



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**IVA - Direito à dedução e seus requisitos**  
*A formalidade na substância e a  
substancialidade na forma*

Maria Augusta de Andrade Lopes

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Maio/2018



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**IVA - Direito à dedução e seus requisitos**  
*A formalidade na substância e a  
substancialidade na forma*

Dissertação de Mestrado em Direito  
Sob a orientação da Prof. Doutora Maria Odete Oliveira

Maria Augusta de Andrade Lopes

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Maio/2018



Ao meu marido

*Fazer uma lei e não velar pela sua execução  
é o mesmo que autorizar aquilo que queremos proibir.*

Armand Jean du Plessis, Cardeal de Richelieu,  
Duque de Richelieu e de Fronsac  
político francês, primeiro-ministro de Luís XIII de 1628 a 1642

Agradeço à minha orientadora

Aos meus pais

Ao meu fiel amigo

Aos meus colegas de trabalho da Autoridade Tributária e Aduaneira

## RESUMO

Já Thomas Jefferson, terceiro Presidente dos Estados Unidos da América, alertava para o facto de que “*A aplicação das leis é mais importante que a sua elaboração*”, constatação que embora com mais de duzentos anos não perdeu atualidade! De facto só quem tem no dia-a-dia que interpretar e aplicar leis como a Diretiva IVA e o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia é que sente verdadeiramente as dificuldades que estes diplomas legais encerram. Com o presente trabalho, é nosso objetivo dar um contributo para a clarificação do “exercício do direito do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado” e encontrar um caminho para que a efetivação a este direito se faça com a exata expressão e medida com que é legalmente consignado, a bem da certeza e segurança jurídica para quem é seu titular e da confiança legitimada para quem no seu dia a dia tem como missão aferir da conformidade entre os normativos legais e a respetiva aplicação a casos concretos.

Palavras chave: sujeito passivo; IVA; direito à dedução; substância; forma; neutralidade.

## ABSTRACT

Thomas Jefferson, the third President of the United States of America, warned that "*Law enforcement is more important than its elaboration*", a fact that, although more than two hundred years old, has not lost its relevance. In fact, only those who have to interpret and apply laws in general, and the Value Added Tax Directive and Portuguese Code in particular, altogether with the case law of the European Court of Justice, on a day-to-day basis truly feel the difficulties that this job contains. With the present work, our aim is to give a contribution to the clarification of the "exercise of the right to deduct the input value added tax" and to find a way for the realization of this right to be done with the exact expression and measure with which is legally consigned, for the sake of certainty and legal certainty for who is its holder and of the legitimized trust for those who in their daily life is tasked to gauge the conformity between tax provisions and their application to specific cases.

Keywords: taxpayer; VAT; input VAT deduction; substance; form; neutrality.

# ÍNDICE

<b>RESUMO</b> .....	viii
<b>ABSTRACT</b> .....	ix
<b>ABREVIATURAS</b> .....	2
<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	3
2.1. Origem.....	5
2.2. Caracterização.....	6
2.3. Evolução.....	7
2.4. O sucesso do modelo em que se consubstancia .....	7
2.5. O direito à dedução como alicerce da boa “performance” do IVA e a sua consagração nas Diretivas IVA .....	8
<b>3. DIREITO À DEDUÇÃO DE IVA – REQUISITOS DE SUBSTÂNCIA VS REQUISITOS DE FORMA</b> .....	9
3.1. Considerações gerais .....	9
<b>4. OS REQUISITOS SUBSTANCIAIS DO EXERCÍCIO DO DIREITO A DEDUÇÃO</b> 11	
4.1. A qualidade de sujeito passivo .....	11
4.2. A natureza da atividade desenvolvida ou do ato praticado .....	14
4.3. O requisito temporal.....	16
<b>5. REQUISITOS DE FORMA</b> .....	17
5.1. Importância e função da fatura no sistema IVA .....	17
5.2. Regras de faturação na DIVA e CIVA .....	19
5.3. Consequências do incumprimento das formalidades das faturas no direito à dedução – regulação interna e comunitária .....	21
5.3.1. Efeitos da inobservância dos requisitos das faturas exigidos pelo CIVA no direito à dedução .....	21
5.3.2 Efeitos da inobservância dos requisitos das faturas exigidos pela DIVA no direito à dedução .....	23
<b>6. DIFERENÇA ENTRE INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS FORMAIS DAS FATURAS, OUTRAS OBRIGAÇÕES FORMAIS, FATURAS FALSAS E INEXISTÊNCIA DE FATURA</b> .....	36
<b>7. CONCLUSÕES</b> .....	38
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	40

## **ABREVIATURAS**

Art. – Artigo

AT – Autoridade Tributária

CAAD- Centro de Arbitragem Administrativa

Cfr – confrontar

CIVA – Código sobre o Valor Acrescentado

DIVA - Diretiva IVA – 2006/112/CE

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TJUE – Tribunal Judicial da União Europeia

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

UE – União Europeia

## 1. INTRODUÇÃO

O mecanismo do crédito de imposto constitui uma das traves- mestras<sup>1</sup> do Imposto sobre o Valor Acrescentado<sup>2</sup>, talvez a mais importante. O que faz do IVA um imposto sobre o valor acrescentado é a facultade que se atribui a cada operador económico de deduzir ao imposto que liquida nas suas vendas o imposto suportado nas suas compras, entregando ao estado apenas a diferença, quando o saldo seja positivo ou, sendo titular de um crédito sobre ele, quando o saldo seja negativo.

Isto mesmo tem sido afirmado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia<sup>3</sup> nas suas decisões, como é caso do acórdão *Petroma*, de 2013<sup>4</sup>.

*(..)o direito a dedução constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA que não pode, em princípio, ser limitado e que se exerce imediatamente em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante, regime das deduções assim estabelecido visa aliviar inteiramente o empresário(..)*

Todavia, o exercício do direito à dedução do IVA suportado nas operações a montante em bens e serviços empresariais não é um direito absoluto e incondicional. A Diretiva IVA – 2006/112/CE<sup>5</sup>, nos artigos 176.º, 177.º e 395.º, admite restrições ao mesmo por razões de segurança jurídica, por razões conjunturais e com o objetivo de lutar contra a fraude ou evasão fiscais ou de simplificar a cobrança do imposto. De facto, como constitui jurisprudência assente do TJUE, implicando as limitações ao direito à dedução incidências negativas no nível da carga fiscal, elas devem, não só ser muito limitadas, mas também, ser aplicadas de modo similar em todos os estados-membros, em rigoroso cumprimento das normas constantes daquela DIVA.

Quer na atual DIVA, quer nas que lhe precederam,<sup>6</sup> o direito à dedução sempre foi condicionado a um variado conjunto de requisitos de substância e de forma.

Será esta a temática deste trabalho. O estudo versará sobre as condições de substância e de forma que são exigidas para o exercício do direito à dedução, com especial ênfase no

---

<sup>1</sup>VASQUES, Sérgio, O Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2015, p. 335

<sup>2</sup> Doravante IVA

<sup>3</sup> Doravante TJUE

<sup>4</sup> Acórdão do TJUE, de 8 de maio de 2013, Caso *Petroma*, processo C-271/12, n.º 22-24.

<sup>5</sup> Doravante DIVA

<sup>6</sup> Diretivas 67/228/CEE; 91/680, 92/77, 67/228/CEE e 77/388/CEE

requisito formal da exigência de uma fatura e nos procedimentos de retificação da mesma, em caso de inobservância dos elementos obrigatórios previstos no artigo 226.º da DIVA.

A análise far-se-á por remissão para a disciplina da DIVA, da disciplina nacional do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado<sup>7</sup> e a jurisprudência mais relevante do TJUE, atenta a força obrigatória que estas decisões têm para todos os órgãos jurisdicionais dos respetivos Estados-membros que ficam, portanto, vinculados pela interpretação dada pelo TJUE.

Propomo-nos abordar esta temática numa perspetiva teórica imbuída de uma forte componente prática, dado que os meros conceitos teóricos são incapazes de servir de suporte a uma prática esclarecida.

De acordo com o relatório de combate à fraude e evasão fiscal relativo a 2016, verifica-se que o número de faturas emitidas tem vindo a aumentar. Em 2016 foram emitidas e comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) <sup>8</sup> 5.470.629.280 faturas, o que representa um aumento de cerca de 3,6%, relativamente ao período homólogo de 2015.<sup>9</sup>

Tendo em conta estes números e a ideia de que a fatura é uma espécie de “cheque” sobre o Estado é possível identificar um potencial foco de tensão entre a Administração fiscal e os sujeitos passivos. Por um lado o sujeito passivo a reivindicar a dedução do IVA suportado e por outro o Estado a querer controlar a exata cobrança do IVA e a evitar reembolsos indevidos.

Parece-nos, assim, que este tema se apresenta de grande interesse prático quer para os sujeitos passivos quer para a Administração fiscal.

---

<sup>7</sup> Doravante CIV A

<sup>8</sup> Doravante - AT

<sup>9</sup> Disponível no Portal do Governo -<https://www.portugal.gov.pt>

## 2. BREVES NOTAS SOBRE A ORIGEM, EVOLUÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO COMO IMPOSTO SOBRE O CONSUMO

### 2.1. Origem

O primeiro modelo teórico do IVA surgiu na Alemanha, em 1919, pela mão de *Carl Friedrich von Simens*, como alternativa destinada a aperfeiçoar os impostos de transações e como solução para o problema da tributação em cascata, a qual não teve, todavia, aceitação pelo respetivo parlamento, pelo que só em 1968, na sequência do processo de harmonização fiscal no quadro da Comunidade Económica e Europeia, é que a Alemanha acabou por introduzir no seu ordenamento jurídico o IVA.<sup>10</sup>

Assim, acabou por ser a França que, em 1954, com base nos trabalhos do Inspetor Tributário *Maurice Lauré*, primeiramente o adotou com algumas das características e contornos que hoje lhe reconhecemos, muito embora com um âmbito de aplicação mais restrito, como imposto monofásico na produção, a *taxe à la production*.<sup>11</sup>

Na Comunidade Económica Europeia, tendo como fundamentos o Tratado de Roma e o Relatório *Neumark*, o IVA foi implementado após a aprovação, em 11 de abril de 1967, das primeiras diretivas – a Primeira Diretiva IVA, Diretiva 67/227/CEE, e a Segunda Diretiva IVA, Diretiva 67/228/CEE. A primeira traçava os princípios gerais do sistema e obrigava os Estados Membros a adotar o IVA, o mais tardar a partir de 1 de janeiro de 1970. A segunda, nos seus 21 artigos, definia os aspetos essenciais da estrutura comum do novo imposto, sendo, pois, o embrião do que viria a ser o sistema comum do IVA constante da Sexta Diretiva IVA, a Diretiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, conhecido na gíria como Código Europeu do IVA.

Em Portugal o IVA foi introduzido em 1986<sup>12</sup>, modificando de forma profunda e radical o regime da tributação indireta então existente, caracterizado pela existência de um

---

<sup>10</sup> VASQUES, Sérgio, O Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2015, p. 44

<sup>11</sup> *Ibid.*, p.46

<sup>12</sup> DL 394-B/84, de 26 de Dezembro, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 1986, coincidente aliás como o momento de adesão do país à então Comunidade Económica Europeia.

imposto monofásico na fase do grossista e, por um imposto que tributava, seletivamente, alguns serviços.

