

|

## 61994J0286

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 18 de Dezembro de 1997. - Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) e Sanders BVBA (C-47/96) contra Belgische Staat. - Pedidos de decisão prejudicial: Hof van beroep Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg Brussel, Rechtbank van eerste aanleg Brugge - Bélgica. - Sexta Directiva 77/388/CEE - Âmbito de aplicação - Direito à dedução do IVA - Retenção do saldo do IVA devido - Princípio da proporcionalidade. - Processos apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96.

*Colectânea da Jurisprudência 1997 página I-07281*

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

## Palavras-chave

*Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Dedução do imposto pago a montante - Restituição do excedente - Medidas de retenção aplicadas em presença de presunções de fraude ou de outros créditos de imposto sobre o valor acrescentado - Admissibilidade - Condição - Carácter proporcionado*

*(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 18.º, n.º 4)*

## Sumário

*O artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, que autoriza os Estados-Membros, quando o montante das deduções do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante excede o do imposto devido, ou a transportar o excedente para o período de declaração seguinte ou a proceder ao seu reembolso, não se opõe, em princípio, a medidas nacionais que permitem às autoridades fiscais competentes reter, a título conservatório, montantes de imposto restituíveis, quando existam indícios de fraude fiscal ou quando essas autoridades invocam um crédito de imposto sobre o valor acrescentado que não resulta das declarações do sujeito passivo e que este último contesta.*

*Todavia, o princípio da proporcionalidade é aplicável a esse tipo de medidas, adoptadas por um Estado-Membro no exercício da sua competência em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, na medida em que, se excederem o necessário para alcançar o seu objectivo, violam os princípios do sistema comum do referido imposto, designadamente, o regime das deduções, que constitui um elemento essencial desse sistema.*

*Cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar o carácter proporcionado ou não das medidas em causa e da aplicação que delas faz a administração competente. No âmbito dessa apreciação, importa afastar as disposições nacionais ou uma interpretação destas que impeçam um controlo jurisdicional efectivo, e designadamente o controlo da urgência e da necessidade da retenção do saldo do imposto restituível, bem como a possibilidade de o sujeito passivo do imposto solicitar, sob controlo de um juiz, a substituição da retenção por outra garantia suficiente para proteger os interesses do Tesouro mas menos onerosa para o sujeito passivo do imposto, ou que impeçam que possa ser ordenado, em todas as fases do processo, um levantamento, total ou parcial, da retenção. Além disso, em caso de levantamento da retenção, um cálculo dos juros devidos pelo Tesouro, que não aceite, como ponto de partida, o dia a partir do qual o saldo do imposto em questão devia, normalmente, ter sido restituído, é contrário ao princípio da proporcionalidade.*

## **Partes**

*Nos processos apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96,*

*que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, pelos Hof van Beroep te Antwerpen (Bélgica) (C-286/94 e C-340/95), Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (C-401/95) e Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Bélgica) (C-47/96), destinados a obter, nos litígios pendentes nestes órgãos jurisdicionais entre*

*Garage Molenheide BVBA (C-286/94),*

*Peter Schepens (C-340/95),*

*Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95),*

*Sanders BVBA (C-47/96)*

*e*

*Belgische Staat,*

*uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 18.º, n.º 4, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),*

**O TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

*(Quinta Secção),*

*composto por: C. Gulmann, presidente de secção, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, P. Jann (relator) e L. Sevón, juízes,*

*advogado-geral: N. Fennelly,*

*secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora-principal,*

*vistas as observações escritas apresentadas:*

*- em representação da Garage Molenheide BVBA, por V. Dauginet, advogado no foro de Antuérpia,*

*- em representação do Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) e Sanders BVBA, por L. Vandenberghe e R. Tournicourt, advogados no foro de Bruxelas,*

*- em representação do Governo belga, por J. Devadder, consultor geral no Ministério dos Negócios Estrangeiros, do Comércio Externo e da Cooperação para o Desenvolvimento, na qualidade de agente,*

*- em representação do Governo helénico (C-340/95, C-401/95 e C-47/96), por F. Georgakopoulos, consultor jurídico adjunto no Conselho jurídico do Estado, e A. Rokofyllo, consultora especial do ministro adjunto dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agentes,*

*- em representação do Governo italiano (C-286/94, C-340/95 e C-401/95), por U. Leanza, chefe do Serviço do Contencioso Diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e M. Fiorilli, avvocato dello Stato,*

*- em representação do Governo sueco (C-401/95), por E. Brattgård, departmentsråd no Departamento do Comércio Externo do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,*

*- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por B. J. Drijber, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,*

*visto o relatório para audiência,*

*ouvidas as alegações da Garage Molenheide BVBA, representada por M. Vanden Broeck, advogado no foro de Antuérpia, do Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) e de Sanders BVBA, representados por L. Vandenberghe, do Governo belga, representado por B. van de Walle de Ghelcke e G. de Wit, advogados no foro de Bruxelas, do Governo helénico, representado por F. Georgakopoulos, do Governo italiano, representado por G. De Bellis, avvocato dello Stato, e da Comissão, representada por B. J. Drijber, na audiência de 30 de Janeiro de 1997,*

*ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 20 de Março de 1997,*

*profere o presente*

*Acórdão*

## **Fundamentação jurídica do acórdão**

*1 Por despachos de 17 de Outubro de 1994 (C-286/94), de 25 de Outubro de 1995 (C-340/95), de 12 de Dezembro de 1995 (C-401/95) e de 6 de Fevereiro de 1996 (C-47/96), que deram entrada no Tribunal de Justiça, respectivamente, em 21 de Outubro de 1994, 30 de Outubro de 1995, 21 de Dezembro de 1995 e 16 de Fevereiro de 1996, o Hof van Beroep te Antwerpen, (C-286/94 e C-340/95), o Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (C-401/95) e o Rechtbank van eerste annleg te Brugge (C-47/96) colocaram, ao abrigo do artigo 177.º do Tratado CE, questões relativas à interpretação do artigo 18.º, n.º 4, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de quatro litígios que opõem, respectivamente, a Garagem Molenheide BVBA (a seguir «Molenheide»), P. Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (a seguir «Decan») e Sanders BVBA (a seguir «Sanders») ao Estado belga.

#### *Legislação comunitária*

3 O artigo 18.º, n.os 2 e 4, da Sexta Directiva, relativo ao exercício do direito à dedução, estabelece:

«2. O sujeito passivo efectuará a dedução subtraindo do montante total do imposto devido num determinado período fiscal o montante do imposto em relação ao qual, durante o mesmo período, o direito à dedução surge e é exercido por força do n.º 1.

...»

«4. Quando o montante das deduções autorizadas exceder o montante do imposto devido num determinado período fiscal, os Estados-membros podem operar o transporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso, nas condições por eles fixadas.

Todavia, os Estados-membros podem recusar o transporte ou o reembolso quando o excedente for insignificante.»

#### *A legislação belga*

4 O artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva foi transposto para o ordenamento jurídico belga através, designadamente, do artigo 47.º do código do imposto sobre o valor acrescentado, que estabelece que, quando o montante das deduções autorizadas exceder o montante do imposto devido num determinado período, o excedente é transportado para o período seguinte.

5 O artigo 76.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do mesmo código, após as modificações nele introduzidas pela lei de 28 de Dezembro de 1992, acrescenta que o excedente existente no fim do ano civil é restituído nas condições definidas pelo Rei, a pedido do sujeito passivo de imposto. Nos termos do segundo parágrafo, o Rei pode determinar a restituição do excedente mesmo antes do termo do ano civil nas condições que definir. Por último, nos termos do terceiro parágrafo,

«no que respeita às condições constantes dos primeiro e segundo parágrafos, o Rei pode determinar, em favor da administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines (administração do IVA, do registo e do património), uma retenção que terá o valor de arresto conservatório na acepção do artigo 1445.º do código judiciário.»

6 A execução desta disposição foi assegurada pelo artigo 7.º do decreto real de 29 de Dezembro de 1992, que aditou um artigo 81, n.º 3, ao decreto real n.º 4 de 29 de Dezembro de 1969, relativo às restituições em sede de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «decreto real n.º 4»), assim redigido:

«Se a dívida de imposto a que se refere o primeiro parágrafo não constituir um crédito da administração certo, líquido e exigível, no todo ou em parte, o que acontecerá, designadamente, quando for contestada ou haja dado origem à emissão do título executivo a que se refere o artigo 85.º do Código cuja execução seja suspensa pela oposição prevista no artigo 89.º do mesmo diploma, o crédito de imposto será retido até ao montante correspondente ao crédito da

*administração. Esta retenção terá a natureza de arresto conservatório até que o litígio haja terminado definitivamente, quer no plano administrativo, quer mediante decisão judicial transitada em julgado. Para se proceder a esta retenção tem de estar satisfeita a condição estabelecida pelo artigo 1413.º do código judiciário [quarto parágrafo].*

*Se, relativamente ao saldo restituível que resultar da declaração a que se refere o artigo 53.º, primeiro parágrafo, 3.º, do Código, quer o sujeito passivo haja optado ou não pela sua restituição, existirem suspeitas sérias, ou provas, de que a referida declaração ou as declarações relativas a períodos anteriores contêm dados inexactos e essas suspeitas ou provas apontarem para a existência de uma dívida de impostos sem que, no entanto, a sua realidade possa ser demonstrada antes da referida ordem de pagamento ou da operação equivalente a um pagamento, a ordem de pagamento desse saldo ou o seu transporte para o período de declaração seguinte não terão lugar e o crédito de imposto será retido a fim de permitir à administração verificar a veracidade daqueles dados [quinto parágrafo].*

...

*As suspeitas sérias ou as provas a que se refere o parágrafo anterior que demonstrem ou visem demonstrar a dívida de imposto devem ser apresentadas em autos lavrados nos termos do artigo 59.º, n.º 1, do Código. Esses autos serão levados ao conhecimento do sujeito passivo de imposto por carta registada [sexto parágrafo].*

*A retenção a que se referem os parágrafos 4 e 5 corresponde a arresto conservatório até ser refutada a prova, contida nos autos a que se refere o parágrafo anterior ou a veracidade das transacções resultar dos dados obtidos em conformidade com os processos previstos pela regulamentação aprovada pelas Comunidades Europeias em matéria de troca de informações entre os Estados-Membros da Comunidade [ sétimo parágrafo].*

...

