ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

21 de Fevereiro de 2008 *

No processo C-271/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 2 de Março de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 22 de Junho de 2006, no processo

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

contra

Finanzamt Malchin,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, G. Arestis (relator), E. Juhász, J. Malenovský e T. von Danwitz, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: J. Mazák,
secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, por V. Booten e J. Sprado, Rechtsanwälte,

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

— em representação do Governo polaco, por E. Ośniecka-Tamecka, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 25 de Outubro de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 15.º, ponto 2, 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), na redacção dada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (a seguir «Netto Supermarkt») e o Finanzamt Malchin (Serviço de Finanças de Malchin, a seguir «Finanzamt») a respeito da recusa deste último em conceder-lhe a isenção de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativo aos anos de 1995 a 1998.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 15.º da Sexta Directiva, que tem por epígrafe «Isenções das operações de exportação para fora da Comunidade, das operações equiparadas e dos transportes internacionais», estabelece:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[…]

2. As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no território do país, ou por sua conta, para fora do território referido no artigo 3.º, com excepção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de barcos de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado.

No caso da entrega de bens transportados na bagagem pessoal de viajantes, essa isenção será aplicável desde que:

— o viajante não esteja estabelecido no território da Comunidade,

— os bens sejam transportados para fora da Comunidade antes do final do terceiro mês seguinte ao da entrega,

— o valor global da entrega, incluindo o imposto sobre o valor acrescentado, exceda o contra-valor em moeda nacional de 175 [euros], determinado nos termos do n.º 2 do artigo 7.º da Directiva 69/169/CEE […]; contudo, os Estados-Membros podem isentar de imposto as entregas de valor global inferior a esse montante.

Para efeitos de aplicação do segundo parágrafo:

— considera-se viajante não estabelecido no território da Comunidade qualquer viajante cujo domicílio ou residência habitual não se situem no território da Comunidade. Na acepção da presente disposição, entende-se por 'domicílio ou residência habitual', o local mencionado no passaporte, no bilhete de identidade ou em qualquer outro documento reconhecido como documento de identificação pelo Estado-Membro no território do qual é efectuada a entrega,

— a prova da exportação é feita mediante apresentação da factura, ou de um documento comprovativo que a substitua, munida do vist[o] da estância aduaneira de saída da Comunidade.

Os Estados-Membros enviarão à Comissão um exemplar dos carimbos utilizados na emissão do visto acima referido. A Comissão comunicará esta informação às autoridades fiscais dos outros Estados-Membros.

[…]»

Legislação nacional

4 Em relação às entregas intracomunitárias, o § 6 a, n.º 4, da Lei de 1993 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I., p. 565, a seguir «UStG») prevê uma regra de protecção da confiança legítima com o seguinte teor:

«Se o empresário tiver tratado uma entrega como isenta de imposto apesar de não estarem preenchidos os pressupostos estabelecidos no n.º 1, a entrega deve, não obstante, ser considerada isenta de imposto quando o pedido de isenção se tiver baseado em informações incorrectas do comprador e o empresário não tenha podido aperceber-se da falsidade destas informações apesar de ter actuado com a diligência de um comerciante avisado. Neste caso, o comprador fica devedor do imposto não cobrado.»

5 No que se refere às entregas para exportação para fora da Comunidade, não existe na lei fiscal alemã uma norma semelhante para protecção da confiança legítima.

6 Além disso, o § 227 da Lei Geral Tributária alemã (Abgabenordung) prevê:

«As autoridades fiscais podem renunciar total ou parcialmente aos direitos resultantes de uma dívida fiscal quando, numa dada situação, a sua cobrança for contrária à equidade; nas mesmas condições, podem ser restituídos ou levados em conta os montantes já pagos.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 De 1992 a 1998, a Netto Supermarkt, que explora supermercados de desconto no *Land* de Meclemburgo-Pomerânia Ocidental, reembolsou vários milhares de marcos alemães aos seus clientes, pagos, por estes, a título de IVA. Decidiu proceder a esses reembolsos aos nacionais de Estados terceiros desde que fizessem prova da exportação para fora da Comunidade das mercadorias adquiridas em viagens não comerciais, resultando essa prova, por um lado, do facto de metade do carimbo da alfândega estar aposto no talão de caixa e a outra metade no impresso da alfândega e, por outro lado, da apresentação do passaporte pelo cidadão estrangeiro.

