A prova da expedição e o direito à isenção das transacções intracomunitárias

Autor(es): Basto, José Xavier de

Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

URL persistente: URI:<http://hdl.handle.net/10316.2/39818>

DOI: DOI:https://doi.org/10.14195/0870-4260_57-1_17

Accessed : 26-Apr-2023 11:13:33

A navegação consulta e descarregamento dos títulos inseridos nas Bibliotecas Digitais UC Digitalis, UC Pombalina e UC Impactum, pressupõem a aceitação plena e sem reservas dos Termos e Condições de Uso destas Bibliotecas Digitais, disponíveis em <https://digitalis.uc.pt/pt-pt/termos>.

Conforme exposto nos referidos Termos e Condições de Uso, o descarregamento de títulos de acesso restrito requer uma licença válida de autorização devendo o utilizador aceder ao(s) documento(s) a partir de um endereço de IP da instituição detentora da supramencionada licença.

Ao utilizador é apenas permitido o descarregamento para uso pessoal, pelo que o emprego do(s) título(s) descarregado(s) para outro fim, designadamente comercial, carece de autorização do respetivo autor ou editor da obra.

Na medida em que todas as obras da UC Digitalis se encontram protegidas pelo Código do Direito de Autor e Direitos Conexos e demais legislação aplicável, toda a cópia, parcial ou total, deste documento, nos casos em que é legalmente admitida, deverá conter ou fazer-se acompanhar por este aviso.

UNIVERSIDADE DE COIMBRA
FACULDADE DE DIREITO

BOLETIM DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS

HOMENAGEM AO PROF. DOUTOR ANTÓNIO JOSÉ AVELÃS NUNES

VOLUME LVII Tomo I

2 0 1 4

Organizadores:

LUÍS PEDRO CUNHA
JOSÉ MANUEL QUELHAS
TERESA ALMEIDA

COIMBRA

A PROVA DA EXPEDIÇÃO E O DIREITO À ISENÇÃO DAS TRANSACÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS * **

1. A isenção das transmissões intracomunitárias de bens, com a correspondente tributação das aquisições intracomunitárias, constituem as peças chave do regime que entrou em vigor em 1993 e foi designado “regime transitório do IVA nas transacções intracomunitárias”. Esse regime, concretizado numa Directiva hoje incorporada na Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, pretendia conciliar a desejada abolição das fronteiras fiscais com a manutenção de uma distribuição da receita do IVA no espaço comunitário em conformidade com o princípio do destino, ou seja com a atribuição da receita do IVA ao Estado onde se verifica o consumo final dos bens.

* Agradeço aos organizadores deste volume a honra de me chamarem a contribuir para a homenagem ao meu Amigo, Doutor António José Avelãs Nunes, Professor da nossa Faculdade de Direito, onde ambos nos formámos. De há muitos anos me habituei a admirar no Doutor Avelãs Nunes a firmeza de convicções, a lealdade nas relações humanas e a sua inquebrantável dedicação à Universidade e aos seus valores, à investigação e ao ensino.

** O autor agradece a colaboração do Dr. Manuel Marcelino na recolha da informação e na redacção deste texto e a leitura crítica da Doutora Clotilde Palma.

Não tendo sido obtida a concordância dos Estados membros sobre a passagem da tributação no destino para a tributação na origem, que constituiu o desígnio inicial, no campo fiscal, para a criação do mercado único, o regime dito transitório (hoje já assim não qualificado³) manteve o *statu quo* pelo que toca à atribuição da receita do IVA nas transacções entre sujeitos passivos, mas retirou a intervenção das autoridades aduaneiras dos Estados membros e os controlos alfandegários nas trocas entre eles.

As transmissões intracomunitárias de bens, desde que realizadas para um sujeito passivo registado em um Estado membro diferente do Estado de partida da expedição ou transporte dos bens, estão isentas de IVA, sendo tributada a aquisição efectuada no Estado membro de destino dos bens. Os operadores intracomunitários, sujeitos passivos de IVA, deixaram pois de estar submetidos a controlos alfandegários, que se mantiveram apenas, para efeitos do IVA, relativamente às operações com Estados não pertencentes à União. Em vez da aplicação do IVA na Alfândega do país importador, passámos a ter tributação a cargo do adquirente registado no país de chegada dos bens.

A isenção das transmissões intracomunitárias de bens e a consequente tributação das aquisições intracomunitárias constituem assim os elementos básicos de um regime fiscal para as

³ Na sua Comunicação sobre o futuro do IVA (COM (2011) 851 final, de 6 de Dezembro de 2011), a Comissão abandonou a ideia de um regime definitivo do IVA baseado na tributação das transacções intracomunitárias na origem. Assim, o regime dito “transitório” de tributação dessas transacções no destino passa a “definitivo”, embora com alterações, nomeadamente no tocante aos meios de prova das isenções das transmissões intracomunitárias de bens, encontrando-se este aspecto neste momento a ser analisado nos grupos de trabalho da UE sobre o futuro do IVA.

transacções intracomunitárias entre sujeitos passivos que substituiu o regime anteriormente vigente de “fronteiras fiscais clássicas”, com isenção das operações de exportação e tributação dos bens à entrada do país importador, conduzindo afinal um e outro regime a um resultado equivalente — a tributação do consumo no país do destino das mercadorias.

Sabe-se que as fronteiras fiscais clássicas, com isenção das exportações e tributação das importações, controladas ambas pelas autoridades aduaneiras, continham menos riscos de fraude e evasão do que um sistema de “fronteiras fiscais virtuais” como o que foi delineado para entrar em vigor na União Europeia em 1993. Isso foi assumido pelos decisores comunitários como consequência possível da mudança de regime tributário.

Novas obrigações acessórias declarativas dos sujeitos passivos e cooperação entre as administrações fiscais dos Estados membros, através da constituição de uma rede automática de troca de dados fiscais — o *VAT Information Exchange System* (VIES) — passaram a constituir os pilares do controlo fiscal do regime tributário das transacções intracomunitárias, procurando conciliar as exigências de um controlo capaz de garantir a segurança fiscal dos Estados com o objectivo de não sobrecarregar os agentes económicos com formalidades que pudessem enfraquecer ou anular os ganhos resultantes da construção do mercado interno europeu.

A isenção da transmissão intracomunitária aparece sujeita a condições que, segundo a lei portuguesa, são as seguintes:

- (i) é necessário que os bens objecto da transmissão sejam expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro da União Europeia; e
- (ii) é necessário que o adquirente se encontre registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado noutro

Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação fiscal para efectuar a aquisição e que ali se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

A primeira condição respeita ao circuito físico dos bens; a segunda à identidade e identificação do adquirente. É a solução constante da alínea *a*) do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) e resulta de várias disposições da Directiva europeia, que é hoje a Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 ⁴.