*O sujeito passivo apenas se pode opôr à retenção a que se referem os parágrafos 4 e 5 nos termos do artigo 1420.º do Código judiciário. Todavia, o juiz competente para os arrestos não pode ordenar o seu levantamento enquanto a prova que figura nos autos a que se refere o sexto parágrafo não for refutada, os dados resultantes da permuta de informações entre os Estados-Membros da Comunidade não forem obtidos ou enquanto pender inquérito do ministério público ou uma instrução do juiz de instrução. A retenção termina com o seu levantamento pela administração ou através de uma decisão judicial. Em caso de levantamento pela administração, o sujeito passivo de imposto é avisado através de carta registada com menção da data do levantamento [décimo parágrafo].*

*Quando o crédito de imposto deixar de estar retido, a dívida de imposto que constitua um crédito da administração certo, líquido e exigível, será apurado em conformidade com o segundo parágrafo, sem necessidade de qualquer formalidade [décimo-primeiro parágrafo].»*

*7 Nos termos do artigo 1413.º do Código judiciário, para que remete o artigo 81, n.º 3, quarto parágrafo, do decreto real n.º 4, só se pode proceder a um arresto conservatório nos casos que exigem urgência.*

*8 De acordo com os órgãos jurisdicionais de reenvio, a retenção prevista no artigo 81, n.º 3, quinto parágrafo, do decreto real n.º 4, que equivale a um arresto conservatório na acepção do artigo 1445.º do Código Judiciário, visa bloquear, a título conservatório, o saldo do IVA restituível, até que termine um litígio relativo a uma quantia eventualmente devida pelo sujeito passivo de imposto a título do IVA, quer a nível administrativo, quer por decisão transitada em julgado, ou até que a prova ou a suspeita séria a que se faz referência no auto tenham sido refutadas, ou a veracidade das operações resulte de dados obtidos de acordo com os processos previstos pela*

regulamentação estabelecida pelas Comunidades Europeias em matéria de troca de informações entre Estados-Membros ou no decurso de um inquérito do Ministério Público ou de uma instrução do juiz de instrução. O mecanismo seria substancialmente o mesmo no outro caso de retenção previsto no quarto parágrafo desta disposição.

Processo C-286/94

9 Molenheide explora uma garagem em Antuérpia (Bélgica). Esta sociedade apresentou, relativamente ao período compreendido entre 1 de Janeiro de 1993 e 31 de Dezembro de 1993, uma declaração de IVA em que reclamava um direito a dedução no montante de 2 598 398 BFR.

10 Todavia, aquando de uma inspecção efectuada nas suas instalações, a administração do IVA apurou factos que permitiam sérias suspeitas de que essa declaração continha dados inexactos e incompletos.

11 Com bases nestas conclusões, o inspector-chefe do serviço principal do IVA de Wijnegem lavrou um auto que foi notificado a Molenheide por carta registada de 15 de Junho de 1993. Nesse auto indicava-se igualmente que o recebedor competente ia proceder a uma retenção nessa base.

12 Em 16 de Junho de 1993, a Molenheide foi notificada de um aviso de retenção por carta registada. Nesse aviso, a administração fiscal afirmava existirem suspeitas sérias, ou mesmo provas, de que a referida declaração continha dados inexactos, e que aquelas suspeitas ou provas permitiam entrever uma dívida de imposto, cujo montante não podia ser determinado com precisão nesse momento.

13 A retenção, que incidia sobre o montante restituível, tal como resultava da declaração do IVA apresentada por Molenheide, tinha por base o artigo 8 1.º, n.º 3, quinto parágrafo, do Decreto real n.º 4.

14 Em 23 de Julho de 1993, Molenheide opôs-se à decisão de retenção no juiz competente para os arrestos do *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* alegando a invalidade do artigo 8 1.º, n.º 3, quinto parágrafo, do Decreto real n.º 4.

15 Por despacho de 4 de Novembro de 1993, o juiz competente para os arrestos declarou a oposição improcedente.

16 Em 24 de Dezembro de 1993, Molenheide interpôs recurso deste despacho para o *Hof van Beroep te Antwerpen*. No âmbito desse recurso, Molenheide alegou que a retenção de créditos de impostos, tal como prevista no artigo 76.º, n.º 1, terceiro parágrafo, do Código do IVA belga e no artigo 8 1.º, n.º 3, quinto parágrafo, do Decreto real n.º 4, era contrária aos artigos 18.º, n.º 4, e 27.º da Sexta Directiva.

17 Tendo dúvidas quanto à interpretação a dar a estas últimas disposições, o *Hof van Beroep te Antwerpen* considerou que importava colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que permite que um Estado-membro não reembolse aos particulares excedentes consideráveis de IVA nem os transporte para o período fiscal seguinte, mas que, de acordo com modalidades fixadas pelo direito interno, os retenha com carácter preventivo por existirem sérias suspeitas de fraude fiscal, sem criar para o efeito um título definitivo e sem que o Estado-membro tenha obtido uma autorização nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva IVA?»

