CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL MARCO DARMON

apresentadas em 8 de Dezembro de 1987 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. A jurisprudência do Tribunal, nomeadamente os dois acórdãos Schul [1] e o proferido no processo Bergeres-Becque [2], dá de certo modo resposta antecipada às duas primeiras questões submetidas pela Corte d'apello de Génova. O recorrente no processo principal, o Governo italiano e a Comissão estão aliás de acordo sobre isto. Em contrapartida, o problema suscitado pela terceira questão ainda não foi decidido, pelo menos directamente, pelo Tribunal apesar de se encontrar nos seus acórdãos, um certo número de elementos que indicam a solução.

2. O interesse do presente processo reside pois nesta última questão. Através dela o juiz de reenvio pergunta ao Tribunal, no essencial, que explique em que medida o direito comunitário proíbe qualquer diferenciação, tanto no que respeita à natureza como à gravidade das sanções previstas em caso de evasão do pagamento do IVA sobre a importação, por um lado, e, por outro, por motivo de uma transacção puramente interna tendo por objecto o mesmo bem, sendo que a taxa do imposto é, nos termos do direito comunitário, idêntica nos dois casos. A esta questão de princípio acrescenta-se uma outra, quereveste um aspecto particular, que consiste em saber se uma legislação nacional pode considerar a fuga ao pagamento do IVA sobre a importação como um delito de contrabando passível, enquanto infracção aduaneira, de sanções penais, enquanto que a evasão fiscal em matéria de transacções internas, qualificada pelo juiz de reenvio como «infracção análoga», estão previstas sanções diferentes.

3. Num processo de reenvio prejudicial o Tribunal está vinculado pelas qualificações do direito interno dadas pelo juiz nacional. Assim, a questão de princípio é a de saber se podem ser aplicadas sanções diferentes nas duas hipóteses.

4. Para o recorrente no processo principal bem como para a Comissão, qualquer infracção ao IVA, quer se trate de evasão aquando de importação ou de fraude aquando de uma transacção interna, deveria ser reprimida por sanções idênticas. Em contrapartida, o Governo italiano sustenta que entre os dois tipos de infracção existem diferenças que justificariam a aplicação no primeiro caso de um regime de sanções mais severo.

5. Mas antes de abordar a discussão sobre este problema, é necessário responder aos argumentos do Governo italiano quanto à incidência eventual do direito comunitário sobre o direito penal interno em matéria de fraude fiscal. Com efeito, o Governo considera que nesta matéria o direito comunitário só pode impor a observância das disposições materiais do Tratado, nomeadamente do seu artigo 95.°, e das directivas de harmonização, de forma que qualquer questão relativa às sanções nacionais aplicadas em caso de violação dessas disposições escapa ao di-

* Tradução do francês.

1 — Processo 15/81, acórdão de 5 de Maio de 1982, Recueil, p. 1409. Processo 47/84, acórdão de 21 de Maio de 1985, Recueil, p. 1491.

2 — Processo 39/85, acórdão de 23 de Janeiro de 1986, Colect., p. 259.

reito comunitário e releva da competência exclusiva das autoridades nacionais.

6. Esta tese não pode ser aceite. As regras comunitárias em matéria fiscal não são estranhas nem à liberdade de circulação das mercadorias nem à de pessoas. A sua violação bem como a das medidas nacionais adoptadas para a sua aplicação diz estreitamente respeito ao direito comunitário. Mesmo admitindo que este direito não pode, por si próprio, determinar as sanções aplicáveis em tal matéria, não se pode recusar que o mesmo pode impor limites ao poder repressivo nacional.

7. Apesar da especificidade do direito penal, resulta da jurisprudência do Tribunal que não escapa à influência do direito comunitário. Aliás, foi expressamente declarado no acórdão SAIL [3] que

«a eficácia do direito comunitário não pode variar segundo os diferentes domínios do direito nacional no interior dos quais pode fazer sentir os seus efeitos»

e no processo Ratti [4], que uma norma nacional, ainda não adaptada a uma directiva apesar de o prazo prescrito ter expirado, era inaplicável em direito interno não obstante estar associada a sanções penais.

8. A incidência do direito comunitário no direito penal interno é dupla: quando a norma de interdição ou de incriminação é incompatível com o direito comunitário, é a base legal da infracção que desaparece; quando as sanções previstas para a legislação nacional por violação das regras comunitárias nacionais constituem, devido à sua gravidade, um entrave ao exercício de uma liberdade consagrada pelo Tratado, devem ser quer eliminadas quer reduzidas [5].

