



## Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL  
JULIANE KOKOTT  
apresentadas em 30 de novembro de 2017<sup>1</sup>

**Processo C-8/17**

**Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA**  
**contra**  
**Flexipiso – Pavimentos, SA**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Supremo Tribunal de Justiça (Portugal)]

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado — Dedução do imposto — Limitação do direito a dedução — Constituição do direito à dedução do imposto»

### I. Introdução

1. No presente processo, submete-se à apreciação do Tribunal de Justiça uma questão em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») suscitada no âmbito de um litígio de natureza cível relativo ao montante do preço de compra a pagar.
2. Aquando da celebração do contrato, ambas as partes consideraram que era aplicável uma taxa reduzida de IVA. Após a determinação posterior da taxa normal correta pela Administração Fiscal, coloca-se a questão de saber se o prestador ainda pode exigir retroativamente esta quantia à destinatária dos serviços, ré no processo principal. A ré recusa pagar esta quantia, uma vez que já não pode proceder à dedução do IVA pago, porque o prazo para o exercício deste direito já decorreu.
3. O Tribunal de Justiça deve agora pronunciar-se no presente processo e no processo pendente Volkswagen AG<sup>2</sup>, de temática similar, sobre o momento em que nasce o direito à dedução do IVA na totalidade (isto é, quando pode ser exercido objetivamente). Coloca-se a questão de saber se este direito nasce no momento da execução da prestação e da posse de uma fatura, ainda que esta indique um montante de imposto demasiado baixo (no caso em apreço, a fatura de 2008), ou se esse direito nasce plenamente apenas com a emissão da fatura em que é indicado um montante de imposto correto (mais elevado) (no caso em apreço, 2012).
4. O presente processo deve ser apreciado em articulação com os processos Barlis 06<sup>3</sup> e Senatex<sup>4</sup>. Nesses processos, o Tribunal de Justiça declarou que uma fatura errada não tem incidência na constituição do direito à dedução do imposto. Nesse sentido, o Tribunal de Justiça tem agora a oportunidade de desenvolver esta jurisprudência.

<sup>1</sup> Língua original: alemão.

<sup>2</sup> Processo C-533/16, Volkswagen AG.

<sup>3</sup> Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

<sup>4</sup> Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

## II. Quadro jurídico

### A. *Direito da União*

5. O artigo 168.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado<sup>5</sup>, prevê:

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

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

[...]»

6. O artigo 178.º desta diretiva dispõe o seguinte:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

- a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida em conformidade com as secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI;

[...]»

7. O artigo 226.º da referida diretiva dispõe:

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

[...]

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;

[...]»

### B. *Direito português*

8. No direito português, o artigo 7.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir «CIVA») determina o seguinte:

«1. Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o imposto é devido e torna-se exigível:

- a) Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;»

<sup>5</sup> JO 2006, L 347, p. 1.

O artigo 8.º do CIVA prevê:

«1. Não obstante o disposto no artigo anterior, sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma fatura ou documento equivalente, nos termos do artigo 29.º, o imposto torna-se exigível:

a) Se o prazo previsto para a emissão de fatura ou documento equivalente for respeitado, no momento da sua emissão;».

9. O artigo 36.º do CIVA regula, além disso, o seguinte:

«[...]»

5. As faturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos:

[...]

d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;».

10. O artigo 98.º do CIVA define o prazo para o exercício do direito à dedução:

«[...]»

2. Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente.»

### **III. Litígio no processo principal**

11. Entre fevereiro de 2008 e maio de 2010, a autora no processo principal, Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (a seguir «Biosafe»), vendeu à ré, Flexipiso – Pavimentos, SA, granulado de borracha no valor total de 664 538,77 euros, faturando IVA à taxa reduzida de 5%.

12. Em 2011, uma inspeção tributária aos exercícios de 2008, 2009 e 2010 concluiu que a autora deveria, na realidade, ter liquidado IVA à taxa de 21%. Consequentemente, a Administração Fiscal procedeu a uma liquidação adicional correspondente à diferença no montante de 100 906,50 euros, quantia que a autora pagou ao Estado.

