ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

15 de Junho de 2006 *

No processo C-494/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 26 de Novembro de 2004, entrado no Tribunal de Justiça no mesmo dia, no processo

Heintz van Landewijck SARL

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J.-P. Puissochet (relator), S. von Bahr, U. Lõhmus e A. Ó Caoimh, juízes,

* Língua do processo: neerlandês.

advogado-geral: M. Poiares Maduro,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Heintz van Landewijck SARL, por A. E. van der Voort Maarschalk e R. Meijer, advocaten,

— em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e C. M. Wissels, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Schulze-Bahr, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por K. Gross e A. Weimar, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 16 de Fevereiro de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à

circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1, a seguir «directiva relativa aos impostos especiais de consumo»), e da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»), designadamente do seu artigo 27.º, n.os 1 e 5.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a sociedade Heintz van Landewijck SARL (a seguir «Landewijck») e o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças). Esta sociedade pede a este último o reembolso de quantias por ela pagas para obter estampilhas especiais que desapareceram antes de terem sido colocadas nos produtos do tabaco aos quais se destinavam.

Quadro jurídico

Direito comunitário

3 Nos termos do artigo 6.º da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, que se aplica, por força do seu artigo 3.º, n.º 1, aos tabacos manufacturados:

«1. O imposto especial de consumo é exigível no momento da introdução no consumo ou da constatação das faltas que devem ser sujeitas ao imposto especial de consumo em conformidade com o n.º 3 do artigo 14.º

Considera-se como introdução no consumo de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo:

a) Toda e qualquer saída, mesmo irregular, de um regime de suspensão;

b) Todo e qualquer fabrico, mesmo irregular, desses produtos fora de um regime de suspensão;

c) Toda e qualquer importação, mesmo irregular, desses produtos quando estes não se encontrem em regime de suspensão.

2. As condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as que estiverem em vigor na data de exigibilidade no Estado-Membro em que se efectuar a introdução no consumo ou a constatação das faltas. O imposto especial de consumo será [liquidado] e cobrado segundo as regras estabelecidas por cada Estado-Membro, entendendo-se que os Estados-Membros aplicarão as mesmas regras de [liquidação] e cobrança aos produtos nacionais e aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros.»

4 O artigo 14.º, n.º 1, da mesma directiva dispõe:

«O depositário autorizado beneficiará de uma franquia para as perdas ocorridas durante o regime de suspensão, devido a casos fortuitos ou a casos de força maior determinados pelas autoridades de cada Estado-Membro. Beneficiará igualmente, em regime de suspensão, de uma franquia para as perdas atinentes à própria natureza dos produtos durante o processo de produção e transformação, o armazenamento e o transporte. Cada Estado-Membro fixará as condições em que serão concedidas essas franquias. Estas franquias aplicam-se igualmente aos

operadores referidos no artigo 16.º durante o transporte de produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo.»

5 O artigo 21.º, n.º 1, da referida directiva prevê:

«Sem prejuízo do n.º 1 do artigo 6.º, os Estados-Membros podem estipular que os produtos destinados a ser consumidos no seu território ostentem marcas fiscais ou marcas nacionais de identificação utilizadas para efeitos fiscais.»

6 O artigo 22.º, n.º 2, alínea d), da mesma directiva dispõe:

«Os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo introduzidos no consumo num Estado-Membro e ostentando, por isso, uma marca fiscal ou uma marca de identificação desse Estado-Membro podem ser objecto de reembolso do imposto devido às autoridades fiscais do Estado-Membro que emitiu essas marcas fiscais ou de identificação, desde que a destruição dessas marcas seja verificada pelas autoridades fiscais do Estado-Membro que as emitiu.»

