



## Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL  
ELEANOR SHARPSTON  
apresentadas em 12 de julho de 2018<sup>1</sup>

**Processo C-495/17**

**Cartrans Spedition Srl**  
**contra**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești - Administrația Județeană a Finanțelor  
Publice Prahova**

**Direcția Regională a Finanțelor Publice București - Administrația Fiscală pentru Contribuabili  
Mijlocii**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunalul Prahova (Tribunal de Prahova, Roménia)]

«Reenvio prejudicial — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 146.º, n.º 1, alínea e), e 153.º — Isenções — Prestação do serviço de transporte ligada com a exportação de bens — Prova de que os bens foram exportados para fora do território da União Europeia — Regime estabelecido pela Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias — Cadernetas TIR»

1. Com o presente pedido de decisão prejudicial, o Tribunalul Prahova [Tribunal de Prahova (Roménia)] pede esclarecimentos sobre a interpretação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho<sup>2</sup>. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se regras nacionais que exigem que o contribuinte apresente documentos específicos para obter o benefício da isenção do IVA na prestação de serviços (incluindo transporte), quando estes estejam diretamente ligados à exportação de bens para fora do território da União Europeia, são compatíveis com a Diretiva IVA. Quando esses bens são transportados ao abrigo de uma caderneta de transporte internacional rodoviário em conformidade com o regime instituído pela Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias a coberto das Cadernetas TIR, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se tais documentos constituem prova de que os bens em causa foram efetivamente exportados.

### Quadro jurídico da União

#### *Diretiva IVA*

2. O artigo 131.º está inserido no título IX sob a epígrafe «Isenções» e dispõe que «[a]s isenções previstas nos Capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso».

<sup>1</sup> Língua original: inglês.

<sup>2</sup> Diretiva de 28 de novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [JO 2006, L 347, p. 1 (a seguir «Diretiva IVA»)]. As operações relevantes ocorreram entre março de 2012 e abril de 2014, pelo que me referirei a esse período como «época dos factos». V., igualmente, n.º 15 destas conclusões, *infra*.

3. O artigo 146.º figura no capítulo 6 do título IX («Isenções na exportação»). O artigo 146.º, n.º 1, alínea e), enuncia entre essas isenções «[a]s prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, com exceção das prestações de serviços isentas em conformidade com os artigos 132.º e 135.º, quando estiverem diretamente ligadas a exportações ou a importações de bens [...]».

4. Nos termos do artigo 153.º, os Estados-Membros devem «[isentar] as prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando estes intervenham nas operações referidas nos Capítulos 6, 7 e 8 ou em operações realizadas fora da [União Europeia]».

### **Código Aduaneiro**

5. O Código Aduaneiro estabelecido pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho<sup>3</sup> define o quadro jurídico das regras e dos procedimentos aduaneiros no território aduaneiro da União Europeia. As alíneas b) e h) do artigo 4.º, n.º 16, dispunham, respetivamente, que a expressão «Regime aduaneiro» abrangia o trânsito e a exportação. Nos termos do artigo 4.º, n.º 17, entendia-se por «Declaração aduaneira» o ato pelo qual uma pessoa manifestava, na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria determinado regime aduaneiro. Segundo o artigo 59.º, mercadorias ao abrigo de um regime aduaneiro deviam ser objeto de uma declaração para esse regime. Mercadorias declaradas, nomeadamente, para exportação ou trânsito ficavam sob fiscalização aduaneira a partir da aceitação da declaração aduaneira «até que saiam do território aduaneiro da [União Europeia] ou sejam destruídas, ou até à anulação da declaração aduaneira».

6. As alíneas a) e b) do artigo 91.º, n.º 1, previam, respetivamente, que o *regime de trânsito externo* permitia a circulação de um ponto a outro do território aduaneiro de mercadorias de países terceiros e mercadorias da União Europeia. Era permitida a circulação de mercadorias em conformidade com o artigo 91.º, n.º 1, ao abrigo de uma caderneta TIR, desde que tal circulação: (i) tivesse tido início ou devesse terminar no exterior da União Europeia; (ii) dissesse respeito a remessas de mercadorias para descarga no território aduaneiro e tivessem sido enviadas juntamente com mercadorias a descarregar num país terceiro; ou (iii) fossem efetuadas de um ponto para outro da União Europeia utilizando o território de um país terceiro.

