

Acórdãos TCAS

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

Processo:

01438/06

Secção:

CT - 2.º JUÍZO

Data do Acórdão:

21-11-2006

Relator:

JOSÉ CORREIA

Descritores:

**IMPUGNAÇÃO DE IVA
REQUISITOS DA EMISSÃO DE FACTURAS**

Sumário:

I)- A lei estabeleceu, determinadas exigências relativas à emissão de facturas com o objectivo claro de evitar a fuga e evasão fiscais e daí ter estabelecido requisitos vários e pormenorizados quanto ao preenchimento das facturas que devem ser cumpridos pelos operadores económicos sob pena de não ser possível a dedução do IVA liquidado em tais documentos. Desta forma se acautela o interesse da Fazenda Pública e se previne a fraude fiscal.

II)- Nesse sentido o artigo 35º do CIVA estabelece determinados requisitos na emissão de facturas ou documentos equivalentes que são condição para a dedução do imposto por parte do sujeito passivo adquirente nos termos do artº 19º nº 2 do mesmo Código.

III)- Não tem direito à dedução do IVA no caso das facturas supra referidas em virtude de nos ditos documentos, que a Administração Fiscal não considerou para efeitos de dedução do imposto, apenas é referido "prestação de Serviços" não havendo qualquer referência às quantidades.

IV)- E Não se pode considerar que tal lacuna nas facturas em causa fica sanada com a junção pela impugnante dos Modelo 6 de IRS nos termos do artº 107º do CIRS, pois estes são documentos que não podem substituir as indicações que a lei impõe sejam discriminadas na própria factura, desde logo porque são questões diferentes as atinentes ao IVA e ao IRS pois, enquanto este incide sobre o rendimento das pessoas singulares o IVA é um imposto (plurifásico) que incide sobre as mercadorias e serviços ao longo do seu percurso normal e que se reflecte apenas e exclusivamente no consumidor final, por isso se chamando um imposto neutro, sendo certo que está em causa uma sociedade sujeita ao IRC.

V)- No IVA e na medida em que a factura ou documento equivalente constitui como que um cheque sobre o Estado o legislador adoptou medidas apertadas para evitar a fraude fiscal nelas se filiando o artigo 35.º n.º 5 do CIVA que exige determinados formalismos (formalidades "ad substantiam" cujo incumprimento acarreta a invalidade destes documentos) que a recorrente não cumpriu pois nos documentos tem que constar a espécie de serviço prestado já que conforme a sua natureza a taxa do imposto também é diferente.

VI)- Decorrendo da lei que apenas dão direito à dedução do Imposto sobre o Valor Acrescentado, as facturas ou documentos equivalentes passados na forma legal, os Modelos 6 de IRS não podem ser classificadas de documentos equivalentes.

Aditamento:

1

Decisão Texto Integral:

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo:

1. **P...- ...SA**, veio interpor recurso para o STA da sentença do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação que deduziu contra a liquidação de IVA relativo aos anos de 1998, 1999, 2000 e 2001 e respectivos juros compensatórios, concluindo assim as suas alegações:
 1. A Administração Tributária emitiu liquidações iniciais de IVA referentes aos exercícios fiscais de 1998, 1999, 2000 e 2001 à Recorrente, por entender que esta havia procedido à sua dedução com base em documentos sem forma legal, não cumprindo os requisitos do n.º 5 do artigo 35.º do CIVA;
 2. O mesmo entendimento foi adoptado pelo Tribunal a quo considerando que não teriam sido cumpridos os artigos 19.º, n.º 2 e 35.º, n.º 5 do CIVA;
 3. No entanto não foi tido em consideração que ao sujeito passivo lhe tinha sido atribuída, pela própria Administração Tributária, a designação de "Prestação de Serviços" para a sua actividade, nos termos do artigo 3.º, n.º 4 e 151.º do CIRS e tabela de actividades anexa;

