

Downloaded via the EU tax law app / web

Processo C-499/10

Vlaamse Oliemaatschappij NV

contra

FOD Financiën

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo

rechtbank van eerste aanleg te Brugge)

«Sexta Diretiva IVA – Devedores do imposto – Terceiro solidariamente responsável – Regime do entreposto não aduaneiro – Responsabilidade solidária do depositário dos bens e do sujeito passivo proprietário dos bens – Boa fé ou inexistência de culpa ou negligência imputável ao depositário»

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Devedores do imposto – Possibilidade de os Estados-Membros considerarem solidariamente responsável pelo pagamento do imposto uma pessoa diferente do sujeito passivo

(Diretiva 77/388 do Conselho, artigo 21.º, n.º 3)

O artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Diretiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Diretiva 2001/115, deve ser interpretado no sentido de que não permite aos Estados-Membros preverem que o gerente de um entreposto não aduaneiro esteja solidariamente obrigado ao pagamento do imposto sobre o valor acrescentado devido na sequência de uma entrega de bens efetuada a título oneroso, a partir desse entreposto, pelo sujeito passivo do imposto, proprietário dos bens, quando o titular do entreposto esteja de boa-fé ou não lhe possa ser imputada culpa ou negligência.

Com efeito, medidas nacionais que dão de facto origem a um sistema de responsabilidade solidária sem culpa ultrapassam o que é necessário para preservar os direitos do Fisco. Imputar a responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescentado a uma pessoa diferente do devedor, mesmo quando essa pessoa é um gerente de um entreposto fiscal autorizado, sem lhe permitir afastar a responsabilidade provando que é totalmente alheia à atuação do devedor do imposto deve, por conseguinte, ser considerado incompatível com o princípio da proporcionalidade. De facto, seria manifestamente desproporcionado imputar a essa pessoa, de maneira incondicional, a responsabilidade pela perda de receitas fiscais causada pela atuação de um terceiro sujeito passivo sobre o qual não tem nenhuma influência.

O facto de a pessoa que não é o devedor ter agido de boa-fé, atuando com toda a diligência de um operador informado, de ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance e de estar excluída a sua participação numa fraude constituem elementos a ter em consideração para determinar a possibilidade de obrigar esta pessoa a pagar solidariamente o imposto sobre o valor acrescentado devido.

(cf. n.os 24, 26, 28 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

21 de Dezembro de 2011 (*)

«Sexta Directiva IVA – Devedores do imposto – Terceiro solidariamente responsável – Regime do entreposto não aduaneiro – Responsabilidade solidária do depositário dos bens e do sujeito passivo proprietário dos bens – Boa fé ou inexistência de culpa ou negligência imputável ao depositário»

No processo C-499/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Bélgica), por decisão de 13 de Outubro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 19 de Outubro de 2010, no processo

Vlaamse Oliemaatschappij NV

contra

FOD Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: J. Malenovský, presidente de secção, G. Arestis (relator) e D. Šváby, juízes,

advogado-geral: V. Trstenjak,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 29 de Setembro de 2011,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Vlaamse Oliemaatschappij NV, por T. Leeuwerck, advocaat,
- em representação do Governo belga, por M. Jacobs e J.-C. Halleux, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e B. Burggraaf, na

qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada?geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 21.º, n.º 3, 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), conforme alterada pela Directiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001 (JO 2002, L 15, p. 24, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Vlaamse Oliemaatschappij NV (a seguir «VOM») ao FOD Financiën (Serviço Público Federal de Finanças), a respeito do pagamento por aquela sociedade do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») referente a entregas de combustível efectuadas, a partir do seu entreposto, por um dos seus clientes.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 16.º, n.º 1, primeiro parágrafo, B, primeiro parágrafo, alínea e), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, na redacção dada pelo artigo 28.º?C, ponto E, n.º 1, primeiro travessão, da mesma directiva, os Estados?Membros podem, verificadas determinadas condições, isentar da aplicação do IVA as entregas de bens destinados a ser colocados em regime do entreposto não aduaneiro.

4 Segundo o artigo 16.º, n.º 1, segundo parágrafo, desta directiva, na redacção dada pelo artigo 28.º?C, ponto E, n.º 1, primeiro travessão, da mesma, em derrogação do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo, da referida directiva, o devedor do imposto devido nos termos do primeiro parágrafo deste número é a pessoa que faz sair os bens dos regimes ou situações enumerados no mesmo número.