7. O artigo 161.º intitulava-se «Exportação». O artigo 161.º, n.º 1, previa que o regime de exportação permitia a saída de mercadorias da União Europeia do território aduaneiro. O artigo 161.º, n.º 2, dispunha que qualquer mercadoria da União Europeia destinada a ser exportada devia ser sujeita ao regime de exportação, com exclusão das mercadorias sujeitas ao regime de aperfeiçoamento passivo ou a um regime de trânsito.

8. Segundo o artigo 163.º, n.º 1, o *regime de trânsito interno* permitia a circulação das mercadorias da União Europeia de um ponto para outro do território aduaneiro, passando pelo território de um país terceiro, sem alteração do seu estatuto aduaneiro. Uma circulação desse tipo podia efetuar-se, nomeadamente, ao abrigo de uma caderneta TIR (artigo 163.º, n.º 2).

<sup>3</sup> Regulamento do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1; a seguir Código Aduaneiro). Este regulamento foi alterado várias vezes: a versão alterada pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006, de 20 de novembro de 2006 (JO 2006, L 363, p. 1) era a versão que estava em vigor à época dos factos. A versão atualmente em vigor está incluída no Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União (JO 2013, L 269 p. 1).

9. Segundo o artigo 182.º-A, n.º 1, as mercadorias que saem do território aduaneiro deviam ser cobertas por uma declaração aduaneira ou, se não fosse exigida uma declaração aduaneira, por uma declaração sumária<sup>4</sup>. Nos termos do artigo 182.º-B, n.º 1, quando a essas mercadorias fosse atribuído um destino aduaneiro que exigisse uma declaração aduaneira, essa declaração devia ser apresentada na estância aduaneira de exportação antes de as mercadorias saírem do território aduaneiro. O artigo 183.º previa que as mercadorias que saíssem do território aduaneiro estavam sujeitas à fiscalização aduaneira.

### **Convenção TIR**

10. Sob os auspícios da Comissão Económica das Nações Unidas para a Europa (UNECE), o sistema de trânsito TIR foi desenvolvido após a Segunda Guerra Mundial para ajudar a revitalizar as economias da Europa do pós-guerra. A Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias a coberto das Cadernetas TIR (Convenção TIR), assinada em Genebra em 14 de novembro de 1975, foi aprovada em nome da então Comunidade Económica Europeia por força do Regulamento (CEE) n.º 2112/78 do Conselho e, por conseguinte, tem efeito direto<sup>5</sup>. No que diz respeito ao que é atualmente a União Europeia, a Convenção TIR entrou em vigor em 20 de junho de 1983<sup>6</sup>. São partes contratantes todos os Estados-Membros e a própria União Europeia. Foi publicada uma versão consolidada desta convenção no anexo da Decisão n.º 2009/477/CE do Conselho<sup>7</sup>.

11. O artigo 1.º da Convenção TIR define o conceito de «Transporte TIR» como o transporte de mercadorias de uma estância aduaneira de partida para uma estância aduaneira de destino ao abrigo do regime TIR. O «Titular» de uma caderneta TIR é a pessoa a quem foi emitida uma caderneta TIR, em conformidade com as disposições pertinentes da convenção, e em nome da qual foi efetuada uma declaração aduaneira sob a forma de uma caderneta TIR indicando a vontade de sujeitar as mercadorias ao regime TIR, na estância aduaneira de partida<sup>8</sup>. O artigo 2.º dispõe que a convenção se aplica aos transportes de mercadorias, sem carregamentos intermédios, através de uma ou de várias fronteiras, de uma estância aduaneira de partida de uma parte contratante para uma estância aduaneira de destino de outra ou da mesma parte contratante, desde que uma parte do trajeto entre o início e o termo do transporte TIR se faça por estrada.

12. Nos termos do artigo 3.º, alínea b), os transportes devem realizar-se sob a garantia de associações aprovadas de acordo com o disposto no artigo 6.º<sup>9</sup> e efetuar-se ao abrigo de uma caderneta TIR. O artigo 4.º prevê que as mercadorias transportadas ao abrigo do regime TIR não serão sujeitas ao pagamento ou ao depósito dos direitos e imposições de importação ou de exportação nas estâncias aduaneiras *en route*.

4 As exceções a esta regra não são relevantes para efeitos das presentes conclusões.

5 Regulamento do Conselho, de 25 de julho de 1978, relativo à conclusão da Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias a coberto das Cadernetas TIR (Convenção TIR), feita em Genebra em 14 de novembro de 1975 (JO 1978, L 252, p. 1).

6 A Convenção TIR entrou em vigor quando foram cumpridas todas as formalidades necessárias (v. artigo 2.º do Regulamento n.º 2112/1978 e artigos 52.º e 53.º da Convenção TIR). A data de entrada em vigor desta convenção no que diz respeito à União Europeia está registada no Jornal Oficial sob o título «Entrada em vigor da Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias a coberto das Cadernetas TIR (Convenção TIR)» (JO 1983, L 31, p. 13).

