

COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA

TAXAS, IVA E IMI 2016

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

JUNHO 2017



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Diretor do CEJ

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

Diretores Adjuntos

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

Coordenador do Departamento da Formação

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais

Helena Leitão, Procuradora da República

Grafismo

Ana Caçapo - CEJ

Capa

Edifício do CEJ e elétrico n.º 28



As acções de formação do Centro de Estudos Judiciários não se esgotam em si mesmas e, daí, o sempre reforçado objectivo de publicação de todas as intervenções ocorridas no seu âmbito.

Nos "Temas de Direito Tributário" que tiveram lugar a 1, 8, 15 e 22 de Abril de 2016, pela sua variedade e qualidade, houve lugar a várias comunicações que permitem a sua autonomização em e-book.

"Taxas, IVA e IMI - 2016" reúne os textos e vídeos das intervenções que respeitam a esta relevante matéria, não apenas no dia-a-dia dos Tribunais, das Faculdades, mas também da sociedade no seu todo.

A utilidade deste e-book será agora demonstrada com a sua leitura e utilização por juízes, magistrados do Ministério Público, advogados e por toda a Comunidade Jurídica.

(ETL)

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Ficha Técnica

Nome:

Taxas, IVA e IMI – 2016

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Ana Celeste Carvalho (Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Sofia David (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Cristina Flora (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Margarida Reis (Juíza de Direito e Docente do CEJ)

Coleção:

Formação Contínua

Plano de Formação 2015/2016:

Temas de Direito Tributário – 1, 8, 15 e 22 de abril de 2016 (programa)

Conceção e organização:

Margarida Reis

Intervenientes:

Cláudia Almeida (Juíza de Direito, Tribunal Tributário de Lisboa)

Cidália Lança (Jurista, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros)

Nuno Bastos (Juiz Desembargador, Presidente do Tribunal Central Administrativo Norte)

Nuno Oliveira Garcia (Assistente da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa)

Sérgio Vasques (Professor da Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa)

Vasco Valdez (Professor Coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa)

Revisão final:

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos seus Autores não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet:<URL:>. ISBN.

Exemplo:

Direito Bancário [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet:<URL:http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf.

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

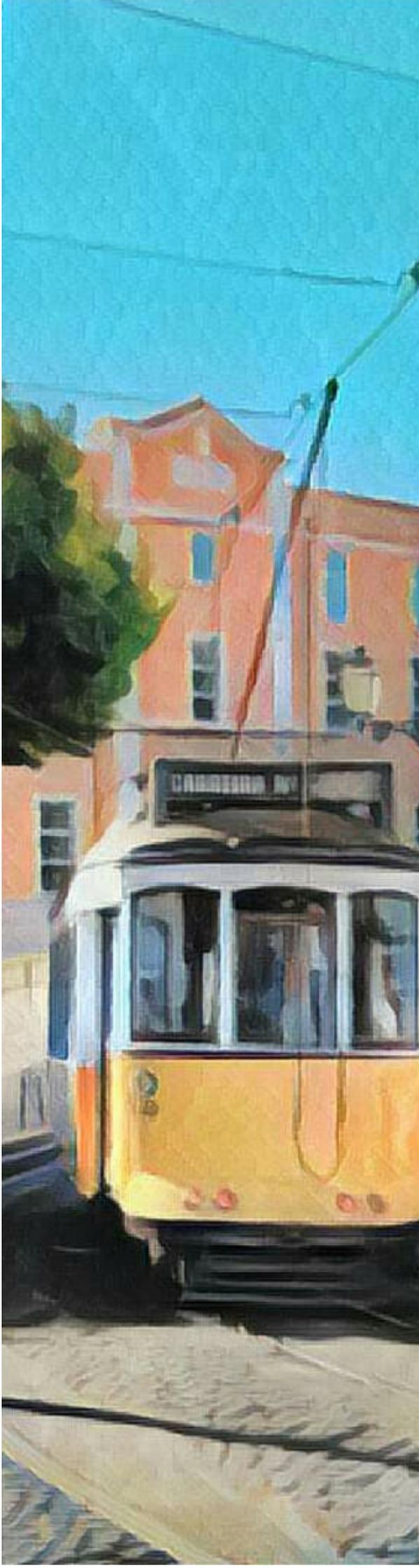
Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 02/06/2017	

Taxas, IVA e IMI – 2016

Índice

1. A delimitação dos tributos Sérgio Vasques	9
2. O contencioso das taxas Nuno Oliveira Garcia	35
3. O conceito de prédio para efeitos de tributação em sede de IMI Vasco Valdez	39
4. O direito à dedução e o formalismo das facturas; a neutralidade do IVA na jurisprudência do TJ Cidália Lança	45

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



1.
**A delimitação
dos tributos**

Sérgio Vasques

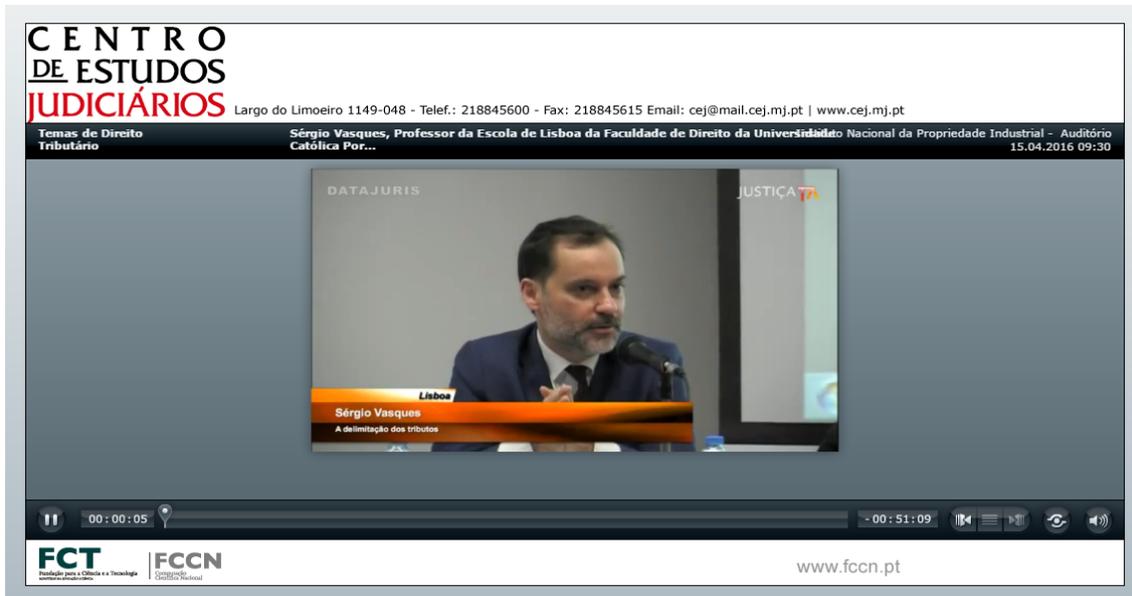
C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A DELIMITAÇÃO DOS TRIBUTOS

Sérgio Vasques*

Vídeos da apresentação

Parte I



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1hizutygv/>

Parte II



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/2bjd7zymk9/>

* Professor da Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

Apresentação Power Point



TAXAS, CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS
SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

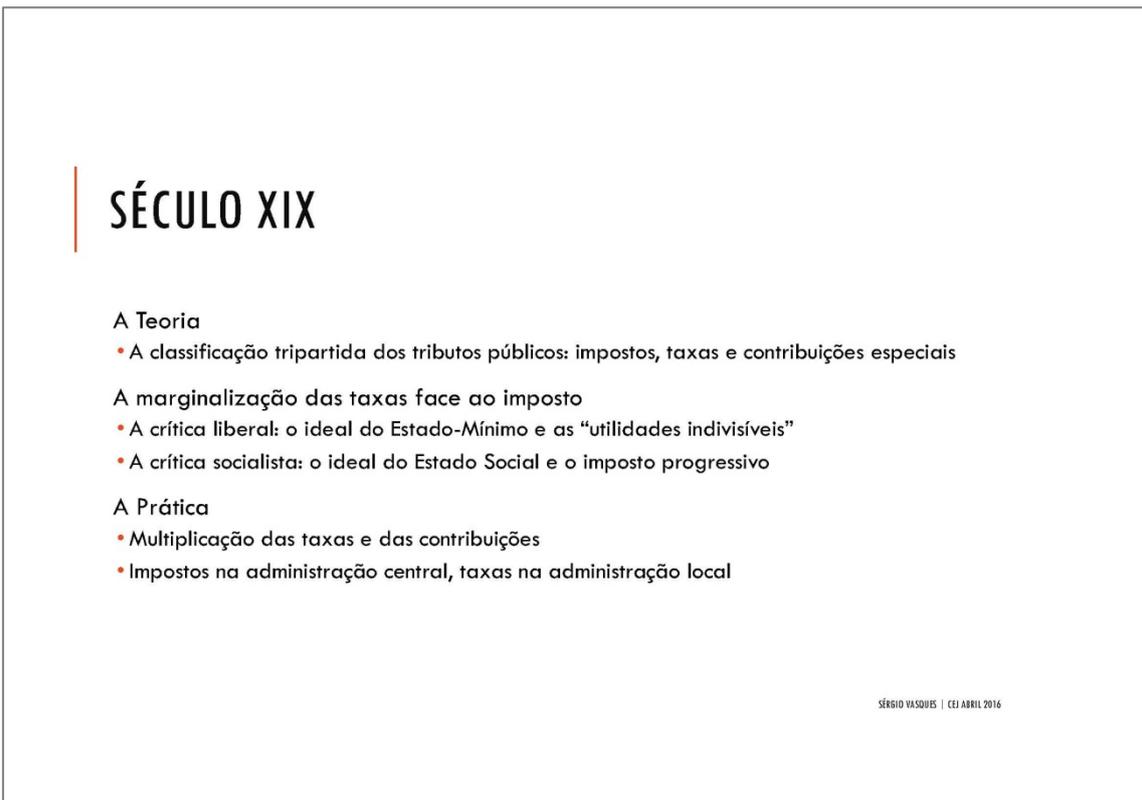


UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA | FACULDADE DE DIREITO
ESCOLA DE LISBOA | CATÓLICA **ton**

OBJECTIVOS

1. Saber distinguir
2. Saber enquadrar
3. Saber atacar
4. Saber defender

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016



OS DIAS DE HOJE

A evolução do Estado Social

- Prestações “divisíveis” e “indivisíveis”
- Uniformidade e selectividade
- A descentralização do sistema tributário

A Evolução da Sociedade

- A globalização e a erosão do imposto, o fim da gratuidade
- A saturação ideológica do imposto e a taxa como referência do sistema

Do Estado Fiscal ao Estado Taxador?

