

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

10 de Julho de 2008\*

No processo C-484/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 24 de Novembro de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 27 de Novembro de 2006, no processo

**Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV**

contra

**Staatssecretaris van Financiën,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász e T. von Danwitz (relator), juízes,

\* Língua do processo: neerlandês.

advogada-geral: E. Sharpston,  
secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 13 de Dezembro de 2007,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, por G. C. Bulk, adviseur, e M. Hamer, advocaat,
  
- em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e M. de Grave, na qualidade de agentes,
  
- em representação do Governo helénico, por O. Patsopoulou, M. Tassopoulou e G. Skiani, na qualidade de agentes,
  
- em representação do Governo polaco, por E. Ośniecka-Tamecka, na qualidade de agente,
  
- em representação do Governo do Reino Unido, por V. Jackson, na qualidade de agente, assistida por I. Hutton, barrister,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, A. Weimar e P. van Nuffel, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 24 de Janeiro de 2008,

profere o presente

### Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 22.º, n.ºs 3, alínea b), e 5, bem como do artigo 11.º, A, 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), na redacção que lhe foi dada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991 (JO L 376, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).
  
- 2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, entidade fiscal a que pertence a sociedade Albert Heijn BV, ao Staatssecretaris van Financiën, na sequência do indeferimento pelo Inspecteur van de Belastingdienst (inspector dos impostos, a seguir «Inspecteur») da reclamação que tinha apresentado para receber a devolução de um montante de 1 414 euros a título do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

## Quadro 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 L 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3; a seguir «Primeira Directiva»), dispõe:

«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 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva prevê:

«A matéria colectável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.»

5 O artigo 22.º, n.os 3, alíneas a) e b), 4, alínea b), e 5, da Sexta Directiva enuncia:

«3. a) Os sujeitos passivos devem emitir uma factura ou um documento que a substitua, em relação à entrega de bens e às prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo, ou a pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos. [...] O sujeito passivo deve conservar um duplicado de todos os documentos emitidos.

[...]

b) A factura deve mencionar claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e, se for o caso, a isenção.

[...]

4. a) [...]

- b) Da declaração devem constar todos os dados necessários ao apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efectuar, incluindo, se for o caso, e na medida em que se afigure necessário para a determinação da matéria colectável, o montante global das operações relativas a este imposto e a essas deduções, e bem assim o montante das operações isentas.

[...]

5. Os sujeitos passivos devem pagar o montante líquido do imposto sobre o valor acrescentado no momento da apresentação da declaração periódica. Todavia, os Estados-Membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante ou cobrar adiantamentos provisórios.»

- 6 A Directiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001, que altera a Directiva 77/388/CEE tendo em vista simplificar, modernizar e harmonizar as condições aplicáveis à facturação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO 2002, L 15, p. 24), que os Estados-Membros deviam transpor antes de 1 de Janeiro de 2004, alterou o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, comportando esta disposição, nomeadamente, um segundo travessão redigido do seguinte modo:

«Sem prejuízo das disposições específicas constantes da presente directiva, nas facturas emitidas por força do disposto no primeiro, segundo e terceiro parágrafos da alínea a), as únicas menções obrigatórias para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado são as seguintes:

[...]

— o montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime específico para o qual a presente directiva exclua esse tipo de menção;

— [...]»

*Regulamentação nacional*

7 O artigo 35.º da Lei do imposto sobre o volume de negócios (*Wet op de omzetbelasting*), de 28 de Junho de 1968 (Stb. 1968, n.º 329), na versão aplicável ao litígio na causa principal, tem a seguinte redacção:

«1. No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que efectue a outro empresário ou a uma pessoa colectiva que não seja um empresário, o empresário está obrigado a emitir uma factura numerada e datada, que precise claramente e sem ambiguidade:

[...]

i. O preço.

j. O montante do imposto que é devido pela entrega ou o serviço. Não é permitido mencionar outro montante de imposto.

[...]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

- 8 A sociedade Albert Heijn BV, que pertence à Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, que constitui uma entidade fiscal para efeitos da cobrança do imposto sobre o volume de negócios, explora supermercados onde fornece um sortido clássico de produtos alimentares ou outros.
- 9 No período em questão na causa principal, a saber, o mês de Outubro de 2003, a recorrente na causa principal calculou e declarou o IVA relativo às vendas dos seus supermercados, de acordo com a sua prática habitual, que consiste em se basear no montante total, correspondente a cada talão de caixa (ou «cesto de compras»), pago por um cliente que compra simultaneamente diferentes artigos.
- 10 Cada um dos montantes que figura nos talões de caixa é aritmeticamente arredondado para o cêntimo de euro. Esta operação de arredondamento aritmético implica que os montantes cujo terceiro decimal seja igual ou superior a 5 sejam arredondados para a unidade de cêntimo imediatamente superior e que aqueles cujo terceiro decimal seja inferior a 5 sejam arredondados para a unidade de cêntimo imediatamente inferior. A recorrente na causa principal procedeu deste modo em todas as suas filiais.
- 11 Todavia, em duas filiais, aplicou, além disso, no que respeita ao período em questão, um outro método, que consiste em calcular o montante do IVA devido, não por talão de caixa mas separadamente, por cada artigo vendido ao cliente, arredondando o montante assim calculado por artigo para a unidade de cêntimo de euro imediatamente inferior.