18 Neste processo, trata-se igualmente de uma retenção efectuada nos termos do quinto parágrafo do artigo 81, n.º 3, do Decreto real n.º 4, com base em sérias suspeitas de fraudes.

19 P. Schepens possui uma garagem. Apresentou, para o período compreendido entre 1 de Janeiro de 1993 e 31 de Março de 1993, uma declaração de IVA em que alegava ter direito ao reembolso do montante de 3 311 438 BFR.

20 Na sequência de uma inspecção efectuada em Maio de 1993, um Inspector-Chefe e um verificador da administração do IVA lavraram, em 15 de Junho seguinte, um auto em que concluíam pela existência de suspeitas sérias de que as declarações do IVA para o primeiro trimestre de 1993 continham dados inexactos e deixavam supor a existência de uma dívida tributária. Em 16 de Junho de 1993, o recorrente foi informado das conclusões das inspecções por carta registada. Recebeu também cópia do auto e a administração informou-o de que fazia tenções de reter os montantes que lhe deviam ser restituídos. Em 18 de Junho de 1993, foi-lhe enviado o aviso de retenção.

21 A administração procedeu do mesmo modo relativamente à declaração fiscal para o segundo trimestre de 1993 e que revelava a existência de um crédito de 2 419 078 BFR. Após ter efectuado uma inspecção em 15 de Setembro de 1993, lavrou, em 20 de Setembro seguinte, um auto, de que informou o interessado por carta registada de 22 de Setembro, a que se seguiu, no mesmo dia, um aviso de retenção.

22 Esses indícios sérios apontavam, designadamente, para a existência de um tipo de fraude conhecido por «vendas em carrossel», que consiste não já em fugir ao IVA, mas em criar excedentes de IVA fictícios, designadamente no caso de entregas intracomunitárias. Assim, de acordo com a administração belga, P. Schepens pretendia recuperar diversos montantes de IVA alegando tê-los liquidado aquando da aquisição de diferentes veículos. Ora, a administração fiscal apurou que oito fornecedores do sujeito passivo não tinham apresentado declarações de IVA para o primeiro trimestre de 1993 nem pago este imposto. Por outro lado, o sujeito passivo de imposto também não provou ter-lhes pago o IVA, pois todas as transacções tinham sido feitas em dinheiro ou por cheque. A maior parte desses veículos tinham sido entregues fora da Bélgica mas no interior da Comunidade e, alguns de entre eles, pelo menos, tinham sido adquiridos mais de uma vez na Bélgica. Em todas as transacções, o IVA indicado da factura de compra belga não tinha sido pago pelas pessoas que emitiram as facturas e P. Schepens não tinha conseguido provar, através dos meios previstos no artigo 3.º do Decreto real n.º 52, que tinha efectivamente entregue esses veículos fora da Bélgica mas no interior da Comunidade. Relativamente aos meses de Fevereiro e Março de 1993, as operações intracomunitárias efectuadas atingiam um montante de 11 625 000 BFR.

23 Relativamente às entregas intracomunitárias, o IVA não tinha sido incluído nas facturas de saída e, em virtude do mecanismo do IVA, tinha surgido o direito ao reembolso do IVA mencionado nas facturas de aquisição correspondentes. Além disso, existiam suspeitas de que esses veículos nunca tinham saído da Bélgica.

24 P. Shepens solicitou em seguida o levantamento das retenções ou arrestos conservatórios praticados.

25 Tendo o seu pedido sido indeferido pelo juiz de primeira instância competente, recorreu para a Hof van Beroep te Antwerpen alegando, de acordo com uma argumentação jurídica semelhante à de Molenheide, que o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva só permitia escolher entre o reporte do excedente para o período seguinte e o reembolso. Em consequência, se pretendesse agir de outra forma, o Estado belga devia, em conformidade com o artigo 27.º dessa mesma directiva,

solicitar uma autorização ao Conselho. Ademais, P. Schepens invocava o princípio da proporcionalidade.

26 O Hof van Beroep te Antwerpen colocou assim ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. Os artigos 18.º, n.º 4, e 27.º da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (Directiva 77/388/CEE sobre o IVA), produzem efeito directo no ordenamento jurídico dos Estados-Membros, no presente caso, no da Bélgica?

2. Em caso de resposta afirmativa, proíbe o n.º 4 do artigo 18.º da referida directiva que um Estado-Membro não reembolse ao sujeito passivo o excedente do IVA correspondente ao período ou períodos a que esse excedente se refere ou não opere o seu transporte para o período seguinte, mas, em vez disso, o conserve através da figura jurídica belga da retenção, que opera como um arresto conservatório na acepção do artigo 1445.º do Código Judiciário belga, até que a esse respeito seja adquirido um título definitivo correspondente ao montante de uma liquidação adicional referente ao dito período tributário ou a períodos anteriores, tendo o sujeito passivo do IVA impugnado essa tributação?

3. O n.º 4 do artigo 18.º da referida directiva é aplicável por, como defende o Estado Belga, a retenção constituir uma medida de cobrança?