- As modernas revoltas fiscais: propinas e portagens

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

PROBLEMAS

Défice doutrinário

- O Direito Fiscal como Direito dos Impostos
- Direito Fiscal e Direito Administrativo: um conflito negativo
- Ensino e investigação

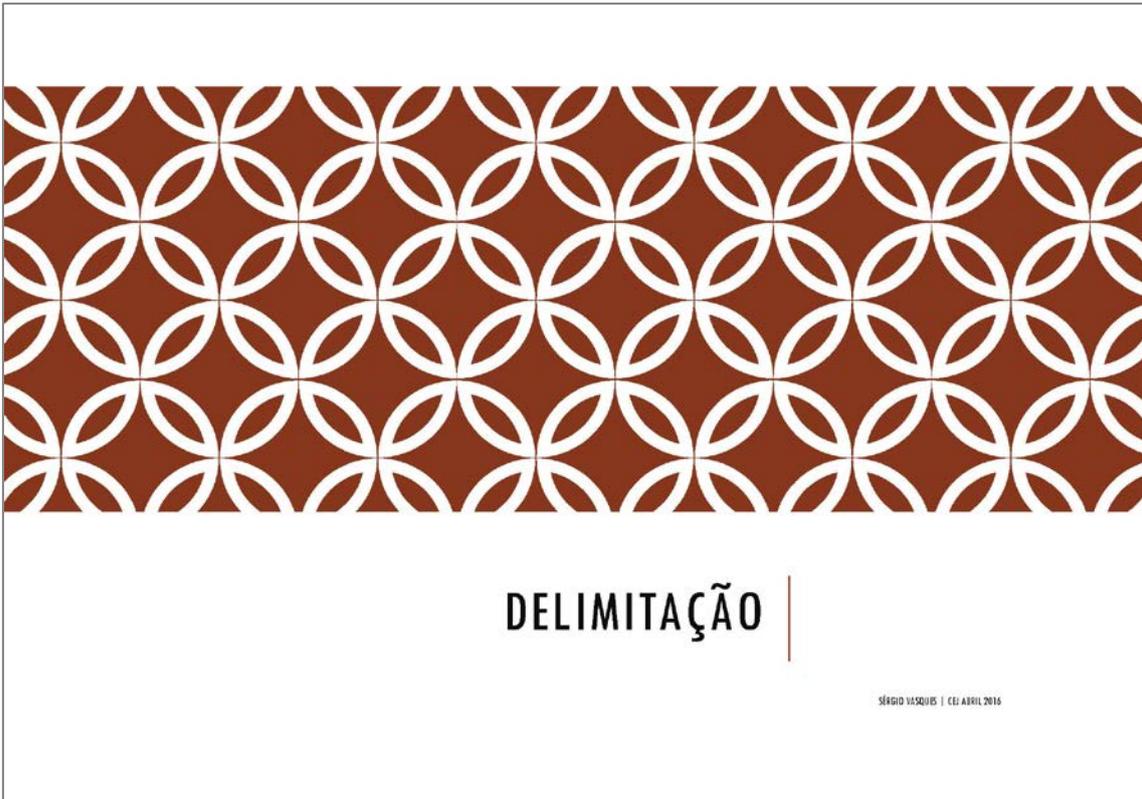
Défice legislativo

- Leis gerais tributárias e leis de taxas: a experiência portuguesa comparada
- Regras formais e regras substantivas
- A técnica da relação jurídica

Défice jurisprudencial

- As decisões do Tribunal Constitucional
- O controlo material das taxas

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016



TAXAS, CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS

A tipologia dos tributos públicos: taxas, contribuições e imposto

A noção de taxa

- Prestação pecuniária
- Coactiva
- Devida a entidade públicas
- Destinada a compensar prestações efectivamente provocadas ou aproveitadas pelo contribuinte

Elementos distintivos face ao imposto: o pressuposto e a finalidade

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

PRESSUPOSTO E FINALIDADE

O pressuposto das taxas: o aproveitamento efectivo de prestações públicas

- Qual a diferença face aos impostos?
- A classificação da LGT, art.4º
- Taxas sobre bens, taxas sobre serviços, taxas de licença

A finalidade das taxas: compensação do custo ou valor de uma prestação pública

- Qual a diferença face aos impostos?
- Combinação e desencontro de pressuposto e finalidade
- Os impostos de matrícula e os direitos aduaneiros

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

A FRONTEIRA SUPERIOR

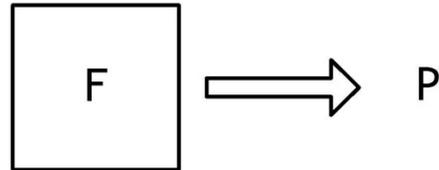
Prestações efectivas e prestações futuras

P

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

A FRONTEIRA SUPERIOR

Prestações efectivas e prestações presumidas
Os casos das taxas de saneamento e da contribuição audiovisual



SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

A TIPOLOGIA DOS TRIBUTOS PÚBLICOS

Taxa: prestação efectiva ou presumida com certeza absoluta

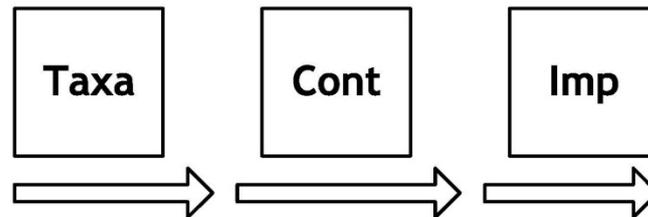
Contribuições: prestação presumida com certeza relativa

Imposto: prestação meramente eventual ou possível

A escala taxa-contribuição-imposto, problemas de delimitação, papel dos tribunais

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

A TIPOLOGIA DOS TRIBUTOS PÚBLICOS



SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

ALCANCE DA TIPOLOGIA

O direito constitucional português

- Princípio da igualdade tributária
- Princípio da legalidade tributária

Estratégias de impugnação: dois erros a evitar

- “A taxa não tem contrapartida... é um imposto!”
- “A taxa tem valor exorbitante... é um imposto!”

O direito europeu

- Liberdades de circulação, imposições e encargos

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

ENQUADRAMENTO CONSTITUCIONAL

	TAXAS	CONTRIBUIÇÕES	IMPOSTOS
LEGALIDADE	Reserva de lei do regime geral	Reserva de lei do regime geral?	Reserva de lei
IGUALDADE	Equivalência	Equivalência	Capacidade contributiva

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

AS MODERNAS CONTRIBUIÇÕES

Pressuposto e finalidade das contribuições

As contribuições especiais “de melhoria”: art.4 da LGT

As modernas contribuições financeiras

- Tributos ambientais
- Contribuições para a segurança social
- Taxas de regulação económica
- Quotizações para ordens profissionais

Taxas que se transformam em contribuições, contribuições em impostos...

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016



LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

RESERVA DE LEI PARLAMENTAR

Âmbito da reserva de lei parlamentar

- Razão de ser, taxas vs. impostos
- O regime geral das taxas e das contribuições
- O que fazer até à aprovação do regime geral

A tipicidade das normas tributárias

- Determinabilidade dos elementos essenciais
- Técnica da relação jurídica tributária
- Impreparação, incerteza e litigância

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

SEGURANÇA JURÍDICA

Retroactividade vs. retrospectividade

Taxas periódicas e de obrigação única

Taxas retroactivas: a proibição constitucional

Taxas retrospectivas: o princípio do estado de direito

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016



EQUIVALÊNCIA

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

SIGNIFICADO DA IGUALDADE

A fórmula da igualdade e o art.13 da CRP

- O que é que é igual e o que é que é diferente?
- A igualdade como proibição do arbítrio: controlo negativo, exclusão da diferenciação injusta
- A igualdade como adequação material: controlo positivo, exigência da diferenciação justa

A natureza contextual da igualdade

- Qual o critério adequado à repartição dos tributos públicos?
- Taxas, contribuições e impostos
- Escolhas de “primeiro grau” e de “segundo grau”

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

SIGNIFICADO DA EQUIVALÊNCIA

As duas vertentes da equivalência

- Custo da prestação vs. valor da prestação
- A preponderância do critério do custo

Equivalência, igualdade e proporcionalidade

- A proporcionalidade como proibição do excesso manifesto
- A igualdade como proibição da discriminação alheia ao custo ou valor

➔ O que resolve a igualdade que a proporcionalidade não resolve já?

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

BASE DE INCIDÊNCIA ESTREITA

A preferência pela taxa face às contribuições

- Portagens vs. imposto de circulação
- Os limites de praticabilidade

Multiplicidade e fragmentação

- Propinas universitárias e emolumentos de registo
- Os limites da praticabilidade

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

BASE DE INCIDÊNCIA ESPECÍFICA

Bases específicas e bases *ad valorem*

Equivalência e capacidade contributiva

Bases específicas, custo e benefício

- Valor da prestação vs. valor dos rendimentos
- Esfera da administração vs. esfera do administrado

A importância da escolha

- O art.145º da Constituição Brasileira
- A jurisprudência do TJUE

→ Como se devem estruturar taxas de portagem e impostos de circulação?

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

QUANTIFICAÇÃO

O cálculo do custo da prestação

- Importância da contabilidade

O cálculo do valor da prestação

- *Benchmarking*

Fixação do montante

- Valores médios e aproximados
- Desvios toleráveis e excesso manifesto
- Revisão periódica

→ Uma taxa com valor excessivo não constitui um “imposto oculto”

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

CONSIGNAÇÃO

A Lei de Enquadramento Orçamental, art.7º

- Argumentos tradicionais contra a consignação
- Consignação de impostos, taxas e contribuições
- Consignação material e consignação orgânica

A consignação da receita e a igualdade tributária

- Consignação conforme ao princípio da equivalência: igualdade
- Consignação contrária ao princípio da equivalência: discriminação

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

ESQUEMA DE CONTROLO

- A base de incidência é suficientemente estreita?
- A base possui natureza específica?
- A base específica é adequada aos custos ou valores em jogo?
- O montante aproxima-se do custo ou valor médio da prestação?
- A receita encontra-se consignada à própria prestação?

