Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

6 de julho de 2017*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 183.º — Princípio da neutralidade fiscal — Dedução do imposto pago a montante — Restituição do excedente de IVA — Procedimento de inspeção — Coima aplicada ao sujeito passivo durante esse procedimento — Prorrogação do prazo de reembolso — Exclusão do pagamento dos juros de mora»

No processo C-254/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria), por decisão de 24 de março de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de maio de 2016, no processo

Glencore Agriculture Hungary Kft., anteriormente Glencore Grain Hungary Kft.,

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: A. Prechal, presidente de secção, A. Rosas e E. Jarašiūnas (relator), juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Glencore Agriculture Hungary Kft., anteriormente Glencore Grain Hungary Kft., por D. Kelemen e Z. Várszegi, ügyvédek,

— em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér, G. Koós e A. M. Pálfy, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo checo, por J. Vláčil e M. Smolek, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e L. Havas, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: húngaro.

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 183.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, 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»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Glencore Agriculture Hungary Kft., anteriormente Glencore Grain Hungary Kft. (a seguir «Glencore»), à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Direção dos Recursos da Administração Nacional dos Impostos e das Alfândegas, Hungria) (a seguir «Autoridade Tributária») a respeito do pagamento dos juros de mora relativos ao reembolso de um excedente de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 183.º da Diretiva IVA:

«Quando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efetuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respetivo reembolso nas condições por eles fixadas.

[…]»

Direito húngaro

4 Conforme resulta do pedido de decisão prejudicial, o artigo 37.º, n.º 4, do l'adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [Lei XCII de 2003, que aprova o Código de Processo Tributário, *Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.), a seguir «Código de Processo Tributário»] prevê que a concessão de uma ajuda orçamental devida ao contribuinte é regulada pelos anexos da presente lei ou por uma lei especial. A ajuda orçamental deve ser paga nos 30 dias seguintes, e o IVA reclamado nos 75 dias seguintes, à data da receção do pedido (declaração), mas não antes dos 30 dias seguintes à data de exigibilidade. Se a Administração Fiscal declarar que há lugar à ajuda orçamental, esta é concedida nos 30 dias seguintes à entrada em vigor da decisão tomada a esse respeito.

5 O artigo 37.º, n.º 4, alínea c), do Código de Processo Tributário prevê que se a fiscalização da regularidade do pedido de pagamento foi iniciada nos 30 dias seguintes à data da receção do pedido (declaração) e se, devido a obstáculos à inspeção, for aplicada uma coima ou emitida uma ordem de prisão do interessado, o prazo de pagamento é calculado a partir do dia da notificação do auto.

6 Nos termos do artigo 37.º, n.º 6, deste código, se a Autoridade Tributária proceder ao reembolso fora do prazo, pagará juros no montante equivalente às sanções pecuniárias por cada dia de atraso. Todavia, mesmo em caso de atraso na execução, não se vencem juros se o não reembolso for devido a falta de diligência do contribuinte ou da pessoa obrigada a prestar as informações necessárias.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

7 A Glencore é uma empresa sujeita a IVA, com atividade no comércio de cereais. Esta empresa dirigiu um pedido à Autoridade Tributária para o reembolso de um excedente de IVA de 4 485 975 000 forints húngaros (HUF) (cerca de 12,4 milhões de euros) do mês de setembro de 2011, a título do IVA pago a montante.

8 Na sequência desse pedido e em momento prévio ao reembolso solicitado, a Autoridade Tributária deu início a um procedimento de fiscalização da regularidade do pedido referido. No âmbito desse procedimento, a Autoridade Tributária dirigiu vários pedidos de comunicação de dados à Glencore e aplicou-lhe três coimas pelo caráter tardio das respostas dadas a alguns desses pedidos, tendo os atrasos verificados, segundo essa Autoridade, entravado o decurso do procedimento.

9 Em 13 de novembro de 2013, a Autoridade Tributária pagou ainda à Glencore o montante de 1 858 301 000 HUF (cerca de 5,9 milhões de euros) a título de reembolso parcial do excedente de IVA. Esta empresa pediu à referida Autoridade que lhe pagasse o montante de 411 910 990 HUF (cerca de 1,3 milhões de euros), que representa os juros de mora pelo período que decorreu de 4 de dezembro de 2011, data-limite, segundo a Glencore, para o reembolso do IVA, a 13 de novembro de 2013.