- Em caso de resposta afirmativa: o artigo 27.º da referida directiva é aplicável por a retenção fazer parte das medidas que estão em conformidade com o 'critério' (modalidades)?

- Em caso de resposta negativa: o artigo 27.º é aplicável por a retenção constituir uma medida de cobrança?

4. Caso o n.º 4 do artigo 18.º da referida directiva seja aplicável à retenção, infringe esta figura jurídica belga o princípio da proporcionalidade, como foi configurado pelo Tribunal de Justiça?»

Processo C-401/95

27 Neste processo, a retenção foi efectuada não com base no artigo 8.º 1.º, n.º 3, quarto parágrafo, do Decreto real n.º 4, mas com base no quarto parágrafo dessa disposição.

28 Por carta registada de 26 de Setembro de 1995, a administração fiscal informou a BRD Decan que nesse mesmo dia iria proceder a uma retenção, ou arresto conservatório, do crédito de IVA de 705 404 BFR resultante da sua declaração de IVA relativa ao período compreendido entre 1 e 30 de Junho de 1995. Essa retenção era efectuada em virtude de um crédito de IVA invocado pelo Estado belga e respeitante a um período de declaração anterior. Sem fornecer mais esclarecimentos quanto a esse crédito, o órgão jurisdicional de reenvio indica que consta de um auto de 26 de Maio de 1994 e que foi objecto da emissão de título executivo no montante de 784 305 BFR, a que acrescem 130 500 BFR de multas e 232 064 BFR de juros, notificado em 10 de Outubro de 1995.

29 No Rechtbank van eerst aanleg te Brussel, as partes apresentaram os mesmos argumentos que já tinham sido apresentadas nos dois outros processo já evocados, limitando-se o órgão jurisdicional em causa a remeter para os despachos de reenvio respectivos. Acrescenta todavia que embora, no processo Molenheide existissem suspeitas sérias de fraudes fiscais, o mesmo não se passa no processo Decan.

30 O Rechtbank van eerst aanleg te Brussel colocou, portanto, as seguintes questões prejudiciais:

«1. O artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que permite que um Estado-Membro não devolva ao sujeito passivo do IVA o saldo de determinado período fiscal nem o transporte para o período fiscal seguinte, mas que o retenha na medida em que detém contra o referido sujeito passivo um crédito relativo a um período fiscal anterior e se apesar de deter o referido crédito esse sujeito passivo o contestar e, portanto, o mesmo não constituir assim título definitivo, quando esse Estado não obteve qualquer autorização nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva IVA?»

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, o artigo 18.º, n.º 4, do Sexta Directiva IVA deve ser interpretado, à luz do princípio da proporcionalidade, no sentido de que um Estado-Membro pode determinar que não se pode impugnar de modo algum a necessidade ou a urgência da retenção e que esta não pode ser substituída de modo algum por uma garantia nem pode ser anulada enquanto não houver uma decisão judicial definitiva sobre o crédito do IVA impugnado?»

Processo C-47/96

31 Como no processo Decan, a retenção foi efectuada nos termos do quarto parágrafo do artigo 8 1.º, n.º 3, quarto parágrafo, do Decreto real n.º 4.

32 Nos termos de um auto de 30 de Janeiro de 1992, a Sanders deve ao Estado belga um montante de IVA no valor de 370 791 BFR (acrescido de uma multa de 741 582 BFR e de juros a contar de 21 de Janeiro de 1988) devido à compra sem factura de 227 000 Kg de farinha à CERES NV, por um lado, e por ter intervindo no fornecimento de 403 710 Kg de farinha por esta última sociedade a terceiros, por outro. Estas operações foram efectuadas em 1987.

33 Como a Sanders contestou este crédito, que, portanto, não é certo, líquido e exigível na acepção do artigo 8 1.º, n.º 3, quarto parágrafo, do Decreto real n.º 4, o recebedor do serviço de receitas do IVA de Roeselare notificou-a, por carta registada de 23 de Novembro de 1994, de que ia proceder à retenção, correspondente a um arresto conservatório, do montante da referida dívida, correspondente ao valor, em 31 de Outubro de 1994, do saldo da sua conta corrente relativa à sua declaração periódica de IVA, ou seja, 236 215 BFR.

34 Em 5 de Janeiro de 1995, a Sanders citou em juízo o Estado belga, perante o juiz competente para os arrestos do Rechtbank van eerste aanlag te Brugge, para efeitos do levantamento do arresto, invocando os mesmos argumentos que já tinham sido apresentados nos outros processo, bem como o princípio da proporcionalidade, visto, em seu entender, a retenção não ser necessária nem a única medida possível.

35 Tendo dúvidas acerca da interpretação a dar às disposições comunitárias invocadas, o juiz competente para os arrestos decidiu, igualmente, colocar as duas seguintes questões prejudiciais:

«1. O artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que permite que um Estado-Membro não devolva ao sujeito passivo do IVA o saldo de determinado período fiscal nem o transporte para o período fiscal seguinte, mas que 'o retenha' através de um arresto conservatório e com base numa liquidação adicional referente ao período tributário anterior quando essa liquidação adicional tenha sido impugnada judicialmente e, portanto, não constitua ainda um título de dívida definitivo e isto sem que o Estado-Membro tenha sido habilitado a fazê-lo através de uma autorização, na acepção do artigo 27.º da Sexta Directiva IVA?»

