

1. O princípio da neutralidade fiscal, no qual se baseia a Sexta Directiva 77/388, opõe-se a que, para aplicação do imposto sobre o valor acrescentado, se proceda, generalizadamente, a uma diferenciação entre as operações lícitas e as operações ilícitas, com excepção dos casos em que, devido às características particulares de certas mercadorias, esteja excluída toda a concorrência entre um sector económico lícito e um sector económico ilícito.

Não é esse o caso no que toca a mercadorias em relação às quais não estão proibidas todas as operações em razão da sua própria natureza ou das suas características particulares, estando apenas proibida a sua exportação para destinos precisos devido à sua eventual utilização para fins estratégicos. Portanto, semelhante proibição não basta, por si só, para que as exportações dessas mercadorias escapem ao âmbito de aplicação da directiva.

2. O artigo 15.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388, relativo à isenção do imposto sobre o valor acrescentado das entregas de bens expedidos ou transportados pelo vendedor para fora do país, não estabelece, quanto às isenções, qualquer distinção entre exportações lícitas e exportações ilícitas, pelo que quando estas últimas têm por objecto mercadorias que relevam do âmbito de aplicação da directiva, devem ser tratadas do mesmo modo que as exportações lícitas das mesmas mercadorias. De onde resulta que a referida disposição deve ser interpretada no sentido de que a isenção das operações de exportação que prevê não pode ser recusada devido ao facto de essas operações serem efectuadas em violação de disposições nacionais que subordinam a uma autorização prévia as exportações com destino a Estados para os quais, em virtude de disposições nacionais em matéria de embargo, uma autorização não poderia ser concedida em nenhum dos Estados-membros da Comunidade.

Esta constatação em nada prejudica a competência dos Estados-membros para reprimir as infracções à sua legislação em matéria de autorização de exportação para certos países terceiros através de sanções adequadas, mesmo que estas impliquem consequências pecuniárias.

Partes

No processo C-111/92,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, pelo Finanzgericht Muenchen (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Wilfried Lange

e

Finanzamt Fuerstenfeldbruck,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ° sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. N. Kakouris, presidente de secção, G. F. Mancini, F. A. Schockweiler, M. Díez de Velasco e P. J. G. Kapteyn, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs

secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal

vistas as observações escritas apresentadas:

° em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Henri Étienne, consultor jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 1 de Abril de 1993,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 23 de Março de 1992, entrado no Tribunal de Justiça em 7 de Abril seguinte, o Finanzgericht Muenchen submeteu, nos termos do artigo 177. do Tratado CEE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ° sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir "Sexta Directiva").

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe Wilfried Lange, que explora a PPC Purchasing Pool Company (a seguir "PPC") ao Finanzamt Fuerstenfeldbruck (a seguir "Finanzamt") a respeito da decisão deste último de não isentar do imposto sobre o valor acrescentado certas exportações de sistemas informáticos (hardware e software).

3 Resulta do despacho de reenvio que, no decurso dos anos de 1985 e 1986, W. Lange, a fim de proceder a exportações de sistemas informáticos, apresentou, por intermédio da PPC, pedidos de autorização de exportação nos termos do artigo 17. , n. 1, do Aussenwirtschaftsverordnung (regulamento relativo ao comércio externo, a seguir "AWV"), na sua versão de 3 de Agosto de 1981 (BGBl. I, p. 853), bem como na versão do quinquagésimo oitavo regulamento de alteração do AWV, de 1 de Julho de 1985 (BGBl. I, pp. 1258 e 1313). Estes pedidos referiam como destino final das mercadorias quer o Paquistão quer Israel.

4 O Bundesamt fuer gewerbliche Wirtschaft (Serviço Federal para o Comércio Externo) concedeu as autorizações de exportação solicitadas para os destinos indicados. As mercadorias foram, no entanto, expedidas para Viena, para Belgrado ou para Belgrado via Viena e foram, seguidamente, entregues a transportadores locais e expedidas para a Bulgária, a Hungria e ainda para a URSS e a Checoslováquia.

5 W. Lange obteve também a isenção e a dedução requeridas no âmbito das suas declarações relativas ao imposto sobre o volume de negócios de 1985 e 1986, ou seja, a isenção destas operações ao abrigo do artigo 4. , n. 1, da Umsatzsteuergesetz (lei do imposto sobre o volume de negócios, a seguir "UStG") de 1980, e a dedução do imposto pago a montante sobre as mercadorias exportadas, nos termos das disposições conjugadas do artigo 15. , primeiro parágrafo, n. 1, e do artigo 15. , terceiro parágrafo, n. 1, alínea a), da UStG de 1980.