4. O critério do artigo 35.º, n.º 5, alínea b) do CIVA encontra-se preenchido pelo uso da denominação usual a que correspondem os serviços prestados pelo sujeito passivo, decorrente do seu enquadramento fiscal;
 5. O sujeito passivo emitiu os respectivos recibos, modelo n.º 6, por cada prestação de serviços efectuada, correctamente preenchidos, especialmente no que diz respeito ao campo "ACTIVIDADE EXERCIDA" segundo o artigo 115.º do CIRS cobrando uma taxa de IVA de 17% (taxa máxima legalmente aplicável à data), nos termos do artigo 18.º, n.º I, alínea c) do CIVA;
 6. O Recorrente confirmou o preenchimento do recibo de modelo oficial, nos termos do artigo 35.º, n.º 5, do CIVA conferindo direito à dedução nos termos do artigo 19.º, n.º 2, do mesmo Código;
 7. A Administração Fiscal **sempre** tem aceite os supra mencionados recibos para efeito de dedução de IVA, tratando-se de documentos sob forma legal, para o exercício de todo o tipo de profissões e em qualquer circunstância, não se entendendo a razão pela qual são ora rejeitados;
 8. Não existe outro meio ao dispor do sujeito passivo para comprovar a sua actividade perante os serviços tributários, senão através do recibo, em impresso de modelo oficial, supra mencionado, que está legalmente obrigado a passar por cada prestação de serviço efectuada para comprovar a realização das mesmas;
 9. Considerando que, o que se entende por denominação usual se trata de uma noção subjectiva que não está concretamente e legalmente definida, que outra expressão deveria ter sido utilizada pelo sujeito passivo que não a que lhe foi conferida pela própria Administração Tributária: "Prestação de Serviços".
 10. Aliás, os valores aí inscritos, fazendo uso da mesma base documental, foram considerados como custo dedutível, nos termos do artigo 23.º do Código de IRC, formando a convicção de que o ora Recorrente estava a cumprir escrupulosamente, formal e substancialmente, as obrigações fiscais a que se encontra obrigado;
 11. O Tribunal a quo não se pronunciou sobre questões que devia ter apreciado, visto que os Acórdãos mencionados na douda sentença não se referem às condicionantes do caso concreto, mas sim a outros motivos e tendo por base outros factos que tiveram por resultado as decisões aí adoptadas;
 12. Pelo exposto, deve o Tribunal ad quem rejeitar a aplicação dos argumentos decorrentes de resoluções administrativas que não são fonte de direito, segundo os artigos 1.º, n.º I, do CC, 165.º, n.º I, alínea i) e 103.º, n.º 2 e 3 da CRP, aplicando-se o princípio constitucional "nullum tributum sine lege";
 13. Deve o Tribunal ad quem modificar ou revogar a sentença em crise, sendo substituída por outra decisão pronunciando-se sobre o caso em apreço e determinando a anulação dos actos de liquidação de IVA dos anos fiscais de 1998, 1999, 2000 e 2001 com base na sua ilegalidade por errónea qualificação dos factos tributários, nos termos do artigo 99.º, número I, alínea a) do CPPT, e obtida a restituição do valor pago;
 14. Por último, deve o Tribunal ad quem proceder ao deferimento do pedido de juros indemnizatórios por motivo de erro imputável aos serviços, nos termos do artigo 43.º, n.º I, da LGT.
- Não foram apresentadas contra - alegações.
- O STA declarou-se incompetente em razão da hierarquia e, remetidos os autos a este TCAS a requerimento da recorrente nos termos do artº 18º nº 2 do CPPT, o EPGA emitiu o seguinte doudo parecer:
- "1.- Vem a recorrente dissentir da douda sentença argumentando, e em resumo, nas conclusões das suas alegações, que a designação de "Prestação de Serviços" para a sua actividade lhe foi atribuída pela própria AF e que emitiu os respectivos recibos, modelo n.º 6, por cada prestação de serviços efectuada, correctamente preenchidos,

especialmente no que diz respeito ao campo "ACTIVIDADE EXERCIDA" segundo o artigo 115.º do CIRS.

