

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

PEDRO CRUZ VILLALÓN

apresentadas em 29 de Junho de 2010 1(1)

Processo C?285/09

Processo penal

contra

R.

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesgerichtshof (Alemanha)]

«Sexta Directiva do IVA – Artigo 28.º C, ponto A, alínea a) – Entrega intracomunitária – Recusa da isenção – Actuação fraudulenta»

I – Introdução

1. No presente processo o Bundesgerichtshof (Supremo Tribunal Federal) submete ao Tribunal de Justiça uma questão de interpretação da Sexta Directiva do IVA (2) respeitante à isenção das entregas de bens intracomunitárias.
2. Concretamente, trata-se de saber se o Estado-Membro de origem das mercadorias pode considerar sujeito ao imposto o vendedor, sujeito passivo radicado nesse Estado de origem que, embora tenha realizado efectivamente uma entrega intracomunitária, ocultou determinados elementos respeitantes à operação, facilitando, assim, a evasão fiscal ao comprador no Estado-Membro de destino.
3. A questão colocou-se no âmbito do processo-crime instaurado contra R, entendendo o Bundesgerichtshof que a condenação (de que conhece em recurso) depende da qualificação fiscal da operação à luz da Sexta Directiva. As presentes conclusões incidirão, porém, sobre essa qualificação fiscal, abstraindo-se da eventual sanção daí resultante.
4. Existe já abundante jurisprudência respeitante à luta contra a fraude e condutas abusivas, uma e outras frequentes num sistema tão complexo como é o do IVA. Ora, na referida jurisprudência, o Tribunal de Justiça teve sempre o cuidado de conciliar o objectivo da luta contra a fraude com o respeito dos princípios básicos do IVA, fornecendo respostas proporcionais e adequadas a cada caso.
5. Note-se, porém, no presente caso, a solução aparentemente imposta pelo senso comum (retirar o benefício fiscal ao sujeito passivo de má fé) não se confirma após uma análise detalhada dos princípios que regulam o funcionamento do IVA. Assim e deixando entrever o teor da minha proposta, considero que a sanção desejável deve resultar de meios mais proporcionados ou, pelo

menos, mais respeitadores do sistema que preside e inspira o imposto.

II – Enquadramento jurídico

A – O direito comunitário

6. A Directiva 91/680/CEE do Conselho (3), introduziu na Sexta Directiva o título XVI A, relativo ao «regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros», criando o facto tributário «aquisição intracomunitária», assim como a isenção das «entregas de bens».

7. O artigo 28.º A, que abre este título, dispõe no seu n.º 1, alínea a), que ficam sujeitas ao Imposto sobre o Valor Acrescentado «as aquisições intracomunitárias de bens efectuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, ou por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor for um sujeito passivo que aja nessa qualidade, que não beneficie da isenção de imposto prevista no artigo 24.º e que não esteja abrangido pelo disposto no n.º 1, segundo período, da alínea a), do artigo 8.º ou no n.º 1, ponto B, do artigo 28.º B».

8. O artigo 28.º C, ponto A, considera isentas de imposto as entregas de bens, nos seguintes termos:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros para garantir uma aplicação correcta e simples das isenções adiante previstas e a prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos, os Estados-Membros isentarão:

a) as entregas de bens, na acepção do artigo 5.º, expedidos ou transportados, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território referido no artigo 3.º, mas no interior da Comunidade, efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte dos bens. (...)»

B – O direito alemão

1. A lei penal

9. Nos termos do § 370.º, n.º 1, sub-número 1, da Abgabenordnung (lei geral tributária alemã; a seguir, «AO») (4), é punível com pena de prisão até cinco anos ou multa quem fornecer à administração fiscal declarações inexactas de factos relevantes do ponto de vista fiscal e, por esse meio, reduza os impostos ou com isso, obtenha para si ou para terceiros benefícios fiscais indevidos.

10. Segundo o Bundesgerichtshof, este preceito da AO é uma norma penal em branco que não contém todos os elementos do tipo de crime, sendo estes preenchidos através das disposições do direito fiscal substantivo, que determinam quais os factos fiscalmente relevantes e sob que pressupostos é devido o imposto. Considera, assim, que «a exigibilidade do imposto é pressuposto de uma fraude fiscal penalmente punível».

2. A legislação tributária

11. De acordo com o § 1, n.º 1, sub-número 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios; a seguir, «UStG») (5), estão sujeitas a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo.

12. Por outro lado, o § 4, n.º 1, alínea b), da UStG transpõe para o direito nacional o artigo 28.º, C, ponto A, alínea a), da Sexta Directiva, estabelecendo que as operações abrangidas pelo § 1, n.º 1, sub-número 1, da UStG estão isentas de imposto quando esteja em causa uma entrega intracomunitária.

13. O § 6 a, n.º 1, da UStG enumera os pressupostos necessários para que uma entrega se possa qualificar como intracomunitária para este efeito. Entre outras coisas, exige que o empresário ou o adquirente tenha transportado ou expedido o objecto da entrega para outro país comunitário (sub-número 1), e que a aquisição do objecto entregue ao comprador num outro Estado-Membro esteja sujeita à legislação em matéria do imposto sobre o volume de negócios (sub-número 3).

14. Por força do § 6 a, n.º 3, da UStG, cabe ao empresário fazer prova do preenchimento dos pressupostos previstos nos n.os 1 e 2.

15. Este ónus de prova é regulado nos §§ 17 a e 17 c do Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regulamento de execução da Lei sobre o volume de negócios, a seguir «UStDV») (6). O § 17 a do UStDV introduz a chamada prova documental ao dispor que o empresário tem de provar, mediante documentos adequados, que transportou ou expediu o objecto da entrega para outro país da União. O § 17 c do UStDV concretiza os deveres do empresário em relação ao registo contabilístico no caso de entregas intracomunitárias, estabelecendo que devem estar provados pelos registos da contabilidade os pressupostos da isenção que resultam do § 6 a da UStG, em especial o nome e endereço do adquirente, bem como o seu número de identificação de IVA.

16. Por outro lado, o § 18 a, n.º 1, primeiro parágrafo, da UStG, obriga o empresário nacional que efectuou entregas intracomunitárias isentas de imposto a enviar ao Bundeszentralamt für Steuern (Administração Central Fiscal Federal) um relatório em que, entre outras coisas, seja indicado o número de identificação de IVA do adquirente. E, nos termos do § 18 b, primeiro parágrafo, da UStG, o empresário deve declarar a base tributável das suas entregas comunitárias à administração fiscal competente.

III – O litígio principal e a questão prejudicial

17. O arguido R, de nacionalidade portuguesa, era gerente de uma sociedade alemã que comercializava automóveis de luxo. De acordo com a matéria de facto dada como provada, as suas vendas ultrapassaram largamente, desde 2001, os 500 veículos por ano (7), na sua maioria a empresas de comércio de automóveis estabelecidas em Portugal.

18. A partir de 2002, o arguido efectuou uma série de manipulações contabilísticas, dissimulando a identidade dos efectivos compradores dos automóveis para possibilitar que as referidas empresas se subtraíssem ao pagamento do IVA em Portugal. Além disso, isto permitiu-lhe vender os automóveis a um preço que, de outro modo, não seria alcançável no mercado, obtendo grandes lucros.

