

# **AINDA SOBRE AS FORMALIDADES NAS FATURAS: ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS PORTUGUESES**

## **1. INTRODUÇÃO**

A presente reflexão surge na sequência do artigo por nós publicado na anterior edição dos «Cadernos de IVA», intitulado «Jurisprudência do TJUE sobre Exigências de Forma das Faturas e Direito à Dedução do IVA».<sup>1</sup>

Parece-nos que o tema apresenta interesse prático na medida em que imbrica diretamente com o direito à dedução do IVA, pressuposto essencial do neutral funcionamento do imposto.

Deste modo, o artigo centra-se na interpretação dos artigos 19.º, n.º 2, alínea a) e 36.º, n.º 5 do Código do IVA, que têm a sua origem nos artigos 218.º, 219.º e 226.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, conforme alterada pela Diretiva 2013/64/UE, de 17 de dezembro 2012 (Diretiva IVA).

O artigo encontra-se dividido em duas partes. Na primeira parte, procederemos a uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)<sup>2</sup> bem como da jurisprudência dos Tribunais Arbitrais a funcionar junto de Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Na segunda parte, procuraremos elaborar uma análise dinâmica tendo em vista identificar as linhas de força da jurisprudência nacional bem como os pontos de maior tensão com o Direito da União Europeia. Neste contexto, e quando relevante, mencionaremos alguma jurisprudência dos Tribunais Centrais Administrativos que, essencialmente por razões de limitação de espaço, não pudemos analisar com mais detalhe no presente estudo.

## **2. JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS NACIONAIS — ANÁLISE ESTÁTICA**

### **2.1 Supremo Tribunal Administrativo**

#### *2.1.1 Processo n.º 21167, de 15 de janeiro de 1997<sup>3</sup>*

Em causa estava a suscetibilidade de deduzir o IVA de uma fatura, emitida no ano 1993, cuja descrição dos serviços prestados consistia em «*serviços prestados com o fornecimento de materiais*» no âmbito da construção de um prédio. Segundo o STA

---

<sup>1</sup> Cadernos de IVA 2015, Almedina, 2015, p. 191-211.

<sup>2</sup> Procurámos apresentar um conjunto de jurisprudência relativamente exaustivo, que espelhasse com verdade a orientação dos tribunais superiores nesta matéria. Cabe, contudo, notar que para lá do risco de o juízo discricionário dos autores sobre a jurisprudência poder inadvertidamente excluir da nossa análise acórdãos relevantes, a verdade é que, por um lado, os acórdãos disponibilizados na base de dados do STA constituem uma “súmula de acórdãos” cujo critério de seleção desconhecemos e, por outro lado, a tradicional ausência de harmonização de descritores que em muito dificulta uma pesquisa rigorosa e consistente. Julgamos ser urgente um debate sobre a necessidade de transparência da justiça (também fiscal) em Portugal que dificilmente se adequa ao modo de gestão e organização das decisões judiciais vigente.

<sup>3</sup> Cf, Diário da República, de 14 de maio de 1999. Com exceção das situações expressamente assinaladas, os acórdãos nacionais mencionados encontram-se disponíveis no site [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

*«as faturas em causa não obedeciam aos requisitos exigidos pela alínea b) [do atual artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA], por apenas indicarem alguns dos elementos do material utilizado não estando preenchidas as condições «sine qua non» para haver lugar à dedução do IVA.*

**Deste acórdão dimana a seguinte doutrina: (i) a descrição dos serviços prestados como “fornecimento de materiais” não preenche as exigências de forma no que respeita à denominação usual dos serviços prestados; (ii) a observância da forma legal na emissão de faturas é um requisito imperioso do direito à dedução.**

### *2.1.2 Processo n.º 21103, de 22 de janeiro de 1997*

A Administração fiscal negou o direito à dedução do IVA suportado por um operador económico, por considerar que o IVA em causa foi indevidamente liquidado pelo emitente da fatura, uma vez que este não era um sujeito passivo inscrito no registo de contribuintes do IVA.

*O STA decidiu que «o preceito fala apenas da obrigação das facturas e documentos mencionarem a identificação fiscal dos sujeitos passivos, não cometendo explicitamente ao adquirente a obrigação de controlar se a identificação fiscal constante do documento e correspondente ao documento respectivo que a certifica é válida ou não. Parece, no entanto, evidente, não reclamando a solução do caso uma posição assertórica sobre a matéria, por a situação não vir discutida, — que não tem sentido desonerar-se o sujeito passivo que pretende deduzir o imposto pago nos inputs da obrigação de controlar a menção do número fiscal do contribuinte do fornecedor pelo cartão de identificação respectivo atribuído pela Administração Fiscal e que lhe incumbirá suportar as consequências da sua atitude negligente. Esta é uma obrigação que tem um contraponto na razão de ser legal de tal exigência, pois, a ser doutro modo, cair-se-ia na irrazoabilidade de se estar a valorar positivamente uma abstracção de números que cada um escrevesse da sua cabeça no documento. Mas nessa identificação não se poderá ir ao ponto de se obrigar o contribuinte a indagar se o cartão donde consta o número de identificação fiscal mantém a validade que os seus elementos fazem presumir, sob pena de se estrangular e inviabilizar o comércio jurídico e de entupirem os canais de comunicação e de informação da Administração fiscal. A exibição de um cartão de identificação objectivamente válido tem de considerar-se suficiente, atenta a presunção de verdade de tal documento autêntico».*

Um aspeto interessante que o STA sublinha, prende-se com a necessidade de distinguir claramente as situações de não dedutibilidade por existência de vícios na fatura, das situações de simulação de uma operação: *«a não dedutibilidade do imposto resultante de operações simuladas ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente (n.º 3 do art. 19.º do CIVA) ou à responsabilidade solidária do adquirente dos bens nos casos em que ela está prevista na lei (art. 72.º do CIVA) nada tem que ver com o aspecto que vem de ser apreciado [...] não há qualquer relação de necessidade lógico-jurídica que obrigue a dar como pressuposta uma realidade jurídica [simulação] a partir da outra [vício formal].*

Este ponto é importante, pois, em algumas situações, parece confundir-se os dois planos, criando desnecessária tensão no domínio das questões formais, quando, na verdade, o problema se põe quanto à efetiva existência da relação material subjacente, que a fatura, enquanto “documento abstrato”, titula. Para esta confusão, não será indiferente a significativa alteração do esforço probatório da Administração fiscal entre uma situação de verificação de *vício formal* e uma situação de existência de *falsidade da operação* (vd, ponto 3.4).

**Da presente jurisprudência evidencia-se o seguinte: (i) a falta de inscrição do emitente da fatura como sujeito passivo de IVA não impede, por si só, o direito à dedução do adquirente do bem ou serviço; (ii) o adquirente do bem ou serviço deverá indagar da veracidade do número de contribuinte constante da fatura, contudo, não se lhe exige que, a cada momento, verifique que tal número se encontra ativo no registo administrativo de IVA; (iii) não se deverá confundir as situações de vícios na fatura com as situações de simulação de uma dada operação, não se podendo afirmar que aquelas determinam a verificação desta.<sup>4</sup>**

#### 2.1.3 Processo n.º 020593, de 17 de fevereiro de 1999 <sup>5</sup>

O STA foi chamado a pronunciar-se sobre a falta de aposição, em seis faturas emitidas à sociedade impugnante no ano de 1987, do seu número de identificação fiscal enquanto adquirente dos bens (exigência constante do atual artigo 36.º, n.º 5, alínea a) do Código do IVA). Segundo a Impugnante, haveria que distinguir entre *a falta de elementos meramente acessórios, não essenciais*, e *a falta de forma legal*. Quando estivesse em causa a falta de elementos *meramente acessórios*, a única consequência jurídica seria a imposição de correção dos elementos em falta.<sup>6</sup>

O STA rejeitou a distinção entre *formalidades essenciais* e *formalidades acessórias*, entendendo que «*a factura não se destina, só, ao uso do comprador, mas constitui um elemento essencial, também para o fisco, pois é o documento demonstrativo das operações sobre que incide o imposto. Assim, fácil é entender que a factura válida para efeito de IVA terá de identificar do modo mais completo possível o comprador e vendedor, as mercadorias, o preço, e a data da transacção. Trata-se de elementos todos eles relevantes para permitir identificar a operação de modo bastante claro para que possam extrair-se as devidas consequências quanto ao imposto (a sua incidência, sujeitos, taxa, cobrança, reembolsos, etc.). A falta de algum destes elementos pode pôr em risco o mecanismo concebido com o objectivo de arrecadar o imposto. Natural é, pois, que o legislador tenha entendido que, para que o sistema, aliás, complexo, do IVA, possa funcionar, para facilitar o controlo das*

<sup>4</sup> Vd, quanto a esta questão, ponto 2.1.8.