7 Nos termos do artigo 10.º da Directiva 95/59/CE do Conselho, de 27 de Novembro de 1995, relativa aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados, com excepção dos impostos sobre o volume de negócios (JO L 291, p. 40, a seguir «directiva relativa aos tabacos manufacturados»):

«1. As modalidades de cobrança do imposto especial de consumo serão harmonizadas no estádio final, o mais tardar. Durante as fases anteriores, o imposto

especial de consumo será cobrado, em princípio, por meio de selo fiscal. Se os Estados-Membros cobrarem esse imposto por meio de selo fiscal, devem pôr esses selos à disposição dos fabricantes e comerciantes dos outros Estados-Membros. Se cobrarem o imposto especial de consumo de outra forma, os Estados-Membros velarão por que esse facto não crie qualquer obstáculo administrativo ou técnico que possa afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

2. Os importadores e os fabricantes de tabacos manufacturados ficarão sujeitos ao regime previsto no n.º 1 no que se refere às modalidades de cobrança e de pagamento do imposto especial de consumo.»

8 O artigo 2.º da Sexta Directiva dispõe:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. As importações de bens.»

9 O artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva prevê:

«Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.»

10 Nos termos do artigo 10.º da referida directiva:

«1. Para efeitos do disposto na presente directiva:

a) Por facto gerador do imposto entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

b) Por exigibilidade do imposto entende-se o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.

2. O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços.

[...]»

11 Segundo o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da mesma directiva, no caso de entregas de bens, a matéria colectável é constituída por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro. O artigo 11.º, C, n.º 1, prevê:

«Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço, depois de efectuada a operação, a matéria colectável é reduzida em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

[...]»

12 O artigo 27.º desta directiva, que tem por epígrafe «Medidas de simplificação», dispõe:

«1. O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derrogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estádio de consumo final.

2. O Estado-Membro que deseje introduzir as medidas referidas no n.º 1 delas informará a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis.

[...]

5. Os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1977, apliquem medidas especiais do tipo das referidas no n.º 1 podem mantê-las, desde que as notifiquem à Comissão antes de 1 de Janeiro de 1978 e, quando se trate de medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto, desde que estejam em conformidade com o critério definido no n.º 1.»

13 Por força do artigo 1.º da Nona Directiva 78/583/CEE do Conselho, de 26 de Junho de 1978, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO L 194, p. 16; EE 09 F1 p. 102; a seguir «Nona Directiva»), alguns Estados-Membros foram autorizados a aplicar a Sexta Directiva o mais tardar em 1 de Janeiro de 1979.

Legislação neerlandesa

14 O artigo 1.º da lei relativa aos impostos especiais de consumo de 31 de Outubro de 1991 (Wet op de accijns, Stbl. 1991, n.º 561, a seguir «lei relativa aos impostos especiais de consumo») dispõe:

«1. Um imposto, chamado imposto especial de consumo, é cobrado sobre:

[...]

f. os produtos do tabaco.

2. O imposto especial de consumo é devido no momento da introdução no consumo e da importação dos bens referidos no n.º 1.»

15 O artigo 71.º, n.º 1, da referida lei estabelece:

«1. Nas condições e dentro dos limites a fixar por regulamento, é reembolsado, mediante pedido, o imposto especial de consumo respeitante aos bens:

a. que tenham sido perdidos;

b. que tenham sido destruídos sob controlo administrativo;

c. que tenham sido exportados para um país terceiro ou colocados sob um regime aduaneiro comunitário com destino a um país terceiro;

d. que tenham sido colocados num entreposto designado para esse tipo de mercadorias sujeitas ao imposto especial de consumo;

[...]»

16 Nos termos do artigo 73.º, n.º 1, da mesma lei:

«Os produtos do tabaco devem, no momento da introdução no consumo e da importação, ostentar a estampilha especial prescrita para o produto do tabaco em questão.»

17 Segundo o artigo 75.º, n.º 1, da referida lei, o depositário autorizado para os produtos do tabaco e o operador que coloca as estampilhas especiais nestes produtos fora do território dos Países Baixos pode, nomeadamente, requisitar estampilhas especiais ao *inspecteur* do serviço dos impostos (a seguir «*inspecteur*»).

18 O artigo 76.º dessa lei dispõe:

«1. O montante do imposto especial de consumo representado pelas estampilhas especiais de acordo com o seu valor facial deve ser pago no momento do pedido das estampilhas.