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016



TAXAS DE LICENÇA

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

CONCEITO DAS TAXAS DE LICENÇA

A classificação tripartida da Lei Geral Tributária: utilização de bens, prestação de serviços, remoção de obstáculos jurídicos

Origem e comparação: da doutrina de Alberto Xavier às leis alemãs de taxas

A remoção de obstáculos jurídicos

Licença: proibição relativa, atribuição de direito novo

Autorização: direito pré-existente, condição para o exercício

O problema das taxas de licença: a criação artificiosa de obstáculos jurídicos, confusão entre taxa e imposto

Taxas de licença, impostos de licença: o imposto do selo e a contribuição industrial, cumulação das duas figuras

Função histórica e actual da tributação por licença:

As licenças de “primeira geração”: condicionamento, baixo valor, pequenos contribuintes

As licenças de “segunda geração”: alocação de recursos, alto valor, grandes contribuintes

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

RESPOSTA DA DOUTRINA

Distinção entre licenças administrativas e licenças fiscais

Os objectivos da angariação de receita e da regulação

O aproveitamento de bens semi-públicos

Dificuldades: incerteza dos conceitos, concentração sobre a legalidade tributária

Resultados

Multiplicação de taxas de licença

Apagamento da distinção entre taxas e impostos

Frustração dos princípios da legalidade e igualdade

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

REJEIÇÃO DAS TAXAS DE LICENÇA

Primeiro passo: o controlo da proibição relativa, legalidade e respeito pelos direitos e liberdades fundamentais

Segundo passo: o controlo da prestação pública

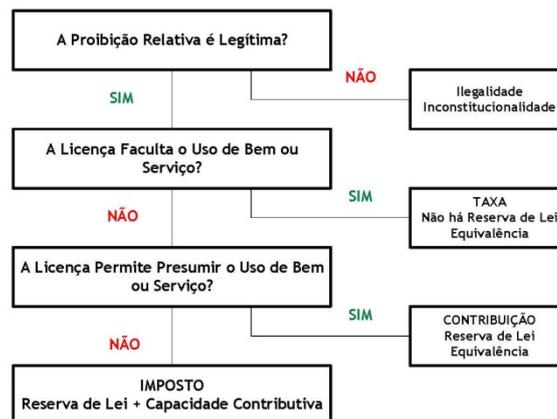
- Prestação efectiva (bens ou serviços), taxa
- Prestação presumida (bens ou serviços), contribuição
- Prestação inexistente, impostos

Conclusão: autonomização desnecessária

Consequências de regime: legalidade e capacidade contributiva

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

ESQUEMA DE CONTROLO



SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016



TAXAS EXTRAFISCAIS

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

TAXAS E CONTRIBUIÇÕES EXTRAFISCAIS

Impostos extrafiscais e taxas extrafiscais

- O pano de fundo da CRP
- Extrafiscalidade, fim principal e fins secundários dos tributos públicos
- Exemplos: protecção da indústria, defesa da saúde, desincentivo a comportamentos

Reduções e agravamentos

- Taxas de licenciamento industrial reduzidas para PME
- Taxas de portagem agravadas para veículos com um só ocupante

A extrafiscalidade como derrogação da equivalência

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

ESQUEMA DE CONTROLO

A igualdade como princípio de valor reforçado

Controlo de proporcionalidade

- O desvio é necessário? (outras medidas)
- O desvio é adequado? (eficácia)
- O desvio é proporcionado? (equilíbrio)

Consequência do controlo

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

EXTRAFISCALIDADE SOCIAL

O acesso a serviços mínimos ou essenciais

O financiamento pelo imposto e por taxa

Áreas sensíveis:

- Saúde: as taxas hospitalares
- Justiça: as taxas de justiça
- Educação: as propinas do ensino público

A articulação com o IRS e com a despesa pública

A Lei Geral Tributária: nota à margem

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL

O racionamento na utilização de recursos escassos

- As taxas no aproveitamento de recursos naturais
- As taxas sobre infra-estruturas rodoviárias

Reduções e agravamentos

- Articulação com os impostos ambientais
- Problemas de dupla tributação, portagens, ISP, CSR, IUC...

→ Uma taxa extrafiscal não constitui um “imposto oculto”

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016



CASOS DE ESTUDO

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

LIMITES #1: TAXAS DE REALIZAÇÃO DE INFRA-ESTRUTURAS URBANÍSTICAS

Estrutura

- Facto gerador: operações de loteamento ou construção
- Prestação pública: reforço de infra-estruturas urbanísticas

Acórdãos TC 357/99 + 410/2000

- Taxas urbanísticas de Amarante e Póvoa do Varzim
- Encargos gerais de urbanização
- Contribuições de melhoria: história e comparação
- Vantagens para o próprio vs. vantagens para terceiros
- Prestações futuras e prestações presumidas

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

LIMITES #2: TAXAS DE PUBLICIDADE

Estrutura

- Facto gerador: licenciamento de publicidade em propriedade privada
- Prestação pública: remoção de obstáculo jurídico / fiscalização ?

Acórdão TC 177/2010

- Taxa de publicidade de Guimarães
- A jurisprudência anterior
- A disponibilização de espaços “ecologicamente saudáveis”

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

LIMITES #3: TAXAS SOBRE BOMBAS DE COMBUSTÍVEIS

Estrutura

- Facto gerador: licenciamento de bombas de combustíveis em propriedade privada
- Prestação pública: remoção do obstáculo jurídico / fiscalização ?

Acórdão TC 316/2014

- Taxas sobre bombas de combustíveis de Sintra
- Jurisprudência anterior
- Condicionamento do tráfego, impacto no meio ambiente, actividade de fiscalização
- Prestação “normal” e “expectável”, presunção suficientemente forte, deveres reforçados de vigilância, actividades particulares com impacto sobre espaço público a actividade do município

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

LIMITES #4: TAXAS DE CONSERVAÇÃO DE ESGOTOS

Estrutura

- Facto gerador: propriedade dos imóveis
- Prestação pública: manutenção do sistema de esgotos

Acórdão TC 68/2007

- Taxa de conservação de esgotos de Lisboa
- Base tributável: 0,25% do VPT
- “Quanto maior o valor, maior o benefício”, “quanto maior o valor, maior a sobrecarga”
- Indicadores alternativos, bases ad valorem

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

TAXAS: PONTO DE SITUAÇÃO

Diluição do sinalagma

- Prestação futuras, prestações prováveis, prestações eventuais
- Controlo de legalidade omissio

Desconsideração da estrutura interna

- Controlo material omissio

Encorajamento ao legislador

- RGTA, experimentalismo administrativo

Denegação de justiça

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

LIMITES #5: TAXA DE SEGURANÇA ALIMENTAR

Estrutura

- DL 119/2012
- Facto gerador: exploração de estabelecimento de comércio alimentar
- Prestação pública: garantia da segurança da qualidade alimentar
- Sujeitos passivos: grandes operadores da distribuição
- Base tributável: área do estabelecimento afecta ao comércio alimentar

Acórdão TC 539/2015

- Quem tem competência para criar contribuições na falta de regime geral?
- O acórdão TC 361/2009: taxas da ERC
- Controlo formal: onde o legislador não distingue...
- Controlo material: desconsideração da estrutura interna
- Impacto da decisão

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

CONTRIBUIÇÕES: PONTO DE SITUAÇÃO

A multiplicação das contribuições sectoriais

Contribuição sobre o sector bancário

Contribuições para o Fundo de Resolução

Contribuição sobre o sector energético

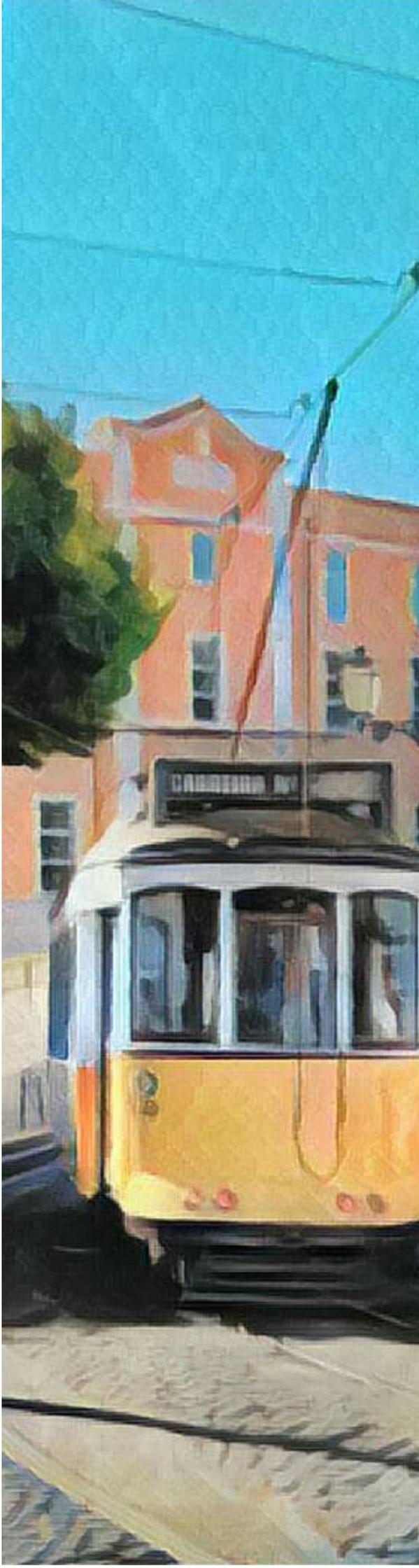
Contribuições sobre o sector farmacêutico

Contribuição para o audiovisual

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016

VIAS DE SOLUÇÃO E PROBLEMAS FUTUROS

SÉRGIO VASQUES | CEJ ABRIL 2016



2. O contencioso das taxas

Nuno Oliveira Garcia

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O CONTENCIOSO DAS TAXAS

Nuno Oliveira Garcia*

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/7xe563new/>

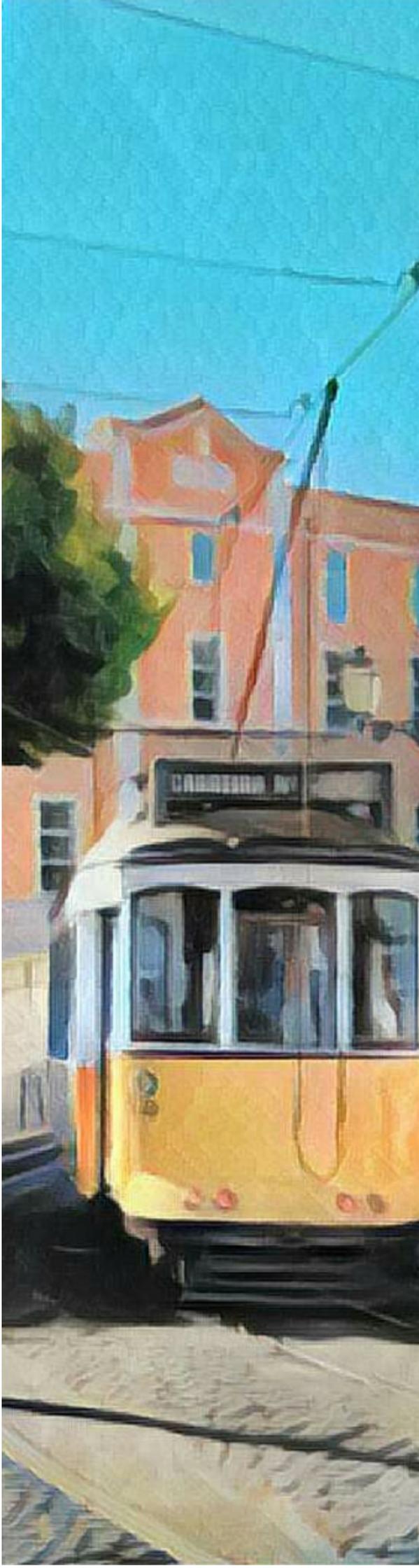
Debate¹

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1boj8a5rp7/>

* Assistente da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

¹ Moderação: Nuno Bastos, Juiz Desembargador, Presidente do Tribunal Central Administrativo Norte.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