<sup>5</sup> Disponível em CTF, 396, Out-Dez 1999, 358-365.

<sup>6</sup> Importa notar que, já em sede de recurso, a autora veio afirmar que tinha procedido à correção das faturas em causa. Contudo, o STA desconsiderou esses elementos por não constarem da factualidade provada, não tendo o STA poderes de cognição da matéria de facto, no contexto do recurso em causa. Teria sido interessante, contudo, saber em que momento ocorreu a correção. Se a correção se tivesse verificado até ao encerramento do procedimento inspetivo, a fatura corrigida deveria ser considerada, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) — Cf, Acórdão Petroma e O. contra État Belge (processo C-271/12), de 8 de maio de 2013.

*operações sujeitas e isentas, e para obstar à evasão fiscal, se tornava necessárias, não apenas a emissão de facturas ou documentos equivalentes, a forma que entendesse cada um dos intervenientes, mas a sua emissão com um conteúdo e teor definidos pela lei. Daí a exigência de uma forma legal».*

Com efeito, concluiu o tribunal que *«a factura ou documento equivalente "em forma legal" exigida pelo artigo 19 n. 2 do Código do IVA para a dedução do imposto é a que respeite todas as exigências do artigo 35 n. 5 alínea a) do mesmo diploma»* pelo que *«não há, entre aquelas exigências, essenciais e acessórias, pois o legislador, ao estabelecê-las, considerou-as todas necessárias para a identificação da operação a que respeitam, de modo a que possam extrair-se daqueles documentos as devidas consequências quanto à incidência do imposto, sua taxa, sujeitos, cobrança, deduções, etc.»*.

**Do acórdão resulta que: (i) as exigências formais das faturas visam fornecer os elementos necessários à correta qualificação fiscal das operações e permitir o controlo das operações pela Administração fiscal, obstando-se à evasão fiscal; (ii) uma fatura passada em *forma legal* é aquela que cumpra com todos os requisitos do atual artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA, pelo que não há que distinguir entre elementos formais *essenciais* e *acessórios*; e (iii) a fatura ou documento equivalente que não respeite integralmente o atual artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA não está passada em forma legal e, conseqüentemente, não permite deduzir o respetivo imposto.**

#### *2.1.4 Processo n.º 24857, de 24 de maio de 2000*

No processo discutiu-se se a utilização da denominação “plástico” na comercialização de diversas espécies de plástico granulado, constituía a *denominação usual dos bens transmitidos com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável*, de acordo com o exigido pelo atual artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA. Entendia a Administração fiscal que a denominação utilizada era *assaz genérica*, não permitindo a determinação correta da taxa aplicável. O STA decidiu que *«segundo o art.º 18.º do CIVA as taxas do imposto são aferidas de acordo com as Listas I e II anexas se os bens transmitidos delas constarem e por uma taxa única se não fizeram parte do seu elenco. Não cabendo o plástico em nenhuma das referidas listas, forçoso é concluir que se aplicaria a taxa prevista na al. c) do referido art. 18.º, n.º 1»*.

O STA acrescentou, ainda, que *«a questão de saber qual a denominação usual de um determinado bem é susceptível de ser resolvida com recurso à prova testemunhal, o que em nada viola os arts. 364.º, 393.º e 394.º, todos do Código Civil, pois que, no caso dos autos, não se tratava de substituir as facturas por qualquer outro meio de prova, mas sim de precisar um dos dizeres que daquelas constavam»*.

**Retiram-se, pois, dois elementos fundamentais desta jurisprudência: (i) a estreita ligação entre a exigência de denominação dos bens transmitidos e a necessidade de determinação da taxa de IVA aplicável e (ii) a possibilidade de produção de prova testemunhal tendo em vista precisar os dizeres da fatura relativos à denominação dos bens transacionados. Aceitou-se o vocábulo “plástico” para designação da natureza do bem transmitido.**

### 2.1.5 Processo n.º 0487/07, de 10 de outubro de 2007

Em causa estavam faturas emitidas por fornecedores da Impugnante, no ano de 1994. Entendeu a Administração fiscal que as faturas em causa não cumpriam os requisitos formais, impedindo a dedução de montantes correspondentes a \$14.915.816,00.

Importa notar que a informação disponibilizada sobre a factualidade assente é manifestamente pobre. Efetivamente, não é possível extrair com precisão quais os elementos constantes da fatura e quais os serviços ou bens efetivamente descritos. Deste modo, fica francamente comprometida a possibilidade de análise da justeza da decisão.

Contudo, chama-se a atenção para a menção, na factualidade provada, de que a *contabilidade da empresa tomou especiais precauções para que ao classificar e conferir as facturas estas estivessem suportadas por guias de remessa e orçamentos*.

Daqui parecem resultar dois elementos factuais relevantes: (i) as faturas apresentavam deficiências formais, em especial, no que respeita à denominação dos bens transmitidos ou serviços prestados e (ii) as deficiências na fatura não impediram o sujeito passivo de as conexionar com operações concretas, documentadas contabilisticamente com guias de remessa e orçamentos, e cuja efetiva ocorrência, em nenhum momento terá sido contestada. Assim, o conteúdo das faturas era suficiente para identificar as operações, por um lado, e essas operações estavam suficientemente suportadas com outros elementos contabilísticos, por outro lado.

O STA acompanhou o entendimento da Administração fiscal, com fundamento na ausência de discriminação dos *serviços prestados, dos bens transmitidos ou dos materiais fornecidos*. Seguindo a decisão proferida no processo n.º 20593, de 17 de fevereiro de 1999 (vd, 2.1.3), o tribunal decidiu que *«a factura ou documento equivalente exigida pelo artigo 19.º, n.º 2 do CIVA para a dedução do imposto é a que respeite todas as exigências do artigo 35.º, n.º 5 do CIVA, não havendo entre aquelas exigências essenciais e acessórias, pois o legislador, ao estabelecê-las, considerou-as todas necessárias para a identificação da operação a que respeitam, de modo a que possam extrair-se daqueles documentos as devidas consequências quanto à incidência de imposto, sua taxa, sujeitos, cobrança, deduções, etc. [...] a exigência desse formalismo constitui um verdadeiro requisito substancial do direito à dedução do imposto. E corresponde à necessidade sentida pela AF de um combate mais eficaz à fuga e fraude fiscais»*.

**Do acórdão parece poder extrair-se a seguinte doutrina: (i) as formalidades exigidas pelo atual artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA, não admitem a possibilidade de distinção entre *exigências essenciais* e *exigências acessórias*; (ii) as exigências formais em causa têm em vista permitir a correta identificação da operação, garantindo, deste modo, um controlo efetivo pela Administração fiscal; (iii) contudo, mesmo assegurado tal controlo efetivo, o exercício do direito à dedução está dependente do cumprimento dos formalismos legalmente exigidos por estar em causa um requisito substancial do direito à dedução (*formalidade ad substantiam*).**

### 2.1.6 Processo n.º 0902/07, de 31 de janeiro de 2008

O presente caso apresenta contornos distintos face aos casos-tipo em análise na medida em que se trata de uma situação de adulteração de uma fatura (com alteração da identificação do adquirente), tendo em vista permitir a importação de uma mercadoria por entidade distinta do importador. A possibilidade de exercício do direito à dedução não cabe no objeto da nossa análise, pelo que não nos debruçaremos sobre esse tema.

Contudo, importa notar que o STA afirma expressamente que *«na verdade, é reconhecido o carácter formalista do IVA, em ordem nomeadamente, a evitar, o mais possível, a evasão fiscal, pelo que as respectivas formalidades o são ad substantiam, que não meramente ad probationem»*.

**Deste modo, o STA reforça o seu entendimento de que as formalidades legais estabelecidas no IVA são formalidades ad substantiam.**

### 2.1.7 Processo n.º 0951/08, de 15 de abril de 2009

Entre 2001 e 2002 a sociedade impugnante A, residente em Portugal, prestou serviços à sociedade B sediada em Gibraltar. Em virtude das regras relativas à localização de operações a operação não estava sujeita a IVA em Portugal.

Os serviços prestados por A a B consistiam na promoção dos serviços prestados por B junto de potenciais clientes ou clientes efetivos no Algarve, nomeadamente através da colocação de anúncios publicitários, no patrocínio de eventos desportivos, na organização de seminários e na manutenção de instalações onde os interessados dos serviços de B eram elucidados dos serviços por si prestados. De referir que B prestava diretamente serviços aos seus clientes, não se verificando a intervenção de A nos negócios. Os serviços prestados por A a B tinham o valor correspondente ao somatório das despesas incorridas, acrescidas de 3% (valor correspondente à remuneração de A).