## 2.2. Caracterização

O IVA pode ser caracterizado da seguinte forma:<sup>13</sup>

- É um imposto geral sobre o consumo que incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias;
- É um imposto de base comunitária, porquanto, se encontra regulado por várias diretivas do Conselho das Comunidades Europeias, sendo também, o expoente máximo da harmonização fiscal na União Europeia<sup>14</sup>, com obrigatoriedade de adoção por todos os estados que aderem à União Europeia.
  - A harmonização do IVA na UE baseou-se em três razões:
    - Prevenir que, através da tributação indireta interna, os estados-membros introduzissem medidas fiscais que pusessem em causa os objetivos da União Aduaneira;
    - Necessidade de evitar distorções de concorrência entre mercados nacionais e empresas que operam nesses mercados;
    - Instituição do regime de receitas próprias do Orçamento comunitário (o IVA é um recurso próprio do Orçamento da UE desde 1979).
- É um imposto plurifásico que incide em todas as fases do circuito económico, desde a produção/importação ou aquisição intracomunitária ao retalho, destinando-se todavia, por opção expressa do legislador, a ser suportado, a final, pelos consumidores e utilizadores finais e bens e serviços;
- É um imposto sem efeitos cumulativos, funcionando num sistema de pagamentos fracionados<sup>15</sup>, dado que todos os operadores económicos repercutindo aos seus clientes imposto sobre o preço de venda, têm direito a deduzir a esse imposto aquele que lhes foi repercutido pelos seus fornecedores nos diversos elementos

---

<sup>13</sup> Cfr. Preâmbulo do Código do IVA integrado no decreto-lei acima referido.

<sup>14</sup> Doravante UE

<sup>15</sup>Característica resulta do método de cálculo utilizado para apuramento do imposto devido por cada operador económico a que se chama método de crédito de imposto, método subtrativo indireto ou ainda método das faturas.

constitutivos do preço dos diferentes bens e serviços sujeitos a tributação. Ou seja, cada operador económico apenas entrega ao Estado uma fração do total do imposto que, no fim do circuito, irá ser suportado, efetivamente, pelo consumidor final.

### **2.3. Evolução**

Após a aprovação das primeiras duas diretivas (designada como primeira fase de harmonização), o regime do IVA foi, com a aprovação da Sexta Diretiva em 1977 (segunda fase de harmonização), densificado nos seus elementos essenciais, cumprindo a sua missão de estabelecimento de uma disciplina comum e limitando a margem de liberdade dos estados na sua estruturação. Depois, a evolução prosseguiu, com destaque para:

- A aprovação das Diretivas 91/680 e 92/77 (terceira fase da harmonização), instituindo o regime transitório de tributação no destino para as transações intracomunitárias e promovendo uma aproximação das taxas do imposto (fixação de um valor mínimo para a taxa normal do imposto -15% - e para as taxas reduzidas - 5% - e abolição das taxas agravadas).
- A reformulação da Sexta Diretiva, muito descaracterizada com todas as alterações que as anteriores lhe introduziram, e a sua substituição pela “Diretiva IVA” – 2006/112/CE, em vigor.

### **2.4. O sucesso do modelo em que se consubstancia**

Para Clotilde Palma<sup>16</sup> e Sérgio Vasques o IVA<sup>17</sup> é um sério caso de sucesso no mundo da Fiscalidade: constitui o mais importante imposto geral sobre o consumo da modernidade; encontra-se espalhado pelos quatro cantos do mundo e a sua expansão representa, sem a menor dúvida, o mais bem sucedido movimento de receção jurídica que testemunhou o moderno direito fiscal.

A comprovar este sucesso está o facto de, hoje, o sistema fiscal de cerca de 160 países integrar impostos com as características do IVA (na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico só os Estados Unidos da América não têm IVA). Nos países de língua oficial portuguesa, temos IVA em Cabo Verde (2003-2004),

---

<sup>16</sup> CELORICO PALMA, Clotilde, Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, Cadernos IDEFF/N.º 1 – 6.ª Edição, Almedina, p 11 a 13

<sup>17</sup> VASQUES, Sérgio, obra citada, p. 17.

Moçambique (1999). Angola, São Tomé e Príncipe e Timor, no âmbito das reformas fiscais em curso, pensam introduzir o IVA e o Brasil, que possui IVAS estaduais, tem vindo a manifestar a possibilidade da sua aplicação ao nível federal, tendo eliminado um impedimento constitucional nesse sentido.<sup>1819</sup>

A grande maioria da doutrina especializada explica o sucesso deste imposto, fazendo apelo às suas características: trata-se de um imposto geral sobre o consumo, indireto, que opera em todas as fases do processo produtivo segundo o método indireto subtrativo; é economicamente neutral; tem uma alta capacidade relectora e, contém em si mesmo, um mecanismo de *auto-policiamento* por assentar num sistema de crédito titulado por fatura, em que cada operador económico tem interesse direto em exigir fatura do operador económico que o antecede no circuito, para assim estar legitimado a deduzir o imposto suportado (*audit trail* com todos os sujeitos passivos a serem “policías” uns dos outros).<sup>20</sup> Ao princípio de neutralidade juntam-se outros igualmente caracterizadores do IVA de que tratamos: o princípio da igualdade, o princípio da tributação do destino e o da proibição do abuso.

## **2.5. O direito à dedução como alicerce da boa “performance” do IVA e a sua consagração nas Diretivas IVA**

Constitui hoje um lugar comum em toda a doutrina e jurisprudência do IVA que o mecanismo do direito à dedução é o garante de todas as vantagens de que o IVA é titular.

Este mecanismo resulta da disciplina dos artigos 167.º a 192.º da DIVA e, da sua transposição para a ordem jurídica nacional, no artigo 19.º e seguintes do CIVA.

*Ab initio* consagrado, como não podia deixar de ser, na Primeira Diretiva, quanto à enunciação do princípio<sup>21</sup> e, de uma forma bem mais completa na Segunda Diretiva<sup>22</sup>, o

---

<sup>18</sup> O diabo não está na Constituição, mas sim na técnica fiscal a utilizar, IVA Barquinho de Ricardo Varsano.

<sup>19</sup> Cfr n.º 212 – Revista Mensal da Ordem dos Contabilistas Certificados, Ano XVII. Novembro 2017, p 59

<sup>20</sup> VASQUES, Sérgio, obra citada, p. 39 a 40

<sup>21</sup> Artigo 2.º, segundo parágrafo “*Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço*”.

legislador deixava ainda uma grande margem de manobra na sua disciplina de aplicação aos estados membros.

É em 1977, com a Sexta Diretiva IVA (artigo 17.º) que o direito à dedução foi disciplinado, de forma a ser quase inexistente a liberdade de conformação concedida aos Estados- membros destinatários, disciplina que é mantida, sem relevantes alterações na atual Diretiva 2006/112/CE, nos artigos 167.º e seguintes.

Consubstanciando-se o direito à dedução num crédito de imposto sobre os cofres públicos, compreende-se que ele deva ser devidamente regulamentado de forma a garantir que o crédito do adquirente tem a exata medida do débito do transmitente (a significar que os cofres públicos apenas compensem com o crédito a receita obtida em estágio anterior), ou seja, que esse crédito exista realmente e por esse valor.

### **3. DIREITO À DEDUÇÃO DE IVA – REQUISITOS DE SUBSTÂNCIA VS REQUISITOS DE FORMA**

#### **3.1. Considerações gerais**

Feita uma abordagem introdutória, estamos agora em condições de “dissertar” sobre o tema que propusemos – IVA - Direito à dedução e seus requisitos - A formalidade na substância e a substancialidade na forma –, distinguindo, como o faz a doutrina e a jurisprudência, entre requisitos de substância e requisitos de forma. A análise far-se-á por remissão para a disciplina da DIVA, a disciplina nacional do CIVA e a jurisprudência mais relevante do TJUE, atenta a força que as suas decisões têm para todos os órgãos jurisdicionais dos respetivos Estados-membros que ficam, portanto, vinculados pela interpretação dada pelo TJUE.

Tanto o CIVA, como a DIVA, consagram o princípio geral da dedutibilidade de todo o IVA incorrido em aquisições feitas no contexto empresarial, com a intenção de efetuar operações sujeitas a imposto e deste não isentas.

---

<sup>22</sup> Artigo 11.º.

Pode dizer-se que a construção jurídica em que assenta o imposto é resultante do seguinte binómio:<sup>23</sup>

- Liquidação a jusante;
- Dedução a montante.

O que significa, *a contrario*, que, sempre que não exista liquidação a jusante, também não haverá direito a dedução do imposto a montante, sendo a única exceção a este princípio a não liquidação de IVA nas exportações, transmissões intracomunitárias e operações assimiladas, relativamente às quais se mantém o direito à dedução a montante, em obediência ao princípio do destino adotado no comércio internacional e intracomunitário.

Por isso, o artigo 20.º do CIVA, em conformidade com o artigo 169.º da DIVA, consagra a distinção entre operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem tal direito, estabelecendo que “só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”, e bem assim “as exportações e operações assimiladas”, e outras operações muito específicas em que a mecânica do imposto assim o exige. Consequentemente, o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços não sujeitas a imposto, ou sujeitas mas isentas (isenção simples ou incompleta), não é dedutível.”<sup>24</sup>

As situações expressas de exclusão do direito à dedução são excepcionais e reportam-se a casos específicos enunciados pelo legislador em termos taxativos, em função do tipo de despesas em causa. O artigo 21.º do CIVA elenca algumas destas exclusões que, no essencial, se prendem com bens ou serviços relativamente aos quais é difícil discriminar entre a esfera pessoal e a esfera empresarial do utilizador e, materializa-se numa disciplina não harmonizada, levantando-se fortes dúvidas sobre a sua compatibilização com a DIVA, mas disso não trataremos no presente trabalho.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> OLIVEIRA, Maria Odete, Desenvolvimento da matéria contida no programa elaborado para o curso de Fevereiro de 2017

<sup>24</sup> BASTO, Xavier e Maria Odete OLIVEIRA, Parecer, *apud*, Processo n.º 410/2016-T, do CAAD: Arbitragem Tributária, p. 26

<sup>25</sup> Sobre esta temática, OLIVEIRA, Maria Odete e João Seixas CAMBÃO “*Exclusões, restrições, limitações e outras complicações em matéria de direito a dedução no imposto sobre o valor*”

As regras do exercício do direito à dedução do imposto abrangem requisitos objetivos, mais ligados ao tipo de aquisições, subjetivos, relativos ao sujeito passivo, e temporais, atinentes ao período em que é possível exercer o direito à dedução do IVA, os quais se devem verificar em simultâneo para exercer o direito à dedução.<sup>26</sup>

Habitual é também uma análise que distingue entre requisitos substanciais e requisitos formais no exercício do direito a dedução.

## **4. OS REQUISITOS SUBSTANCIAIS DO EXERCÍCIO DO DIREITO A DEDUÇÃO**

### **4.1. A qualidade de sujeito passivo**

Utilizando nesta análise aquela distinção entre a vertente objetiva, subjetiva e temporal, começamos pelos requisitos subjetivos, isto é, os relativos à qualidade de sujeito passivo do titular do direito a dedução, importa, e desde logo a abordagem do conceito de sujeito passivo à luz da DIVA e do CIVA. Na DIVA, o artigo 9.º define sujeito passivo como “qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou resultado dessa atividade”, complementando-se a definição com o estatuído no artigo 12.º a possibilitar que seja ainda considerado sujeito passivo qualquer pessoa que realize a título ocasional, uma operação relacionada com uma atividade económica, desde que os estados membros exerçam a opção que este preceito faculta. Deles se retira que a noção de sujeito passivo na DIVA é especialmente abrangente, estando umbilicalmente ligada à própria incidência objetiva do imposto<sup>27</sup> já que só se considera sujeito passivo aquele que exerce uma atividade económica, o empresário agindo enquanto tal, em que as atividades desenvolvidas no âmbito da esfera pessoal estão fora do campo de aplicação do IVA.

---

*acrescentado*”. Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política da Universidade Lusófona do Porto, [S.l.], v. 6, n. 6, feb. 2016, ISSN 2184-1020.

Disponível em: <<http://revistas.ulusofona.pt/index.php/rfdulp/article/view/5347>>.