A verificação simultânea daquelas duas condições, respeitantes ao circuito físico dos bens e à identidade e identificação do adquirente, qualifica de isenta a transmissão intracomunitária, sendo depois a aquisição pelo sujeito passivo registado

⁴ O princípio da isenção das transmissões intracomunitárias está contido no artigo 138.º da directiva, que condiciona a isenção à expedição dos bens para outro Estado membro para um adquirente que nele seja sujeito passivo (ou uma pessoas colectiva que não seja sujeito passivo). A disposição é a seguinte: “Os Estados-membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respectivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens”. A condição respeitante à identificação do adquirente resulta de outras disposições da Directiva, como sejam o artigo 214.º, n.º 1, alínea *c*), que manda que os Estados-Membros tomem as medidas necessárias para que os sujeitos passivos que efectuem aquisições intracomunitárias (e outros) sejam identificados através de um número individual, e os artigos 220.º, n.º 3, e 226.º, n.º 3. As duas últimas disposições citadas referem-se a obrigações de facturação e conteúdo das facturas, de onde deve constar a identificação IVA do emitente.

em outro Estado membro da EU sujeita aí a imposto, a título de “aquisição intracomunitária de bens”.

Não basta assim que os bens tenham sido objecto de aquisição por um sujeito passivo registado validamente em outro Estado-membro; é necessário que se possa provar que os bens saíram do território nacional, com destino a um Estado membro da EU, que sejam expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por um terceiro, transportador, por conta destes.

Ora é sobre a prova desta condição que nos vamos ocupar no presente texto ⁵. Como pode o alienante provar que os bens saíram efectivamente do território nacional, sem o que não estará em condições de beneficiar da isenção? A prova da identidade e identificação do adquirente é mais fácil e segura, já que os operadores têm à sua disposição uma base de dados comunitária, onde podem certificar a identidade do adquirente e confirmar a validade do seu número de identificação para efeitos do IVA. A prova do circuito físico dos bens, da sua saída do território nacional, afigura-se menos fácil e susceptível de introduzir insegurança no tratamento fiscal das transacções intracomunitárias.

2. A lei portuguesa, bem como a Directiva comunitária, não definem os meios de prova da saída dos bens do território nacional.

A Directiva é, com efeito, omissa sobre este ponto, contendo apenas normas genéricas que devolvem aos Estados a

⁵ Sobre este assunto, e com grande desenvolvimento, em especial pelo que toca a uma leitura exaustiva da jurisprudência comunitária, veja-se Emanuel VIDAL LIMA, “Transmissões “B2B” de bens intra-UE isentas de IVA — A Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VI, n.º 3, Outono, 2013, p. 177-227.

faculdade de fixar as condições para assegurar a aplicação correcta e simples das isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso. É esse o escopo do artigo 131.º da Directiva 2006/112, de 28 de Novembro de 2006, que se refere à aplicação da generalidade das normas de isenção. Mais especificamente, o artigo 273.º, inserido no Título XI da Directiva sobre as obrigações dos sujeitos passivos, permite que os Estados possam prever, para além das obrigações expressamente mencionadas, outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efectuadas entre os Estados por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira. Percebe-se aqui a preocupação de estabelecer uma igualdade de condições entre as operações internas e as operações intracomunitárias, por um lado, e, por outro lado, de assegurar que as formalidades de fronteira ficam definitivamente abolidas ⁶. Quer-se garantir a realização do mercado interno europeu, proporcionando, no plano tributário, aos operadores intracomunitários condições de exercício da sua actividade tanto quanto possível idênticas às que defrontam quando operam nos diferentes mercados domésticos.

De igual modo, na legislação interna, o artigo 14.º, a) do RITI limita-se a estabelecer a isenção, fixando as duas condições atrás apontadas relativas ao circuito físico dos bens e à identidade e identificação do adquirente. A isenção, com efeito, só opera, segundo esta disposição, desde que os bens

⁶ O segundo parágrafo desta mesma disposição impede ainda que os Estados imponham obrigações de facturação suplementares às fixadas no Capítulo 3 da Directiva.

sejam “expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens”, sem referir como deve provar-se a expedição ou transporte

Neste ponto, aliás, a lei portuguesa não difere da de vários Estados da União Europeia, onde a lei se limita a estabelecer os dois princípios sobre o circuito físico dos bens e a identificação do adquirente como sujeito passivo de outro Estado da União.

É o que sucede, por exemplo, em Itália, na França e no Reino Unido, onde se recorre aos meios gerais de prova, não havendo sequer orientação administrativa sobre a matéria. A exibição do contrato celebrado entre as partes ou do contrato de seguro, de transporte dos bens ou a factura ou recibo assinado pelos adquirentes são elementos que nesses Estados podem, entre outros, servir de meio de prova da expedição, cuja validade acaba por ser decidida casuisticamente.

Em Espanha, o *Reglamento del Impuesto Sobre El Valor Añadido*, no seu artigo 13.º, n.º 2, posto que afirmando o princípio da “prova livre” para a expedição dos bens para o Estado membro de destino, não deixa, porém, de distinguir consoante o transporte é efectuado pelo vendedor ou por sua conta ou pelo comprador ou por sua conta. No primeiro caso, a lei espanhola “recomenda” (porque o princípio da prova livre não fica precludido) que a prova seja feita pelo correspondente contrato de transporte ou pelas facturas emitidas pelo transportador; no segundo caso, seguramente o que pode suscitar mais dúvidas, a lei refere como documentos idóneos, o recibo de recepção

emitido pelo adquirente, o duplicado da factura com o carimbo do adquirente, cópia dos documentos de transporte, ou qualquer outro justificativo da operação ⁷.

Já a lei alemã é expressa quanto à necessidade de produzir prova documental, clara e facilmente verificável (“*eindeutig und leicht nachprüfbar*”), de que os bens foram expedidos para o Estado de destino. A lei esclarece quais os documentos que são considerados prova “clara e verificável”, fornecendo para o efeito uma lista detalhada. Por outro lado, cabe ainda ao empresário provar, por via contabilística, o preenchimento dos pressupostos da isenção de IVA: «deve resultar de forma clara e facilmente verificável da contabilidade» que o empresário cumpriu os referidos pressupostos.

3. Observe-se de imediato que seria muito contrário ao espírito que presidiu à construção de todo o sistema de aplicação do IVA às transacções intracomunitárias de sujeitos passivos que a prova da expedição ou transporte para fora do território nacional se tornasse excessivamente onerosa para os operadores económicos, a ponto de os colocar em posição menos favorável do que a que resultava do regime anterior,

⁷ O texto do n.º 2 do artigo 13.º do *Reglamento* é o seguinte:

2. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, de la siguiente forma:

- 1.º Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.
- 2.º Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.

com isenção da exportação e tributação da importação, controladas ambas pelas autoridades aduaneiras.

A dificuldade do controlo, por parte das autoridades fiscais, das condições da isenção das transmissões comunitárias de bens e em especial da condição que respeita ao circuito físico dos bens — eles têm de ser transportados ou expedidos para fora do território nacional — têm sido reconhecidas em vários acórdãos do TJUE. Essas dificuldades não significam, porém, que não existam limites à actuação dos Estados para controlar as condições da isenção, como adiante veremos.