7 Decisão de 28 de maio de 2009 que publica, na forma consolidada, o texto da Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias a coberto das Cadernetas TIR (Convenção TIR), feita em 14 de novembro de 1975, com as alterações que lhe foram introduzidas desde essa data (JO 2009, L 165, p. 1).

8 Artigo 1.º, alíneas a) e o), respetivamente.

9 O artigo 6.º prevê que cada parte contratante pode habilitar associações a emitir cadernetas TIR e a servir de fiadores, desde que sejam respeitadas as condições contidas na 1.ª parte do anexo 9 da convenção. Essas condições incluem: prova de que opera há pelo menos um ano na qualidade de organização representante dos interesses do setor dos transportes, prova de solidez da sua situação financeira e da existência de meios logísticos que lhe permitam cumprir as obrigações que lhe incumbem por força da convenção, e prova de que o pessoal ao seu serviço possui os conhecimentos necessários para aplicar na devida forma a convenção. Outras condições dispõem que não deve haver ofensas graves ou recidivas à legislação aduaneira ou fiscal; um acordo escrito ou de qualquer outro ato jurídico entre a associação e as autoridades competentes da parte contratante em cujo território está estabelecida; e um compromisso que, nomeadamente, confirme que a associação respeitará as obrigações estipuladas na convenção.

### **Manual Trânsito TIR**

13. O Manual Trânsito da Comissão<sup>10</sup> dispõe que «[a] caderneta TIR serve de declaração aduaneira para o transporte de mercadorias e constitui a prova da existência da garantia. As cadernetas TIR são distribuídas por uma organização internacional [atualmente a União Internacional dos Transportes Rodoviários (IRU)]. Uma declaração aduaneira efetuada sob a forma de uma caderneta só é válida para um único transporte TIR. A caderneta é utilizada no país de partida e permite efetuar o controlo aduaneiro no território dos países contratantes de partida, trânsito e destino» (v. artigo 1.2, terceiro parágrafo, da parte IX — Regime TIR).

### **Direito nacional**

14. O órgão jurisdicional de reenvio indica no seu despacho de reenvio que, nos termos do direito nacional, as prestações de serviços de transporte diretamente ligadas à exportação de bens estão isentas do pagamento do IVA. Esse órgão jurisdicional indica que, segundo as regras em vigor à época dos factos, as prestações de serviços de transporte só estavam isentas do pagamento do IVA se o contribuinte em causa pudesse demonstrar que as mercadorias transportadas tinham sido efetivamente exportadas mediante a apresentação dos seguintes documentos de suporte a um pedido de isenção: fatura emitida pelo transportador, contrato de transporte celebrado com o beneficiário da prestação, documentos específicos de transporte e documentos que comprovem que as mercadorias foram exportadas.

### **Matéria de facto, tramitação do processo e questões prejudiciais**

15. A Cartrans Spedition SRL (a seguir «Cartrans»), intermediária de serviços de transporte rodoviário de mercadorias, cuja sede está situada na Roménia, prestou três serviços de transporte de mercadorias na Turquia durante o período compreendido entre março e maio de 2012, dois serviços de transporte na Geórgia em agosto de 2012, um serviço de transporte no Iraque em fevereiro de 2013 e um serviço de transporte na Ucrânia em abril de 2014. Em 13 de agosto de 2014, as autoridades romenas competentes emitiram um relatório de fiscalização tributária e um aviso de liquidação tributária que impunha à Cartrans o pagamento de 16 203 lei romenos (RON) (aproximadamente 3 650 euros).

16. As autoridades competentes sustentaram que a Cartrans não tinha justificado que as mercadorias transportadas tinham sido efetivamente exportadas, uma vez que não tinha apresentado nenhum dos seguintes documentos: contrato de transporte celebrado com o beneficiário da prestação, documentos específicos de transporte e documentos que comprovem que as mercadorias foram exportadas, em conformidade com as regras nacionais. A Cartrans apenas tinha comprovado que tinha prestado alguns serviços de transporte para o estrangeiro em benefício dos exportadores.