<sup>26</sup> VASQUES, Sérgio, obra citada, p. 346 a 345, onde se refere que os requisitos de substância do exercício do direito a dedução devem ser analisados através de diferentes pontos vista: subjetivo, objetivo, finalístico e temporal.

<sup>27</sup> VASQUES, Sérgio, obra citada, p. 159.

A essencialidade do conceito de sujeito passivo é, pois, direcionada para a esfera das atividades económicas, e aqui a análise nem sempre se apresenta linear. É que a DIVA estabelece uma noção muito ampla do que é atividade económica, em geral confirmada pela jurisprudência do TJUE, que chega a considerar como atividade económica “ os atos preparatórios de uma atividade económica”<sup>28</sup>, bem como, determinadas “transações ilícitas”<sup>29</sup>. Todavia, é o mesmo TJUE que afasta do conceito de atividade económica a mera percepção de dividendos, como é o caso das *holdings* (se “puras”, na sua globalidade e, se mistas, na medida dessa percepção), que assim se qualificam como não sujeitos passivos para efeitos de IVA<sup>30</sup>.

O estatuto de sujeito passivo exige ainda (tanto na DIVA como na legislação nacional) a verificação do requisito da independência, excluindo-se do âmbito do conceito os assalariados e outras pessoas que estejam vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

Nesta matéria, o TJUE tem entendido que, quanto às condições de trabalho, há que apurar se os trabalhadores organizam, ou não, de modo autónomo, os meios pessoais e matérias necessários ao exercício da atividade; quanto às condições de remuneração, há que apurar se esta se encontra exposta ao risco da atividade, variando em função dos custos e proveitos e, quanto à responsabilidade, há que apurar se os trabalhadores respondem pelas obrigações contratuais decorrentes da atividade e pelos prejuízos que, no seu exercício, eventualmente causem a terceiros.<sup>31</sup>

No entanto pensamos que só analisando os casos em concreto se consegue alcançar o sentido deste requisito.

Uma referência, posto que breve, a um eventual requisito de continuidade no exercício da atividade, que acaba por ser esvaziado tanto na DIVA como na legislação nacional, permitindo aquela que os Estados- membros optem por englobar no conceito de sujeito passivo aqueles que apenas pratiquem atos isolados, opção que foi exercida pelo

---

<sup>28</sup> Acórdão do TJUE, de 14 de fevereiro de 1985, Caso *Rompelman* processo C- 268/83.

<sup>29</sup> Acórdão do TJUE, de 29 de junho de 1999, Caso *Coffeeshop Siberi* processo. C-158/98.

<sup>30</sup> Acórdãos do TJUE, de 22 de Junho de 1993, Caso *Satam /Sofitam*, processo C-333/91 e do processo C-142/99, Caso *Floridienne e Berginvest*, de 14 de novembro de 2000.

<sup>31</sup> Acórdão TJUE, e 25 de julho de 1991, Caso *Ayuntamiento de Sevilla* , processo C-202/90, n.º 11a 15.

legislador nacional, constando expressamente da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

Relativamente aos entes públicos (estado e demais pessoas coletivas de direito público), a DIVA, apenas os considera sujeitos passivos quando se verifique, cumulativamente, que atuam no âmbito dos seus poderes de autoridade; e a não sujeição a imposto não gere distorções de concorrência, condições que se repetem no artigo 2.º do CIVA.

Em qualquer caso, a qualidade de sujeito passivo, para efeitos de exercício do direito à dedução, não depende da forma legal que os sujeitos passivos adotem, nem as regras a que estão sujeitos, nos respetivos Estados- membros, para a sua constituição (máxime, no caso de se tratar de pessoas coletivas).

Pela diferença entre a disciplina constante da DIVA e do Código do IVA, merece referência a contraposição entre os conceitos de sujeito passivo e de mero devedor de imposto. A DIVA, nos artigos 9.º e 193.º, distingue entre sujeito passivo e devedor do imposto, este bem mais abrangente, já que além de outras delimitações engloba também os próprios sujeitos passivos. Devedores do imposto serão todas as pessoas que estejam sujeitas ao cumprimento das obrigações tributárias. Entre nós, a distinção não existe nesta sede<sup>32</sup>, pelo que o devedor de imposto resulta conceituado no artigo 2.º do CIVA como sujeito passivo (vg. alíneas b) e c) do n.º 1).

Pode, pois, do ponto de vista subjetivo e, em síntese, dizer-se que o direito à dedução previsto no artigo 168.º da DIVA (transposto, em parte, pelo artigo 20.º, n.1, alínea a), do CIVA) só pode ser exercido por sujeitos passivos a que se refere o artigo 9.º da DIVA e o artigo 2.º, n.º1, alínea a) do CIVA<sup>33</sup>, onde se incluem os entes públicos não abrangidos pela disciplina do n.º 2 do mesmo artigo.

---

<sup>32</sup> A diferença entre sujeito passivo e devedor do imposto apenas ocorre, na nossa legislação fiscal, e em sede de tributação do rendimento, na figura tributária da substituição tributária, vulgo retenção na fonte.

<sup>33</sup> Sem esquecer a propósito que os sujeitos passivos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, podem acumular as situações em que são chamados à liquidação do imposto (e conseqüente e posterior direito a dedução) por aplicação do regime de *reverse charge*, nos termos do mesmo artigo 2.º n.º 1, alíneas e), g), h), i), j), e l) do artigo 2.º do CIVA (conforme artigos 194.º a 199.º da DIVA).

## 4.2. A natureza da atividade desenvolvida ou do ato praticado

Por princípio, e de um ponto de vista objetivo, relativo ao tipo de bens e serviços, pode afirmar-se que o IVA suportado na aquisição de todos e quaisquer bens e serviços é passível de dedução sem qualquer limitação relativamente à respetiva natureza. Já não assim de um ponto de vista finalístico ou teleológico, em que a dedução se encontra subordinada ao imposto suportado em bens e serviços adquiridos por necessidades das operações tributadas (tributáveis e não isentas), conforme a disciplina do artigo 168.º da DIVA transposto no artigo 20.º, n.º1, al. a) do CIVA.

Por outras palavras, o direito à dedução do imposto que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributáveis a jusante com direito à dedução<sup>34</sup>. Quando as operações ativas embora sujeitas ao imposto beneficiam depois de isenção simples, ficará excluído o direito à dedução do IVA suportado e o sujeito passivo passa a ocupar posição semelhante à do consumidor final, suportando na sua esfera o imposto relativo às suas aquisições.<sup>35</sup>

Neste contexto, o TJUE, em jurisprudência reiterada, vem estabelecendo que o exercício do direito à dedução do imposto suportado nas operações a montante depende da existência de uma relação direta e imediata entre os bens e serviços adquiridos e cada operação que a partir deles é efetuada a jusante.<sup>36</sup>

Questionado quanto à clarificação da expressão “ligação direta e imediata”, entende o TJUE não ser realista enunciar uma formulação precisa, face à diversidade das transações comerciais e profissionais, a tornar impossível uma resposta suscetível de responder em todos os casos aos objetivos que com ela se pretendem<sup>37</sup>. Todavia, e não obstante a falta de uma formulação precisa do conceito “ligação direta e imediata”, entendemos ser possível, ainda na linha da jurisprudência consolidada do TJUE

---

<sup>34</sup> Acórdão do TJUE, de 8 de Junho de 2000, *Caso Mdland Bank*, processo C- 98/98, n.º30

<sup>35</sup> VASQUES, Sérgio, obra citada, p. 338

<sup>36</sup> Acórdão do TJUE, de 30 de março de 2006, *Caso Uudenkaupungin Kaupunki*, processo C-184/04, n.º 24

<sup>37</sup> Acórdão do TJUE, de 21 de fevereiro de 2013, *Caso Wolfram Becker*, processo C-104/12, n.º 21.

identificar alguns critérios já por ele utilizados a propósito. São eles, para além da respetiva utilização para os fins das operações tributadas, já referido, os seguintes:<sup>38</sup>

1. Um critério que decorre diretamente do disposto no artigo 1.º, n.º 2, 2.º parágrafo, da DIVA, segundo o qual “em cada operação, o IVA calculado sobre o preço do bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”, a significar que existe “ligação direta e imediata” quando os encargos relacionados com bens ou serviços adquiridos e utilizados para efeitos da realização de uma operação tributável a jusante façam parte dos elementos constitutivos do preço dessa operação.
2. Um outro critério em que se procura indagar se a atividade económica podia concretizar-se no caso de o sujeito passivo não ter efetuado as aquisições ou importações. Ou, de outro modo, importa verificar se as aquisições ou importações teriam sido efetuadas se o sujeito passivo não estivesse envolvido na atividade económica respetiva. Este critério parece ter a sua origem nos princípios geralmente aceites pela lei comunitária que estabelece a relação entre um evento (a causa) e outro evento (o efeito).

Ou seja, no que toca à determinação da ligação direta e imediata entre os custos e os preços das operações a jusante, concluir-se-á, que se o sujeito passivo tiver suportado os custos antes de ter efetuado a operação a jusante os critérios primeiramente referidos, conjuntamente com a natureza de tributada dessa operação a jusante, seriam suficientes para justificar a existência desta ligação. O segundo critério relevará quando o sujeito passivo suporta custos depois de ter efetuado a operação a jusante.

Nesta linha de raciocínio, o Tribunal de Justiça:

- Admitiu o direito à dedução a favor do sujeito passivo, ainda que não exista uma relação direta 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 atividade, sendo, enquanto tais, ainda elementos constitutivos do preço dos bens ou dos serviços não por se incluírem nos custos diretos mas

---

<sup>38</sup> BASTO, Xavier e Maria Odete OLIVEIRA, Parecer, apud, Processo n.º 410/2016-T, do CAAD: Arbitragem Tributária, p. 34

sim indiretamente como custos gerais do conjunto da atividade económica do sujeito passivo.<sup>39</sup>

- Admitiu a possibilidade de dedução do IVA, mesmo que não se assista à efetiva realização de operações tributáveis, no caso dessas operações não se vierem efetivamente a concretizar, por factos que ultrapassam a vontade da entidade, ocorrendo a liquidação da sociedade. Ou seja são os termos em que é feita a aquisição do bem ou serviços pelo sujeito passivo, que acabam por fixar o direito à dedução de IVA.<sup>40</sup>
- Admitiu a possibilidade de dedução do IVA em casos em que o sujeito passivo compra ou adquire bens ou serviços antes da criação e registo da empresa ou depois de ter cessado a sua atividade económica.<sup>41</sup>

### 4.3. O requisito temporal

Como é sabido, o direito à dedução constitui-se no momento em que o imposto se tornou exigível para quem o liquidou. Assim o determinam o artigo 167.º da DIVA e o artigo 22.º n.º 1 do CIVA.

Ou seja, a dedução é financeira e não física, a significar que para efeitos de dedução, é irrelevante que os bens adquiridos num certo período de imposto sejam ou não vendidos nesse mesmo período<sup>42</sup>. Importando ainda referir que o direito à dedução se constitui no momento da exigibilidade, independentemente de ter ocorrido o pagamento devido pela operação efetuada, pelo que o IVA é devido ao Estado pelo sujeito passivo (fornecedor dos bens ou prestador dos serviços) mesmo quando este não tiver recebido do adquirente o pagamento correspondente à operação realizada.

Quanto à respetiva concretização e, em resultado da remissão constante do artigo 182.º da DIVA, o n.º2 do artigo 22.º do CIVA refere que a dedução deve ser efetuada na declaração do período; ou na declaração de período posterior àquele em que se tiver

---

<sup>39</sup> Acórdão do TJUE, de 26 de maio de 2005, *Caso Kretztechnik*, processo C-465/03, n.º 36 e Acórdão do TJUE, de 8 de Junho de 2000, *Caso Midland Bannk*, processo C- 98/98, n.º31

<sup>40</sup> Acórdão do TJUE, de 23 de abril de 2009, *Caso Puffer* processo C-460/07 e Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, *Caso INZO*, processo C-110/94, Acórdão de 8 de junho de 2000, *Caso Schloßtraße*, processo C-396/98, Acórdão de 15 de janeiro de 1998, *Caso Ghent Coal Terminal*, processo C-37/95.