2. Em derrogação do n.º 1, o pagamento pode ser diferido, o mais tardar até ao último dia do segundo mês seguinte ao mês em que as estampilhas especiais foram pedidas, se estas se destinarem a ser colocadas em maços de cigarros ou de tabaco para fumar, ou até ao último dia do terceiro mês seguinte ao mês em que as estampilhas especiais foram pedidas, se estas se destinarem a ser colocadas em maços de charutos ou em charutos individuais, na condição de ser constituída uma garantia para esse efeito.

[...]»

19 O artigo 77.º, n.º 1, da referida lei prevê:

«Do montante do imposto especial de consumo que deve ser pago, em conformidade com a declaração fiscal apresentada, relativamente a um determinado período, é deduzido o montante pago ou devido no momento da apresentação do pedido das estampilhas especiais que são colocadas nos produtos do tabaco que sejam objecto de uma declaração de saída do entreposto fiscal relativa a esse período.»

20 Nos termos do artigo 79.°, n.° 3, da mesma lei:

«O ministro aprovará, nas condições e com as restrições por ele fixadas, regras relativas à compensação ou à restituição do montante pago ou ainda devido pelo pedido de estampilhas especiais:

a) que tenham sido devolvidas pelo operador que as tinha pedido;

b) que tenham sido perdidas, por acidente ou por caso de força maior, sem terem sido apostas nos produtos do tabaco que foram vendidos ou importados;

c) que tenham sido destruídas sob controlo administrativo.»

21 A esta última disposição foi dada execução pelo artigo 52.° do regulamento de execução da lei relativa aos impostos especiais de consumo (uitvoeringsregeling accijns).

22 Nos termos do referido artigo 52.°, o operador que fez o pedido das estampilhas especiais pode obter o reembolso do montante dos impostos representados pelas estampilhas que tenham sido perdidas por acidente ou em caso de força maior, desde que, nomeadamente, apresente o seu pedido de reembolso no prazo de um mês a contar da data da perda e que declare imediatamente esta última ao *inspecteur* indicando o momento, o lugar e a causa da mesma. O n.° 6 do mesmo artigo prevê que o reembolso relativo às estampilhas perdidas só pode ser efectuado «na medida em que o montante do imposto especial de consumo possa ser determinado com certeza».

23 Por último, a lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 28 de Junho de 1968 (Wet op de omzetbelasting, Stbl. 1968, n.º 329, a seguir «lei do IVA») prevê, no seu artigo 28.º, um modo de cobrança do IVA sobre os produtos do tabaco análogo ao aplicável aos impostos especiais de consumo. Este artigo precisa que a taxa do IVA aplicável a esses produtos é de 19/119 do preço de venda a retalho tido em conta para calcular o imposto especial de consumo e que este IVA não é dedutível.

24 Segundo o Governo neerlandês, o regime específico previsto no referido artigo 28.º derroga o sistema comunitário do IVA. Este regime tem por objectivo, por um lado, simplificar a cobrança do IVA, que é cobrado numa única etapa da cadeia de comercialização dos produtos do tabaco, mais precisamente no momento da saída de um entreposto ou no momento da importação, em conformidade com o sistema aplicável em matéria de impostos especiais de consumo, e, por outro, lutar contra a fraude, dado que o comércio retalhista está excluído do procedimento de cobrança do imposto.

25 Esse regime já existia em 1 de Janeiro de 1977. Com base no artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva, o Governo neerlandês notificou-o à Comissão em 12 de Junho de 1979.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

26 A Landewijck explora no Luxemburgo um estabelecimento de venda por grosso de tabacos manufacturados, para o qual dispõe de uma licença de depositário autorizado.

27 Em 6 de Outubro de 1998, apresentou ao Belastingdienst/Douane te Amsterdam (Serviço dos Impostos da Alfândega de Amesterdão), com base no artigo 75.º da lei relativa aos impostos especiais de consumo, dois pedidos de estampilhas especiais para tabacos manufacturados. Encarregou a sociedade Securicor Omega de lhe entregar estas estampilhas.

