

## CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

M. POIARES MADURO

apresentadas em 25 de Maio de 2005<sup>1</sup>

1. Através do presente pedido de decisão prejudicial, o Hof van Beroep te Antwerpen (tribunal de recurso de Antuérpia) (Bélgica) coloca ao Tribunal de Justiça questões relativas à interpretação 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<sup>2</sup> (a seguir «Sexta Directiva»).

### I — Factos do processo principal e questões submetidas ao Tribunal de Justiça

2. A sociedade Newman Shipping & Agency Company NV (a seguir «Newman») explora um entreposto fiscal em Antuérpia, onde estavam depositados tabacos manufacturados produzidos e embalados na Bélgica pela sociedade British American Tobacco International Ltd (a seguir «BATI»), à qual pertencem. Nestas mercadorias não se encontrava aposta qualquer cinta fiscal.

3. Em 4 de Dezembro de 1995 e em 29 de Janeiro de 1996, bem como na noite de 14 para 15 de Junho de 1998, foram furtados cigarros do entreposto. A Administração das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo belga procedeu à liquidação do imposto especial sobre o consumo e do IVA e notificou a Newman para os pagar, a título dos cigarros em falta, em conformidade com o regime instituído pelo artigo 58.º, n.º 1, do Código do IVA belga e pelo artigo 1.º do Decreto real n.º 13, de 29 de Dezembro de 1992, relativo ao regime dos tabacos manufacturados em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (*Moniteur belge* de 31 de Dezembro de 1992, p. 28086, a seguir «decreto real»), em razão de o IVA sobre os tabacos manufacturados ser exigível no mesmo momento que o imposto especial sobre o consumo e de o IVA ser igualmente exigível uma vez que fora pago o imposto especial sobre o consumo na sequência da constatação das falhas no entreposto.

4. Segundo o artigo 58.º, n.º 1, do Código do IVA belga de 1969:

«Em relação aos tabacos manufacturados que são importados, adquiridos na acepção do artigo 25.ºter ou produzidos na Bélgica, o imposto é cobrado em todos os casos em

1 — Língua original: português.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

que, por força das disposições legais ou regulamentares relativas ao regime fiscal dos tabacos, o imposto especial sobre o consumo belga deva ser pago.

[...]

O Rei determina as modalidades de cobrança do imposto aplicável aos tabacos manufacturados e quais as pessoas obrigadas ao seu pagamento.»

5. Nos termos do artigo 1.º do decreto real, «[o] imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre os tabacos manufacturados [...] é exigível no mesmo momento que o imposto especial sobre o consumo».

6. Após uma reclamação infrutífera, a Newman pagou os montantes exigidos, embora sob reserva de todos os seus direitos em matéria de IVA. A BATI reembolsou integralmente a Newman dos referidos montantes.

7. A Newman e a BATI interpuseram recurso para o Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (tribunal de primeira instância de Antuérpia), destinado a obter o reembolso

dos montantes pagos. Foi negado provimento a este recurso por decisão de 4 de Abril de 2001, na qual se considerou que o imposto especial sobre o consumo era devido em relação a mercadorias em falta na sequência de furtos e que, por conseguinte, o IVA era igualmente exigível relativamente às referidas mercadorias por força do artigo 58.º, n.º 1, do Código do IVA e do artigo 1.º do decreto real. Além disso, o Rechtbank van eerste aanleg decidiu que estas disposições tinham por objectivo simplificar a cobrança do imposto e eram, portanto, conformes com o artigo 27.º da Sexta Directiva.

8. Em 7 de Maio de 2001, a Newman e a BATI interpuseram recurso desta decisão para o Hof van Beroep te Antwerpen, que decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode haver uma entrega de bens na acepção da Sexta Directiva IVA, com a consequente possibilidade de cobrança de IVA:

— em caso de ausência de qualquer contrapartida ou transacção a título oneroso?