- 12 Assim, a recorrente na causa principal calculou que, em relação a essas duas filiais e para o período em questão, deveria ter pago, segundo este método de arredondamento por defeito e por artigo, menos 1 414 euros que o montante indicado na sua declaração e efectivamente pago de acordo com a sua prática habitual de arredondamento por talão de caixa.
- 13 A recorrente na causa principal pediu a devolução do montante de 1 414 euros que, segundo ela, pagou indevidamente a título do IVA em relação às duas filiais em questão. Tendo este pedido sido indeferido, apresentou uma reclamação ao Inspecteur, sustentando que o «arredondamento por cesto de compras» não é correcto e que o montante do imposto calculado para cada artigo devia, eventualmente, ser arredondado para o montante imediatamente inferior.
- 14 O Inspecteur indeferiu a reclamação. A recorrente na causa principal interpôs recurso de anulação desta decisão de indeferimento para o Gerechtshof te Amsterdam. Este último negou provimento a esse recurso por acórdão de 16 de Agosto de 2004. A recorrente interpôs então recurso de cassação deste acórdão no Hoge Raad der Nederlanden.
- 15 Na decisão de reenvio, o Hoge Raad der Nederlanden recorda que, segundo o Gerechtshof te Amsterdam, mesmo quando a aplicação do método aritmético conduza a um arredondamento para o centimo superior, este método respeita melhor, em relação a cada saldo, o princípio de que o imposto deve ser estritamente proporcional ao preço do que um método que prevê um arredondamento para a unidade de centimo inferior.
- 16 O referido órgão jurisdicional acrescenta que, para calcular o IVA, é possível proceder a um arredondamento aritmético do imposto por cada entrega de bens ou por cada prestação de serviços, ou aplicar o arredondamento sobre o montante total de um certo número de entregas ou prestações consideradas em conjunto, a saber, no processo na causa principal, por cesto de compras. Em seu entender, estes dois métodos encontram-se consagrados, a partir de 1 de Julho de 2004, no artigo 5.º do Regulamento de execução de 1968 relativo ao imposto sobre o volume de negócios (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968).

17 O litígio na causa principal suscita as questões de saber se a Primeira e a Sexta Directiva exigem que se admita o método de arredondamento por defeito e por artigo e, mais especificamente, se as disposições do artigo 2.º, primeiro e segundo parágrafos, da Primeira Directiva e os artigos 11.º, A, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.ºs 3, alínea b), primeiro parágrafo, na versão aplicável até 1 de Janeiro de 2004, e 5, da Sexta Directiva se baseiam no método segundo o qual o montante do IVA deve ser calculado relativamente a cada operação, mesmo quando diferentes operações sejam mencionadas numa factura e/ou estejam incluídas numa só declaração.

18 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O arredondamento dos montantes de IVA está exclusivamente sujeito ao direito nacional ou constitui matéria — tendo especialmente em conta [os artigos 11.º, A, e 22.º, n.ºs 3, alínea b), segundo travessão, e 5, da Sexta Directiva] — do âmbito do direito comunitário?

2) No caso de se tratar de matéria de direito comunitário: resulta das disposições da directiva citadas que os Estados-Membros podem autorizar o arredondamento [por defeito e por artigo], mesmo se forem incluídas várias transacções numa única factura e/ou numa declaração de IVA?»

### **Quanto ao pedido de reabertura da fase oral do processo**

19 Por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 10 de Março de 2008, a recorrente na causa principal pediu a reabertura da fase oral do processo, invocando que este não pode ser decidido com base num argumento que não foi

debatido entre as partes, no sentido de que as conclusões da advogada-geral se fundam numa errada concepção dos factos.

20 A este respeito, deve recordar-se que o Tribunal de Justiça pode, oficiosamente ou por proposta do advogado-geral, ou ainda a pedido das partes, ordenar a reabertura da fase oral do processo, em conformidade com o disposto no artigo 61.º do seu Regulamento de Processo, se considerar que não está suficientemente esclarecido ou que a causa deve ser decidida com base num argumento que não foi debatido entre as partes (v. despacho de 4 de Fevereiro de 2000, *Emesa Sugar*, C-17/98, Colect., p. I-665, n.º 18; acórdãos de 14 de Dezembro de 2004, *Swedish Match*, C-210/03, Colect., p. I-11893, n.º 25; de 28 de Junho de 2007, *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, C-466/03, Colect., p. I-5357, n.º 29; e de 8 de Maio de 2008, *Danske Svineproducenter*, C-491/06, Colect., p. I-3339, n.º 21).