28 Em 9 de Outubro de 1998, o *inspecteur* lançou na sua contabilidade os montantes devidos pela Landewyck pelos dois pedidos de estampilhas, a saber, respectivamente, 177 809,10 NLG (140 575 NLG de imposto especial de consumo e 37 234,10 NLG de IVA) e 2 711 474,60 NLG (2 202 857,50 NLG de imposto especial de consumo e 508 617,10 NLG de IVA).

29 Em 12 de Outubro de 1998, as estampilhas pedidas foram levantadas na PTT Post Filatelie, actualmente Geldnet Services BV, pela empresa de serviços de estafeta Smit Koerier, em nome da Securicor Omega.

30 Resulta do relatório elaborado em 17 de Dezembro de 1998 por um perito mandatado pela companhia de seguros luxemburguesa Le Foyer que, no dia 13 de Outubro de 1998, às 19 h 40 m, a Smit Koerier entregou três pacotes de estampilhas a um estabelecimento da Securicor Omega situado em Utrecht (Países Baixos) e que, no dia 14 de Outubro de 1998, às 10 h, a Securicor Omega constatou que esses pacotes tinham desaparecido.

31 Por carta de 23 de Novembro de 1998, a Landewyck informou o *inspecteur* de que ainda não tinha recebido as estampilhas entregues à Smit Koerier, que as mesmas não podiam, portanto, ser utilizadas e que a Securicor Omega declinava a sua responsabilidade no respectivo desaparecimento. Na mesma carta, a Landewyck pediu ao *inspecteur* «para tomar em consideração os elementos particulares deste caso antes da data-limite de pagamento, ou seja, 31 de Janeiro de 1999».

32 O *inspecteur* entendeu a referida carta de 23 de Novembro de 1998 como um pedido de compensação ou de restituição do montante devido ou pago pela Landewyck pelas estampilhas controvertidas, apresentado em conformidade com as disposições conjugadas do artigo 79.°, n.° 3, da lei relativa aos impostos especiais de consumo e do artigo 52.° do regulamento de execução desta lei. Indeferiu este pedido por decisão de 30 de Janeiro de 2001.

33 A reclamação apresentada pela Landewijck desta decisão foi igualmente indeferida pelo *inspecteur*.

34 Foi também negado provimento ao recurso interposto desta decisão de indeferimento para o Gerechtshof te Amsterdam (tribunal de recurso de Amesterdão). Por um lado, este tribunal considerou que a recorrente não demonstrou com suficiente grau de certeza que as estampilhas já não existem nem que o risco de que estas ainda venham a ser utilizadas é insignificante e, por conseguinte, entendeu que as estampilhas não podem ser consideradas perdidas na acepção do artigo 79.°, n.° 3, alínea b), da lei relativa aos impostos especiais de consumo. Por outro lado, o Gerechtshof decidiu, com base no artigo 28.° da lei do IVA, nos termos do qual o IVA sobre os tabacos manufacturados é cobrado segundo as regras que regem os impostos especiais de consumo, que o pedido de reembolso do IVA devia ser rejeitado pelos mesmos motivos que justificavam a recusa do reembolso do imposto especial de consumo.

35 A Landewijck interpôs então recurso de revista para o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos). Este afirmou que o Gerechtshof aplicara correctamente o artigo 79.°, n.° 3, alínea b), da lei relativa aos impostos especiais de consumo. No entanto, questiona-se sobre se a recusa de restituição ou de compensação à Landewijck no processo principal é compatível com certas disposições da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, nomeadamente com os seus artigos 6.°, n.° 1, 14.° e 22.°

36 Por outro lado, o Hoge Raad der Nederlanden interroga-se sobre a aplicabilidade do artigo 28.° da lei do IVA. Com efeito, a Landewijck sustentou que o regime específico de cobrança do IVA instituído por este artigo não tinha sido notificado à Comissão no prazo previsto no artigo 27.°, n.° 5, da Sexta Directiva e era, por conseguinte, incompatível com esta.