13. Em 24 de outubro de 2012, a autora enviou à ré um aviso de lançamento no montante correspondente a essa diferença, tendo a ré, todavia, recusado o pagamento.

14. Através da ação cível, a autora pretende obter da ré o pagamento desta quantia. Segundo a autora, a ré pode posteriormente pedir à Administração Fiscal o reembolso da quantia paga, uma vez que, após ter efetuado o pagamento à autora, a ré beneficia do direito à dedução do imposto pago a montante.

15. A ré contrapõe que o artigo 98.º, n.º 2, do CIVA prevê um prazo de quatro anos para a dedução do imposto repercutido pelo adquirente. À data da receção do aviso de pagamento — segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o aviso de pagamento preenche todos os requisitos para ser considerado uma fatura na aceção da legislação aplicável em matéria de IVA —, este prazo já tinha decorrido.

16. Tanto o tribunal que conheceu do processo em primeira instância como o Tribunal da Relação de Lisboa (Portugal) consideraram que a data de início da contagem do prazo e, portanto, a data de constituição do direito à dedução do imposto era a data da emissão das faturas iniciais, em 2008, e não a data da emissão dos documentos retificativos, em outubro de 2012. Por conseguinte, as instâncias inferiores julgaram a ação improcedente, tendo a autora recorrido para o Supremo Tribunal de Justiça (Portugal).

#### IV. Tramitação processual no Tribunal de Justiça

17. O Supremo Tribunal de Justiça, ao qual foi submetido o litígio, colocou ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1. Saber se a Diretiva 2006/112/CE, e em particular os seus artigos 63º, 167º, 168º, 178º, 179º, 180º, 182º e 219º, 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.»

18. No processo no Tribunal de Justiça, a República Portuguesa, a Biosafe e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas sobre estas questões.

#### V. Apreciação jurídica

##### A. Quanto à admissibilidade das questões prejudiciais

19. A República Portuguesa considera a segunda questão prejudicial inadmissível. No caso em apreço, as duas questões prejudiciais têm a particularidade de serem colocadas ao órgão jurisdicional de reenvio no contexto de um processo cível no qual as partes não estão de acordo, em última análise, quanto ao montante da contraprestação. O montante da contraprestação constitui essencialmente uma questão de interpretação do contrato (de direito civil) celebrado entre as partes e não é da competência do Tribunal de Justiça. Também a questão de saber se, de algum modo, é possível ter em consideração um aumento *a posteriori* da contraprestação acordada, no caso de uma ou de ambas as partes do contrato terem cometido um erro na apreciação do negócio jurídico em matéria da taxa de IVA aplicável, é fundamentalmente uma questão de direito nacional.

20. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que este define sob sua responsabilidade, e cuja exatidão não compete ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito

da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas<sup>6</sup>.

21. Tal entendimento não é aplicável às duas questões prejudiciais. Em direito português, parece haver a possibilidade de aumentar *a posteriori* a contraprestação devida pelo adquirente, quando a Administração Fiscal imponha ao prestador um montante de IVA mais elevado. Nesse caso, pode ser efetivamente relevante (civilmente) saber se o adquirente pode neutralizar esse IVA adicional, deduzindo-o. Se o adquirente não tiver direito à dedução do imposto, suportará sozinho o risco de um erro em matéria de IVA, quando a contraprestação possa ser aumentada posteriormente. Pelo contrário, havendo direito a dedução, o risco apenas recairá sobre o prestador, quando a contrapartida não possa ser aumentada *a posteriori*. Nesta medida, as considerações do Tribunal de Justiça quanto à existência de um direito a dedução pelo adquirente podem, no mínimo, ser úteis ao órgão jurisdicional de reenvio no âmbito da ação cível. O mesmo se aplica à segunda questão prejudicial. Por conseguinte, ambas as questões podem ser consideradas admissíveis.

## **B. Quanto à primeira questão**

### *1. Quanto ao teor da questão prejudicial*

22. Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta expressamente se «o prazo para [o adquirente] poder proceder à dedução [do acréscimo de imposto] se conta a partir da emissão das faturas iniciais e não da emissão ou da receção dos documentos retificativos».