21 Ora, no seu pedido de reabertura da fase oral do processo, a recorrente na causa principal observa que, por diversas vezes, no decurso da audiência, assinalou nomeadamente os factos exactos, em seu entender, quanto aos efeitos do arredondamento.

22 No caso em apreço, ouvida a advogada-geral, o Tribunal de Justiça considera que dispõe de todos os elementos necessários para a resposta às questões colocadas e que, por conseguinte, não há que ordenar a reabertura da fase oral.

23 Consequentemente, há que indeferir o requerimento destinado à reabertura da fase oral.

## Quanto às questões prejudiciais

### *Quanto à primeira questão*

- 24 Em resposta à primeira questão, há que assinalar que as disposições da Primeira e Sexta Directivas não contêm nenhuma regra expressa a respeito do arredondamento dos montantes do IVA. Designadamente, a Sexta Directiva nada dispõe a esse respeito.
- 25 As disposições do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, tanto na sua versão aplicável à data dos factos do litígio na causa principal como na resultante da Directiva 2001/115, entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2004 e que, por esta razão, não é aplicável ao referido litígio, bem como as disposições do n.º 5 do mesmo artigo, podem, na verdade, referir-se, no fundo, a montantes de IVA arredondados, como sustenta o órgão jurisdicional de reenvio. Porém, é facto assente que estas disposições não prevêm nenhuma regra expressa a respeito do modo como deve ser efectuado o arredondamento.
- 26 O mesmo vale para o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Com efeito, esta disposição limita-se a determinar a matéria colectável e refere-se unicamente ao preço dos bens entregues e dos serviços prestados em contrapartida deste.
- 27 A referida apreciação não é de modo nenhum posta em causa pela finalidade e a economia de cada uma das disposições mencionadas nos dois números anteriores, que convém tomar em conta para a interpretação destas disposições (v., designadamente, acórdãos de 10 de Dezembro de 2002, *British American Tobacco (Investments)* e *Imperial Tobacco*, C-491/01, Colect., p. I-11453, n.º 203 e jurisprudência

aí referida; de 16 de Janeiro de 2003, Comissão/Espanha, C-12/00, Colect., p. I-459, n.º 55; e de 13 de Março de 2008, Securenta, C-437/06, Colect., p. I-1597, n.º 35).

28 Assim, decorre da Segunda Directiva 67/228/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 — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6), que o imposto sobre o volume de negócios visa atingir o objectivo da igualdade das condições de tributação de uma mesma operação, qualquer que seja o Estado-Membro em que ocorra (acórdão de 3 de Outubro de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Colect., p. I-9373, n.ºs 20 e 23). Neste contexto, o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva tem por finalidade garantir a uniformidade, nos Estados-Membros, da matéria colectável em que assenta a tributação.

29 Também prossegue este objectivo o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, a propósito do qual o quarto considerando da Directiva 2001/115 assinala que as menções que devem obrigatoriamente figurar nas facturas visam assegurar o bom funcionamento do mercado interno. Por último, o artigo 22.º, n.ºs 4 e 5, da Sexta Directiva tem por objectivo garantir que se ponha à disposição da Administração Fiscal todas as informações necessárias para efeitos da verificação e da cobrança exacta do montante do imposto devido.

30 Donde decorre que nem o teor nem a finalidade das referidas disposições permitem concluir que foi previsto pelo direito comunitário um método específico de arredondamento.

31 Por conseguinte, na falta de regulamentação comunitária, incumbe à ordem jurídica dos Estados-Membros determinar, dentro dos limites impostos pelo direito comunitário, o método e as regras que regulam o arredondamento de um montante declarado a título do IVA.

32 Assim, quando os Estados-Membros estabeleçam ou admitam um método específico de arredondamento, estão obrigados a respeitar os princípios que regem o sistema comum do IVA, como o da neutralidade fiscal e o da proporcionalidade. Porém, o respeito destes princípios reconhecidos pela ordem jurídica comunitária não implica que a questão do método específico do arredondamento a aplicar seja regulada pelo direito comunitário.

33 Tendo em conta todas as precedentes considerações, importa responder à primeira questão que, na falta de regulamentação comunitária específica, cabe aos Estados-Membros determinar as regras e os métodos de arredondamento dos montantes do IVA, estando estes Estados obrigados, no momento desta determinação, a respeitar os princípios em que assenta o sistema comum deste imposto, nomeadamente, o da neutralidade fiscal e o da proporcionalidade.