9. É certo que o Tribunal declarou no acórdão Casati [6] que:

«em princípio, a legislação penal e as regras do processo penal permanecem da competência dos Estados-membros» (tradução provisória).

Mas no mesmo acórdão foi recordada a jurisprudência segundo a qual

«o direito comunitário coloca limites no que respeita às medidas de controlo que permite aos Estados-membros manterem no quadro da livre circulação das mercadorias e das pessoas» (tradução provisória).

O Tribunal sublinhou nomeadamente nesse mesmo acórdão que

«as medidas administrativas ou repressivas não devem ultrapassar o quadro do estritamente necessário, as modalidades de controlo não devem ser concebidas de forma a restringir a liberdade desejada pelo Tratado e não se pode estabelecer uma sanção tão desproporcionada à gravidade da infracção que se torne um entrave a essa liberdade.»

3 — Processo 82/71, acórdão de 21 de Março de 1972, Recueil, p. 119, 136, n.° 5.

4 — Processo 148/78, acórdão de 5 de Abril de 1979, Recueil, p. 1629.

5 — Estes princípios resultam, em matéria de livre circulação das pessoas, de acórdãos como o do processo 118/75, Watson, 7 de Julho de 1976, Recueil, p. 1185, 8/77, Sagulo, 14 de Julho de 1977, Recueil, p. 1495 e 157/79, Pieck, 3 de Julho de 1980, Recueil, p. 2171 e, no que respeita à livre circulação de mercadorias, das decisões nos processos 41/76, Donckerwolcke, 15 de Dezembro de 1976, Recueil, p. 1921, 52/77, Cayrol, 30 de Novembro de 1977, Recueil, p. 2261 e 179/78, Rivoira, 28 de Março de 1979, Recueil, p. 1147.

6 — Processo 203/80, acórdão de 11 de Novembro de 1981, Recueil, p. 2595, 2618, n.° 27.

O que em definitivo a jurisprudência do Tribunal exige é que as sanções previstas pelo direito interno sejam «apropriadas» [7], «adequadas» e «razoáveis» [8], ou seja, proporcionais à natureza da infracção.

10. Estes mesmos princípios aplicam-se quando se trata de sancionar a violação das disposições fiscais nacionais em matéria de IVA. Recordemos que a percepção do IVA tanto sobre as transacções internas como sobre a importação é prevista pela sexta directiva [9]. Recordemos igualmente que, segundo a jurisprudência do Tribunal, o IVA sobre a importação constitui não um imposto de efeito equivalente a um direito aduaneiro, na acepção dos artigos 12.° e 13.° do Tratado CEE, mas uma imposição interior abrangida pelo artigo 95.° [10], e que esta posição foi reafirmada no acórdão Profant [11], a propósito da importação de um veículo automóvel, situação que se verifica igualmente no caso *sub judice*.

11. Não se pode sustentar validamente, como faz o Governo italiano, que a única incidência do direito comunitário em matéria fiscal consiste na obrigação de respeitar as disposições comunitárias materiais, com exclusão dos aspectos acessórios relativos à sua aplicação. É com justeza que a Comissão invoca o acórdão Comissão/República da Irlanda [12] no qual o Tribunal constatou o incumprimentopor este Estado das obrigações que lhe incumbem por força do artigo 95.°, n.° 1, do Tratado devido a uma prazo de pagamento do imposto específico sobre o consumo de certas bebidas alcoólicas fabricadas na Irlanda mais favorável do que o previsto para os mesmos produtos importados dos outros Estados-membros. Quer dizer que, contrariamente à tese do Governo italiano, a proibição de discriminação em matéria fiscal engloba aspectos acessórios em relação à cobrança do imposto.

12. Para explicar a equiparação da evasão do IVA à importação a uma infracção aduaneira e, por conseguinte, a aplicação nesta hipótese das sanções previstas para tal infracção, o Governo italiano julga encontrar pontos de apoio na sexta directiva. Invoca, nomeadamente, os artigos 10.°, n.° 3, segundo e terceiro parágrafos, 11.° B, n.° 2, e 14.°, n.° 1, relativos, respectivamente, ao facto gerador e à exigibilidade do IVA sobre as importações, à matéria colectável e às isenções correspondentes às franquias de direitos aduaneiros. Os dois primeiros reconhecem aos Estados-membros a faculdade de aplicar, no que respeita ao facto gerador e à exigibilidade do imposto, as regras em vigor para os direitos aduaneiros e de considerar, como matéria colectável, o valor definido no regulamento comunitário relativo ao valor aduaneiro das mercadorias [13].

13. Estas disposições não afectam a natureza do IVA sobre a importação, nem a da infracção, tal como o não faz a terceira das referidas disposições, que incide sobre a isenção. Esta relação, puramente técnica,

7 — Processo 48/85, Royer, acórdão de 8 de Abril de 1976, Recueil, p. 497 em especial p. 514, n.° 42.

8 — Processo 8/77, já citado, em especial p. 1505, n.° 6 e p. 1507, n.° 12.

9 — Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, em matéria de harmonização das legislações dos Estados-membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

10 — Ver processo 15/81, já citado.

11 — Processo 249/84, acórdão de 3 de Outubro de 1985, Recueil, p. 3237.

12 — Processo 55/79, acórdão de 27 de Fevereiro de 1980, Recueil, p. 481.

13 — Trata-se do Regulamento n.° 803/68 do Conselho, de 27 de Junho de 1968, publicado no JO L 148 de 28.6.1968, p. 6, substituído pelo Regulamento n.° 1224/80 do Conselho, de 28 de Maio de 1980, publicado no JO L 134 de 31.5.1980, p. 1 (EE 02 F6 p. 224), por sua vez modificado pelos regulamentos n.° 3193/80 do Conselho, de 8 de Dezembro de 1980, JO L 333 de 11.12.1980, p. 1 (EE 02 F7 p. 112), n.° 320/85, de 6 de Fevereiro de 1985, publicado no JO L 34 de 7.2.1985, p. 33 (EE 02 F13 p. 30) e n.° 1055/85 de 23 de Abril de 1985, publicado no JO L 112 de 25.4.1985, p. 50 (EE 02 F13 p. 132).

não é relevante no que respeita à determinação dasanção. Nem é, aliás, geral como demonstra o artigo 12.°, n.° 5, da sexta directiva, nos termos do qual

«a taxa aplicável à importação de um bem será a que se aplica, no território do país, à entrega desse bem».

Saliente-se que o Governo italiano nega qualquer alcance a esta última disposição quanto à apreciação do regime de sanções, ao mesmo tempo que concede uma importância quase determinante às três disposições invocadas anteriormente.

14. O Governo italiano considera, por outro lado, que as diversas obrigações às quais estão submetidos os sujeitos passivos do IVA nas operações internas, como sejam a declaração, o pagamento, a facturação ou o registo justificam um regime de sanções diferente do previsto em caso de importação. Mas não faz qualquer referência ao artigo 23.° da sexta directiva nos termos do qual «no que diz respeito às importações de bens, os Estados-membros adoptarão as modalidades da declaração e do pagamento correspondente». Esta mesma disposição reconhece a esses Estados a faculdade de preverem que o IVA sobre as importações seja pago posteriormente a estas. Esta possibilidade é concedida sobre reserva do preenchimento das condições relativas à declaração, da qual devem constar os dados necessários ao apuramento, nomeadamente, do montante do imposto exigível previsto no n.° 4 do artigo 22.° relativoà declaração efectuada pelos sujeitos passivos submetidos às «obrigações no regime interno».

15. Não se pode equiparar o IVA sobre as importações no comércio entre Estados-membros a um direito aduaneiro nem, em consequência, aplicar, em caso de fuga ao pagamento do primeiro, as sanções previstas pelo não pagamento do segundo. O regime aplicável à importação não deve ser menos favorável do que o que rege as acções internas similares. Fazer sistematicamente cair-se sob a alçada da legislação penal, por adopção das sanções aplicáveis em matéria de direitos aduaneiros, qualquer fraude ao IVA sobre as importações, quando a evasão ao IVA interno é menos severamente reprimida, equivale a atribuir consequências particulares à passagem de uma fronteira intracomunitária, o que é incompatível com o mercado comum.

16. É certo que há diferenças entre o IVA sobre as importações e o que incide sobre uma cessão de bens no interior do Estado, nomeadamente no que respeita aos sujeitos passivos e ao facto gerador do imposto. Mas não nos parecem de natureza a justificar uma heterogeneidade marcada das sanções aplicáveis, respectivamente, às duas hipóteses. As dificuldades para detectar a evasão ao IVA sobre as importações não podem ter influência no regime da respectiva sanção, tornando-a mais pesada do que a que incide sobre a fraude ao IVA interno.

17. Com efeito, o IVA é um «imposto nacional de carácter comunitário» parte do qual alimenta o orçamento da Comunidade. Esta última tem portanto todo o interesse em que as evasões, tanto internos como aquando da importação, sejam reprimidas de forma efectiva. Consciente, aliás, dos problemas suscitados pela fraude e evasão fiscais, o Conselho adoptou uma directiva relativa à assistência mútua em matéria de cobrança dos créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do FEOGA bem como dos direitos niveladores agrícolas e dos direitos aduaneiros [14], modificando-a para abarcar o IVA [15], devido ao facto de que a limitação do tempo de aplicação das disposições inter-

14 — Directiva 76/308 do Conselho, de 15 de Março de 1976, JO L 73 de 19.3.1976, p. 18 (EE 02 F3 p. 46).

15 — Directiva 79/1071 do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, JO L 331 de 27.12.1979, p. 10 (EE 02 F6 p. 120).

nas em matéria de cobrança deste imposto constitui «um obstáculo ao estabelecimento ou ao funcionamento do mercado comum» [16]. Da mesma forma, por uma directiva de 6 de Dezembro de 1979 [17], o Conselho alargou ao IVA o campo de aplicação da directiva relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-membros no domínio dos impostos directos [18], «no sentido de assegurar o correcto estabelecimento e cobrança» dos impostos indirectos [19] e salientando «que a extensão da assistência mútua se revela particularmente necessária e urgente no que respeita ao imposto sobre o valor acrescentado, em consequência, simultaneamente, da sua natureza de imposto geral sobre o consumo e do papel que desempanha no regime dos recursos próprios da Comunidade» [20].

18. Não existe, como se vê, qualquer razão válida para considerar que a evasão ao IVA sobre as importações é mais repreensível do que a fraude ao IVA interno. A infracções de natureza igual devem aplicar-se sanções comparáveis.

19. É verdade que as sanções aplicáveis às infracções aduaneiras comportam em geral, tendo em conta o prejuízo causado ao tesouro público, aspectos simultaneamente repressivos e indemnizatórios [21]. Nada se opõe a que sejam previstas sanções penais em caso de não pagamento do IVA, desde que as mesmas não sejam excessivas ou desproporcionadas por forma a constituir, por si próprias, um entrave ao exercício das liberdades estabelecidas pelo Tratado.

20. Para terminar, parece-nos útil chamar a atenção do juiz nacional para a existência de duas directivas do Conselho de 28 de Março de 1983, invocadas no decurso do processo perante o Tribunal, relativas às franquias fiscais aplicáveis, por um lado, em matéria de importação temporária de certos meios de transporte [22] e, por outro, às importações definitivas de bens pessoais de particulares provenientes de um Estado-membro [23].

21. Tendo em conta a jurisprudência do Tribunal e as posições expostas, propomos ao Tribunal que responda às questões colocadas pela Corte d'apello de Génova da seguinte forma:

1) O direito comunitário proíbe que sejam submetidas ao IVA as importações em proveniência de outros Estados-membros de veículos automóveis sem que seja tido em conta o montante residual do IVA pago no Estado-membro de exportação ainda incluído no valor da mercadoria no momento da importação.

16 — Segundo considerando.

17 — N.° 79/1070, JO L 331 de 27.12.1979, p. 8 (EE 09 F1 p. 114).

18 — Directiva 77/799 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, JO L 336 de 27.12.1977, p. 15 (EE 09 F1 p. 94).

19 — Terceiro considerando.

20 — Quarto considerando.

21 — Ver, por exemplo, Pradel J.: *Droit pénal*, 3.ª edição, Paris, Cujas, Tomo I, p. 313 e seguintes; Berr Cl. J., e Tremeau H.: *Le droit douanier*, 2.ª edição, Paris, LGDJ, 1981, p. 423 e seguintes.

22 — Directiva 83/182 do Conselho, JO L 105 de 23.4.1983, p. 59 (EE 09 F1 p. 156).

23 — Directiva 83/183 do Conselho, JO L 105 de 23.4.1983, p. 64 (EE 09 F1 p. 161).

2) O IVA assim cobrado pelo Estado de importação, no caso de uma cessão dos mesmos bens entre particulares nesse Estado não estar sujeita ao IVA, constitui uma imposição interior proibida pelo artigo 95.° do Tratado.

3) É contrário às disposições do direito comunitário, e nomeadamente ao artigo 95.° do Tratado CEE, o facto de ao não pagamento do IVA sobre a importação serem aplicadas sanções mais severas do que ao não pagamento do IVA interno aquando da cessão de bens semelhantes no interior do Estado.