23. Deste modo, o órgão jurisdicional de reenvio não pretende saber — contrariamente ao que as observações apresentadas pela Comissão e pela República Portuguesa deixam supor — se o prazo de quatro anos previsto pelo direito nacional é ou não adequado. Pelo contrário, é necessário esclarecer se o direito à dedução da totalidade do imposto nasce logo que a operação é realizada (ou seja, em 2008), ainda que as partes tenham considerado indevidamente que era aplicável um montante de IVA mais baixo e, consequentemente, não tenham tido em conta um IVA mais elevado no preço nem na fatura.

24. Nessa conformidade, só há duas possibilidades. Ou o direito a dedução se constitui em relação ao montante objetivamente aplicável, independentemente daquilo que as partes supunham e da menção numa fatura correspondente, caso em que o direito a dedução terá nascido em 2008, ou o direito a dedução é limitado pela menção concreta do IVA na fatura correspondente. Nesse caso, tal direito terá nascido em 2008, no que diz respeito à taxa de imposto de 5%, e apenas em 2012, relativamente à diferença para a taxa de 21%.

25. Considero correta a segunda possibilidade. No meu entender, há que proceder à distinção, designadamente, entre a constituição do direito à dedução *quanto ao seu fundamento* (v., a este respeito, n.ºs 26 e seguintes, *infra*) e a constituição do direito à dedução *quanto ao seu montante* (v., a este respeito, n.ºs 34 e seguintes, *infra*). Uma análise mais atenta demonstra que esta situação está igualmente em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à retificação retroativa de faturas formalmente incorretas (v., a este respeito, n.ºs 53 e seguintes, *infra*).

<sup>6</sup> Acórdãos de 17 de setembro de 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, n.º 32); de 30 de abril de 2014, Pflieger e o. (C-390/12, EU:C:2014:281, n.º 26); de 22 de junho de 2010, Melki e Abdeli (C-188/10 e C-189/10, EU:C:2010:363, n.º 27); e de 22 de janeiro de 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, n.º 19).

## 2. Constituição do direito à dedução quanto ao seu fundamento

26. Analisando cuidadosamente a jurisprudência do Tribunal de Justiça, conclui-se que, até ao momento, este se pronunciou principalmente sobre a constituição do direito à dedução *quanto ao seu fundamento*.

27. Segundo esta jurisprudência do Tribunal de Justiça, o direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante<sup>7</sup>.

28. Com efeito, o regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas a IVA<sup>8</sup>.

29. No que se refere às condições materiais exigidas para a constituição do direito a dedução, o Tribunal declarou<sup>9</sup> que resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA que os bens ou serviços invocados para basear esse direito devem ser utilizados a jusante pelo sujeito passivo, para os fins das suas operações tributadas, e que, a montante, esses bens ou serviços devem ser prestados por outro sujeito passivo.

30. Uma vez que o artigo 168.º da Diretiva IVA não impõe nenhuma outra condição no que se refere à utilização pela pessoa que recebe os bens ou os serviços em causa, há que concluir que, se as duas condições enunciadas no número anterior estiverem preenchidas, um sujeito passivo tem, em princípio, direito à dedução do IVA pago a montante<sup>10</sup>.

31. 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 Tribunal de Justiça parece considerar que a existência de uma fatura correta é uma mera formalidade. Contudo, nessa jurisprudência, o Tribunal de Justiça 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.

32. Porém, a questão determinante 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%<sup>11</sup> acordados e faturados.

7 Acórdãos de 21 de setembro de 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, n.º 39); de 22 de junho de 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, n.º 31); de 22 de dezembro de 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, n.º 23); e de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 37).

8 Acórdãos de 21 de setembro de 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, n.º 40); de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 27); de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 39); de 22 de março de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 35); e de 22 de dezembro de 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, n.º 24).

9 Despacho de 12 de janeiro de 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, n.º 28); acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 28); de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 40); e de 22 de junho de 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, n.º 34). V., neste sentido, acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

10 Acórdão de 22 de junho de 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, n.º 35).

11 Atendendo ao artigo 73.º da Diretiva IVA, é mais preciso falar de 5/105 da contraprestação acordada.

33. Apenas se questiona se o adquirente também podia invocar, já em 2008, o direito a uma dedução de imposto à taxa de 21%<sup>12</sup>, 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.

