLUSÃO

Em conclusão, parece-nos que a leitura integrada da jurisprudência do TJUE estabelece o seguinte quadro no que respeita ao problema concreto dos vícios nas faturas e limitação do exercício do direito à dedução:

- Os requisitos formais estabelecidos na Diretiva IVA ou que esta permite aos Estados-membros estabelecerem, deverão ter como finalidade a exata cobrança e correta fiscalização da aplicação do imposto;
- Os vícios formais não podem, só por si, pôr em causa o direito à dedução dada a sua importância no funcionamento da mecânica do imposto, garantindo a realização do princípio da neutralidade. Tais vícios poderão, quanto muito, e por si só, dar origem à aplicação de sanções;
- Se uma determinada fatura, embora contendo vícios formais, permite assegurar a exata cobrança e respetiva fiscalização do imposto, deverá ser aceite para efeitos de exercício do direito à dedução.
- Se, pelo contrário, tal fatura não for capaz de assegurar a exata cobrança e respetiva fiscalização da aplicação do imposto, então deverá ser retificada durante o procedimento inspetivo, sendo acrescentados os elementos necessários à exata cobrança e respetiva fiscalização. Caso tal não ocorra neste período, a Administração fiscal não deverá ser obrigada a considerar os novos elementos, tendo somente como referência a fatura inicialmente emitida, para efeitos de admissão do exercício do direito à dedução, podendo recusá-la.

\* \* \*

Porto, 31 de março de 2015

Miguel Durham Agrellos / Paulo Pichel

Publicado em: “A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia a propósito de exigências de forma das faturas e direito à dedução do IVA”, em Cadernos de IVA 2015, coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2015