10 A Autoridade Tributária indeferiu este pedido pelo facto de ter sido aplicada uma coima à Glencore pelos entraves criados à inspeção da regularidade do pedido de reembolso e por, consequentemente, segundo a legislação húngara aplicável, o prazo de reembolso do excedente de IVA e, eventualmente, os juros de mora, deverem ser calculados a partir da data da notificação do auto com as conclusões da referida inspeção. Assim, segundo aquela Autoridade, não devia ser declarado qualquer atraso no reembolso e, uma vez que foi a falta de entrega dos dados necessários que obstaculizou o decurso da fiscalização e o reembolso do excedente de IVA, a Glencore não tinha direito a beneficiar dos juros de mora.

11 Em 5 de novembro de 2015, a Glencore interpôs recurso no Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria) da decisão da Autoridade Tributária que indeferiu o seu pedido.

12 Perante esse órgão jurisdicional, a Glencore alegou que a legislação húngara, segundo a qual o pagamento de juros de mora é calculado a partir da notificação do auto que encerra o procedimento de inspeção relativo ao reembolso do excedente de IVA, é contrária ao direito da União, em especial aos princípios da proporcionalidade, da segurança jurídica e da neutralidade fiscal. O procedimento de inspeção em causa no processo principal durou mais de dois anos, por razões ligadas não à apresentação tardia dos documentos solicitados mas, principalmente, à atuação da Autoridade Tributária. Além disso, esta última impôs à Glencore que lhe facultasse grandes quantidades de dados, no decurso das duas primeiras semanas deste procedimento de inspeção, dando-lhe apenas, para cada um dos pedidos, três dias úteis para a comunicação desses dados. Segundo a Glencore, a Autoridade Tributária deveria ter procedido ao reembolso do IVA pedido no prazo de 45 dias previsto no artigo 37.º do Código de Processo Tributário para os pedidos que excedam 500 000 HUF (cerca de 1 600 euros). Na falta desse reembolso, essa Autoridade deveria ter-lhe pago juros de mora. O princípio da neutralidade fiscal exige que o sujeito passivo possa obter o reembolso do excedente de IVA num prazo razoável, e o momento desse reembolso não pode ser influenciado por atos processuais realizados pelas autoridades tributárias.

13 A Autoridade Tributária pugnou pela improcedência do recurso da Glencore, alegando que a aplicação das coimas pela apresentação tardia das peças necessárias à inspeção fiscal é consequência do comportamento ilícito da Glencore e que foi em razão da negligência desta última que o prazo de reembolso do excedente de IVA foi prorrogado.

14 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que o Tribunal de Justiça já declarou que o princípio da neutralidade fiscal proíbe que os Estados-Membros sujeitem o reembolso do excedente de IVA a requisitos que constituiriam um ónus suplementar para os sujeitos passivos ao influenciar a sua situação financeira, que os Estados-Membros devem garantir que esse reembolso é efetuado num prazo razoável e que as suas modalidades não acarretam, elas próprias, um risco financeiro para o sujeito passivo. O Tribunal de Justiça também considerou que os sujeitos passivos que receberam o reembolso do excedente de IVA num prazo que não pode ser considerado razoável têm direito a que lhes sejam concedidos juros de mora, incumbindo à ordem jurídica de cada Estado-Membro definir os requisitos para o pagamento desses juros, no respeito pelos princípios da equivalência e da efetividade.

15 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a jurisprudência do Tribunal de Justiça não contém indicações suficientemente claras, nomeadamente no que se refere às consequências das coimas aplicadas pela Autoridade Tributária, como as que estão em causa no processo principal. Considera que o reembolso do excedente de IVA à Glencore num prazo de cerca de dois anos, em vez de no prazo normal de 45 dias, constitui uma infração ao princípio da proporcionalidade e que, em consequência, o pedido de pagamento dos juros de mora apresentado por esta empresa merece provimento. Esse órgão jurisdicional considera, ainda, contrário a esse princípio o facto de a Autoridade Tributária, abusando de uma interpretação literal da regulamentação nacional em causa, poder, ao aplicar uma coima ao sujeito passivo por não ter cumprido a obrigação de apresentação de dados, continuar com inspeções fiscais por período ilimitado, sem ter de pagar esses juros.