<sup>41</sup> Acórdão do TJUE, de 1 de março de 2012, *Caso Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn*, processo C-280/10 e Acórdão de 3 de março de 2005, *Caso Fini*, processo C-32/03.

<sup>42</sup> CELORICO PALMA, Clotilde, obra citada, p 241

verificado a receção das faturas ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação; com o artigo 78.º a determinar exigências específicas e o artigo 98.º n.º 2 a fixar o respetivo prazo de caducidade.

Nesta matéria foi já esclarecido pelo TJUE que o direito à dedução está sujeito a prazos de caducidade, o que bem se compreende na medida em que admitir hipótese contrária consubstanciaria uma clara violação do princípio geral da segurança e certeza jurídica nos direitos dos sujeitos passivos e na atuação da administração fiscal<sup>43</sup>. O prazo de caducidade do exercício do direito à dedução, segundo o TJUE, não pode ser inferior ao concedido à administração fiscal para proceder à liquidação do imposto.<sup>44</sup>

## 5. REQUISITOS DE FORMA

### 5.1. Importância e função da fatura no sistema IVA

O IVA costuma também ser caracterizado como “ Método das Faturas”<sup>45</sup> pois tem como elemento essencial o pressuposto da emissão de uma fatura ou documento equivalente em cada operação tributável.

De acordo com o mecanismo da liquidação do IVA a fatura ou documento equivalente que o suporta torna-se um elemento fundamental e decisivo, porque além de ser o documento que vai permitir, ou não, a dedução, vai definir a incidência subjetiva, objetiva e as taxas aplicadas aos diversos bens e serviços transacionados ou prestados.

De facto, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que o adquirente dos bens ou serviços possa deduzir o imposto pago a montante pelo transmitente ou prestador de serviços, o que transforma cada fatura num cheque para o adquirente na medida em que, através dela, pode exercer o direito à dedução, tributando-se, assim, o valor acrescentado em cada fase do processo produtivo.

---

<sup>43</sup> Acórdão do TJUE, de 8 de maio de 2008, Caso *Ecotrade*, processo C-95/07 e processo C-96/08, n.º44

<sup>44</sup> Acórdão do TJUE, de 19 de novembro de 1998, Caso *SFI*, processo C-85/97, n.º 32 e33

<sup>45</sup> Acórdão do CAAD: Arbitragem Tributária, processo n.º: 716/2016-T, de 17 de fevereiro de 2017, p. 12

Nas doudas palavras de José Guilherme Xavier de Basto, cada fatura com menção de imposto, constitui um cheque sobre o tesouro, pois, atribui ao destinatário que seja sujeito passivo o direito de deduzir o IVA nelas contido”<sup>46</sup>.

O que acabamos de afirmar, quanto à importância da fatura no sistema IVA, encontra arrimo nas conclusões de *Juliane Kokott*, Advogada-geral, no Caso *Biosafe* onde refere que “a existência de uma fatura que indique claramente o encargo do IVA constitui não só um critério formal mas também um elemento substancial constitutivo<sup>47</sup> da dedução do imposto”.<sup>48</sup>

Quanto à função da fatura no sistema do IVA o TJUE nas suas decisões, embora reiterando a função de suporte do direito à dedução, em harmonia com o artigo 178.º da DIVA, tem alertado para o fato de que a fatura tem como finalidade o controlo da exata cobrança, a correta fiscalização da aplicação do imposto e a prevenção da fraude e a evasão fiscal.<sup>49</sup>

Neste contexto, compreende-se a razão pela qual, tanto a DIVA, como o CIVA e o TJUE, fazem depender o exercício do direito à dedução da emissão de uma fatura ou documento que a substitua, conforme artigo 178.º DIVA, transposto para o n.º 2 do artigo 19.º do CIVA. Naquela, logo na alínea a) do citado artigo se estabelece que, para exercer o direito à dedução o sujeito passivo deve “ possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º.” No âmbito do direito interno, no CIVA, a regra geral é a de que só confere direito a dedução o imposto mencionado em fatura emitida em nome do sujeito passivo e na sua posse e que a mesma apresente a “*forma legal*”, considerando-se para este efeito que observe os pressupostos constantes do artigo 36.º ou do artigo 40.º do CIVA, respeitante às faturas completas e às faturas simplificadas, respetivamente.<sup>50</sup>

Relativamente às aquisições intracomunitárias de bens, a dedução do IVA está condicionada à 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 fatura emitida nos termos dos artigos 219.º a 237.º da DIVA.

---

<sup>46</sup> BASTO, Xavier, “ A harmonização Fiscal na CEE”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 362, p. 44

<sup>47</sup> Sublinhado nosso.

<sup>48</sup> Conclusões da advogada-geral *Juliane Kokott* no processo *Biosafe*, apresentadas a 30 de novembro de 2017, do TJUE – processo C-8/17, n.º 65

<sup>49</sup> Acórdão do TJUE, de 29 de abril de 2004, Caso *Terra Baubedarf-Handel*, processo C-152/02, n.º 37

<sup>50</sup> Cfr. artigo n.º 2 do artigo 19.º do CIVA

Na importação de bens o sujeito passivo deve possuir um documento comprovativo da importação que o designe como destinatário ou importador e que mencione ou permita calcular o montante de IVA devido - artigo 178.º, alínea e) da DIVA.

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 DIVA, a dedução do imposto autoliquidado está sujeita às formalidades estabelecidas por cada Estado- membro.

## **5.2. Regras de faturação na DIVA e CIVA**

O regime das formalidades das faturas tem sofrido significativas alterações, quer em termos do direito comunitário, quer em termos do direito interno.

Em termos comunitários destacamos dois períodos distintos: um até 2004, em que a legislação comunitária previa alguns elementos do conteúdo das faturas, permitindo aos Estados-membros estabelecer elementos adicionais; e outro a partir daí e, em que as alterações introduzidas pela Diretiva 2001/115/CE, de 20 de Dezembro de 2001<sup>51</sup>, determinaram não ser mais possível aos estados membros, sem prejuízo de algumas exceções, introduzir nelas mais menções obrigatórias, além das contantes no artigo 226.º da DIVA.

O regime atual da obrigação de faturação ainda não estabelece um modelo único para as regras de emissão, verificando-se, todavia, uma harmonização do respetivo conteúdo, através, nomeadamente, da enumeração dos elementos que obrigatoriamente devem constar em faturas completas e simplificadas (não podendo os Estados-membros obrigar à menção de outros elementos além dos elencados nos artigos 226.º e 226.º -A da DIVA, como se disse).

Nos termos da DIVA as faturas devem conter as seguintes menções obrigatórias:

*(..) A data de emissão;*

*2) O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a fatura de forma unívoca;*

---

<sup>51</sup> Os objetivos centrais desta diretiva passam por simplificar, modernizar e harmonizar as condições aplicáveis à faturação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado

- 3) *O número de identificação para efeitos do IVA, [...], ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a entrega de bens ou a prestação de serviços;*
- 4) *O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário [...];*
- 5) *O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário;*
- 6) *A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;*
- 7) *A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços [...];*
- 8) *O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outro bónus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;*
- 9) *A taxa do IVA aplicável;*
- 10) *O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção(..)<sup>52</sup>*

Como exceções, o artigo 273.º da Diretiva autoriza, sob determinadas condições, os Estados-membros a prever outras menções na fatura, sempre que as considerem necessárias para garantir a “cobrança exata do IVA e para evitar a fraude”, não sem repetir que esta faculdade não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às dos artigos 226.º e 226.º - A da DIVA.

Transpondo as regras da DIVA e da Diretiva 2001/115/CE, de 20 de Dezembro de 2001, para o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, as faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e, conter um conjunto de elementos obrigatórios, que permitam identificar os sujeitos passivos, a natureza da operação realizada, o momento da sua realização, o valor tributável e o IVA devido, o motivo justificativo da não aplicação do imposto, a menção referente ao regime especial aplicado à transação, se caso disso, e, nas operações realizadas por sujeitos passivos não estabelecidos que tenham nomeado representante fiscal, os dados de identificação desse representante.

Comparando as menções formais que uma fatura deve obrigatoriamente conter, nos termos da DIVA, com aquelas que o CIVA exige, com exceção da alínea 6) do artigo 226.º da DIVA e da alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA podemos concluir que, ambos os diplomas, fazem as mesmas exigências em termos de menções obrigatórias.

---

<sup>52</sup> Cfr. Artigo n.º 226.º e 226.º -A da DIVA

De facto, nos termos da alínea 6) do artigo 226.º da DIVA, da fatura deve constar a menção referente à quantidade e natureza dos bens entregues e a extensão e natureza dos serviços prestados.

Já a alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA exige que conste na fatura, não só a quantidade, como a denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável.

Assim, tendo em conta estas normas o regime do CIVA parece- nos ser mais exigente, dado que, além de acrescentar a necessidade da especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável, exige também que, da fatura conste a denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados.

No entanto, esta diferença é meramente aparente, dado que a fatura, atendendo ao seu papel no sistema do IVA, deve permitir identificar o seu objeto, com a finalidade de controlo do imposto a entregar e a deduzir. Logo, embora se diga na norma da diretiva que não podem ser exigidos outros requisitos que não os que nela estão expressamente elencados, temos que a formulação do legislador português é mais feliz, sem ser dissonante com a da DIVA e a jurisprudência do TJUE. Afinal, sem introduzir um novo elemento informativo, alerta para a necessidade de detalhe da descrição dos bens ou serviços tendo em vista a sua finalidade de controlo, informando desse facto o leitor da norma.<sup>53</sup>

### **5.3. Consequências do incumprimento das formalidades das faturas no direito à dedução – regulação interna e comunitária**

#### **5.3.1. Efeitos da inobservância dos requisitos das faturas exigidos pelo CIVA no direito à dedução**

Conforme já dissemos no ponto 5.2, a par das regras de faturação constantes da DIVA, os Estados-membros têm alguma margem de liberdade para poder fixar outros

---

<sup>53</sup> MORAIS, André e MENEZES, Sofia, “Formalidades das Faturas e Direito à Dedução: Acórdão *Barlis*, Cadernos IVA 2017, Coordenação de Sérgio Vasques p. 85- 86

elementos na fatura<sup>54</sup> que entendam ser necessários para fins de controlo da cobrança do IVA e de prevenção da fraude e evasão fiscal.

E é exatamente esta margem de liberdade, acrescida da complexidade que o regime das faturas<sup>55</sup> ainda reveste que, tem estado na origem de muitos litígios junto do TJUE relativos aos requisitos formais para o exercício do direito à dedução do IVA.<sup>56</sup>

Importa, assim, analisar quais são as consequências da inobservância deste tipo de requisitos formais da fatura para o exercício do direito à dedução

É jurisprudência assente que a exigência, para o exercício do direito à dedução, de outros elementos na fatura, para além dos enunciados no artigo 226.º, é contrária à DIVA, não podendo os Estados-membros associar o direito à dedução ao conteúdo de faturas que não esteja expressamente previsto na DIVA.

Ou seja, para o TJUE os elementos adicionais que os estados-membros podem fazer constar nas faturas só podem ter como finalidade o controlo da exata cobrança do imposto e a sua fiscalização pela Administração fiscal e não podendo, estes elementos, ir além do necessário para atingir este fim<sup>57</sup>; ao mesmo tempo estes elementos adicionais da fatura não podem, nem pelo seu número ou tecnicidade, tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução.<sup>58</sup>

O TJUE esclarece que a DIVA não se opõe a uma legislação nacional que contenha um regime legal para sancionar o desrespeito, por parte dos sujeitos passivos, das regras de faturação internas<sup>59</sup>, desde que estas sanções não ponham em causa o princípio da proporcionalidade. Cabendo aos tribunais nacionais verificar se o montante da sanção

---

<sup>54</sup> Artigo 273.º da DIVA “Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efectuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira. A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no Capítulo 3.”