- em caso de ausência da transferência do direito de dispor livremente dos bens, como proprietário?
  - se os bens não puderem ser legalmente colocados no mercado, porque foram furtados e se trata de mercadoria de contrabando?
- 2) A resposta à primeira questão é diferente se se tratar de produtos sujeitos ao imposto especial sobre o consumo e, mais especificamente, de tabacos manufacturados?
- 3) Se não for cobrado qualquer imposto especial sobre o consumo em relação a produtos sujeitos a esse imposto, a cobrança de IVA nesse caso é compatível com as disposições da Sexta Directiva IVA?
- 4) Os Estados-Membros podem completar as categorias de operações sujeitas a IVA, procedendo à notificação das mesmas à Comissão, nos termos do artigo 27.º, n.ºs 2 ou 5, da Sexta Directiva IVA, para poderem cobrar o IVA, a nível nacional, em caso de furto de um entreposto fiscal de produtos sujeitos ao imposto especial sobre o consumo, ou o artigo 2.º da Sexta Directiva IVA é exaustivo?
- 5) No caso de uma notificação à Comissão, nos termos do artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva IVA, que se refira apenas ao pagamento antecipado do IVA por meio de cintas fiscais, um Estado-Membro está autorizado a completar as categorias das operações sujeitas a IVA, exigindo, por exemplo, o pagamento de IVA quando os produtos sujeitos ao imposto especial sobre o consumo foram furtados de um entreposto fiscal?»
9. Estas questões conduzem-nos a interpretar várias disposições da Sexta Directiva, nomeadamente o artigo 2.º, n.º 1, segundo o qual «[e]stão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado [...] [a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».
10. O artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe, além disso, que «[p]or 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

11. Por outro lado, o artigo 10.º da mesma directiva determina que:

«1. Para efeitos do disposto na presente directiva:

a) Por facto gerador do imposto entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

b) Por exigibilidade do imposto entende-se o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.

2. O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. [...]

[...]»

12. O artigo 27.º da Sexta Directiva, que diz respeito às medidas de simplificação<sup>3</sup>, dispõe ainda o seguinte:

«1. O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estágio do consumo final.

2. O Estado-Membro que deseje introduzir as medidas referidas no n.º 1 delas informará a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis.

[...]

5. Os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1977, apliquem medidas especiais do tipo das referidas no n.º 1 podem mantê-las, desde que as notifiquem à Comissão

3 — Na versão em vigor anteriormente às modificações introduzidas pela Directiva 2004/7/CE do Conselho, de 20 de Janeiro de 2004 (JO L 27, p. 44).

antes de 1 de Janeiro de 1978 e, quando se trate de medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto, desde que estejam em conformidade com o critério definido no n.º 1.»

pode obviamente ser efectuada qualquer dedução. Todas as vendas de produtos de tabaco manufacturados devem ser facturadas com IVA [...]»

13. Com base neste regime, o Estado belga notificou à Comissão, em 19 de Dezembro de 1977, o artigo 58.º, n.º 1, do Código do IVA belga e o Decreto real n.º 13, de 3 de Junho de 1970, relativo ao regime dos tabacos manufacturados em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (*Moniteur belge* de 5 de Junho de 1970, p. 6103), que se encontravam em vigor aquando da adopção da Sexta Directiva, nos seguintes termos:

«B. Pagamento do imposto numa fase prévia.

#### 1. Produtos de tabaco manufacturados.

A fim de facilitar o controlo da cobrança do IVA, o IVA que é devido no momento da entrega de produtos de tabaco manufacturados é pago sobre o preço a pagar pelo consumidor, ao mesmo tempo que o imposto especial sobre o consumo, no momento da compra das cintas fiscais pelo fabricante ou pelo importador. Não há lugar à cobrança de IVA nos estádios subsequentes, mas não

## II — Análise

14. As questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio dizem essencialmente respeito, em primeiro lugar, ao problema de saber se o furto de mercadorias sujeitas a um imposto especial sobre o consumo pode ser considerado uma «entrega de bens a título oneroso» segundo o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva e, em consequência, ser sujeito a IVA. Em segundo lugar, em caso de resposta negativa a esta primeira questão, coloca-se outra questão: a de saber se o pagamento do IVA pode, ainda assim, ser exigido nesse caso, com base numa autorização concedida a um Estado-Membro ao abrigo do artigo 27.º da Sexta Directiva.