6 Tendo procedido a uma inspecção fiscal do recorrente, o Finanzamt considerou que as operações declaradas isentas deviam ser sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios por se

tratar de mercadorias cuja exportação era proibida com destino aos países onde finalmente foram entregues. O Finanzamt baseou-se nas disposições conjugadas do artigo 7.º, primeiro parágrafo, da Aussenwirtschaftsgesetz (lei relativa ao comércio externo, a seguir "AWG", BGBl. I, 1961, p. 481) e do primeiro parágrafo do artigo 5.º do AWV, nos termos dos quais é necessária uma autorização para a exportação das mercadorias constantes da nomenclatura das exportações (anexo AL do AWV). Segundo as disposições conjugadas do artigo 33.º, primeiro parágrafo, do artigo 34.º, primeiro parágrafo, e do artigo 70.º, primeiro parágrafo, n.º 1, do AWV, a violação dessas disposições relativas à autorização é punida penalmente.

7 W. Lange interpôs recurso desta decisão do Finanzamt no Finanzgericht Muenchen, alegando que, para a isenção das entregas, bastava, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 6.º, primeiro parágrafo, n.º 1, da UStG, que as mercadorias tivessem sido expedidas para o estrangeiro. A violação de outras disposições legais não poderia justificar a recusa da isenção, porquanto a UStG apenas se refere à operação de exportação, sem sobre ela fazer qualquer juízo de valor. Sustentou ainda que não era admissível que o destino final das mercadorias fosse objecto de controlo vários anos após o seu envio para o estrangeiro.

8 Considerando que a resolução do litígio depende da interpretação do Tratado e da Sexta Directiva, o Finanzgericht decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal as seguintes questões prejudiciais:

"1) O artigo 15.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ° sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que a isenção para as operações de exportação nele prevista deve ser recusada quando, em violação de disposições nacionais relativas à autorização de exportação, sejam efectuadas exportações com destino a Estados para os quais não seria possível obter qualquer autorização em nenhum Estado-membro das Comunidades Europeias devido às disposições nacionais de embargo?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:

Para recusar a isenção é suficiente a violação objectiva das disposições nacionais relativas à autorização de exportação ou é necessário fazer prova, em relação a cada entrega, de que o empresário tinha conhecimento da violação?"

9 Para mais ampla exposição dos factos do litígio no processo principal, das disposições comunitárias e nacionais em causa, da tramitação processual e das observações escritas apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório do juiz-relator. Estes elementos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.

10 Antes de responder às questões colocadas pelo tribunal nacional, deve analisar-se, liminarmente, a questão de saber se as exportações proibidas, nos termos da legislação interna aplicável, quando tenham por destino determinados países e por objecto mercadorias do tipo das em causa no processo principal, se inserem no âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

Quanto ao âmbito de aplicação da Sexta Directiva

11 Nos acórdãos, de 28 de Fevereiro de 1984, Einberger (294/82, Recueil, p. 1177) e de 5 de Julho de 1988, Mol (269/86, Colect., p. 3627) e Happy family (289/86, Colect., p. 3655), relativos, respectivamente, a importações ilegais de estupefacientes para a Comunidade e à operação ilegal dos mesmos produtos, a título oneroso, no mercado interno de um Estado-membro, o Tribunal declarou que não se constitui nenhuma dívida do imposto sobre o volume de negócios na importação ilegal para a Comunidade ou na operação ilegal de estupefacientes efectuada a título oneroso no interior do país, na medida em que esses produtos não façam parte do circuito

económico estritamente vigiado pelas autoridades competentes com vista à sua utilização para fins médicos ou científicos. Quanto às importações de moeda falsa, também o Tribunal declarou que as considerações por si desenvolvidas em matéria de importação ilegal de estupefacientes se aplicavam, por maioria de razão, no caso das importações de moeda falsa (v. o acórdão de 6 de Dezembro de 1990, Witzemann, C-343/89, Colect., p. I-4477, n. 20).

12 Nestes acórdãos, o Tribunal acrescentou que as importações ou operações ilegais de tais mercadorias, cuja introdução no circuito económico e comercial da Comunidade está, por definição, absolutamente excluída e que só podem dar origem a medidas punitivas, são inteiramente alheias às disposições da Sexta Directiva (v. os acórdãos Einberger, já referido, n.os 19 e 20, Mol e Happy family, já referidos, respectivamente, n.os 15 e 17 e Witzemann, já referido, n. 19). Estes acórdãos referem-se, portanto, a mercadorias que, pelas suas características específicas, não podem ser introduzidas no comércio ou integrar o circuito económico.

