

DESPACHO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

3 de Março de 2004 *

No processo C-395/02,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Bélgica), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

NV Transport Service

e

Estado belga,

sendo interveniente:

BVBA Bea Cars,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do princípio da neutralidade do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado,

* Língua do processo: neerlandês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: C. Gulmann, presidente de secção, S. von Bahr (relator) e R. Silva de Lapuerta, juízes,

advogado-geral: L. A. Geelhoed,
secretário: R. Grass,

tendo o órgão jurisdicional de reenvio sido informado de que o Tribunal de Justiça se propõe decidir por meio de despacho fundamentado, em conformidade com o artigo 104.º, n.º 3, do Regulamento de Processo,

tendo os interessados referidos no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça sido convidados a apresentarem as suas observações eventuais a esse respeito,

ouvido o advogado-geral,

profere o presente

Despacho

- 1 Por decisão de 4 de Novembro de 2002, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 11 de Novembro seguinte, o Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, uma questão prejudicial sobre a interpretação do princípio da neutralidade do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).
- 2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio entre a NV Transport Service (a seguir «Transport Service») e o Estado belga a respeito da cobrança por este último do IVA, pela entrega por parte da Transport Service, livre de impostos, de dois veículos a um adquirente que reside noutro Estado-Membro, entrega cuja realidade, de acordo com o Estado belga, não foi demonstrada.

Enquadramento jurídico

Regulamentação comunitária

- 3 O artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), na redacção dada em último lugar pela 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 «Primeira Directiva IVA»), tem o seguinte teor:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.»

- 4 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388, na versão resultante da Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 384, p. 47, a seguir «Sexta Directiva IVA»), sujeita ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

5 O artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva IVA dispõe:

«O imposto sobre o valor acrescentado é devido:

1. No regime interno:

Pelos sujeitos passivos que efectuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis que não sejam as referidas na alínea b),

[...]

Os Estados-Membros podem prever que seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto uma pessoa diferente do sujeito passivo».

6 O artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva IVA prevê:

«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 e na acepção do n.º 5, alínea a), do artigo 28.º-A, 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 de bens.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 7 O órgão jurisdicional de reenvio observa que, de acordo com factura de 18 de Janeiro de 1994, a Transport Service vendeu dois veículos da marca Mercedes, pelo preço de 2 061 646 BEF, ao Sr. Schellinck, residente no Luxemburgo.
- 8 Resulta da decisão de reenvio que, na sequência de um controlo efectuado em 30 de Setembro de 1998, no decurso do qual a entrega efectiva ao cliente luxemburguês dos veículos em causa tinha sido posta em questão, o Ministério das Finanças emitiu, em 22 de Fevereiro de 1999, uma liquidação definitiva declarando que a Transport Service era devedora ao Estado belga do montante de 422 637 BEF, a título de IVA, e do montante de 845 274 BEF, a título de multa, a que acrescem os juros de mora. Uma providência de injunção foi notificada a esta sociedade em 26 de Maio de 1999.
- 9 Em 24 de Junho de 1999, a Transport Service opôs-se à referida injunção. No âmbito do recurso contra o Estado belga no Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, a Transport Service chamou à demanda a BVBA Bea Cars (a seguir «Bea Cars»), sociedade de direito belga, na qualidade de interveniente e de garante.

- 10 O órgão jurisdicional de reenvio esclarece que, segundo o Estado belga, não existiu qualquer entrega entre a Transport Service e o Sr. Schellinck, mas sim entre a Transport Service e a Bea Cars. Assim, não podia ser invocada nenhuma forma de isenção de IVA pela entrega dos veículos em causa e, portanto, a Transport Service é devedora do IVA que incide sobre a entrega dos dois veículos.
- 11 A Transport Service, por sua vez, alega ter vendido os dois veículos ao Sr. Schellinck por encomenda expressa da Bea Cars. Assim, agiu de boa fé e não eludiu o pagamento de IVA. Por conseguinte, se o órgão jurisdicional de reenvio considerar que a Transport Service é devedora de IVA, a Bea Cars, que a enganou, deve intervir como garante e indemnizá-la pelo prejuízo que ela sofreu.
- 12 A Bea Cars sustenta que a oposição deduzida pela Transport Service não lhe diz de forma alguma respeito, ou pelo menos que não pode ser considerada devedora de qualquer montante de IVA, multas ou juros de mora. Com efeito, pagou ao Estado belga o IVA devido no momento da revenda dos dois veículos em causa.
- 13 Além disso, a Transport Service e a Bea Cars invocam ambas uma violação por parte do Estado belga do princípio da neutralidade do sistema comum do IVA, na medida em que este lhes exige o pagamento do IVA, bem como de uma multa, quando não é de modo algum contestado que o IVA foi pago pelo consumidor final.
- 14 Nestas condições, o Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

«O princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado opõe-se a que um Estado-Membro exija o pagamento do IVA a um sujeito passivo que tenha emitido uma factura, correcta ou incorrectamente, em que aplica a isenção

do IVA por uma entrega intracomunitária (artigo 39.º *bis* do BTW-wetboek belga), quando o IVA tenha sido pago pelo consumidor final e o emitente da factura tenha transferido o montante do IVA para o Estado-Membro?»