2. - Concordamos com a sentença recorrida.

São questões diferentes as atinentes ao IVA e ao IRS.

Enquanto este incide sobre o rendimento das pessoas singulares o IVA é um imposto (plurifásico) que incide sobre as mercadorias e serviços ao longo do seu percurso normal e que se reflecte apenas e exclusivamente no consumido final.

Por isso se chama um imposto neutro.

Além disso no presente caso estamos em presença de uma sociedade e portanto sujeita ao IRC.

No IVA e na medida em que a factura ou documento equivalente constitui como que um cheque sobre o Estado o legislador adoptou medidas apertadas para evitar a fraude fiscal.

O artigo 35.º n.º 5 do CIVA exige determinados formalismos (formalidades "ad substantiam" cujo incumprimento acarreta a invalidade destes documentos) que a recorrente não cumpriu.

Nos documentos tem que constar a espécie de serviço prestado já que conforme a sua natureza a taxa do imposto também é diferente.

3.- Face ao exposto deve o recurso improceder."

Os autos vêm à conferência com dispensa de vistos.

*

2.- Na sentença recorrida assentou-se a seguinte matéria de facto provada, não provada e respectiva motivação:

Factos provados:

Julgam-se provados os seguintes factos, com interesse para a decisão da causa, com fundamento nos documentos juntos aos autos:

1)- A ora impugnante exerce a actividade de processamento de dados (CAE 72300), estando enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC, e no regime normal trimestral em sede de IVA.

2).- Em cumprimento da ordem de serviço n.º 72979, de 25/2/2002, foi determinada a acção de fiscalização interna à ora impugnante, no âmbito da análise do pedido de reembolso de IVA do período 2001/12, no valor de €22.139,29, tendo sido elaborado pelos SIT o relatório constante de fls. 132 e ss. do processo apenso aos presentes autos.

3)- A maioria das operações activas da ora impugnante são isentas de imposto, nos termos da al. b) do n.º 9 do art. 6.º do CIVA, o que, conjugado com o exercício do direito à dedução do imposto suportado, nos termos dos artigos 19.º a 25.º e 71.º do CIVA, conduz à situação de crédito de imposto em que a mesma se encontrava.

4)- No decurso da referida inspecção interna, foram detectadas as seguintes irregularidades: a) a ora impugnante deduziu IVA de documentos sem forma legal, ou seja, sem cumprirem os requisitos exigidos pelo n.º 5 do art. 35.º do CIVA, o que constitui infracção ao art. 19.º, n.º 2, do CIVA (€29.690,79); b) o número fiscal do seu fornecedor Leacock Seguros encontra-se na situação prevista na parte final do n.º 11 do art. 22.º do CIVA (€2.543,87); c) a ora impugnante deduziu IVA no valor de €728,37, referente a factura emitida pelo fornecedor Leacock Seguros, na qual consta "isento de IVA, n.º 29, do art. 9.º", pelo que, nos termos do n.º 2 do art. 19.º do CIVA, foi feita a correcção desse montante no período 2001/12. Assim, a correcção total final perfaz o valor de €32.963,03.

5)- A fim de exercer o direito de audição, foi a impugnante notificada do projecto de conclusões do relatório de inspecção, nos termos do art. 60.º do RCPIT, através do ofício n.º 008862, de 24/4/2002, a fls. 21 1. Em 7/5/2002 deu entrada nos SIT o exercício por escrito do seu direito de audição, em que aceita a correcção do montante de €728,37, que justifica se ter dado por lapso, a fls. 222 e ss. Do processo apenso aos autos, não se aceitando, contudo, as outras correcções.

