Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

25 de outubro de 2018*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 143.º, n.º 1, alínea d) — Isenção do IVA na importação — Importação seguida de uma entrega intracomunitária — Risco de fraude fiscal — Boa-fé do sujeito passivo importador e fornecedor — Apreciação — Dever de diligência do sujeito passivo importador e fornecedor»

No processo C-528/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal, Eslovénia), por decisão de 28 de agosto de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de setembro de 2017, no processo

Milan Božičevič Ježovnik

contra

Republika Slovenija,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: K. Jürimäe (relatora), presidente de secção, C. Lycourgos e C. Vajda, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação de M. Božičevič Ježovnik, por J. Ahlin, odvetnik,

– em representação do Governo esloveno, por A. Grum, na qualidade de agente,

– em representação do Governo helénico, por M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou e I. Kotsoni, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García, na qualidade de agente,

– em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e M. Žebre, na qualidade de agentes,

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

* Língua do processo: esloveno.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 143.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), conforme alterada pela Diretiva 2009/69/CE do Conselho, de 25 de junho de 2009 (JO 2009, L 175, p. 12, a seguir «Diretiva IVA»), lido em conjugação com o artigo 138.º da Diretiva IVA.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe Milan Božičevič Ježovnik à Republika Slovenija (República da Eslovénia), a propósito de um aviso de liquidação *a posteriori* relativo à sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de operações de importação de bananas de países terceiros.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 De acordo com o artigo 138.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA:

«Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na [União], pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.»

4 O artigo 143.º da Diretiva IVA dispõe:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[…]

d) As importações de bens expedidos ou transportados a partir de um território terceiro ou de um país terceiro para um Estado-Membro que não seja o de chegada da expedição ou do transporte, no caso de a entrega desses bens, efetuada pelo importador designado ou reconhecido como devedor do imposto por força do disposto no artigo 201.º, estar isenta em conformidade com o artigo 138.º»

[…]

2. A isenção prevista na alínea d) do n.º 1 só se aplica nos casos em que a importação de bens é seguida da entrega de bens isenta ao abrigo do n.º 1 e da alínea c) do n.º 2 do artigo 138.º se, no momento da importação, o importador tiver prestado às autoridades competentes do Estado-Membro de importação pelo menos as seguintes informações:

a) O seu número de identificação para efeitos de IVA emitido no Estado-Membro de importação ou o número de identificação para efeitos de IVA do seu representante fiscal, devedor do imposto, emitido no Estado-Membro de importação;

b) O número de identificação para efeitos de IVA do adquirente, a quem os bens são entregues nos termos do n.º 1 do artigo 138.º, emitido noutro Estado-Membro, […];

c) A prova de que os bens importados se destinam a ser transportados ou expedidos do Estado-Membro de importação para outro Estado-Membro.

Todavia, os Estados-Membros podem prever que a prova a que se refere a alínea c) seja apresentada às autoridades competentes apenas mediante pedido.»

5 O n.º 2 do artigo 143.º da Diretiva IVA foi introduzido pela Diretiva 2009/69, cujo prazo de transposição terminou em 1 de janeiro de 2011. Tendo em conta as datas dos factos do litígio no processo principal, as duas versões sucessivas deste artigo 143.º são aplicáveis ao processo principal.

6 O artigo 201.º da Diretiva IVA contém as seguintes disposições:

«Na importação, o IVA é devido pela pessoa ou pessoas designadas ou reconhecidas como devedores pelo Estado-Membro de importação.»

Código Aduaneiro

7 Nos termos do artigo 78.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1, a seguir «Código Aduaneiro»), prevê:

«1. As autoridades aduaneiras podem, oficiosamente ou a pedido do declarante, proceder à revisão da declaração após a concessão da autorização de saída das mercadorias.

2. As autoridades aduaneiras, depois de concederem a autorização de saída das mercadorias e para se certificarem da exatidão dos elementos da declaração, podem proceder ao controlo dos documentos e dados comerciais relativos às operações de importação ou de exportação das mercadorias em causa, bem como às operações comerciais posteriores relativas a essas mercadorias. Esses controlos podem ser efetuados junto do declarante, de qualquer pessoa direta ou indiretamente interessada profissionalmente nessas operações ou de qualquer outra pessoa que, pela sua qualidade profissional, esteja na posse dos referidos documentos e dados. As referidas autoridades podem, igualmente, proceder à verificação das mercadorias, se estas ainda puderem ser apresentadas.