Este acórdão parece-nos particularmente relevante por perpassar por toda a argumentação expendida pela Administração fiscal no relatório de inspeção tributária, a ideia de que estaria em causa um negócio simulado sendo que, na realidade, era A que prestava os serviços que anunciava como sendo prestados por B: *«a nível da substância e da natureza da operação, sujeito passivo indica que elabora ações de promoção e publicitação de serviços do Grupo ... a clientes a potenciais clientes e como tal, tratam-se de prestações de serviços de consultoria isentas pelo n.º 9 do art.º 6.º do CIVA pois consideram que o adquirente, ou seja, a entidade pagadora do serviço se encontra estabelecida em país não pertencente à Comunidade Europeia. Notificou-se o sujeito passivo a 10/02/2003, para indicar a lista de clientes a quem foram prestadas serviços de informação e divulgação do grupo ... e discriminar o tipo de informações prestadas nos anos de 2001 e 2002 a potenciais clientes em território nacional; contudo o sujeito passivo não forneceu a lista de clientes argumentando não manter listas actualizadas de potenciais clientes. Salieta-se que, a resposta nada refere quanto aos clientes efectivos, aos quais terão proporcionado informações ou condições para a concretização do negócio (constituição ou representação de empresas estabelecidas em países com regimes de tributação privilegiada,*

*claramente mais favorável publicada pela Portaria n.º 1272/2001, 9 de Novembro) [...] atendendo à finalidade e aos objectivos da actividade da empresa A..., analisando os elevados custos, periodicidade e regularidade das comunicações realizadas em território português, os custos com instalações e com pessoal em Portugal, considera-se que a A... presta efectivamente os serviços de informação acima enumerados em território nacional a residentes em Portugal, sendo estes os verdadeiros adquirentes dos serviços do Grupo ..., ainda que na contabilidade da A... não exista evidência dos pagamentos dos mesmos, sendo o pagamento efectuado directamente com a B.... Em suma, as facturas não foram emitidas correctamente, dado que não identificam expressamente o tipo de serviços prestado. Por outro lado, referem-se a serviços prestados no território nacional, por um prestador com sede em Portugal a clientes nacionais (porque residentes — mesmo que temporariamente — em território nacional) já que são estes os verdadeiros destinatários do negócio do presente sujeito passivo. O facto de o pagamento ser efectuado pela B... apenas se justifica por ser para esta empresa que são canalizados alegadamente os clientes, na clara intenção de transferir para fora do território nacional o rendimento derivado das operações».*

Deste excerto do relatório de inspeção tributária transcrito percebe-se a clara confusão entre o plano do cumprimento das exigências formais das faturas e o plano da verificação efetiva das operações em causa. Na verdade, parece ser a suspeição quanto à veracidade das operações que suporta, ainda que mediatamente, a desconsideração das faturas por vícios formais.

Analisando o conteúdo das faturas, em especial, a denominação dos serviços prestados verifica-se que mencionavam «*Reference services provided during the month of ... as per our contract dated 01/01/2000*», «*serviços de consultoria económica e financeira (contrato de 01/01/2001)*», «*Serviços de assistência económica e financeira*» e «*serviços de consultoria económica e financeira*». Acresce que a Administração fiscal confirmou que os montantes cobrados eram consistentes com a fórmula de quantificação dos serviços prestados, conforme estabelecido no contrato de prestação de serviços celebrado entre A e B.

Contudo, entendeu o STA, na esteira do defendido no seu acórdão proferido no processo n.º 0902/07, de 31 de janeiro de 2008 — relembre-se, um caso de provada adulteração de fatura no contexto de importação, vd. ponto 2.1.6 — que «*descendo ao caso dos autos, está em causa a prestação pela impugnante de serviços à B..., nos termos do contrato por ambas outorgado [...] em consequência dos serviços assim prestados, foram emitidas as facturas que constam da al. A) do probatório. Se atentarmos nas facturas em causa, [...] as mesmas não respeitam o disposto no art.º 35º, n.º 5, al. b) do CIVA, que impõe que as facturas ou documentos equivalentes contenham “a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável...”*. Na verdade, nas referidas facturas e nomeadamente, não se discriminam, nem identificam, expressamente, o tipo de serviços prestados no âmbito do referido contrato». Neste sentido, conclui o tribunal que «*é reconhecido o carácter formalista do IVA, em ordem nomeadamente, a evitar, o mais possível, a evasão fiscal, pelo que as respectivas formalidades o são ad substantiam, que não meramente ad*

*probationem. Pelo que o facto de nas facturas ter sido mencionado que o adquirente está isento de IVA é irrelevante desde que não respeitem os requisitos legais aqui exigidos».*

A solução plasmada no acórdão suscita-nos alguma perplexidade. Com efeito, conforme a anterior jurisprudência do STA vinha afirmando, o cumprimento das exigências formais explica-se, por uma banda, com a necessidade de correta qualificação jurídico-tributária das operações, e, por outra banda, com a necessidade de fornecer à Administração fiscal elementos adequados de controlo das operações em causa.

Ora, considerando que as faturas em causa mencionam o contrato de prestação de serviços e que os valores nelas descritos são consistentes com o método de cálculo de preço estabelecido nesse contrato, não se vê em que medida a descrição dos serviços prestados não serve aquelas finalidades. Assim, só compreenderíamos que não se aceitasse a descrição em causa na medida em que, em função do serviço prestado, se alterasse a regra de localização do IVA aplicável. Manifestamente, não parece ser o caso. Nem o STA fundamenta a sua decisão no sentido de as prestações em causa, em função do seu objeto e atento o descrito no contrato de prestação de serviços, poderem ser localizadas em Portugal. Parece, pois, que a decisão do STA terá sido influenciada pela suspeita séria de fraude. Contudo, a ser assim, os fundamentos da decisão deveriam ser distintos, como distinta seriam as regras de distribuição do ónus da prova.

**Do acórdão em análise parece resultar a seguinte doutrina: (i) as exigências formais das faturas são exigências *ad substantiam* e não *ad probationem* e (ii) a descrição de serviços prestados como «serviços de consultoria económica e financeira (com remissão para contrato específico)», «Serviços de assistência económica e financeira» ou «serviços de consultoria económica e financeira», não preenche o requisito previsto na alínea b), do n.º 5, do artigo 36.º do Código do IVA.**

#### *2.1.8 Processo n.º 076/11, de 14 de dezembro de 2011*

Em causa estavam faturas emitidas à Impugnante, no ano 2001. Nessas faturas o número de identificação do emitente indicado na fatura encontrava-se desatualizado.

*Assim, no plano jurídico, a questão que se colocou ao tribunal foi a de saber se a mera circunstância de o número de identificação fiscal do contribuinte indicado numa fatura não ser válido perante o respetivo registo administrativo é suficiente, por si só, para se deixar de considerar o emitente de tal fatura como o sujeito passivo, para efeitos de dedução do imposto suportado pelo adquirente.*

Decidiu o STA que, em primeiro lugar, do ponto de vista ontológico, não se pode confundir *sujeito passivo* com *identificação fiscal*: «*enquanto aquele surge como sujeito passivo da relação jurídica fiscal, [a pessoa] em relação à qual se verificam os pressupostos de facto do imposto, este é uma qualidade cuja obtenção a lei impõe àquele*».



Em segundo lugar, o STA identificou três funções essenciais da fatura: (i) permite determinar o regime e o montante do IVA incidente sobre operações tributáveis; (ii) possibilita à Administração fiscal o controlo do imposto e (iii) serve de suporte para os sujeitos passivos exercerem e comprovarem o direito à dedução.

Em terceiro lugar, estabeleceu um *nexo* entre aquelas funções essenciais e o seu duplo objetivo: (i) identificar a operação a que respeitam as faturas, de modo a que delas se possam extrair as devidas consequências quanto à incidência do imposto, sua taxa, sujeitos, cobrança, deduções, etc. e (ii) combater eficazmente a fuga e fraude fiscais.

Em quarto lugar, o tribunal reforçou a doutrina das *formalidades ad substantiam*. Contudo, parece-nos ser de admitir a possibilidade de o tribunal ter deslocado a tónica relativa às exigências formais não para cada um dos requisitos individualmente considerados, mas para a imperativa necessidade de existência de uma fatura: *«a fatura apresenta-se como um documento legalmente necessário nas transmissões de bens e prestações de serviço passíveis de IVA. A previsão legal de uma determinada forma confere à factura a natureza de documento ad substantiam, um modo indispensável para que a operação tributável possa conferir o direito à dedução do imposto. Só através da factura (ou documento equivalente) que respeite todas as exigências do artigo [36.º, n.º 5] do CIVA o sujeito passivo poderá provar o facto tributário e exigir o direito à dedução»*.