37 O Hoge Raad der Nederlanden interroga-se a este respeito, em particular à luz do acórdão de 27 de Outubro de 1992, Comissão/Alemanha (C-74/91, Colect., p. I-5437), sobre se a notificação tardia do referido regime à Comissão, efectuada em

12 de Junho de 1979, deve ter as mesmas consequências que a falta de notificação, ou seja, a inaplicabilidade desse regime aos particulares que invoquem esse vício. O Hoge Raad der Nederlanden acrescentou que, mesmo que se admita que o atraso da notificação não implica a inaplicabilidade do referido regime, haveria ainda que verificar se este último é compatível com as exigências do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

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

«1) A directiva relativa aos impostos especiais de consumo deve ser interpretada no sentido de que os Estados-Membros devem adoptar uma disposição legal nos termos da qual deverão reembolsar ou compensar o montante do imposto especial de consumo pago ou que se tornou devido no momento do pedido das estampilhas especiais num caso em que o requisitante (que é um depositário autorizado) não utilizou nem poderá utilizar estampilhas que desapareceram antes de serem colocadas nos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo, e em que terceiros não podiam nem poderão utilizar as estampilhas de forma legítima, embora não se exclua que terceiros tenham utilizado ou venham a utilizar as estampilhas colocando-as em produtos do tabaco introduzidos irregularmente no mercado?

2) a) A Sexta Directiva, em especial o seu artigo 27.º, n.^{os} 1 e 5, deve ser interpretada no sentido de que o facto de o Governo neerlandês ter notificado à Comissão em data posterior à prevista no artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva, prorrogada pela Nona Directiva, que desejava manter o modo especial de cobrança aplicável aos produtos do tabaco implica que, se, depois de efectuada a notificação, um particular invocar a violação do prazo, este modo especial de cobrança deverá deixar de ser aplicado mesmo após a notificação?

b) Em caso de resposta negativa à segunda questão, alínea a), a Sexta Directiva, em especial o seu artigo 27.º, n.ºs 1 e 5, deve ser interpretada no sentido de que o modo especial de cobrança aplicável aos produtos do tabaco referido no artigo 28.º da lei do IVA neerlandesa não pode ser aplicado por ser incompatível com os requisitos estabelecidos nas referidas disposições da directiva?

c) Em caso de resposta negativa à segunda questão, alínea b), a Sexta Directiva, em especial o seu artigo 27.º, n.ºs 1 e 5, deve ser interpretada no sentido de que o não reembolso do IVA, em circunstâncias como as referidas na primeira questão, viola a referida directiva?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

39 O artigo 21.º, n.º 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo reconhece aos Estados-Membros a possibilidade de colocarem marcas fiscais nos produtos destinados ao consumo no seu território. Do mesmo modo, o artigo 10.º, n.º 1, da directiva relativa aos tabacos manufacturados prevê que, durante as fases anteriores à da harmonização das modalidades de cobrança do imposto especial de consumo, este último será cobrado, em princípio, por meio de marcas fiscais.

40 Por outro lado, o artigo 22.º, n.º 2, alínea d), da directiva relativa aos impostos especiais de consumo prevê a possibilidade de obter o reembolso do imposto especial de consumo junto das autoridades fiscais do Estado-Membro que emitiu as marcas fiscais, na hipótese particular de a destruição dessas marcas ter sido verificada pelas autoridades fiscais do Estado-Membro que as emitiu.

41 Ao invés, a directiva relativa aos impostos especiais de consumo não contém nenhuma disposição relativa à hipótese do desaparecimento dessas marcas. Por conseguinte, deve considerar-se que esta directiva deixa aos Estados-Membros a tarefa de determinar as consequências desse desaparecimento. Consequentemente, a referida directiva não pode ser interpretada no sentido de que obsta a que os Estados-Membros prevejam regras nacionais que, em caso de desaparecimento de estampilhas especiais, façam recair a responsabilidade financeira da perda destas estampilhas sobre o seu adquirente.

42 As regras nacionais dessa natureza também não podem ser consideradas contrárias ao princípio da proporcionalidade.

43 Com efeito, uma regulamentação nacional que permitisse ao adquirente de estampilhas especiais obter o seu reembolso alegando simplesmente a sua perda seria susceptível de favorecer os abusos e as fraudes. Ora, a prevenção destes abusos e fraudes constitui precisamente um dos objectivos prosseguidos pela regulamentação comunitária.