2. Na hipótese de a primeira questão merecer resposta afirmativa:

*Permitem o princípio da proporcionalidade, como é entendido em direito comunitário, e as disposições do artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva IVA que o Estado-Membro estabeleça:*

*1) que o sujeito passivo de imposto apenas se possa opôr ao arresto (organizado como uma medida de `retenção') através da contraprova dos factos aduzidos no auto da Fazenda Pública e não possa contestar a própria necessidade e a urgência da medida de retenção;*

*2) que a retenção não pode ser substituída por outra garantia e menos ainda possa ser levantada enquanto não for definitivamente decidida a contestada exigência da dívida da Fazenda Pública?»*

*As questões prejudiciais*

*36 Nestes quatro processos, os órgãos jurisdicionais de reenvio perguntam, em substância, se o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva se opõe a medidas como as em causa nos processos principais e, em caso de resposta negativa, quais as consequências que, neste contexto, podem decorrer do princípio da proporcionalidade.*

*37 Quanto, antes de mais, ao artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva, os órgãos jurisdicionais de reenvio perguntam, fundamentalmente, se essa disposição se opõe a medidas nacionais que prevêm a retenção, a título conservatório, de um crédito de IVA restituível quando existam sérias suspeitas de fraude fiscal ou um crédito de IVA em favor da administração fiscal, crédito que o sujeito passivo de imposto contesta.*

*38 Os recorrentes consideram que as retenções previstas nos artigos 8.º 1.º, n.º 3, quarto e quinto parágrafos, do Decreto real n.º 4 são incompatíveis com o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva, pois, quando o excedente de IVA não for insignificante, a administração nacional apenas pode optar entre o reembolso do excedente de IVA ou o seu transporte para o período de declaração seguinte. A retenção do saldo, que não cabe nesta opção, constitui na verdade uma negação pura e simples do direito do sujeito passivo de imposto à dedução do IVA.*

*39 Além disso, os recorrentes sustentam que o artigo 18.º, n.os 2 e 4, da Sexta Directiva se refere aos períodos de declaração e daí retiram que a administração belga não podia reter um saldo de IVA correspondente a outro período que não o período em causa, o que, aliás estaria em conformidade com a exigência de respeito de um prazo razoável.*

*40 Em contrapartida, os Governos belga, helénico, italiano e sueco, bem como a Comissão, sustentam que as retenções previstas pela legislação belga constituem «medidas de cobrança» e que, nessa qualidade, não se regem nem pela Sexta Directiva nem pela legislação comunitária aplicável na matéria, sendo da competência exclusiva dos Estados-Membros.*

*41 A este respeito, importa sublinhar que medidas como as em causa nos processos principais se destinam a permitir às autoridades fiscais competentes reter, a título conservatório, montantes de IVA restituíveis, quando existam indícios de fraude fiscal ou quando essas autoridades invocam um crédito de IVA que não resulta das declarações do sujeito passivo de imposto e que este último contesta.*

*42 Ora, do conjunto da Sexta Directiva resulta que esta pretende estabelecer uma matéria colectável uniforme destinada a garantir a neutralidade do sistema, e, como se indica no seu décimo segundo considerando, harmonizar o regime das deduções «na medida em que influencia os montantes efectivamente cobrados» visa igualmente conseguir que «o cálculo do valor pro rata de dedução (se efectue) de modo análogo em todos os Estados-membros».*

43 Daqui resulta que o título XI da Sexta Directiva, consagrado às deduções, especialmente o seu artigo 18.º, se inscreve no quadro de um funcionamento normal do sistema comum do IVA e não visa, em princípio, medidas como as que acima se descrevem, no n.º 41.

44 Assim, há que declarar que o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva não se opõe, em princípio, a medidas como as em causa nos processos principais.

45 Quanto, em seguida, às consequências que, neste contexto, podem decorrer do princípio da proporcionalidade, cabe sublinhar que, embora os Estados-Membros possam, em princípio, adoptar tais medidas, estas podem, no entanto, ter consequências a nível da obrigação que incumbe às autoridades nacionais de proceder a um reembolso imediato nos termos do artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva.

46 Igualmente, em conformidade com o princípio, da proporcionalidade, os Estados-Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objectivo prosseguido pelo direito interno, causem menos prejuízo aos objectivos e aos princípios decorrentes da legislação comunitária em causa.

47 Assim, embora seja legítimo que as medidas adoptadas pelos Estados-Membros se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro não devem exceder o necessário a esse fim. Assim, não podem ser utilizadas por forma a serem sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA posto em prática pela legislação comunitária na matéria.

48 Por conseguinte, há que a este respeito responder que o princípio da proporcionalidade é aplicável a medidas nacionais que, como as em causa nos processos principais, são adoptadas por um Estado-Membro no exercício da sua competência em matéria de IVA, na medida em que, se excedessem o necessário para alcançar o seu objectivo, violariam os princípios do sistema comum do IVA, designadamente o regime das deduções, que constitui um elemento essencial desse sistema.