5 Sob a epígrafe «Devedores do imposto perante o Fisco», o artigo 21.º da Sexta Directiva, na redacção dada pelo artigo 28.º?G da mesma directiva, dispõe:

«1. No regime interno, o imposto sobre o valor acrescentado é devido:

a) Pelos sujeitos passivos que efectuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com excepção dos casos referidos nas alíneas b) e c).

No caso de as entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis serem efectuadas por um sujeito passivo que não se encontre estabelecido no território do país, os Estados?Membros podem prever, nas condições por eles fixadas, que o devedor do imposto é o destinatário das entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis;

b) Pelos sujeitos passivos destinatários de serviços referidos no n.º 2, alínea e), do artigo 9.º, ou pelos destinatários de serviços referidos nos pontos C, D, E e F do artigo 28.º B que estejam registados no território do país para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, se os serviços forem prestados por um sujeito passivo não estabelecido no território do país;

c) Pelos destinatários de entregas de bens sempre que se encontrem reunidas as seguintes condições:

- a operação tributável for uma entrega de bens efectuada nas condições previstas no ponto E, n.º 3, do artigo 28.º C;
- o destinatário dessa entrega de bens for outro sujeito passivo ou uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado no território do país;
- a factura emitida pelo sujeito passivo não estabelecido no território do país for conforme ao disposto no n.º 3 do artigo 22.º;

Todavia, os Estados-Membros podem dispor uma derrogação a esta obrigação quando o sujeito passivo não estabelecido no território aí tiver designado um representante fiscal;

d) Por todas as pessoas que mencionem o imposto sobre o valor acrescentado numa factura;

e) Pelas pessoas que efectuem aquisições intracomunitárias de bens tributáveis.

2. Por derrogação ao disposto no n.º 1:

a) Nos casos em que, nos termos do n.º 1, o devedor do imposto é um sujeito passivo, não estabelecido no território do país, os Estados-Membros podem conceder-lhe a faculdade de designar um representante fiscal enquanto sujeito passivo. Esta opção está sujeita às condições estipuladas por cada Estado-Membro;

b) Quando a operação tributável for efectuada por um sujeito passivo não estabelecido no território do país e não existir, como país da sede ou de estabelecimento desse sujeito passivo, qualquer instrumento jurídico relativo à assistência mútua com alcance similar ao previsto nas Directivas 76/308/CEE, 77/799/CEE e no Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos (IVA), os Estados-Membros podem adoptar disposições que prevejam que o devedor do imposto seja um representante fiscal designado pelo sujeito passivo não estabelecido.

3. Nas situações a que é feita referência nos n.os 1 e 2, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto.

4. Na importação, o imposto sobre o valor acrescentado é devido pela pessoa ou pessoas designadas ou reconhecidas como sujeitos passivos pelo Estado-Membro de importação.»

6 O artigo 4.º, alínea b), da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1), define «entrepósito fiscal» como sendo «todo e qualquer local onde sejam produzidas, transformadas, detidas, recebidas ou expedidas pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, em regime de suspensão do imposto especial de consumo, mercadorias sujeitas ao referido imposto, sob certas condições fixadas

pelas autoridades competentes do Estado? Membro em que se situa esse entreposto fiscal».

Legislação nacional

7 O artigo 51.º *bis*, n.º 3, do Código belga do IVA dispõe:

«No regime de entreposto não aduaneiro, o depositário, a pessoa responsável pelo transporte dos bens desde o entreposto, bem como, caso aplicável, o seu expedidor, são solidariamente responsáveis, perante o Estado, pelo pagamento do imposto, com as pessoas devedoras do imposto [...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 A VOM é um prestador de serviços que assegura aos seus clientes o desembarque, o armazenamento em entrepostos e o transbordo para camiões de produtos petrolíferos transportados por via marítima. Os clientes armazenam os seus produtos nesses entrepostos até serem vendidos aos clientes finais, principalmente estações de distribuição de combustível a retalho. Pela prestação destes serviços, a VOM factura uma «taxa de serviço» calculada em função do número de litros tratados.

9 Assim, a VOM explora um «entreposto fiscal» na acepção do artigo 4.º, alínea b), da Directiva 92/12. Na sua qualidade de entidade que explora o entreposto, é titular, desde 7 de Setembro de 1999, de uma licença para a exploração de um entreposto não aduaneiro para o armazenamento de óleos minerais.

10 Ao abrigo desta autorização, os produtos armazenados naquele entreposto, em aplicação do regime do entreposto não aduaneiro, são colocados sob um regime suspensivo de IVA. Quando os produtos são retirados do entreposto, seja porque deixam de estar sob o regime do entreposto não aduaneiro seja porque são objecto de um fornecimento a título oneroso, o IVA torna-se exigível relativamente a esses produtos.

11 A Ghebra NV (a seguir «Ghebra») exercia uma actividade de comercialização grossista de combustíveis e armazenava os seus produtos petrolíferos no entreposto da VOM. Em 20 de Junho de 2003, a Ghebra foi declarada falida.

12 Na sequência de um controlo efectuado pela Administração Fiscal, foi elaborado um relatório em 7 de Fevereiro de 2006, do qual resulta que a Ghebra efectuou fornecimentos de combustível a título oneroso, a partir do entreposto da VOM, durante os meses de Março e Abril de 2003. Estes fornecimentos, tendo feito cessar o regime do entreposto não aduaneiro, estão sujeitos a IVA, sendo o montante devido de 2 133 005 euros.

13 Após ter sido informada pelo administrador de falência da Ghebra de que, dada a insuficiência do activo, o Estado belga não obteria o pagamento do IVA devido, a Administração Fiscal emitiu, em 11 de Abril de 2006, uma injunção de pagamento dirigida à VOM, ao abrigo do artigo 51.º *bis*, n.º 3, do Código belga do IVA.

14 Em 31 de Maio de 2006, a VOM deduziu oposição contra a injunção de pagamento para o rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

15 Como fundamento do seu recurso, a VOM alega, nomeadamente, que a responsabilidade solidária do gerente do entreposto pelo pagamento do IVA devido pelo utilizador do entreposto, em aplicação do artigo 51.º *bis*, n.º 3, do Código belga do IVA, é contrária aos princípios gerais da segurança jurídica e da proporcionalidade, que fazem parte da ordem jurídica da União, uma vez que é aplicável independentemente da existência, ou não, de boa fé por parte do gerente do

entreposto. Acrescenta, a este respeito, que este último desempenha um papel passivo no quadro do regime do IVA aplicável aos entrepostos, porquanto se limita a colocar o seu entreposto à disposição dos seus clientes para o armazenamento de bens, e não dispõe de nenhum meio jurídico ou fiscal para controlar ou impor aos seus clientes o pagamento efectivo do IVA. Invocando a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a VOM considera que, ao não tomar em consideração o conhecimento que uma pessoa diferente do devedor inicial de um imposto possa ter no que respeita à exigibilidade deste para a considerar solidariamente responsável pelo pagamento do imposto, excluindo, desta forma, qualquer critério relativo à boa fé das condições em que uma pessoa pode ser considerada solidariamente responsável pelo pagamento do referido imposto, a legislação nacional ultrapassa os limites do que é necessário e adequado para alcançar o objectivo que prossegue.

16 O FOD Financiën considera que o artigo 51.º *bis*, n.º 3, do Código belga do IVA respeita o princípio da proporcionalidade, que incumbe ao órgão jurisdicional nacional fiscalizar a observância deste princípio e que a responsabilidade solidária é uma medida adequada e proporcionada no sector dos produtos petrolíferos.

17 O rechtbank van eerste aanleg te Brugge, considerando necessário obter uma resposta quanto à questão de saber se o artigo 51.º *bis*, n.º 3, do Código belga do IVA é compatível com o direito da União, designadamente, com os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O [...] artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva [...], em conjugação com [o artigo 16.º, n.º 1, primeiro parágrafo, B, primeiro parágrafo, alínea e), primeiro parágrafo, e com o artigo 16.º, n.º 1, segundo parágrafo, da mesma directiva], permite aos Estados-Membros estabelecerem que o titular de um entreposto não aduaneiro seja solidária e incondicionalmente responsabilizado pelo pagamento do imposto devido na sequência de uma entrega de bens a título oneroso efectuada pelo sujeito passivo proprietário dos bens, mesmo que o titular do entreposto esteja de boa fé ou sem que lhe possa ser imputada qualquer [culpa] ou negligência [...]?»

Quanto à questão prejudicial

18 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros preverem que o gerente de um entreposto não aduaneiro esteja solidariamente obrigado ao pagamento do IVA devido na sequência de uma entrega de bens efectuada a título oneroso, a partir desse entreposto, pelo sujeito passivo do imposto, proprietário dos bens, quando o titular do entreposto esteja de boa fé ou não lhe possa ser imputada culpa ou negligência.

19 Cumpre recordar que o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva permite, em princípio, aos Estados-Membros adoptarem medidas por força das quais uma pessoa é solidariamente responsável pelo pagamento de um montante de IVA devido por outra pessoa considerada devedora por uma das disposições dos n.os 1 e 2 do referido artigo (v. acórdão de 11 de Maio de 2006, *Federation of Technological Industries e o.*, C-384/04, *Colect.*, p. I-4191, n.º 28).

20 Contudo, no exercício dos poderes que as directivas da União lhes conferem, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (v., designadamente, acórdãos *Federation of Technological Industries e o.*, já referido, n.º 29, e de 21 de Fevereiro de 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Colect., p. I-771, n.º 18).

21 No que respeita mais concretamente 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, atentem o menos possível contra os objectivos e os princípios decorrentes da legislação da União em causa (v., designadamente, acórdãos de 27 de Setembro de 2007, *Teleos e o.*, C-409/04, Colect., p. I-7797, n.º 52, e *Netto Supermarkt*, já referido, n.º 19).

22 Assim, embora seja legítimo que os Estados-Membros adoptem medidas que se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Fisco, essas medidas não devem exceder o necessário para atingir esse fim (v., designadamente, acórdãos, já referidos, *Federation of Technological Industries e o.*, n.º 30, e *Netto Supermarkt*, n.º 20).

23 A este respeito, a disposição nacional em causa no processo principal prevê que, no regime do entreposto não aduaneiro, o depositário dos bens, a pessoa responsável pelo transporte dos bens desde o entreposto assim como, caso aplicável, o seu expedidor são solidariamente responsáveis, perante o Estado, pelo pagamento do imposto, com as pessoas devedoras do imposto. Assim, em aplicação desta disposição, o titular de um entreposto não aduaneiro é solidariamente responsável pelo pagamento do IVA com o respectivo devedor inicial, isto é, o cliente do entreposto. Esta obrigação solidária está redigida de forma incondicional, pelo que é aplicável ao depositário, mesmo que este esteja de boa fé e que não lhe seja imputável culpa ou negligência.

24 Ora, o Tribunal de Justiça já decidiu que medidas nacionais que dão de facto origem a um sistema de responsabilidade solidária sem culpa ultrapassam o que é necessário para preservar os direitos do Fisco (v. acórdão *Federation of Technological Industries e o.*, já referido, n.º 32). Imputar a responsabilidade pelo pagamento do IVA a uma pessoa diferente do devedor, quando essa pessoa é um gerente de um entreposto fiscal autorizado vinculado às obrigações específicas da Directiva 92/12, sem lhe permitir afastar a responsabilidade provando que é totalmente alheia à actuação do devedor do imposto deve, por conseguinte, ser considerado incompatível com o princípio da proporcionalidade. De facto, seria manifestamente desproporcionado imputar a essa pessoa, de maneira incondicional, a responsabilidade pela perda de receitas fiscais causada pela actuação de um terceiro sujeito passivo sobre o qual não tem nenhuma influência (v., neste sentido, acórdão *Netto Supermarkt*, já referido, n.º 23).

25 Em contrapartida, não é contrário ao direito da União exigir que a pessoa que não seja o devedor tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a transacção que realiza não implica a sua participação numa fraude fiscal (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, *Federation of Technological Industries e o.*, n.º 33; *Teleos e o.*, n.º 65; e *Netto Supermarkt*, n.º 24).

26 Por conseguinte, o facto de a pessoa que não é o devedor ter agido de boa fé, actuando com toda a diligência de um operador informado, de ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance e de estar excluída a sua participação numa fraude constituem elementos a ter em consideração para determinar a possibilidade de obrigar esta pessoa a pagar o IVA devido solidariamente (v. acórdãos, já referidos, Teleos e o., n.º 66, e Netto Supermarkt, n.º 25).

27 Compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se estas circunstâncias estão preenchidas no processo principal.

28 Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não permite aos Estados-Membros preverem que o gerente de um entreposto não aduaneiro esteja solidariamente obrigado ao pagamento do IVA devido na sequência de uma entrega de bens efectuada a título oneroso, a partir desse entreposto, pelo sujeito passivo do imposto, proprietário dos bens, quando o titular do entreposto esteja de boa fé ou não lhe possa ser imputada culpa ou negligência.

Quanto às despesas

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

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

O artigo 21.º, n.º 3, 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, conforme alterada pela Directiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001, deve ser interpretado no sentido de que não permite aos Estados-Membros preverem que o gerente de um entreposto não aduaneiro esteja solidariamente obrigado ao pagamento do imposto sobre o valor acrescentado devido na sequência de uma entrega de bens efectuada a título oneroso, a partir desse entreposto, pelo sujeito passivo do imposto, proprietário dos bens, quando o titular do entreposto esteja de boa fé ou não lhe possa ser imputada culpa ou negligência.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.