44 Por conseguinte, as regras nacionais como as que estão em causa no processo principal que, em caso de desaparecimento das estampilhas especiais, fazem recair a responsabilidade financeira da respectiva perda sobre o seu adquirente contribuem para a realização do objectivo de prevenção da utilização fraudulenta das mesmas. Além disso, essas regras nacionais não excedem o que é necessário para prosseguir este objectivo, visto que não excluem, por outro lado, toda e qualquer possibilidade de reembolso ou de compensação noutras hipóteses, como a da perda das estampilhas por acidente ou em caso de força maior.

45 A este respeito, o argumento de que o risco de utilização abusiva das estampilhas desaparecidas é mínimo nas circunstâncias particulares em causa no processo principal não tem qualquer influência sobre o sentido da resposta que deve ser dada ao tribunal de reenvio, uma vez que esse risco de utilização abusiva não é inexistente.

46 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que nem a directiva relativa aos impostos especiais de consumo nem o princípio da proporcionalidade obstam a que os Estados-Membros adoptem uma regulamentação que não preveja a restituição do montante do imposto especial de consumo pago em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, fazendo assim recair a responsabilidade financeira da perda das estampilhas especiais sobre o seu adquirente.

Quanto à segunda questão, alínea a)

47 Com esta questão, o tribunal de reenvio pergunta essencialmente se o facto de um Estado-Membro ter notificado à Comissão o seu desejo de continuar a aplicar o modo especial de cobrança do imposto de consumo aos tabacos manufacturados após a expiração do prazo previsto no artigo 27.°, n.° 5, da Sexta Directiva, prorrogado pela Nona Directiva, implica que este modo de cobrança do imposto não deva ser aplicado mesmo após a data da sua notificação.

48 É verdade que o Tribunal de Justiça já decidiu que uma medida derrogatória da Sexta Directiva adoptada sem observância do dever de notificação imposto aos Estados-Membros pelo seu artigo 27.°, n.° 2, não pode ser invocada contra um sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdãos de 13 de Fevereiro de 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Recueil, p. 617, n.° 37, e de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colect., p. I-3795, n.° 33). Com efeito, se não for notificada, essa medida não pode ser autorizada pelo Conselho em conformidade com o artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva.

49 No entanto, no caso em apreço, não está em causa uma medida derrogatória nova que deva ser autorizada pelo Conselho, mas uma medida especial já existente em 1 de Janeiro de 1977 e que o Estado-Membro desejava manter, com base no artigo 27.°, n.° 5, da Sexta Directiva, não obstante a aplicação desta directiva. Assim, o Governo neerlandês notificou à Comissão o seu desejo de manter o regime do artigo 28.° da lei do IVA de 12 de Junho de 1979. Além disso, no primeiro relatório

que apresentou ao Conselho, em conformidade com o artigo 34.º da Sexta Directiva [COM(83) 426 final], sobre o funcionamento do sistema comum do IVA, de 14 de Setembro de 1983, a Comissão não considerou que esse regime era contrário ao critério definido no artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva, isto é, o critério de que as medidas não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto no estádio do consumo final.

50 Ora, uma notificação tardia da medida derrogatória não pode ter as mesmas consequências que a falta de notificação. Com efeito, o artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva não estabelece nenhuma sanção para a inobservância do prazo de notificação. Além disso, a notificação prevista não tem por objectivo obter a autorização da Comissão, mas apenas permitir-lhe tomar conhecimento da medida em causa e avaliá-la. Nestas condições, a inobservância do prazo de notificação não pode ser considerada um vício procedimental essencial que possa acarretar a inaplicabilidade da medida derrogatória notificada fora de prazo.

51 Por conseguinte, deve responder-se à segunda questão, alínea a), que o artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a inobservância do prazo de notificação não constitui um vício procedimental essencial que possa acarretar a inaplicabilidade da medida derrogatória notificada fora de prazo.

Quanto à segunda questão, alínea b)

52 Com a sua segunda questão, alínea b), o tribunal de reenvio pretende saber se o modo especial de cobrança do IVA por meio de estampilhas especiais, como o previsto pela legislação neerlandesa aplicável no processo principal, é compatível com as exigências do artigo 27.º, n.ºs 1 e 5, da Sexta Directiva e não excede o necessário para simplificar a cobrança do imposto e prevenir as fraudes e as evasões fiscais.

53 Como o Tribunal de Justiça já decidiu, as medidas nacionais derrogatórias referidas no artigo 27.°, n.° 5, da Sexta Directiva, permitidas «para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais», são de interpretação estrita (v., neste sentido, acórdão de 10 de Abril de 1984, Comissão/Bélgica, 324/82, Recueil, p. 1861, n.° 29). Só podem derrogar as regras de determinação da matéria colectável previstas no artigo 11.° da directiva dentro dos limites estritamente necessários à prossecução desse objectivo (acórdão de 29 de Maio de 1997, Skripalle, C-63/96, Colect., p. I-2847, n.° 24). Além disso, devem ser necessárias e adequadas para realizar o objectivo específico que prosseguem e afectar o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva (acórdão de 19 de Setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, Colect., p. I-7013, n.° 60).

54 No presente caso, o regime derrogatório que permite cobrar o IVA por meio de estampilhas especiais tem por objectivo e por efeito simplificar a cobrança do imposto, que é efectuada, por força desse regime derrogatório, numa única etapa da cadeia de comercialização dos produtos.

55 Por outro lado, esse regime faz depender o montante do IVA devido do preço dos produtos no estádio do seu consumo final, em conformidade com o exigido pelo artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva.

56 É verdade que, em certas circunstâncias como a perda dos produtos, a sua venda com prejuízo ou a sua venda irregular a um preço diferente do preço de venda a retalho indicado nas estampilhas especiais, o fabricante pode ser obrigado a pagar um montante de IVA superior ao que teria resultado da aplicação do sistema comunitário comum de cobrança do IVA.

57 A mera eventualidade de que essas circunstâncias ocorram não é, porém, suficiente para considerar que o regime derrogatório de cobrança do IVA por meio de estampilhas especiais não respeita os critérios definidos no artigo 27.°, n.° 1, da Sexta

Directiva. Com efeito, este artigo apenas se opõe a medidas que possam influir de modo não insignificante sobre o montante do imposto devido no estádio do consumo final.

58 Ora, a natureza das hipóteses nas quais o regime de cobrança do imposto por meio de estampilhas especiais pode conduzir a uma variação do imposto devido no estádio do consumo final não permite considerar que esse regime pode influir de modo não insignificante sobre o montante do imposto devido no estádio de consumo final. Por conseguinte, esse regime não desrespeita os critérios definidos pelo artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

59 Pelas mesmas razões, não excede o necessário para simplificar a cobrança do IVA.

60 Por conseguinte, há que responder ao tribunal de reenvio que o artigo 27.º, n.ºs 1 e 5, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que um regime derrogatório de cobrança do IVA por meio de estampilhas especiais, como o estabelecido pelo artigo 28.º da lei do IVA, é compatível com as exigências previstas por essas disposições da directiva e não excede o necessário para a simplificação da cobrança do imposto.

Quanto à segunda questão, alínea c)

61 Com esta última questão, o tribunal de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se a Sexta Directiva, em particular o seu artigo 27.º, n.ºs 1 e 5, deve ser interpretada no sentido de que o não reembolso do IVA, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, é incompatível com a referida directiva.

62 Como foi acima observado no n.º 44, uma vez que, em caso de desaparecimento de estampilhas especiais, as regras nacionais fazem recair a responsabilidade financeira da perda dessas estampilhas sobre o seu adquirente, estas contribuem para a realização do objectivo da prevenção da utilização fraudulenta das mesmas. Além disso, essas regras nacionais não excedem o que é necessário para prosseguir este objectivo, visto que não excluem, por outro lado, toda e qualquer possibilidade de reembolso ou de compensação noutras hipóteses, como a da perda das estampilhas por acidente ou em caso de força maior.