6)- No relatório final da inspecção tributária, constata-se a aceitação, por

parte da ora impugnante, da correcção no valor de €728,37, e confirmam-se as verbas contestadas (€29.690,79 e €2.543,87).

7)- Após notificação das liquidações de IVA ora em causa (no montante global de €32.963,03), e juros compensatórios, relativas aos exercícios de 1998 a 2001, a ora impugnante decidiu apresentar reclamação graciosa em 18/11/2002 (vd. fls. 4 e ss. do processo de reclamação apenso aos autos).

8)- A referida reclamação graciosa veio a ser deferida parcialmente em 31/3/2005 (vd. fl. 250 do processo de reclamação apenso aos autos), por se ter constatado que a Leacock Seguros entregou o IVA correspondente a três facturas (n.ºs 2, 4 e 6/01, de Maio, Setembro e Dezembro), através de acto isolado concluído em 10/12/2001, situação prevista no art. 2.º, n.º I, al. a), do CIVA, pelo que foi reconhecido o direito à respectiva dedução pela reclamante ora impugnante, nos termos do art. 19.º e ss. do CIVA, sendo, assim, mantidas todas as liquidações com excepção das respeitantes ao valor de €2.543,87 (vd. quadro de fl. 248 do processo apenso).

9)- A ora impugnante deduziu a presente impugnação em 26/4/2005.

*

Factos **não provados**:

Constituindo "matéria [...] relevante" para a solução da "questão de direito" art. 511.º, n.º I, do Código de Processo Civil -, nenhum.

*

3.- Fixada a factualidade relevante e atentas as conclusões do recurso que delimitam o seu objecto, decorre que as questões que se impõe conhecer são as de saber se a sentença recorrida, enquanto que não considerou para efeitos de dedução do I.V.A. facturas preenchidas segundo procedimentos sempre aceites pelo Fisco, violou a lei, devendo, por isso, ser anulada.

A AT e a sentença recorrida que sancionou o seu agir, partiu do princípio de que o contribuinte, adquirente de bens ou serviços, apenas pode efectuar a dedução do imposto suportado na medida em que o mesmo se encontra mencionado em facturas emitidas pelos fornecedores pela aquisição de bens e serviços, ou seja, de a factura constitui, o documento com base no qual o sujeito passivo procede à dedução do IVA desde que tenham sido emitidas na forma legal - n.º 2 do art.º 19º do CIVA-.

«In casu» a A.F. entendeu que as facturas emitidas (ponto n.º 4 do probatório), não obedeciam aos requisitos contidos no n.º 5 do art.º 35º do CIVA pois não discriminam os bens ou serviços prestados

A AT e o Mº juiz pronunciaram-se no sentido de que é censurável que as ajuizadas facturas não respeitem o condicionalismo previsto no n.º 5 do art.º 35º do CIVA, invocando aquela o conteúdo do ofício circulado n.º 181044, de 06/12/91, que veio dirimir as dúvidas até então existentes sobre os requisitos das facturas.

Ora, "a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas" - art.º 6º do C. Civil, sendo certo que tal ofício não teve como objectivo esclarecer quaisquer dúvidas que tenham surgido acerca dos mencionados pressupostos, mas apenas chamar a atenção para a sua existência e para o facto de a falta dos mesmos implicar a perda do direito à dedução do imposto. Por isso, não colhe a afirmação da recorrente de que deve o Tribunal *ad quem* rejeitar a aplicação dos argumentos decorrentes de resoluções administrativas que não são fonte de direito, segundo os artigos 1.º, n.º I, do CC, 165.º, n.º I, alínea i) e 103.º, n.º 2 e 3 da CRP, aplicando-se o princípio constitucional "nullum tributum sine lege" (conclusão 16)

Neste contexto, é incensurável o entendimento de que está justificada a correcção feita pelos serviços de fiscalização e que teve como base a não aceitação das correspondentes deduções de I.V.A., relativas às facturas encontradas sem suporte legal, ou seja, com inobservância do disposto

no já citado art.º 35º, nº 5.