3. Quando resultar da revisão da declaração ou dos controlos *a posteriori* que as disposições que regem o regime aduaneiro em causa foram aplicadas com base em elementos inexatos ou incompletos, as autoridades aduaneiras, respeitando as disposições eventualmente fixadas, tomarão as medidas necessárias para regularizar a situação, tendo em conta os novos elementos de que dispõem.»

8 Os artigos 201.º e 204.º do Código Aduaneiro enunciam as diferentes situações em que se constitui a dívida aduaneira.

Direito esloveno

9 Nos termos do artigo 46.º, ponto 1, da Zakon o davku na dodano vrednost (Lei do imposto sobre o valor acrescentado) (Uradni list RS, n.º 13/11, a seguir «lei do IVA), estão isentas de IVA as «entregas da mercadoria expedida ou transportada pelo vendedor ou pela pessoa que recebe a mercadoria ou outra pessoa que atue por sua conta do território esloveno com destino a outro Estado-Membro, se forem efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal nesse outro Estado-Membro».

10 O artigo 50.º, n.º 1, ponto 4, da lei do IVA prevê a isenção do IVA de «importação de mercadoria expedida ou transportada a partir de outro um território ou país terceiro e importada num Estado-Membro que não seja o Estado-Membro de destino se a entrega da mercadoria, efetuada pelo importador, como definido no artigo 76.º, n.º 1, ponto 6, desta lei, estiver isenta ao abrigo do artigo 46.º desta lei».

11 Nos termos do artigo 50.º,n.º 2, da lei do IVA:

«A importação de mercadorias a título do ponto 4 do número anterior está isenta de IVA se a importação da mercadoria for seguida da entrega isenta da mercadoria nos termos do artigo 46.º, n.ºs 1 e 4, desta lei, mas unicamente se o importador aquando da importação prestar à autoridade aduaneira competente pelo menos as seguintes informações:

a) O seu número de identificação de IVA emitido pela autoridade fiscal na Eslovénia ou o número de identificação de IVA do seu representante fiscal que fica obrigado a pagar o IVA e que é emitido pela autoridade fiscal na Eslovénia;

b) O número de identificação de IVA do destinatário da mercadoria a que a mercadoria é entregue por força do artigo 46.º, ponto 1, desta lei, emitido noutro Estado-Membro onde termina a expedição ou o transporte da mercadoria termina quando a mercadoria é objeto da transação nos termos do artigo 46.º, ponto 4, desta lei;

c) A prova de que a mercadoria importada se destina a ser expedida ou transportada do território esloveno com destino a outro Estado-Membro.»

12 O artigo 50.º, n.º 2, da lei do IVA é aplicável a partir de 1 de janeiro de 2011. Antes dessa data, o artigo 80.º do regulamento de aplicação, então em vigor, previa requisitos materiais idênticos.

13 Nos termos do artigo 76.º, n.º 1, ponto 6, da lei do IVA, o IVA é devido, em caso de importação, «pelo devedor da dívida aduaneira determinado em conformidade com as disposições aduaneiras ou pelo destinatário das mercadorias».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 Durante o período dos factos do processo principal, M. Božičevič Ježovnik exerceu, na qualidade de empresário individual, uma atividade de importação e comercialização de bananas.

15 Durante o período relevante para o litígio no processo principal, M. Božičevič Ježovnik importou bananas provenientes de países terceiros para a Eslovénia. Com base em 30 declarações aduaneiras apresentadas à estância aduaneira competente de Koper (Eslovénia) entre 26 de agosto de 2009 e 26 de janeiro de 2011, estas bananas importadas foram colocadas sob o regime dito «regime aduaneiro 42», que permite a sua introdução em livre prática com isenção do IVA na importação. A fim de demonstrar que as bananas eram destinadas a ser transportadas para outro Estado-Membro, M. Božičevič Ježovnik apresentou declarações de utilização e destino final com o selo dos destinatários das mercadorias.

16 M. Božičevič Ježovnik vendeu as bananas importadas a adquirentes estabelecidos na Roménia na sequência de negociações e de encomendas por telefone. As faturas, incluindo as faturas de pagamentos antecipados, e outros documentos foram transmitidos por correio eletrónico, por telecópia ou por correio postal. Antes da conclusão dos contratos, W. Božičevič Ježovnik verificou o número de registo e de identificação dos operadores económicos (número «EORI»), bem como a

validade dos números de identificação IVA dos adquirentes. Pediu-lhes ainda que elaborassem uma declaração que atestasse que ele se encarregaria do transporte das bananas para outro Estado-Membro.