**3.
O conceito de
prédio para
efeitos de
tributação em
sede de IMI**

Vasco Valdez

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O CONCEITO DE PRÉDIO PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMI

Vasco Valdez*

Algumas questões em torno do conceito fiscal de prédio

1. O conceito fiscal de prédio encontra-se relativamente sedimentado na nossa doutrina e na legislação fiscal. Sobre a matéria dispõe o artigo 2º do Código do IMI que *prédio é toda a fração de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com caráter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas plantações, edifícios ou construções dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde encontrem implantados, embora situados numa fração de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.*
2. Daqui resulta que o conceito fiscal de prédio implica, fundamentalmente, três elementos para que uma dada realidade seja considerada como tal: **o físico**, ou seja, tem de haver uma fração de território, abrangendo as águas, plantações e construções; **o jurídico**, ou seja, tal fração de território tem de fazer parte do património de uma pessoa singular ou coletiva (o que afasta, por exemplo e em princípio, os baldios) e, finalmente, o elemento **económico**, ou seja, de que em circunstâncias normais a fração de território tenha valor económico.
3. Os prédios dividem-se em rústicos e urbanos, sendo que os primeiros, por força do artigo 3º do CIMI, são genericamente os que se situam fora dos aglomerados urbanos e que tenham afetação a atividades agrícolas ou, ainda que em aglomerados urbanos, tenham uma utilização idêntica, ou seja, geradora de rendimentos agrícolas.
4. Os urbanos são, por exclusão de partes, os restantes, dividindo-se em quatro categorias. A saber habitacionais, comerciais, industriais e para serviços, terrenos para construção e outros.
5. Residualmente ainda existe uma categoria de prédios mistos, que é uma componente de prédios urbanos e rústicos em que nenhuma das partes é preponderante, o que faz com que o valor patrimonial seja calculado separadamente para a parte rústica e para a parte urbana, como se dois prédios se tratassem.
6. Todavia, o ponto que gostaria de aflorar com mais detalhe tem a ver com o modo como se avaliam os prédios.

* Professor Coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

7. Com a Reforma dos impostos sobre o património ocorrida em 2003, substituiu-se o casuísmo nas avaliações ditado em primeira linha pela sensibilidade do avaliador, que procurava, de acordo com a sua intuição, determinar um valor de avaliação do imóvel urbano que andasse em torno dos 50% ou 60% do chamado valor de mercado, sem, de qualquer forma, rigor científico na apreciação efetuada.
8. Hoje em dia, o sistema modificou-se substancialmente e passámos a ter uma fórmula de avaliação dos prédios tão objetiva quanto possível, o que determinou que a carga de subjetividade do avaliador é extremamente diminuta.
9. Daqui resulta que as regras de avaliação devem constar claramente da lei visto que não há margens para subjetivismos. É isso que, genericamente, ocorre com a fórmula de avaliação, se bem que ela encontre alguns afloramentos indesejáveis como foi o caso bem recente do aumento de um dos *items* do coeficiente de qualidade e conforto referente a um aspeto que não se encontrava contemplado inicialmente na Reforma mas que foi aditado posteriormente (a partir de 1.1.2015) e que é o da localização e operacionalidade relativas, que agora ficou mais conhecido como o indicador da “exposição solar ou das vistas para o cemitério”.
10. Pois bem: neste como noutros casos em que pode haver uma intervenção do avaliador que fixa a percentagem em concreto a aplicar no caso específico, deverá haver uma ficha de avaliação que possa fundamentar a avaliação que foi feita, de entre os parâmetros que a lei estabelece (por exemplo, no caso mencionado o coeficiente pode ir até 0,20, ou seja, elevar em 20% a avaliação e entra com fatores muito subjetivos que devem ser dados a conhecer ao contribuinte, sob pena, salvo melhor opinião, de a avaliação enfermar de falta de fundamentação).
11. Por outro lado, como as avaliações hoje são muito objetivas, como se disse, afigura-se-nos que é imprescindível que seja a lei e não as orientações administrativas vazadas em circulares ou outros entendimentos que devem clarificar determinadas situações que, embora não sejam regras de incidência, materialmente acabam por sê-lo na medida em que acabam por fixar critérios que são essenciais à determinação do *quantum* a pagar. Exemplificando: no caso da habitação as avaliações não contemplam no fator área as chamadas partes comuns (*v.g.* escadas, patamares, etc.), mas num centro comercial tais áreas de circulação, por exemplo, já entram para o cálculo da área.
12. Não discuto se este deve ou não ser o entendimento a dar. O que se me afigura é que o mesmo deve estar contemplado expressamente de molde a não gerar equívocos ou dúvidas.
13. Outra situação que tem sido paradigmática tem a ver com as chamadas torres eólicas. Tendo começado por ter diferentes entendimentos ao nível dos serviços de finanças (uns tributavam tudo, outros nada e outros só a pá ou o gerador), veio a AT, pela circular 8/2013 firmar um dado entendimento que foi no sentido de que só aerogeradores e as subestações é que devem ser avaliados e através do método do custo, ao abrigo do nº 2

do artigo 46º do CIMI, mas precisando-se nessa orientação administrativa que entram para a avaliação a sapata de betão e a estrutura tubular metálica, não se avaliando a cabine, as pás e o posto de transformação neles inserido, por se tratar de bens de equipamento.

14. Não se discute do bem fundado desta orientação administrativa que deve ter tido suporte em estudos técnicos adequados que não consigo validar ou contrariar. O que digo é que a matéria é suficientemente importante para constar em lei de molde a não haver dúvidas quanto a tudo aquilo que deve ou não fazer base de determinação da matéria coletável que, no caso vertente, influencia e muito o valor a pagar.
15. Aliás, este tipo de dúvidas coloca-se com alguma frequência em relação aos chamados prédios “outros” que comportam uma enorme variedade de situações, como barragens, campos de golfe, igrejas, estádios desportivos, estações de metro, bombas de gasolina, etc, etc. Se é certo que, em diversas situações, o cálculo do valor patrimonial tributário (VPT) resulta do custo de construção adicionado ao valor do terreno, afigura-se-me que a lei, passados estes mais de 12 anos sobre a entrada em vigor da Reforma, poderia – e eu diria – deveria clarificar as situações dizendo o que entra e o que não entra para efeitos de determinação do VPT (*v.g.* nas barragens é só a construção da parede, no campo de golfe é tudo).
16. Será certamente algo de trabalhoso mas contribuiria para introduzir transparência num domínio sensível como é o da tributação do património imobiliário, com o que ficaríamos todos a ganhar.

Vídeos da apresentação

Parte I

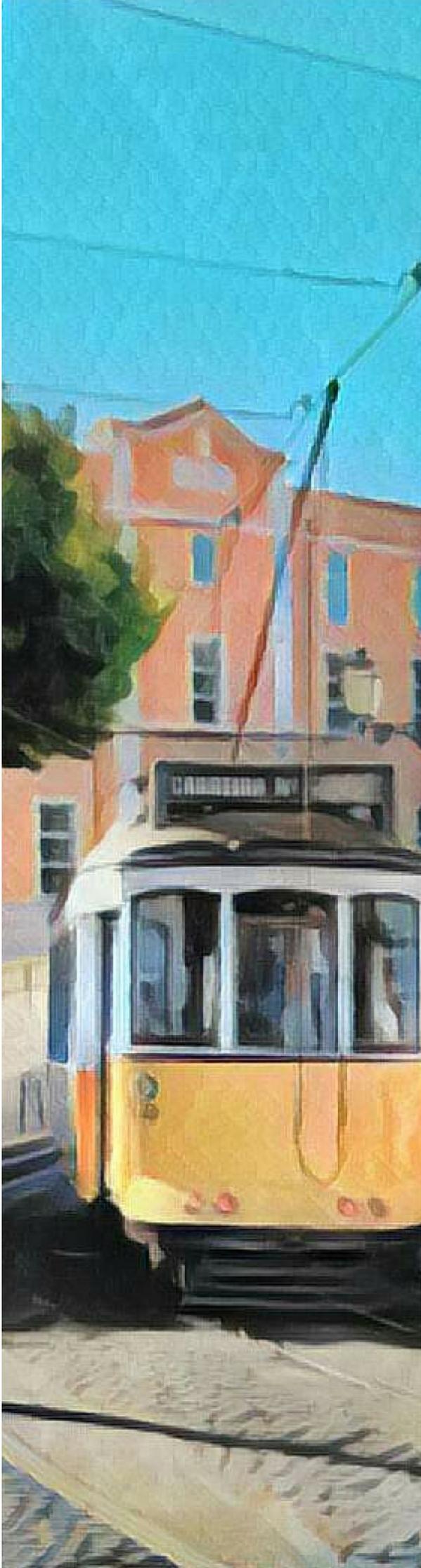
The screenshot shows a video player interface. At the top left, the logo for 'CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS' is displayed. Below it, contact information for Largo do Limoeiro is provided. The video title is 'Temas de Direito Tributário' and the speaker is 'Vasco Valdez, Professor Coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa...'. The video content shows Vasco Valdez speaking at a podium. A lower-third graphic identifies him as 'Vasco Valdez' and the topic as 'O conceito de prédio para efeitos de tributação em sede de IMI'. The video player controls at the bottom show a progress bar at 00:00:17 and a total duration of 00:41:47. Logos for FCT and FCCN are visible at the bottom left, and the website 'www.fccn.pt' is at the bottom right.

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1sfuwgrh8t/>

Parte II

The screenshot shows a video player interface. At the top left, the logo for 'CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS' is displayed. Below it, contact information for Largo do Limoeiro is provided. The video title is 'Temas de Direito Tributário' and the speakers are 'Vasco Valdez, Professor Coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa...'. The video content shows three speakers (Cristina Laranjo, Cláudia Almeida, and Vasco Valdez) seated at a table. A lower-third graphic identifies the topic as 'Temas de Direito Tributário III' and the organization as 'Centro de Estudos Judiciários'. The video player controls at the bottom show a progress bar at 00:00:45 and a total duration of 00:12:57. Logos for FCT and FCCN are visible at the bottom left, and the website 'www.fccn.pt' is at the bottom right.