<sup>55</sup> De notar que a diretiva que estabelece as condições e regras referentes à faturação do IVA (2001/115/CE, de 20 de Dezembro de 2001) tem como objetivos centrais a simplificação, modernização e harmonização das condições aplicáveis à faturação em matéria de IVA

<sup>56</sup> VASQUES, Sérgio, obra citada, p. 341

<sup>57</sup> Acórdãos do TJUE, de 14 de Junho de 1988, Caso *Lea Jeunehomme e EGI*, processos 123 e 330/87, de 14 junho de 1988, n.ºs 16-18

<sup>58</sup> Acórdão do TJUE, de 25 de abril de 2005, Caso *Finanzamt Bergisch Gladbach*, processo C-25/03, n.º.80

<sup>59</sup> Acórdão do TJUE, de 9 de Julho de 2015, Caso *Salomie e Oltean*, processo C-183/14, n.º 51

não vai além do que é necessário para atingir os objetivos que consistem em assegurar a exata cobrança do imposto e prevenir a fraude.

### **5.3.2 Efeitos da inobservância dos requisitos das faturas exigidos pela DIVA no direito à dedução**

Nos termos do artigo 178.º da DIVA, o exercício do direito à dedução está condicionado à posse de uma fatura ou “qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca”, dos quais devem constar todas as menções exigidas no artigo 226.º da DIVA, que define o conteúdo obrigatório de uma fatura.

A questão relevante é a de saber se os Estados - membros têm legitimidade para negar o exercício do direito à dedução quando os sujeitos passivos possuindo, embora, uma fatura, a mesma enferma de algum vício formal, por não conter alguma(s) das menções obrigatórias que o artigo da DIVA estabelece.

Diferentes têm sido as posições dos Estados-membros entre si e com as posições do TJUE.

Vejamos a temática de uma forma um pouco mais aturada.

O TJUE tem afirmado, de forma reiterada, que os Estados-membros não podem negar o direito a dedução pelo simples facto de uma fatura não satisfazer os requisitos formais exigidos pela DIVA, na condição de que, não obstante a existência de “vícios formais”, a fatura permita assegurar a exata cobrança do imposto nela liquidado e permita também a respetiva fiscalização pelas autoridades fiscais competentes. Na mesma jurisprudência se reitera que, não sendo a fatura capaz de assegurar aquele controlo e fiscalização, o direito a dedução só poderá ser negado se o sujeito passivo não proceder à sua retificação, acrescentando as menções obrigatórias em falta (faculdade que lhe deve ser reconhecida), de modo a dotar a administração fiscal de informação que lhe permita validar a operação. O TJUE fundamenta a sua posição na DIVA, entendendo que ela autoriza a retificação das faturas irregulares para este efeito. Como salientou em vários acórdãos, constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA, tal como resulta da disciplina comunitária, o direito dos sujeitos passivos a deduzirem o IVA devido ou já pago, em bens e serviços adquiridos, do IVA de que eles sejam devedores

por liquidação nas suas operações ativas. A exceção deve recair apenas nos casos em que, o não cumprimento dos requisitos formais, na obrigação de faturação, impeça, de forma efetiva, a produção de prova conclusiva de que os requisitos substanciais se encontram satisfeitos.

Esta orientação da jurisprudência comunitária começa a ser recorrente na matéria. Todavia, e sem prejuízo de referências a outros acórdãos que ao caso interessem, privilegiaremos na análise que a seguir desenvolveremos, os dois processos em que Portugal surge envolvido. Trata-se dos Processos C-516/14, *Barlis 06* – Investimentos Imobiliários e Turísticos, de 15 de Setembro de 2016 e C-8/17, *Biosafe* - Indústria de Reciclagens, de 12 de Abril de 2018.

*Barlis* é uma empresa nacional que, de 2008 a 2010, adquiriu serviços jurídicos, a um escritório de advogados, por estes debitados em quatro faturas, referenciando os serviços prestados nos seguintes termos: (i) Fatura 02170/2008, de 26 de agosto de 2008 – “serviços jurídicos prestados de 1 de Dezembro de 2007 até à presente data”; (ii) Fatura 32100478, de 17 de dezembro de 2008 – “Remuneração dos serviços jurídicos prestados de 1 de junho até à presente data”; (iii) Fatura 32101181, de 29 de abril de 2009 – “ Valor dos serviços jurídicos prestados até à presente data” e (iv) Fatura 32104126, de 2 de junho de 2010 – “ Valor dos serviços jurídicos prestados de 1 de novembro de 2009 até à presente data”.

A recusou à empresa a dedução do imposto suportado nos serviços jurídicos em questão, considerando irregular a forma como as faturas estavam emitidas. Não eram suficientemente descritos os serviços prestados e nem eram bem identificadas as datas da respetiva prestação. No entanto e, ainda antes de a AT tomar decisão final, *Barlis* apresentou “documentos anexos”<sup>60</sup> às faturas, com uma descrição mais detalhada daqueles serviços jurídicos, facto que não veio, contudo, alterar a posição antes tomada por aquela entidade, que manteve a qualificação de irregulares (por defeito) para as faturas originais, considerando a irregularidade não sanada, em razão do seu entendimento de que os anexos justificativos produzidos não podiam ser aceites como “documentos equivalentes a faturas”, por não cumprirem, em si próprios, todos os requisitos constantes do artigo 36.º n.º 5 do CIVA. Tratava-se de “meros anexos”!

---

<sup>60</sup> Acórdão do TJUE, de 15 de setembro de 2016, Caso *Barlis 06*, processo C- 516/14, n.º 16

Depois de reclamação graciosa não aceite, *Barlis* seguiu para o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa -CAAD)<sup>61</sup>, o qual decidiu suspender a instância e submeter ao TJUE a seguinte questão prejudicial:

*(..)A correta interpretação do artigo 226.º, n.º 6, da [Diretiva 2006/112] permite à Autoridade Tributária e Aduaneira considerar insuficiente o descritivo de fatura que contenha a menção ‘serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente’ ou apenas ‘serviços jurídicos prestados até ao presente’, tendo presente que esta Autoridade pode, ao abrigo do princípio da colaboração, obter os elementos complementares de informação que entender necessários para confirmação da existência e das características detalhadas das operações? (..).<sup>62</sup>*

A decisão do TJUE versou dois aspetos: um primeiro, relativo à descrição dos serviços na vertente do exercício do direito a dedução e, um segundo, relativo ao exercício do direito a dedução no caso da posse de uma fatura não emitida de acordo com o artigo 226.º da DIVA.

Quanto ao conteúdo da fatura, o mesmo é dizer quanto aos elementos que devem dela constar, o TJUE reiterou a posição já dada no Processo C-368/09, *Pannom Gép Centrum*, de 15 de Julho de 2010, de que apenas os elementos constantes do artigo 226.º, n.ºs 6 e 7 da Diretiva - extensão e natureza dos serviços prestados - têm de constar das faturas e que os Estados-membros não podem fazer depender o exercício do direito a dedução do cumprimento de outros requisitos de conteúdo. Seguindo a posição da Advogada Geral *Juliane Kokott*, de que a letra daquele artigo 226.º não torna possível determinar o nível de detalhe que deve ter tal descrição, o TJUE clarifica na sua decisão que não é necessário dar uma descrição exaustiva dos específicos e concretos serviços prestados na fatura, uma vez que o objetivo dos detalhes que devem ser exibidos numa fatura é limitado a permitir que as autoridades fiscais façam o controlo do pagamento do imposto liquidado e, se caso disso, da existência do direito a deduzir o IVA. Consequentemente, deve ser, à luz desse objetivo que se deve examinar se faturas, como as que estão em apreciação no processo, cumprem, ou não, com os requisitos do artigo 226.º, n.º 6 da DIVA. Sendo certo que o sujeito passivo que procura exercer o direito a dedução pode produzir informação adicional a este propósito, se isso contribuir para fornecer às autoridades fiscais a formulação de um juízo sobre a correção do exercício do direito, o TJUE reconhece, todavia, que a valia de tal

---

<sup>61</sup> Doravante CAAD

<sup>62</sup> Acórdão citado, n.º 22

informação adicional exige que ela possa ser tratada como fatura para efeitos do artigo 219.º da DIVA. Ou seja, as autoridades fiscais portuguesas não podiam recusar o direito a dedução do IVA apenas com o fundamento de que a fatura não satisfazia as condições exigidas pelo artigo 226.º, n.º 6 e 7 da DIVA, limitando-se a examinar a fatura em si própria, estando obrigadas também a ter em conta a informação adicional fornecida pelo sujeito passivo, face ao disposto no artigo 219.º da DIVA que trata como fatura qualquer documento ou mensagem que corrija e se refira, específica e inegavelmente (sem ambiguidade), à fatura inicial.

Bem se compreende a decisão!

Essencial é que do cumprimento dos requisitos substanciais e formais se possa verificar que os bens e serviços adquiridos são utilizados pelo sujeito passivo no desenvolvimento das suas atividades sujeitas a tributação e efetivamente tributadas (ou isentas com direito a dedução) e que o respetivo fornecedor é, também ele, um sujeito passivo. O incumprimento dos requisitos formais não porá em causa o exercício do direito à dedução se estiverem verificados os requisitos substanciais. Ou seja, o que o TJUE diz mais não é do que, quando as autoridades fiscais tiverem toda a informação substancial necessária para poderem concluir pela adequação da dedução do imposto com as exigências formais, mesmo que com posterior correção, não podem negar a dedução, nem impor outros condicionalismos que tornem, na prática, esse direito não efetivo.

Esperava-se, contudo, que a função harmonizadora do TJUE fosse mais longe e clarificasse o âmbito do artigo 219.º da DIVA sobre os requisitos a satisfazer pelo “documento ou mensagem que altere a fatura inicial” para ser considerado documento equivalente a fatura. Ora isso ele não fez. O TJUE não se pronuncia sobre se os anexos respeitam, ou não, o conceito do artigo 219.º da DIVA, remetendo essa tarefa para o tribunal nacional. Compreende-se que definir, com algum detalhe, a extensão que deve ser dada à descrição dos serviços adquiridos pode ser questão delicada já que, com ela se podem misturar aspetos de confidencialidade ou outros cujo tratamento varia de um Estado-membro para outro, mas, a verdade é que, a falta de um mínimo de clarificação/harmonização, cria incerteza jurídica aos operadores económicos e às autoridades fiscais, maximizada quando estejam em causa operações transfronteiriças (a qual dos tribunais nacionais caberá aquela apreciação?).

O outro dos casos, de decisão muito recente, 12 de Abril de 2018, envolvendo Portugal é o Processo C-8/17, *Biosafe* - Indústria de Reciclagens SA versus *Flexipiso* - Pavimentos SA, em que o pedido de decisão prejudicial tinha por objeto a interpretação dos artigos 63.º, 167.º, 168.º, 178.º a 180.º, 182.º e 219.º da DIVA, e também do princípio da neutralidade fiscal. O pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opunha a *Biosafe* à *Flexipiso* relativamente à recusa desta em reembolsar o valor do IVA pago pela *Biosafe* na sequência de uma correção fiscal feita pela AT em faturas relativas a operações entre ambas.