17 Após ter recebido o pagamento dos adquirentes, M. Božičevič Ježovnik entregou-lhes as bananas desalfandegadas no porto de Koper, transmitindo-lhes assim o direito de propriedade sobre elas. Os adquirentes encarregaram-se depois do transporte para a Roménia e do envio dos documentos de transporte CMR validados após o descarregamento das mercadorias no destino final.

18 Ao realizar um controlo *a posteriori* das declarações aduaneiras de M. Božičevič Ježovnik, a estância aduaneira constatou que vários adquirentes romenos tinham sido registados para efeitos de IVA pouco antes da primeira entrega e retirados do sistema do IVA no mesmo dia. Segundo aquela estância, os documentos de transporte CMR solicitados e apresentados por M. Božičevič Ježovnik eram pouco claros e incompletos, e continham indicações insuficientes quanto à data e ao local de descarga da mercadoria. A estância aduaneira notou, por outro lado, que o valor das bananas no momento da sua venda e o seu preço de aquisição por M. Božičevič Ježovnik eram iguais ou só tinham divergências mínimas, que o peso indicado nas faturas de venda era diferente das informações fornecidas nas declarações aduaneiras e que as faturas registadas na contabilidade eram diferentes das apresentadas, relativamente à mesma mercadoria, à estância aduaneira e às autoridades fiscais.

19 A estância aduaneira colheu informações junto das autoridades fiscais romenas. Segundo estas autoridades, alguns adquirentes romenos eram «operadores fictícios», que não exerciam uma atividade na morada registada, não atendendo as suas chamadas telefónicas e cujos diretores eram turcos, iraquianos, húngaros ou egípcios. Além disso, segundo as referidas autoridades, algumas transportadoras confirmaram o transporte e descarga das bananas num local de venda por grosso na Roménia. Estes indicaram que tinham recebido o pedido do transporte por telefone e que o pagamento tinha sido feito em dinheiro. Outras transportadoras negaram a autenticidade das assinaturas constantes dos documentos de transporte, bem como a existência de qualquer nexo com os adquirentes.

20 Tendo em conta estes elementos, a estância aduaneira considerou que M. Božičevič Ježovnik não demonstrou que as bananas em causa tivessem deixado o território esloveno e sido entregues aos adquirentes declarados. Aquela estância considerou, além disso, que M. Božičevič Ježovnik não agira com diligência, tendo omitido as verificações básicas dos adquirentes e ignorado os indícios de fraude ao IVA.

21 Por decisão de 24 de maio de 2013, a estância aduaneira de Liubliana (Eslovénia) decidiu liquidar a M. Božičevič Ježovnik um montante de IVA de 242 949,04 euros.

22 Por decisão de 30 de setembro de 2014, o Ministrstvo za finance (Ministério das Finanças, Eslovénia) indeferiu a reclamação apresentada por M. Božičevič Ježovnik contra a decisão da estância aduaneira.

23 O Upravno sodišče Republike Slovenije (Tribunal Administrativo da República da Eslovénia) negou provimento ao recurso interposto por M. Božičevič Ježovnik contra a decisão do Ministério das Finanças. Este órgão jurisdicional recordou, designadamente, que, em caso de incumprimento de obrigações relativas ao «regime aduaneiro 42», a eventual boa-fé do sujeito passivo é irrelevante para o pagamento do IVA *a posteriori*.

24 M. Božičevič Ježovnik interpôs para o Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal, Eslovénia) um recurso de revista.

25 Este tribunal interroga-se sobre as condições em que um importador pode ser obrigado a pagar IVA em circunstâncias como as do litígio no processo principal.

26 A este respeito, o referido tribunal precisa que, nos termos do artigo 201.º da Diretiva IVA, o direito esloveno subordina a responsabilidade pelo pagamento do IVA na importação às disposições do Código Aduaneiro relativas à responsabilidade pelo pagamento dos direitos de importação. Neste contexto, considera que é necessário determinar se o importador é devedor da dívida aduaneira nos termos do artigo 201.º ou do artigo 204.º do Código Aduaneiro.