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1683pj299k/>



4.
O direito à
dedução e o
formalismo das
facturas; a
neutralidade do
IVA na
jurisprudência
do TJ

Cidália Lança

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O DIREITO À DEDUÇÃO E O FORMALISMO DAS FACTURAS; A NEUTRALIDADE DO IVA NA JURISPRUDÊNCIA DO TJ

Cidália Lança*

Sumário: I. Nota introdutória. II. Origem e âmbito do direito à dedução. 1. Âmbito do direito à dedução – princípios gerais; 2. Situações de não dedução; 3. Direito à dedução de sujeitos passivos mistos; 4. Imposto relativo a bens imóveis afectos à empresa, na parte em que esses bens sejam destinados a uso próprio do titular, do seu pessoal ou a fins alheios à empresa; 5. IVA indevidamente liquidado; 6. Recusa de direito à dedução em situações de fraude; 7. Limitações do direito à dedução. III. O exercício do direito à dedução. 1. Momento do exercício do direito à dedução; 2. Prazo de caducidade; 3. Condições formais para o exercício do direito à dedução; 3.1. O direito comunitário; 3.2. Dedução de imposto liquidado pelo fornecedor; 3.3. Dedução do IVA autoliquidado; 3.4. Menções das facturas; 4. Conclusão. Vídeos da apresentação e do debate.

I. Nota introdutória

Segundo a lógica do sistema instituído pela Directiva IVA¹, na medida em que os bens ou os serviços sejam utilizados para efeitos de operações tributáveis a jusante, os sujeitos passivos têm direito a deduzir o IVA devido ou pago sobre os mesmos a montante. Este direito constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA, instituído pela legislação da União².

O direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado, exercendo-se imediatamente em relação à totalidade do IVA que incidiu sobre as operações a montante³.

Nesta acepção⁴ do princípio da neutralidade, o regime instituído pela Directiva IVA permite aos sujeitos passivos deduzir o IVA que tenha onerado as aquisições de bens e serviços destinados à actividade tributada.

* Jurista, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros.

¹ Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA. Esta Directiva reformulou e substituiu, a partir de 1 de Janeiro de 2007, a Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (Sexta Directiva IVA).

² Cf. acórdãos de 25 de Outubro de 2001, Comissão/Itália, C-78/00, n.º 28; de 10 de Julho de 2008, Sosnowska, C-25/07, n.º 14; de 12 de Maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, n.º 30; e, de 28 de Julho de 2011, Comissão/Hungria, C-274/10, n.º 42.

³ Cf., entre outros, acórdão de 22 de Dezembro de 2010, Dankowski, C-438/09, n.ºs 22 e 23.

⁴ O Tribunal de Justiça refere-se ao princípio da neutralidade do IVA ainda numa outra acepção, de acordo com a qual o sistema do IVA não deve interferir com as decisões económicas nem com a formação dos preços ao longo do circuito económico.

II – ORIGEM E ÂMBITO DO DIREITO À DEDUÇÃO

1. Âmbito do direito à dedução – princípios gerais

O 168.º da Directiva IVA, que se encontra transposto para o n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, estabelece como princípio a dedutibilidade do IVA suportado a montante pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços que se destinem a ser por si utilizados na realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas. Assim, um sujeito passivo do IVA que desenvolva uma actividade económica sujeita a tributação em sede deste imposto pode deduzir de imediato a totalidade do IVA que onera as aquisições efectuadas para a realização das suas actividades tributadas⁵.

Como vem sendo reiterado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), o regime das deduções visa libertar o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. Deste modo, o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de estas estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA⁶.

O Tribunal de Justiça tem esclarecido ser necessária uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução para que o direito à dedução do IVA suportado seja reconhecido ao sujeito passivo e se possa determinar a extensão desse direito⁷.

O direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução⁸. Contudo, há que admitir também o direito à dedução a favor do sujeito passivo, ainda que não exista uma relação directa e imediata entre uma operação a montante e uma ou várias operações a jusante, quando os custos dos serviços em causa façam parte das despesas gerais da actividade, sendo, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens ou dos serviços prestados. Por conseguinte, confere direito à dedução o imposto que onere os custos que tenham uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo⁹.

Contudo, como evidencia o TJUE, tanto num caso como no outro, a existência de uma relação directa e imediata pressupõe que o custo das prestações a montante é incorporado,

⁵ Cf., entre outros, acórdãos de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França, 50/87, n.ºs 15 a 17; de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, n.º 15; de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, n.º 43; de 1 de Abril de 2004, Bockemühl, C-90/02, n.º 38; de 8 de Maio de 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, n.º 40.

⁶ Neste sentido, entre outros, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, n.º 19; de 3 de Março de 2005, I/S Fini H, C-32/03, n.º 25; de 4 de Outubro de 2012, PIGI, C-550/11, n.º 21 e de 18 de Julho de 2013, PPG Holdings BV, C-26/12, n.º 20.

⁷ Cf. acórdão de 8 de Junho de 2000, Midland Bank, C-98/98, n.º 24.

⁸ Cf. acórdão Midland Bank, já referenciado, n.º 30 e acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National, C-408/98, n.º 28.

⁹ Cf. decisões proferidas nos acórdãos de 26 de Maio de 2005, Kretztechnik, C-465/03, n.º 36 e Midland Bank, já referido, n.ºs 23 e 31.

respectivamente, no preço das operações específicas a jusante ou no preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo no âmbito das suas actividades.

Deve notar-se que a realização de despesas de investimento e, em geral, as actividades preparatórias, integram o conceito de actividade económica e o IVA que as onera confere direito à dedução¹⁰ tem ter de se esperar o início da exploração efectiva da empresa, subsistindo este direito mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo não tenha chegado a fazer uso desses bens ou serviços na realização de operações tributadas¹¹.

De acordo com o Tribunal de Justiça é a aquisição de bens ou serviços por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, por conseguinte, do mecanismo da dedução. A utilização que é feita dos bens ou serviços, ou a que lhes é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito e o âmbito das eventuais regularizações a que possa ficar sujeito nos períodos seguintes¹².

2. Situações de não dedução

Considerando que, de acordo com o sistema do IVA instituído pela Directiva IVA, só confere direito à dedução o IVA que tenha incidido a montante sobre os bens ou os serviços utilizados por um sujeito passivo agindo enquanto tal para os fins das suas operações tributáveis, uma pessoa que não tenha a qualidade de sujeito passivo não tem direito a deduzir IVA que possa ter pago com a compra de um bem ou serviço¹³.

Dos princípios anteriormente enunciados decorre igualmente que não confere direito à dedução o imposto suportado em bens e serviços adquiridos por um sujeito passivo na sua capacidade privada ou quando não se destinem a ser utilizados por este para as suas actividades económicas, mas por ele usados em actividades fora de campo¹⁴.

Da mesma forma, quando os bens ou serviços sejam adquiridos por um sujeito passivo para a realização de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, o imposto suportado com essas aquisições não confere direito à dedução¹⁵.

Em suma, não confere direito à dedução o imposto suportado em operações a montante que não se destinem à realização de operações tributadas do sujeito passivo e que, como tal, não sejam incorporadas no preço dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, nem constituam um custo geral dessa actividade.

¹⁰ Cf. acórdãos Rompelman, já citado, n.º 22; de 29 de Fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, n.ºs 18 e 19; Gabalfrisa, antes referenciado, n.º 47; de 8 de Junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, n.º 34.

¹¹ Cf., entre outros, acórdão de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal, C-37/95, n.º 24.

¹² Cf. acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, n.º 15.

¹³ Cf. acórdão de 2 de Junho de 2005, Waterschap, C-378/02, n.º 33.

¹⁴ Cf. acórdão Lennartz, antecitado, n.ºs 9 e 10.

¹⁵ Cf., entre outros, acórdãos de 30 de Março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, n.º 24; de 14 de Setembro de 2006, Wollny, C-72/05, n.º 20 e de 12 de Fevereiro de 2009, VNLTO, C-515/07, n.º 40.

3. Direito à dedução de sujeitos passivos mistos

Constitui jurisprudência do TJUE que, quando um sujeito passivo exerce no quadro da sua actividade actividades que não entram no campo de aplicação da Directiva IVA, actividades económicas que entram no âmbito de aplicação da Directiva, mas estão isentas de imposto, e actividades tributadas, o IVA suportado pelo sujeito passivo nas despesas realizadas “*não pode conferir direito à dedução na medida em que ele diga respeito a actividades que, tendo o seu carácter não económico, não entram no âmbito de aplicação da Directiva*”. Por conseguinte, só é permitida a dedução do IVA que tenha incidido sobre as despesas a montante, na medida em que estas despesas possam ser imputadas a jusante às actividades económicas do sujeito passivo.¹⁶ Cabe aos Estados membros determinar os métodos de repartição dos montantes do IVA pagos a montante entre actividades económicas e não económicas, já que o artigo 173.º da Directiva estabelece critérios para determinar o IVA dedutível suportado para o exercício de actividades económicas tributadas e isentas de IVA.¹⁷

Com efeito, relativamente a bens e serviços utilizados por um sujeito passivo na sua actividade económica, simultaneamente para operações com direito à dedução e para operações sem direito à dedução, determina o artigo 173.º da Directiva IVA que, “*a dedução só é concedida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações*”. Essa proporção pode ser determinada de acordo com o método da percentagem de dedução ou prorata nos termos do artigo 174.º da Directiva para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo, podendo ser autorizados pelos Estados membros outros métodos de repartição, entre os quais a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços. Por conseguinte, quando a actividade desenvolvida pelo sujeito passivo só confirma parcialmente direito à dedução, IVA destes custos só é parcialmente dedutível¹⁸.

Estas disposições, tal como interpretadas pelo Tribunal de Justiça, estão acolhidas no artigo 23.º do Código do IVA.

4. Imposto relativo a bens imóveis afectos à empresa, na parte em que esses bens sejam destinados a uso próprio do titular, do seu pessoal ou a fins alheios à empresa

Nos termos do artigo 168.º-A da Directiva IVA, que se encontra transposto no direito interno no n.º 7 do artigo 19.º do Código do IVA, não confere direito à dedução o IVA suportado com bens imóveis integrados no património da empresa de um sujeito passivo, na parte em que esses bens sejam utilizados para uso próprio do sujeito passivo, do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa. Por conseguinte, o imposto suportado nas despesas relativas a bens imóveis utilizados simultaneamente para fins pessoais e profissionais, só é dedutível ab initio na proporção da sua utilização nas actividades da empresa.

¹⁶ Cf. acórdãos de 13 de Março de 2008, *Securenta*, C-437/06, n.ºs 30 e 31 e *VNLTO*, já referenciado, n.º 37.

¹⁷ Cf. acórdão *Securenta*, já referido, n.º 34.

¹⁸ Cf. acórdãos, já citados, *Kretztechnik*, n.º 37 e *Midland Bank*, n.º 31 e de 15 de Dezembro de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, n.º 53.

Esta disposição foi aditada à Directiva IVA¹⁹, para impedir situações de abuso, verificadas na sequência de jurisprudência do TJUE. Este Tribunal, em diversas decisões²⁰, vinha preconizando que um sujeito passivo que utilize um bem de investimento simultaneamente para fins profissionais e para fins privados, pode optar por afectar totalmente esse bem ao património da empresa, deduzindo integralmente o IVA que onera esse bem. Nesta situação, determina o Tribunal que o sujeito passivo teria a obrigação de proceder à liquidação do IVA sobre o montante das despesas efectuadas para a utilização desse bem de investimento para fins estranhos à empresa, nos termos da disposição constata da alínea a) do n.º 1 do artigo 26.º da Directiva IVA, que se encontra transposta na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA. Esta interpretação respeitava a situações em que pessoas singulares que tinham a qualidade de sujeitos passivos adquiriram bens de investimento que afectaram na totalidade à empresa, mas que utilizaram para fins profissionais e para fins privados.

Refira-se que no caso de um sujeito passivo pessoa colectiva que, no quadro dos fins que lhe são próprios, desenvolve simultaneamente actividades económicas na acepção da Directiva IVA e actividades fora do âmbito da incidência do imposto, o exercício destas últimas não se pode reconduzir à prossecução de fins privados ou pessoais, na acepção do artigo 26.º da Directiva. Conforme esclareceu o Tribunal de Justiça no acórdão VNLTO²¹, esta disposição da Directiva não se destina a estabelecer uma regra segundo a qual se pode considerar que as operações que se situam fora do âmbito de aplicação do regime do IVA são realizadas com «fins estranhos à empresa», por tal interpretação esvaziar de sentido o preceito da Directiva que delimita o conceito de actividade económica para efeito do sistema comum do IVA.

5. IVA indevidamente liquidado

Vem sendo precisado pelo Tribunal de Justiça que o exercício do direito à dedução está limitado apenas ao imposto que seja devido²², ou seja, ao imposto ligado à realização efetiva de uma operação tributável, não se verificando esse direito relativamente ao imposto que é devido, nos termos do artigo 203.º da Directiva²³, unicamente por estar mencionado numa factura²⁴.

Contudo, para assegurar a neutralidade do IVA, os Estados membros devem prever na sua ordem jurídica interna a possibilidade de correcção do imposto indevidamente facturado, desde que quem emita a factura demonstre ter agido de boa fé²⁵. Contudo, a boa fé do sujeito passivo só é pertinente desde que exista, devido ao comportamento do sujeito passivo, o risco

¹⁹ Pela Directiva 2009/162/EU, do Conselho, 22 de Dezembro de 2009.

²⁰ Cf., entre outros, acórdãos de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, n.º 26; Armbrrecht, C-291/92; Bakcsi, C-415/98; de 8 de Maio de 2003, Seeling, C-269/00, n.º 41 e de 14 de Julho de 2005, Charles e Charles-Tijmens, C-434/03, n.º 24; Wollny, C 72/05 e Eon Aset Menidjunt, C-118/11.

²¹ Acórdão citado, n.º 38.

²² Cf., entre outros, acórdão de 13 de Dezembro de 1989, Genius Holding, C-342/87, n.º 13.

²³ Disposição transposta no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do Código do IVA.

²⁴ Cf. acórdãos Genius Holding, já citado, n.º 19; de 15 de Março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, n.º 23 e de 31 de Janeiro de 2013, Stroy trans EOOD, n.º 30.

²⁵ Cf. acórdãos Genius Holding, antes referido, n.º 18; de 18 de Junho de 2009, Stadeco, C-566/07, n.º 36; Stroy trans EOOD, já citado, n.º 29 e de 11 de Abril de 2013, Rusedespred OOD, C-138/12, n.º 26.

de perda de receitas fiscais para o Estado membro²⁶. Assim, quando o risco de perda de receitas fiscais tenha sido completamente eliminado, o imposto indevidamente facturado pode ser regularizado, sem se subordinar essa regularização à existência de boa fé do emitente da factura²⁷.

Na medida em que a Directiva IVA não contém qualquer disposição relativa à regularização, pelo emitente da factura, do IVA indevidamente facturado, cabe aos Estados membros determinar as condições em que o IVA indevidamente facturado pode ser regularizado²⁸.

Na legislação portuguesa, a regularização do imposto indevidamente liquidado pode ser efectuada nos termos do artigo 78.º do Código do IVA.

Em contrapartida, nas situações em que o IVA tenha sido liquidado de forma abusiva pelo emitente da factura, quer porque sabia que não era sujeito passivo ou que a entrega dos bens ou prestação de serviços indicada na factura não foi realizada, é entendimento do TJUE que “o princípio da neutralidade do IVA não exige que seja dada a possibilidade de regularização do IVA”. Em tais casos, defende que a disposição de direito nacional, segundo a qual quem indicar separadamente um montante de IVA numa factura é devedor do referido montante, tem um papel de sanção e de dissuasão²⁹.

Destas decisões decorre que, nas situações de facturação indevida de imposto, em que o respectivo emitente tenha agido de má fé, o imposto liquidado é devido nos termos do artigo 203.º da Directiva IVA, não confere ao destinatário direito à dedução e, quando tenha efectivamente ocorrido perda de receitas fiscais, ou o risco de a mesma vir a ocorrer seja efectivo, não deve igualmente permitir-se a regularização desse imposto.

Note-se que a previsão constante do n.º 8 do artigo 19.º do Código do IVA, que dispõe que, nas situações em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto cabem ao adquirente dos bens ou serviços, só confere direito à dedução o imposto liquidado por força dessa obrigação, reflecte precisamente o princípio de o exercício do direito à dedução o IVA não se aplica a imposto indevidamente liquidado.

6. Recusa de direito à dedução em situações de fraude

O Tribunal de Justiça vem reiterando que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos constitui um objetivo reconhecido e incentivado pela Directiva IVA, não podendo os sujeitos passivos, fraudulenta ou abusivamente, aproveitar-se das normas do direito da União³⁰.

²⁶ Cf. acórdão de 27 de Setembro de 2007, Collée, C-146/05, n.ºs 35 e 36.

²⁷ Cf. acórdão de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth, C-454/98, n.ºs 58 e 68, e Stadeco, já referido, n.ºs 37 e 38.

²⁸ Cf. acórdãos, já antes mencionados, Schmeink & Cofreth, n.ºs 48 e 49, Stadeco, n.º 35, e Rusedespred OOD, n.º 25.

²⁹ Cf. acórdão Schmeink & Cofreth, C-454/98, n.º 46.

³⁰ Cf., entre outros, acórdãos de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, n.ºs 68 e 71; de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, n.º 54; de 7 de dezembro de 2010, R., C-285/09, n.º 36; de 27 de

Cabe, assim, às autoridades nacionais e aos tribunais dos Estados membros recusar o direito à dedução, se se demonstrar, face a elementos objectivos, que esse direito é invocado fraudulenta ou abusivamente³¹.

Por conseguinte, pode recusar-se o direito à dedução que tenha sido exercido de forma fraudulenta ou quando o sujeito passivo sabia ou devia saber que participava numa fraude ao IVA (ainda que a operação em causa preencha os critérios objectivos em que se baseiam os conceitos de transmissões de bens efectuadas por um sujeito passivo agindo enquanto tal). No mesmo sentido, ao confirmar que o direito à dedução, uma vez surgido, subsiste mesmo quando o sujeito passivo não tenha podido, por razões alheias à sua vontade, utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis, o TJUE ressalva que tal só ocorrerá “na falta de circunstâncias fraudulentas ou abusivas”³².

Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça não ser compatível com o regime do direito a dedução previsto na Directiva IVA, a recusa desse direito a um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, estava viciada por fraude ao IVA³³.

As disposições previstas no artigo 19.º, n.ºs 3 e 4, do Código do IVA visam precisamente consagrar o impedimento do direito à dedução que resulte de operações fraudulentas.

Desde logo, tendo presente que só confere direito à dedução o IVA que tenha onerado aquisições de bens e serviços destinados ao exercício da actividade tributada realizada pelo sujeito passivo, necessariamente não confere direito à dedução imposto que não se reporte a efectivas transmissões de bens ou prestações de serviços, pelo que o n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA explicita que “*não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente*”.

O n.º 3 do artigo 19.º, em face da sua formulação, aplica-se quer em situações de simulação absoluta, de que constituem paradigma no âmbito do IVA as designadas “facturas falsas”, quer em situações de simulação relativa, de que uma das variantes poderá constituir a simulação do valor da operação.

Por seu turno, o n.º 4 do artigo 19.º do mesmo Código dispõe que não pode ser objecto de dedução o imposto que resulte de operação em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado quando o sujeito passivo “*tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada*”.

Outubro de 2011, Tanoarch, C-504/10, n.º 50; de 21 de Junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, n.º 41; e de 6 de Dezembro de 2012, Bonik, C-285/11, n.ºs 35 e 36.

³¹ Cf., acórdãos já referenciados, Kittel e Recolta Recycling, n.º 55; Mahagében e Dávid, n.º 42; Bonik, n.º 37 e Stroy trans, n.º 47.

³² Acórdão de 8 de Junho de 2000, Schloßstraße, C-396/98, n.º 42.

³³ Cf., entre outros, acórdãos de 12 de Janeiro de 2006, Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, n.ºs 52 e 55; e, já referidos, Kittel e Recolta Recycling, n.ºs 45, 46 e 60, Mahagében e Dávid, n.º 47, e Bonik, n.º 41.

Esta disposição inviabiliza, assim, de forma expressa, que sujeitos passivos adquirentes de bens ou serviços possam exercer o direito à dedução do imposto, sempre que estes tenham conhecimento de que o respectivo transmitente ou prestador não dispõe de qualquer estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada e não pretenda entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado. Tal preceito permite, em princípio, recusar o direito à dedução aos adquirentes de bens ou serviços a operadores fictícios e igualmente a outras empresas participantes em fraudes, desde que, por força das circunstâncias do negócio, em cada relação contratual estabelecida, os adquirentes tenham ou devessem ter conhecimento de que o seu fornecedor directo não reunia, em circunstâncias normais do exercício da actividade concreta, estrutura adequada para a desenvolver.

De realçar que, de acordo com a jurisprudência o TJUE, podem ser recusados os direitos à dedução ou ao reembolso do IVA (bem como à isenção na transmissão intracomunitária de bens) a um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, através da operação invocada para fundamentar os referidos direitos, participava numa fraude ao IVA cometida no contexto de uma cadeia de entregas, apesar de essa fraude ter sido cometida num Estado-Membro diferente daquele em que o benefício dos referidos direitos foi pedido e de esse sujeito passivo, neste último Estado-Membro, preencher os requisitos formais previstos pela legislação nacional para beneficiar dos referidos direitos³⁴.

7. Limitações do direito à dedução

A introdução de limitações do direito à dedução só é permitida nos casos expressamente previstos na Directiva IVA³⁵.

Assim, nos termos do artigo 176.º da Directiva os Estados membros podem manter em vigor as exclusões previstas na respectiva legislação nacional na data da sua adesão à Comunidade. As exclusões do direito à dedução previstas no artigo 21.º do Código do IVA têm por base esta disposição.

Por seu turno, o artigo 177.º permite aos Estados membros, após consulta ao Comité IVA, introduzir, por razões conjunturais, exclusões do direito à dedução de alguns ou todos os bens de investimento ou de outros bens.

Finalmente, nos termos do artigo 395.º da Directiva IVA, os Estados membros podem ser autorizados pelo Conselho, deliberando por unanimidade e sob proposta da Comissão, a introduzirem medidas especiais derogatórias da Directiva para simplificar a cobrança ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

³⁴ Cf., acórdão de 18 de Dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, C-163/13 e C-164/13, n.º 69.

³⁵ Cf., entre outros, acórdãos Comissão/França, 50/87, n.º17 e Ghent Coal, C-37/95, n.º 16.

III – O EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO

1. Momento do exercício do direito à dedução

Nos termos do disposto no artigo 167.º da Directiva IVA, transposto no n.º 1 do artigo 22.º do Código do IVA, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

Esse direito, exerce-se, em princípio, durante o mesmo período em que esse direito surgiu³⁶, mas o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução após esse período. Neste caso, o direito à dedução fica dependente de determinadas condições e modalidades fixadas pelos Estados membros³⁷.

Na legislação portuguesa estas regras encontram-se plasmadas nos n.ºs 1 a 3 do artigo 22.º do Código do IVA.

Importa referenciar que o direito à dedução se constitui no momento da exigibilidade, independentemente de ter ocorrido o pagamento devido pela operação efectuada, pelo que o IVA é devido ao Estado pelo fornecedor dos bens ou prestador dos serviços mesmo quando este não tiver recebido do cliente o pagamento correspondente à operação realizada. Com efeito, o direito à dedução diz respeito não apenas ao IVA pago mas também ao IVA devido³⁸. A exigibilidade do IVA bem como a origem e âmbito do direito à dedução são, em princípio, independentes do facto de a contraprestação devida, IVA incluído, por uma operação ter ou não sido paga³⁹. Só não será assim nas situações expressamente previstas na Directiva, designadamente nas situações em o imposto se torne exigível no momento do pagamento como, por exemplo, no regime de contabilidade de caixa.

2. Prazo de caducidade

O Tribunal de Justiça já esclareceu que o direito à dedução pode estar associado a um prazo de caducidade, reconhecendo que a possibilidade de exercer o direito à dedução sem limites temporais contraria o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à administração fiscal, não possa ser indefinidamente susceptível de ser posta em causa⁴⁰.

Além disso, admite que o prazo de caducidade para os sujeitos passivos exercerem o direito à dedução do imposto suportado pode ser inferior ao prazo concedido à administração para proceder à liquidação do imposto, com fundamento no facto de a situação da administração fiscal não ser comparável à do sujeito passivo. De facto, a administração fiscal só tem

³⁶ Cf. artigo 179.º da Directiva IVA.

³⁷ Cf. artigos 180 a 182.º da Directiva IVA.

³⁸ Cf. acórdãos de 28 de Julho de 2011, Comissão/Hungria, C-274/10, n.º 47, e de 8 de Maio de 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, n.º 41.

³⁹ Cf. acórdão Comissão/Hungria, n.º 48.

⁴⁰ Cf. acórdão Ecotrade, já referido, n.º 44.

conhecimento dos dados necessários para fixar o montante do IVA exigível e das deduções a efectuar quando a declaração lhe é apresentada e, em caso de inexactidão na declaração, só a partir desse momento pode proceder à rectificação dessa declaração e, quando seja o caso, à cobrança do imposto que se mostre em falta⁴¹.

3. Condições formais para o exercício do direito à dedução

3.1. O direito comunitário

O artigo 178.º da Directiva IVA estabelece as condições de natureza formal que devem estar satisfeitas para que o sujeito passivo possa exercer o direito à dedução.

De acordo com o disposto na alínea a) desse artigo, como regra geral, a dedução do imposto suportado pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e prestações de serviços efectuadas a outros sujeitos passivos de imposto, está condicionada à posse de uma factura nos termos previstos nos artigos 219.º-A a 240.º da Directiva IVA.

Relativamente à dedução do IVA devido nas aquisições intracomunitárias de bens, determina-se na alínea c) do artigo 178.º a obrigação de incluir na declaração do IVA todos os dados necessários para determinar o montante de IVA devido relativamente a essas aquisições de bens e possuir uma factura emitida nos termos previstos nos artigos 219.º-A a 237.º da Directiva IVA. Contudo, nos termos do artigo 181.º da Directiva, os Estados membros podem autorizar a dedução do IVA devido pelas aquisições intracomunitárias de bens ainda que o sujeito passivo não esteja na posse da factura.

Para efeitos da dedução do imposto devido na importação de bens, dispõe a alínea e) do mesmo artigo 178.º que o sujeito passivo deve possuir um documento comprovativo da importação que o designe como destinatário ou importador e que o mencione ou permita calcular o montante de IVA devido.

Nas situações em que o sujeito passivo seja devedor do imposto na qualidade de destinatário ou adquirente de bens ou serviços, em aplicação dos artigos 194.º a 197.º e 199.º da Directiva IVA, a dedução do imposto autoliquidado está sujeita às formalidades estabelecidas por cada Estado membro.

Por seu turno, o artigo 273.º da Directiva IVA permite aos Estados membros estabelecerem outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança do IVA e evitar a fraude, desde que as mesmas assegurem a igualdade de tratamento das operações internas e intracomunitárias; não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira; e essa faculdade não seja utilizada para impor obrigações de facturação suplementares às previstas na Directiva.

⁴¹ Acórdão de 19 de Novembro de 1998, SFI, C-85/97, n.º 32 e 33 e Ecotrade, já citado, n.º 50 e 51.

Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se as exigências materiais forem observadas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais⁴². De acordo com o Tribunal, as exigências materiais do direito à dedução são as que se referem ao seu fundamento e âmbito, enquanto as exigências formais do referido direito regulam as modalidades e a fiscalização do exercício do mesmo e o bom funcionamento do sistema do IVA, como as exigências contabilísticas, de facturação e declarativas⁴³.

Além disso, as medidas adicionais que os Estados membros podem adoptar nos termos do artigo 273.º da Directiva IVA para assegurar a cobrança exacta do IVA e evitar a fraude, não devem ir além do que é necessário para atingir esses objectivos, não podendo ser utilizadas de forma a pôr sistematicamente em causa o direito a dedução do IVA e, portanto, a neutralidade do IVA⁴⁴.

3.2. Dedução de imposto liquidado pelo fornecedor

Como anteriormente descrito, o exercício do direito à dedução de imposto liquidado pelo fornecedor dos bens ou serviços pressupõe que o imposto suportado conste de factura emitida nos termos previstos na Directiva IVA. Tal significa que os Estados membros não podem associar o exercício do direito a dedução do IVA ao preenchimento de condições relativas ao conteúdo de facturas que não estejam expressamente previstas nas disposições da Directiva⁴⁵, ou seja as constantes do artigo 226.º para as facturas completas ou, no caso das facturas simplificadas, as do artigo 226.º-B da Directiva.

Por outro lado, por via de regra, condiciona-se o exercício do direito à dedução ao facto de a factura ter sido emitida em nome do sujeito passivo. Contudo, em certas condições específicas, admite-se o direito à dedução de imposto mencionado em factura não emitida em nome do sujeito passivo. É o caso de imposto pago pelos sócios de uma sociedade em despesas de investimento efectuadas por aqueles antes da constituição e do registo da referida sociedade, para os fins das operações e tendo em vista a actividade económica daquela. Nestas circunstâncias, o IVA pode ser deduzido por uma sociedade quando a factura, emitida antes do registo e da identificação da referida sociedade para efeitos de IVA, tiver sido emitida em nome dos sócios desta⁴⁶.

Finalmente, por princípio, o exercício do direito à dedução depende ainda do facto de a factura estar na posse do sujeito passivo. O Tribunal reconhece que o exercício do direito à dedução está normalmente ligado à posse do original da factura ou do documento que, segundo os

⁴² Cf., entre outros, acórdãos de 12 de Julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, n.º 62, de 9 de Julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, n.º 58 e de 28 de Julho de 2016, Astone, C-332/15, n.º 45.

⁴³ Cf., entre outros, acórdãos de 11 de Dezembro de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, n.ºs 41 e 42 e Astone, já citado, n.º 47.

⁴⁴ Cf. acórdãos, já citados, Ecotrade, n.º 66, Mahagében e Dávid, n.º 57, e Astone, n.º 49.

⁴⁵ Cf. acórdão de 18 de Julho de 2013, «Evita-K» EOOD, C-78/12, n.º 51.

⁴⁶ Cf. acórdão de 1 de Março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa, C-280/10, n.º 50.

critérios estabelecidos pelo Estado membro, a pode substituir⁴⁷. Com efeito, não existindo normas específicas relativas à prova do direito à dedução, considera que os Estados membros têm o poder de exigir a apresentação do original da factura para prova desse direito, bem como o de admitir, quando o sujeito passivo já não esteja de posse do original, outros meios de prova que demonstrem que existiu efectivamente a transacção que é objecto do pedido de dedução⁴⁸.

O sujeito passivo não pode ser impedido de exercer o direito à dedução do IVA pago na aquisição dos bens, ainda que não se tenha registado como sujeito passivo do IVA antes de utilizar esses bens para efeitos da sua actividade tributada, desde que se registe como sujeito passivo num prazo razoável a partir da realização das operações que conferem direito à dedução⁴⁹.

Da mesma forma, o sujeito passivo pode exercer direito à dedução do IVA pago por prestações de serviços fornecidas por outro sujeito passivo que não está registado para efeitos do IVA, quando as facturas contenham todos os elementos necessários para a identificação da pessoa que as emitiu e a natureza dos serviços prestados⁵⁰.

Atente-se que é ao sujeito passivo que solicita a dedução do IVA que incumbe fazer prova de que preenche os requisitos para dela beneficiar⁵¹, podendo as autoridades fiscais exigir ao próprio sujeito passivo as provas que considerem necessárias para apreciar se há ou não que conceder a dedução solicitada⁵².

3.3. Dedução do IVA autoliquidado

Nas situações em que o direito à dedução respeita a IVA autoliquidado, determina a Directiva que a dedução desse imposto fica sujeita às formalidades estabelecidas por cada Estado membro.

Por outro lado, o Tribunal já esclareceu que o devedor do imposto não é obrigado a possuir factura para poder exercer o direito à dedução, devendo unicamente cumprir formalidades estabelecidas pelo Estado membro⁵³. Tais formalidades não podem ultrapassar o estritamente necessário para controlar a aplicação correcta do procedimento de autoliquidação⁵⁴, nem, pelo número ou tecnicidade, tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o direito à dedução⁵⁵. Assim, desde que administração fiscal disponha de todos os elementos necessários para demonstrar que sujeito passivo é devedor do imposto, enquanto destinatário, e para

⁴⁷ Cf. acórdãos de 5 de Dezembro de 1996, Reisdorf, C-85/95, n.º 22, e de 29 de Abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, n.º 32.