63 Além disso, as estampilhas especiais propriamente ditas não constituem a dívida fiscal do seu adquirente, mas têm um valor intrínseco. Por conseguinte, justifica-se que o adquirente destas estampilhas se previna contra o risco do seu desaparecimento e, sendo esse o caso, suporte as consequências financeiras deste desaparecimento, ainda que isto possa conduzir, em certas hipóteses, a uma situação de dupla tributação em matéria de IVA em relação aos mesmos produtos.

64 Por último, e contrariamente ao que é sustentado pela Comissão e pela Landewijck, a resposta à presente questão não pode ser deduzida da solução adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 14 de Julho de 2005, British American Tobacco e Newman Shipping (C-435/03, Colect., p. I-7077). Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça decidiu, nomeadamente, por um lado, que um furto de mercadorias não constitui uma entrega de bens a título oneroso na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva e não pode pois, enquanto tal, ser sujeito a IVA e, por outro, que o facto de as mercadorias estarem sujeitas a um imposto especial de consumo não tem incidência sobre essa análise.

65 Ora, o desaparecimento de estampilhas especiais, contrariamente ao furto de mercadorias, não tem qualquer incidência sobre a matéria colectável em si mesma. Os tabacos manufacturados para os quais as estampilhas foram adquiridas podem ainda ser comercializados e a dívida de IVA e de imposto especial de consumo pode ainda ser constituída. Além disso, é justificado, como já foi atrás assinalado, incitar o adquirente de estampilhas especiais a prevenir-se contra o risco do seu desaparecimento, ao passo que não é aparentemente necessário incitar um proprietário de bens a supervisioná-los e a prevenir-se contra o risco de furto.

66 A Comissão e a Landewijck , por conseguinte, não têm razão ao defenderem que resulta *a fortiori* do acórdão British American Tobacco e Newmann Shipping, já referido, que existe um direito ao reembolso ou à compensação dos montantes pagos a título do IVA na hipótese de perda de estampilhas especiais.

67 Por conseguinte, há que responder à última questão que a inexistência de uma obrigação de reembolso dos montantes pagos para adquirir estampilhas especiais que correspondem ao IVA, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, não é incompatível com a Sexta Directiva, em particular com o seu artigo 27.º, n.os 1 e 5.

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

1) **Nem a Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, nem o princípio da proporcionalidade obstam a que os Estados-Membros adoptem uma regulamentação que não preveja a restituição do montante do imposto especial de consumo pago, quando as estampilhas especiais tenham desaparecido antes de terem sido colocadas nos produtos do tabaco e se este desaparecimento não se dever a um caso de força maior ou a um acidente e não existir a certeza de que as estampilhas foram destruídas ou se tornaram definitivamente inutilizáveis, fazendo assim recair a responsabilidade financeira da perda das estampilhas especiais sobre o seu adquirente.**

2) **O artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável**

uniforme, deve ser interpretado no sentido de que a inobservância do prazo de notificação não constitui um vício procedimental essencial que possa acarretar a inaplicabilidade da medida derrogatória notificada fora de prazo.

3) **O artigo 27.º, n.os 1 e 5, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que um regime derrogatório de cobrança do IVA por meio de estampilhas especiais, como o estabelecido pelo artigo 28.º da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 28 de Junho de 1968 (Wet op de omzetbelasting), é compatível com as exigências previstas por essas disposições da directiva e não excede o necessário para a simplificação da cobrança do imposto.**

4) **A inexistência de uma obrigação de reembolso dos montantes pagos para adquirir estampilhas especiais que correspondem ao imposto sobre o valor acrescentado, quando as referidas estampilhas tenham desaparecido antes de terem sido colocadas nos produtos do tabaco e se este desaparecimento não se dever a um caso de força maior ou a um acidente e não existir a certeza de que as estampilhas foram destruídas ou se tornaram definitivamente inutilizáveis, não é incompatível com a Sexta Directiva 77/388, em particular com o seu artigo 27.º, n.os 1 e 5.**

Assinaturas