27 O tribunal de reenvio observa que, no Acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.os 56 e 57), o Tribunal de Justiça fez uma distinção entre a responsabilidade do sujeito passivo pelo pagamento do IVA e a do importador pelo pagamento dos direitos aduaneiros. O tribunal de reenvio interroga-se sobre se, num caso como o do processo principal, o importador é responsável pelo pagamento do IVA ao mesmo título que é responsável pelas dívidas aduaneiras, mesmo que o adquirente se tenha encarregado do transporte da mercadoria e que o importador tenha agido de boa-fé e com a diligência necessária.

28 Caso a responsabilidade do importador pelo pagamento do IVA seja diferente da responsabilidade pelo pagamento das dívidas aduaneiras, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se essa responsabilidade é equivalente à do sujeito passivo que efetua uma entrega intracomunitária na aceção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA e como se deve apreciar, neste contexto, a boa-fé do importador em caso de fraude cometida pelo adquirente.

29 A este respeito, o tribunal de reenvio sublinha que, no caso em apreço, a isenção foi autorizada pela estância aduaneira à luz dos elementos apresentados pelo importador no momento da importação nas suas declarações e na sequência de um controlo prévio. Salienta que poderia resultar do Acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548), que essa autorização implica que o importador não podia ficar obrigado ao pagamento do IVA no caso de um controlo *a posteriori* revelar irregularidades. No entanto, tal interpretação reduziria, em seu entender, o significado do controlo *a posteriori* previsto no artigo 78.º do Código Aduaneiro.

30 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se o facto de se tratar da primeira entrada de uma mercadoria no território aduaneiro da União requer uma particular diligência por parte do importador.

31 Foi neste contexto que o Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode o importador (declarante) que, no momento da importação, pede a isenção do pagamento do IVA (importação ao abrigo do regime 42) pelo facto de as mercadorias se destinarem a ser entregues noutro Estado-Membro, ser responsável pelo pagamento do IVA (quando se prove posteriormente que os requisitos para a isenção estavam preenchidos) do mesmo modo que é responsável pelo pagamento da dívida aduaneira?

2) Em caso de resposta negativa, a responsabilidade do importador (declarante) é equivalente à responsabilidade do sujeito passivo que faz uma entrega intracomunitária de bens isenta na aceção do artigo 138.º, n.º 1, da [D]iretiva IVA?

3) Neste último caso, deve o elemento subjetivo que demonstra que o importador (declarante) tencionava cometer uma fraude ao sistema IVA ser apreciado de forma diferente tratando-se da entrega [na União] de bens prevista no artigo 138.º, n.º 1, da [D]iretiva IVA? Deve essa apreciação ser mais flexível, tendo em conta que, no âmbito do regime aduaneiro 42, a isenção do pagamento do IVA deve ser autorizada previamente pelas autoridades aduaneiras? Ou deve essa apreciação ser mais restritiva, uma vez que se trata de transações que estão ligadas à primeira entrada no mercado interno da União Europeia de bens provenientes de países terceiros?»

Quanto às questões prejudiciais

32 Com as suas três questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que exige que, em circunstâncias em que o sujeito passivo importador e fornecedor beneficiou de uma isenção de IVA na importação com base numa autorização concedida após um controlo prévio pelas autoridades aduaneiras competentes tendo em conta os elementos de prova fornecidos por esse sujeito passivo, esse sujeito passivo está obrigado a pagar o IVA *a posteriori* quando se verifique num controlo ulterior que os requisitos materiais da isenção não estavam preenchidos.

33 Em primeiro lugar, decorre do artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA que os Estados-Membros isentam as importações de bens expedidos ou transportados a partir de um território terceiro ou de um país terceiro para um Estado-Membro que não seja o de chegada da expedição ou do transporte, no caso de a entrega desses bens, efetuada pelo importador designado ou reconhecido como devedor do imposto por força do disposto no artigo 201.º desta diretiva, estar isenta em conformidade com o seu artigo 138.º

34 A isenção de IVA na importação está assim sujeita à realização subsequente, por parte do importador, de uma entrega intracomunitária também ela isenta nos termos do artigo 138.º da Diretiva IVA e depende, por conseguinte, do cumprimento dos requisitos materiais fixados nesse artigo (Acórdão de 20 de junho de 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, n.º 47).