#### *Quanto à segunda questão*

34 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se as directivas prevêem uma obrigação específica nos termos da qual os Estados-Membros estão obrigados a autorizar que os sujeitos passivos arredondem por defeito e por artigo o montante do IVA.

35 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, importa verificar, a fim de fornecer uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio no quadro da segunda questão prejudicial, se o direito comunitário, como resulta dos princípios em que assenta o sistema comum do IVA, e mais especificamente o princípio da neutralidade fiscal e o da proporcionalidade, obriga um Estado-Membro a autorizar os sujeitos passivos a arredondarem por defeito e por artigo o montante do IVA devido à Administração Fiscal. Tal obrigação pressupõe que só um único método de arredondamento, a saber, o que consiste em arredondar por defeito e por artigo o montante do imposto, pode satisfazer tais exigências.

36 Ao ser um reflexo da igualdade de tratamento em matéria de IVA, o princípio da neutralidade fiscal tem, designadamente, por consequência, que os sujeitos passivos não devem ser tratados de maneira diferente, à luz do método de arredondamento instituído para o cálculo do IVA, relativamente a prestações semelhantes que se encontrem em concorrência umas com as outras (v., neste sentido, acórdão de 27 de Abril de 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, Colect., p. I-3617, n.º 35 e jurisprudência aí referida). Por força deste mesmo princípio, o montante a cobrar pela Administração Fiscal a título do IVA deve corresponder precisamente ao montante declarado a título do IVA na factura e pago pelo consumidor final ao sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Colect., p. I-5339, n.º 24).

37 Assim sendo, este princípio não comporta nenhuma exigência a respeito da aplicação de um método específico de arredondamento, desde que o método consagrado pelo Estado-Membro em questão garanta que o montante a cobrar pela Administração Fiscal a título do IVA corresponde, precisamente, ao montante declarado a título do IVA na factura e pago pelo consumidor final ao sujeito passivo.

38 Quanto ao princípio da proporcionalidade, decorre do artigo 2.º, primeiro parágrafo, da Primeira Directiva que o IVA é um imposto geral sobre o consumo, exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços (v., designadamente, acórdãos Banca popolare di Cremona, já referido, n.º 21, e de 11 de Outubro de 2007, KÖGÁZ e o., C-283/06 e C-312/06, Colect., p. I-8463, n.º 29).

39 Embora o respeito deste último princípio exija, quando seja necessário um arredondamento, que este seja efectuado de tal modo que o montante arredondado corresponda o mais possível ao do IVA resultante da aplicação da taxa em vigor, a verdade é que tal operação tem por objectivo, pela sua natureza, facilitar o cálculo e deve, consequentemente, conciliar a exigência de uma proporcionalidade o mais exacta possível com as necessidades de ordem prática decorrentes da aplicação efectiva do sistema comum do IVA, que assenta no princípio de uma declaração do sujeito passivo.

40 Em todo o caso, sem que seja necessário que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre a questão de saber se o método de arredondamento por defeito e por artigo pode satisfazer as exigências do princípio da proporcionalidade na acepção do artigo 2.º, primeiro parágrafo, da Primeira Directiva, resulta designadamente dos exemplos de cálculo apresentados nas observações submetidas ao Tribunal de Justiça e referidas pela advogada-geral no n.º 47 das suas conclusões que há métodos de cálculo que podem satisfazer as referidas exigências.

41 Assim, devido à tecnicidade da questão do arredondamento, o princípio da proporcionalidade também não pode conter exigências que permitam concluir que um único método de arredondamento, em especial, o que consiste em arredondar por defeito e por artigo o montante do IVA, pode satisfazer o princípio da proporcionalidade.

42 Resulta das precedentes considerações que o direito comunitário, nomeadamente, a Primeira e Sexta Directivas e os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, não contém nenhuma obrigação específica que imponha que os Estados-Membros autorizem os sujeitos passivos a arredondarem por defeito e por artigo o montante do IVA.

43 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que o direito comunitário, no seu estado actual, não comporta nenhuma obrigação específica nos termos da qual os Estados-Membros são obrigados a autorizar os sujeitos passivos a arredondarem por defeito e por artigo o montante do IVA.

### **Quanto às despesas**

44 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. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

- 1) **Na falta de regulamentação comunitária específica, cabe aos Estados-Membros determinar as regras e os métodos de arredondamento dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado, estando estes Estados obrigados, no momento desta determinação, a respeitar os princípios em que assenta o sistema comum deste imposto, nomeadamente, o da neutralidade fiscal e o da proporcionalidade.**
  
- 2) **O direito comunitário, no seu estado actual, não comporta nenhuma obrigação específica nos termos da qual os Estados-Membros são obrigados a autorizar os sujeitos passivos a arredondarem por defeito e por artigo o montante do imposto sobre o valor acrescentado.**

Assinaturas