Em quinto lugar, o tribunal reitera a sua jurisprudência que nega a distinção entre *formalidades essenciais* e *formalidades acessórias* mas considera dever distinguir-se os elementos da fatura *cognoscíveis* pelo adquirente e os elementos da fatura que não são *cognoscíveis* pelo adquirente.

É com base neste critério que o tribunal vem decidir que *«a alínea a) do n.º [5] do artigo [36.º] impõe a obrigação das faturas mencionarem a identificação fiscal dos sujeitos passivos, mas não comete explicitamente ao adquirente a obrigação de controlar se essa identificação é ou não verdadeira. Ainda que possa recair sobre o adquirente a obrigação de controlar se o número de identificação fiscal mencionado na factura corresponde ao cartão de identificação emitido pela Administração, atenta a presunção de veracidade dos documentos autênticos, não se lhe pode exigir que investigasse se o cartão se mantém ou não válido»*. Não existe, pois, a *«obrigatoriedade do adquirente dos bens ou serviços averiguar a autenticidade do número de identificação do fornecedor. E a inexistência de tal dever até se compreende, pois a solução contrária não só constituiria um entrave ao comércio jurídico como era susceptível de congestionar os canais de comunicação e informação da Administração fiscal»*.

Finalmente, o tribunal estabelece claramente uma relação entre o vício da indicação do número de identificação fiscal desatualizado na fatura e a ausência de um efetivo prejuízo dos objetivos que se visam atingir com essa exigência formal.

**Do presente acórdão parece poder extrair-se os seguintes elementos: (i) insuscetibilidade ontológica de confusão entre contribuinte e número de identificação fiscal; (ii) tripla função da fatura: qualificação jurídico-tributária da**

operação, controlo eficaz pela Administração fiscal e exercício do direito à dedução; (iii) duplo objetivo das exigências formais da fatura: identificação da operação e controlo da fraude e evasão fiscais; (iv) a exibição de fatura para o exercício do direito à dedução constitui uma formalidade *ad substantiam*; (v) deverá negar-se a distinção entre formalidades *essenciais* e *acessórias*; (vi) deverá distinguir-se entre formalidades *cognoscíveis* pelo adquirente e formalidades *não cognoscíveis* pelo adquirente sendo que, em relação a estas — de que é exemplo o número de contribuinte do fornecedor — não existe uma obrigação de controlo ativo da veracidade dos dados em causa pelo adquirente; (vii) estabelece-se uma relação entre o vício da indicação de número de identificação fiscal desatualizado na fatura e a ausência de um efetivo prejuízo dos objetivos que se visam atingir com essa exigência formal.

## 2.2 Centro de Arbitragem Administrativa

### 2.2.1 Processo n.º 61/2013-T, de 11 de novembro de 2013

Em causa estavam faturas emitidas por um específico fornecedor, no ano 2008, cujos descritivos, segundo a Administração fiscal, se afiguravam vagos e imprecisos, sendo que, no seu entender, os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo foram insuficientes por incongruentes e desconexos.

Importa distinguir dois grupos de faturas analisadas no caso: (i) um grupo de faturas cuja descrição era “acerto de preços aos preços apresentados” sem indicação das faturas ou dos bens relativamente aos quais se verificou o ajustamento e (ii) um grupo de faturas em que a descrição correspondia a expressões como “logística”, “custos de transporte”, “embalagem e acondicionamento” ou “formação em gestão de stocks e acondicionamento”.

É de assinalar o facto de, que tenhamos conhecimento, ser a primeira vez na jurisprudência nacional que surge uma decisão sobre a matéria relativa aos elementos formais das faturas que considerou a vasta jurisprudência do TJUE sobre este tema.

Seguindo as orientações jurisprudenciais do TJUE, o tribunal começou por afirmar o direito à dedução do IVA como elemento essencial do seu funcionamento.

Esta abordagem merece a nossa total adesão, pois, não só reflete a jurisprudência da União nesta matéria, como é a que melhor responde às exigências de neutralidade do imposto. Isto é, não se descurando as questões de natureza formal e o impacto que possam ter a final — como melhor se verá a seguir — a verdade é que o problema de dedução de IVA insito em faturas com vícios formais deve ser analisado segundo uma perspetiva material. Importa, pois, perceber se estão ou não verificados os pressupostos materiais do direito à dedução enquanto mecanismo garante do regular funcionamento do imposto. Os vícios formais só deverão impedir a dedução do imposto suportado na estrita medida em que os fins visados com as exigências formais sejam postos em causa.

Em segundo lugar, estribando-se no Acórdão *Pannon Gép Centrum Contra APEH* (processo C-368/09), o tribunal refere que (i) os Estados-Membros só podem exigir a verificação dos elementos formais das faturas constantes do artigo 226.º da Diretiva

IVA<sup>7</sup>, (ii) as exigências formais visam garantir a exata percepção do IVA e evitar a fraude fiscal e (iii) o princípio da efetividade exige que as legislações nacionais, bem como os procedimentos administrativos adotados pelos Estados-Membros não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução.

Em terceiro lugar, e uma vez mais em linha com a jurisprudência do TJUE, o tribunal considerou que a resolução do caso não se bastava com a mera análise das faturas, aceitando atender a outros documentos fornecidos pelo sujeito passivo, procurando estabelecer umnexo entre as faturas emitidas e esses documentos adicionais, bem como a produção de prova testemunhal. Deste modo, o tribunal afasta — e bem — a jurisprudência que reivindica para todos os elementos formais das faturas o caráter de formalidade *ad substantiam*.

Assim, relativamente ao primeiro grupo de faturas mencionado (“acerto de preços”), entendeu o tribunal, que *«nas referidas facturas não consta qualquer identificação à “quantidade e natureza dos bens relativamente aos quais foi efectuado o “acerto de preços”, nem é efectuada qualquer referência ao “Acordo de Distribuição e Compensação”, nem mesmo a qualquer listagem anexa que permitisse à Autoridade Tributária e Aduaneira efectuar o controlo do apuramento do imposto. Mais, foi referido pela testemunha da Requerente que a listagem referida como Documento n.º 20 foi elaborada durante o período da inspecção, por recurso ao sistema informático da empresa, por a mesma não ter sido encontrada nos arquivos da Requerente ou nos da ... quando o “Acordo de Distribuição e Compensação” referia, expressamente, a necessidade da prévia aprovação da Requerente relativamente aos bens objecto do correspondente acerto de preços, entendendo este tribunal ser esta identificação um elemento essencial ao controlo do imposto. Acresce ainda referir que a listagem em causa, preparada durante o período da inspecção, enferma de algumas incoerências...»*. Pelo que, concluiu, *«uma referência nas facturas em causa a “acertos de preços” sem que delas conste expressamente que tal acerto respeita a um conjunto de bens que por ser extenso, pode constar de listagem anexa, não satisfaz, manifestamente, a exigência legal, pelo que não se tratando de facturas passadas em cumprimento dos ditames do referido artigo 35.º (actualmente artigo 36.º) elas não podem dar direito a dedução, conforme o estabelecido no artigo 19.º, n.º 2 do Código do IVA»*.

Já quanto ao segundo grupo de faturas (com as menções “logística”, “custos de transporte”, “armazenagem”, “formação, embalagem e manuseamento”), o tribunal considerou que *«o descritivo das referidas facturas, muito embora identifique a natureza dos serviços prestados, não permite determinar, em concreto, se o enquadramento de IVA aplicado — no caso, tributação à taxa normal — é o*

---

<sup>7</sup> De referir que o tribunal menciona jurisprudência do TJUE onde se admitia alguma margem aos Estados-Membros para determinar quais os elementos a constar da fatura. Contudo, tal jurisprudência tem por referência uma outra versão da Diretiva IVA. A versão da Diretiva IVA em vigor limita as menções formais exigidas nas faturas aos elementos taxativos nela previstos. Cf, sobre este tema «Jurisprudência do TJUE...», p. 192 e 193. Deste modo, não acompanhamos a afirmação do tribunal de que *«os requisitos exigidos devem restringir-se aos elementos previstos na legislação em causa, devendo a exigência de outros elementos ser limitada ao necessário para assegurar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela Administração Fiscal»*.