35 A este respeito importa salientar, em primeiro lugar, que, no quadro da isenção das entregas intracomunitárias de bens em aplicação do artigo 138.º da Diretiva IVA, por um lado, o Tribunal de Justiça declarou que não é contrário ao direito da União exigir que o operador tenha agido de boa-fé e tenha tomado as medidas que possam razoavelmente ser exigidas para se certificar de que a operação que está a realizar não o leva a participar numa fraude fiscal (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 65, e de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 48 e jurisprudência aí referida). Daqui decorre que, no caso de o sujeito passivo em causa saber ou dever saber que a operação que efetuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e não ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar essa fraude, lhe deve ser recusado o benefício da isenção (v., neste sentido, Acórdão de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 54 e jurisprudência aí referida).

36 Por outro lado, resulta, em substância, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a responsabilidade do fornecedor pelo pagamento do IVA *a posteriori* deve ser apreciada de forma diferente da do importador pelo pagamento dos direitos aduaneiros. Assim, o importador está obrigado a pagar os direitos aduaneiros devidos pela importação de uma mercadoria relativamente à qual o exportador tenha cometido uma infração aduaneira, mesmo quando o importador esteja de boa-fé e não tenha tido qualquer participação nessa infração (v., neste sentido, Acórdão de 17 de julho de 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, n.º 61). Em contrapartida, esta jurisprudência não é transponível para a apreciação da questão de saber se o fornecedor, no quadro de uma operação intracomunitária viciada por fraude, pode ficar obrigado ao pagamento do IVA *a posteriori* (v., neste sentido, Acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, EU:C:2007:548, n.ºs 54 a 57).

37 Daqui decorre que, no quadro da isenção das entregas intracomunitárias de bens nos termos do artigo 138.º da Diretiva IVA, o fornecedor que, de boa-fé e tomando as medidas que lha são razoavelmente exigíveis, tenha realizado uma operação que fazia parte, sem o seu conhecimento, de uma fraude do adquirente não fica obrigado ao pagamento do IVA *a posteriori* (v., neste sentido, Acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, EU:C:2007:548, n.ºs 65 a 67).

38 Esta jurisprudência aplica-se igualmente ao regime de isenção na importação de bens destinados a ser objeto de uma entrega intracomunitária, prevista no artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 20 de junho de 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, n.º 94).

39 Com efeito, como resulta da jurisprudência referida no n.º 34 do presente acórdão, a isenção na importação está subordinada à realização subsequente, pelo importador, de uma entrega intracomunitária isenta nos termos do artigo 138.º da Diretiva IVA. Por conseguinte, há que tratar as duas operações de forma coerente, a fim de assegurar a lógica inerente ao regime de importação fixado no artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA.

40 Ora, recusar automaticamente a um sujeito passivo importador e fornecedor, sem atender à sua diligência, o direito à isenção de IVA na importação em caso de fraude cometida pelo adquirente no âmbito de uma entrega intracomunitária subsequente equivaleria a romper o nexo entre a isenção na importação e a isenção da entrega intracomunitária subsequente. Com efeito, como resulta do n.º 37 do presente acórdão, esta isenção não pode ser automaticamente recusada ao fornecedor, em caso de fraude cometida pelo adquirente.

41 Daqui resulta que não se pode deduzir do simples facto de, em matéria aduaneira, o artigo 78.º, n.º 3, do Código Aduaneiro prever que, «[q]uando resultar da revisão da declaração ou dos controlos *a posteriori* que as disposições que regem o regime aduaneiro em causa foram aplicadas com base em elementos inexatos ou incompletos, as autoridades aduaneiras tomam respeitando as disposições eventualmente fixadas, as medidas necessárias para regularizar a situação, tendo em conta os novos elementos de que dispõem», que as referidas autoridades podem exigir do sujeito passivo importador o pagamento *a posteriori* do IVA na importação em todas as circunstâncias e sem apreciar a diligência e a boa-fé deste último.

42 Em segundo lugar, importa salientar que o órgão jurisdicional de reenvio se interroga, mais especificamente, sobre a incidência que pode ter no litígio do processo principal o facto de a autoridade aduaneira competente, após um controlo prévio efetuado com base nos elementos fornecidos pelo importador nas suas declarações aduaneiras, ter autorizado, ao abrigo do artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, a isenção de IVA na importação para o território da União de mercadorias provenientes de um Estado terceiro.

43 A este respeito, importa sublinhar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, referida também pelo tribunal de reenvio, o princípio da segurança jurídica se opõe a que um Estado-Membro que, num primeiro tempo, aceitou os documentos apresentados pelo vendedor como provas justificativas do direito à isenção de uma entrega, possa, depois, obrigar esse vendedor a pagar o IVA relativo a essa entrega, devido a uma fraude cometida pelo adquirente, da qual o referido vendedor não tinha nem podia ter conhecimento (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 50, e de 14 de junho de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, n.º 75)

44 No entanto, a aplicação desta jurisprudência está circunscrita à hipótese em que o sujeito passivo agiu de boa-fé e tomou as medidas que podem ser razoavelmente exigidas da sua parte para evitar qualquer participação numa fraude fiscal. O que implica que essa jurisprudência não pode ser entendida no sentido de que o princípio da segurança jurídica se opõe a que as autoridades nacionais competentes procedam, com observância dos prazos estabelecidos, a novos controlos destinados a verificar se o sujeito passivo não tinha nem podia ter conhecimento de uma eventual fraude fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 20 de junho de 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, n.ºs 97 e 98).

45 Assim, a mera circunstância de, no litígio no processo principal, a isenção na importação, após um controlo prévio efetuado com base nos elementos fornecidos pelo importador nas declarações aduaneiras, ter sido autorizada pela autoridade aduaneira competente não pode, por si só, ser de molde a excluir qualquer possibilidade de exigir, *a posteriori*, o pagamento do IVA na importação, se se verificar que ele participou numa fraude fiscal ou não agiu com diligência para evitar essa participação.

46 Cabe ao tribunal de reenvio fazer uma apreciação global de todos os elementos e circunstâncias de facto do litígio do processo principal para determinar se M. Božičevič Ježovnik agiu de boa-fé e tomou todas as medidas que lhe são razoavelmente exigíveis para se certificar de que as operações realizadas não o levavam a participar numa fraude fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 53). A este respeito, há que referir que, como sublinhou a Comissão Europeia, o simples facto de as mercadorias em causa terem sido previamente importadas de um país terceiro não justifica a adoção de uma abordagem mais rigorosa da responsabilidade de M. Božičevič Ježovnik no âmbito de uma simples operação intracomunitária, tal como referida no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

47 No caso de o tribunal de reenvio chegar à conclusão de que, tendo em conta elementos objetivos, o sujeito passivo sabia ou devia saber que as entregas subsequentes às importações em causa no processo principal estavam envolvidas numa fraude do adquirente e não tomou as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar essa fraude, devia recusar o benefício da isenção do IVA na importação (v., por analogia, Acórdãos de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 54, e de 9 de outubro de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 42).

48 Em contrapartida, no caso de o órgão jurisdicional de reenvio chegar à conclusão de que o sujeito passivo em causa não sabia nem podia saber que as entregas subsequentes às importações em causa estavam envolvidas numa fraude cometida pelo adquirente e que tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar esta fraude, não lhe pode recusar o benefício da isenção à importação.

49 À luz das considerações que precedem, há que responder às questões prejudiciais que o artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não exige, em circunstâncias em que o sujeito passivo importador e fornecedor beneficiou de uma isenção de IVA na importação com base numa autorização concedida após controlo prévio pelas autoridades aduaneiras competentes tendo em conta os elementos de prova fornecidos por esse sujeito passivo, que o mesmo seja obrigado a pagar o IVA *a posteriori* quando se verifique num controlo posterior que os requisitos materiais para beneficiar da isenção não estavam preenchidos, exceto se estiver provado, mediante elementos objetivos, que o referido sujeito sabia ou devia saber que as entregas subsequentes às importações em causa estavam envolvidas numa fraude cometida pelo adquirente e não tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar essa fraude, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto às despesas

50 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 (Nona Secção) declara:

O artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2009/69/UE do Conselho, de 25 de junho de 2009, deve ser interpretado no sentido de que não exige, em circunstâncias em que o sujeito passivo importador e fornecedor beneficiou de uma isenção de imposto sobre o valor acrescentado na importação com base numa autorização concedida após controlo prévio pelas autoridades aduaneiras competentes tendo em conta os elementos de prova fornecidos por esse sujeito passivo, que o mesmo seja obrigado a pagar o IVA *a posteriori* quando se verifique num controlo posterior que os requisitos materiais para beneficiar da isenção não estavam preenchidos, exceto se estiver provado, mediante elementos objetivos, que o referido sujeito passivo sabia ou devia saber que as entregas

subsequentes às importações em causa estavam envolvidas numa fraude cometida pelo adquirente e não tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar essa fraude, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Assinaturas