Os factos eram os seguintes: durante o período de Fevereiro de 2008 a maio de 2010, a *Biosafe* vendeu e faturou à *Flexipiso*, ambos sujeitos passivos de IVA, grânulos de borracha fabricados com pneus reciclados, aplicando a taxa reduzida a essas vendas. No decurso de uma auditoria fiscal, em 2011, versando aqueles exercícios fiscais, a AT entendeu que deveria ter sido aplicada a taxa normal, emitindo as correspondentes liquidações adicionais de IVA. *Biosafe* pagou esse valor e processou notas de débito para efeitos de compensação pela *Flexipiso* (face à legalmente obrigatória repercussão do imposto), o que esta recusa com o argumento de estar impedida de proceder à dedução do imposto agora repercutido, por estar ultrapassado, mesmo antes do recebimento das notas de débito, o prazo de quatro anos previsto no artigo 98.º, n.º 2, do CIVA. E, em tempo, acrescenta ainda que não lhe cabe suportar as consequências de um erro cuja responsabilidade foi da *Biosafe*.

Na sequência de infrutífero processo judicial interposto pela *Biosafe* - pelo débito do valor IVA pago e juros, por atraso de pagamento-, é, depois o Supremo Tribunal de Justiça que decide suspender a instância e submeter ao TJUE as seguintes questões prejudiciais:

(...) «1) Saber se a [Diretiva IVA], e em particular os seus artigos 63.º, 167.º, 168.º, 178.º, 179.º, 180.º, 182.º e 219.º, bem como o princípio da neutralidade, se opõem a uma legislação da qual resulte que, numa situação em que o alienante dos bens, sujeito passivo de IVA, foi sujeito a uma inspeção tributária da qual resultou que a taxa de IVA que oportunamente aplicara era inferior à devida, pagou ao Estado o acréscimo de imposto e pretende obter o respetivo pagamento do adquirente, também sujeito passivo de IVA, o prazo para este último poder proceder à dedução desse acréscimo se conta a partir da emissão das faturas iniciais e não da emissão ou da receção dos documentos retificativos;

2) Concluindo-se que não se verifica essa oposição, suscita-se então a dúvida de saber se a mesma Diretiva e, em particular, os mesmos artigos e o princípio da neutralidade

*se opõem a uma legislação da qual decorra que, recebidos documentos retificativos das faturas iniciais, emitidos na sequência da inspeção tributária e do pagamento ao Estado do acréscimo de imposto, e destinados a obter o pagamento desse acréscimo, num momento em que o referido prazo para o exercício do direito de dedução já decorreu, é ou não legítimo ao adquirente recusar o pagamento, assim entendendo que a impossibilidade de dedução do acréscimo de imposto justifica a recusa de repercussão.» (...).*<sup>63</sup>

A matéria em análise era já muito habitual na prática da AT portuguesa e na jurisprudência nacional, esbarrando na maior parte dos casos com a negação do exercício da dedução ao adquirente. Era, pois, aguardada com expectativa a decisão do TJUE que, surgiu opinando e esclarecendo:

*(...)Os artigos 63.º, 167.º, 168.º, 178.º a 180.º, 182.º e 219.º da DVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, bem como o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-membro nos termos da qual, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, nas quais, na sequência de uma liquidação adicional, um acréscimo de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) foi pago ao Estado e foi objeto de documentos retificativos das faturas iniciais vários anos após a entrega dos bens em causa, o benefício do direito à dedução do IVA é recusado com o fundamento de que o prazo previsto na referida legislação para o exercício deste direito se conta a partir da data de emissão das referidas faturas iniciais e expirou(...).*<sup>64</sup>

Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, em caso de resposta negativa à primeira questão, o adquirente pode, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, recusar pagar ao fornecedor o acréscimo de IVA que este pagou, por já não poder proceder à dedução desse acréscimo pelo facto de o prazo previsto na legislação nacional para o exercício do direito à dedução ter expirado. Da resposta à primeira questão resulta prejudicada a resposta á segunda, dado que o TJUE considera que, em semelhantes circunstâncias, não pode ser recusado a um sujeito passivo o direito à dedução do acréscimo IVA por o prazo previsto na legislação nacional para exercer este direito ter expirado.<sup>65</sup>

Esta fundamentação que o TJUE utiliza, considera assente a decisão dada pouco tempo antes, em 21 de março de 2018, no caso *Volkswagen*, processo C- 533/16<sup>66</sup>, a qual, embora num diferente contexto, trata de questão similar: um fornecedor da Eslováquia

---

<sup>63</sup> Acórdão do TJUE, de 12 de abril de 2018, Caso *Biosafe*, processo C-8/17, n.º 25

<sup>64</sup> Acórdão citado, n.º 47

<sup>65</sup> Acórdão do TJUE, de 12 de abril de 2018, Caso *Biosafe*, processo C-8/17, n.º 46

<sup>66</sup> Acórdão do TJUE, de 21 de março de 2018, caso *Volkswagen*, processo C- 533/16

enviou, entre 2004 e 2010, às empresas da *Volkswagen* faturas relativas a operações que o fornecedor inicialmente considerou isentas de IVA. Em 2010, ao constatar que se tratava de uma qualificação incorreta das transações em causa e, conseqüentemente, de uma incorreta aplicação das regras do IVA, o fornecedor enviou faturas corretivas ao cliente mencionando o imposto que, em conformidade com o procedimento de saneamento da irregularidade, pagou ao Tesouro. Dado o facto de não estar estabelecida na Eslováquia, a *Volkswagen* solicitou, em 1 de julho de 2011, o reembolso do imposto constante nas faturas retificadoras, nos termos do procedimento de reembolso previsto na Diretiva 2008/9, o qual lhe foi negado em relação aos anos de 2004 a 2006, com base no período de caducidade de cinco anos previsto na lei eslovaca. O TJUE opõe-se, considerando que, se é verdade que o princípio da segurança jurídica pode justificar que os Estados-membros fixem um prazo para além do qual um sujeito passivo do IVA não pode exercer o seu direito à dedução, o princípio da efetividade obsta, de todo, a que um sujeito passivo fique privado do direito ao reembolso quando, como é o caso, o imposto cujo reembolso é requerido tenha já sido pago ao Tesouro, não podendo o adquirente exercer antes o seu direito, por não possuir fatura nem também conhecimento do ajuste feito pelo fornecedor.

Note-se que, à luz da decisão no Processo *Senatex*<sup>67</sup>, os que esperavam que a decisão da *Volkswagen* apresentasse novas orientações clarificadoras sobre a questão da correção de faturas com efeito retroativo, provavelmente ficaram um pouco decepcionados com essa decisão. O TJUE não declara realmente em que período será concedido um reembolso do IVA e se, no presente caso, as faturas foram corrigidas com efeito retroativo. A apreciação decisiva para o TJUE foi que o direito substantivo tem de prevalecer sobre as limitações da lei formal, decisão que está em consonância com várias outras decisões do TJUE e que, mostram uma tendência clara: os sujeitos passivos que atuem de boa fé e com um grau suficiente de diligência serão “protegidos” no exercício do seu direito.

Na sequência e, remetendo para este, no Acórdão *Biosafe* o TJUE começa por reafirmar que o direito dos sujeitos passivos de deduzir o IVA devido ou já pago sobre bens adquiridos e serviços recebidos como *inputs*, do IVA de que são responsáveis e devedores é um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela

---

<sup>67</sup> Acórdão do TJUE, de 15 de setembro de 2016, Caso *Senatex GmbH*, processo C-518/14

legislação da UE; que o sistema de deduções se destina a libertar completamente o operador do IVA devido ou pago no decurso de todas as suas atividades económicas, assim garantindo a neutralidade fiscal de todas as atividades económicas, independentemente do seu objetivo ou resultados, desde que sejam elas próprias sujeitas a IVA; que o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da DIVA é parte integrante do regime do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. É, certo, todavia, que o limite do direito à dedução do IVA está, no entanto, sujeito ao cumprimento de requisitos ou condições substantivas e requisitos ou condições formais.

Recorda, ainda, que, no que respeita às exigências ou condições substantivas, a redação do artigo 168.º, alínea a), da DIVA exige, em primeiro lugar, que o interessado seja um “sujeito passivo” na aceção da referida diretiva e, em segundo lugar, que os bens ou serviços invocados para conferir direito à dedução de IVA sejam por ele utilizados para as necessidades das suas próprias operações tributadas e que, como inputs estes bens ou serviços lhe sejam fornecidos por outro sujeito passivo. Quanto às concomitantes regras detalhadas, o artigo 178.º, alínea a), da DIVA prevê que o sujeito passivo deve ser titular de uma fatura emitida nos termos do artigo 220.º a 236.º e aos artigos 238.º a 240.º da DIVA. De tudo isto resulta que, embora nos termos do artigo 167.º da DIVA, o direito à dedução do IVA nasça na data em que o imposto se torna exigível, o artigo 178.º da mesma prevê que, em princípio, ele só pode ser exercido quando o sujeito passivo detenha uma fatura.

Não podendo, todavia, o efetivo exercício do direito à dedução do IVA ser concedido sem qualquer limite temporal, por ataque ao princípio da segurança jurídica, que exige que a posição fiscal do sujeito passivo (tendo em conta os seus direitos e obrigações em relação à autoridade fiscal competente) não esteja aberta a ser posta em causa indefinidamente, ou privá-lo do direito à dedução do IVA não pode ser considerado como incompatível com o regime estabelecido pela DIVA, na condição de que, o prazo de caducidade se aplique igualmente aos direitos análogos em matéria fiscal encontrados no direito nacional e no direito comunitário (princípio da equivalência) e, que, na prática, não torne impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução do IVA (princípio da efetividade).

Se é certo que, nos termos do artigo 273.º da Diretiva IVA, os Estados-membros podem impor outras obrigações que considerem necessárias para a cobrança correta do IVA e

para a prevenção da evasão – prevenção da fraude, da evasão fiscal e do abuso como objetivo reconhecido e encorajado pela Diretiva, as medidas que os Estados-membros podem adotar nos termos desse artigo não devem ir além do que é necessário para atingir esses objetivos, não podendo ser utilizadas de forma a prejudicar sistematicamente o direito à dedução do IVA e, conseqüentemente, a neutralidade do IVA. Como a recusa do direito a dedução é uma exceção à aplicação deste princípio fundamental, cabe à autoridade fiscal competente estabelecer os requisitos legais que determinam a existência de fraude ou abuso cabendo, por seu turno, aos tribunais nacionais determinar, posteriormente, se as autoridades fiscais em causa estabeleceram a existência de tais provas objetivas. Assim opinou o TJUE no Acórdão de 28 de julho de 2016, *Astone*, C-332/15.

No caso *Biosafe*, resulta do despacho de reenvio que, na sequência de uma inspeção tributária realizada em 2011, as autoridades fiscais portuguesas emitiram avisos de liquidação IVA corrigidos relativos às entregas de bens realizadas entre fevereiro de 2008 e maio de 2010, relativamente às quais a *Biosafe* tinha aplicado incorretamente uma taxa reduzida de IVA em vez da taxa normal. Por conseguinte, a *Biosafe* procedeu a um ajustamento do IVA, pagando o IVA adicional e emitindo notas de débito que constituem, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, documentos que retificam as faturas iniciais.

É certo que o Governo português considera que a *Biosafe* e a *Flexipiso* intencionalmente e consistentemente, durante pelo menos dois anos e meio, aplicaram práticas sistemáticas de evasão e fraude fiscais. E, de facto, a existência de tais práticas não pode ser excluída em tal situação. Contudo, nos processos previstos no artigo 267º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE)<sup>68</sup>, baseado numa clara separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o TJUE, qualquer apreciação dos factos é da competência dos órgãos jurisdicionais nacionais. O TJUE apenas é competente para se pronunciar sobre a interpretação ou a validade dos atos da UE com base nos factos que lhe são submetidos pelo órgão jurisdicional nacional e, no caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio afirma que o erro relativo à escolha da taxa de IVA aplicável é claramente imputável à *Biosafe*.

---

<sup>68</sup> Doravante TFUE

Nestas circunstâncias, parece objetivamente impossível para a *Flexipiso* exercer o seu direito à dedução antes do ajuste do IVA efetuado pela *Biosafe*, uma vez que, não possuía os documentos retificativos das faturas iniciais e não sabia que o IVA adicional era devido, tendo sido apenas na sequência desse ajustamento que as condições materiais e formais que dão lugar ao direito a dedução do IVA se encontram satisfeitas e que a *Flexipiso* poderia, portanto, ser compensada do pagamento do IVA devido ou pago, em conformidade com a DIVA e com o princípio de neutralidade fiscal.