*adequado». Contudo, entendeu o tribunal que «embora se conheça, do descritivo das facturas em causa, que a natureza dos serviços prestados respeitam a logística, ou a serviços de transporte, ou a serviços de manuseamento e acondicionamento de bens, ou mesmo a formação, não consta de tais documentos informação que permita identificar o concreto enquadramento, em matéria de IVA, de cada um dos serviços em causa, designadamente, por exemplo, se o transporte de bens respeita a transportes intracomunitários ou se o mesmo respeita a transportes em território nacional ou entre as regiões autónomas da Madeira e dos Açores, ou entre qualquer destes locais, ou ainda se os serviços de manuseamento e acondicionamento dos bens respeitam a serviços acessórios desse tipo de transportes, ou mesmo em que local foi ministrada a formação —em território nacional ou noutro território— questões que poderiam determinar um enquadramento, em sede de IVA, diferente daquele que foi aplicado».*

Confessamos ter algumas reservas em acompanhar plenamente a decisão do tribunal neste ponto, na medida em que consideramos não se poder descurar as finalidades das exigências formais em crise. Se de facto pode sair de algum modo beliscada a exata cobrança do IVA, a verdade é que, neste plano, sendo aplicada a taxa normal (e, portanto, a mais elevada), esse risco seria marginal. Daí parecer-nos que esta posição do tribunal não pode ser dissociada da prova testemunhal produzida da qual não foi possível extrair *«qualquer informação que permita sequer aferir dessas especificações»* e da grave suspeita de estarem em causa serviços que *«não terão efetivamente sido prestados»*.

Alerta-se, contudo, para a absoluta necessidade de não confundir dois planos distintos: o plano dos vícios formais e o plano da falsidade da fatura. Sendo certo que aqueles vícios podem indiciar esta falsidade, a verdade é que no plano da prova, as consequências são totalmente distintas. Lá onde se verifiquem falhas formais na fatura, cabe ao contribuinte carrear para o processo elementos que, devidamente conexonados com a fatura, permitam dissipar todas as dúvidas razoáveis. Quando está em causa um problema de falsidade da fatura, cabe à Administração fiscal a prova dos factos que atestam essa falsidade.<sup>8</sup>

**Do acórdão resulta que: (i) o direito à dedução do IVA é essencial no funcionamento do imposto, não devendo ser desconsiderado no plano da análise das consequências da violação de certas exigências formais das faturas; (ii) os Estados-Membros só podem exigir a verificação dos elementos formais das faturas constantes do artigo 226.º da Diretiva IVA; (iii) as exigências formais visam garantir a exata perceção do IVA e evitar a fraude fiscal; (iv) o princípio da efetividade exige que as legislações nacionais, bem como os procedimentos administrativos adotados pelos Estados-Membros não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução; (v) o tribunal admite a demonstração dos requisitos materiais do direito à dedução através de outros meios de prova, para lá da fatura, afastando a perspetiva dos seus requisitos formais como requisitos *ad substantiam*; (vi) o tribunal considerou insuficientes as menções isoladas na descrição das faturas**

---

<sup>8</sup> Vd, ponto 3.4.

**“acerto de preços”, “logística”, “custos de transporte”, “armazenagem”, “formação, embalagem e manuseamento”, quer por manifesta insuficiência no primeiro caso, quer por não permitirem o concreto enquadramento jurídico-tributário nos casos restantes.**

#### *2.2.2 Processo n.º 305/2014-T, de 17 de outubro de 2014*

No caso, discutia-se se determinados bens do ativo de uma sociedade, entretanto em processo de liquidação, teriam sido alocados a *finalidades estranhas à empresa* com carácter permanente, o que determinaria a devolução de IVA deduzido. A requerente alegava que os bens em causa tinham sido vendidos, apresentando, para o efeito faturas onde, entre outros problemas levantados, os bens vendidos não se encontravam identificados por código nem por marca e por modelo, eram identificados bens que não integravam os mapas de apreciações e depreciações do ativo, verificava-se a duplicação de bens alienados, etc. O tribunal decidiu — em nosso entender, bem — que *«analisadas as facturas, não poderá deixar de se concluir, tal como a AT, que do respectivo teor não se pode retirar uma discriminação precisa dos bens objecto de venda, bem como qualquer menção relativamente à marca ou modelo, quer quanto à quantidade e preço unitário de cada um deles. Na realidade as referidas facturas não permitem à Autoridade Tributária e Aduaneira efectuar o controlo do apuramento do imposto, entendendo este tribunal que a identificação dos bens “objecto de venda” é um elemento essencial para o efeito».*

Naturalmente que a situação aqui em apreço não é em tudo idêntica às situações que vêm sendo analisadas. Não se trata do direito à dedução de IVA relativo a bens adquiridos, mas antes da obrigação de devolução de imposto deduzido com fundamento na afetação dos bens a fins estranhos à empresa.

Contudo, o tribunal voltou a prestar particular atenção à jurisprudência do TJUE, bem como à anterior decisão emitida pelo tribunal Arbitral no processo n.º 61/2013-T (vd, ponto 2.2.2), extraindo daí conclusões que importa mencionar.

**Assim, concluiu o tribunal que: (i) as exigências formais das faturas fundamentam-se na necessidade de a Administração fiscal salvaguardar devidamente o efetivo e proporcional controlo pela Administração fiscal de uma correta liquidação e dedução do IVA por parte dos sujeitos passivos; (ii) o princípio da neutralidade exige que a dedução do IVA seja concedida se os requisitos substantivos tiverem sido cumpridos, mesmo se os sujeitos passivos tiverem negligenciado certos requisitos formais (primazia dos requisitos substanciais); (iii) na regulamentação dos meios de prova os Estados não podem impor ónus excessivos sobre os operadores; (iv) caso uma fatura apresente vícios formais, é possível a sua superação através da apresentação de outros elementos de prova credíveis que assegurem os fins da cobrança exata e fiscalização do IVA; e (v) caso os vícios formais sejam insuscetíveis de suprimento por meios de prova alternativos, a Administração fiscal pode limitar o prazo para correção das faturas à fase de encerramento da decisão administrativa.**

### 2.2.3 Processo n.º 411/2014-T, de 27 de março de 2015

A questão de fundo que se colocou neste acórdão, e que importa abordar atento o objeto do presente estudo, foi saber se a utilização de expressões como “serviços informáticos”, “serviços de consultoria”, “Projeto de reestruturação da A... e planeamento futuro da organização”, “Serv. Profissionais prestados durante o mês”, “Prestação de serviços” preenchem os requisitos legais previstos no atual artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA.

Ao contrário das decisões proferidas no âmbito do CAAD já analisadas, importa destacar a total ausência, neste acórdão, de referências à jurisprudência do TJUE nesta matéria, bem como à jurisprudência do CAAD já referida. Talvez isso explique que o tribunal Arbitral tenha retomado a jurisprudência do STA de que as formalidades em causa são formalidades *ad substantiam* (cf, processo n.º 0487/07, de 10 de outubro de 2007 (analisado no ponto 2.1.5)), não considerando, sequer, a jurisprudência mais recente desse mesmo tribunal onde essa abordagem surge, em nosso entender, mitigada (cf, Acórdão tirado no processo n.º 076/11, de 14 de dezembro de 2011, ponto 2.1.8). Refira-se, contudo, que, o tribunal acaba por alcançar resultados idênticos aos da consideração de elementos alternativos de prova, na análise que leva a cabo a propósito da suficiência dos descritivos das faturas. Não acompanhamos, contudo, o método seguido neste domínio.

No plano da análise da *suficiência* das menções apostas nas faturas ou documentos equivalentes, o tribunal começa por notar — e bem — que o modo como o artigo 226.º, §6 da Diretiva IVA foi transposto para a ordem jurídica interna, no que respeita à prestação de serviços é deficiente na medida em que o descritivo dos serviços prestados deverá considerar a “extensão” dos serviços prestados e não a sua “quantidade” conforme exige o artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA.

Em segundo lugar, o tribunal entendeu que o grau de descrição dos serviços prestados, exigido pela Diretiva IVA, parece apontar para expressões de carácter genérico atento: (i) o elemento literal da norma, em especial a utilização dos vocábulos “natureza” e “denominação usual”, (ii) a vocação do imposto para as transações económicas no espaço da União pouco compatível com formalismos desnecessários, (iii) a possibilidade de utilização repetitiva de expressões de modo a diminuir o trabalho burocrático, (iv) a funcionalização das exigências formais às necessidades de fiscalização e controlo pela Autoridade fiscal e, (v) no plano sistemático, a própria Diretiva IVA apresenta uma descrição abstrata dos serviços.