Tal como se expendeu nos Acórdãos do TCA de 08/10/2002, no Recurso nº 6180/02 e de 15/10 /2002, no Recurso nº 6153/01, também relatados pelo relator desta formação e cuja fundamentação iremos seguir e adaptando-a ao caso concreto, atendendo ao especial regime de liquidação e cobrança do IVA (o Estado comete a liquidação aos intervenientes nas operações sujeitas e a entrega final impende sobre o sujeito passivo), para que haja direito à dedução do IVA mencionado nas facturas e documentos equivalentes, além de ser necessário que estes estejam passados em forma legal - nº 2 do art. 19º e art. 35º do CIVA), também é necessário que as operações constantes das facturas ou documentos equivalentes se tenham realizado e pelo preço aí referido, não podendo deduzir-se imposto que resulte de operações simuladas ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente (nº 3 do art. 19º citado).

Por um lado, aquela exigência de observância da forma legal prescrita no CIVA para conferir o direito à dedução do imposto (citados arts. 19º nº 2 e 35º nº 5) justifica-se dentro da lógica interna do regime de um imposto plurifásico, que incide sobre cada fase da transacção dos bens ou serviços, por ser necessário o cumprimento rigoroso das regras legais, de forma a facilitar o controlo da fiscalização e evitar a fuga à tributação e, por outro lado, é dentro dessa lógica de combate à evasão fiscal que o nº 3 do também citado art. 19º do CIVA estipula que não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente (a simulação ocorre quando, por acordo entre o declarante e o declaratório e no intuito de enganar terceiros, se verifica divergência entre a declaração negocial e a vontade real das partes - art. 240º do CC).

Mas porque a AF, no exercício da sua competência fiscalizadora da conformidade da actuação dos contribuintes com a lei (arts. 76º do CIVA e 107º do CIRC) actua no uso de poderes vinculados, submetida ao princípio da legalidade, cabe-lhe o ónus de prova da verificação dos pressupostos que a determinaram a efectuar as correcções técnicas ou, porventura, a fixar o imposto por métodos indirectos, cumprindo-lhe demonstrar a factualidade que a leva a considerar determinada factura, quer como não preenchendo os requisitos formais contidos na lei, quer a considerar determinada operação documentada, como simulada.

Mas só quanto a esta última vertente da questão, se pode dizer que tal factualidade tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte (atento o princípio da declaração e da veracidade da escrita vigente no nosso direito - art. 78º do CPT), só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente.

No caso dos autos a liquidação reporta-se à reposição de IVA que a AF considerou como indevidamente deduzido relativamente a diversas prestações de serviços suportadas pela impugnante.

Todavia, para proceder à liquidação impugnada, a AF fundamentou-se apenas em que as facturas em apreço não obedecem aos requisitos previstos no art. 35º do CIVA.

Ora, o recorrente desde logo faz assentar a sua discordância com o decidido, também naquele facto: a falta dos requisitos legais exigidos para que as facturas possam conferir à impugnante o direito à dedução do IVA nelas liquidado. Com efeito, sustenta a recorrente que as facturas emitidas contêm os elementos impostos pelo art. 35º do CIVA, fundando-se a liquidação no ofício circulado nº 181.044, de 6/12/91 o qual não é fonte de direito,volvendo com essa actuação da AT ferido o princípio da legalidade.

Ou seja e atendendo também à fundamentação da sentença, o objecto do recurso não consiste só em saber se a recorrida efectuou operações com

direito a dedução de imposto, mas, também, saber se o imposto mencionado nas facturas em questão pode ser deduzido, considerando a exigência do nº 2 do art. 19º do CIVA.

A sentença recorrida expressamente considerou que as facturas em causa não cumpriam os requisitos previstos no art. 35º do CIVA, e por isso, não permitiam o direito à dedução do imposto nelas liquidado, o que tem implícito o juízo de que não se fez prova de que os serviços em causa não foram prestados ao impugnante.