17. A Cartrans contestou esta liquidação. Como fundamento do seu pedido de isenção do IVA, apresentou, para cada uma das sete faturas sujeitas à cobrança de IVA, cadernetas TIR e documentos de transporte CMR carimbados pelos serviços aduaneiros dos países para os quais transportou as mercadorias em causa para exportação<sup>11</sup>. A Cartrans alegou que as cadernetas TIR continham

10 Manual Trânsito sobre o regime TIR, de 1 de julho de 2009, TAXUD/1873/2007 — EN Final, publicado pelo Comité do Código Aduaneiro da Comissão — Secção Trânsito (TIR). A Comissão Europeia está em processo de atualização do Manual Trânsito. Assim, a versão atual, de 27 de abril de 2016 (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN) é referida como «documento de trabalho».

11 Entendo que o documento de transporte CMR é um documento que comprova um contrato de transporte de mercadorias por estrada, com base na Convenção relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada, assinada em Genebra, em 19 de maio de 1956. Como esses documentos não fazem parte da base das questões do órgão jurisdicional de reenvio, não referirei mais nada sobre eles.

menções tanto às mercadorias transportadas como às declarações dos serviços aduaneiros respeitantes às exportações das mercadorias para os respetivos países e que, manifestamente, a caderneta TIR tinha valor probatório, uma vez que constitui o instrumento que certifica a realização do trânsito aduaneiro da estância aduaneira de partida para a estância aduaneira de destino.

18. O órgão jurisdicional de reenvio entende que para dirimir o litígio no processo principal é necessária uma interpretação das disposições da Diretiva IVA relativas às isenções nas exportações e à prestação de serviços por intermediários. Por conseguinte, submeteu as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

- «1) Para efeitos da isenção do IVA das operações e prestações de serviços de transporte ligadas à exportação de bens, em conformidade com a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a caderneta TIR carimbada pelos serviços aduaneiros do país de destino constitui um documento justificativo da exportação dos bens transportados, tendo em conta o regime jurídico desse documento de trânsito estabelecido no Manual do Trânsito para o regime TIR n.º TAXUD/1873/2007 do Comité do Código Aduaneiro — Secção Trânsito da Direção geral Fiscalidade e União Aduaneira da Comissão Europeia?
- 2) O artigo 153.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à prática fiscal que impõe ao contribuinte que prove a exportação das mercadorias transportadas através da declaração aduaneira de exportação e recusa o direito à dedução do IVA relativo à prestação de serviços de transporte das mercadorias exportadas no caso de não existir essa declaração, apesar de existir a caderneta TIR carimbada pela estância aduaneira do país de destino?»

19. A Cartrans, o Governo romeno e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. Não foi solicitada nem realizada qualquer audiência.

## **Apreciação**

### ***Observações preliminares***

20. As questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio baseiam-se na premissa de que a Cartrans pretende obter a isenção do IVA com base na prestação de serviços como intermediária por contra de outrem, para efeitos do artigo 153.º da Diretiva IVA<sup>12</sup>. O despacho de reenvio descreve a Cartrans como «intermediária de serviços de transporte rodoviário de mercadorias». No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio não indica se o pedido da Cartrans de isenção do IVA se baseia no facto de ter prestado ela própria serviços de transporte e serviços acessórios, nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, ou se agiu simplesmente como intermediária tal como estipulado no artigo 153.º da referida diretiva.

21. A expressão «intermediário» não está definida no artigo 153.º da Diretiva IVA. O sentido comum que lhe é dado de acordo com a finalidade da Diretiva IVA indica que um intermediário é uma pessoa que atua entre as partes<sup>13</sup>. No contexto dos serviços de transporte rodoviário, tal pode incluir a prestação de apoio logístico para coordenar a circulação das mercadorias do vendedor para o

<sup>12</sup> A segunda questão prejudicial refere o direito à «dedução» do IVA relativo à prestação de serviços de transporte. Entendo que tal referência deve ser entendida no sentido de que diz respeito ao «direito a isenção do imposto» por duas razões. Em primeiro lugar, as disposições em apreço não fazem parte do regime específico do IVA relativo às deduções. Em segundo lugar, o despacho de reenvio diz claramente respeito às regras que regem a isenção do imposto: não há menção às regras relativas às deduções.

<sup>13</sup> Acórdão de 2 de abril de 1998, EMU Tabac e o. (C-296/95, EU:C:1998:152, n.º 30).

comprador, bem como, mas não necessariamente, a prestação de serviços para assegurar o transporte físico das mercadorias desde o ponto de partida até ao destino. A prestação de serviços de transporte por parte de um intermediário beneficia de uma isenção específica do imposto quando o interessado transportou mercadorias para um destino fora do território da União Europeia agindo em nome ou por conta de outrem ao abrigo do artigo 153.º da Diretiva IVA. Na ausência de qualquer informação no despacho de reenvio relativamente ao papel exato da Cartrans, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, no contexto do processo principal, verificar se a Cartrans agiu como intermediária por conta de outrem ou se transportou as mercadorias em causa por conta própria.

22. De qualquer modo, o artigo 153.º é aplicável quando o contribuinte em causa intervenha nas operações referidas, nomeadamente, no capítulo 6 da Diretiva IVA. Neste caso, a disposição pertinente do capítulo 6 é o artigo 146.º, n.º 1, alínea e). Consequentemente, analisarei as questões prejudiciais à luz dessa disposição.

### *Primeira e segunda questões*

23. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, nos casos em que o contribuinte pretende beneficiar de uma isenção do IVA com fundamento no facto de ter prestado serviços ligados com o transporte de mercadorias para exportação da União Europeia, os Estados-Membros podem estabelecer condições que exijam que o contribuinte apresente determinados documentos específicos para provar que as mercadorias em causa foram efetivamente exportadas ou se as cadernetas TIR constituem essa prova. Uma vez que as duas questões prejudiciais são faces da mesma moeda, irei apreciá-las conjuntamente.

24. O Governo romeno é de opinião que a Diretiva IVA permite aos Estados-Membros indeferir os pedidos de isenção do imposto nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, em circunstâncias como as do processo principal. A Cartrans e a Comissão contestam essa opinião.

25. Eu também discordo do Governo romeno.

26. Há dois pontos de consenso entre as partes. Em primeiro lugar, na medida em que é evidente que o artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA diz respeito à isenção fiscal para as exportações da União Europeia, está em conformidade com o princípio geral de direito fiscal internacional de que o imposto sobre o consumo de bens e serviços deve ser aplicado no local de destino. Assim, todas as operações relativas a exportações estão, regra geral, isentas do imposto. Em segundo lugar, uma vez que a referida disposição concede uma isenção do imposto, deve ser interpretada de forma estrita<sup>14</sup>.

27. As isenções previstas no capítulo 6 da Diretiva IVA («Isenções na exportação») são imperativas. Assim, quando o contribuinte puder provar a prestação de serviços de transporte e de serviços acessórios, na aceção do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), deve ser concedida a isenção prevista. Na ausência de disposição expressa, os Estados-Membros não dispõem de margem de discricionariedade para introduzir condições materiais adicionais.

28. A jurisprudência do Tribunal de Justiça deixa bem claro que deve existir uma ligação direta entre o transporte de mercadorias para um destino fora da União Europeia e os serviços pertinentes, a fim de que se aplique a isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA. Por outras palavras, os serviços devem ser prestados diretamente (conforme o caso) ao exportador, ao importador ou ao destinatário das mercadorias referidas nessa disposição<sup>15</sup>. São questões que o órgão jurisdicional de reenvio deve apreciar no exame dos factos e circunstâncias do processo em causa.

<sup>14</sup> Acórdão de 29 de junho de 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, n.º 18 e 22).

<sup>15</sup> Acórdão de 29 de junho de 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, n.º 23).

29. O despacho de reenvio esclarece que, nos termos das regras nacionais, o transporte relativo à exportação de mercadorias só constitui uma prestação de serviços isenta de IVA se o contribuinte apresentar os seguintes documentos como prova: fatura emitida pelo transportador, contrato de transporte celebrado com o beneficiário da prestação, documentos específicos de transporte e documentos que comprovem que as mercadorias transportadas foram exportadas (a seguir «documentos exigidos»).

30. Parece-me que uma prática nacional que exige que um contribuinte prove que as mercadorias transportadas foram efetivamente exportadas não é compatível com o direito da União. O artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA não prevê esse requisito. Mais propriamente, a referida disposição estabelece a condição de que as prestações de serviços, incluindo o transporte, devem estar diretamente *ligadas* à exportação de mercadorias.

31. Além disso, concordo com a posição da Comissão de que não existe na Diretiva IVA qualquer disposição que imponha a um contribuinte a condição de fornecer provas específicas para beneficiar da isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e).

32. Com base na descrição do regime nacional feita pelo órgão jurisdicional de reenvio, as regras internas em causa parece introduzirem requisitos puramente formais. No entanto, tais requisitos relativos à forma como o contribuinte demonstra a elegibilidade para efeitos da isenção não podem pôr em causa o direito à isenção do IVA nos termos da legislação da União quando se encontram preenchidas as condições materiais para aplicação do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA<sup>16</sup>.