Não tendo a *Flexipiso* demonstrado falta de diligência antes do recebimento das notas de débito e, sem que seja invocado qualquer abuso ou conluio fraudulento com a *Biosafe* e, porque o período que começou a correr a partir da data de emissão das faturas iniciais e que, para certas transações, expirou antes deste ajustamento, não poderia validamente ser utilizado para negar à *Flexipiso* o exercício do direito a dedução do IVA. Ou seja, os artigos 63.º, 167.º, 168.º, 178.º a 180.º, 182.º e 219.º da DIVA e o princípio da neutralidade fiscal devem ser interpretados como impedindo a legislação de um Estado-membro segundo o qual, circunstâncias como as que estão em causa no processo principal em que, na sequência de um ajustamento fiscal, foi pago IVA ao Estado e foi objeto de documentos retificativos das faturas iniciais vários anos após o fornecimento dos bens em causa, o direito de deduzir o IVA é recusado com o fundamento de que, o prazo previsto por essa legislação para o exercício desse direito, começou a correr a partir da data de emissão das faturas iniciais e expirou.

No entanto, se for reconhecido um efeito retroativo, relativo às faturas corrigidas, como foi o caso no Processo *Senatex* já referenciado, o estatuto da caducidade anulará completamente os efeitos da decisão que se concede, em nome da salvaguarda dos princípios do IVA comunitário. Logo, e provado que seja que o sujeito passivo atuou com a devida diligência, deve, com base na presente apreciação do TJUE, ser-lhe concedido o direito a dedução retroativa do IVA, mas com não aplicação do prazo de caducidade nacional. Decisivo é que o sujeito passivo que solicita a dedução do IVA tenha agido com suficiente rigor e diligência, análise que, em boa verdade, terá que ser feita caso a caso.

Quanto à questão também levantada de saber se podem ser lançadas penalidades por infrações no cumprimento dos requisitos formais para o exercício do direito a dedução, na medida em que estas medidas sejam entendidas como adequadas para assegurar a

correta cobrança do IVA e para prevenir a evasão fiscal, o TJUE entende que tal é da competência do Estados-membros e na condição de que, não vão para além do necessário para atingir esses objetivos e não ponham em causa a neutralidade do IVA.

Ou seja, durante muito tempo, era assente, tanto na legislação IVA, como na doutrina, que o sujeito passivo que pretendesse exercer o seu direito à dedução do IVA devia poder justificá-lo, o que significava que as faturas em sua posse deviam incluir um certo número de informações obrigatórias exigidas por lei, entre nós o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA. Qualquer omissão neste contexto “sempre” conduziria os auditores fiscais da AT a recusar o exercício do direito à dedução, já que a doutrina administrativa estabelece que a omissão ou imprecisão de uma dessas referências necessariamente resulta na negação do direito à dedução.

Quanto à jurisprudência nacional, entendemos que a mesma não contraria a jurisprudência do TJUE dado que não prescinde da fatura regularmente emitida e com exceção dos casos de *reverse charge*, exige que a mesma contenha os requisitos previstos pela DIVA, admitindo, também que o sujeito passivo possa proceder à sua regularização em caso da existência de vícios formais<sup>69</sup>.

Após o Caso *Barlis*, em que o TJUE admite pela primeira vez que o direito à dedução não pode ser recusado com base apenas no facto de uma das menções obrigatórias feitas pela Diretiva IVA estar ausente, se as condições substantivas para o exercício desse direito estiverem preenchidas, a AT deixa de poder limitar-se a examinar as próprias faturas, devendo ter em conta todas as informações fornecidas pelo contribuinte para determinar se o IVA foi, devida ou indevidamente, deduzido.

Um passo adiante com o Caso *Senatex* em que o TJUE afirma que a retificação de faturas erradas produz um efeito retroativo (ano da fatura inicial = ano de dedução), não causando assim o pagamento de juros de mora.

O último (até agora) passo com os casos *Volkswagen e Biosafe*, em que o TJUE aceita a dedução, mesmo efetuada a partir de uma fatura incorreta, se for objetivamente correto o montante do imposto a deduzir, e o sujeito passivo tenha atuado com suficiente meticulosidade, constituindo a fatura corretiva não apenas uma condição formal mas,

---

<sup>69</sup> Cfr. Acórdão do STA n.º 024857, de 24 de maio de 2000, que admitiu a prova testemunhal na comprovação dos bens referidos na fatura, mas referindo primeiro que a menção estava de harmonia com o estatuído CIVA.

sobretudo, substancial para deduzir e mais, o início de contagem do período de “regularização” (de caducidade para o exercício do direito) deve ser o momento da emissão do documento retificativo e não o momento em que a transação foi realizada, presentes que sejam regras de atuação diligentes e de boa fé. É no Processo *Biosafe* que a Advogada-Geral *Kokott* considera ser necessário “proceder à distinção, designadamente, entre a constituição do direito à dedução quanto ao seu fundamento e a constituição do direito à dedução quanto ao seu montante. Uma análise mais atenta demonstra que esta situação está igualmente em conformidade com a jurisprudência do TJUE relativa à retificação retroativa de faturas formalmente incorretas”. E continua, “esta jurisprudência aponta no sentido de que apenas é determinante o facto de a prestação ser realizada entre dois sujeitos passivos e de que o adquirente utiliza a prestação recebida para realizar operações tributáveis”. O TJUE parece considerar que a existência de uma fatura correta é uma mera formalidade. Contudo, nessa jurisprudência, o TJUE pronunciou-se sempre apenas sobre a constituição do direito à dedução quanto ao seu fundamento, porque, desde o início, não estava em discussão o montante da dívida fiscal e o montante da dedução do imposto. Ora, no caso em apreço não diz respeito à constituição do direito à dedução quanto ao seu fundamento, mas sim à constituição deste direito quanto ao seu montante, visto que, inicialmente, se aplicou uma taxa de imposto errada. Não se contesta que o adquirente (no caso em apreço, a *Flexipiso – Pavimentos, SA*) pode invocar o direito à dedução quanto ao seu fundamento e ao seu montante em relação aos 5% (11) acordados e faturados. Apenas se questiona se o adquirente também podia invocar, já em 2008, o direito a uma dedução de imposto à taxa de 21% (12), uma vez que esta teria sido a taxa de imposto correta, ainda que ambas as partes não a tivessem tido em consideração, nem tão pouco a conhecessem. E conclui:

*(..)* “Consequentemente, o teor, o sentido e a finalidade do artigo 178.º, alínea a), em conjugação com o artigo 226.º, n.º 10, da Diretiva IVA, bem como a tomada em consideração do princípio da neutralidade opõem-se à constituição do direito à dedução quanto ao seu montante (objetivamente correto) no momento da execução da prestação. Deste modo, o direito a dedução da *Flexipiso – Pavimentos, SA* (relativamente à parte que excede o montante de imposto indicado à taxa de 5%), nasceu — como defendem a Comissão e a *Biosafe* — não antes de 2012, com a receção da fatura correspondente indicando o IVA a pagar.” (..)

Devendo então concluir-se que uma fatura corretora em que a taxa de IVA correta é indicada, não é apenas uma condição formal, mas antes um requisito material para

deduzir o IVA pago a montante. Portanto, o ponto de partida do prazo de prescrição do direito à dedução deve ser o mesmo momento que a emissão de uma fatura corretiva e, não o momento em que a transação ocorreu e, tendo as decisões do TJUE influência direta sobre o direito interno, até porque produzidas em processos “nacionais”, isto significará que, doravante, os sujeitos passivos podem bem enfrentar o desafio de solicitar a dedução do imposto quando, perante falta de informações obrigatórias nas faturas de compra, elas foram depois corrigidas, mesmo se as transações ocorreram anos antes. Podem os contribuintes agora por em causa eventuais recusas de dedução que possam sanar nos termos desta jurisprudência?

Dúvidas várias se nos levantam, todavia, qual o momento relevante ao nível do nosso procedimento interno?; será que tal retificação só pode ocorrer durante o procedimento inspetivo previsto no Regime Complementar do Procedimento Inspetivo e Aduaneiro?; ou, será que o sujeito passivo pode, ainda mais tarde, em sede de revisão administrativa (procedimento de reclamação graciosa, recurso hierárquico e revisão oficiosa nos termos da Lei Geral Tributária e Código do Procedimento e Processo Tributário) e, mesmo em sede de recurso contencioso, lançar mão da possibilidade de proceder à retificação de uma fatura tendo em vista o exercício do direito à dedução de IVA, não obstante a Administração fiscal já o tiver recusado em sede de procedimento inspetivo?

A DIVA só preceitua sobre normas e princípios relativos à incidência, à isenção, à matéria coletável e a outras matérias de direito substantivo, mas não dispõe sobre questões processuais, designadamente sobre prazo de prescrição, de caducidade, formalismos inspetivos e exercício do contraditório, entre outros.<sup>70</sup>

Assim, pensamos que, na ausência de normas sobre procedimento na regulamentação da DIVA, tendo em conta o princípio da autonomia processual dos estados membros, o princípio da equivalência, a proteção dos direitos de defesa, o princípio da segurança jurídica, o princípio da igualdade e a correta tramitação do processo, a retificação de uma fatura poderá ocorrer até à tomada de uma decisão definitiva no procedimento administrativo ou, mais tarde, se for caso disso, em sede de contencioso judicial.

Esta abordagem “flexível” quanto ao modo e tempo em que uma fatura irregular pode ser retificada tem como objetivo o de garantir o direito à dedução a qualquer sujeito passivo que efetivamente tenha suportado o pagamento do imposto.

---

<sup>70</sup> Acórdão do TJUE, de 12 fevereiro de 2015, Caso *Surgicare*, processo C- 662/12, n.ºs 26

Na verdade, a multiplicação de exigências pelos estados-membros no momento de emissão de faturas leva a que se dificulte ou anule o direito à dedução por quem deve exercê-lo na substância, um resultado frontalmente contrário aos objetivos prosseguidos pela DIVA

Sintetizando: Da jurisprudência do TJUE, podemos inferir que:

- A retificação de uma fatura irregular, nos termos do artigo 219º da DIVA, só poderá ser efetuada pelo emitente e não pelo adquirente, atenta a função de controlo que a fatura tem no sistema IVA (quanto ao emitente, a fatura permite o controlo do pagamento do imposto e, relativamente ao destinatário, permite o controlo do direito à dedução). Admitir a retificação unilateral por parte do adquirente seria, como bem observa a Advogada-Geral no Caso *Bárlis*, aceitar que o conteúdo de uma fatura não resultaria dela própria, mas unicamente das afirmações do sujeito passivo, que alega existir uma relação entre dois documentos. Nessas condições, os documentos não poderiam efetivamente ter a função de controlo da fatura;
- A fatura deve ser retificada até à decisão de recusa da administração fiscal do direito à dedução;
- Quanto aos efeitos temporais da retificação de uma fatura em relação ao exercício do direito à dedução do IVA, o TJUE considera que a retificação de uma fatura que tem por objeto uma menção obrigatória produz efeitos retroativos, pelo que, o direito à dedução do IVA quanto ao seu fundamento reporta-se ao ano em que a fatura foi inicialmente emitida, mas, quanto ao seu *quantum* e atento o princípio da efetividade reporta-se à data em que tiver lugar a respetiva retificação.

## **6. DIFERENÇA ENTRE INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS FORMAIS DAS FATURAS, OUTRAS OBRIGAÇÕES FORMAIS, FATURAS FALSAS E INEXISTÊNCIA DE FATURA**

A complementar esta temática, importa fazer referência, ainda que de modo breve por diferente daquela que aqui nos ocupa, à diferença entre incumprimento dos requisitos

formais das faturas, incumprimento de outras obrigações formais do IVA e “faturas falsas” ou, no limite, a “inexistência de fatura”.