Relativamente às faturas em causa, o tribunal começou por analisar um conjunto de faturas com a descrição “serviços informáticos” e a quantidade descrita “1”. Os valores das faturas oscilavam entre os € 250 e € 2.300. O tribunal considerou que «*face à uniformidade de todas as menções, para uma variedade de valores faturados*» não se encontram reunidos os requisitos formais necessários ao exercício do direito à dedução.

De referir que, o tribunal se estribou em jurisprudência do TCAS proferida no processo n.º 00479/03, de 7 de janeiro de 2004. Efetivamente, nesse acórdão, o TCAS considerou não era dedutível IVA suportado na aquisição de cortiça por, em «*várias*

*faturas da mesma contribuinte mencionando "uma pilha de cortiça", o preço para a mesma designação variava entre valores que atingiam o triplo e o quádruplo sem qualquer explicação visto as transações terem ocorrido com intervalos de poucos dias».*

Se tal abordagem já nos merece crítica (nomeadamente, pela patente confusão entre vício formal e falsidade da fatura — cf, ponto 3.4), no caso em análise, tal raciocínio parece-nos ainda menos procedente. Na verdade, a venda de bens e a prestação de serviços são realidades distintas.

Como estará bom de ver, os serviços não se medem ao “quilo” nem a sua “extensão” constitui necessariamente o único critério ou o critério mais relevante na definição do preço. Basta pensar, por exemplo, no grau de complexidade da tarefa elaborada, no seu carácter inovador, na mobilização de recursos humanos, no carácter habitual ou não do cliente, etc., que em nada alteram a natureza nem a extensão do serviço prestado e que, evidentemente, podem justificar a cobrança de um preço diferente. Diríamos até, no limite, que pura e simplesmente porque o prestador assim o decidiu, os preços cobrados para a mesma tarefa podem ser totalmente díspares.

Acresce que, a aposição das quantidades de bens vendidos nas faturas responde a interesses legítimos de fiscalização que manifestamente não têm aplicação no âmbito da prestação de serviços. Basta pensar no Regime de Bens em Circulação ou nos mapas de inventário para perceber que tais registos contabilísticos não têm aplicação no contexto da prestação de serviços.

Não há, pois, um “tipo relacional”<sup>9</sup> que permita, sem mais, estabelecer uma analogia entre “quantidade” de bens vendidos e “extensão” de serviços prestados.

Na verdade, o problema aqui em análise não reside nem na descrição dos serviços prestados, nem no seu correto enquadramento jurídico-tributário. A disparidade de preços praticados poderia, quanto muito, constituir indício de falsidade das faturas. O que não é um problema de vícios formais mas de falsidade das operações tituladas pela fatura.

De seguida, o tribunal aceitou uma fatura com o descritivo “serviços de consultoria”, por se tratar de uma só fatura e estar em linha com os montantes normalmente praticados pelo fornecedor e no âmbito do seu objeto social<sup>10</sup>, aceitando igualmente faturas com a menção “Projeto de reestruturação da A... e planeamento futuro da organização”, seguida das menções “adjudicação”, “tranches” e “conclusão”, o descritivo “acompanhamento semanal do projeto da reestruturação da A...” a menção “Serv. profissionais prestados durante o mês” ou “serviços de formação aos vossos funcionários” tendo, nomeadamente, em atenção os documentos contratuais de suporte, a denominação usual para o conjunto de serviços de natureza análoga, a indicação da quantidade por referência à extensão no tempo.

---

<sup>9</sup> Cf, João Batista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 2006, p. 331.

<sup>10</sup> Aqui sim, temos dúvidas quanto ao preenchimento da exigência formal de identificação da natureza da consultoria. É consultoria jurídica? médica? informática?, etc. Naturalmente, o enquadramento fiscal pode não ser o mesmo.

Concordando inteiramente com a decisão do tribunal, no sentido de aceitar a dedução do IVA constante nas faturas em causa, não deixamos de colocar fortes reservas ao raciocínio tomado.

De facto, o tribunal parece fazer depender a suficiência do descritivo das faturas de fatores exógenos ao “instrumento cartular”, o que manifestamente contraria o seu carácter abstrato, constituindo uma inversão do raciocínio a tomar. Na verdade, ou a fatura cumpre os requisitos formais ou não cumpre, independentemente da realidade subjacente (onde se incluem eventuais relações contratuais, preços anteriormente praticados, etc) — entendendo nós, no caso em apreço, que tais requisitos estão, em regra, cumpridos, por se permitir a exata cobrança e a correta fiscalização do imposto.<sup>11</sup>

Caso se entenda que não estão cumpridas as exigências formais, o que se poderá admitir é que tal vício não é suficientemente grave para pôr em causa o direito à dedução, nomeadamente porque existem outros elementos probatórios que atestam a materialidade da operação ou porque não existe risco sério de perda de receita tributária.

Neste sentido, a “suficiência” dos elementos da fatura prendem-se, tão-só com a sua capacidade para estabelecer conexões mínimas com a realidade subjacente, permitindo-se, a partir daí, aferir da verificação dos requisitos substanciais para o exercício do direito à dedução. Não parece contudo lícito, reverter o argumento passando a considerar que faturas formalmente válidas deixam de o ser, no plano formal, na medida em que elementos a si exteriores suscitem incongruências (por exemplo, preços cobrados distintos para a mesma realidade).

**Em resumo, (i) o tribunal afirma o princípio de que as faturas constituem formalidades ad substantiam, (ii) alerta para a errada transposição da Diretiva IVA no que respeita à designação da “extensão” dos serviços prestados, (iii) aceita que a descrição dos bens transmitidos ou serviços prestados deverá ter carácter genérico (iv) faz depender o cumprimento das exigências formais de elementos exteriores à fatura.**

### **3. JURISPRUDÊNCIA NACIONAL EM CONFRONTO COM O DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA**

A análise da jurisprudência nacional — em especial, do STA — parece revelar algumas linhas de força que importa destacar: (i) insusceptibilidade ontológica de confusão entre contribuinte e número de identificação fiscal; (ii) tripla função da fatura: qualificação jurídico-tributária da operação, controlo eficaz pela Administração fiscal e possibilitação do exercício do direito à dedução; (iii) reconhecimento de que as formalidades em causa visam o duplo fim de permitir a correta qualificação fiscal das operações e evitar a fuga e fraude fiscais; (iv) a consideração de que as formalidades

---

<sup>11</sup> Naturalmente, a fatura é o ponto de partida da fiscalização e não o ponto de chegada. Se a Administração fiscal tiver dúvidas quanto à veracidade dos serviços prestados, tem ali o suporte documental necessário para investigar, inquirir, confrontar com demais elementos de modo a aferir da existência ou não da efetiva realização das atividades descritas: por exemplo, houve ou não serviços de consultoria informática? existem recursos humanos para prestar consultoria informática?



das faturas constituem *formalidades ad substantiam* recusando uma abordagem funcionalista; (v) a rejeição da distinção entre *formalidades essenciais* e *acessórias*; (vi) admissão da distinção entre *formalidades cognoscíveis pelo adquirente* e *formalidades não cognoscíveis pelo adquirente* (vii) estreita ligação entre os elementos descritivos da fatura e a determinação da taxa aplicável, possibilitando-se a produção e prova testemunhal para precisar os dizeres da fatura, sendo contudo exigido um elevado grau de concretização; (viii) tendencial equiparação das exigências relativas ao requisito “quantidade de bens” transmitidos e “extensão de serviços prestados” (ix) a distinção entre vício formal da fatura e fatura falsa;

Importa, pois, analisar alguns destes elementos jurisprudenciais, procurando ainda compreender em que medida colidem com os relevantes subsídios de Direito da União Europeia nesta matéria. A este propósito, não podemos deixar de referir a escassíssima relevância dada pela jurisprudência nacional tanto à Diretiva IVA como à jurisprudência do TJUE o que mal se compreende no contexto de um imposto de matriz europeia. As mais das vezes, os acórdãos ignoram estas dimensões — com exceção, refira-se, dos acórdãos proferidos no contexto do CAAD — ou insistem numa incompreensível recusa de recurso ao *reenvio prejudicial*.<sup>12</sup>

### 3.1 Dupla função das formalidades das faturas

Quanto aos fundamentos de exigências formais das faturas, ainda que nem sempre utilizando a mesma terminologia, a jurisprudência nacional parece apontar consistentemente 2 fins: (i) identificação da operação de modo a extrair as consequências jurídico-fiscais (incidência, taxa, sujeitos, cobrança, deduções, etc) e (ii) controlo da fraude e evasão fiscais. Julgamos que este entendimento está em linha com a jurisprudência do TJUE, segundo a qual os requisitos formais estabelecidos na Diretiva IVA deverão ter como finalidade a exata cobrança e correta fiscalização da aplicação do imposto.<sup>13</sup>

Contudo, ao contrário dos tribunais nacionais<sup>14</sup>, o TJUE funcionaliza as exigências formais ao seu fundamento, admitindo uma abordagem mais flexível. Com efeito, o TJUE aborda o problema dos vícios formais tendo por base a natureza estrutural do direito à dedução e a sua importância na neutralidade do imposto. É, pois, uma análise orientada segundo o princípio de proporcionalidade, onde se procura a harmonização entre o exercício do direito à dedução e os fins de correta cobrança do imposto e eficaz controlo das operações.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> Cf, acórdão do TCAN proferido no processo n.º 00042/05.0BEPRT, de 28 de maio de 2015.