33. Nos termos do artigo 131.º da Diretiva IVA, as isenções previstas nomeadamente no artigo 146.º, n.º 1, alínea e) aplicam-se sem prejuízo de outras disposições do direito da União e de acordo com as condições estabelecidas pelos Estados-Membros para a aplicação correta e simples dessas isenções e de modo a impedir a fraude, a evasão fiscal ou utilizações abusivas. No exercício dessa margem de discricionariedade, os Estados-Membros estão sujeitos aos princípios gerais do direito da União, em especial aos princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade<sup>17</sup>.

34. O princípio da segurança jurídica exige que o efeito de uma disposição legal deve ser claro e previsível para as pessoas que lhe estão sujeitas<sup>18</sup>. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, este princípio é aplicado de forma rigorosa nos casos em que a legislação em causa impõe encargos fiscais<sup>19</sup>. Neste contexto, o Tribunal de Justiça declarou que as obrigações do contribuinte em matéria de prova devem ser regidas por requisitos expressos nos termos do direito nacional e das regras estabelecidas para operações semelhantes<sup>20</sup>.

35. O órgão jurisdicional de reenvio afirma no seu despacho de reenvio que a lei romena não contém qualquer base jurídica que expressamente determine que tipos de documentos constituem prova de que as mercadorias transportadas foram exportadas. A partir dessa descrição do órgão jurisdicional, as regras nacionais em questão parecem resultar de uma combinação de disposições legislativas e práticas administrativas. Caberá a esse órgão jurisdicional avaliar se essas regras são suficientemente claras e precisas para satisfazer os requisitos do princípio geral da segurança jurídica.

16 Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 32).

17 Acórdão de 9 de outubro de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 27).

18 Acórdão de 29 de abril de 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, n.º 34).

19 Acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 48).

20 Acórdão de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 38).

36. Sobre a proporcionalidade, o Tribunal de Justiça tem declarado que os Estados-Membros devem recorrer a meios que, permitindo alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pelo direito interno, prejudiquem o mínimo possível os objetivos e os princípios decorrentes da legislação da União em causa<sup>21</sup>. Assim, as regras nacionais não devem ir além do necessário para preservar ou salvaguardar o erário público<sup>22</sup>. Num contexto em que uma autoridade fiscal recusou a isenção numa entrega intracomunitária porque as provas contabilísticas pertinentes foram produzidas tardiamente e não teve em conta o facto de as condições materiais estarem preenchidas, o Tribunal de Justiça declarou que as regras nacionais iam além do que era necessário para garantir a exata cobrança do imposto<sup>23</sup>. Na minha opinião, este raciocínio deve ser aplicado às circunstâncias do presente processo. Assim, se o contribuinte preencher as condições materiais previstas no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, essas condições não podem ser substituídas por requisitos formais estabelecidos pelo direito nacional.

37. Esses requisitos nacionais não podem, por conseguinte, ser utilizados de uma forma que ponha em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pelo direito da União nesta matéria<sup>24</sup>.

38. O princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção do IVA deve ser concedida se as condições materiais estiverem preenchidas, mesmo que o contribuinte não tenha cumprido certas formalidades<sup>25</sup>. Existem apenas dois casos em que o incumprimento dos requisitos formais levou à perda do direito à isenção do IVA<sup>26</sup>. O primeiro, em casos de fraude<sup>27</sup>. O segundo, nos casos em que a isenção é recusada se a violação das regras em apreço tiver por efeito impedir a produção da prova do cumprimento das condições materiais perante as autoridades competentes<sup>28</sup>.

39. Não é contestado no processo principal que a Cartrans prestou serviços na aceção da Diretiva IVA e que esses serviços foram prestados fora do território da União Europeia. Neste contexto, uma prática nacional que significa que as autoridades competentes não apreciarão provas de que as mercadorias em causa foram entregues a um comprador (ou destinatário) situado num país terceiro funcionam de forma análoga à presunção de que a isenção não pode ser concedida.

40. Parece-me que as regras nacionais em causa vão para além do que é necessário para garantir a exata cobrança do imposto pelas razões que passo a expor. Em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio indica que quando o contribuinte não fornecer os documentos exigidos para justificar um pedido de isenção esse pedido será recusado. Este resultado é incompatível com o princípio da neutralidade fiscal, na medida em que o IVA não será cobrado no local de destino das mercadorias, mas sim no momento em que estas se encontrarem em trânsito<sup>29</sup>. Em segundo lugar, as regras nacionais em causa são aplicadas de uma forma que significa que nos casos em que os requisitos formais não são observados as autoridades competentes nem sequer analisam se as condições materiais de isenção com base no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA *estão efetivamente preenchidas*. Em terceiro lugar, nada no despacho de reenvio sugere que a inobservância dos requisitos formais origine necessariamente um caso de fraude ou que a violação das regras em causa tem por efeito impedir as autoridades competentes de verificar se as condições materiais estavam preenchidas.