13 Não é esse o caso das mercadorias em causa no processo principal. Com efeito, não existe quanto aos sistemas informáticos qualquer proibição absoluta da introdução dessas mercadorias no comércio. As operações de transacção a título oneroso no interior da Comunidade, de importação para a Comunidade, ou mesmo de exportação de tais mercadorias são, em princípio, lícitas e, portanto, susceptíveis de originar uma dívida de IVA.

14 Como resulta do despacho de reenvio, só as exportações destas mercadorias para determinados destinos são proibidas pelo direito interno de todos os Estados-membros, devido à possibilidade da sua utilização para fins estratégicos.

15 Coloca-se então a questão de saber se uma proibição desta natureza exclui as exportações destas mercadorias do âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

16 A Sexta Directiva, cujo objectivo é atingir uma vasta harmonização no domínio do IVA, baseia-se no princípio da neutralidade fiscal. Este princípio, como o Tribunal salientou, opõe-se efectivamente, em matéria de cobrança do IVA, a uma diferenciação generalizada entre as operações lícitas e as operações ilícitas, com excepção dos casos em que, devido às características particulares de certas mercadorias, esteja excluída toda a concorrência entre um sector económico lícito e um sector económico ilícito (v. os acórdãos Mol, n. 18, e Happy family, n. 20, já referidos).

17 Não é esse o caso no que toca a mercadorias em relação às quais não estão proibidas todas as operações em razão da sua própria natureza ou das suas características particulares, estando apenas proibida a sua exportação para destinos precisos, devido à sua eventual utilização para fins estratégicos. Semelhante proibição não basta, por si só, para que as exportações dessas mercadorias escapem ao âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

Quanto à primeira questão

18 Segundo o artigo 15. da Sexta Directiva, "sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso: 1. As entregas de bens expedidos ou transportados pelo vendedor, ou por sua conta, para fora do território referido no artigo 3. ; 2..."

19 Há, em primeiro lugar que referir que, em obediência ao princípio da neutralidade fiscal em que assenta a Sexta Directiva, esta disposição não estabelece, quanto às isenções, qualquer distinção entre exportações lícitas e exportações ilícitas. Donde resulta que quando estas últimas têm por objecto mercadorias que relevam do âmbito de aplicação da Sexta Directiva devem ser tratadas do mesmo modo que as exportações lícitas das mesmas mercadorias.

20 Há ainda que referir que, como resulta do décimo primeiro considerando da Sexta Directiva, esta disposição faz parte de uma lista comum de isenções, estabelecida a fim de permitir que os recursos próprios da Comunidade sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados-membros. O objectivo dessas isenções consiste em não fazer suportar o IVA pelos consumidores de Estados não membros, destinando-se esse imposto a ser suportado exclusivamente pelos consumidores da Comunidade.

21 Do que precede resulta que esta disposição não autoriza os Estados-membros a sujeitar ao IVA uma exportação que ela própria isenta. Esta interpretação é corroborada pelo artigo 17.º, n.º 3, da directiva, nos termos do qual os Estados-membros concederão igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados, designadamente, para efeitos das operações isentas nos termos do artigo 15.º.

22 Por conseguinte, a recusa de um Estado-membro de conceder a uma operação de exportação uma isenção do IVA prevista na Sexta Directiva, quando essa recusa visa punir a violação de uma disposição nacional que exige uma autorização para esse fim, prossegue um objectivo alheio ao da Sexta Directiva.

23 Portanto, há que responder à primeira questão que o artigo 15.º, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a isenção das operações de exportação que prevê não pode ser recusada quando tais operações sejam efectuadas em violação de disposições nacionais que subordinam a uma autorização prévia as exportações com destino a Estados para os quais, em virtude de disposições nacionais em matéria de embargo, uma autorização não poderia ser concedida em nenhum dos Estados-Membros das Comunidades Europeias.

24 Deve ainda acrescentar-se que esta constatação em nada prejudica a competência dos Estados-membros para reprimir as infracções à sua legislação em matéria de autorização de exportação para certos países terceiros através de sanções adequadas, mesmo que estas impliquem consequências pecuniárias.

Quanto à segunda questão

25 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão prejudicial, não é necessário responder à segunda.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

26 As despesas efectuadas pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentou observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões que lhe foram submetidas pelo Finanzgericht Muenchen, por despacho de 23 de Março de 1992, declara:

O artigo 15.º, n.º 1, da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ° sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que a isenção das operações de exportação que prevê não pode ser recusada quando tais operações sejam efectuadas em violação de disposições nacionais que subordinam a uma autorização prévia as exportações com destino a Estados para os quais, em virtude de disposições nacionais em matéria de embargo, uma autorização não poderia ser concedida em nenhum dos Estados membros das Comunidades Europeias.