### 3. Constituição do direito à dedução quanto ao seu montante

34. Por conseguinte, importa esclarecer o *momento da constituição do direito à dedução quanto ao seu montante*. A este respeito, é determinante não só o disposto no artigo 168.º mas também o disposto no artigo 178.º, alínea a), em conjugação com o artigo 226.º, n.º 10, da Diretiva IVA.

#### a) Finalidade da menção da taxa de IVA aplicável

35. A este respeito, importa começar por recordar que, segundo o artigo 179.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, a dedução efetua-se subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA «em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º». Daqui resulta que o direito à dedução do IVA deve, em princípio, ser exercido em relação ao período em que, por um lado, esse direito se constituiu e, por outro, o sujeito passivo está na posse de uma fatura<sup>13</sup>.

36. Para se poder exercer o direito a dedução, o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA pressupõe, consequentemente, a posse de uma determinada fatura emitida em conformidade com o previsto nos artigos 219.º-A a 240.º da Diretiva IVA. Nos termos do artigo 226.º, n.º 10, da Diretiva IVA, exige-se a menção do «montante do IVA a pagar».

37. Através da disposição prevista no artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, o legislador associou o direito substantivo à dedução do IVA a suportar pelo adquirente à posse de uma fatura que indique o IVA a seu cargo<sup>14</sup>.

38. O sentido da conexão do direito a dedução com a posse de uma fatura correspondente consiste — como o Tribunal de Justiça já indicou —, por um lado, em as menções que devem obrigatoriamente constar da fatura permitirem às administrações fiscais verificar tanto o pagamento do imposto devido como, se for caso disso, a existência do direito à dedução do IVA<sup>15</sup>. Isto diz especialmente respeito às menções relativas ao objeto da prestação, ao momento da execução e à pessoa do prestador.

39. A menção do montante do IVA a pagar não é, porém, necessária para este efeito. O montante do IVA a pagar resulta, nos termos da lei, da aplicação da taxa de imposto e da contraprestação acordada. Trata-se de um cálculo matemático baseado numa questão jurídica (a da taxa de imposto), que pode ser objeto de controlo pela Administração Fiscal, mesmo na falta de menção expressa do «montante de imposto a pagar» (isto é, do resultado) na fatura.

40. Por conseguinte, o sentido e a finalidade da exigência legal prevista no artigo 226.º, n.º 10, da Diretiva IVA são necessariamente mais amplos, consistindo, em meu entender, em estabelecer um paralelismo entre a dívida fiscal do prestador e a dedução do imposto do adquirente.

12 Atendendo ao artigo 73.º da Diretiva IVA, é mais preciso falar de 21/121 da contraprestação acordada.

13 Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 35). V., neste sentido, acórdão de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, n.º 34).

14 Neste sentido, igualmente, as conclusões do advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona no processo Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, n.º 60).

15 Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 27). V., igualmente, as minhas conclusões no processo Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, n.ºs 30, 32 e 46).

41. A fatura permite ao prestador indicar ao adquirente qual o montante de IVA que, em sua opinião, deve pagar ao Estado e que repercutirá no adquirente como imposto indireto. Tal fatura permite ao adquirente conhecer igualmente o montante de IVA que suportará quando proceder ao pagamento da mesma. Daqui resulta que o adquirente (apenas) pode requerer uma dedução em relação a este montante — que, em geral, corresponde igualmente ao IVA devido pelo prestador.

*b) Tomada em consideração do princípio da neutralidade*

42. Além disso, este regime tem igualmente por objetivo aplicar o princípio da neutralidade consagrado na legislação em matéria de IVA. O princípio da neutralidade constitui um princípio fundamental<sup>16</sup> do IVA, que resulta da sua natureza de imposto sobre o consumo e contém dois corolários principais.