49 Quanto à aplicação concreta desse princípio, é ao órgão jurisdicional de reenvio que cabe apreciar a compatibilidade das medidas nacionais com o direito comunitário, pois o Tribunal de Justiça só é competente para lhe fornecer todos os elementos de interpretação que decorre do direito comunitário e lhe podem permitir apreciar essa compatibilidade (v., designadamente, acórdão de 30 de Novembro de 1995, Gebhard, C-55/94, Colect., p. I-4165).

50 Nesta perspectiva, os recorrentes sublinham, em primeiro lugar, a natureza pertensamente absoluta e automática da retenção quando exista um litígio entre a administração e o sujeito passivo de imposto. Em seu entender, com efeito, a retenção prevista pelo artigo 8.º 1.º, n.º 3, quarto parágrafo, do Decreto real n.º 4 é, de acordo com a sua própria letra, obrigatória desde que exista um crédito contestado, e isto sem excepções, e o órgão jurisdicional a quem foi submetida a questão não tem sequer que determinar se essa retenção é necessária ou se existe urgência, verificando-se neste caso uma presunção inilidível de cumprimento dos requisitos. O mesmo se passava no que respeita à retenção prevista no quinto parágrafo da mesma disposição.

51 Importa observar que, a partir do momento em que um processo de arresto se apresenta como um processo excepcional por referência ao direito comum dos arrestos, na medida em que a necessidade e a urgência se presumem de forma inilidível, pode legitimamente pôr-se em causa a sua necessidade para garantir a cobrança das quantias em dívida.

52 Importa portanto observar que, por oposição a uma presunção simples, uma presunção inilidível excede o necessário para garantir uma cobrança eficaz e viola o princípio da

*proporcionalidade, na medida em que não permite ao sujeito passivo fazer prova em contrário sob o controlo do órgão jurisdicional competente para os arrestos.*

*53 Em segundo lugar, os recorrentes chamam a atenção para a inexistência de via de recurso efectiva tanto perante o órgão jurisdicional dos arrestos como durante o processo em sede de mérito. Com efeito, em seu entender, salvo consentimento da administração do IVA, o órgão jurisdicional competente para os arrestos nunca pode, salvo em caso de irregularidade formal, declarar o levantamento, total ou parcial, da retenção do saldo restituível. Esta situação resultava da conjugação de diversas disposições legais, sendo a maior parte derogatórias do direito comum dos arrestos, as quais estabeleciam que o órgão jurisdicional competente para os arrestos não pode ordenar uma tal medida quando a prova resultante dos autos lavrados pela administração fiscal não for refutada ou a veracidade das transacções não resultar dos dados obtidos graças aos processos comunitários de permuta de informações entre Estados-Membros. Assim, aquele órgão jurisdicional só seria, portanto, juiz da regularidade formal do processo conservatório, mas não das condições de mérito do arresto.*

*54 Pelas mesmas razões, em caso de recurso interposto pela administração de uma decisão favorável ao sujeito passivo de imposto, era impossível obter o levantamento, ainda que parcial (por exemplo, no que respeita às multas), pois a decisão não é definitiva quanto ao mérito. Com efeito, a retenção equivale a arresto até que o litígio termine definitivamente, seja a nível administrativo, seja por decisão transitada em julgado.*

*55 A este propósito, cabe sublinhar que, a fim de controlar a natureza proporcional da violação feita ao direito à dedução, é necessária a existência de um controlo jurisdicional efectivo tanto no quadro dos recursos em sede de mérito como no dos recursos para o órgão jurisdicional competente para os arrestos.*

*56 Em consequência, disposições legais ou regulamentares que impeçam aquele órgão jurisdicional de pronunciar o levantamento, total ou parcial, da retenção do saldo do IVA restituível, quando dispõe de elementos de prova que lhe permitem concluir, à primeira vista, pela inexactidão das conclusões que figuram nos autos lavrados pela administração, devem ser consideradas como excedendo o necessário para garantir uma cobrança eficaz e atentando de forma desproporcionada contra o direito à dedução.*

*57 Do mesmo modo, disposições legais ou regulamentares que conduzissem à impossibilidade, para o órgão jurisdicional a quem foi submetida a questão de mérito, de pronunciar o levantamento, total ou parcial, da retenção do saldo do IVA restituível antes de a decisão proferida em sede de mérito transitar em julgado, eram desproporcionadas.*

*58 Em terceiro lugar, os recorrentes referem que o sujeito passivo do imposto está na impossibilidade de pedir a um órgão jurisdicional que substitua a retenção por outra medida de segurança, suficiente para proteger os interesses do Tesouro mas menos pesada para o sujeito passivo do imposto, como, por exemplo, uma caução ou garantia bancária. Só a administração fiscal é que tem essa possibilidade, que releva exclusivamente do seu poder de apreciação discricionário.*

*59 Cabe observar que essa impossibilidade, se provada, excederia igualmente o necessário para garantir a cobrança das quantias eventualmente devidas, na medida em que a substituição era susceptível de atenuar a violação feita ao direito à dedução e que a sua concessão devia poder estar sujeita à apreciação de um órgão jurisdicional.*