16 Nestas circunstâncias, o Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 183.º da [Diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que prevê que a data-limite para o reembolso do excedente de IVA é prorrogada até ao dia da notificação do auto levantado na sequência de uma inspeção quando, no âmbito do procedimento de inspeção fiscal instaurado no prazo de trinta dias a contar da receção do pedido de reembolso, é aplicada ao sujeito passivo uma coima por incumprimento?

2) Tendo em conta os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, o artigo 183.º da Diretiva IVA opõe-se a uma regulamentação nacional que, no caso do pagamento de um montante com atraso, exclui o pagamento de juros de mora quando, no âmbito da inspeção relativa ao pagamento desse montante, a autoridade tenha aplicado uma sanção ao sujeito passivo por incumprimento da obrigação de cooperação, embora a inspeção, que durou vários anos, se tenha prolongado por razões que não são principalmente imputáveis ao sujeito passivo?

3) Devem o artigo 183.º da [Diretiva IVA] e o princípio da efetividade ser interpretados no sentido de que o pedido de pagamento de juros relacionado com impostos retidos ou não afetados em contradição com o direito da União é um direito subjetivo que decorre diretamente do próprio direito da União, de modo que para exercer um direito aos juros perante os órgãos jurisdicionais e as outras autoridades dos Estados-Membros basta demonstrar a violação do direito da União e a não devolução do imposto?

4) Se, tendo em conta as respostas dadas às questões precedentes, o tribunal que conhece do litígio no processo principal concluir que a regulamentação nacional do Estado-Membro é contrária ao artigo 183.º da Diretiva IVA, age em conformidade com o direito da União se considerar contrária ao artigo 183.º da Diretiva IVA a recusa de atribuição de juros de mora das decisões das autoridades dos Estados-Membros?»

Quanto às questões prejudiciais

17 Com as suas questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, segundo a qual, no caso de ser desencadeado um procedimento de inquérito fiscal pela Autoridade Tributária e de ser aplicada uma coima a um sujeito passivo por falta de cooperação, a data do reembolso do excedente de IVA pode ser reportada à da notificação do auto dessa inspeção ao referido sujeito passivo e pode ser recusado o pagamento de juros de mora, mesmo que a duração do procedimento de inspeção fiscal seja excessiva e não seja totalmente imputável ao comportamento do sujeito passivo. Em caso de resposta afirmativa, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta sobre quais as obrigações a que está sujeito, à luz do direito da União, para decidir o litígio no processo principal.

18 Importa recordar, a título preliminar, que, embora o artigo 183.º da Diretiva IVA não preveja uma obrigação de pagar os juros sobre o IVA pago em excesso, a reembolsar, nem a data a partir da qual esses juros são devidos, esta circunstância não permite, por si só, concluir que este artigo deve ser interpretado no sentido de que as regras fixadas pelos Estados-Membros para o reembolso do IVA pago em excesso estão isentas de controlo, à luz do direito da União (acórdãos de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, n.ºs 27 e 28, e de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 19).

19 Com efeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que determinadas regras específicas que devem ser respeitadas pelos Estados-Membros quando da aplicação do direito ao reembolso do IVA pago em excesso decorrem do artigo 183.º da Diretiva IVA, interpretado à luz do contexto e dos princípios gerais que regem o domínio do IVA (v. acórdão de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 21 e jurisprudência referida).

20 Assim, o Tribunal de Justiça declarou que as modalidades de reembolso do excedente de IVA fixadas pelos Estados-Membros não devem ofender o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso desse imposto. Em especial, essas modalidades devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante do excedente de IVA, o que implica que o reembolso seja efetuado num prazo razoável e que, em qualquer caso, o modo de reembolso adotado não deve fazer correr nenhum risco financeiro ao sujeito passivo (acórdãos de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 33, e de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria, C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 45; e despacho de 17 de julho de 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, não publicado, EU:C:2014:2127, n.º 31).