43. Por um lado, este princípio opõe-se a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados de maneira diferente em matéria de cobrança do IVA<sup>17</sup>. Por outro lado, o princípio da neutralidade visa desonerar totalmente o empresário, enquanto cobrador de impostos por conta do Estado, do encargo final do IVA<sup>18</sup>, desde que a própria atividade empresarial se destine à realização de operações (em princípio) tributáveis<sup>19</sup>.

44. A este respeito, gostaria de chamar a atenção para o conceito de isenção. Deste resulta que — como afirmou recentemente o advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona<sup>20</sup> — uma dedução de imposto só é concebível na medida em que o adquirente também esteja sujeito a IVA. Porém, este não está sujeito ao imposto logo que a prestação é executada, mas apenas a partir do pagamento da contraprestação e do IVA nela incluído, com base numa fatura que indique esse montante.

45. Isto ressalta claramente da jurisprudência anterior, na qual o Tribunal de Justiça declara expressamente<sup>21</sup> que o exercício imediato do direito a dedução pressupõe que, em princípio, os sujeitos passivos não efetuem pagamentos e, portanto, não liquidem o IVA a montante antes de terem recebido uma fatura, ou um documento que a substitua, e que não se pode considerar que o IVA onera uma determinada operação antes da sua liquidação.

46. Com efeito, a medida em que o adquirente está (ou estará) sujeito a IVA resulta, na realidade, da tomada em consideração do IVA correspondente na contraprestação a pagar pelo adquirente. Todavia, a questão de saber se o IVA foi tido em conta no cálculo da contraprestação apenas se pode deduzir da relação jurídica subjacente e da liquidação relativa à sua execução, isto é, da fatura.

47. Sem um acordo correspondente e sem uma fatura (correspondente a esse acordo), o adquirente não pode pagar e não pagará o IVA ao prestador. Neste sentido se explica igualmente — como o advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona referiu corretamente<sup>22</sup> — a disposição contida no artigo 178.º da Diretiva IVA, que associa o exercício do direito a dedução à posse da fatura correspondente.

16 No acórdão de 13 de março de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 43), o Tribunal de Justiça fala de um princípio de interpretação.

17 Acórdãos de 16 de outubro de 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, n.º 30); de 7 de setembro de 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, n.º 20); e de 11 de junho de 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, n.º 22).

18 Acórdãos de 13 de março de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 25), e de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, n.º 39).

19 Acórdãos de 13 de março de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 41); de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 51); e de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, n.º 57); bem como as minhas conclusões no processo Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, n.º 25).

20 Conclusões do advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona no processo Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, n.º 64).

21 Acórdão de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, n.º 35).

22 Conclusões do advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona no processo Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, n.º 58 e segs.)

48. Enquanto o prestador — como sucede no caso em apreço — não tiver integrado a taxa normal de imposto no seu preço e enquanto não a tiver repercutido no adquirente por meio da contraprestação (em 2008, tal ainda não acontecia), o adquirente também não está sujeito ao IVA neste montante. Uma dedução do imposto anterior a esta data não eliminaria o encargo fiscal<sup>23</sup>, mas, em vez disso, apenas o favoreceria. O adquirente poderia invocar num determinado momento uma dedução de imposto, que o prestador, por ignorar o IVA mais elevado, não poderia repercutir totalmente.

49. Consequentemente, do princípio da neutralidade resulta igualmente — concordando com a opinião da Comissão — que o direito à dedução quanto ao seu montante apenas nasce na medida do «montante do IVA a pagar» indicado na fatura nos termos do artigo 226.º, n.º 10, da Diretiva IVA.

50. A especial importância do artigo 226.º, n.º 10, da Diretiva IVA, em comparação com as restantes formalidades de uma fatura exigidas pelo próprio artigo 226.º, é também evidenciada pelo artigo 203.º da mesma diretiva. O elemento necessário para que o adquirente possa deduzir o imposto (o «montante do IVA a pagar») gera uma dívida fiscal legal pelo simples facto de ser indicada na fatura. Na hipótese contrária — no caso de se ter aplicado erradamente uma taxa de imposto demasiado elevada —, a consequência é que o montante indicado na fatura é devido, apesar de o adquirente não beneficiar do direito a dedução, uma vez que foi indicado um valor de imposto superior ao montante legalmente devido<sup>24</sup>. Deste modo, esta menção — que, de acordo com o artigo 220.º da Diretiva IVA, é obrigatória para o prestador — produz efeitos não só formais mas também substantivos. Tais efeitos produzem-se tanto para o prestador (artigo 203.º da Diretiva IVA) como, em meu entender, de maneira correspondente, para o adquirente (artigo 168.º, em conjugação com o artigo 178.º da Diretiva IVA)<sup>25</sup>.