⁴⁸ Cf. acórdão Reisdorf, já citado, n.º 30.

⁴⁹ Cf. acórdão de 21 de Outubro de 2010, Nidera Haldelscompagnie, C-385/09, n.º 54.

⁵⁰ Neste sentido, acórdão de 22 de Dezembro de 2010, Dankowski, C-438/09, n.º 47.

⁵¹ Cf. acórdão de 18 de Julho de 2013, Evita-K, C-78/12, n.º 37.

⁵² Neste sentido, acórdão de 27 de Setembro de 2007, Twoh International, C-184/05, n.º 35.

⁵³ Cf. acórdão Bockemühl, já citado, n.º 47.

⁵⁴ Cf. acórdão de 30 de Setembro de 2010, Uszodaépitő, C-392/09, n.º 38.

⁵⁵ Cf. acórdão de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme, 123/87 e 330/87, n.º 17.

verificar montante do IVA dedutível, não pode subordinar dedução a condições suplementares que possam ter por efeito tornar inútil o exercício desse direito⁵⁶.

Também no quadro do regime de autoliquidação, o princípio da neutralidade exige que o direito à dedução seja concedido se as exigências de fundo forem cumpridas, mesmo quando sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais⁵⁷.

3.4. Menções das facturas

De acordo com o disposto no artigo 226.º da Directiva IVA constituem menções obrigatórias da factura:

- A data da respectiva emissão;
- O número sequencial;
- Os números de identificação para efeitos de IVA do sujeito passivo transmitente dos bens ou prestador dos serviços e do sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços;
- O nome e endereço do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário;
- A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;
- A data em que foi efectuada, ou concluída, a transmissão de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efectuado o adiantamento;
- O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como abatimentos ou bónus que tenham sido concedidos;
- A taxa de IVA;
- O montante de IVA a pagar;
- Se aplicável, a menção da isenção;
- Finalmente, se for o caso, a menção identificativa do regime especial de tributação que se aplique.

A finalidade das menções que devem obrigatoriamente constar da factura consiste em permitir às administrações fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido

⁵⁶ Cf. acórdãos, já referidos Uszodaépitö, n.º 40 e Bockemühl, n.º 51.

⁵⁷ Cf. acórdão, já mencionados, Ecotrade, n.º 63 e Uszodaépitö, n.º 39 e acórdão de 6 de Fevereiro de 2014, SC Fatorie SRL, C-424/12, n.ºs 33 a 35.

e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA⁵⁸. Com efeito, tais menções permitem aferir o lugar da prestação, o valor tributável da operação, a taxa aplicável, se foi correctamente considerada a aplicabilidade de uma isenção ou se se verifica a inversão do sujeito passivo, bem como determinar o momento do facto gerador e da exigibilidade do imposto.

No que respeita à inclusão do número de identificação para efeitos do IVA ao abrigo do qual o sujeito passivo efectuou a entrega de bens ou a prestação de serviços prevista no n.º 3 do artigo 226.º, o Tribunal de Justiça admite que as facturas emitidas com omissão dessa informação podem ser rectificadas conferindo direito à dedução⁵⁹.

Como referido, entre as informações que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos de IVA, na factura contam-se, nos termos do n.º 6 do artigo 226.º da Directiva, a quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados⁶⁰ e no n.º 7 do mesmo artigo, a data em que foi efectuada, ou concluída, a operação.

No caso específico de serviços jurídicos, o Tribunal já esclareceu que a menção inserida numa factura a «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente» ou «serviços jurídicos prestados até ao presente» não cumpre os requisitos exigidos pela Directiva, porque não indica a natureza dos serviços em causa nem evidencia a extensão desses serviços⁶¹: Por outro lado, uma factura que contém apenas a menção «serviços jurídicos prestados até ao presente», não menciona a data de início do período em questão e não permite, por isso, determinar o período a que se reportam esses adiantamentos, não cumprindo portanto o requisito da Directiva de identificar a data da prestação dos serviços objecto da factura⁶². Como assinala o Tribunal, a data da prestação dos serviços permite controlar quando ocorreu o facto gerador do imposto e, portanto, determinar as disposições fiscais que devem, de um ponto de vista temporal, aplicar-se à operação a que respeita o documento.

Não obstante, não pode ser recusado o direito a dedução do IVA pelo simples facto de a factura não preencher os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, da Directiva IVA, se a administração fiscal dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos, atendendo não só aos dados da factura mas tendo em conta também informações complementares prestadas pelo sujeito passivo⁶³, face ao disposto no artigo 219.º da Directiva que equipara a factura qualquer documento ou mensagem que altere a factura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca.

Por outro lado, o Tribunal também já se pronunciou no sentido de não poder ser recusado o direito à dedução pelo facto de a factura inicial, na posse do sujeito passivo no momento da dedução, mencionar uma data errada de conclusão da prestação de serviços e não existir uma numeração contínua da factura rectificada e de nota de crédito que anulava a factura inicial, se os pressupostos materiais se encontravam preenchidos, e antes da decisão da autoridade

⁵⁸ Cf. acórdão de 15 de Setembro de 2016, Barlis 06, C-516/14, n.º 27.

⁵⁹ Cf. acórdão de 15 de Setembro de 2016, Senatex, C-518/14, n.ºs 32, 33, 38 e 43.

⁶⁰ Cf. acórdão «Evita-K» EOOD, já citado, n.º 52.

⁶¹ Cf. acórdão Barlis 06, já citado, n.ºs 28 a 30.

⁶² Cf. acórdão Barlis 06, já citado, n.ºs 31 a 33.

⁶³ Cf. acórdão Barlis 06, já citado, n.ºs 44 e 45.

fiscal, o sujeito passivo lhe tiver fornecido uma factura rectificada, que indique a data exacta em que a referida prestação foi concluída, mesmo que não exista uma numeração contínua desta factura e da nota de crédito que anula a factura inicial⁶⁴.

Contudo, numa situação em que as informações necessárias para completar e regularizar as facturas emitidas com imprecisões e incompletas sejam apresentadas já após a administração fiscal ter adoptado a sua decisão de recusa do direito a dedução do IVA, não é incompatível com a Directiva a manutenção dessa recusa, uma vez que, antes da adopção desta decisão, as facturas fornecidas à administração não tinham sido ainda rectificadas para permitir a esta assegurar-se da cobrança exacta do IVA e da respectiva fiscalização⁶⁵.

O princípio do reconhecimento do direito à dedução mesmo que o sujeito passivo tenham negligenciado certas exigências formais é, contudo, afastado se a violação dessas exigências formais tiver por efeito impedir a prova certa de que as exigências materiais foram observadas⁶⁶. Será o caso quando o sujeito passivo não tenha cumprido a obrigação de entrega da declaração do IVA junto da Administração e de pagamento do montante de imposto devido, não tenha produzido registos contabilísticos nem cumprido a obrigação de registo sequencial das facturas emitidas e recebidas, já que o incumprimento destas obrigações é susceptível de impedir a exacta cobrança do imposto e, por conseguinte, de comprometer o bom funcionamento do sistema comum do IVA⁶⁷. Para o Tribunal de Justiça, o direito da União não impede os Estados-membros de considerarem tal incumprimento como uma fraude fiscal e, nesse caso, recusarem o direito a dedução⁶⁸.

Assim, pode recusar-se a um sujeito passivo o direito a dedução do IVA se for provado que este último não cumpriu fraudulentamente a maior parte das obrigações formais que lhe incumbiam para poder beneficiar deste direito⁶⁹.

O Tribunal também já havia afirmado que os Estados membros podem reter créditos solicitados por um sujeito passivo, por suspeição de que a declaração contenha dados inexactos e incompletos ou com base em sérias suspeitas de fraude, desde que tais medidas estejam sujeitas ao princípio da proporcionalidade⁷⁰.

4. Conclusão

Resulta inquestionavelmente da jurisprudência do TJUE uma preocupação de preservar a neutralidade do IVA através do regime da dedução do imposto suportado a montante por parte de sujeitos passivos que desenvolvem uma actividade económica sujeita a tributação em sede de IVA.

⁶⁴ Cf. acórdão de 15 de Julho de 2010, Pannon Gép, C-368/09, n.º 44.

⁶⁵ Neste sentido, acórdão 8 de Maio de 2013, Petroma Transports SA, C-271/12, n.ºs 35 e 36.

⁶⁶ Neste sentido, acórdão de 28 de Julho de 2016, Astone, C-332/15, n.ºs 45 e 46.

⁶⁷ Neste sentido, acórdão de 28 de Julho de 2016, Astone, C-332/15, n.º 56.

⁶⁸ Cf. acórdão de 7 de Dezembro de 2010, R., C-285/09, n.ºs 48 e 49.

⁶⁹ Neste sentido, acórdão de 28 de Julho de 2016, Astone, C-332/15, n.º 59.

⁷⁰ Cf. acórdão de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, n.ºs 44 e 45.

Neste sentido, sempre que não tenha sido invocado no processo que o sujeito passivo agiu de má fé ou praticou uma fraude, o Tribunal vem preconizando que as exigências de substância para o exercício do direito à dedução prevalecem sobre exigências de ordem formal, mesmo quando estas últimas decorrem directamente de disposições da Directiva IVA.

Por outro lado, o TJUE não deixa de reiterar que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e as práticas abusivas constitui um objectivo reconhecido e incentivado pela Directiva IVA, pelo que a interpretação que faz das disposições da Directiva IVA à luz desse objectivo, vêm fornecendo instrumentos aos Estados membros para impedir que os sujeitos passivos se aproveitem das normas do direito da União, através de práticas fraudulentas ou abusivas.

Vídeo da apresentação

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS
Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário
Cidália Lança, Jurista, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros;
Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Auditório
O direito à dedução e o formalismo das facturas; a neutralidade do IVA na jurisprudência do TJ
15.04.2016 15:30

DATA JURIS JUSTICA

Libbox

Cidália Lança
O direito à dedução e o formalismo das facturas; a neutralidade do IVA na jurisprudência do TJ

00:00:04 - 00:49:33

FCT FCCN www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/22knq6w5x/>

Debate**

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário Moderação: Cláudia Almeida, Juíza de Direito, Tribunal Tributário de Lisboa: Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Auditório
Debate 15.04.2016 16:30

DATA JURIS JUSTIÇA TA

Cidália Lança Cláudia Almeida

Lisboa

Temas de Direito Tributário III
Organização: Centro de Estudos Judiciários

00:00:57 - 00:06:49

FCT FCCN www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/11jgelize2/>

** Moderação: Cláudia Almeida, Juíza de Direito, Tribunal Tributário de Lisboa.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Título:

Taxas, IVA e IMI – 2016

Ano de Publicação: 2017

ISBN: 978-989-8815-64-4

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt