CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER apresentadas em 14 de Março de 2006 [1]

I — Introdução

1. A Cour de cassation (Tribunal Supremo) da Bélgica interroga o Tribunal de Justiça sobre os efeitos, no regime comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), de uma norma nacional que prevê a nulidade absoluta dos contratos com fim ilícito e, por conseguinte, com a intenção de defraudar o Estado na gestão e na tributação do referido imposto.

2. Pergunta, em concreto, se, numa fraude de «tipo carrossel», essa consequência na validade de um contrato de compra e venda impede a dedução do imposto pago, distinguindo duas hipóteses, conforme o adquirente actue de boa fé (processo C-440/04) ou participe na fraude (processo C-439/04) [2].

3. O acórdão de 12 de Janeiro de 2006, Optigen e o. [3], respondeu à primeira hipótese, permitindo ao sujeito passivo deduzir o imposto se ignorar que o negócio resulta de uma acção de maior amplitude, efectuada com a intenção de subtrair fundos da Administração Fiscal.

4. Para esclarecer a situação da segunda hipótese, em que o obrigado intervém activamente na fraude, os recentes acórdãos de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., BUPA e o. e University of Huddersfield [4], facultam linhas interpretativas adequadas.

1 — Língua original: espanhol.

2 — A própria Cour de cassation belga enviou mais dois reenvios prejudiciais (processos C-42/05, Ring Occasions e Fortis Banque, e C-378/05, Samotor), com o mesmo teor dos agora apresentados.

3 — Proferido nos processos C-354/03, C-355/03 e C-484/03 (Colect., p. I-483).

4 — Acórdão proferido nos processos C-255/02, C-419/02 e C-223/03 (Colect., p. I-1609, p. I-1685 e p. I-1751).

II — Quadro jurídico

A — *Regulamentação comunitária sobre o IVA*

5. De acordo com o artigo 2.º da Primeira Directiva [5]:

«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 estádio do comércio a retalho, inclusive.

[...]»

6. Em conformidade com esta legislação, a Sexta Directiva [6] abrange duas categorias de factos susceptíveis de tributação: as «entregas de bens» e as «prestações de serviços», definindo as primeiras como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário (artigo 5.º, n.º 1).

7. Estas operações estão sujeitas a IVA quando forem efectuadas no território de um país por quem exerça de modo independente actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços e desempenhem profissões liberais ou equiparadas (artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.ºs 1 e 2).

8. O artigo 17.º fixa a constituição do direito à dedução no momento em que o IVA se torna exigível, definindo as condições para a sua prática.

9. A Sexta Directiva, ao regular as isenções (artigos 13.º a 16.º), refere a necessidade de evitar «certas fraudes ou evasões fiscais», propósito que permite autorizar um Estado-Membro a derrogá-la (artigo 27.º, n.º 1).

5 — 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).

6 — 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).

B — *O direito belga*

10. O Código Civil belga considera sem qualquer efeito as obrigações sem fim ou baseadas num fim falso ou ilícito (artigo 1131.º), considerando desta última índole as que são proibidas por lei, assim como as que se oponham aos bons costumes e à ordem pública (artigo 1133.º).

11. Com base nestas disposições, o órgão jurisdicional de reenvio [7] declara absolutamente nulo o contrato celebrado para defraudar o IVA, bastando que uma das partes tenha agido com fins ilícitos, ainda que a outra os ignore.

12. Como corolário, a Cour de cassation entende que a transferência de propriedade com tal desígnio está ferida de nulidade, sem que se deva qualificá-la de «entrega de bens» do artigo 10.º, n.º 1, do Código do IVA [8] (transposição do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva), pelo que o direito à dedução, previsto no artigo 45.º, n.º 1, do referido código (transposição do artigo 17.º, n.º 2, da referida directiva), não se incorpora no património jurídico do adquirente, embora desconheça o intuito ilícito do vendedor.

III — Matéria de facto dos litígios nos processos principais

A — *Processo C-439/04*

13. A sociedade Computime Belgium (a seguir «Computime»), actualmente falida e representada por Axel Kittel, dedicava-se ao comércio grossista de elementos de sistemas informáticos, que obtinha na Bélgica para exportação para outros Estados da União Europeia, especialmente para o Luxemburgo.

14. O destinatário luxemburguês reexpedia as peças a um terceiro igualmente estabelecido no Grão-Ducado, que, por sua vez, as introduzia de novo no país vizinho, enviando-as ao fornecedor da Computime [9].

7 — Acórdão de 12 de Outubro de 2000, recurso n.º C.99.0136.F (Bol., I, n.º 543).

8 — *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*, aprovado nos termos da Lei de 3 de Julho de 1969 (*Moniteur belge* de 17 de Julho de 1969) e alterado pela Lei de 28 de Dezembro de 1992 (*Moniteur belge* de 31 de Dezembro de 1992).

9 — Os inspectores comprovaram que, num pequeno lapso de tempo (de 10 de Janeiro a 30 de Junho de 1997), a Computime traficou repetidamente as mesmas embalagens de microprocessadores CPU Pentium Intel. De 3 290 transacções, 736 verificaram-se com caixas reiteradamente transportadas, algumas até seis vezes.

15. O referido fornecedor nunca pagou o IVA facturado à Computime, deduzindo sistematicamente o montante das quantias que lhe eram repercutidas.

16. A Cour de cassation considera que a Computime estava consciente da fraude.

B — *Processo C-440/04*

17. O Sr. Aillaud trespassou a sociedade Recolta Recycling (a seguir «Recolta»), cobrando o IVA correspondente a dezasseis carros de luxo que tinha comprado à Auto Mail.

18. Seguidamente, a Recolta revendeu-os a essa empresa, para serem distribuídos noutros Estados-Membros, operação isenta naquela altura, de acordo com o antigo artigo 43.º do Código do IVA.

19. Na realidade, os veículos não saíram da Bélgica, sendo incorporados em diversos circuitos especializados no não cumprimento dos deveres fiscais. O Sr. Aillaud e a Auto Mail cooperavam, pois, para que não fosse pago o IVA facturado.

20. No processo penal iniciado devido a estes acontecimentos, foi proferido despacho de arquivamento em relação ao administrador da Recolta.

IV — As questões prejudiciais

21. A administração tributária recusou à Computine e à Recolta a dedução do IVA pago, decisão que ambas impugnaram, com fim diferente, pois o Tribunal de première instante (tribunal de primeira instância) de Verviers, em sentença de 28 de Julho de 1999, julgou improcedente o pedido da Computime, ao passo que, noutra sentença de 1 de Outubro de 1996, deu razão à Recolta, decisões confirmadas pela Cour d'appel (tribunal de recurso) de Liège de 29 de Maio de 2002 e de 9 de Novembro de 2001, respectivamente.

22. Interpostos os referidos recursos, a Cour de cassation suspendeu a instância, e formulou ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, as seguintes questões prejudiciais:

«1. Quando a entrega de bens seja feita a um sujeito passivo que contratou de boa fé, na ignorância da fraude praticada pelo vendedor, o princípio da neutralidade fiscal do imposto sobre o valor

acrescentado opõe-se a que a anulação do contrato de venda, por força de uma norma de direito civil interno que [comina a] nulidade absoluta [do contrato] por ser contrário à ordem pública, por [um fim ilícito] imputável ao vendedor, implique que esse sujeito passivo perca o direito à dedução?

2. A resposta é diferente quando a nulidade absoluta resultar de uma fraude ao próprio imposto sobre o valor acrescentado?

3. A resposta é diferente quando [o fim ilícito] do contrato de venda, que implica a sua nulidade absoluta [no] direito interno, [for] uma fraude ao imposto sobre o valor acrescentado conhecida dos dois contratantes?»

23. As duas primeiras questões são comuns aos dois processos em discussão, enquanto a terceira diz respeito ao processo C-439/04, Kittel.

V — O processo no Tribunal de Justiça

24. O presidente do Tribunal de Justiça, por despacho de 28 de Janeiro de 2005, apensou os processos C-439/04 e C-440/04, pela sua ligação objectiva.

25. Apresentaram observações escritas, dentro do prazo do artigo 23.º do Estatuto CE do Tribunal de Justiça, A. Kittel, a Recolta, a Comissão e os Governos belga e italiano.

26. Na audiência, celebrada em 9 de Fevereiro de 2006, compareceram para alegações todos os intervenientes, à excepção do Governo italiano.

VI — O funcionamento de uma fraude de tipo carrossel

27. O comércio intracomunitário parece uma área propícia para defraudar o IVA, situação susceptível de revestir diferentes modalidades, embora seja sempre organizada «em cadeia».