51. Além disso, a autora no processo principal salienta corretamente que o facto de se tomar por base o momento da execução da prestação (ou a primeira fatura após a sua execução) corresponderia igualmente a uma limitação à liberdade contratual das partes. Estas seriam, nesse caso, obrigadas a determinar (no plano do direito civil) o preço definitivo dentro do prazo (em direito fiscal) a fixar pelo Estado-Membro para a prescrição do direito ao reembolso do IVA suportado. Caso contrário, ficaria excluída a possibilidade de dedução do imposto por parte do adquirente. Seria um resultado curioso, visto que a legislação relativa ao IVA visa fundamentalmente operações económicas, mas não a sua reestruturação.

### *c) Conclusão*

52. 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.

23 V., a este respeito, o mesmo ponto de vista do advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona no processo Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, n.º 64).

24 Acórdãos de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, n.º 23), e de 13 de dezembro de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, n.º 15).

25 Neste sentido, também, as conclusões do advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona no processo Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, n.º 67).

#### 4. Jurisprudência relativa à retificação retroativa de uma fatura

53. A jurisprudência mais recente do Tribunal de Justiça a respeito da retificação retroativa de uma fatura não põe em causa esta conclusão. Nessa jurisprudência, o Tribunal de Justiça declarou efetivamente que as exigências materiais do direito a dedução são as que se aplicam ao seu fundamento e âmbito, tal como previstas no capítulo 1 do título X da Diretiva IVA, sob a epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução». Ao contrário, as exigências formais do referido direito regulam as modalidades e a fiscalização do exercício do mesmo e o bom funcionamento do sistema do IVA, como as obrigações contabilísticas, de faturação e declarativas<sup>26</sup>.

54. A este respeito, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para verificar que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor requisitos suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução deste imposto que possam ter por efeito frustrar o exercício desse direito<sup>27</sup>.

55. O Tribunal de Justiça conclui daí que a Administração Fiscal não pode recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, da Diretiva IVA, se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos<sup>28</sup>.

56. Daqui poderia deduzir-se que seria possível beneficiar de uma dedução do imposto, mesmo sem fatura, pois uma fatura constitui, em suma, 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 também expressamente a retificação de uma fatura<sup>29</sup>. Deste modo, não é possível deduzir desta jurisprudência nem da Diretiva IVA um direito à dedução do imposto sem a posse de uma fatura.

57. Apenas se questiona se uma fatura (emitida, no presente caso, em 2008) na qual não foi indicado IVA ou foi indicado um IVA demasiado baixo pode ser considerada uma fatura errada na aceção da jurisprudência mencionada. Esta fatura poderia, então, em certas circunstâncias, ser *retroativamente* corrigida com fundamento num erro puramente formal, pelo que também a dedução do imposto poderia ou deveria ser *retroativamente* efetuada.

58. A este respeito, importa sublinhar, em primeiro lugar, que as decisões do Tribunal de Justiça relativas à retificação retroativa de faturas tinham por objeto, em substância, situações totalmente distintas da situação em causa no processo principal. Nesses processos, o direito à dedução do imposto tinha nascido quanto ao seu fundamento e o prestador e o adquirente também estavam de acordo quanto ao seu montante. Por consequência, ao receber a fatura, o adquirente sabia qual o montante de IVA a que estava sujeito e até que montante podia vir a beneficiar de uma dedução. O

26 Acórdão de 28 de julho de 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 47). V., neste sentido, acórdão de 11 de dezembro de 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, n.ºs 41 e 42 e jurisprudência aí referida).