21 Este prazo pode, em princípio, ser prorrogado, para ser efetuada uma inspeção fiscal, sem que esse prazo prorrogado deva ser considerado excessivo, desde que a prorrogação não ultrapasse o que é necessário para levar a cabo este procedimento de inspeção (acórdão de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 53).

22 Quando o reembolso ao sujeito passivo do IVA pago em excesso ocorre fora de um prazo razoável, o princípio da neutralidade do sistema fiscal do IVA exige que as perdas financeiras assim geradas em prejuízo do sujeito passivo, devido à indisponibilidade das quantias de dinheiro em causa, sejam compensadas pelo pagamento de juros de mora (acórdão de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 23).

23 Resulta também da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um cálculo dos juros devidos pelo Tesouro que não tome como ponto de partida o dia em que o IVA pago em excesso devia, normalmente, ter sido restituído nos termos da Diretiva IVA é, em princípio, contrário às exigências do

artigo 183.º desta diretiva (acórdãos de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 51, e de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 24).

24 Além disso, deve salientar-se que uma regulamentação que deixa às autoridades fiscais a possibilidade de efetuar uma verificação fiscal a qualquer momento, incluindo em data próxima da data-limite para o reembolso do excedente de IVA, permitindo assim prorrogar consideravelmente este prazo, não só expõe o sujeito passivo a desvantagens pecuniárias como também tem por consequência colocá-lo na impossibilidade de prever a data a partir da qual poderá dispor dos fundos correspondentes ao excedente de IVA, o que constitui um ónus suplementar para esse sujeito passivo (despacho de 21 de outubro de 2015, Kovozber, C-120/15, não publicado, EU:C:2015:730, n.º 27).

25 Resulta do exposto que, numa situação como a que está em causa no processo principal, o prazo de reembolso do excedente de IVA só pode ser reportado à data da notificação ao sujeito passivo do auto que encerra o procedimento de inquérito fiscal de que foi objeto, desde que esse procedimento não tenha como consequência prorrogar esse prazo além do que é necessário para levar a cabo esse procedimento. No caso de a duração deste último ser excessiva, o sujeito passivo não pode ser privado dos juros de mora.

26 A este respeito, uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio se interroga sobre a relevância do comportamento do sujeito passivo, cuja falta de diligência durante o procedimento de investigação fiscal foi sancionada com coimas, há que salientar que é verdade, como alega o Governo húngaro, que não pode ser admitida uma situação em que um sujeito fiscal que, ao recusar colaborar com a Autoridade Tributária e ao entravar assim o desenrolar do procedimento de inquérito, provocou o atraso no reembolso de um excedente de IVA possa pedir o pagamento de juros por esse atraso.

27 Todavia, não podem ser consideradas compatíveis com as exigências que decorrem do princípio da neutralidade fiscal as regulamentações ou práticas nacionais em virtude das quais o mero facto de o sujeito passivo ter sido condenado numa coima que sanciona a sua falta de diligência, por ocasião do inquérito fiscal de que foi objeto, permite à Autoridade Tributária prorrogar esse inquérito por um período não justificado por essa falta de diligência, sem que tenha de lhe pagar juros de mora.

28 Por conseguinte, numa situação como a que está em causa no processo principal, deve ser apreciada, para efeitos de determinar se são devidos juros de mora e, eventualmente, o ponto de partida do direito a esses juros, a parte da duração do procedimento de inquérito fiscal imputável ao comportamento do sujeito passivo.

29 No caso vertente, resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que o primeiro reembolso parcial do excedente de IVA, referente ao mês de setembro de 2011, só teve lugar em 13 de novembro de 2013, ou seja, cerca de dois anos após a data-limite de reembolso normalmente prevista pela regulamentação húngara.