21 Acórdão de 18 de novembro de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, n.º 20).

22 Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 20).

23 Acórdão de 27 de setembro de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 29).

24 Acórdão de 27 de setembro de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 26).

25 Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 36).

26 Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 38).

27 Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 39).

28 Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 42).

29 V. n.º 37, *supra*.

41. Por conseguinte, pelo simples facto de o contribuinte em causa não ter fornecido determinados documentos específicos para provar que as mercadorias em causa foram efetivamente exportadas as autoridades de um Estado-Membro não podem, em princípio, recusar o benefício da isenção do IVA sem examinar se as condições materiais previstas pelas disposições aplicáveis do direito da União foram cumpridas.

42. Deve a caderneta TIR ser considerada como prova definitiva de que as mercadorias em causa foram exportadas?

43. Existe neste ponto um certo consenso entre as partes, na medida em que as três são de opinião que, ao abrigo do Código Aduaneiro, os regimes de exportação e de trânsito são distintos.

44. A Cartrans defende que um contribuinte que presta serviços de transporte não deve ser obrigado a apresentar uma declaração de exportação como prova de que as mercadorias em causa foram exportadas. Isto porque a pessoa que presta serviços de transporte só terá acesso a provas de trânsito em virtude do regime TIR. O Governo romeno sustenta que o facto de uma estância aduaneira ter certificado uma caderneta TIR não prova, por si só, que as mercadorias em causa tenham sido transportadas e exportadas para fora do território da União Europeia. A Comissão afirma que o sistema TIR confirma que as mercadorias foram transportadas para o seu destino. Neste contexto, a caderneta TIR não pode substituir a declaração aduaneira de exportação, que evidencia que as mercadorias em causa foram colocadas sob o regime de exportação.

45. Parece-me que as partes têm razão ao observar que decorre do Código Aduaneiro que os regimes de trânsito e de exportação são distintos<sup>30</sup>.

46. Nas suas Conclusões no processo BGL, o advogado-geral P. Léger<sup>31</sup> apresentou uma síntese bastante útil da Convenção TIR, que faz parte do ordenamento jurídico da União por força da Decisão 2009/477 do Conselho. Como explicou, a convenção facilita os transportes internacionais de mercadorias por veículos rodoviários: simplifica e harmoniza as formalidades administrativas a cumprir em matéria aduaneira por ocasião da passagem das fronteiras. As remessas de mercadorias estão sujeitas a uma única inspeção na estância aduaneira de partida, excluindo qualquer outra inspeção pelas autoridades aduaneiras *en route* ou no destino, exceto se estas últimas suspeitaram da existência de irregularidades. Um aspeto relevante é que tais mercadorias não estão sujeitas ao pagamento ou ao depósito de direitos e taxas de importação ou de exportação. As mercadorias transportadas devem ser acompanhadas durante toda a viagem por um documento uniforme de despacho, a caderneta TIR, emitida pela estância aduaneira de partida, que servirá de instrumento de referência para verificar a regularidade da operação. O pagamento de direitos e impostos a ser cobrados ao transportador pelos serviços aduaneiros deve ser parcialmente garantido por uma associação nacional habilitada para o efeito pelas autoridades das partes contratantes. Esta garantia é, ela própria, coberta pela União Internacional dos Transportes Rodoviários (IRU) e por um grupo segurador sediado na Suíça<sup>32</sup>.

47. As cadernetas TIR são impressas pela IRU e distribuídas pelas associações garantes aos transportadores, que nelas mencionam uma série de informações, nomeadamente quanto às mercadorias transportadas. Cada caderneta TIR é composta por um conjunto de folhas em dois exemplares (cópias n.ºs 1 e 2). No início da operação de transporte, a estância aduaneira de partida verifica a carga, confirmando, em especial, se esta corresponde às mercadorias declaradas na caderneta TIR, procedendo depois à respetiva selagem. Em seguida, a estância aduaneira anota a primeira página da caderneta TIR que lhe foi entregue pelo utilizador, retém o exemplar n.º 1, visa o recibo correspondente e restitui a caderneta ao seu utilizador. À saída do território atravessado, a estância

30 V. n.ºs 6 a 8 das presentes conclusões, *supra*.

31 C-78/01, EU:C:2003:14, n.ºs 4 a 7.

32 V. n.ºs 11 e 13, *supra*.

aduaneira *en route* verifica o estado dos selos, retém o exemplar n.º 2, visa o recibo correspondente e restitui a caderneta TIR ao seu utilizador. Em seguida, remete o exemplar n.º 2 à estância aduaneira de partida, a qual verifica a respetiva conformidade com o exemplar n.º 1. Se o exemplar n.º 2 não revelar nenhuma reserva quanto à regularidade da operação TIR, esta encontra-se regularmente apurada no território atravessado. Em contrapartida, se o exemplar n.º 2 contiver reservas ou não tiver sido recebido pela estância aduaneira de partida, a operação TIR é considerada irregular no território em causa. Por conseguinte, as autoridades aduaneiras deste território têm o direito de exigir o pagamento dos direitos e taxas que, por esse facto, se tornaram exigíveis. Este procedimento repete-se no território de cada país atravessado, exceto nos Estados-Membros da União Europeia, uma vez que estes formam um único território aduaneiro<sup>33</sup>.

48. Este esquema das principais características do sistema TIR confirma que o objetivo de uma caderneta TIR certificada não é o de provar que os produtos em causa foram efetivamente exportados. Mais propriamente, o referido sistema demonstra que «a caderneta TIR serve de declaração aduaneira para o transporte de mercadorias e constitui a prova da existência da garantia»<sup>34</sup>.

49. Uma vez que o regime aduaneiro do trânsito (do qual fazem parte as operações TIR) e da exportação são distintos<sup>35</sup>, a caderneta TIR não pode ser equiparada a uma declaração aduaneira emitida quando as mercadorias deixam o território aduaneiro da União Europeia, conforme estabelecido no artigo 182.º-A do Código Aduaneiro<sup>36</sup>.

50. No que respeita ao processo principal, para beneficiar da isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, o contribuinte deve demonstrar as *prestações de serviços* (incluindo os transportes) que estejam *diretamente ligadas a exportações ou a importações de bens*.

51. Segundo as minhas conclusões, um contribuinte como a Cartrans não tem, conseqüentemente, de provar que as mercadorias em causa foram efetivamente exportadas. O que ele precisa de demonstrar é que os serviços de transporte prestados estavam *diretamente ligados* à exportação de mercadorias. O procedimento para determinar esse facto não é regido pelas regras da União Europeia e, em última análise, é da competência das autoridades nacionais sob fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais. Dito isto, embora a caderneta TIR não seja necessariamente uma prova conclusiva de exportação, parece-me ser um documento que é de facto relevante no contexto da avaliação se os serviços de transporte prestados estão diretamente ligados com a exportação das mercadorias transportadas pelo transportador rodoviário em causa. Na ausência de prova que indique que os produtos abrangidos pela caderneta TIR *não* foram efetivamente exportados, parece-me que ela fornece um forte indício em apoio de um pedido de isenção do IVA ao abrigo do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA<sup>37</sup>.

33 Conclusões do advogado-geral P. Léger no processo BGL, C-78/01, EU:C:2003:14, n.ºs 7 e 8.

34 V. Manual Trânsito TIR, p. 7.

35 V. n.º 45, *supra*.

36 V. n.º 9, *supra*.

37 Acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 37), em que o Tribunal de Justiça decidiu que a classificação das entregas e aquisições intracomunitárias deve basear-se em questões objetivas, como a deslocação física dos bens em causa entre os Estados-Membros. Este raciocínio pode ser aplicado no presente processo, na medida em que o contribuinte possa evidenciar que os produtos em causa deixaram fisicamente o território da União Europeia.

## Conclusão

52. À luz das considerações que antecedem, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões submetidas pelo Tribunalul Prahova (Tribunal de Prahova, Roménia) da seguinte forma:

Os artigos 146.º, n.º 1, alínea e) e 131.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a regras nacionais que exigem a apresentação de documentos específicos para provar que as mercadorias transportadas por um contribuinte que presta serviços de transporte rodoviário para um destino fora do território da União Europeia foram efetivamente exportadas. Compete às autoridades nacionais, sob fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, examinar e avaliar as provas em cada caso concreto. Essas provas podem incluir a referência às cadernetas TIR, referidas na Convenção relativa ao transporte internacional de mercadorias a coberto das Cadernetas TIR anexa à Decisão 2009/477/CE do Conselho, de 28 de maio de 2009, que publica, na forma consolidada, o texto da Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias a coberto das Cadernetas TIR (Convenção TIR), feita em 14 de novembro de 1975, com as alterações que lhe foram introduzidas desde essa data, para determinar se as mercadorias em causa saíram fisicamente do território da União Europeia e, portanto, se os serviços de transporte fornecidos estavam diretamente ligados com a exportação de mercadorias.