*60 Em quarto lugar, os recorrentes sublinharam que a retenção não está limitada ao montante principal devido a título de IVA, mas abrange igualmente os juros sobre esse montante, as despesas de processo e penalidades que podem ascender a 200% do montante principal. Assim, esta medida era desproporcionada relativamente ao seu objectivo, em especial quando o litígio*

*incide sobre uma pura questão de direito e não sobre uma fraude em sentido estrito.*

*61 A este propósito, cabe sublinhar que o exercício de um controlo jurisdicional efectivo como o que supra se evocou, designadamente a possibilidade, tanto para o órgão jurisdicional que tem de conhecer do mérito da causa como para o órgão jurisdicional competente para os arrestos, de conceder ao sujeito passivo do imposto, a seu pedido e em todas as fases do processo, um levantamento total ou parcial da retenção, bastaria para fazer desaparecer a natureza eventualmente desproporcionada do cálculo dos montantes retidos, em especial no que respeita às penalidades.*

*62 Em quinto lugar, os recorrentes sublinham que, em direito belga, em caso de levantamento dos saldos de IVA retidos, o Tesouro só tem que pagar juros se as quantias retidas não tiverem sido efectivamente restituídas o mais tardar em 31 de Março do ano seguinte ao do surgimento dos saldos restituíveis e isto desde que se trate de um montante a reembolsar de pelo menos 10 000 BFR, que a última declaração de IVA do ano civil em que o crédito de IVA surgiu tenha sido assinada no local do formulário previsto para o efeito e que todas as declarações de IVA tenham sido apresentadas dentro dos prazos.*

*63 A este respeito, cabe observar que não é necessário, para atingir o objectivo prosseguido por uma legislação como a em causa nos processos principais, ou seja, garantir a cobrança das quantias devidas, que os juros sejam calculados a partir de uma data diferente daquela em que o saldo de IVA retido devia normalmente ser pago em conformidade com a Sexta Directiva e, portanto, que o princípio da proporcionalidade se opõe à aplicação dessa legislação. O mesmo se passa relativamente às outras condições supra referidas, podendo, designadamente, o atraso na apresentação das declarações ser punido independentemente dos processos de retenção e sem violar o direito à restituição do saldo de IVA.*

*64 Assim, há que declarar que cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar o carácter proporcionado ou não das medidas em causa e da aplicação que delas faz a administração competente. No âmbito dessa apreciação, importa afastar as disposições nacionais ou sua interpretação que impeçam um controlo jurisdicional efectivo, designadamente o controlo da urgência e da necessidade da retenção do saldo do IVA restituível, bem como a possibilidade de o sujeito passivo do imposto solicitar, sob controlo de um juiz, a substituição da retenção por outra garantia suficiente para proteger os interesses do Tesouro mas menos onerosa para o sujeito passivo de imposto, ou que impeçam que possa ser ordenado, em todas as fases do processo, um levantamento, total ou parcial, da retenção. Além disso, em caso de levantamento da retenção, um cálculo dos juros devidos pelo Tesouro que não aceite como ponto de partida o dia a partir do qual o saldo do IVA em questão devia, normalmente, ter sido restituído é contrário ao princípio da proporcionalidade.*

## **Decisão sobre as despesas**

*Quanto às despesas*

*As despesas efectuadas pelos Governos belga, helénico, italiano e sueco, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram 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**

*(Quinta Secção),*

*pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Hof van Beroep te Antwerpen, o Rechtbank van eerste aanleg te Brussel e o Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, por decisões de 17 de Outubro de 1994, 25 de Outubro de 1995, 12 de Dezembro de 1995 e 6 de Fevereiro de 1996 declara:*

*1) O artigo 18.º, n.º 4, 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, não se opõe, em princípio, a medidas como as em causa nos processos principais.*

*2) Todavia, o princípio da proporcionalidade é aplicável a medidas nacionais que, como as em causa nos processos principais, são adoptadas por um Estado-Membro no exercício da sua competência em matéria de IVA, na medida em que, se excederem o necessário para alcançar o seu objectivo, violam os princípios do sistema comum do IVA, designadamente o regime das deduções que constitui um elemento essencial desse sistema.*

*Cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar o carácter proporcionado ou não das medidas em causa e da aplicação que delas faz a administração competente. No âmbito dessa apreciação, importa afastar as disposições nacionais ou sua interpretação que impeçam um controlo jurisdicional efectivo, designadamente o controlo da urgência e da necessidade da retenção do saldo do IVA restituível, bem como a possibilidade de o sujeito passivo do imposto solicitar, sob controlo de um juiz, a substituição da retenção por outra garantia suficiente para proteger os interesses do Tesouro mas menos onerosa para o sujeito passivo, ou que impeçam que possa ser ordenado, em todas as fases do processo, um levantamento, total ou parcial, da retenção. Além disso, em caso de levantamento da retenção, um cálculo dos juros devidos pelo Tesouro que não aceite como ponto de partida o dia a partir do qual o saldo do IVA em questão devia, normalmente, ter sido restituído é contrário ao princípio da proporcionalidade.*