A nosso ver a afirmação da regularidade legal das facturas tem de aceitar-se e a apreciação desta questão (regularidade formal das facturas para efeitos de dedução do imposto nelas mencionado) deverá preceder a própria apreciação e conhecimento da questão da simulação.

Assim sendo, passamos, desde já, ao conhecimento daquela invocada questão.

O art. 19º do CIVA dispõe, no que agora interessa:

1 - Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:

a) O imposto que lhes foi facturado na aquisição de bens e serviços por outros sujeitos passivos;

(...)

2 - Só confere direito a dedução o imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal, bem como no recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, em nome e na posse do sujeito passivo.

3 - Não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente.

Por sua vez, dispõe o art. 35º do mesmo CIVA, também no que agora interessa, o seguinte:

«5 - As facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos:

a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;

b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas deverão ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;

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

No caso vertente, a AF refere, a este respeito, que as ditas facturas não reúnem todos os requisitos referidos no art. 35º do CIVA, pois não identificam concretamente que tipo de serviços teria efectuado.

Ora, as facturas aqui em questão apesar de conterem, inegavelmente, os elementos referidos nas alíneas a) e d) deste citado nº 5 do art. 35º, já, quanto à quantidade de denominação usual dos serviços prestados e quanto ao preço e outros elementos, a indicação delas constante não é, manifestamente, a que a lei exige para que o imposto nelas mencionado confira direito a dedução nos termos do citado art. 19º. Na verdade, nelas consta apenas uma indicação vaga e imprecisa que não preenche os requisitos legais a que se referem as als. b) e c) do referido nº 5 do art. 35º do CIVA, pois não estão discriminados nem os serviços (nem a sua natureza) que em concreto foram prestados e a que se referem aquelas facturas, nem as quantidades unitárias ou totais dos mesmos.

Como se refere no Ac. de 17/2/99, do STA, Rec. 20593, «Embora a expressão "factura" surja com frequência nos textos legais, ao menos

desde 1888, quando o Código Comercial incluiu um artigo (476º) sob a epígrafe "Factura e recibo", não existe na lei definição do que seja uma factura.

Mas a arrumação do artigo 476º do Código Comercial no título consagrado à compra e venda, e o teor da sua letra - "o vendedor não pode recusar ao comprador a factura das cousas vendidas e entregues" - logo permite concluir que se trata de um documento emitido pelo vendedor, destinado ao adquirente, que deve, ao menos, identificar os intervenientes e as mercadorias objecto de transacção».

É então bom de ver que, conforme o fim a que a destina o comprador, será necessário que a factura contenha mais ou menos elementos; na maioria dos casos, o preço das mercadorias será imprescindível; em muitos casos, não poderão faltar as condições de entrega e pagamento - etc., etc..

No caso concreto, a factura não se destina, só, ao uso do comprador, mas constitui um elemento essencial, também, para o fisco, pois é o documento demonstrativo das operações sobre que incide o imposto. Assim, fácil é entender que a factura válida para efeito de IVA terá de identificar do modo mais completo possível os comprador e vendedor, as mercadorias, o preço, e a data da transacção. Trata-se de elementos todos eles relevantes para permitir identificar a operação de modo bastante para que possam extrair-se as devidas consequências quanto ao imposto (sua incidência, sujeitos, taxa, cobrança, reembolsos, etc.). A falta de algum destes elementos pode pôr em risco o mecanismo concebido com o objectivo de arrecadar o imposto.

Natural é, pois, que o legislador tenha entendido que, para que o sistema, aliás, complexo, do IVA, possa funcionar, para facilitar o controlo das operações sujeitas e isentas, e para obstar à evasão fiscal, se tornava necessária, não apenas a emissão de facturas ou documentos equivalentes, na forma que entendesse cada um dos intervenientes, mas a sua emissão com um conteúdo e rigor definidos pela lei. Daí a exigência de uma forma legal.»