15. Quero responder, a título preliminar, à argumentação do Governo belga segundo a qual as questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio são desprovidas de pertinência e devem ser inteiramente reformuladas. Esta argumentação resulta do facto de o direito belga permitir aparentemente a

restituição do IVA pago pelas recorrentes, se estas demonstrarem que nunca existiu qualquer operação tributável na sequência do furto.

16. A resposta apresentada pelo Governo belga e pelas recorrentes à questão escrita que lhes foi colocada pelo Tribunal de Justiça, com o objectivo de saber exactamente que prova deveria ser produzida para que se pudesse reconhecer à Newman e à BATI um eventual direito à restituição do IVA, revela que a prova do furto não é suficiente para este efeito. Mostra-se indispensável fazer a demonstração adicional de que não houve nenhuma operação tributável na sequência do furto.

17. Ora, a prova de acontecimentos verificados após o furto, como o facto de os bens furtados não terem sido comercializados ou terem sido destruídos pelos autores do furto, é necessariamente uma prova de factos inacessíveis ao conhecimento das recorrentes. Trata-se de uma verdadeira *probatio diabolica*, uma prova impossível que não pode ser imposta como condição para a restituição do IVA pago pelas recorrentes. A este respeito, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de afirmar que «são incompatíveis com o direito comunitário todas as modalidades de prova cujo efeito seja tornar impossível na prática ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso da imposição cobrada em violação do direito comunitário»<sup>4</sup>.

18. No presente caso, resulta do despacho de reenvio não existirem dúvidas de que os produtos de tabaco em causa foram efectivamente furtados. O facto de o pagamento do IVA sobre esses bens sujeitos ao imposto especial sobre o consumo ter sido exigido precisamente na sequência do furto mostra bem que foi o próprio furto que gerou a sujeição ao IVA. O facto decisivo não foi um acontecimento ulterior, como uma eventual introdução das mercadorias no circuito comercial pelos autores do furto.

19. Uma vez que foi o próprio furto que objectivamente foi considerado o facto gerador do IVA pela Administração Fiscal belga, são legítimas as questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

A — *O furto de mercadorias sujeitas a um imposto especial sobre o consumo pode, em si mesmo, ser considerado uma «entrega de bens» a título oneroso segundo o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva e, por conseguinte, ser sujeito ao IVA?*

20. O furto de produtos de tabaco de um entreposto fiscal não pode ser considerado uma «entrega de bens [...] efectuada a título

4 — Acórdãos de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, p. 3595, n.º 14), e de 9 de Fevereiro de 1999, Dilexport (C-343/96, Colect., p. I-579, n.º 48).

oneroso», na acepção dos artigos 2.º, n.º 1, e 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

21. Antes de mais, a redacção destes artigos não permite sustentar que uma pessoa vítima de furto possa estar sujeita ao pagamento do IVA como se tivesse transmitido voluntariamente os bens aos autores do furto contra o pagamento de uma contrapartida. Esta conclusão é, além disso, amplamente confirmada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça a respeito da interpretação dos conceitos de entregas de bens e de prestações de serviços a título oneroso, que assumem um carácter central na determinação do âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

22. No que se refere, em primeiro lugar, à interpretação dos conceitos de entregas de bens e de prestações de serviços a título oneroso, o Tribunal de Justiça afirmou claramente no seu acórdão de 3 de Março de 1994, Tolsma, que uma prestação de serviços «só é efectuada a título oneroso, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, e só é assim tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário»<sup>5</sup>. Na minha opinião, não há

qualquer justificação para tratar diferentemente as entregas de bens.

23. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça reafirma a orientação interpretativa da sua jurisprudência precedente acerca do conceito de entregas de bens e de prestações de serviços efectuadas a título oneroso, segundo a qual «uma prestação de serviços só é tributável se existir *um nexu directo* entre o serviço prestado e a contrapartida recebida»<sup>6</sup>. No seu acórdão de 1 de Abril de 1982, Hong-Kong Trade Development Council, o Tribunal de Justiça também tinha afirmado que as operações tributáveis pressupõem, no quadro do sistema do IVA, a existência de uma transacção que inclua a estipulação de um preço ou de um contravalor<sup>7</sup>. Assim, «quando a actividade de um prestador consiste em fornecer exclusivamente prestações sem contrapartida directa, não existe matéria colectável e as referidas prestações gratuitas não estão, portanto, sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado»<sup>8</sup>.

24. À luz desta jurisprudência, impõe-se concluir que a ideia de que um furto possa implicar que a pessoa vítima de furto deve pagar o IVA correspondente às mercadorias

6 — Acórdão Tolsma, já referido na nota 5, n.º 13 (o sublinhado é meu); acórdãos de 5 de Fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (15/4/80, Recueil, p. 445, n.º 12); de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Colect., p. 6365, n.º 11); e de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Colect., p. 1443, n.º 12).

7 — 89/81, Recueil, p. 1277, n.º 9 e 10.

8 — *Ibidem*, n.º 10.

5 — C-16/93, Colect., p. I-743, n.º 14; o sublinhado é meu.

que lhe foram indevidamente subtraídas sem contrapartida é manifestamente indefensável<sup>9</sup>.

25. Por isso, contrariamente à argumentação do Governo belga, as situações previstas no artigo 5.º, n.ºs 6 e 7, da Sexta Directiva (relativos a determinados usos privados de bens e a bens produzidos por um sujeito passivo no âmbito da sua actividade empresarial), que o legislador comunitário equiparou expressamente a entregas efectuadas a título oneroso, não são comparáveis a uma situação de furto, na qual o proprietário não só não recebe qualquer contravalor pelos bens furtados como também perde, involuntariamente, as próprias mercadorias<sup>10</sup>.

9 — Esta conclusão é corroborada se se considerar a posição adoptada pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão de 8 de Fevereiro de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, *Colect.*, p. I-285). Com efeito, neste acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que, «nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, 'por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário» (n.º 6) e que «[r]esulta do teor dessa disposição que a noção de entrega de um bem [...] inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário» (n.º 7). É inerente a toda e qualquer operação de transferência de um bem que confira à outra parte o poder de dispor dele a existência de um elemento de consentimento ou convencional (retomando a expressão utilizada no n.º 17 do acórdão *Tolsma*, já referido, que alude à necessidade de uma indispensável «convenção entre as partes»). Este elemento é inexistente em caso de furto. Nesta situação, não existe transferência de poder sobre um bem, autorizada pelo proprietário vítima de furto, nem, evidentemente, nenhuma contrapartida, directamente ligada à prestação, paga por parte dos autores do furto em benefício do proprietário.

10 — Importa igualmente observar que as situações em causa nos acórdãos de 13 de Dezembro de 1989, *Genius Holding* (C-342/87, *Colect.*, p. 4227, n.º 18), e de 6 de Novembro de 2003, *Karageorgou e o.* (C-78/02 a C-80/02, ainda não publicado na *Colectânea*, n.ºs 50 a 52), são completamente diferentes da do caso em apreço. Nesses processos, o IVA foi facturado, mas, ao que parece, os serviços em questão não estavam, de facto, sujeitos ao IVA. No seu acórdão *Genius Holding*, o Tribunal de Justiça declarou que «[o] exercício do direito à dedução previsto na Sexta Directiva [...] não se estende ao imposto que é devido exclusivamente por estar mencionado na factura».