28. Na sua forma mais simples, funciona do seguinte modo [10]:

— «A» («sociedade adquirente») faz um abastecimento isento a «B» («operador carrossel» ou «operador desaparecido»), a partir do Estado-Membro «X» para o Estado-Membro «Y»;

— «B», que adquiriu os bens sem pagar o IVA, revende-os, no interior do seu Estado-Membro «Y», a «C» («agente»), do qual recebe o imposto, desaparecendo pouco tempo depois sem o devolver à Fazenda Pública [11];

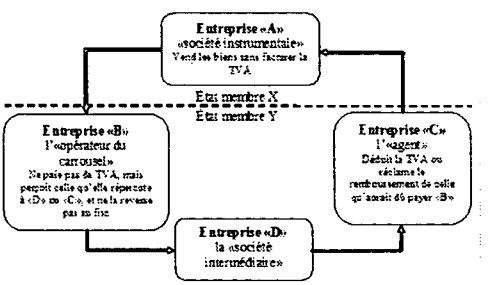
— «C» desconta o IVA correspondente às suas compras a «B» e transfere a mercadoria no mercado do país «Y», repercutindo o imposto.

29. O prejuízo para os cofres públicos é igual à quantia liquidada por «C» a «B», o qual não a pagou.

30. Por vezes, para ocultar a relação entre «B» e «C», intervêm uma ou mais empresas «D» («sociedades intermediárias» ou «sociedades de fachada»).

31. A «cadeia» tem a forma de «carrossel» quando, em vez de se circunscrever ao território de «Y», o agente «C» efectua uma entrega isenta a uma entidade radicada no Estado originário dos factos, «X», que poderá inclusivamente ser a sociedade adquirente «A». Já neste Estado, repete-se o estratagema indefinidamente. A fraude revela-se na devolução solicitada por «C» [12].

32. A astúcia reflecte-se melhor neste esquema:



10 — Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA, Bruxelas, 16 de Abril de 2004, COM(2004) 260 final, pp. 6 e 7.

11 — Esta circunstância justifica a alcunha de «truta», por ser escorregadia.

12 — Na denominada «fraude em carrossel documental» nem sequer existe mercadoria, sendo substituída pela mera circulação de facturas.

33. No processo C-339/04 não houve intermediário «D». A Computime desempenhou, segundo parece, conscientemente, o papel do agente «C», enquanto o seu fornecedor belga desempenhou o de operador carrossel «B», correspondendo às empresas luxemburguesas o lugar de sociedades adquirentes «A».

34. No reenvio prejudicial relativo ao processo C-440/04, a fraude decorreu integralmente na Bélgica, mas o proveito ilícito foi conseguido acrescentando uma transacção intracomunitária que não se tentaria levar a cabo. Dois circuitos configuravam a manobra. Num, mais simples, a Auto Mail (operador carrossel «B») não pagou o IVA cobrado pela venda dos automóveis ao Sr. Aillaud (agente «C»). Estes veículos tinham sido entregues, com isenção do imposto, pela Recolta (sociedade adquirente «A»), desconhecendo a fraude, à própria Auto Mail, com a particularidade de que a Recolta os tinha adquirido do Sr. Aillaud, pagando o imposto. O outro itinerário era dificultado pela presença de terceiros como agentes «C», deixando ao Sr. Aillaud a condição de intermediário «D», mas numa situação diferente da do esquema, como substituto da sociedade adquirente «A».

35. Na realidade, há modalidades tão estranhas e intrincadas como a imaginação de quem as arquitecta. Estou de acordo, pois, com o advogado-geral M. Poiares Maduro, quando, no n.º 8 das suas conclusões nos processos Optigen e o., já referidos, verifica em todos os casos que a sua essência assenta em não declarar uma quantia recebida a título de IVA.

VII — Análise das questões prejudiciais

36. A Cour de cassation da Bélgica questiona sobre o direito à dedução dos sujeitos passivos que ignoram a fraude [13], ainda que a facilitem [14], intencional ou inadvertidamente.

A — *As duas primeiras questões prejudiciais (sujeitos passivos de boa fé)*

37. Como referi na introdução destas conclusões, o desenlace deste dilema, encontra-se no acórdão Optigen e outros, que, nesse

13 — O prejuízo para Fazenda Pública personifica-se no operador carrossel.

14 — Como sociedade adquirente, agente ou simples intermediário.

contexto, deixou intacto o referido direito à dedução.

38. Pouco ou nada teve de acrescentar agora, não só pelo facto do acórdão ter sido proferido recentemente mas também, fundamentalmente, por ser correcto. Apelando ao carácter objectivo dos conceitos da Sexta Directiva (n.os 43 a 45) e à fórmula geral do IVA, presidida pelo princípio da neutralidade, que se opõe às diferenças instauradas em função da licitude das operações (n.º 49), o Tribunal de Justiça entende que os negócios alheios à fraude constituem operações tributáveis, enquanto imputáveis a um contribuinte, cujo direito de descontar o imposto não fica prejudicado por, sem o seu conhecimento, se integrarem na cadeia de um intercâmbio ilegal (n.os 51 a 54).

39. Resulta do que precede que o sistema comum do IVA não permite recusar esse benefício a quem, com boa fé [15], adquire bens, ignorando a maquinação do vendedor, com o argumento de que, segundo o Código Civil belga, o contrato seria absolutamente nulo.

15 — Este dado, de dimensão subjectiva, terá de ser analisado através das regras sobre a prova de cada ordem jurídica nacional, sem prejuízo da efectividade do direito comunitário (n.º 57 destas conclusões).

B — *A terceira questão prejudicial (sujeitos passivos conscientes da fraude)*

40. A solução não é tão clara quando o comprador tem conhecimento da fraude. Nesta situação, há duas possibilidades: (1) a ter conhecimento mas mantendo-se à margem sem tirar qualquer vantagem, ou (2) a de intervir na fraude beneficiando ilegitimamente.

1. A primeira possibilidade

41. Aqui a resposta não é diferente da que corresponde ao sujeito passivo que permanece alheio à fraude.

42. Os fundamentos do acórdão Optigen e outros ganham agora toda a força, já que uma actividade económica não deixa de ser lícita pelo facto de quem a realizar saber que contrata com outro empresário, movido por fins fraudulentos, pois esse facto, submetido ao IVA, dá origem ao consequente direito à dedução.

43. A neutralidade que domina este imposto impede deixar de fora do seu regime

negócios que fazem parte do seu objecto. O acórdão Optigen reiterou que esse direito opera interdependentemente de se ter liquidado o IVA cobrado por outros negócios anteriores ou posteriores (n.º 54).

44. O comportamento do obrigado «desleal», que não comunica à Administração Fiscal a fraude, gera diversas consequências [16], mas nunca a de eliminar uma norma fundamental do regime do IVA, a de que, em cada fase do processo de produção ou de distribuição, o imposto aplica-se deduzindo o suportado nas fases anteriores [17].

2. A segunda possibilidade

a) Uma perspectiva adequada para a análise

45. Se todos participam, o enredo em si mesmo representa uma fraude, já que foi arquitectado para uma fuga ao fisco.

46. Perante uma situação desta natureza, os Estados-Membros estão autorizados a introduzir, se for necessário, medidas especiais derrogatórias ao abrigo do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva, ou reclamar, nos termos do artigo 21.º, n.º 3 [18], o pagamento solidário, respeitando os princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica [19].

47. De qualquer modo, estas medidas são necessárias, mas insuficientes, uma vez que, com diferente proveniência, podem divergir, pondo em causa a uniformidade do sistema comum do IVA.

48. Além disso, se um Estado-Membro permanecer inactivo, repugnaria o mais elementar sentido da lógica tolerar o comportamento fraudulento, isentando-o de sanções jurídicas [20].

16 — Por exemplo, torná-lo responsável pelo pagamento devido (v. o n.º 46 destas conclusões).

17 — Nos n.ºs 58 e segs. destas conclusões analiso o papel central deste direito na estrutura do IVA.

18 — A Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000, que altera a Directiva 77/388/CEE no que diz respeito à determinação do devedor do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 269, p. 44), deu nova redacção ao artigo 21.º, acrescentando o n.º 3.

19 — O advogado-geral M. Poiares Maduro, nas conclusões de 7 de Dezembro de 2005, apresentadas no processo C-384/04, Federation of Technological Industries, em que ainda não foi proferido acórdão, propõe ao Tribunal de Justiça que declare que, à luz do referido artigo 21, n.º 3, respeitando os mencionados princípios, nada impede que os Estados-Membros exijam solidariamente o pagamento às pessoas que, ao efectuarem uma transacção em carrossel, sabiam ou deviam ter sabido que o referido imposto devido ficaria por pagar (n.º 39, n.º 1, segundo parágrafo).

20 — O advogado-geral M. Poiares Maduro chamou a atenção para este risco no n.º 76 das conclusões apresentadas em 7 de Abril de 2005 no processo Halifax e o.

49. Há que procurar, pois, se algum princípio geral de direito comunitário exige uma reacção única face a situações como as dos litígios do caso em apreço, quando os intervenientes estão conscientes da sua ilicitude.

50. As redes nas quais um dos intervenientes não reverte para os cofres públicos o imposto repercutido e o outro o desvia, comporta um abuso de direito, porque se utiliza uma norma jurídica (o artigo 17.º da Sexta Directiva) para obter uma vantagem oposta à sua finalidade; realiza-se uma operação estranha às condições comerciais normais, com intenção de lucro indevido.

51. Logo, o dilema centra-se em esclarecer se a proibição do abuso de direito está vigente também no âmbito do IVA.

b) O abuso de direito e o regime comum do IVA

52. Este ponto foi abordado, precisamente, no acórdão proferido no passado dia 21 de Fevereiro nos processos Halifax e outros, já referido, em cujas conclusões o advogado-geral M. Poiares Maduro analisa (n.ºs 60 e segs.) diversas decisões do Tribunal de Justiça [21], para concluir que «os particulares não poderão, abusiva ou fraudulentamente, prevalecer-se das normas comunitárias» [22].

53. Estou de acordo com o meu colega em relação ao facto de que nada impede que essa máxima impere no sector do IVA. Ainda mais, a luta contra a evasão fiscal é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva nos artigos dedicados às isenções, conforme foi recordado no acórdão Gemeente Leusden e Holin Groep [23], sendo repetido depois no acórdão Halifax e outros [24]. Há que evitar a evocação retórica das normas comunitárias sobre o referido imposto para com isso se atingir um resultado contrário às suas prescrições.

54. A dificuldade não reside em invocar o abuso de direito, mas sim em fixar os

21 — A jurisprudência comunitária considerou o abuso de direito nos seguintes sectores: a) liberdades fundamentais (acórdãos de 3 de Dezembro de 1974, Van Binsbergen, 33/74, Recueil, p. 1299, n.º 13; de 9 de Fevereiro de 1979, Knoors, 115/78, Recueil, p. 399, n.º 25; e de 9 de Março de 1999, Centros, C-212/97, Colect., p. I-1459, n.º 24); b) segurança social (acórdão de 2 de Maio de 1996, Palletta, C-206/94, Colect., p. I-2357, n.º 24); c) política agrícola comum (acórdãos de 11 de Outubro de 1977, Cremer, 125/76, Recueil, p. 1593, n.º 21; e de 3 de Março de 1993, General Milk Products, C-8/92, Colect., p. I-779, n.º 21); d) direito das sociedades (acórdãos de 12 de Maio de 1998, Kefalas e o., C-367/96, Colect., p. I-2843, n.ºs 20 e 28; e de 23 de Março de 2000, Diamantis, C-373/97, Colect., p. I-1705, n.º 33).

22 — São palavras do advogado-geral A. La Pergola nas conclusões do processo Centros, já referido, n.º 20.

23 — Acórdão de 29 de Abril de 2004 (C-487/01 e C-7/02, Colect., p. I-5337, n.º 76).

24 — N.º 71.

critérios segundo os quais este se articula. Não é em vão, nesta matéria, regida pelo princípio da legalidade, que a segurança jurídica e uma das suas manifestações, o princípio da confiança legítima, representam um papel decisivo para que os cidadãos conheçam com exactidão o alcance das suas obrigações [25]. Por outro lado, também gozam de liberdade para estruturar os seus negócios e limitar, deste modo, o seu impacto [26], optando, com objectivos económicos, entre transacções isentas e tributáveis para reduzir o imposto [27]; pelo que não devem ser censurados os que se aproveitam de uma disposição ou de uma lacuna para pagar menos impostos [28].

55. Estas reflexões proporcionam os instrumentos para precisar o conceito de abuso de direito em relação ao IVA. Para começar, é irrenunciável que a liberdade de configuração do sujeito passivo se exerça acatando as vantagens do seu regime jurídico. Por outras palavras, terá de se respeitar a vontade do legislador, o que não acontece quando, sob a aparência de cumprir as condições da norma, se procura e se obtém um desenlace oposto às suas previsões [29].

56. Um segundo elemento tem em conta o objectivo da operação, que não tem outra explicação que não seja a criação do direito reclamado [30], proporcionando um lucro imerecido [31]. Apesar de o titular da dedução ter conhecimento da fraude, parece imprescindível o seu acordo com os outros participantes, de modo que o contrato, sem conteúdo económico autónomo, não signifi-

25 — Acórdão de 29 de Abril de 2004, Sudholz (C-17/01, Colect., p. I-4243), com citação de um anterior, referiu-o no n.º 34.

26 — Por exemplo, nas conclusões do processo em que foi proferido o acórdão de 27 de Janeiro de 2000, Heerma (C-23/98, Colect., p. I-419), invocado pela Comissão nas suas observações escritas, o advogado-geral G. Cosmas sublinha o direito de toda a pessoa singular constituir sociedades e que, uma e outras, forneçam serviços e bens aos seus familiares estando simultaneamente sujeitos ao IVA (n.º 28).

27 — Acórdãos de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 26); e de 9 de Outubro de 2001, Cantor Fitzgerald Internacional (C-108/99, Colect., p. I-7257, n.º 33). O advogado-geral M. Poiares Maduro, nas conclusões Halifax e o., mostra-se muito eloquente neste aspecto, recusando a obrigação jurídica de gerir uma empresa de maneira a maximizar a receita fiscal do Estado (n.º 85).

28 — Foi assim pronunciado no acórdão Gemeinde Leusden e Holin Groep, já referido, n.º 79.

29 — O advogado-geral M. Poiares Maduro precisa que se trata de confrontar os fins prosseguidos pela norma jurídica com os resultados da actividade, de modo que não há excesso se estes últimos forem o resultado de uma opção entre alternativas legítimas (conclusões Halifax e o., n.º 88).

30 — Se se justificar com uma razão diferente, não há abuso de direito. Em tais circunstâncias, interpretar uma disposição jurídica no sentido de que não confere tal benefício, com base num princípio geral não escrito, seria atribuir à Administração Fiscal um poder discricionário excessivamente amplo para decidir qual dos objectivos de determinada transacção deve ser considerado predominante (conclusões Halifax e o., n.º 89), em detrimento da irrenunciável segurança jurídica.

31 — Estes dois parâmetros, aplicados no acórdão de 14 de Dezembro de 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Colect., p. I-11569), que permitiu privar um exportador do seu direito a uma restituição, apesar de reunir os respectivos requisitos formais (n.ºs 52 e 53), foram tidos em consideração no acórdão Halifax e o. (n.ºs 74 e 75).

que mais que a simulada cobertura do benefício.

57. Compete aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar se um caso concreto reúne as características descritas, em conformidade com as regras de prova do direito interno, contando que a eficácia do ordenamento comunitário não seja posta em causa [32]. Nessa análise terão de ser apreciados os vínculos jurídicos, comerciais e pessoais entre os operadores envolvidos [33]; existem dois indícios especialmente relevantes: um, o lucro ilegítimo de quem reivindica o direito à dedução, o outro, a sua posição no enredo, pois uma maior proximidade ao negócio falso aumenta a suspeita de que participou no engano.

c) O direito à dedução numa fraude em carrossel

58. A dedução insere-se no coração do sistema comum do IVA: liberta o empresário do peso da tributação, cobrada e paga no âmbito das suas ocupações, imputando-a ao consumidor. Respeita o princípio da neutralidade, uma vez que permite aos elementos intermédios da cadeia retirarem da matéria colectável os montantes entregues a título de IVA ao fornecedor, recebendo a Administração o montante do tributo correspondente à diferença entre o preço da venda e o da compra [34].

59. Estas divagações confirmam que o referido direito surge ao ser liquidado o IVA pela transmissão dos bens e dos serviços utilizados para as necessidades das operações tributáveis (artigo 17.°, n.^{os} 1 e 2, da Sexta Directiva). Quando, pelo contrário, têm alguma ligação com operações não tributáveis ou que, ainda que o sejam, ficam isentas, não se verifica nenhum pagamento e não há lugar à dedução, que só existe perante uma obrigação tributária à qual deva ser aplicada. Se esta última não existir, por se ter criado um enredo com o único propósito de originar artificialmente o direito, não pode haver compensação de uma despesa que, na realidade, não foi suportada. Estas ideias explicam que o Tribunal de Justiça admita, a possibilidade de que, constituído o direito, não se chegue a adquiri-lo, pois, além de se ter de concretizar as pertinentes regularizações, ao abrigo do artigo 20.° da Sexta

32 — Acórdão Emsland-Stärke, já referido, n.° 54; também os acórdãos de 21 de Julho de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb (C-515/03, Colect., p. I-7355, n.° 40); e a de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o. (n.° 76).

33 — Acórdãos, já referidos, Emsland-Stärke, n.° 58, e Halifax e o., n.° 81.

34 — Vão no mesmo sentido os acórdãos de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibas (C-317/94, Colect., p. I-5339, n.° 33); de 15 de Outubro de 2002, Comissão /Alemanha (C-427/98, Colect., p. I-8315, n.° 42); e de 29 de Abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Colect., p. I-5583, n.° 36).

Directiva, exige-se que não existam elementos fraudulentos ou abusivos [35].

60. Portanto, segundo o papel central atribuído a este direito, se fosse negado ao sujeito passivo que intervém num circuito em que, sem a sua participação e sem o seu consentimento, outro interessado não paga o imposto que repercute, quebrar-se-ia a cadeia e a objectividade desapareceria, frustrando-se esse objectivo proclamado desde a Primeira Directiva de tributar o comércio com um imposto geral sobre o consumo. Nestes casos não há artifícios urdidos para contornar o pagamento, mas sim transacções normais e, portanto, actividades económicas no sentido da Sexta Directiva, nas quais se insere um comportamento fraudulento. Por este motivo, quando o contribuinte ignora que se encontra imerso num projecto mais amplo, destinado a evitar os deveres fiscais, ou, sabendo-o, se mantém à margem do enredo, o seu direito à dedução não é afectado. Tal foi, como se verificou, a postura do Tribunal de Justiça no acórdão Optigen, a qual partilho nestas conclusões.

61. Por outro lado, a mesma distorção seria introduzida pelo exercício do direito à dedução por quem participa conscientemente nas fraudes de tipo carrossel, que constituem negócios fictícios para reduzir sem justa causa a tributação. Já referi que, por vezes, o estratagema verifica-se com uma mera circulação de facturas, sem uma verdadeira transferência de mercadorias. Mas, apesar de o seu significado económico ser evidente, numa perspectiva jurídica carecem de virtualidade. Tem razão o Governo belga ao acrescentar que as fraudes desta natureza não reúnem as características do facto tributário definidas no artigo 5.º da Sexta Directiva, por não estarem incluídas na actividade comercial do empresário.

62. Em suma, a Primeira e a Sexta Directiva do IVA não só autorizam como prevêem a perda deste direito quando o titular intervém conscientemente em redes fraudulentas deste tipo, para cuja apreciação se tem de ter em consideração os critérios acima expostos. Nesta linha, o acórdão Fini H [36] recordou que o juiz nacional deve recusá-lo se se provar que foi invocado ilegitimamente (n.º 34).

35 — Os acórdãos de 8 de Junho de 2000, Breitsohl (C-400/98, Colect., p. I-4321, n.º 41); e Schlossstraße (C-396/98, Colect., p. I-4279, n.º 42), seguiram este entendimento. De igual modo o fez o referido acórdão Halifax e o. (n.º 84).

36 — Acórdão de 3 de Março de 2005 (C-32/03, Colect., p. I-1599).

VIII — Conclusão

63. Visto todo o exposto, sugiro ao Tribunal de Justiça que responda às questões suscitadas pela Cour de cassation da Bélgica, do seguinte modo:

«1) A 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, e a 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, opõem-se a que seja recusado o direito à dedução do imposto a um sujeito passivo que adquire bens, na ignorância de uma fraude praticada pelo vendedor, com o argumento de que o direito civil nacional comina a nulidade absoluta desse contrato.

2) A solução não é diferente quando, tendo conhecimento da situação, não participa nem lucra com a fraude.

3) Se intervier conscientemente numa operação desse tipo, pensada com o único propósito de reduzir a carga fiscal, incorrendo em abuso de direito, o referido sistema comum exige que perca o direito à dedução.»