19. A referida manipulação concretizou-se na emissão de facturas falsas passadas em nome de compradores fictícios, os quais figuravam como destinatários das entregas. Essas facturas indicavam a firma do comprador fictício, o seu número de identificação para efeitos de IVA, a descrição do veículo (efectivamente entregue a um outro adquirente), o preço de compra, bem como a nota «transacção intracomunitária isenta de imposto no termos do § 6 a da UStG». Deste modo, criava-se a impressão de que o comprador fictício liquidaria, em Portugal, o imposto devido por essa aquisição intracomunitária.
20. Esses aparentes compradores (ou «fictícios») eram empresas efectivamente existentes em Portugal. Nalguns casos estavam de acordo com a utilização da sua firma para estes objectivos, mas outros não tinham conhecimento do que se passava.
21. Por seu lado, os reais compradores dos veículos em causa vendiam-nos a adquirentes finais privados em Portugal, ocultando às autoridades desse país a existência de uma prévia aquisição intracomunitária. Assim, evitavam o pagamento do IVA devido pela aquisição. As relações comerciais reais foram ainda ocultadas através de outras medidas adicionais: o arguido – quando os adquirentes finais privados, em Portugal, já eram conhecidos no momento da entrega – emitia os documentos de circulação do veículo em nome dessas pessoas, emitindo uma factura fictícia adicional em nome do adquirente final, com a indicação (falsa) de «regime de tributação da margem de lucro nos termos do § 25 a da UStG».
22. Assim, em 2002, a empresa de R. vendeu e entregou 407 veículos pelo valor de 7 720 391 euros e, em 2003, 720 veículos pelo valor de 11 169 460 euros. Todas estas operações foram declaradas como entregas intracomunitárias isentas de imposto nas respectivas declarações anuais de IVA entregues na Alemanha. Nas informações que deviam ser prestadas ao Bundeszentralamt für Steuern conjuntamente com as declarações fiscais, o arguido indicava como contrapartes os compradores fictícios constantes das facturas, a fim de impedir que os compradores reais pudessem ser identificados em Portugal através do sistema de troca de informações sobre o IVA.
23. Iniciado o processo penal, o arguido foi preso preventivamente em 30 de Janeiro de 2008. Por sentença de 17 de Setembro de 2008, o Landgericht Mannheim (tribunal regional de Mannheim) condenou o arguido na pena única de três anos por dois crimes de fraude fiscal. Segundo o entendimento do Landgericht, as entregas dissimuladas para Portugal não são entregas intracomunitárias no sentido do § 28 C, não estando, assim isentas de IVA. Através da manipulação documental e contabilística dada como provada, obteve-se em Portugal uma redução do imposto que falseia a concorrência intracomunitária, o que constitui um abuso deliberado da legislação comunitária, justificativo da recusa de isenção fiscal na Alemanha. Em consequência da violação das obrigações de cobrar IVA sobre estas entregas, de o entregar à administração fiscal alemã e de o incluir nas suas declarações anuais de imposto, o arguido cometeu um crime de fraude fiscal.
24. R impugnou a sua condenação interpondo recurso para o Bundesgerichtshof. Alega que o Landgericht não qualificou correctamente as operações pois, uma vez que os automóveis tinham sido efectivamente entregues a compradores comercialmente activos em Portugal, estavam em causa entregas intracomunitárias isentas de imposto. Considera que as medidas de dissimulação destinadas a evitar a tributação da aquisição em Portugal não têm qualquer relevância para efeitos da qualificação fiscal das referidas entregas na Alemanha, nunca se tendo posto em perigo a cobrança do imposto na Alemanha, pois o IVA cabia a Portugal como país de destino dos bens.
25. Na questão prejudicial submetida, a Primeira Secção Criminal do Bundesgerichtshof, que

conhece do referido recurso, considera que a decisão da causa depende da interpretação dada ao § 28 C, ponto A, alínea a), da Sexta Directiva. Segundo ela, este preceito deve ser interpretado no sentido de que «devem ser recusados a todos os intervenientes numa ou mais operações de fraude fiscal os benefícios fiscais geralmente concedidos a essas operações, sempre que o sujeito passivo tenha conhecimento da prática abusiva ou fraudulenta e nela participe». No entender dessa Secção, é o que resulta não só da proibição de práticas abusivas consagrada no Direito comunitário, aplicável ao IVA, mas também da interpretação teleológica desse preceito da Sexta Directiva.

26. O Bundesgerichtshof considera, para este efeito, que já existe jurisprudência do Tribunal de Justiça suficientemente clara neste sentido, razão pela qual, em duas situações de facto semelhantes, entendeu não existir isenção de imposto por alegadas entregas intracomunitárias, pois o empresário alemão actuara em conluio com o comprador estrangeiro para lhe possibilitar a fraude fiscal, o que foi qualificado de crime (8).

27. Ora, temos que ter em conta que, no âmbito do processo fiscal paralelo que corre contra R. pelos mesmos factos, o Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal fiscal de Baden-Württemberg) teve dúvidas acerca do anterior entendimento do Bundesgerichtshof relativamente ao indeferimento da isenção (9). Na sua opinião, não está aqui em causa a proibição comunitária do abuso, uma vez que as operações em questão tinham uma explicação diversa da mera obtenção de vantagens fiscais e, além disso, também os princípios da neutralidade e da territorialidade do IVA são contrários ao referido entendimento do Bundesgerichtshof. O Bundesfinanzhof, por seu lado, declarou partilhar das mesmas dúvidas na sua decisão de 29 de Julho de 2009, relativa a um incidente de suspensão (10).

28. Em face desta diferença de opiniões com o Tribunal Tributário e dado que a qualificação penal da conduta do arguido depende do facto de se verificar ou não a isenção do IVA (11), o Bundesgerichtshof considerou necessário submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 28.º C ponto A, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que deve ser recusada a isenção de IVA a uma entrega de bens, na acepção desta disposição, que efectivamente teve lugar, mas em relação à qual está provado, com base em elementos objectivos, que o vendedor, sujeito passivo:

a) sabia que, com a entrega, participava numa operação implicada numa fraude ao IVA, ou

b) tomou medidas para dissimular a identidade do verdadeiro adquirente, a fim de possibilitar a este ou a um terceiro cometer uma fraude ao IVA?»

IV – O processo no Tribunal de Justiça

29. O pedido de decisão prejudicial deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 24 de Julho de 2009.

30. Apresentaram observações escritas R. e o Generalbundesanwalt (procurador-geral), bem como a Comissão e os Governos da Alemanha, Grécia e Irlanda.

31. Na audiência, realizada em 5 de Maio de 2010, compareceram para alegações os representantes de R, do Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, da Comissão e dos Governos da República Federal da Alemanha, Irlanda e Grécia.

V – Considerações preliminares

32. Através da questão prejudicial, submetida no âmbito de um processo penal por fraude fiscal, o Bundesgerichtshof pretende saber se, aplicando o artigo 28.º C, ponto A, alínea a), da Sexta Directiva, deve recusar-se a isenção de IVA ali prevista no caso de ter sido efectivamente realizada uma entrega intracomunitária, mas o vendedor tenha levado a efeito actos claramente fraudulentos. Em particular, nos próprios termos da questão, «se sabia que, com a entrega, participava numa operação implicada numa fraude ao IVA» (a), ou «se tomou medidas para dissimular a identidade do verdadeiro adquirente, a fim de possibilitar a este ou a um terceiro cometer uma fraude ao IVA» (b).

33. A decisão da causa principal depende efectivamente da interpretação desta norma, pois a conduta de R. (que manipulou a sua contabilidade e apresentou documentos e declarações falsas às autoridades fiscais alemãs) só pode ser qualificada como crime se se chegar à conclusão prévia de que a isenção não é concedida (12), caso contrário, nos termos da legislação nacional, as falsas declarações entregues configuram uma mera infracção administrativa, punida com coima até 5 000 euros (§ 26a, n.º 2, da UStG).

34. O Bundesgerichtshof tem vindo a considerar, opinião que mantém na submissão da questão, que a jurisprudência do Tribunal de Justiça é suficientemente clara para permitir recusar a isenção, mas convém desde já salientar que o Finanzgericht Baden-Württemberg (e o próprio Bundesfinanzhof) defendem uma posição contrária no âmbito de um processo fiscal paralelo que corre contra R. pelos mesmos factos. Por outro lado, não podemos esquecer que o Bundesverfassungsgericht suspendeu a execução de uma pena aplicada pelo Bundesgerichtshof num caso similar, dizendo que *a priori* não é de excluir a possibilidade da existência de uma violação do § 103, n.º 2, da Lei fundamental (princípio da legalidade penal).

VI – Sobre a alegada inadmissibilidade da questão prejudicial

35. Em face do exposto, R. defende, nas suas observações escritas, o «carácter hipotético» da questão prejudicial, decorrente da natureza penal do processo principal. Considera que a sua conduta não pode ser penalmente punida sem ultrapassar os limites impostos para a interpretação das disposições penais pelo direito constitucional alemão, particularmente pelo princípio da legalidade penal. Por outro lado, considera que da obrigação de interpretar a legislação penal nacional em conformidade com a directiva não pode advir uma condenação no processo principal, ainda que o Tribunal de Justiça confirmasse a interpretação proposta pelo Bundesgerichtshof.

36. É certo que não se pode excluir a possibilidade de, qualquer que seja a resposta dada à questão prejudicial submetida pelo Bundesgerichtshof, o princípio da legalidade penal eventualmente impedir que, no âmbito do ordenamento jurídico nacional, seja aplicada ao acusado uma condenação penal. O que não significa que essa eventualidade, por si só, possa tornar a questão prejudicial meramente hipotética.

37. Com efeito, há que ter em conta, a este respeito, que os tribunais alemães, que melhor dominam o direito nacional, já conheceram deste aspecto sem que tenham considerado necessário pedir a orientação do Tribunal de Justiça nesse ponto em concreto.

38. R invoca igualmente a vertente comunitária do princípio de legalidade penal, alegando que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a aplicação directa de uma directiva não pode agravar a situação de um particular, designadamente em matéria penal (13).

39. Os referidos acórdãos dispõem efectivamente que uma directiva não pode, por si só e independentemente de uma lei interna adoptada por um Estado-Membro para a sua aplicação, criar ou agravar a responsabilidade penal de quem infringe as suas disposições (14).

40. Contudo, contrariamente ao que sucede no caso presente, na maior parte dos processos referidos, o Tribunal de Justiça viu-se perante uma transposição inexistente ou incompleta das Directivas em causa, o que fazia com que uma determinada conduta fosse ilegal na perspectiva do direito comunitário, mas não pudesse ser punida nos termos da lei nacional em vigor. Noutros, como é o caso do processo Berlusconi, tratava-se de apurar se uma Directiva podia afastar a legislação nacional em vigor que lhe fosse contrária, tendo como consequência a aplicação a um particular das sanções mais graves previstas numa norma nacional anterior. Completamente diferente é o quadro factual e jurídico do caso presente: na verdade, o órgão jurisdicional de reenvio não pretende agora determinar a eficácia das sanções previstas numa directiva, mas sim averiguar da possibilidade de integrar um tipo penal em branco mediante o disposto numa directiva de natureza fiscal.

41. Todavia, estas considerações excedem os limites da questão prejudicial que, nos precisos termos em que foi submetida, apenas incide sobre uma norma da Sexta Directiva, e não sobre as respectivas consequências penais ou o seu possível efeito directo desfavorável ao contribuinte.

42. Assim, também deste ponto de vista não se julga adequada a inadmissibilidade da questão prejudicial submetida, a qual dificilmente pode considerar-se meramente «hipotética», «não pertinente» ou «manifestamente irrelevante» no que respeita à decisão da causa principal (15).

VII – Análise da questão prejudicial

43. Embora partindo de um ponto de vista estritamente fiscal, a existência de uma actuação fraudulenta (16) domina toda a análise da presente questão prejudicial, pois o que está em causa é apurar se a boa-fé é uma condição indispensável para uma entrega intracomunitária estar isenta.

44. Podemos referir dois elementos que, em princípio, apontam no sentido de uma resposta negativa a esta pergunta:

– Por um lado, estão preenchidas todas as condições expressamente previstas na Sexta Directiva para a existência de uma entrega intracomunitária isenta (A).

– Por outro lado, a recusa da isenção teria como consequência que o país de origem dos bens (Alemanha) receberia um montante de IVA que, em princípio, não lhe é devido, solução que pode pôr em causa os princípios da territorialidade e da neutralidade fiscais (B).

45. Todavia, estes dois princípios não são absolutos. Por tal motivo, examinarei em seguida se, de acordo com a jurisprudência, devemos admitir excepções a esses princípios tal como propõe o Bundesgerichtshof (C), e, por fim, se uma tal solução respeita o princípio da proporcionalidade (D).

A – Preenchimento das condições exigidas pela Directiva para a existência de uma entrega intracomunitária

46. De acordo com a jurisprudência, o artigo 28.º C, ponto A), alínea a), da Sexta Directiva apenas exige o preenchimento de três condições para qualificar uma operação como entrega intracomunitária de bens isenta de IVA (17): transferência do poder de dispor de um bem como proprietário; a deslocação física de bens de um Estado-Membro para outro; e a qualidade de

sujeito passivo do adquirente (que também pode ser uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, «agindo como tal num Estado?Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte dos bens»).

47. O Bundesgerichtshof, sem que tal seja objecto de discussão, baseia-se numa entrega que preenche todas estas condições, questionando se o facto de o vendedor ter conhecimento ou participar numa operação destinada a evitar o pagamento do IVA devido no país de destino é relevante no que respeita à isenção prevista na Sexta Directiva. Ou seja, o que está em causa é saber se, do teor desta se pode deduzir a existência de um requisito adicional, implícita e estritamente subjectivo, referente à boa-fé do vendedor, que tenha como consequência a tributação da referida venda na Alemanha.

48. Alguns dos intervenientes defendem a existência deste requisito com base numa interpretação teleológica da Directiva, entre cujos objectivos está, sem dúvida a luta contra a fraude ao IVA. No entanto, uma interpretação finalista deste tipo, que leve a acrescentar exigências diferentes das expressamente estabelecidas na Directiva, coloca dificuldades de várias ordens.

49. A primeira é que o próprio artigo 28.º C, ponto A), da Sexta Directiva permite aos Estados?Membros fixarem condições adicionais para «prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos». Apesar «da margem de manobra relativamente importante dos Estados?Membros para a execução de determinadas disposições da Sexta Directiva» (18), o artigo 28.º C parece referir-se a condições estabelecidas por via normativa. No entanto, a Alemanha, não parece ter exercido esta faculdade, pelo que poderá estar agora perante as dificuldades resultantes da existência de uma lacuna na sua legislação fiscal (19). De qualquer forma, a jurisprudência especifica que as medidas deste tipo têm que ser proporcionais e não pôr em causa o princípio da neutralidade deste imposto (20).

50. No entanto, a maior dificuldade decorre do carácter objectivo do regime aplicável às transacções intracomunitárias, introduzido em 1991 como título XVI A da Sexta Directiva. Este regime (de carácter transitório, como é sabido) foi adoptado como uma solução tendencialmente provisória num cenário de disparidade de taxas de imposto entre os diferentes Estados?Membros, que tornava extremamente disfuncional estender às trocas comerciais intracomunitárias o sistema de tributação na origem próprio das entregas de bens internas (21).

51. A finalidade fundamental do referido regime transitório era, assim, manter a repartição da soberania fiscal entre os Estados?Membros (isto é, para que o IVA continue a reverter para o Estado?Membro onde se verifica o consumo final) (22). Para este efeito, foram criados dois novos conceitos: o facto tributário «aquisição intracomunitária», com o qual se concretiza a tributação no destino; e a isenção das «entregas intracomunitárias», destinada a evitar uma situação de dupla tributação e, assim, uma violação do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (23).

52. A isenção fiscal da entrega intracomunitária aparece assim com um carácter marcadamente *sui generis* por contraste com as restantes isenções previstas na Sexta Directiva (artigo 13.º, pontos A e B), motivadas por razões subjectivas ou justificadas pelo carácter de determinadas actividades. A isenção do artigo 28.º C, ponto A), responde a uma lógica muito diferente das anteriores: a de garantir um adequado funcionamento do sistema do IVA à escala intracomunitária. Para este efeito, a cadeia tributária é dividida, mais ou menos artificialmente, em duas partes, assegurando a tributação no destino dos bens (24).

53. O Tribunal de Justiça salientou, como não podia deixar de fazer, o carácter objectivo destes conceitos de entrega e aquisição intracomunitárias, que «[se aplicam] independentemente

dos objectivos e dos resultados das operações em causa» (25). Qualquer outro entendimento frustraria imediatamente a consecução dos objectivos do regime transitório, violando os princípios da neutralidade e da territorialidade que o regem, bem como o princípio da segurança jurídica (26).

54. Em suma, a isenção é prevista por razões objectivas (o respeito da neutralidade do imposto e da repartição da soberania fiscal entre os Estados-Membros), e objectiva deve ser também, em princípio, a sua apreciação, ainda que daí possa resultar algum benefício para os autores de actividades mais ou menos irregulares, como sucede no caso dos autos.

55. No caso presente, estando preenchidas as três únicas condições exigidas para a sua concessão pelo artigo 28.º C, ponto A), alínea a), da Sexta Directiva (transferência do poder de disposição, deslocação física dos bens e qualidade de sujeito passivo do adquirente), a recusa da isenção seria uma resposta desproporcionada, na medida em que implicaria a eliminação de um elemento essencial do sistema, pondo em perigo a consecução dos seus fins.

56. Ao analisar a questão prejudicial formulada pelo Bundesgerichtshof, o Tribunal de Justiça deverá seguir este ponto de vista objectivo, o qual também orienta a resposta que proponho lhe seja dada no final destas conclusões. Desde já fica dito que a referida resposta tem de ser coerente com a leitura que, em meu entender, deve ser feita da jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a relevância da má-fé e do abuso de direito.

B – A recusa da isenção, neste caso, teria como consequência uma violação dos princípios da territorialidade e da neutralidade do IVA

57. A conclusão de que deve ser recusada a isenção a uma entrega intracomunitária efectivamente realizada (27) quando se prove a existência de má-fé poderia violar alguns dos princípios básicos do regime do IVA.

1. Sobre a violação do princípio da neutralidade

58. Sendo um imposto sobre o consumo, o IVA onera o consumidor final. Segundo o princípio da neutralidade, o empresário fica totalmente liberado do IVA vencido ou pago no âmbito das suas actividades económicas «quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades». Este objectivo é conseguido através do regime de dedução do IVA suportado pelo empresário, o qual acaba por se converter em algo como um mero facto contabilístico (28).

59. Em face do exposto, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se «a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA» (29).

60. O Governo alemão não concorda com a aplicação do princípio da neutralidade a este caso, argumentado que o reconhecimento da isenção poderia distorcer a concorrência (30), invocando, para este efeito, o recente acórdão NCC Construction Danmark A/S, no qual o Tribunal de Justiça declara que o princípio da neutralidade não pode opor-se a determinadas disposições nacionais destinadas a evitar distorções de concorrência no mercado interno (31). Todavia, este acórdão não só não consagra uma derrogação geral do princípio da neutralidade, como diz respeito a uma hipótese que em nada se assemelha à do caso em análise (32). Na minha opinião, não era intenção do Tribunal de Justiça, com esse acórdão, conceder aos Estados-Membros uma espécie de carta branca que lhes permitisse derrogar o regime do IVA bastando, para tanto, invocar a defesa da livre concorrência.

61. Menos pertinente, a admitir-se, é o argumento de que deve ser derrogada a aplicação do

princípio da neutralidade pelo simples facto de, numa determinada operação, se verificar a ocorrência de uma conduta considerada ilegal. É jurisprudência assente que o referido princípio é contrário a uma diferenciação generalizada entre transacções lícitas e ilícitas (33). Assim, essa circunstância não pode influenciar a qualificação fiscal da operação se daí resultar uma violação do princípio da neutralidade.

62. Em meu entender, no caso em análise, o princípio da neutralidade fiscal seria inevitavelmente violado se a entrega em causa não fosse considerada isenta, obrigando-se R. a pagar às autoridades alemãs o IVA sobre o preço de venda (como se tivesse efectuado uma transacção interna). Contrariamente ao que sucede com um fornecedor que venda no interior do país, R., por definição, não poderia imputar o montante pago ao comprador, já tributado no país de destino, acabando por ser artificialmente considerado como consumidor final.

63. Assim, se além de ser recusada a isenção a R., as autoridades portuguesas lograssem obter o pagamento do IVA que lhes é devido, estaríamos perante uma situação de dupla tributação também ela contrária ao princípio da neutralidade.

64. Na sua questão prejudicial, o Bundesgerichtshof afirma que esta dupla tributação pode ser evitada se as autoridades alemãs reembolsarem o IVA cobrado a R. quando este demonstre já ter sido tributado em Portugal pela mesma operação. No entanto, julgo que este mecanismo do reembolso (previsto no § 227 da AO) não previne a dupla tributação, servindo apenas para remediar os seus efeitos uma vez produzida. Consequentemente, não parece suficiente para salvaguardar o princípio da neutralidade do imposto (34).

65. O tribunal superior alemão invoca também o despacho *Transport Service* (35), em cujo n.º 31 se refere que o princípio da neutralidade não se opõe a que um Estado-Membro proceda à cobrança *a posteriori* do IVA a um sujeito passivo que facturou *indevidamente* uma entrega de bens isenta e que é irrelevante, a este propósito, a questão de saber se o IVA sobre a venda posterior dos bens em causa ao consumidor final foi pago ou não. Nesse caso, a entrega intracomunitária não chegou a efectuar-se, unicamente se tratando de regularizar uma situação à qual foi indevidamente aplicada a isenção; não havendo, por isso, qualquer risco de violação do princípio da neutralidade.

2. Sobre a violação do princípio da territorialidade

66. Mais evidente se pode considerar, em meu entender, a violação do princípio da territorialidade.

67. Segundo este princípio, a cobrança do IVA, qualquer que seja o seu montante, compete ao Estado-Membro no qual tem lugar o consumo final do bem. Este mecanismo garante uma estrita repartição das receitas do IVA nas operações intracomunitárias e uma delimitação clara das soberanias fiscais dos Estados-Membros (36).

68. No presente caso, a recusa da isenção a R. por parte do país de origem dos bens (Alemanha) levaria a que este cobrasse IVA sem ter direito, pois a lógica do regime transitório é a de que seja o país onde se efectua o consumo final (Portugal) a cobrar o imposto na íntegra. Isso violaria gravemente o princípio da territorialidade. Uma pacífica repartição da soberania fiscal entre os Estados-Membros constitui, na minha opinião, um objectivo primordial, que não deve ser derogado pelo objectivo, em si mesmo legítimo, de punir condutas ilícitas e de lutar contra a fraude, quando este último pode ser alcançado sem dificuldade através da adopção de medidas legislativas que estão sempre ao alcance dos Estados-Membros.

69. Importa aqui salientar que o próprio legislador comunitário e a jurisprudência introduziram

alguns mecanismos reveladores de uma certa vontade de facilitar a aplicação prática dessa repartição de competências.

70. Por um lado, o Regulamento (CE) n.º 1777/2005 (37) dispõe, no seu artigo 21.º, que «o Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte de bens em que é efectuada uma aquisição intracomunitária de bens na acepção do artigo 28.º A da Directiva 77/388/CEE exerce a sua competência de tributação, independentemente do tratamento em termos de IVA que tenha sido aplicado à operação no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte de bens».

71. Por outro lado, o acórdão Teleos (38) refere que «no âmbito do regime transitório de aquisição e de entrega intracomunitárias, é necessário, para assegurar um recebimento regular do IVA, que as autoridades fiscais competentes verifiquem, com independência umas das outras, se as condições da aquisição intracomunitária e da isenção da correspondente entrega estão preenchidas».

72. Assim, embora a jurisprudência saliente que «uma entrega intracomunitária de um bem e a aquisição intracomunitária deste constituem, na realidade, uma mesma e única operação económica» (39), a competência fiscal relativa a essa operação é repartida entre vários Estados-Membros, respectivamente responsáveis pelo exercício das faculdades que lhes competem (40).

73. Isto não é, em meu entender, mais do que uma consequência do referido carácter objectivo do regime transitório: cada um dos Estados-Membros interessados deve verificar as características das operações em causa para efeitos da respectiva isenção ou tributação, mas sem se imiscuir no âmbito das competências atribuídas do Estado-Membro.

74. A coordenação e, assim, a protecção contra a fraude, já é efectuada graças aos mecanismos de cooperação administrativa e intercâmbio de informação previstos no Regulamento (CE) n.º 1798/2003 (41). Esta cooperação constitui porventura um instrumento mais eficaz e, o que é mais importante, uma solução mais proporcional para a luta contra a fraude nas operações intracomunitárias que a que resulta do exposto no reenvio prejudicial. Como acertadamente indica a Comissão nas suas observações escritas, estes mecanismos seriam postos em causa se se delegasse no país de expedição a competência para cobrar o IVA desrespeitando a repartição de competências fiscais prevista na Sexta Directiva.

75. Em meu entender, o acórdão de 22 de Abril de 2010, X (42), reiteradamente invocado na audiência, mais não faz do que reforçar a importância deste princípio da territorialidade. Segundo o referido acórdão, as aquisições intracomunitárias tributadas no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos do IVA (o que acontece no caso, visado no artigo 28.º B, ponto A, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, em que, por não ter provado a tributação em IVA da aquisição intracomunitária em causa no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte) não conferem o direito a dedução na acepção do artigo 17.º da Sexta Directiva. Entende o Tribunal de Justiça que, nestes casos, conceder um direito a dedução «comportaria o risco de prejudicar o efeito útil do artigo 28.º B, ponto A, n.º 2, segundo e terceiro parágrafos, da Sexta Directiva, uma vez que o sujeito passivo, que beneficiou do direito a dedução no Estado-Membro de identificação, deixaria de ser incitado a provar a tributação da aquisição intracomunitária em causa no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte. Tal solução poderia, ao fim de contas, pôr em perigo a aplicação da regra de base segundo a qual, no caso de uma aquisição intracomunitária, se considera que o lugar de tributação se situa no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte, a saber, o Estado-Membro de consumo final, que é o objectivo do regime transitório» (43). Julgo que esta decisão sublinha, uma vez mais, o respeito devido à repartição das competências fiscais em matéria de IVA.

C – A eventual relevância da fraude

76. Do exposto não podemos todavia concluir que os princípios da neutralidade e da territorialidade sejam absolutos. Convém, portanto, completar o raciocínio verificando se as circunstâncias concretas do caso poderiam aqui admitir uma excepção à aplicação dos princípios da neutralidade e da territorialidade do imposto.

77. Para este efeito consideramos pertinentes diversos conjuntos de acórdãos. Por um lado, o Tribunal de Justiça desenvolveu uma vasta doutrina sobre o abuso de direito e, paralelamente, pronunciou-se sobre as consequências que a existência de fraude pode ter no regime de dedução do IVA pago. Por outro lado, numa série de casos que dizem respeito a entregas intracomunitárias, a jurisprudência reconhece que uma estrita aplicação do princípio da neutralidade só deve ser feita quando o interessado actue de boa-fé ou tenha eliminado por completo o risco de perda de receitas fiscais.

78. Uma análise sumária do primeiro grupo de acórdãos mencionado poderia levar a concluir precipitadamente que o país de origem das mercadorias (neste caso, a Alemanha) pode dispor livremente da isenção, recusando-a ao sujeito que tenha actuado de má-fé.

79. Porém, antes de chegar a uma tal conclusão, examinaremos detalhadamente a mais pertinente jurisprudência sobre entregas intracomunitárias, a qual demonstra melhor o delicado equilíbrio entre os mecanismos de luta contra a fraude, por um lado, e os princípios da neutralidade e da territorialidade, por outro.

80. Em seguida analisarei os critérios enunciados em todos estes acórdãos, designadamente o acórdão Collée, e a sua aplicabilidade ao caso *sub iudice*,

1. A jurisprudência sobre actuações abusivas e fraudulentas

81. O Tribunal de Justiça tem vindo a declarar de forma geral e reiteradamente que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e outros eventuais abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva, mas também que os sujeitos da relação jurídica não podem prevalecer-se abusiva e fraudulentamente das normas comunitárias (44).

82. Em primeiro lugar, no que respeita ao abuso de direito, a jurisprudência proporciona hoje critérios concretos para determinar a sua ocorrência e, o que é mais importante, para avaliar as respectivas consequências (45). No âmbito do IVA, designadamente, o acórdão Halifax, já referido, refere que a declaração da existência de uma prática abusiva, exige:

- por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições; e
- por outro lado, que essas operações tenham por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal.

83. No que respeita a R, todavia, parece evidente não ter existido uma mera «aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes», uma vez que a entrega foi efectivamente realizada.

84. É também muito duvidoso que a «finalidade essencial» destas operações fosse a obtenção de uma vantagem de natureza fiscal, mesmo que se interprete num sentido amplo, isto é, como obtenção de uma vantagem fiscal para si ou para um terceiro (neste caso, os compradores que

operavam em Portugal). As vendas efectuadas por R. eram operações economicamente rentáveis e não operações fictícias criadas unicamente para obter uma vantagem fiscal.

85. Não se nega que o objectivo real de R. era anti-concorrencial pois, como podemos calcular, a dissimulação da identidade dos destinatários dos bens permitia vendê-los a um preço superior e, simultaneamente, em condições mais vantajosas para aqueles do que os seus concorrentes «tributariamente leais» (usando a terminologia do Bundesgerichtshof). No entanto, este elemento não é suficiente para qualificar as operações de R. como abusivas na acepção da nossa jurisprudência, a qual parece pressupor um estratagema totalmente artificial.

86. Neste sentido, o Tribunal de Justiça declara, no acórdão Halifax, que as operações «implicadas numa prática abusiva devem ser redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela existiria se não se tivessem verificado operações constitutivas da referida prática abusiva» (46). Assim, mesmo que R. tivesse declarado às autoridades alemãs a identidade dos verdadeiros compradores, em vez dos fictícios, sempre se trataria de uma entrega intracomunitária e, portanto, isenta de IVA. A declaração fraudulenta, neste caso, não configura uma relação de causa-efeito com a vantagem fiscal obtida (salvaguardando a hipótese de saber se ao acusado interessaria efectuar a referida operação sem essa dissimulação de elementos).

87. Em face do exposto, considero que a actuação de R. não configura abuso de direito na acepção da jurisprudência Halifax.

88. Embora se afaste, no sentido que lhe é dado pela jurisprudência, a natureza abusiva da actuação do acusado, esta não deixa de poder ser caracterizada como fraudulenta de acordo com os factos provados. A questão, todavia, está em saber se a recusa da isenção é a maneira mais adequada e proporcional de a punir. Mas também aqui a jurisprudência não fornece motivos suficientes para recusar a isenção.

89. É evidente que existem inúmeros acórdãos que vão no sentido da recusa da concessão de um benefício fiscal quando existe fraude (47). Muitos deles foram reiteradamente invocados no presente processo, mas na sua maioria dizem respeito a casos nos quais apenas se punha em questão o direito à dedução do IVA pago, não a isenção de uma entrega intracomunitária, em que está em causa o princípio da territorialidade. Não parece que se possa fazer, assim, automaticamente uma aplicação analógica dos critérios constantes desses acórdãos.

2. A jurisprudência sobre a má-fé nas entregas intracomunitárias

90. Afastada uma eventual aplicação da jurisprudência sobre o abuso e a má-fé nas transacções internas, apenas a jurisprudência respeitante a entregas intracomunitárias pode fornecer, na minha opinião, alguns elementos relevantes para o caso em análise.

91. Dois acórdãos recentes, Teleos, já referido, e Collée (48), debruçam-se sobre a relação entre a concessão da isenção numa entrega intracomunitária e uma eventual actuação de má-fé por parte do fornecedor.

92. No acórdão Teleos, o Tribunal de Justiça parte de uma situação na qual não foi efectuada uma entrega intracomunitária (os bens não saíram do território do país de expedição), mas o fornecedor apresentou oportunamente as provas que permitiam aplicar a isenção, decidindo que, sempre que o fornecedor demonstre ter agido de boa-fé, não é possível obrigá-lo a pagar posteriormente o imposto.

93. Deste acórdão resulta que, embora não tenha existido uma entrega comunitária na acepção da Sexta Directiva, se o fornecedor tiver agido de boa-fé não se lhe pode exigir a *posteriori*

o IVA do qual foi indevidamente isento (49). *A contrario sensu*, há que concluir que, se não tiver havido entrega mas o fornecedor tiver agido de má-fé, deve ser-lhe exigida a importância devida a título de IVA. Em ambos os casos, não tem direito à isenção, mas, caso tenha agido de boa-fé, o Tribunal de Justiça obriga o Estado-Membro interessado a renunciar à cobrança do IVA a que tinha direito (em última análise, renuncia a regularizar a situação tendo em conta essa boa-fé).

94. Porém, não é evidente que do teor literal do acórdão Teleos se possa deduzir – como pretende o Governo alemão – que a mera existência de má-fé é suficiente para, em toda e qualquer circunstância (designadamente quando, como sucede neste caso, houve uma efectiva entrega intracomunitária), recusar a isenção ao fornecedor e permitir ao Estado-Membro de origem dos bens cobrar IVA a que não tem direito. É, assim, duvidosa a sua aplicabilidade ao caso presente.

95. Uma tal conclusão pode confirmar-se através da leitura do acórdão Collée, respeitante a uma situação em que houve uma efectiva entrega intracomunitária, embora inicialmente ocultada pelo fornecedor por motivos não fiscais. Sem ser idêntico, o contexto factual deste acórdão é, no entanto, o que mais se assemelha ao do caso presente: em ambos foi efectuada uma entrega e a correspondente aquisição intracomunitária, embora no acórdão Collée o vendedor tenha preferido ocultar a natureza intracomunitária da entrega (sacrificando a correspondente isenção) para não arriscar perder uma comissão de vendas à qual não teria direito se vendesse fora do território que lhe estava reservado contratualmente (50); no caso presente, pelo contrário, o acusado dissimulou a verdadeira identidade dos destinatários das entregas, mas não a entrega em si.

96. De especial interesse se revestem os n.os 35 e seguintes do acórdão Collée, em que o Tribunal de Justiça apresenta uma argumentação dividida em duas partes.

97. Em primeiro lugar, baseando-se nos acórdãos Genius Holding (51) e Schmeink & Cofreth (52), o n.º 35 do acórdão Collée assegura a possibilidade de regularizar o IVA indevidamente facturado se o emitente da factura «eliminou completamente, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais». Assim sendo, o próprio princípio da neutralidade do IVA exige a isenção de uma entrega intracomunitária, pelo que o resultado é independente de o fornecedor ter agido de boa ou má fé (53).

98. O mesmo princípio parece aplicável ao caso de R, embora aqui a «regularização» que as autoridades alemãs pretendem fazer consista em recusar uma isenção já concedida a uma operação que nunca deixou de ser reconhecida como aquilo de que efectivamente se trata: uma entrega intracomunitária. No caso presente, a dificuldade consiste em determinar se o risco da perda de receitas fiscais tem de verificar-se relativamente ao Estado-Membro que pretenda «regularizar» ou se é suficiente que se verifique em relação ao sistema do IVA em geral.

99. O Generalbundeswalt, nas respectivas observações escritas, considera que, na medida em que a luta contra a fraude é um dos objectivos da Sexta Directiva, a jurisprudência só pode referir-se ao risco para a cobrança do imposto em todo o território comunitário. O governo irlandês defende esta mesma tese, referindo expressamente o n.º 36 do próprio acórdão Collée, que fala de «perda de receitas fiscais ou de comprometer a cobrança do IVA». Este último ponto pode, na verdade, levar a pensar que é irrelevante o facto de o crédito fiscal caber a um ou a outro Estado-Membro.

100. No entanto, o n.º 34 do mesmo acórdão diz claramente que a resposta à questão de saber se a isenção do IVA pode estar sujeita à boa-fé do sujeito passivo «depende da existência de um risco de perda de receitas fiscais *para o Estado-Membro em causa*». (54) Por outro lado, nos termos do n.º 37, «não pode ser considerada uma perda de receitas fiscais a não cobrança do IVA relativo a uma entrega intracomunitária que, num primeiro momento, foi incorrectamente

qualificada de entrega realizada no interior do país (...). Com efeito, de acordo com o princípio da territorialidade fiscal, estas receitas pertencem ao Estado?Membro onde ocorre o consumo final».

101. Na minha opinião, é evidente a analogia com a situação de R. O teor literal do acórdão é muito claro no que respeita a este aspecto, parecendo difícil continuar a defender, como faz o Generalbundeswalt, que o ali previsto não é aplicável ao caso em análise tão?só porque no caso Collée o destinatário tinha pago o IVA inicialmente.

102. Embora a perda de receitas fiscais em prejuízo de um Estado?Membro deva constituir uma preocupação para a Comunidade no seu conjunto (55), creio que o Tribunal de Justiça, nos números aqui referidos do acórdão Collée, quis conceder uma clara prioridade à aplicação do princípio da territorialidade, mesmo quando tenha havido má fé. Trata?se de uma solução lógica: em casos como o de R, a recusa da isenção nunca seria uma sanção de natureza fiscal, uma vez que a Alemanha não tem aqui qualquer crédito a esse título. O objectivo da jurisprudência ao instituir a «perda de receitas fiscais» como critério para avaliar os efeitos da má?fé é o de reequilibrar a situação económica da fazenda pública interessada, restabelecendo a situação tal como ela existiria se não tivesse havido fraude ou prática abusiva (56).

103. Não se esgota por aqui a argumentação contida no acórdão Collée. Nos números seguintes, incentiva claramente o órgão jurisdicional nacional a verificar a existência de uma operação abusiva ou fraudulenta, remetendo expressamente para o acórdão Kittel e Recolta Recycling (57) e para a jurisprudência Halifax sobre o abuso de direito (58). Porém, como acima ficou dito, a actuação de R. não pode ser qualificada de abusiva nos termos dessa jurisprudência e, não obstante o seu carácter fraudulento, não estão preenchidas as condições necessárias para recusar a isenção da entrega intracomunitária efectuada.

D – *A recusa da isenção é uma solução desproporcionada*

104. Por fim, no acórdão Collée, o Tribunal de Justiça sublinha que «o direito comunitário não impede os Estados?Membros de considerarem, em certas condições, a dissimulação de uma operação intracomunitária como uma tentativa de fraude ao IVA e de aplicarem, em tal caso, as multas ou sanções pecuniárias previstas no respectivo direito interno», as quais, no entanto, devem ser sempre proporcionadas à gravidade do abuso (59).

105. Entendo que, com isto, quis a jurisprudência referir a possibilidade de aplicação de sanções alternativas, diferentes e mais proporcionadas que a recusa de uma isenção que iria alterar todo o sistema de repartição territorial da competência fiscal em matéria de IVA.

106. Ao abrigo desta jurisprudência, e do próprio artigo 28.º C, ponto A), da Sexta Directiva, os Estados?Membros podem efectivamente legislar sobre a aplicação de sanções (administrativas ou penais) para este tipo de condutas (60). Nada impede que o montante de uma eventual sanção pecuniária coincida com o da isenção aplicada (seria, bem pelo contrário, proporcionado e razoável). Nesta hipótese, porém, o Estado?Membro de origem dos bens recebe essa quantia no exercício do seu poder punitivo que, como é lógico, exige um apoio normativo expresso do qual parecem carecer as autoridades alemãs no caso *sub iudice*.

107. Uma tal legislação, completada com os mecanismos de cooperação administrativa previstos no Regulamento (CE) n.º 1798/2003, a que já fiz referência, constituiria uma resposta mais proporcionada – respeitando simultaneamente a lógica interna do imposto – ao convite à fraude, quase inerente, como salienta o Generalbundesanwalt, aos sistemas que pressupõem a intervenção de diferentes administrações fiscais nacionais.

108. Conclui?se assim que, apesar da relevância de argumentos como o da necessidade de

salvaguardar o adequado funcionamento do sistema do IVA no seu conjunto e o de não fomentar comportamentos anticoncorrenciais, a recusa da isenção, fazendo tábua rasa das respectivas repercussões no preenchimento de um tipo legal de crime, constitui uma resposta desproporcionada, na medida em que existem outros instrumentos que permitem alcançar esses objectivos sem violação dos princípios da neutralidade e da territorialidade.

VIII – Conclusão

109. Consequentemente, sugiro ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma à questão prejudicial do Bundesgerichtshof:

«O artigo 28.º C ponto A, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não prevê uma excepção à isenção do imposto sobre o valor acrescentado nos casos de entregas de bens, na acepção dessa disposição, efectivamente realizadas, apesar de existirem circunstâncias objectivas que permitam afirmar que o vendedor sujeito passivo:

a) sabia que, com a entrega, participava numa venda de produtos em evasão ao imposto sobre o valor acrescentado, ou

b) efectuou manobras destinadas a dissimular a identidade do verdadeiro adquirente, a fim de possibilitar a este ou a um terceiro a evasão ao imposto sobre o valor acrescentado?»

1 – Língua original: espanhol.

2 – Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, Sexta Directiva 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»).

3 – Directiva de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Sexta Directiva CEE (JO L 376 p. 1).

4 – BGB1. 1976 I, p. 613 e 1977 I, p. 269.

5 – BGB1. 1993 I, p. 565.

6 – BGB1. 1999 I, p. 1308.

7 – Na audiência, o advogado de R. confirmou que se tratava de automóveis em segunda mão. Se se tratasse de «meios de transporte novos», seria aplicável o artigo 28.º C, ponto A), alínea b) da Sexta Directiva, em vez da alínea a) desse artigo.

8 – Decisões de 20 de Novembro de 2008 (processo 1 StR 354/08) e de 19 de Fevereiro de 2009 (processo 1 StR 633/08). A primeira destas decisões foi impugnada mediante recurso para o Bundesverfassungsgericht (Tribunal constitucional federal) que, por despacho de 23 de Julho de 2009 (processo 2 BvR 542/09), suspendeu a execução da pena de prisão aplicada até à decisão definitiva, dizendo que *a priori* não é de excluir a possibilidade de existência, nesse caso, de uma violação do § 103, n.º 2, da Lei fundamental (princípio da legalidade penal).

9 – Decisão de 11 de Março de 2009; processo 1 V 4305/08.

10 – Processo XI B 24/09, DstR 2009, p. 1693.

11 – Se a operação for considerada uma entrega comunitária isenta, as falsas declarações sobre os adquirentes não configuram um crime, mas tão só infracções administrativas, sancionadas com multa até 5 000 euros (§ 26a, n.º 2, da UStG).

12 – De acordo com os elementos fornecidos pelo Bundesgerichtshof, nem o tipo de crime (§ 370 da AO) nem a lei alemã sobre o IVA (§§ 4 e 6a da UStG) prevêm expressamente uma actuação fraudulenta como a que aqui está em causa nem as respectivas consequências em termos penais ou tributários: o § 370 da AO não permite tipificar como crime as manipulações e dissimulações levadas a efeito por R. no caso de a operação estar isenta de IVA, e uma interpretação meramente literal do teor da UstG não é suficiente para, neste caso, recusar a isenção.

13 – Refere, neste sentido, os acórdãos de 8 de Outubro de 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Colect., p. 3969, n.º 13); de 12 de Dezembro de 1996, X (processos apensos C?74/95 e C?129/95, Colect., p. I?6609, n.º 24); e de 3 de Maio de 2005, Berlusconi (C?387/02, C?391/02 e C?403/02, Colect., p. 3565, n.os 73 e segs.).

14 – No mesmo sentido, v. os acórdãos de 11 de Junho de 1987, Pretore di Salò (14/86, Colect., p. 2545, n.º 20); de 26 de Setembro de 1996, Arcaro (C?168/95, Colect., p. I?4705, n.º 37); e de 7 de Janeiro de 2004, X (C?60/02, Colect., p. I?651, n.º 61).

15 – V., entre outros, os acórdãos de 21 de Junho de 2001, SONAE (C?206/99, Colect., p. I?4679, n.os 45 a 47); de 13 de Junho de 2002, Sea?Land Service e Nedlloyd Lijnen (C?430/99 e C?431/99, Colect., p. I?5235, n.os 47 e 48); e de 30 de Março de 2004, Alabaster (C?147/02, Colect., p. I?3101, n.º 55). Além disso, não podemos esquecer que segundo jurisprudência assente, compete apenas ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão, como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça (v., designadamente, os acórdãos de 5 de Outubro de 1977, Tedeschi contra Denkavit (5/77, Colect., p. 1555, n.os 17 a 19); de 25 de Fevereiro de 2003, IKA (C?326/00, Colect., p. I?1703, n.º 27); de 12 de Abril de 2005, Keller (C?145/03, Colect., p. I?2529, n.º 33); de 22 de Junho de 2006, Conseil général de la Vienne (C?419/04, Colect., p. I?5645, n.º 19); e de 16 de Julho de 2009, Gómez?Limón (C?537/07, ainda não publicado na Colectânea, n.º 24).

16 – Quanto a este ponto, julgo conveniente salientar que não tenho qualquer intenção de proceder a uma qualificação jurídica propriamente dita dos factos, a qual é da competência do julgador nacional, mas tão-só fazer uma análise da situação e responder à pergunta, nos termos em que foi colocada, com base nos factos constantes do despacho de reenvio sem fazer qualquer juízo prévio sobre a respectiva exactidão.

17 – Acórdão de 27 de Setembro de 2007, Teleos (C?409/04, Colect., p. I?7797, n.º 70).

18 – Acórdão de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C?62/93, Colect., p. I?1883, n.º 34).

19 – O Generalbundesanwalt e o próprio Governo da Irlanda alegaram no decurso da audiência que os §§ 6a, n.º 1 da UStG 17 do UstDV configuram meios de luta contra a fraude ao IVA, e que seriam suficientes para recusar a isenção neste caso. Evidentemente, não cabe ao Tribunal de Justiça interpretar uma norma nacional como esta, mas o certo é que, se fosse esta a interpretação correcta, a questão prejudicial teria sido colocada noutros termos. O Bundesgerichtshof não pergunta se este tipo de previsão normativa é compatível com a Sexta Directiva, mas sim se se desta decorre directamente que não há isenção em casos de manifesta má-fé.

20 – Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax (C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 92). V. também o acórdão de 10 de Julho de 2008, Sosnowska (C-25/07, Colect., p. I-5129, n.º 23).

21 – A tributação na origem teria beneficiado os Estados-Membros na origem de um maior número de entregas intracomunitárias, desvirtuando a caracterização do IVA como imposto sobre o consumo. Tais desajustes poderiam ser corrigidos mediante um sistema de compensação automática entre os Estados-Membros. No entanto, a complexidade prática de um mecanismo deste tipo (que daria lugar a fluxos de fundos entre os Estados) e a dificuldade para, pelo menos a curto prazo, conseguir uma maior harmonização das taxas de imposto, levou o legislador comunitário a introduzir esse regime transitório que, inicialmente previsto para vigorar até finais de 1996, ainda continua em vigor, tendo sido temporariamente retomado pela nova Directiva do IVA (Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado; JO L 347 p. 1).

22 – No que respeita a este assunto, v. as conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Teleos, apresentadas em 11 de Janeiro de 2007.

23 – Acórdão Teleos, já referido, n.º 25.

24 – E é precisamente a peculiaridade desta «isenção», relativamente à do artigo 13.º da Sexta Directiva, que leva a que se ponha em causa o seu entendimento como «excepção», devendo, assim, ser interpretada restritivamente, contrariamente ao que defenderam alguns dos intervenientes.

25 – Acórdão Teleos, n.os 38 e 40. Este carácter objectivo caracteriza igualmente outros conceitos que definem as operações tributáveis nos termos da Sexta Directiva [acórdãos de 12 de Janeiro de 2006, Optigen e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colect., p. I-483, n.º 44); e de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, Colect., p. I-6161, n.º 41)].

26 – Neste sentido, a jurisprudência refere que «a obrigação da administração fiscal de proceder a inquéritos a fim de determinar a intenção do sujeito passivo seria contrária aos objectivos do sistema comum do IVA de garantir a segurança jurídica e facilitar os actos inerentes à aplicação do IVA pela tomada em consideração, salvo em casos excepcionais, da natureza objectiva da operação em causa» [acórdãos de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 24; Optigen e o., já referida, n.º 45; Kittel e Recolta Recycling, já referida, n.º 42; e Teleos, n.º 39].

27 – Ou negar a qualidade de intracomunitária a uma entrega que preenche as necessárias condições objectivas.

28 – Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Colect., p. 655, n.º 19); de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 15); de 21 de Fevereiro de 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Colect., p. I-1751, n.º 47); e de 13 de Março de 2008,

Securenta (C?437/06, Colect., p. I?1597, n.º 25).

29 – Acórdão de 7 de Dezembro de 2006, Eurodental (C?240/05, Colect., p. I?11479, n.º 46); e Teleos, n.º 59.

30 – Segundo o Governo alemão, R. «estaria numa posição vantajosa relativamente a um fornecedor de boa-fé que não tenha conseguido demonstrar que tomou todas as precauções adequadas respeitantes aos documentos necessários e cuja entrega se considera sujeita a imposto». Também o Bundesgerichtshof declara que uma tal relação de concorrência não existe, porém, «entre as empresas respeitadoras das suas obrigações fiscais e as que o não são, fugindo aos impostos através de medidas de dissimulação sistemática».

31 – Acórdão de 29 de Outubro de 2009 (C? 174/08, ainda não publicado na Colectânea, n.os 46 e 47.

32 – Esse caso dizia respeito a uma empresa de construção que pagava IVA sobre as actividades de construção que efectuava por conta própria (entregas a si próprio). No referido acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o princípio da neutralidade não se opõe a que uma empresa não possa deduzir integralmente o IVA relativo aos encargos gerais suportados com a realização dessas prestações, visto que o volume de negócios que resulta da venda dos imóveis construídos está isento de IVA.

33 – Acórdãos de 5 de Julho de 1988, Mol (269/86, Colect., p. 3627, n.º 18), e Happy Family (289/86, Colect., p. 3655, n.º 20); e de 2 de Agosto de 1993, Lange (C?111/92, Colect., p. I?4677, n.º 16). Esta jurisprudência exclui a transacção de produtos como os estupefacientes, que apresentam características particulares devido a, pela sua própria natureza, serem objecto de uma proibição total de circulação em todos os Estados-Membros, à excepção de um circuito económico estritamente vigiado com vista a uma utilização para fins médicos e científicos. Não parece, assim, que uma tal excepção seja aplicável ao caso presente.

34 – Neste ponto, devemos porventura abrir uma excepção na apreciação exclusivamente fiscal do caso e atentar nas suas consequências penais, que, de certa forma, se apresentam como paradoxais pois, se fosse possível basear uma eventual condenação penal de R. na recusa da isenção, como sugere o tribunal de reenvio, haveria que se interrogar sobre as consequências de um posterior reembolso da respectiva importância sobre a decisão de condenação.

35 – Despacho de 3 de Março de 2004 (C?395/02, Colect., p. I?1991).

36– Acórdão de 6 de Abril de 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, Colect., p. I?6227, n.º 40). V. também as conclusões da advogada-geral J. Kokott neste processo, apresentadas em 10 de Novembro de 2005, n.os 23 e 24, assim como as conclusões do advogado-geral Ruiz-Jarabo no processo Lipjes (acórdão de 27 de Maio de 2004, C?68/03, Colect., p. I?5879), ponto 25.

37 – Regulamento do Conselho, de 17 de Outubro de 2005, que estabelece medidas de aplicação da Directiva 77/388/CEE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 288 p. 1).

38 – n.º 71.

39 – Acórdão Teleos, n.º 23.

40 – Neste sentido, parece-me muito significativo o n.º 31 das conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Teleos: «Através da aquisição intracomunitária é deslocado o direito de tributação do Estado de origem para o Estado de destino», precisando em nota de pé de página

que «as verificações relativas à aquisição intracomunitária realizadas pelas autoridades do Estado-Membro de destino não vinculam as autoridades do Estado-Membro de origem no que respeita à verificação do preenchimento dos requisitos para a exoneração da entrega intracomunitária».

41 – Regulamento do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92 (JO L 264 p. 1).

42 – Processos C-536/08 e C-539/08. Acórdão ainda não publicado na Colectânea.

43 – Acórdão X, já referido, n.º 44.

44 – Acórdãos de 12 de Maio de 1998, Kefalas e o. (C-367/96, Colect., p. I-2843, n.º 20); de 23 de Março de 2000, Diamantis (C-373/97, Colect., p. I-1705, n.º 33); de 29 de Abril de 2004, Geemente Leusden e Holin Groep (C-487/01 e C-77/02, Colect., p. I-5337, n.º 76); de 2 de Março de 2005, Fini H (C-32/03, Colect., p. I-1599, n.º 32); e Kittel e Recolta Recycling, n.º 54.

45 – Após um longo desenvolvimento jurisprudencial, a doutrina do abuso de direito ocupa hoje um lugar proeminente no direito comunitário, chegando inclusivamente, nalguns casos, a colocar-se a questão da sua eventual caracterização como princípio geral. É o que afirma, por exemplo, o advogado-geral Poiares Maduro nas suas conclusões no processo Halifax, apresentadas em 7 de Abril de 2005, ponto 64; e também, embora com menos clareza, o advogado-geral La Pégola nas suas conclusões no processo Centros [acórdão de 9 de Março de 1999, C-212/97, Colect., p. I-1459], apresentadas em 16 de Julho de 1998, ponto 20. Na doutrina, v. De la Feria, R., «Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax», Common Market Law Review, 45, 2008, p. 395.

46 – Acórdão Halifax, já referido, n.º 94.

47 – Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Colect., p. 655, n.º 24); de 29 de Fevereiro de 1996, INZO (C-110/94, Colect., p. I-857, n.º 24); de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577); Fini H, já referido, n.º 34; e Kittel e Recolta Recycling, n.º 55. Basta que a pessoa em causa soubesse que, com a sua aquisição, «participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA»; nesse caso, «deve, para efeitos da Sexta Directiva, ser considerado participante nessa fraude» (acórdão Kittel e Recolta Recycling, n.º 56).

48 – Acórdão de 27 de Setembro de 2007 (C-146/05, Colect., p. I-7861).

49 – Acórdão Teleos, ponto 2) da parte dispositiva.

50 – Acórdão Collée, já referido, n.os 13 e 39.

51 – Acórdão de 13 de Dezembro de 1989 (C-342/87, Colect., p. 4227).

52 – Acórdão de 19 de Setembro de 2000 (C-454/98, Colect., p. I-6973).

53 – No mesmo sentido, o acórdão de 6 de Novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 e C-80/02, Colect., p. I-13295, n.º 50).

54 – O itálico é meu.

55 – Como referiu acertadamente o Governo da Irlanda.

56 – Assim resulta do acórdão Halifax, n.º 94.

57 – Já referido.

58 – Acórdão Collée, n.os 38 e 39.

59 – Acórdão Collée, n.º 40. No mesmo sentido, acórdão Schmeink e Cofreth, já referido, n.º 62.

60 – De facto, no caso em análise, o ordenamento jurídico alemão prevê a possibilidade de se aplicar uma sanção administrativa.