27 Acórdãos de 15 de setembro de 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 42); e de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58 e 59). V., neste sentido, igualmente acórdãos de 21 de outubro de 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42), todavia, num caso de inversão da titularidade da dívida fiscal, e de 1 de março de 2012, *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43), também num caso de inversão da titularidade da dívida fiscal.

28 Acórdão de 15 de setembro de 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 43).

29 No seu acórdão de 15 de setembro de 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 39), o Tribunal de Justiça demarcou-se expressamente do seu acórdão de 29 de abril de 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, n.º 38), referindo que, neste último caso, não foi emitida qualquer fatura, ao passo que, no acórdão *Senatex*, existia uma fatura que foi paga, incluindo o IVA.

mais tardar com o pagamento das faturas formalmente erradas, o adquirente ficava sujeito a IVA. Nessas situações, faltavam simplesmente algumas menções na fatura, que, porém, não diziam respeito nem ao montante da dívida fiscal do prestador nem ao montante do encargo fiscal suportado pelo adquirente.

59. Não me parece correto deduzir de tal jurisprudência que também se possa alterar retroativamente, quanto ao seu fundamento, o montante da dedução constituída. Como o próprio Tribunal de Justiça sublinhou no processo *Senatex*<sup>30</sup>, a particularidade desse processo residia no facto de que «a *Senatex* dispunha das faturas no momento do exercício do seu direito a dedução do IVA e tinha pagado o IVA a montante».

60. A este respeito, na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça admitiu a favor do adquirente — que concordava com o IVA indicado na fatura, tinha pago o imposto e, portanto, também o tinha suportado — uma retificação (retroativa) dos erros formais da fatura, por razões de proporcionalidade (e para evitar a aplicação de «juros de penalização»). A não indicação ou a indicação de um valor demasiado baixo de IVA é, porém, diferente da falta de um número de identificação fiscal ou da indicação de uma data errada ou de uma descrição errada da prestação. Estas últimas menções são apenas relevantes para efeitos de controlo das operações pela Administração Fiscal.

61. Em contrapartida, o montante do IVA indicado é decisivo — como foi observado nos n.ºs 39 e seguintes, *supra* — para a determinação do montante do encargo do adquirente e, deste modo, do montante da dedução de imposto requerida. Diversamente da maioria das restantes menções da fatura exigidas pelo artigo 226.º da Diretiva IVA, o n.º 10 do artigo 226.º da referida diretiva não constitui, por conseguinte, um mero requisito formal da dedução de imposto. Esta menção é sobretudo essencial para efeitos do paralelismo a estabelecer entre o encargo com o imposto devido (v. artigo 203.º da Diretiva IVA) e a dedução do imposto por parte do destinatário. Por consequência, uma alteração posterior do «montante do IVA a pagar» não pode produzir efeitos retroativos na aceção da jurisprudência referida do Tribunal de Justiça.

62. O aumento do IVA ainda não faturado (isto é, ainda não indicado na fatura) não constitui, portanto, uma simples correção de um erro formal. Pelo contrário, este aumento é comparável à primeira emissão de uma fatura. Com efeito, também no caso em apreço, o prestador comunica, pela primeira vez, qual o montante (adicional) de IVA que repercute. O próprio adquirente toma conhecimento, pela primeira vez, do montante do seu encargo (adicional) de IVA decorrente da operação, que suportará (adicionalmente) ao pagar esta fatura posterior.

63. Este carácter substancial torna-se evidente igualmente no raciocínio subjacente às disposições dos artigos 90.º e 185.º da Diretiva IVA. Ambas as disposições regulam o procedimento a seguir em caso de redução posterior do valor tributável. O artigo 90.º da Diretiva IVA indica o que deve ser feito em relação ao sujeito passivo, e o artigo 185.º da mesma diretiva, no que diz respeito ao beneficiário da dedução de imposto<sup>31</sup>. Como se deduz do artigo 184.º da Diretiva IVA, a correção da dedução de imposto é efetuada com efeitos *ex nunc*. O mesmo se aplica nos termos do artigo 90.º da Diretiva IVA, uma vez que também aqui não se vislumbra qualquer efeito retroativo sobre o imposto devido até então. A falta de retroatividade no caso de uma redução de comum acordo da contraprestação deve aplicar-se igualmente no caso de um aumento posterior consensual da contraprestação ou até mesmo de um aumento posterior unilateral da contraprestação com base num aumento da taxa de imposto (no presente caso, de 5% para 21%).