26. Precisemos ainda que a conclusão de que um furto de bens não pode ser qualificado como uma entrega efectuada a título oneroso, nem ser considerado incluído nas operações que lhe são equiparadas nos termos do artigo 5.º, n.ºs 6 e 7, da Sexta Directiva, é independente do facto de os bens furtados poderem ser postos em circulação quer pelos próprios autores do furto quer por outras pessoas.

27. A este respeito, o Tribunal de Justiça considerou claramente que uma entrega, efectuada por um sujeito passivo, de bens por ele ilegalmente adquiridos (de contrabando, por exemplo) cai no âmbito de aplicação da Sexta Directiva e está sujeita a IVA<sup>11</sup>. Segundo esta jurisprudência, o princípio da neutralidade fiscal impõe que mesmo as operações ilegais estão abrangidas pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva e são sujeitas a IVA<sup>12</sup>. Isto resulta do facto de esses bens estarem em concorrência com outros bens regularmente adquiridos e não poderem, portanto, beneficiar de vantagens em relação a estes últimos. A exploração de uma roleta ilegal, por exemplo, é abrangida pelo sistema comum do IVA, visto que está em concorrência com as actividades de apostas lícitas<sup>13</sup>.

11 — V., neste sentido, acórdão de 29 de Junho de 2000, *Salumets e o.* (C-455/98, *Colect.*, p. I-4993, n.º 24).

12 — Acórdãos de 5 de Julho de 1988, *Mol* (269/86, *Colect.*, p. 3627, n.º 18); de 5 de Julho de 1988, *Happy Family* (289/86, *Colect.*, p. 3655, n.º 20); de 2 de Agosto de 1993, *Lange* (C-111/92, *Colect.*, p. I-4677, n.º 16); de 28 de Maio de 1998, *Goodwin e Unstead* (C-3/97, *Colect.*, p. I-3257, n.º 9); de 29 de Junho de 1999, *Coffeshop «Siberië»* (C-158/98, *Colect.*, p. I-3971, n.ºs 14 e 21), e *Salumets e o.*, já referido, n.º 19).

13 — Acórdão de 11 de Junho de 1998, *Fischer* (C-283/95, *Colect.*, p. I-3369, n.ºs 19 a 23 e 28).

28. Este raciocínio também é aplicável no caso de a entrega de bens furtados ter sido efectuada pelo autor do furto, ou por terceiros, a outra pessoa, a título oneroso. Estas entregas subsequentes de bens furtados estão sujeitas ao IVA. No entanto, é evidente que a situação em apreço é diferente: está em causa a questão de saber se uma transferência de bens que resulte do próprio furto está sujeita ao IVA. Ora, a este respeito, o próprio furto não constitui uma entrega a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

29. Além disso, a circunstância de os bens em causa no presente caso serem bens sujeitos ao imposto especial sobre o consumo é completamente desprovida de pertinência para determinar se o furto desses bens pode ser considerado uma entrega de bens a título oneroso. Como a Comissão afirmou nas suas observações escritas, nenhuma disposição da Sexta Directiva estabelece, no que se refere à entrega de bens, uma distinção entre a entrega de produtos sujeitos ao imposto especial sobre o consumo e a de produtos não sujeitos ao mesmo.

30. Tendo em conta todas as considerações precedentes, parece-me que o Tribunal de Justiça deve responder ao órgão jurisdicional de reenvio que o furto de bens sujeitos a um imposto especial sobre o consumo não pode ser considerado uma «entrega de bens [...] a título oneroso», na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

*B — Pode, porém, o pagamento do IVA ser exigido na sequência de um furto de mercadorias, com base numa autorização conferida a um Estado-Membro ao abrigo do artigo 27.º da Sexta Directiva?*

31. De acordo com o artigo 27.º da Sexta Directiva, um Estado-Membro pode ser autorizado a introduzir medidas especiais derogatórias da Sexta Directiva, para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

32. Em conformidade com o artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva, o Reino da Bélgica notificou a medida em causa, segundo a qual o IVA relativo aos tabacos manufacturados é devido ao mesmo tempo que o imposto especial sobre o consumo. Por consequência, a questão central no caso em apreço consiste em saber se uma medida deste tipo pode ter por efeito ampliar as categorias de factos geradores do IVA previstos pela Sexta Directiva.

33. O artigo 10.º da Sexta Directiva distingue claramente a exigibilidade do imposto, ou seja, o momento em que o IVA pode ser considerado devido, do facto gerador do IVA, que é «o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto».

34. Esta distinção permite esclarecer a diferença essencial entre medidas legislativas que

têm uma incidência sobre um ou outro destes dois conceitos. É necessário distinguir, por um lado, uma medida destinada a antecipar o momento da exigibilidade do IVA, de forma a fazê-lo coincidir com o momento da cobrança dos impostos especiais sobre o consumo, e, por outro, uma medida que derroga as regras que estabelecem as operações sujeitas a IVA, acrescentando um novo facto gerador de IVA não previsto pela Sexta Directiva.

35. O facto de a prova do furto não ser suficiente para evitar que o proprietário dos bens furtados seja obrigado a pagar o IVA sobre esses bens demonstra que o alcance atribuído pelo Governo belga à sua medida vai para além de uma simples antecipação do pagamento do IVA. A aplicação desta medida, tal como é efectuada pelas autoridades fiscais belgas, implica que um furto seja, em si mesmo, considerado uma entrega de bens a título oneroso e, por conseguinte, implica a criação efectiva de um novo facto gerador de IVA não previsto pela Sexta Directiva.

36. Ora, a leitura da medida notificada pelo Governo belga revela que a mesma não pode ter esse alcance. A medida prevê simplesmente que, «a fim de facilitar o controlo da cobrança do IVA, o IVA que é devido na ocasião da entrega de produtos de tabaco manufacturados é pago [...] ao mesmo tempo que o imposto especial sobre o consumo, no momento da compra das cintas fiscais pelo fabricante ou pelo importador»<sup>14</sup>.

37. Há que recordar a este respeito que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o artigo 27.º da Sexta Directiva, «as medidas nacionais derrogatórias susceptíveis de evitar fraudes ou evasões fiscais devem ser interpretadas estritamente»<sup>15</sup>. A redacção da notificação em causa demonstra bem que a medida notificada só diz respeito à *antecipação do momento da exigibilidade do IVA*, que é pago através de cintas fiscais, a fim de o fazer coincidir com o momento da cobrança do imposto especial sobre o consumo. A medida belga apenas tem por objectivo que a cobrança do IVA seja efectuada sob a forma de um pagamento antecipado e respeita, portanto, exclusivamente ao momento da exigibilidade do imposto. Como as recorrentes e a Comissão salientam com razão, esta notificação não visa a que o IVA seja cobrado na falta de verificação efectiva de um facto gerador do IVA, isto é, no caso em apreço, na falta da entrega de bens a título oneroso. A notificação recorda o facto gerador pertinente do IVA, a saber, a *entrega de produtos de tabaco manufacturados*, não permitindo pensar que a medida de simplificação em causa possa estabelecer qualquer derrogação nesta matéria.

38. Há que concluir do exposto que não foi notificada nenhuma medida derrogatória, nos termos do artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva, que autorize o Estado belga a pedir

14 — V., *supra*, n.º 13; o sublinhado é meu.

15 — Acórdão de 29 de Maio de 1997, Skripalle (C-63/96, Colect., p. I-2847, n.º 24).

a um proprietário o pagamento do IVA relativo a bens que lhe tenham sido furtados, na falta de qualquer entrega desses bens, realizada por esse proprietário, a título oneroso.

39. Por conseguinte, uma medida derogatória dessa natureza não é oponível aos sujeitos passivos<sup>16</sup>. Recorde-se, neste sentido, o acórdão de 13 de Fevereiro de 1985, *Direct Cosmetics*, segundo o qual as derrogações da Sexta Directiva «só são conformes com o direito comunitário na condição de, por um lado, se manterem no quadro dos objectivos previstos no artigo 27.º, n.º 1, e de, por outro, terem sido objecto de notificação à Comissão»<sup>17</sup>.

40. Em qualquer caso, ainda que fosse possível considerar que tinha sido notificada uma medida derogatória cujo efeito era permitir que um furto fosse considerado uma entrega de bens a título oneroso, a mesma seria contrária ao direito comunitário.

41. O Tribunal de Justiça não só afirma que a possibilidade de adoptar as medidas

derrogatórias previstas no artigo 27.º da Sexta Directiva deve ser objecto de interpretação estrita<sup>18</sup>, como recorda que só são autorizadas as medidas «necessárias e adequadas à realização do objectivo específico que prosseguem e [que] afect[e]m o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva»<sup>19</sup>. Dito de outra forma, as medidas derogatórias da Sexta Directiva destinadas a simplificar a cobrança ou a combater a fraude ou a evasão fiscais só são admissíveis «dentro dos limites estritamente necessários para atingir este objectivo»<sup>20</sup> e a conformidade de uma medida desta natureza «com as condições previstas no artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser estritamente apreciada»<sup>21</sup>.

42. Não foi demonstrado que a medida derogatória em causa tenha objectivos, como a simplificação da cobrança do imposto ou a luta contra a fraude ou a evasão fiscais, que sejam susceptíveis de justificar que um furto de bens seja considerado uma entrega de bens a título oneroso. Com efeito, uma medida desta natureza implicaria uma derrogação às disposições fundamentais da Sexta Directiva que determinam os factos geradores do IVA, ao acrescentar novas categorias de factos tributáveis, no contexto de um furto de bens que não é contestado e na ausência de indícios de fraude.

16 — Esta conclusão é independente da questão, que não se coloca no presente processo, de saber se uma simples medida de antecipação do pagamento do IVA, como a que foi objecto da notificação no caso em apreço, constitui uma medida derogatória conforme com o artigo 27.º, n.º 1.

17 — 5/84, Recueil, p. 617, n.º 24. V., igualmente, acórdão de 6 de Julho de 1995, *BP Soupergaz* (C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 22 e 23).

18 — V., *supra*, n.º 37.

19 — Acórdãos de 19 de Setembro de 2000, *Ampafrance e Sanofi* (C-177/99 e C-181/99, Colect., p. I-7013, n.º 43), e de 29 de Abril de 2004, *Sudholz* (C-17/01, Colect., p. I-4271, n.º 46).

20 — Acórdão de 10 de Abril de 1984, *Comissão/Bélgica* (324/82, Recueil, p. 1861, n.º 29).

21 — Acórdão *Sudholz*, já referido na nota 19, n.º 45.

### III — Conclusão

43. À luz das considerações expostas, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões colocadas pelo Hof van Beroep te Antwerpen da seguinte forma:

- «1) O conceito de ‘entregas de bens [...] efectuadas a título oneroso’, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, 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, deve ser interpretado no sentido de que não cobre o furto de bens, independentemente de os bens furtados estarem ou não sujeitos a um imposto especial sobre o consumo.
  
- 2) Uma autorização concedida a um Estado-Membro, resultante de uma notificação realizada com base no artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva 77/388, com vista à introdução de uma medida especial derogatória que prescreve o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado sobre os produtos de tabaco manufacturados numa fase prévia, ao mesmo tempo que o imposto especial sobre o consumo, não abrange a possibilidade de exigir o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado em consequência do furto desses produtos.»