4. Ante o silêncio da lei portuguesa, a administração fiscal emitiu doutrina administrativa sobre o problema. Embora esta, como bem se sabe, não tenha valor de lei e apenas obrigue os serviços da AT, não se impondo aos contribuintes nem aos tribunais, serve todavia de guia para os sujeitos passivos, que, num imposto auto-liquidado como é o IVA, têm afinal de aplicar os normativos legais e têm assim interesse em obter informação mais detalhada dos seus deveres.

A doutrina que a administração fiscal emitiu sobre esta matéria consta do *Ofício-Circulado* n.º 30009, de 10/12/1999 — Direcção de Serviços do IVA.

No seu n.º 4 lê-se o seguinte:

“4. Perante a falta de norma que, na legislação do IVA, indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea *a*) do artigo 14.º do RITI, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente através das seguintes possibilidades alternativas:

- os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respectivamente, a declaração de expedição

(CMR), a carta de porte (“Airwaybil I”-AWB) ou o conhecimento de embarque (“Bill of lading”-B/L);

- os contratos de transporte celebrados;
- as facturas das empresas transportadoras;
- as guias de remessa; ou
- a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária.”

nomeadamente através das seguintes possibilidades alternativas:

- os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respectivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte (“Airwaybil I”-AWB) ou o conhecimento de embarque (“Bill of lading”-B/L);
- os contratos de transporte celebrados;
- as facturas das empresas transportadoras;
- as guias de remessa; ou
- a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária.”

A doutrina constante deste ofício está na linha definida pelo Tribunal Europeu, que adiante será explicitada, respeitando os princípios gerais da segurança jurídica e da proporcionalidade. Não se fazem exigências especiais de prova. Com se refere expressamente no ofício, a prova da saída dos bens do território nacional pode ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova.

Os meios indicados pelo ofício não são portanto os únicos, referindo o ofício apenas os mais correntes. Nem parece de todo excluído que se recorra a prova testemunhal, se for caso disso, ao contrário do que acontece, por exemplo, com

a lei alemã que, como vimos, é explícita na exigência de prova documental. Entre os meios de prova, o ofício reconhece como válido, para além dos documentos de transporte ou equiparados, “a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária.”

Trata-se, como se diz no ofício, de uma das “possibilidades alternativas”, o que mais uma vez confirma que a administração fiscal não tem uma posição rígida, (nem a poderia ter) pelo que toca à prova de que os bens saíram do território nacional. A documentação ligada à expedição, posto que importante, é apenas um dos meios de que os contribuintes se servem para provar que está verificada essa condição da aplicação da norma de isenção.

A declaração de aquisição intracomunitária no país do destino constitui também meio de prova. É um elemento a que todas as administrações fiscais dos Estados membros têm acesso atrás do sistema de troca de informações VIES (*VAT Information Exchange System*).

5. Com tem vindo a administração fiscal portuguesa a aplicar a sua doutrina pelo que toca à prova da expedição, para os efeitos da isenção do IVA?

Podemos apreciar a posição da AT, através de “fichas doutrinárias” que contêm as respostas a pedidos de informação suscitados pelos contribuintes. Nessas decisões administrativas, a posição da administração tem sido no sentido de não dificultar a prova da expedição, na linha da sua doutrina geral segundo a qual são aceitáveis os meios gerais de prova.

A administração portuguesa tem assim consciência de que, abolidos que foram os controlos alfandegários nas trocas intracomunitárias, não seria aceitável introduzir exigências que, ao invés de facilitar essas trocas, as dificultassem, fazendo assim perder aos operadores económicos as vantagens de agi-

lização do comércio que a construção do mercado interno visou conseguir. Tem de admitir-se que o regime das transacções intracomunitárias entre sujeitos passivos, introduzido em 1993, dá menos segurança aos Estados que a de que desfrutavam antes, com fronteiras fiscais clássicas, sem que isso os autorize a fazer exigências desproporcionadas de prova da expedição. Esta, como se sabe, sobretudo quando os bens são transportados pelo próprio adquirente, pode tornar-se difícil, mesmo quando o vendedor tenha recolhido o número fiscal válido do adquirente.

Numa das informações vinculativas postas à apreciação dos serviços tributários, objecto de despacho de 4 de Agosto de 2004 (proc. n.º 876), apreciou-se se estava ou não preenchida a condição relativa ao circuito físico dos bens, em uma situação em que um sujeito passivo efectua uma transmissão de bens a um cliente, sujeito passivo registado para efeitos de IVA em outro Estado membro (no caso, Espanha), sendo os bens transportados desde as instalações do fornecedor, por este ou por sua conta, para um armazém, localizado em Portugal que serve de plataforma logística do sujeito passivo espanhol. O pedido de informação justificava-se dado que o fornecedor, após a entrega, deixa de ter qualquer conhecimento do destino final da mercadoria, posto que o adquirente, naturalmente interessado que a operação fosse isenta de IVA, estivesse disposto a emitir uma declaração assumindo que os bens se destinam a Espanha.

Neste caso, os bens transportados pelo fornecedor, e devidamente documentados por guias de transporte e factura, não foram expedidos directamente para fora do território nacional; o seu primeiro destino foi um armazém do cliente situado em território nacional. Por si só, esse circuito físico dos bens, segundo a administração, não preencheria os pressupostos legais da isenção, que depende, como vimos, que se prove a saída dos bens com destino a um adquirente situado

fora do território do País. Na resposta à informação vinculativa, todavia, os serviços do IVA admitiram, e a nosso ver muito justificadamente, que se o fornecedor “tiver na sua posse documento (declaração do adquirente em como se responsabiliza pelo transporte dos bens com destino ao respectivo Estado membro), que garanta que a transmissão intracomunitária de bens, embora diferida no tempo, tem efectivamente lugar, a operação descrita pode, ainda, beneficiar da isenção”. Uma boa aplicação do princípio, uma solução, pois, que se não deixou confundir com o diferimento no tempo do transporte definitivo com destino ao outro Estado membro da União. Foi afinal uma expedição feita em duas etapas, com passagem em armazém situado em Portugal, mas em que se pode provar o destino final para fora do território nacional.

Situação semelhante, em que também prevaleceu o bom senso e o princípio de não embaraçar com exigências desproporcionadas a prova da expedição, foi a analisada na “Ficha Doutrinária” resultante do Processo n.º 2475, (despacho de 29 de Setembro de 2011), igualmente em resposta a pedido de informação vinculativa.