30 Acórdão de 15 de setembro de 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 39).

31 V., a respeito da relação entre estas disposições, as minhas conclusões no processo *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, n.º 27) e as conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe no processo *T-2* (C-396/16, EU:C:2017:763, n.ºs 56 e segs.)

64. Por conseguinte, tendo em consideração a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à retificação retroativa de faturas erradas em termos formais, o direito à dedução do imposto só nasce com a posse de uma fatura que indique pela primeira vez o valor do IVA a pagar e que limita a dedução quanto ao seu montante a esse valor.

## 5. *Resumo*

65. A *existência* de uma fatura que indique claramente o encargo do IVA constitui não só um critério formal mas também um elemento *substancial* constitutivo da dedução do imposto. Isto decorre do sentido e da finalidade de uma fatura, que consiste, designadamente, em estabelecer um paralelismo entre o imposto devido e a dedução. Uma vez que o direito à dedução do imposto depende substancialmente do facto de um sujeito passivo ser onerado com IVA (visto que já pagou o IVA com a contraprestação) ou vir a ser onerado (visto ter acordado numa contraprestação correspondente), é obrigatória a menção de tal encargo na fatura.

66. Só uma interpretação neste sentido respeitará as especificidades do artigo 226.º, n.º 10, da Diretiva IVA, em conjugação com o disposto no seu artigo 203.º, e os artigos 90.º, 184.º e 185.º da mesma diretiva.

67. Consequentemente, o direito à dedução do imposto num determinado montante só pode nascer (e ser exercido) quando o destinatário tiver na sua posse a fatura com a indicação do IVA nesse montante. No presente processo, tal ocorreu pela primeira vez em 2012.

68. Assim, no caso em apreço, pode ficar em aberto a questão, longamente analisada pela República Portuguesa, de saber durante quanto tempo pode tal direito ser exercido de acordo com a legislação nacional. No presente processo, não há indícios de que o prazo de quatro anos previsto pelo direito nacional, contado a partir da posse da fatura com a indicação do montante do IVA mais elevado, suscite dificuldades no plano do direito da União.

## C. *Quanto à segunda questão*

69. Uma vez que foi dada resposta afirmativa à primeira questão, não é necessário responder à segunda questão.

70. De resto, a questão da recusa de pagamento da contraprestação pelo adquirente é uma questão de direito civil, cuja resposta não decorre da Diretiva IVA. A questão de saber se um adquirente que já não pode deduzir o imposto deve, não obstante, pagar *a posteriori* essa quantia, quando as duas partes, no momento da conclusão do contrato, acordaram numa taxa de imposto demasiado baixa, é uma questão de interpretação do contrato, tendo em conta todas as circunstâncias do caso concreto. Do artigo 73.º da Diretiva IVA apenas é possível concluir que o IVA faz parte integrante da contraprestação acordada inicialmente. Se e em que medida esta contraprestação acordada inicialmente pode ser ajustada posteriormente é, antes de tudo, uma questão relativa à repartição contratual dos riscos entre as partes.

## VI. *Proposta de decisão*

71. Assim, proponho que se responda do seguinte modo ao pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Supremo Tribunal de Justiça (Portugal):

O direito à dedução do imposto nasce, em conformidade com o disposto no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, em conjugação com os seus artigos 178.º, alínea a), e 226.º, n.º 10, em relação ao montante de IVA a pagar, indicado numa fatura, apenas no momento da receção dessa fatura. Um

aumento posterior (retificação) desse montante do IVA a pagar numa fatura retificada não leva à constituição retroativa do direito à dedução do imposto. Por conseguinte, as disposições da Diretiva IVA opõem-se a uma legislação segundo a qual, num caso como o presente, o prazo para a dedução desse imposto adicional começa a correr logo a partir da emissão da fatura inicial.