8 Em 1998, a Netto Supermarkt solicitou ao Hauptzollamt Neubrandenburg (Alfândega Principal de Neubrandenburg) que verificasse se o carimbo aduaneiro n.º 73 e os impressos aduaneiros em que este era utilizado eram falsificados. Após uma primeira resposta negativa da referida Alfândega Principal, esta informou a Netto Supermarkt de que uma nova análise revelara que os documentos que por si lhe haviam sido remetidos eram falsos. Posteriormente, os serviços de investigação fiscal concluíram que, entre 1993 e 1998, um grande número de provas de exportação de mercadorias tinham sido elaboradas, a partir de impressos aduaneiros falsos, por cidadãos polacos ou que um carimbo de alfândega falso fora aposto nessas pretensas provas. Desta forma, aqueles cidadãos pediram o reembolso do IVA à Netto Supermarkt, o que esta lhes concedeu.

9 Em 1999, o Finanzamt exigiu à Netto Supermarkt o pagamento do IVA suplementar devido relativamente aos anos de 1993 a 1998 e correspondente ao volume de negócios efectivamente realizado no decurso desses anos.

10 Por decisão de 14 de Fevereiro de 2000, o Finanzamt indeferiu o pedido da Netto Supermarkt no sentido de obter a isenção de IVA exigido *a posteriori* relativamente aos anos referidos. A Netto Supermarkt apresentou uma reclamação graciosa contra essa decisão de indeferimento.

11 Por decisão de 3 de Maio de 2000, o Finanzamt apenas concedeu provimento parcial a essa reclamação. Concedeu uma isenção de IVA relativamente aos anos de 1993 e 1994, visto que os avisos de liquidação já não podiam ser alterados relativamente a esses anos, e concedeu um perdão de juros relativamente aos anos de 1993 a 1997. Quanto ao mais, o Finanzamt indeferiu a reclamação graciosa apresentada pela Netto Supermarkt considerando-a devedora do referido imposto, por não ter apresentado provas em boa e devida forma da exportação que daria origem à isenção de IVA. Segundo o Finanzamt, a Netto Supermarkt deveria ter verificado mais cedo a autenticidade das provas da exportação e, se tivesse actuado com uma diligência adequada, poderia ter evitado uma fraude que se protraiu por vários anos. Além disso, considerou que o facto de a Netto Supermarkt ter contribuído para a elucidação dos factos não influía sobre o montante de IVA devido por esta sociedade.

12 Em seguida, a Netto Supermarkt interpôs recurso contencioso desta decisão de indeferimento parcial de 3 de Maio de 2000 para o Finanzgericht, pedindo a isenção de IVA exigido *a posteriori* relativamente aos anos de 1995 a 1998. O Finanzgericht negou provimento a este recurso.

13 A Netto Supermarkt interpôs então um recurso de «Revision» para o Bundesfinanzhof, no qual sustenta que o Finanzgericht devia ter considerado as entregas de bens aos compradores polacos como isentas, baseando-se, por analogia, na regra nacional relativa à protecção da confiança legítima, prevista no § 6 a, n.º 4, da UStG, que é aplicável num contexto intracomunitário. Neste recurso, a Netto Supermarkt invoca igualmente o princípio da equidade enunciado no § 227 da Lei Geral Tributária de 1977.

14 Quanto ao princípio da confiança legítima, o Bundesfinanzhof considera que, de qualquer modo, subsiste uma dúvida sobre a questão de saber se, nos termos do direito comunitário, uma entrega para exportação para fora da Comunidade pode ser isenta nos casos em que o fornecedor, mesmo tendo actuado com a diligência de um comerciante avisado, não tenha podido aperceber-se da falsificação da prova de exportação que lhe foi apresentada pelo comprador, ainda que, objectivamente, os pressupostos da isenção dessa entrega não se verifiquem, devido à falsificação dos documentos apresentados para justificar a exportação, como no caso em apreço.

15 Neste contexto, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As disposições de direito comunitário relativas à isenção de imposto sobre as exportações para um Estado terceiro obstam a que os Estados-Membros concedam uma isenção de imposto por razões de equidade nos casos em que, embora não se verifiquem os pressupostos para a concessão da isenção, o sujeito passivo não pudesse, mesmo tendo actuado com a diligência de um […] comerciante [avisado], aperceber-se de que tais pressupostos não estavam reunidos?»

Quanto à questão prejudicial

16 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 15.º, ponto 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que os Estados-Membros isentem de IVA uma entrega de bens para exportação para fora da Comunidade quando os pressupostos dessa isenção não estão preenchidos, mas o sujeito passivo não pudesse aperceber-se disso, mesmo tendo actuado com a diligência de um comerciante avisado, devido à falsificação da prova de exportação apresentada pelo adquirente.

17 Como resulta da primeira parte do proémio do artigo 15.º da Sexta Directiva, cabe aos Estados-Membros fixar as condições de aplicação da isenção de uma entrega de bens para exportação para fora da Comunidade. Esta disposição precisa igualmente que os Estados-Membros fixam essas condições com o fim «de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso».

18 Importa contudo recordar que, no exercício dos poderes que as directivas comunitárias lhes conferem, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica comunitária, entre os quais, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade, bem como o da protecção da confiança legítima (v., neste sentido, acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.os 45 a 48; de 11 de Maio de 2006, Federation of Technological Industries e o., C-384/04, Colect., p. I-4191, n.º 29; e de 14 de Setembro de 2006, Elmeka, C-181/04 a C-183/04, Colect., p. I-8167, n.º 31).

19 Mais concretamente, no que respeita ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça já decidiu que, em conformidade com este princípio, os Estados-Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objectivo prosseguido pelo direito interno, causem o menor prejuízo possível aos objectivos e aos princípios decorrentes da legislação comunitária em causa (v. acórdãos Molenheide e o., já referido, n.º 46, e de 27 de Setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 52).

20 Assim, há que recordar que, embora seja legítimo que as medidas adoptadas pelos Estados-Membros se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, essas medidas não devem exceder o necessário para atingir esse fim (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Molenheide e o., n.º 47, e Federation of Technological Industries e o., n.º 30).

21 A este respeito, há que salientar que, no domínio do IVA, os fornecedores agem como cobradores de impostos por conta do Estado e no interesse do Tesouro (v. acórdão de 20 de Outubro de 1993, Balocchi, C-10/92, Colect., p. I-5105, n.º 25). Esses fornecedores são devedores do IVA, embora este, enquanto imposto sobre o consumo, seja suportado em definitivo pelo consumidor final (v. acórdão de 3 de Outubro de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Colect., p. I-9373, n.ºs 22 e 28).

22 Esta é a razão por que o objectivo de prevenção da fraude fiscal previsto no artigo 15.º da Sexta Directiva justifica, por vezes, exigências elevadas quanto às obrigações dos fornecedores. No entanto, qualquer repartição do risco entre o fornecedor e a Administração Fiscal, na sequência de uma fraude cometida por um terceiro, deve ser compatível com o princípio da proporcionalidade (acórdão Teleos e o., já referido, n.º 58).

23 Não seria esse o caso de um regime de tributação que fizesse recair toda a responsabilidade do pagamento do IVA sobre o fornecedor, independentemente do facto de estar ou não implicado na fraude cometida pelo comprador (v., neste sentido, acórdão Teleos e o., já referido, n.º 58). Com efeito, como salientou o advogado-geral no n.º 45 das suas conclusões, seria claramente desproporcionado imputar ao sujeito passivo a responsabilidade pela perda de receitas fiscais causada pela actuação fraudulenta de terceiros sobre os quais não tem qualquer influência.

24 Em contrapartida, como declarou o Tribunal de Justiça, não é contrário ao direito comunitário exigir que o fornecedor tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efectua não implica a sua participação numa fraude fiscal (v. acórdão Teleos e o., já referido, n.º 65 e jurisprudência aí referida).

25 Por conseguinte, o facto de o fornecedor ter agido de boa fé, de ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance e de estar excluída a sua participação numa fraude constituem elementos importantes para determinar a possibilidade de obrigar este fornecedor a pagar o IVA *a posteriori* (v. acórdão Teleos e o., já referido, n.º 66).

26 Seria igualmente contrário ao princípio da segurança jurídica que um Estado-Membro, que previu os pressupostos para a aplicação da isenção a uma entrega de bens para exportação para fora da Comunidade, fixando designadamente uma lista de documentos a apresentar às autoridades competentes, e que aceitou inicialmente os documentos apresentados pelo fornecedor como provas justificativas do direito à isenção, pudesse depois obrigar este fornecedor a pagar o IVA relativo a essa entrega, quando se demonstre que, devido a uma fraude cometida pelo adquirente da qual o fornecedor não tinha nem podia ter conhecimento, os pressupostos da isenção não estavam efectivamente preenchidos (v., neste sentido, acórdão Teleos e o., já referido, n.º 50).

27 Daqui se conclui que um fornecedor deve poder confiar na legalidade da operação que empreende, sem correr o risco de perder o direito à isenção de IVA, quando, como no processo principal, não teve a possibilidade de se aperceber, mesmo actuando com a diligência de um comerciante avisado, de que os pressupostos da isenção, na realidade, não estavam preenchidos, devido à falsificação da prova da exportação que o comprador lhe apresentou.

28 Além disso, importa acrescentar que, contrariamente ao que sustenta o Governo alemão, a jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de direito aduaneiro, segundo a qual o operador que não prove que os pressupostos da isenção dos direitos de importação ou de exportação estão preenchidos deve arcar com as consequências, mesmo estando de boa fé, não pode ser invocada numa situação como a do processo principal para pôr em causa as considerações precedentes. Com efeito, como salientou o advogado-geral no n.º 53 das suas conclusões, a referida jurisprudência

não pode ser transposta para a situação específica de um sujeito passivo no quadro do sistema comum do IVA instituído pela Sexta Directiva, devido às diferenças ao nível da estrutura, do objecto e da finalidade entre este sistema e o regime comunitário de cobrança dos direitos aduaneiros.

29 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à questão submetida que o artigo 15.º, ponto 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não obsta a que os Estados-Membros isentem de IVA uma entrega de bens para exportação para fora da Comunidade quando, embora não se verifiquem os pressupostos da isenção, o sujeito passivo não tenha podido aperceber-se de que tais pressupostos não estavam preenchidos, mesmo tendo actuado com a diligência de um comerciante avisado, devido à falsificação da prova da exportação apresentada pelo comprador.

Quanto às despesas

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

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

O artigo 15.º, ponto 2, 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, na redacção dada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, deve ser interpretado no sentido de que não obsta a que os Estados-Membros isentem de imposto sobre o valor acrescentado uma entrega de bens para exportação para fora da Comunidade Europeia quando, embora não se verifiquem os pressupostos da isenção, o sujeito passivo não tenha podido aperceber-se de que tais pressupostos não estavam preenchidos, mesmo tendo actuado com a diligência de um comerciante avisado, devido à falsificação da prova da exportação apresentada pelo comprador.

Assinaturas