O certo é que a norma do artigo 19º do CIVA não nos esclarece sobre qual é a "forma legal" que exige. Mas o diploma diz-nos, adiante, nas várias alíneas do nº 5 do artigo 35º, que as facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto; conter a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; conter o preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; e conter as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido. Daqui resulta, pois, que, para o CIVA, uma factura passada em forma legal é a que respeite o estatuído no seu artigo 35º, ou seja, que para tal efeito, a factura que não respeite todas estas exigências não é uma factura passada em forma legal.

Neste conspecto, nem pode dizer-se que este art. 35º permite distinguir entre falta de forma legal e falta de elementos meramente acessórios, não essenciais, que só podem levar ao suprimento da falta.

É que, o legislador estabeleceu, no artigo 19º nº 2 do CIVA, duas condições para a dedução do imposto: que ele esteja mencionado em factura ou documento equivalente e que essa factura ou documento equivalente esteja "em forma legal".

Ora, a forma legal, já se viu, é a do artigo 35º nº 5. Como também se expende no citado acórdão acima «Não se vêem elementos que permitam ao intérprete separar, de entre as exigências da norma, as essenciais das acessórios. A "forma legal" é a que satisfaça todas as imposições da norma legal que as indica».

Assim sendo, a factura ou documento equivalente que não respeite integralmente o artigo 35º nº 5 do CIVA não está passada "em forma legal" e, conseqüentemente, não permite deduzir o respectivo imposto. No caso que nos ocupa, nas facturas em causa não se mostram cumpridas as exigências formais contidas nas als. b) e c) do citado nº 5 do art. 35º do CIVA, pois não estão discriminados nem os serviços (nem a sua natureza) que em concreto foram prestados e a que se referem aquelas facturas, nem as quantidades unitárias ou totais dos mesmos. Refira-se, ainda, que nem sequer estamos perante caso a que seja aplicável o regime do art. 38º do CIVA, nem perante caso em que o contribuinte possa processar facturas globais, comunicando previamente o facto á DGCI.

Acresce que, não obstante estejam junto aos autos os Modelo 6 de IRS nos termos do artº 107º do CIRS, estes são documentos que não podem substituir as indicações que a lei impõe sejam discriminadas na própria factura: para efeitos de IVA só confere direito a dedução o imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal e, como assim, por mais apropriados que sejam outros método, dado que o legislador só conferiu o direito à dedução do imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes, estes têm que ser necessariamente os processados pelos vendedores (cfr. Ac. de 20/1/93, da 2ª Secção do STA, in RLJurisprudência nº 3835, p. 291).

E a expressão "quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos bens necessários à determinação da taxa aplicável" tem como finalidade permitir quer ao cliente quer à AF controlarem se a taxa incidente sobre o valor tributável é a correcta. Por isso, porque a exigência de tais documentos assim apercebidos tem também esta finalidade de apetrechar a entidade pública (AF) do controlo da situação tributária, e não somente a de obter prova segura dos factos a controlar, os mesmos são formalidades substanciais, que não meramente probatórias, e, como tal, insubstituíveis por qualquer outro género de prova, como decorre do art. 364º do C. Civil (cfr. ac. do STA, de 27/9/2000, rec. 25033).

Neste contexto têm perfeita pertinência as considerações feitas pelo EPGA em que demonstra que são questões diferentes as atinentes ao IVA e ao IRS pois, enquanto este incide sobre o rendimento das pessoas singulares o IVA é um imposto (plurifásico) que incide sobre as mercadorias e serviços ao longo do seu percurso normal e que se reflecte apenas e exclusivamente no consumidor final, por isso se chamando um imposto neutro.

Por outro lado – e não menos importante - no presente caso estamos em presença de uma sociedade e portanto sujeita ao IRC.

Como também afirma o EPGA no "IVA e na medida em que a factura ou documento equivalente constitui como que um cheque sobre o Estado o legislador adoptou medidas apertadas para evitar a fraude fiscal.

O artigo 35.º n.º 5 do CIVA exige determinados formalismos (formalidades "ad substantiam" cujo incumprimento acarreta a invalidade destes documentos) que a recorrente não cumpriu.

Nos documentos tem que constar a espécie de serviço prestado já que conforme a sua natureza a taxa do imposto também é diferente."

Assim, a factura só pode, em qualquer caso, conferir direito à dedução do imposto nela liquidado se, à partida, estiver emitida na forma legal.

Portanto, em relação a factura não emitida na forma legal, não aproveita ao contribuinte a prova de que a operação titulada se verificou na realidade ou que se verifica dúvida fundada acerca do facto tributário respectivo, se igualmente não fizer a prova de que o requisito formal está preenchido, pois que, para efeitos daquela dedução este é pressuposto quer da factura que documenta uma operação real quer da que documenta uma operação pretensamente simulada.

Porém, o recorrente embora contraponha que as facturas em crise se

encontram emitidas sob a forma legal, não infirma a constatação de que as facturas apenas discriminam, genericamente, «serviços prestados». Acresce que não seria pelo facto de o ofício-circulado não ser fonte de direito que poderia lograr demonstrar a ilegalidade das liquidações já que as ditas facturas não reúnem todos os requisitos referidos no art. 35º do CIVA, pois não identificam concretamente que tipo de serviços teria efectuado, bem como a sua quantificação, pelo que o respectivo IVA não é dedutível.

Significa que, contra o que diz a recorrente, não se trata aqui de rejeitar a aplicação dos argumentos decorrentes de resoluções administrativas que não são fonte de direito, segundo os artigos 1.º, n.º I, do CC, 165.º, n.º I, alínea i) e 103.º, n.º 2 e 3 da CRP, aplicando-se o princípio constitucional "nullum tributum sine lege".

Como se diz nos Acórdãos deste *TCA de 09-05-2006, Recurso n.º.00436/05 e de 14/11/06, Recurso n.º 1424/06*, as circulares administrativas não vinculam os contribuintes, mas apenas os respectivos serviços e, face à lei, os procedimentos definidos, «maxime», o "direito circulado" da AF não podem derrogar o princípio da legalidade tributária pelo que, a essa luz, sempre será possível afirmar a desconformidade do conteúdo do acto recorrido com as normas legais referidas e, deste modo, que os pressupostos realmente existentes impunham a decisão administrativa de sinal contrário.

Todavia, «in casu», a Circular não é ilegal (está conforme à lei e constitui um mero esclarecimento aos serviços quanto à questão em debate) pelo que não limitar ou contende com a norma de incidência pois, de contrário, seria inconstitucional por violação do disposto nos art.º 165.º, n.º I, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, ferindo o princípio da separação dos poderes, havendo a Administração Fiscal usurpado as funções do legislador.

Concluindo-se, pois, que as facturas questionadas (e por cuja não aceitação - por parte da AF - da dedução do IVA nelas mencionado foram feitas as liquidações adicionais impugnadas) não estão passadas na forma legal, tal como a impõe o art. 35º do CIVA e sendo certo que as ditas liquidações foram feitas também porque a AF apurou este facto (como consta do respectivo relatório da fiscalização), a sentença recorrida decidiu de acordo com a lei ao não aceitar a regularidade de tais facturas e a legalidade da dedução do imposto nelas mencionado.

Improcedem, por isso, as Conclusões do recurso sob análise, o que o mesmo é dizer que não se verifica a falta de julgamento e de fixação de matéria de facto pois ao probatório da sentença foi lavada a matéria de facto indispensável à decisão.

*

4.- Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

*

Lisboa, 21/11/2006

(Gomes Correia)

(Eugénio Sequeira)

(Ivone Martins)