<sup>13</sup> Sobre o tema, desenvolvidamente, vd. Miguel Durham-Agrellos e Paulo Pichel, «Jurisprudência do TJUE...», p. 208 e seguintes.

<sup>14</sup> Com exceção de alguns tribunais arbitrais a funcionar junto do CAAD.

<sup>15</sup> Cf, Sérgio Vasques, *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015, p. 345.

### 3.2 Formalidades *ad substantiam* / formalidades *ad probationem*

Um aspeto que nos merece particular crítica na jurisprudência nacional é a insistência de que cada um dos requisitos da fatura constitui uma formalidade *ad substantiam*,<sup>16</sup> isto é, que não admitem prova alternativa por outros meios.

Como demos amplamente nota noutra local<sup>17</sup>, e como bem referem os acórdãos dos tribunais arbitrais a funcionar junto do CAAD, nos processos n.ºs 61/2013-T, de 11 de novembro de 2013 e 305/2014-T, de 17 de outubro de 2014 (cf, pontos 2.2.1 e 2.2.2), a jurisprudência do TJUE indica consistentemente que deverá ser possível suprir eventuais vícios formais das faturas, admitindo-se prova dos requisitos substantivos para o exercício do direito à dedução, através de outros meios, nomeadamente, elementos documentais, contabilísticos ou mesmo prova testemunhal.

Acresce que, lá onde não sejam postos em causa os fins pretendidos com as exigências formais, e à luz de uma abordagem flexível e subordinada ao princípio da proporcionalidade, a ausência de alguns elementos formais poderá não determinar a exclusão do exercício do direito à dedução<sup>18</sup>, desde que a fatura apresentada — ainda que com vícios — contenha elementos capazes de identificação efetiva da operação material subjacente.

Importa, contudo, referir alguns aspetos da jurisprudência nacional que nos parecem atenuar a rigidez desta abordagem.

Em primeiro lugar, embora o STA recuse a distinção entre formalidades *essenciais* e formalidades *acessórias* (abordagem que nos parece correta), admitiu já a distinção entre elementos *cognoscíveis* e *não cognoscíveis*, permitindo desconformidades nestes últimos desde que não se ponha em causa a *dupla função* das exigências formais das faturas (*funcionalização* das exigências formais).

Em segundo lugar, o STA já aceitou a possibilidade de produção de prova testemunhal tendo em vista precisar os dizeres da fatura relativos à denominação de bens (cf, Acórdão proferido no processo n.º 24857, de 24 de maio de 2000 — 2.1.4).

Em terceiro lugar, e embora admitamos não ser claro, no acórdão proferido no processo n.º 076/11, de 14 de dezembro de 2011 (ponto 2.1.8), o STA parece ter deslocado a exigência *ad substantiam* de cada um dos elementos formais da fatura, para a exigência da fatura em si. A ser correta, esta interpretação parece aproximar-se da jurisprudência do TJUE, uma vez que também este tribunal não prescinde da efetiva existência de uma fatura para o exercício do direito à dedução, ainda que admita vícios formais suscetíveis de serem supridos por meios alternativos.<sup>19</sup>

---

<sup>16</sup> Para além da jurisprudência já referida, veja-se, entre muitos outros, acórdãos do TCAN proferidos nos processos n.ºs 00105/04, de 11 de novembro de 2004, 00048/98, de 1 de junho de 2006 e, do TCAS proferidos nos processos n.ºs 6721/02, de 25 de junho de 2002, 02717/08, de 3 de março de 2009, 04170/10, de 26 de outubro de 2010, 07396/14, de 10 de abril 2014.

<sup>17</sup> Cf, Miguel Durham Agrellos e Paulo Pichel, «Jurisprudência do TJUE...», p. 201 e 202.

<sup>18</sup> Cf, nota de rodapé n.º 15.

<sup>19</sup> Assim, por exemplo, ainda que se demonstrem os requisitos substantivos do direito à dedução, ele não poderá ser exercido caso não exista uma fatura ou caso a fatura existente seja de tal modo

### 3.3 Quantidade e denominação dos bens transmitidos e extensão e denominação dos serviços prestados

Um domínio que nos parece merecer especial atenção é a denominação dos bens transmitidos e a extensão e denominação dos serviços prestados.

Uma primeira palavra deve-se à errada transposição da Diretiva IVA no que corresponde à descrição da extensão dos serviços prestados e que não encontra no artigo 35.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA idêntica expressão — cf, a este propósito, Acórdão do tribunal Arbitral a funcionar junto do CAAD, no processo n.º 411/2014-T, de 27 de março de 2015 (ponto 2.2.3). A utilização do vocábulo “quantidade” para descrição de serviços é evidentemente desajustada. Dúvidas poderiam, aliás, colocar-se a propósito da legitimidade da Administração fiscal exigir a descrição da extensão do serviço prestado quando tal não resulte expressamente da lei.

No que respeita a descrições de serviços não aceites pelos tribunais, destacam-se descrições como: *prestação de serviços*<sup>20</sup>, *serviços de consultadoria económica e financeira* (com remissão para contrato específico), *serviços de assistência económica e financeira*, *serviços de consultoria económica e financeira*<sup>21</sup>, *acerto de preços, logística, custos de transporte, armazenagem, formação, embalagem e manuseamento*<sup>22</sup>, *serviços informáticos* (com variação de preço, embora com designação da mesma “quantidade”)<sup>23</sup>, *serviços efetuados em várias obras*, *trabalhos efetuados em várias obras no Porto*, *trabalhos efetuados em várias obras Lisboa*, *trabalhos efetuados em várias obras de cofragem, palas exteriores...rodapé...soalhos...forro*<sup>24</sup>, *serviços prestados num prédio de habitação*, *serviços prestados de mão de obra*, *serviço de maquinaria*, *serviço de maquinaria e compressor*, *serviços prestados*, *serviços prestados de construção civil*<sup>25</sup>, *trabalho* (em determinada localidade), *serviço feito sua obra em* (localidade ou mês)<sup>26</sup>, *trabalhos prestados na obra de Perafita*, *Serviço final de pedreiro na obra de Perafita*, *Serviço final de pedreiro no Estabelecimento Prisional de Paços de Ferreira*, *Assentamento de litocer*, *serviço de pedreiro*<sup>27</sup>, *trabalhos de cofragem e betão armado*, *cofragem e betão armado em várias obras*, *serviços prestados de cofragem efetuados na obra de Budens*<sup>28</sup>.

---

insuficiente que não permite estabelecer uma conexão entre o “instrumento cartular” e a realidade subjacente que se pretende alternativamente demonstrar.

<sup>20</sup> TCAS, processo n.º 01438/06, de 21 de novembro de 2006 e processo n.º 03026/09, de 19 de maio de 2009.

<sup>21</sup> STA, processo n.º 0951/08, de 15 de abril.

<sup>22</sup> CAAD, processo n.º 61/2013-T, de 11 de novembro de 2013.

<sup>23</sup> CAAD, processo n.º 411/2014-T, de 27 de março de 2015.

<sup>24</sup> TCAN, processo n.º 00236/04, de 18 de novembro de 2004.

<sup>25</sup> TCAN, processo n.º 00027/00, de 19 de janeiro de 2006.

<sup>26</sup> TCAN, processo n.º 00131/01, de 9 de março de 2006.

<sup>27</sup> TCAN, processo n.º 00042/05.0 BEPRT, de 28 de maio de 2015.

<sup>28</sup> TCAS, processo n.º 05054/11, de 14 de abril de 2015.

Somos francamente críticos da jurisprudência nacional nesta matéria, parecendo-nos que o grau de exigência no descritivo das faturas é desproporcional, para efeitos de exercício do direito à dedução, face aos fins de identificação da operação e controlo da fraude e evasão fiscais.

De facto, e na esteira do defendido pelo tribunal arbitral no processo n.º 411/2014-T, de 27 de março de 2015 (ponto 2.2.3), as menções das faturas deverão ter carácter genérico tendo em conta: (i) o elemento literal da norma, em especial a utilização dos vocábulos “natureza” e “denominação usual”, (ii) a vocação do imposto para as transações económicas no espaço da União pouco compatível com formalismos desnecessários, (iii) a possibilidade de utilização repetitiva de expressões de modo a diminuir o trabalho burocrático, (iv) a funcionalização das exigências formais às necessidades de fiscalização e controlo pela Administração fiscal e, (v) no plano sistemático, o facto da própria Diretiva IVA apresentar uma descrição abstrata dos serviços. A tudo isto acresce que, segundo a jurisprudência constante do TJUE, o direito à dedução, enquanto direito fundamental do mecanismo de funcionamento do IVA e garante da sua neutralidade, não pode ser limitado por exigências formais impossíveis ou excessivamente onerosas que, na prática, tornem impossível o exercício do direito.

Assim, em especial no contexto dos serviços prestados, parece-nos que a menção da natureza do serviço prestado será o elemento determinante da suficiência do descritivo. A partir daí, é possível, em regra, qualificar no plano jurídico-tributário a operação. Com efeito, somente nos parece de excluir expressões de tal modo vagas que não permitam sequer compreender qual a natureza da operação tais como “prestação de serviços” ou “serviços de consultoria”.

É verdade que determinadas situações poderão suscitar mais dificuldades, tais como prestações acessórias ou transações transfronteiriças. Mas são essas situações que, pelas suas especificidades, podem, no caso concreto, exigir um esforço adicional de concretização. O que não faz sentido é ajustar a bitola pelo critério desproporcionalmente exigente para a “maioria” das transações às quais se aplicam as regras “normais” de aplicação do imposto.

Acresce que a jurisprudência vem insistindo na questão da designação da extensão dos serviços prestados, criando uma analogia entre a indicação da quantidade de bens transmitidos e a duração dos serviços.<sup>29</sup> Ora entendemos que tal analogia não é procedente por, por um lado, no plano dos serviços, a sua extensão ser um elemento muito menos relevante do que a quantidade no plano da transmissão de bens, relevando critérios como a complexidade da tarefa, a necessidade de realização urgente, a alocação de meios humanos, etc. Por outro lado, importa não dissociar a exigência em causa das funções de controlo pela Administração fiscal. Ora, ao passo que nas operações de transmissão de bens é possível cruzar a informação prestada com outros dados (pense-se, por exemplo, no Regime de Bens em Circulação),

---

<sup>29</sup> CAAD, processo n.º 411/2014-T, de 27 de março de 2015; TCAS, processo n.º 07282/14, de 10 de julho de 2014.

tornando tal informação muito útil, o mesmo não sucede no plano da “extensão” da prestação de serviços.

Finalmente, entendemos que, mesmo nos casos em que se verifique a utilização de expressões de carácter excessivamente genérico, uma vez mais, as exigências formais em causa não podem ser dissociadas dos seus fins, em especial, do risco de perda de receita fiscal. Ora, lá onde, manifestamente, esse risco não exista, parece não existirem razões ponderosas para impedir o direito à dedução.<sup>30</sup>

### 3.4 Distinção entre faturas falsas e vícios formais

Como bem notou o STA no seu acórdão tirado no processo n.º 21103, de 22 de janeiro de 1997 (cf, ponto 2.1.2), não há que confundir entre vícios formais das faturas e falsidade das faturas. De facto, ao passo que ali estamos perante um vício no documento “cartular”, aqui põe-se em causa a existência da operação tributável nos termos declarados formalmente, ainda que não ocorra qualquer vício formal.

Contudo, parece-nos que, em algumas situações, a jurisprudência nacional tende a confundir os dois planos, motivando a existência de vícios formais com factos “exteriores” à fatura.<sup>31</sup> Um exemplo de tal confusão constitui o acórdão proferido pelo TCAS, no processo n.º 00479/03, de 7 de janeiro de 2004. Neste acórdão, o tribunal recusa o direito à dedução de IVA por verificar que a denominação da quantidade *pilha de cortiça* correspondia a preços distintos num curto espaço de tempo. Segundo o tribunal, *«ainda que se pudesse aceitar que “pilha de cortiça” é uma forma usual de medir a cortiça vendida, necessário era que tal “pilha” correspondesse a um valor fixo e fiável. Ora, tal não sucede no caso da recorrente. Com efeito se analisarmos as facturas [...] verificamos que em todas elas é mencionada “uma pilha de cortiça” [pelo que] não se pode compreender que a mesma quantidade possa conduzir a preços tão diversos, a não ser que se trate de quantidades diversas ou de qualidade diferente da mercadoria. Daí que devesse ser mencionada claramente a quantidade de cortiça em causa ou mencionada a sua qualidade de modo a poder compreender-se a diferença do preço final»*. Ora, na verdade, o que o tribunal considera são elementos “exteriores” à fatura para daí concluir se esta corresponde ou não a uma operação efetivamente realizada. Tal já está fora do âmbito da análise do efetivo cumprimento dos requisitos formais. De facto, da leitura do acórdão parece resultar que a denominação de “pilha de cortiça” até seria aceite se os preços praticados na sua comercialização fossem aproximados, porém tal não era o caso. Com efeito, o problema que se suscita é o da adesão da fatura à realidade. A disparidade de preços para a mesma quantidade comercializada indicia que as realidades materiais subjacentes não são as mesmas, isto é, que algumas faturas titularão operações que não ocorreram ou não ocorreram

---

<sup>30</sup> Relembre-se, a este propósito, a jurisprudência do TJUE Albert Collée (processo C-146/05), de 27 de setembro de 2007, onde o tribunal afirmou que, mesmo numa operação simulada, não havendo risco de perda de receita fiscal, não deverá ser impedido o direito à dedução (§37). Ver, com mais detalhe, o nosso «Jurisprudência do TJUE...», p. 196 e seguintes.

<sup>31</sup> Cf, Acórdão do STA tirado no processo n.º 0951/08, de 15 de abril de 2009 (ponto 2.1.7) ou Acórdão do CAAD tirado no processo n.º 61/2013-T, de 11 de novembro de 2013 (ponto 2.2.1).

nos termos descritos. Estamos, pois, perante um problema de falsidade da fatura e não de vício formal da fatura.

A distinção entre vício formal e falsidade da fatura revela-se essencial, desde logo, por razões relativas à distribuição do ónus da prova. Enquanto que cabe ao sujeito passivo a prova do cumprimento dos requisitos formais da fatura, a falsidade da operação titulada por uma fatura deverá ser provada pela Administração fiscal.<sup>32</sup> De notar, finalmente, que como em cima referido (ponto 3.3 e nota de rodapé 30), foi já entendimento do TJUE que a natureza simulada da operação poderá não impedir o exercício do direito à dedução, quando tal não acarrete o risco de perda de receita fiscal.

#### **4. CONCLUSÃO**

Da análise da jurisprudência nacional em matéria de exigências formais das faturas, parecem resultar linhas de força contrárias aos comandos da Diretiva IVA e da correspondente jurisprudência do TJUE.

Em especial, os nossos tribunais não fazem ainda, e em regra, uma análise sustentada na natureza fundamental do exercício do direito à dedução e da essencialidade de as restrições ao seu exercício responderem ao princípio da proporcionalidade, tendo em atenção os fins de controlo da operação e de combate à fuga e fraude fiscais visados pelas exigências formais.

Assim, e em face dos subsídios de Direito da União Europeia, entendemos que a jurisprudência nacional deverá evoluir no sentido de flexibilizar os requisitos formais das faturas atendendo aos seus fundamentos. Assim, será de aceitar o direito à dedução do IVA de uma fatura que não respeite a totalidade dos elementos formais requeridos, desde que seja ainda possível estabelecer uma conexão com a operação material subjacente, admitindo-se outros meios de prova para superar tais falhas formais.

Consideramos, pois, ser necessário acentuar o diálogo entre os tribunais nacionais e o TJUE, nomeadamente, através do recurso ao reenvio prejudicial previsto no artigo 267.º do TFUE.

\* \* \*

Porto, 31 de março de 2016

Artigo publicado em: “Ainda sobre as formalidades nas faturas: análise da jurisprudência dos tribunais portugueses”, em Cadernos de IVA 2016, coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2016.

---

<sup>32</sup> Cf, por exemplo, Acórdãos do TCAN tirados nos processos n.ºs 00415/04, de 29 de setembro de 2005 e 00215/09.6BEMDL, de 16 de abril de 2015.