A distinção impõe-se, atento o papel que a fatura, como demonstramos, tem na mecânica do imposto e nas suas traves mestras – a obrigação de liquidação e o direito a dedução -, o que não se verifica, obviamente, em relação às outras obrigações formais que constituem, em geral, obrigações acessórias ou instrumentais. O incumprimento deste tipo de obrigações formais também tem sido objeto de abordagem na jurisprudência do TJUE, levando este a firmar que a substância das operações deve prevalecer sobre os requisitos de forma, sempre que isso se mostre necessário para garantir a neutralidade do IVA.

Quanto às denominadas “faturas falsas”, por não lhes estar subjacente nenhuma operação económica, como bem observou o Supremo Tribunal Administrativo no seu acórdão proferido Processo n.º 021103, de 22 de janeiro de 1997 “não há que confundir entre vícios formais das faturas e falsidade das faturas”<sup>71</sup>. De facto, numa “fatura falsa” o que está em causa não são os requisitos formais da fatura, mas sim os requisitos de substância, nomeadamente a existência de uma operação económica tributada.

A distinção entre vício formal e falsidade da fatura revela-se essencial, desde logo, por razões relativas à distribuição do ónus da prova. Assim, quando a administração tributária desconsidera as faturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da Lei Geral Tributária, competindo à Administração Fiscal fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da fatura não corresponde à realidade<sup>72</sup>. Já se a fatura enfermar de vícios formais que impeçam o exercício do direito à dedução, cabe ao sujeito passivo a prova do cumprimento dos requisitos formais da fatura. Por isso, não se pode apreciar esta temática dos vícios formais das faturas que titulam prestações efetivamente realizadas no mesmo plano das faturas falsas. Os efeitos que a falsidade de uma fatura tem, no exercício do direito à dedução, são os de legitimar as Administrações Fiscais a desconsiderar a dedução do IVA por falta de verificação dos requisitos de substância.

---

<sup>71</sup> Acórdão do STA, Processo n.º 021103, de 22 de janeiro de 1997

<sup>72</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 215/09 de 16 de abril de 2015

Outra questão que se pode colocar, tendo em conta que o TJUE tem vindo a afirmar que os “requisitos de substância prevalecem sobre os requisitos de forma”<sup>73</sup>, seria a de admitir que o direito à dedução do IVA pudesse ser exercido sem qualquer fatura ou documento equivalente. A este propósito, em virtude do caráter afirmativo e da clareza da explicação, transcreve-se, na parte que se refere à possibilidade de dedução de IVA sem fatura, as conclusões de *Juliane Kokott*, Advogada-geral, no Caso *Biosafe*:

*(..)Daqui poderia deduzir-se que seria possível beneficiar de uma dedução do imposto mesmo na falta de uma fatura. Com efeito, uma fatura constitui globalmente apenas um requisito formal. Se se demonstrar objetivamente que os requisitos substantivos do artigo 168.º da Diretiva IVA estão cumpridos, a falta dos requisitos formais não pode obstar à dedução do imposto. Todavia, a redação clara do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA opõe-se a esta conclusão. Além disso, na jurisprudência referida, o Tribunal exige igualmente de forma expressa a retificação de uma fatura (29). Deste modo, não é possível deduzir desta jurisprudência, nem da Diretiva IVA, um direito à dedução do imposto sem a posse de uma fatura.(..)”<sup>74 75</sup>*

Concordamos com o entendimento anteriormente veiculado, pois que, do nosso ponto de vista, a fatura, embora sendo um requisito global de forma para efeitos do exercício do direito à dedução, comporta em si mesma alguns elementos com natureza de substância.

## 7. CONCLUSÕES

1. O direito à dedução constitui a trave mestra do sistema IVA para desonerar o operador económico, sujeito passivo de IVA, do “peso” do IVA suportado no contexto da sua atividade económica, assegurando a neutralidade e, devendo ser entendido como parte integral da mecânica do imposto, não podendo, por isso, ser limitado por princípio.
2. A prática do direito de dedução revela-se todavia matéria complexa e representa mais de um quinto dos processos decididos pelo TJUE, verificando-se que o seu número tem vindo a subir.
3. A DIVA e o CIVA estabelecem os requisitos para o exercício do direito à dedução, com distinção entre requisitos de substância - a qualidade de sujeito passivo de IVA, o exercício de uma atividade económica e a natureza dos

---

<sup>73</sup> VASQUES, Sérgio, obra citada, p. 341

<sup>74</sup> Conclusões da advogada-geral *Juliane Kokott* no processo *Biosafe*, acórdão citado, n.º 56

<sup>75</sup> Sublinhado nosso

- respetivos *outputs* e a existência de uma relação entre *inputs* e *outputs*, e de forma - imposto mencionado em fatura emitida em nome do sujeito passivo e na sua posse e contendo descrição adequada dos bens vendidos e/ou serviços prestados.
4. Os estados membros têm liberdade para fixar os elementos que devem fazer parte da fatura, para além dos que constam da DIVA, que considerem necessários para fins de controlo da cobrança e prevenção da fraude e evasão fiscal, estando, todavia, impedidos de associar o direito à dedução a requisitos formais das faturas que não estejam expressamente previstos na DIVA, não podendo, pois, negar o direito à dedução pelo simples facto de uma fatura não satisfazer requisitos formais, concluído que seja que os requisitos substanciais se encontram satisfeitos.
  5. A faculdade de retificar faturas irregulares quando esteja em causa o exercício do direito à dedução é admitida pela DIVA e, tem vindo a informar a jurisprudência do TJUE, em defesa do princípio da neutralidade do imposto.
  6. A retificação da fatura cabe ao adquirente, tem efeitos retroativos quanto à fundamentação do direito a dedução e, abre para o seu *quantum* um novo período de exercício contado a partir da data da retificação, na condição de ausência de práticas fraudulentas ou abusivas e de diligência média do seu titular, podendo ser efetuada até à decisão de recusa da Administração fiscal do direito à dedução (concretamente no direito interno, até à tomada de uma decisão definitiva no procedimento administrativo ou, posteriormente, em sede de contencioso judicial, se for o caso).
  7. Não pode ser exercido o direito à dedução do IVA se o sujeito passivo não tiver na sua posse uma fatura (inicial ou retificada), ou documento equivalente, já que a fatura, sendo embora um requisito global de forma para efeitos do exercício do direito à dedução, comporta em si mesma alguns elementos com natureza de substância.

## BIBLIOGRAFIA

BOTELHO ANTUNES, Bruno

- *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, 2008

CASALTA NABAIS, José

- *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal, Volume IV*, Almedina, 2015

CELORICO PALMA, Clotilde

- *Introdução ao Imposto Sobre O Valor Acrescentado, Cadernos IDEFF/N.º 1* –, reimpressão da 6ª edição, Almedina;2014

COSTAS BASTOS, Rui Manuel

- *O Direito à Dedução do IVA – O caso Particular dos Imputs de Utilização Mista*, Cadernos IDEFF, n.º 15, reimpressão, Almedina, 2016

DUARTE NEVES, Filipe

- *Código do IVA Comenta e Anotado*, 2ª edição, 2012, VidaEconómica

OLIVEIRA, Maria Odete e João Seixas CAMBÃO

- *Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política da Universidade Lusófona do Porto - Exclusões, restrições, limitações e outras complicações em matéria de direito a dedução no imposto sobre o valor acrescentado*”.

OLIVEIRA, Maria Odete

- *Desenvolvimento da matéria contida no programa elaborado para o curso de Fevereiro de 2017*- UCP

VASQUES, Sérgio

-*Cadernos IVA 2015*- Coordenação Sérgio Vasques, Almedina, 2015

-*Cadernos IVA 2016*- Coordenação Sérgio Vasques, Almedina, 2016

-*Cadernos IVA 2017*- Coordenação Sérgio Vasques, Almedina, 2017

-*O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015

XAVIER, de Basto

- *A harmonização Fiscal na CEE*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 362, Centro de Estudos Fiscais às Políticas Tributárias

Revista Mensal da Ordem dos Contabilistas Certificados, Ano XVII. Novembro 2017

## **JURISPRUDÊNCIA DO TJUE**

Acórdão do TJUE, de 8 de maio de 2013, Caso *Petroma*, processo C-271/12

Acórdão do TJUE, de 14 de fevereiro de 1985, Caso *Rompelman*, processo C-268/83)

Acórdão do TJUE, de 29 de junho de 1999, Caso *Coffeeshop Siberi*, processo C-158/98)

Acórdãos do TJUE, de 22 de junho de 1993, Caso *Satam /Sofitam*, processo C-333/91 e do processo C-142/99.

Acórdão do TJUE, de 14 de novembro, Caso *Floridienne e Berginvest*, processo C-142/99.

Acórdão do TJUE, de 25 de julho de 1991, Caso *Ayuntamiento de Sevilla*, processo C-202/90.

Acórdão do TJUE, de 8 de Junho de 2000, Caso *Midland Bank*, processo C-98/98

Acórdão do TJUE, de 30 de março de 2006, Caso *Uudenkaupungin Kaupunki*, processo C-184/04

Acórdão do TJUE, de 21 de fevereiro de 2013, Caso *Wolfram Becker*, processo C-104/12

Acórdão do TJUE, de 26 de maio de 2005, Caso *Kretztechnik*, processo C-465/03

Acórdão do TJUE, de 8 de junho de 2000, Caso *Midland Bank*, processo C-98/98

Acórdão do TJUE, de 23 de abril de 2009, Caso *Puffer* n.º processo C-460/07

Acórdão do TJUE, de 29 de fevereiro de 1996, Caso *INZO*, processo C-110/94

Acórdão do TJUE, de 8 de junho de 2000, Caso *Schloßstraße*, processo C-396/98,

Acórdão do TJUE, de 15 de janeiro de 1998, Caso *Ghent Coal Terminal*, processos C-37/95.

Acórdão do TJUE de 1 de março de 2012, Caso *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn*, processos C-280/10

Acórdão de 3 de março de 2005, Caso *Fini*, processos C-32/03

Acórdão do TJUE, de 8 de maio de 2008, Caso *Ecotrade*, processos C-95/07 e C-96/08,

Acórdão do TJUE, de 19 de novembro de 1998, Caso *SFI*, processo C-85/97

Acórdão do TJUE, de 29 de abril de 2004, Caso *Terra Baubedarf-Handel*, processo C-152/02

Acórdão do TJUE, de 15 de Julho de 2010, Caso *Pannon Gép*, processo C- 368/09.

Acórdãos do TJUE, de 14 de Junho de 1988, Caso *Lea Jeunehomme* e *EGI*, processos 123 e 330/87,

Acórdão do TJUE, de 25 de abril de 2005, Caso *Finanzamt Bergisch Gladbach*, processo C-25/03.

Acórdão do TJUE, de 9 de Julho de 2015, Caso *Salomie e Oltean* , processo C-183/14.

Acórdão do TJUE, de 12 de abril de 2018, Caso *Biosafe*, processo C-8/17

Acórdão do TJUE, de 15 de setembro de 2016, Caso *Barlis 06*, processo C- 516/14

Acórdão do TJUE, de 21 de março de 2018, Caso *Volkswagen*, processo C- 533/16

Conclusões da advogada-geral Juliane Kokott no processo *Biosafe*, apresentadas a 30 de novembro de 2017, do TJUE – C-8/17

## **JURISPRUDÊNCIA NACIONAL**

Acórdão do CAAD: Arbitragem Tributária, processo n.º: 716/2016-T, de 17 de fevereiro de 2017

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 021103, de 22 de janeiro de 1997

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo 024854, de 24 de maio de 2000.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 26 de outubro de 2010, processo 04170/10

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 215/09 de 16 de abril de 2015