30 Nas suas observações escritas, a Glencore salienta que a Autoridade Tributária deu início ao procedimento de fiscalização da legalidade do seu pedido de reembolso do excedente de IVA numa data muito próxima do termo do prazo previsto pela regulamentação húngara para esse reembolso. Esta sociedade também observa que a Autoridade Tributária lhe aplicou uma primeira coima 41 dias após a apresentação da sua declaração de IVA, ao passo que o primeiro reembolso parcial, que está em causa no órgão jurisdicional de reenvio, foi efetuado 755 dias após a apresentação dessa declaração e a notificação do auto que contém as constatações do inquérito fiscal realizado teve lugar 539 dias após o último pedido da Autoridade Tributária para que a recorrente lhe facultasse documentos.

31 O órgão jurisdicional de reenvio expõe que a regulamentação húngara não prevê que seja tomado em consideração, para efeitos de apreciar se são devidos juros de mora, o impacto real do comportamento do sujeito passivo, a quem foi aplicada a coima, na duração do procedimento de inquérito fiscal. Além disso, declara que a Autoridade Tributária pode, eventualmente, prosseguir com esse procedimento por um longo período, sem ter de pagar juros de mora ao sujeito passivo.

32 Afigura-se que essa regulamentação nacional pode ter por efeito, no caso de ser desencadeado o procedimento de inquérito e aplicada uma coima a um sujeito passivo no decurso do procedimento, privá-lo dos fundos correspondentes ao excedente de IVA, por um longo período, e impedi-lo de prever a data em que poderá dispor desses fundos, bem como excluí-lo do seu direito aos juros de mora.

33 Tal regulamentação não é conforme com as exigências que decorrem do princípio da neutralidade fiscal, recordadas nos n.os 20 a 22 do presente acórdão, segundo as quais o excedente de IVA deve ser reembolsado num prazo razoável e, se não for esse o caso, as perdas financeiras assim geradas em prejuízo do sujeito passivo devem ser compensadas através do pagamento de juros de mora.

34 No que se refere às obrigações do órgão jurisdicional de reenvio, importa recordar que, ao aplicarem o direito interno, os órgãos jurisdicionais nacionais estão obrigados a interpretá-lo, tanto quanto possível, à luz do texto e da finalidade da diretiva em causa, a fim de alcançarem o resultado por ela prosseguido e cumprirem, assim, o disposto no artigo 288.º, terceiro parágrafo, TFUE. Esta obrigação de interpretação conforme do direito nacional é, de facto, inerente ao sistema do Tratado FUE, na medida em que permite aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurarem, no âmbito das suas competências, a plena eficácia do direito da União, quando decidem dos litígios que lhes são submetidos (v., nomeadamente, acórdão de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, n.º 37 e jurisprudência referida).

35 Segundo jurisprudência igualmente constante, estando encarregado de aplicar, no âmbito da sua competência, as disposições do direito da União, o juiz nacional tem a obrigação de garantir a sua plena eficácia, afastando, se for necessário, no exercício da sua própria autoridade, a aplicação de qualquer disposição contrária da legislação nacional, sem ter de pedir ou esperar a sua revogação prévia por via legislativa ou por qualquer outro procedimento constitucional (acórdão de 5 de julho de 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, n.º 34 e jurisprudência referida).

36 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, segundo a qual, no caso de ser desencadeado um procedimento de inquérito fiscal pela Autoridade Tributária e de ser aplicada uma coima a um sujeito passivo por falta de cooperação, a data do reembolso do excedente de IVA pode ser reportada à da notificação do auto dessa inspeção ao referido sujeito passivo e pode ser recusado o pagamento de juros de mora, mesmo que a duração do procedimento de inspeção fiscal seja excessiva e não seja totalmente imputável ao comportamento do sujeito passivo.

Quanto às despesas

37 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, segundo a qual, no caso de ser desencadeado um procedimento de inquérito fiscal pela Autoridade Tributária e de ser aplicada uma coima a um sujeito passivo por falta de cooperação, a data do reembolso do excedente de imposto sobre o valor acrescentado pode ser reportada à da notificação do auto dessa inspeção ao referido sujeito passivo e pode ser recusado o pagamento de juros de mora, mesmo que a duração do procedimento de inspeção fiscal seja excessiva e não seja totalmente imputável ao comportamento do sujeito passivo.

Assinaturas