Quanto à questão prejudicial

- 15 Considerando que, à luz da sua jurisprudência, a resposta a esta questão não deixa lugar a qualquer dúvida razoável, o Tribunal de Justiça, em conformidade com o artigo 104.º, n.º 3, do seu Regulamento de Processo, informou o órgão jurisdicional de reenvio de que se propunha decidir por meio de despacho fundamentado e convidou os interessados referidos no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça a apresentarem as suas observações eventuais a esse respeito.
- 16 A Comissão e o Estado belga indicaram não terem nada a objectar. As outras partes não apresentaram observações dentro do prazo.
- 17 A título preliminar, importa lembrar que o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA sujeita a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.
- 18 Todavia, por força do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva IVA, os Estados-Membros isentarão as entregas de bens, expedidos ou transportados pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes para fora do território de um Estado-Membro, 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.

- 19 Compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se a entrega em causa no processo principal obedece a estas condições. Se for esse o caso, não é devido qualquer IVA sobre a referida entrega.
- 20 Para o caso em que esta não obedecer às referidas condições, nem às condições de outras isenções previstas na Sexta Directiva IVA ou de uma derrogação autorizada nos termos desta, importa lembrar que, segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça (v., designadamente, acórdãos de 19 de Fevereiro de 1998, SPAR, C-318/96, Colect., p. I-785, n.º 23, e de 8 de Junho de 1999, Pelzl e o., C-338/97, C-344/97 e C-390/97, Colect., p. I-3319, n.º 16), o princípio do sistema comum de IVA consiste, por força do artigo 2.º da Primeira Directiva IVA, em aplicar-se aos bens e serviços, até ao estágio do comércio a retalho, um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.
- 21 Segundo o princípio fundamental inerente a este sistema e que resulta dos artigos 2.º das Primeira e Sexta Directivas IVA, o IVA aplica-se a cada transacção de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço (v., nomeadamente, acórdãos de 8 de Junho de 2000, Midland Bank, C-98/98, Colect., p. I-4177, n.º 29, e de 27 de Novembro de 2003, Zita Modes, C-497/01, Colect., p. I-14393, n.º 37).
- 22 Daí que, na medida em que uma entrega de bens como a que está em causa no processo principal não preenche as condições do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva IVA, nem as de outras isenções previstas na referida directiva ou de uma derrogação autorizada em conformidade com esta, essa entrega está sujeita a IVA, por força do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA.
- 23 Por força do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva IVA, é devedor de IVA, no regime interno, o sujeito passivo que efectua entrega de bens tributável.

- 24 Por conseguinte, um sujeito passivo que efectua uma entrega de bens como a que está em causa no processo principal, na medida em que esta não preenche as condições do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva IVA, nem as de outras isenções previstas na referida directiva ou de uma derrogação autorizada em conformidade com esta, é devedor de IVA sobre esta operação.
- 25 Não se opõe a esta conclusão o princípio segundo o qual o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas sujeitas ao IVA quaisquer que sejam os seus fins ou resultados (v., por último, acórdão Zita Modes, já referido, n.º 38), uma vez que, nos termos do artigo 17.º da Sexta Directiva IVA, o sujeito passivo pode deduzir o IVA que, a montante, incidiu directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos bens em causa e que o adquirente, desde que seja sujeito passivo, pode, por sua vez, em princípio, deduzir o IVA que liquidou sobre esses bens.
- 26 A questão de saber se o IVA sobre a venda posterior dos bens em causa ao consumidor final foi ou não pago ao Tesouro é, a este propósito, irrelevante. Com efeito, como foi recordado nos n.ºs 20 e 21 do presente despacho, o IVA aplica-se a cada transacção de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço, até à fase do comércio a retalho.
- 27 Quanto à cobrança do IVA, é de notar que a Sexta Directiva IVA não contém qualquer disposição sobre esta questão. A Sexta Directiva IVA apenas define, no artigo 20.º, as condições a preencher para que a dedução dos impostos a montante possa ser regularizada junto do beneficiário da entrega de bens ou da prestação de serviços.
- 28 Assim, cabe, em princípio, aos Estados-Membros determinar as condições em que o IVA pode ser cobrado *a posteriori* pelo Tesouro, mantendo-se, contudo, dentro dos limites que decorrem do direito comunitário.

- 29 A este propósito, importa lembrar que as medidas que os Estados-Membros podem tomar, por força do n.º 8 do artigo 22.º da Sexta Directiva IVA, para garantir o exacto recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para alcançar aqueles objectivos (v., nomeadamente, acórdão de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C-454/98, Colect., p. I-6973, n.º 59; v. também, quanto às medidas adoptadas pelos Estados-Membros para manter os direitos do Tesouro, acórdão de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.ºs 46 a 48).
- 30 Por outro lado, como a Comissão lembrou com razão, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o direito comunitário não impede os Estados-Membros de considerarem a emissão de facturas irregulares como uma tentativa de fraude fiscal e de aplicarem, em tal caso, as multas e sanções pecuniárias previstas no direito respectivo (v. acórdão Schmeink & Cofreth e Strobel, já referido, n.º 62).
- 31 Consequentemente, deve responder-se à questão prejudicial que o princípio da neutralidade do sistema comum de IVA 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 com isenção deste imposto. 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 ao Tesouro.

Quanto às despesas

- 32 As despesas efectuadas pela Comissão, que apresentou observações ao Tribunal de Justiça, 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, por decisão de 4 de Novembro de 2002, declara:

O princípio da neutralidade do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado não se opõe a que um Estado-Membro proceda à cobrança *a posteriori* do imposto sobre o valor acrescentado a um sujeito passivo que facturou indevidamente uma entrega de bens com isenção deste imposto. É irrelevante, a este propósito, a questão de saber se o imposto sobre o valor acrescentado sobre a venda posterior dos bens em causa ao consumidor final foi pago ou não ao Tesouro.

Proferido no Luxemburgo, em 3 de Março de 2004.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

C. Gulmann