Também no caso em exame existe hiato temporal entre o momento em que os bens são facturados aos sujeitos passivos de IVA noutros Estados-membros — momento em que ocorre a transmissão — e o momento em que os bens serão expedidos para esses Estados-membros. No caso concreto exposto nessa “ficha doutrinária”, os bens objecto de transmissão intracomunitária, facturados a sujeitos passivos de IVA estabelecidos em outros Estado-membros da União Europeia, não são directamente expedidos para os clientes sujeitos passivos desses outros Estados da EU, “sendo antes entregues, por indicação destes, a empresas residentes em território nacional, sujeitos passivos de IVA em Portugal, que também venderão os respectivos produtos às referidas entidades residentes na União Europeia”. Tratava-se, no caso, de “embalagens de

cartão”, que as empresas portuguesas utilizavam depois para acomodar as mercadorias que expediam para clientes, sujeitos passivos de IVA em outros Estados da EU.

A administração tributária, depois de recordar jurisprudência comunitária, segundo a qual se deve exigir que o fornecedor aja de boa fé e tome as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar de que a operação que efectua não o conduz a participar numa fraude fiscal (Acórdão *Euro Tyre Holding BV*, C-430/09, de 16 de Dezembro de 2010), conclui que a transmissão das embalagens pode beneficiar da isenção das transmissões intracomunitárias de bens, desde que o fornecedor possa documentar, através de declaração pelo adquirente das caixas de cartão de que se destinam a ser entregues a outros sujeitos passivos portugueses, devidamente identificados, e serão por estes remetidas para outros Estados membros, após embalamento. O documento de transporte das embalagens com destino às empresas nacionais e cópia do documento de transporte emitido pelo embalador, aquando da expedição dos seus produtos já embalados, para os outros Estados-membros são, segundo a administração, suficientes para garantir que fica provada a expedição dos bens para fora do território nacional e portanto preenchida a condição da isenção relativa ao circuito físico dos bens. A outra condição da isenção, qual seja a da recolha do número fiscal válido do adquirente, não estava em causa e é fácil de cumprir, com recurso ao sistema de validação do número do IVA, constante do VIES.

Estes dois casos, ilustram, por um lado, a insegurança sentida pelos operadores económicos no que toca à prova de expedição, sobretudo nos casos em que o transporte para fora do território nacional não é efectuado pelo próprio fornecedor, nem por terceiro por sua conta (não estando, portanto, o fornecedor na posse de um documento de transporte), e, por outro lado, a boa orientação da administração fiscal portuguesa,

que, sem abdicar do controlo da isenção, exigindo que os sujeitos passivos ajam de boa fé e não participem em fraudes, mostra flexibilidade na aceitação das provas de expedição.

6. A já referida insegurança dos agentes económicos, quanto à prova de expedição, e os esforços das administrações fiscais no sentido de controlar a isenção evitando abusos e fraudes, conduziram, bem naturalmente, a contenciosos em várias jurisdições europeias, que acabaram, através de reenvios prejudiciais, por ser levados ao TJUE, provocando decisões de interpretação do direito comunitário sobre a matéria ⁸.

Já vimos que a Directiva europeia não regula os meios de prova da expedição, apenas estabelecendo genericamente que os Estados membros tomam, relativamente ao controlo das isenções, as medidas necessárias para evitar abusos e fraudes, sem, porém, poderem introduzir “formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira” (artigo 273.º da Directiva). É matéria largamente deixada, pois, na disponibilidade dos Estados membros, mas que tem vindo a ser escrutinada pelo TJUE em processos de reenvio prejudicial.

Comece por observar-se que, na análise da jurisprudência comunitária, deve ter-se sempre a cautela de verificar o contexto casuístico em que as pronúncias do Tribunal são efectuadas.

Ao extrair conclusões das decisões do TJUE, nunca deve perder-se de vista que o Tribunal se debruça sobre casos concretos que lhe são submetidos e que os factos subjacentes a esses casos têm uma importância primordial na formação da

⁸ Na obra, atrás citada, de Emanuel VIDAL LIMA pode ler-se uma análise, que julgamos exaustiva, dos arestos produzidos pelo TJUE sobre este tema. No texto, tratamos apenas de três desses casos, que reputamos muito significativos da posição do Tribunal.

decisão do Tribunal. Particularmente quando se trata de processos de reenvio prejudicial, as circunstâncias do caso concreto levado aos tribunais nacionais assumem relevo ainda maior. É assim arriscado tirar conclusões gerais de decisões que são dirigidas a resolver questões particulares, tendo sempre de se olhar aos factos que suscitaram a intervenção do TJUE.

Pelo que toca à prova da expedição, para os efeitos de isenção das transmissões intracomunitárias, é possível, todavia, se bem pensamos, extrair alguns princípios ou linhas de orientação que marcam a fronteira entre o que é legítimo e o que não é legítimo que os Estados membros imponham aos sujeitos passivos para provar que os bens saíram do território nacional com destino a um sujeito passivo registado em outro Estado da União.

A jurisprudência comunitária, com efeito, marca limites ao poder dos Estados de recusar a isenção por alegada falta de prova de expedição dos bens para fora do território nacional, protegendo assim os fornecedores que ajam de boa fé, mesmo quando, em caso limite, se tenha verificado que os bens acabaram por não sair desse território.

O TJUE é assim sensível à dificuldade de prova do circuito físico dos bens e ao ónus que demasiadas e desproporcionadas exigências neste domínio fariam recair sobre o fornecedor dos bens, se lhe fosse negada a isenção, nos casos em que não participa de fraude e não tem meio de saber que o circuito dos bens envolve manobras fraudulentas. Como vimos, seria contrário aos objectivos que conduziram à abolição dos controlos aduaneiros — que foram os de facilitar e potenciar o comércio no interior da União Europeia — dificultar a prova da expedição, a ponto de colocar em risco a isenção de operadores de boa fé. E seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA que o imposto recaísse duplamente, sobre o fornecedor intracomunitário e sobre o respec-

tivo adquirente, como sucederia no caso de o fornecedor ver recusada a isenção de IVA.

7. Os limites que os Estados têm de observar ao regulamentar a prova da expedição dos bens ficam bem delimitados no Acórdão *Collée*, de 27 de Setembro de 2007 (Proc. C-146/05), proferido em processo de reenvio prejudicial de um tribunal alemão.

Escolhemos este caso como emblemático, justamente por se tratar de um reenvio prejudicial de um tribunal alemão. Com efeito, como atrás vimos, a Alemanha regulamenta minuciosamente o procedimento a seguir pelos sujeitos passivos, para provar a expedição dos bens para fora do território nacional. Exige prova documental e prova contabilística dos pressupostos legais da isenção. Saber se essas exigências, e o modo como são aplicadas pela administração alemã, são compatíveis com o direito comunitário é o tema central do acórdão referido.

O caso que suscitou a reenvio prejudicial envolveu uma sociedade alemã, designada *Collée*, que era a sociedade-mãe de uma sociedade de responsabilidade limitada de direito alemão (a seguir «GmbH») que vendia veículos da sociedade anónima A (a seguir «A-AG») enquanto sua concessionária. Essa sociedade de responsabilidade limitada vendeu 20 veículos de demonstração a um concessionário belga, o qual, após ter recebido o pagamento, retirou os veículos, que transportou por sua conta.

Por motivos contratuais de exclusividade territorial, a concessionária só tinha direito a receber comissão da A-AG por vendas a clientes estabelecidos nas imediações. Para conseguir manter a comissão, a concessionária fez intervir “um vendedor de automóveis, a saber, S, que actuou na qualidade de intermediário. Mediante uma comissão, este último adquiriu e revendeu, *pro forma*, os veículos de demonstração.

A GmbH entregou a S as facturas relativas a esta venda simulada, indicando o IVA. S confiou à GmbH facturas em branco, que foram em seguida utilizadas em nome de S em relação com a entrega dos veículos a B. Nas suas declarações de IVA relativas aos meses de Julho a Setembro de 1994, S indicou o imposto pago a montante que lhe fora facturado pela GmbH”.

A administração fiscal alemã recusou a dedução, por ter concluído pelo carácter fictício da venda. A Collée, então, ao tomar conhecimento dessa recusa, “avisou S de que as facturas em causa tinham ficado sem objecto”, “rectificou os respectivos lançamentos contabilísticos e inscreveu as receitas em causa na rubrica «entregas intracomunitárias não tributáveis», indicando esta operação na sua declaração provisória do IVA.

Os serviços tributários alemães (*Finanzamt*) recusaram que as operações em causa fossem qualificáveis como transmissões intracomunitárias isentas, alegando que “os lançamentos contabilísticos necessários não tinham sido realizados de forma regular e imediatamente após a execução da operação em causa”, sem, todavia, porem em causa que os automóveis tivessem sido entregues ao comprador belga. Procederam à liquidação do IVA sobre essas transmissões de bens.

Dado que nem a reclamação desta liquidação nem o recurso para o tribunal de 1.^a instância (*Finanzgericht*) tiveram êxito, Collée interpôs recurso de revista para o *Bundesfinanzhof*, alegando dispor de provas contabilísticas relativas ao contrato de venda, à transferência do preço de venda e à confirmação, por parte do adquirente, do levantamento dos veículos, que foi posteriormente completada pelas facturas emitidas pela GmbH a favor seu cliente belga. O tribunal alemão, seguindo jurisprudência anterior segundo a qual os documentos comprovativos são parte integrante da prova contabilística e que os lançamentos contabilísticos necessários para essa prova devem ser realizados de forma regular e imediatamente após a execução da operação em causa, mas não desconhecendo a

necessidade de respeitar um princípio de proporcionalidade quanto às exigências de prova, suscitou perante o TJUE as seguintes duas questões prejudiciais:

- a) “A Administração Fiscal pode recusar a isenção fiscal relativa a uma entrega intracomunitária, cuja existência não é controvertida, apenas com fundamento no facto de o sujeito passivo não ter produzido atempadamente a prova contabilística prescrita para esse efeito?”
- b) “O facto de o sujeito passivo ter inicialmente dissimulado de forma consciente a existência de uma entrega intracomunitária é relevante para a resposta a esta questão?»

Devolvendo a apreciação e a ponderação das circunstâncias de facto à jurisdição de reenvio, o tribunal europeu realça que em nenhuma das suas disposições a directiva regula a prova da expedição dos bens, mas lembra que a jurisprudência constante do tribunal vai no sentido de que as medidas que os Estados tomam para controlar as isenções e evitar abusos e fraudes devem ser proporcionadas, não podendo ir além do necessário para atingir esses objectivos e não devem pôr em causa o princípio da neutralidade do IVA. E nem a alegação, por parte do Governo alemão, da necessidade de prevenir a chamada “fraude carrossel” convence o tribunal da adequação das exigências alemãs em matéria de prova da expedição, em particular a exigência de que o registo dos documentos para efeitos da prova contabilística seja efectuado imediatamente após a realização das operações, quando é certo, e não foi posto em causa no processo, que a transmissão intracomunitária teve efectivamente lugar.

Quando assim sucede, segundo o tribunal, quando resulta claro que a transmissão intracomunitária ocorreu, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida ao operador, “se as exigências de fundo foram cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências

formais.” O TJUE afirma, pois, um princípio de primado das exigências substanciais sobre exigências formais: a eventual violação dos requisitos de forma só pode conduzir a que se negue a isenção, quando tenha por efeito impedir a produção da prova do cumprimento das exigências de fundo. E tal não se afigura ao Tribunal ser o caso, nas circunstâncias do processo.

Também a circunstância de o sujeito passivo ter inicialmente dissimulado de forma consciente a existência de uma entrega intracomunitária afigura-se irrelevante para o Tribunal. No caso concreto do processo, tal dissimulação não fora levada a cabo por motivações fiscais, nem pretendia encobrir qualquer fraude ou abuso. No dizer do Tribunal, “numa situação como a do processo principal, o facto de se ter recorrido a um intermediário para obter comissões contratuais não pode ser assimilado a uma operação constitutiva de fraude fiscal nem à utilização abusiva das normas comunitárias, se for pacífico que esta operação não foi efectuada com o objectivo de obter uma vantagem fiscal indevida.” O Tribunal lembra ainda a sua jurisprudência sobre a admissibilidade de correcção de imposto indevidamente facturado, desde que o operador tenha agido de boa fé e não exista risco de perda de receitas fiscais (Acórdão *Genius Holland*, proc. C-341/87). Ora, no caso em exame, não se pode falar desse risco já que, pelas regras de territorialidade do IVA, a receita de imposto relativa à operação só pertence ao Estado de destino.

8. Em um outro aresto do TJUE, mais recente, de 6 de Setembro de 2012 (Acórdão *Mecsek-Gabona*, proc. n.º C-273/11), o Tribunal foi chamado a analisar um caso em que era controvertido que o operador tivesse agido de boa fé ou não tivesse tido consciência de que estava participando numa manobra de fraude ou evasão fiscal.

A decisão mostra que, no entendimento do Tribunal, a Directiva comunitária atende não só aos desígnios do sistema

comum pelo que toca à plena realização do mercado interno, mas também ao objectivo de luta contra a fraude, evasão fiscal e eventuais abusos cometidos pelos operadores. Se, por um lado, o sistema comum do IVA se opõe a que os Estados, no controlo da isenção, façam exigências desproporcionadas, não se opõe já, antes admite plenamente, que lhes seja lícito recusar a isenção quando o operador sabia ou devia saber que a operação que efectuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e que não tinha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar a sua própria participação nesta fraude.

Trata-se de um reenvio prejudicial de um Tribunal húngaro. A sociedade Mecsek-Gabona Kft, é uma sociedade húngara, cuja actividade principal é o comércio por grosso de cereais, tabaco, sementes e forragens. Em 28 de Agosto de 2009, celebrou um contrato de compra e venda com uma sociedade com sede em Itália, a Agro-Trade, relativo a 1000 toneladas de colza. O adquirente assumia a obrigação de providenciar o meio de transporte e transportar a mercadoria para outro Estado-Membro. Uma consulta ao registo de sujeitos passivos efectuada pelo fornecedor em data próxima à emissão de facturas, mostrou que a Agro-Trade possuía um número de identificação para efeitos de IVA.

A Mecsek-Gabona declarou a operação como transmissão intracomunitária isenta de IVA e a administração fiscal húngara, no exercício dos seus poderes de controlo, enviou um pedido de informações às autoridades italianas, nos termos dos normativos respeitantes à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado. Aconteceu então que as autoridades italianas certificaram que não foi possível encontrar a Agro-Trade e que, no endereço da sede social registada, existia uma casa particular. Nesse endereço, nunca funcionou nenhuma sociedade com o referido nome. Nunca tendo sido efectuado qualquer pagamento de IVA, a

Agro-Trade era igualmente desconhecida da Administração Fiscal italiana. Em 14 de Janeiro de 2010, o número de identificação para efeitos de IVA desta sociedade tinha sido cancelado do registo, com efeitos retroactivos a 17 de abril de 2009.

Com base nestes elementos, a administração fiscal húngara recusou a isenção por entender que não tinha sido provada a expedição.

Ora, antes do transporte, o adquirente havia comunicado as matrículas dos camiões que iam levantar as mercadorias nas instalações da Mecsek-Gabona. Após pesagem dos camiões, foram anotadas as quantidades dos produtos adquiridos nas declarações de expedição CMR e os transportadores apresentaram as guias de remessa carimbadas. O vendedor fotocopiou o primeiro exemplar das declarações de expedição preenchidas, ficando os originais em poder dos transportadores. As quarenta declarações de expedição CMR, cujos números de série eram seguidos, foram remetidas ao vendedor, por correio, a partir do endereço postal do adquirente em Itália.

A administração fiscal húngara, porém, entendeu que isso não era suficiente como prova de expedição e a primeira instância de recurso a que a Mecsek-Gabona submeteu o litígio deu razão à administração tributária, entendendo que a Mecsek-Gabona devia ter tomado mais precauções, não se devia ter limitado a verificar que a mercadoria tinha sido expedida, mas devia ter-se assegurado de que a mesma tinha chegado ao destino.

O tribunal de recurso, onde as partes mantiveram as suas posições, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Deve o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que a entrega de um bem está isenta de IVA no caso de esse bem ter sido entregue a um

adquirente que, quando da celebração do contrato de compra e venda, estava registado para efeitos de IVA nou-
tro Estado-Membro e se tenha estipulado nesse contrato
de compra e venda que o poder de disposição e o direito
de propriedade sobre o referido bem se transferem para
o adquirente no momento em que é carregado no meio
de transporte, assumindo o adquirente a obrigação de
transportar o bem para outro Estado-Membro?

- 2) Para efectuar uma entrega isenta de IVA, é suficiente, do
ponto de vista do vendedor, que este verifique que a
mercadoria alienada é transportada em veículos matricu-
lados no estrangeiro e que possua as declarações de exp-
dição CMR remetidas pelo adquirente, ou tem de se
certificar que o bem alienado atravessou a fronteira nacio-
nal e que o transporte se efectuou dentro do território da
União?
- 3) Pode duvidar-se que a entrega de um bem esteja isenta
de IVA unicamente pelo facto de a Administração Fiscal
de outro Estado-Membro cancelar retroactivamente, com
efeitos anteriores à entrega desse bem, o número de iden-
tificação fiscal comunitário do adquirente?»

Na resposta a estas questões, é patente o cuidado do Tri-
bunal em não se imiscuir nos detalhes do caso concreto e, em
especial, em nada dizer sobre a factualidade subjacente a um
ponto crucial, qual seja o de saber se o fornecedor participou
no que se afigura ser, por parte do adquirente, uma montagem
fraudulenta, ou pelo menos se tinha dela conhecimento. Na
verdade, o Governo húngaro havia declarado no processo que
vários elementos que não figuram na decisão de reenvio
comprovam, em seu entender, a má fé da recorrente no pro-
cesso principal.

Ora, a existência de fraude em que o fornecedor tenha
participado ou de que tenha tido conhecimento é suficiente
para lhe retirar a protecção que a jurisprudência europeia
assegura ao fornecedor de boa fé quando efectua transmissões

intracomunitárias isentas. Compreende-se assim que o Tribunal seja cauteloso nas respostas a dar às questões, num caso como este em que existem fumos de fraude na operação, o que só à jurisdição nacional compete apurar.

Sem se pronunciar sobre o caso concreto, o TJUE começa por lembrar que a jurisprudência comunitária admite que é difícil para a administração fiscal verificar se as mercadorias saíram ou não fisicamente do território do Estado-Membro onde ocorre a transmissão intracomunitária e que, por este motivo, é principalmente com base nas provas fornecidas pelos sujeitos passivos e nas suas declarações que as autoridades fiscais procedem a essa verificação. O Tribunal lembra ainda que, no exercício dos poderes de que as administrações nacionais dispõem para controlar a regularidade das isenções, lutando contra a fraude e a evasão fiscal, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade.

Respondendo em abstracto às duas primeiras questões prejudiciais, o Tribunal relembra a jurisprudência anterior que protege o expedidor: “numa situação em que não existe aparentemente nenhuma prova tangível que permita concluir que os bens em causa foram transferidos para fora do território do Estado-Membro de entrega, o facto de obrigar o sujeito passivo a apresentar tal prova não garante a aplicação correta e simples das isenções. Pelo contrário, esta obrigação coloca-o numa situação de incerteza quanto à possibilidade de aplicar a isenção à sua entrega intracomunitária ou quanto à necessidade de incluir o IVA no preço de venda.” Na verdade, nos casos em que o transporte é feito pelo adquirente, a prova da expedição fica dependente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito.

Decorre do Acórdão que a administração fiscal não pode, em princípio, exigir do fornecedor, para os efeitos da isenção,

prova de que os bens saíram do território nacional e entraram em outro Estado da União, ou seja prova de que os bens chegaram ao seu destino.

Todavia, o Tribunal, certamente impressionado com os detalhes do caso concreto e as alegações por parte do Governo húngaro que houvera fraude em que participara o fornecedor, admite que se negue a isenção. Saber se a Mecsek-Gabona agiu de boa-fé e tomou ou não todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação efectuada não implica a sua participação numa fraude fiscal é questão que só compete às instâncias nacionais decidir. No caso, porém, de se chegar à conclusão de que o sujeito passivo em causa sabia ou devia saber que a operação que efectuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e que não tinha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar esta fraude, o Tribunal entende que deve ser-lhe recusado o direito à isenção do IVA.

O Tribunal assegura, pois, a adequada protecção do fornecedor, que não quer sobrecarregado com exigências excessivas de prova da expedição, sem pactuar com manobras evasivas, fraudes ou abusos em que ele tenha participado ou de que tenha tomado conhecimento.

Também a resposta à terceira questão suscitada mostra a preocupação de proteger o fornecedor intracomunitário, reafirmando o primado das exigências materiais sobre as exigências de forma já estabelecido no Acórdão *Collée*. Novamente abstraindo das circunstâncias do caso concreto, o Tribunal lembra que nem da Directiva nem da jurisprudência comunitária deriva que entre os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária conste a obrigação de possuir um número de identificação para efeitos de IVA.

Nas palavras do Acórdão, “a atribuição desse número faz a prova do estatuto fiscal do sujeito passivo para efeitos de aplicação do IVA e facilita o controlo fiscal das operações

intracomunitárias. Contudo, trata-se de uma exigência formal, que não pode pôr em causa o direito à isenção de IVA na medida em que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam preenchidos”.

Conclui assim que resulta da jurisprudência “que uma medida nacional que faz depender, no essencial, o direito à isenção de uma entrega intracomunitária do cumprimento de obrigações formais, sem tomar em conta as exigências de fundo, vai além do que é necessário para garantir a cobrança exacta do imposto, salvo se as violações das exigências formais tivessem por efeito impedir a produção da prova do cumprimento das exigências de fundo.” Conclusão esta a que o Tribunal havia chegado como vimos no Acórdão *Collée*. Em conformidade com este entendimento, o Tribunal afirma, em resposta à questão suscitada, que “a isenção de uma entrega intracomunitária, na acepção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, não pode ser recusada apenas com base no facto de a Administração Fiscal de outro Estado-Membro ter cancelado o número de identificação para efeitos de IVA do adquirente, cancelamento este que, apesar de ser posterior à entrega do bem, produziu os seus efeitos, de maneira retroactiva, numa data anterior a esta entrega.” A recolha do número fiscal válido é, afinal, tão-somente uma exigência formal, que facilita os fonecedores intracomunitários a provar que o seu cliente é um sujeito passivo estabelecido em outro Estado-membro da União. Só esta última circunstância é requisito substancial da isenção.

9. Finalmente, uma terceira decisão do TJUE sobre esta matéria merece referência, como paradigmática da protecção ao fornecedor de boa fé que o Tribunal entende decorrer do direito comunitário. É o caso *Teleos e outros*, decidido em Acórdão de 27 de Setembro de 2007 (Proc. C-409/04).

Neste caso concreto, existiam provas de que os bens não tinham saído sequer do território nacional, tinha havido fraude

por parte dos adquirentes, ao mesmo tempo que se provava que o fornecedor não tinha participado nem tomado conhecimento da manobra fraudulenta. O Tribunal considerou ilegal, em face do direito comunitário, recusar, nestas circunstâncias, a isenção e obrigar o fornecedor a pagar o imposto. O circuito físico dos bens não fora preenchido, mas nem por isso o Tribunal considerou que fosse legítimo recusar a isenção.

A sociedade Telos, e outras identificadas no aresto, venderam telefones celulares a uma sociedade espanhola. Os bens, cujo destino final deveria ser a França ou a Espanha, foram transaccionados em conformidade com cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional (cláusulas designadas «Incoterms 2000»), a saber, «saída da fábrica» («ex-works» ou EXW), o que significa que a Teleos e os demais demandantes só estavam obrigadas a pôr os bens à disposição da empresa espanhola num armazém situado no Reino Unido, sendo esta sociedade responsável pelo subsequente transporte, por estrada, para o Estado membro acordado.

Numa primeira fase, a administração fiscal inglesa (os *Commissioners of Customs & Excises*) aceitou a documentação basicamente constituída pelo exemplar original assinado e carimbado de uma carta de porte⁹, descrevendo os bens e indicando o destino da entrega, o nome do condutor e a matrícula do veículo. Esta carta, que continha a assinatura do adquirente, provava supostamente que os telemóveis tinham chegado ao lugar de destino previsto. Provou-se também que a sociedade espanhola adquirente havia efectuado declaração

⁹ Trata-se de um documento CMR (*Convention des Marchandises par Route*), ou seja, uma declaração de expedição, elaborada com base na convenção relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada, assinada em Genebra em 19 de Maio de 1956, na redacção que lhe foi dada pelo protocolo de 5 de Julho de 1978.

da aquisição intracomunitária dos telemóveis às autoridades fiscais espanholas. Nestas condições, as transmissões foram consideradas isentas de IVA

Em inspecções posteriores, porém, os *Commissioners* “descobriram que, em certos casos, o destino referido nas declarações de expedição CMR era falso, que os transportadores mencionados nestas ou não existiam ou não efectuavam o transporte de telemóveis, e que os números de matrícula indicados correspondiam a veículos inexistentes ou inadequados para o transporte destas mercadorias.” Os *Commissioners* concluíram que os telemóveis nunca tinham saído do Reino Unido e, conseqüentemente, liquidaram o IVA relativo às transmissões, no montante de vários milhões de GBP, reconhecendo, no entanto, que a Teleos e os outros fornecedores não estavam, de nenhuma forma, envolvidas na fraude. (Acórdão, n.º 16). A Teleos e as demais empresas implicadas interpuseram recurso para o órgão jurisdicional de reenvio das decisões dos *Commissioners* relativas à cobrança do IVA, por entenderem que não tinham qualquer fundamento na Directiva comunitária (que à data era a designada 6.ª Directiva)

O tribunal inglês de reenvio considerou assente que, para a Teleos e os outros demandantes “não havia qualquer motivo para duvidar das indicações contidas nas cartas de porte CMR ou da sua autenticidade, que estas sociedades não participaram em nenhuma fraude e que não tinham conhecimento de que os telemóveis não tinham saído do Reino Unido.” Além disso, o Tribunal do Reino Unido concluiu que a Teleos e as outras empresas efectuaram investigações sérias e aprofundadas sobre os adquirentes para se assegurarem da fiabilidade dos compradores, não dispondo de “nenhum outro meio concreto para demonstrar a inexactidão das declarações contidas nas referidas cartas de porte” (n.º 18 do Acórdão).

Foi com base nesta factualidade que o tribunal reenvio formulou quatro questões prejudiciais ao TJUE, das quais

destacamos a terceira, que é a mais decisiva para decidir a questão de saber até que ponto a administração fiscal pode negar a isenção ao transmitente, nos casos em que ele não participou em qualquer fraude. A questão foi formulada assim:

“[...] quando um fornecedor de boa-fé, após a apresentação de um pedido de reembolso do IVA, tenha apresentado às autoridades competentes do seu Estado-Membro provas objectivas que, no momento da sua recepção, justificavam à primeira vista o seu direito à isenção dos bens nos termos do artigo 28.ºC, ponto A, alínea a), [da Sexta Directiva] e as autoridades competentes tenham inicialmente aceite essa prova para efeitos da concessão da isenção, em que circunstâncias (se algumas houver) podem as autoridades competentes do Estado-Membro de entrega, apesar de tudo, exigir posteriormente que o fornecedor pague o IVA sobre esses bens, quando cheguem ao seu conhecimento outras provas que ou a) levanten dúvidas quanto à validade das provas anteriores ou b) demonstrem que as provas apresentadas são materialmente falsas, mas sem o conhecimento ou a participação do fornecedor?”

A pergunta vai, como se vê, no sentido de apurar se as autoridades fiscais podem, nestes casos, não aceitar a isenção, obrigando o vendedor a liquidar e pagar o imposto, quando se levantam dúvidas sobre se os bens saíram do território nacional ou se demonstre que as provas a esse respeito apresentadas são falsas, sem que todavia, o fornecedor dos bens tenha participado em qualquer fraude.

A resposta do Tribunal é clara.

Começa por lembrar as dificuldades de prova da expedição dos bens quando o transporte é efectuado pelo adquirente, já referidas em outros arestos e sublinha também que, competindo aos Estados membros fixar as condições de aplicação das isenções, de modo a garantir o exacto recebimento do

imposto e evitar a fraude, devem sempre observar princípios básicos da ordem jurídica comunitária, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (n.º 45) ¹⁰.

Também relembra que resulta da jurisprudência comunitária que as medidas adoptadas pelos Estados para garantir o cumprimento do imposto e evitar a fraude não podem pôr em causa a neutralidade do IVA (n.º 46) ¹¹.

Ora, no caso concreto, o tribunal de reenvio considerou que, embora não existissem provas de que os bens saíram do território do Reino Unido, também se não provou que o fornecedor tenha cometido manipulações e fraudes.

Nestas condições, se os sujeitos passivos que efectuaram as transmissões intracomunitárias vissem negada a isenção e fossem obrigados a pagar o imposto, o princípio da neutralidade seria posto em causa, já que não poderiam repercutir o imposto, ficando assim numa posição menos vantajosa do que os sujeitos passivos que efectuassem uma operação interna (n.º 59 e 60).

Para o Tribunal, concordando com um argumento apresentado pela Comissão Europeia, “é importante garantir que a situação dos operadores económicos não seja menos favorável do que a que existia antes da abolição dos controlos nas fronteiras entre os Estados-Membros, dado que este resultado seria contrário ao objectivo do mercado interno de facilitar as trocas entre estes últimos.”

¹⁰ O Aresto cita a esta propósito jurisprudência anterior, como seja os acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e outros.

¹¹ O Aresto cita jurisprudência anterior: acórdãos de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 52; de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C-454/98, Colect., p. I-6973, n.º 59, e de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 92).

E “uma vez que os sujeitos passivos já não podem apoiar-se nos documentos fornecidos pelas autoridades aduaneiras, a prova da entrega e de uma aquisição intracomunitária deve ser produzida por outro meio. Sendo certo que o regime de trocas comunitárias se tornou mais aberto à fraude, não é menos verdade que as condições de prova estabelecidos pelos Estados-Membros devem respeitar as liberdades fundamentais instituídas pelo Tratado CE, como designadamente a livre circulação de mercadorias.” (n.º 63).

Com base neste conjunto de considerações o Tribunal responde assim à terceira questão suscitada pelo órgão jurisdicional de reenvio:

[...] o artigo 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades competentes do Estado-Membro de entrega obriguem um fornecedor, que agiu de boa-fé e apresentou provas que justificam, à primeira vista, o seu direito à isenção de uma entrega intracomunitária de bens, a pagar posteriormente o IVA sobre esses bens, quando se demonstre que essas provas são falsas, sem que, contudo, esteja provada a participação do referido fornecedor na fraude fiscal, desde que este tenha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar de que a entrega intracomunitária que efectua não implica a sua participação nessa fraude.”

O Tribunal não aceita pois que o operador que efectua transmissões intracomunitárias se veja sobrecarregado com exigências formais de prova, quando age de boa fé, não participa em fraude fiscal e não tem meios para dela tomar conhecimento. Mesmo que, como aconteceu no caso concreto, se venha a verificar que afinal não houve expedição para fora do território nacional, por fraude a que o fornecedor é estranho, a isenção não pode ser posta em causa, quando o operador age de boa fé, porque isso equivaleria a atentar

contra a neutralidade do IVA e imporia ónus e incertezas exagerados, contrariando os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade e retirando afinal toda a vantagem da “abolição das fronteiras fiscais”, operada em 1993¹².

Resumo: É condição da isenção de IVA nas transacções intracomunitárias que os bens objecto de transmissão sejam expedidos para fora do território nacional pelo vendedor, por adquirente ou por terceiros por conta destes, com destino a um adquirente que se encontre registado como sujeito passivo de IVA em outro Estado membro da União Europeia. Este artigo pretende analisar os problemas suscitados pela prova da expedição dos bens, que nem a directiva sobre o sistema comum europeu do IVA, nem a legislação nacional regulam de modo detalhado, admitindo-se assim que possam valer, para o efeito, os meios gerais de prova. É feita referência à posição da administração fiscal portuguesa sobre a questão e são analisados três Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, em processos de reenvio prejudicial. Procura-se retirar dessa jurisprudência alguns princípios gerais que regem a prova da expedição, entre eles o princípio do primado das exigências substanciais sobre as exigências de forma, o princípio da protecção do expedidor de boa fé e o direito de recusar a isenção ao expedidor que participa em fraudes ou não toma as devidas precauções para delas não participar.

Palavras-chave: Isenção nas transacções intracomunitárias; prova da expedição

¹² Neste mesmo Acórdão, em resposta a uma outra questão suscitada pelo tribunal de reenvio, o TJUE considera que a declaração de aquisição intracomunitária efectuada no Estado de destino não é uma prova concludente para efeitos da isenção, constituindo apenas uma prova adicional, já que as autoridades de ambos os Estados membros devem verificar, “com independência umas das outras, se as condições da aquisição intracomunitária e da isenção da correspondente entrega estão preenchidas”. Pretende-se assim que o Estado de origem e o Estado de destino possam controlar separadamente o cumprimento das exigências da legalidade das operações. A declaração, no Estado de destino, de aquisição intracomunitária constitui uma prova adicional da expedição, mas o Estado de origem não fica, por ela, impedido de controlar autonomamente os requisitos da isenção.

The right to the VAT exemption in the intra-Community supply of goods

Abstract: In order to benefit from the exemption of VAT in intra-Community supply of goods, the vendor is requested to give evidence of the expedition of the goods to an acquirer registered in other EU country. This article discusses the problems involved by the proof of expedition, which is not ruled in detail neither by the EU VAT Directive nor by the Portuguese tax legislation. The Author analyses some administrative rulings of the Portuguese tax authorities and three judgments of the Court of Justice of the European Union on this subject. Some general principles about the proof of the expedition can be extracted from the European jurisprudence, such as the primacy of the substantive requirements over the formal requirements, the protection of the vendor acting in good faith and the right to refuse to grant a vendor the VAT exemption, when he participated in a tax fraud or did not take the adequate steps in order to prevent his own participation in that fraud.

Keywords: exemption of VAT in intra-Community transactions; proof of expedition.

José Xavier de Basto

Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra