

**Processo C-418/22****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

21 de junho de 2022

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primeira Instância do Luxemburgo, Bélgica)

**Data da decisão de reenvio:**

8 de junho de 2022

**Demandante:**

SA CEZAM

**Demandado:**

Estado belga

**Objeto do processo principal**

A demandante no processo principal pretende obter um novo cálculo das coimas fiscais proporcionais que a Administração Fiscal belga lhe reclama por falta de apresentação de declarações periódicas de IVA. Alega que essas coimas não devem ser calculadas sobre o montante bruto do imposto, mas sobre o seu montante líquido, a saber, com base no IVA devido após a imputação do IVA pago a montante.

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

O tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primeira Instância do Luxemburgo, Bélgica) considera que, para poder decidir o processo principal, deve submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia, ao abrigo do artigo 267.º TFUE, questões respeitantes à compatibilidade de disposições de direito nacional relativas às coimas fiscais a pagar em caso de falta de pagamento

do IVA com as disposições da Diretiva 2006/112/CE, e com os princípios da neutralidade e da proporcionalidade.

### Questões prejudiciais

1) Os artigos 62.º, [n.º 2], 63.º, 167.º, 206.º, 250.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e o princípio da proporcionalidade, conforme interpretado, nomeadamente, no Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de maio de 2019, EN.SA (C-712/17), lido em conjugação com o princípio da neutralidade, opõem-se a uma regulamentação nacional como os artigos 70.º, [n.º 1,] do Código do IVA, o artigo 1.º e a rubrica V do quadro G, anexo ao Decreto Real n.º 41 que fixa o montante das coimas fiscais proporcionais em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, por força da qual, em caso de inexatidões detetadas durante a fiscalização da contabilidade quanto ao seu conteúdo, para sancionar as operações tributáveis que não tenham sido inscritas, no todo ou em parte e relativamente a um montante superior a 1 250 euros, a infração é punida com uma coima fixa reduzida calculada à taxa de 20 % do imposto devido, sem que o imposto pago a montante que, em razão da falta de declaração não tenha sido deduzido, possa ser deduzido para efeitos do cálculo da coima, quando, ao abrigo do [artigo 1.º, segundo parágrafo] do Decreto Real n.º 41, a tabela de redução prevista nos quadros A a J do anexo ao presente decreto apenas é aplicável se as infrações punidas tiverem sido cometidas sem a intenção de evitar ou de permitir evitar o pagamento do imposto?

2) É relevante para a resposta à questão o facto de o sujeito passivo ter pago voluntariamente ou não o montante do imposto devido na sequência da fiscalização para regularizar a insuficiência do pagamento do imposto e, por conseguinte, para alcançar o objetivo de garantir a cobrança exata do mesmo?

### Disposições de direito da União invocadas

*Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado*

Artigo 62.º, n.º 2:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

[...]

2) “Exigibilidade do imposto”, 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.»

Artigo 63.º

«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.»

Artigo 167.º

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

Artigo 206.º

«Os sujeitos passivos que sejam devedores do imposto devem pagar o montante líquido do IVA no momento da apresentação da declaração de IVA prevista no artigo 250.º. Contudo, os Estados-Membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante ou cobrar adiantamentos provisórios.»

Artigo 250.º

«1. Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas.

[...]»

Artigo 273.º

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros 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.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no Capítulo 3.»

### **Disposições de direito nacional invocadas**

#### ***Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado***

Artigo 70.º

«1. Qualquer infração à obrigação de pagamento do imposto será punida com uma coima igual ao dobro do imposto não pago ou pago tardiamente.

[...]»

Artigo 84.º

«[...]»

Dentro dos limites previstos na lei, o montante das coimas fiscais proporcionadas previstas no presente código [...] é fixado segundo uma escala cujas graduações são determinadas pelo Rei.»

***Decreto Real n.º 41, de 30 de janeiro de 1987, que fixa o montante das coimas fiscais proporcionais em matéria de imposto sobre o valor acrescentado***

Artigo 1.º

«A escala de redução das coimas fiscais proporcionais em matéria de imposto sobre o valor acrescentado é fixada:

1.º relativamente às infrações cometidas antes de 1 de novembro de 1993, no quadro A, e para as infrações cometidas após 31 de outubro de 1993, no quadro G do anexo do presente decreto, em caso de infrações previstas no artigo 70.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;

[...]»

Anexo

«Quadro G – COIMAS APLICÁVEIS EM CASO DE INFRAÇÕES PREVISTAS NO ARTIGO 70.º, n.º 1, DO CÓDIGO

Secção 1 – Transações internas e intracomunitárias

[...]

V. Inexatidões detetadas durante a fiscalização da contabilidade quanto ao seu conteúdo;

as operações tributáveis não foram inscritas, no todo ou em parte, ou foram tardiamente inscritas na declaração prevista para esse efeito;

a pessoa que não é obrigada a apresentar uma declaração deixa de pagar o imposto devido no prazo fixado e da maneira prevista.

O montante do imposto devido relativamente a um período auditado de um ano é:

- inferior ou igual a 1 250 euros: 10 % do imposto devido
- superior a 1 250 euros: 20 % do imposto devido

[...]»

**Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 A demandante no processo principal deixou de apresentar declarações periódicas do IVA desde junho de 2013.
- 2 Em 10 de novembro de 2015, foi emitido um aviso de regularização relativo ao ano de 2013. Tendo este aviso ficado sem resposta, foi enviado um segundo aviso, que também não obteve sucesso. Por conseguinte, foi elaborado e notificado à sociedade um auto de tributação relativo ao ano de 2013.
- 3 Na medida em que as declarações periódicas de IVA também não foram apresentadas relativamente aos anos de 2014 e 2015 apesar das observações e avisos, procedeu-se a uma tributação oficiosa quanto a esses dois anos.
- 4 Posteriormente, em 2017, foi criada uma conta especial uma vez que a demandante não tinha, de novo, apresentado todas as suas declarações e não tinha pago o IVA devido constante nas declarações apresentadas.
- 5 De acordo com as notas de cobrança, são devidas as seguintes quantias:
  - relativamente a 2013:
    - IVA devido após compensação: 278 880,50 euros;
    - coimas: 265 940 euros;
    - juros calculados até 20 de março de 2016: 58 007,04 euros.
  - relativamente a 2014 e a 2015:
    - IVA devido após compensação: 1 430 991,16 euros;
    - coimas: 923 650,00 euros;
    - juros calculados até 20 de janeiro de 2017: 137 375,04 euros.
  - relativamente à conta especial referente ao período compreendido entre 31 de janeiro de 2017 e 30 de junho de 2017:
    - IVA devido: 88 610,36 euros;
    - coimas: 14 290 euros;
    - juros calculados até 20 de dezembro de 2017: 4 962,16 euros.
- 6 As coimas aplicadas correspondem a 20 % do IVA bruto, ou seja, não é tido em conta o IVA dedutível.

### Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 7 Segundo a demandante, a coima deve ser calculada sobre o imposto devido após imputação do IVA dedutível, isto é, sobre o montante líquido do imposto (após dedução do imposto pago a montante) e não sobre o seu montante bruto.
- 8 Antes de mais, o direito nacional prevê que a sanção corresponde a 20 % «do imposto devido» (rubrica V do quadro G do anexo do Decreto Real n.º 41), a saber, após imputação do IVA dedutível. Caso contrário, a coima é calculada com base no imposto sobre o valor acrescentado que não é, *in fine*, devido pelo sujeito passivo.
- 9 Em seguida, esta conclusão decorre do princípio da neutralidade fiscal.
- 10 A demandante refere, a este respeito, o Acórdão de 8 de maio de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), no qual o Tribunal de Justiça declarou, em substância, que, embora os Estados-Membros sejam competentes para escolher as sanções que considerem adequadas em caso de inobservância das condições previstas na legislação da União para o exercício do direito à dedução do IVA, são, todavia, obrigados a exercer a sua competência com observância do direito da União e dos seus princípios, nomeadamente os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA.
- 11 Assim, segundo o Tribunal de Justiça «as sanções não devem ir para além do necessário para atingir os objetivos mencionados no artigo 273.º da Diretiva IVA nem pôr em causa a neutralidade deste imposto» e «uma coima igual a 100 % do montante do imposto indevidamente deduzido a montante, aplicada sem ter em conta o facto de o mesmo montante de IVA ter sido regularmente pago a jusante e de o Tesouro Público não ter sofrido, por conseguinte, qualquer perda de receitas fiscais, constitui uma sanção desproporcionada em relação ao objetivo que prossegue» (Acórdão de 8 de maio de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, n.ºs 39 e 42).
- 12 A demandante conclui que:
  - 1) «[A] dívida de imposto do sujeito passivo é sempre constituída pelo imposto devido nas operações de saída deduzido do imposto a montante dedutível das operações de aquisição no mesmo período de tributação.» (Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:35, n.º 62; v., igualmente, Acórdão de 8 de maio de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 41);
  - 2) Para o mesmo período, as operações de venda e de aquisição são indissociáveis;
  - 3) O princípio da proporcionalidade impõe aos Estados-Membros a não aplicação de uma coima de montante igual ao IVA dedutível, sob pena de a referida dedução deixar de ter interesse e ficar desprovida da sua substância;

- 4) Há que examinar se o risco de perdas fiscais é eliminado.
- 13 A Administração Fiscal belga, prescindindo do direito à dedução, não calcula a sua coima com base na dívida fiscal real do sujeito passivo, uma vez que a coima proporcional de 20 % é calculada em parte sobre o IVA dedutível (cujo montante não é, no presente processo, contestado pela Administração Fiscal), o que reduz o alcance ou o interesse do direito à dedução e viola a neutralidade do imposto ao privar o sujeito passivo das consequências (positivas) do seu direito à dedução.
- 14 Com efeito, «[o]s dois métodos de cálculo podem [...] dar origem a diferenças significativas. No máximo, quando o montante do imposto devido e o do imposto dedutível são idênticos, [...] a coima proporcional poderá [se a coima for calculada sobre o montante líquido] ser igual a zero, uma vez que a compensação entre os dois montantes produzirá igualmente um saldo igual a zero.» (Houet, C., *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive?* [https://expert.taxwin.be/fr/tw\\_actu\\_h/document/ht20200221-1-fr](https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr)).
- 15 Por exemplo, ao aplicar a coima de 20 % em questão no presente processo na hipótese de uma infração relativa a um imposto devido de 10 000 euros relativamente ao qual é possível reivindicar um direito à dedução de 5 000 euros, o cálculo sobre o montante bruto resultará numa coima proporcional de 2 000 euros (20 % de 10 000 euros) ao passo que o cálculo com base no montante líquido resultaria numa coima de 1 000 euros (20 % do saldo final, ou seja, 10 000 – 5 000) (v., por analogia, Houet, C., *op. cit.*).
- 16 Quanto ao risco de perda fiscal, a demandante salienta que, no caso em apreço, é inexistente, na medida em que a parte dedutível sobre a qual a Administração tenciona cobrar a sua coima proporcional não entra nas receitas fiscais do Estado belga.
- 17 A demandante acrescenta que, num processo anterior, a Administração Fiscal aceitou que a coima proporcional fosse calculada com base no «imposto devido nas operações codificadas de venda deduzido do imposto a montante dedutível das operações de aquisição no mesmo período de tributação» (Acórdão de 17 de fevereiro de 2021 do órgão jurisdicional de reenvio).

### **Argumentos essenciais do demandado no processo principal**

- 18 Segundo o Estado belga, o artigo 70.º, n.º 1, do Código do IVA dispõe que «[q]ualquer infração à obrigação de pagamento do imposto, será punida com uma coima igual ao dobro do imposto não pago ou pago tardiamente», de modo que a base de cálculo da coima é efetivamente o montante de IVA não declarado, uma vez que nenhuma disposição prevê o cálculo do montante do imposto devido após subtração do IVA dedutível. O único imposto relativamente ao qual existe uma obrigação de pagamento é o imposto exigível, ou seja, nos termos do artigo 62.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE, «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».

- 19 Quanto ao Acórdão de 8 de maio de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), não é aplicável ao presente processo, na medida em que diz respeito aos mecanismos específicos do artigo 168.º da Diretiva 2006/112/CE (direito à dedução) e do artigo 203.º desta diretiva, que dispõe que «[o] IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura».
- 20 Nesse processo, que tinha por objeto operações fictícias (sociedades do mesmo grupo vendiam e depois voltavam a comprar quantidades idênticas de eletricidade ao mesmo preço), o emitente da fatura tinha pago o montante de IVA indicado na mesma referente a uma operação considerada fictícia antes de o deduzir no momento da recompra. Os requisitos previstos nos artigos 168.º e 203.º da Diretiva 2006/112/CE impunham-se, portanto, cumulativamente a um mesmo operador, quando a operação não tinha proporcionado nenhum benefício fiscal aos seus autores nem, correlativamente, provocado nenhum prejuízo para o Tesouro.
- 21 Foi neste contexto específico que o Tribunal de Justiça julgou contrária aos princípios da proporcionalidade e da neutralidade uma regulamentação nacional que pune com uma coima igual ao montante da dedução efetuada a dedução ilegal do IVA sem ter em conta o montante da dívida fiscal. Os ensinamentos desse acórdão não podem, por conseguinte, ser alargados a outros casos, tais como, conforme sucede no processo principal, o da sanção de uma irregularidade a nível do pagamento do IVA (e não da sua dedução).
- 22 No caso em apreço, as coimas foram efetivamente aplicadas não por uma dedução ilegal sem prejuízo para o Tesouro (dívida fiscal nula), mas pelo facto de não ter sido pago IVA sobre as operações de venda, implicando um benefício para o contribuinte (sob a forma de uma linha de crédito em detrimento do Tesouro) e uma perda de receitas fiscais caso o imposto devido não seja recuperado. Além disso, a sanção não equivale a 100 % das deduções ilegais, mas a 20 % do IVA devido, uma sanção considerada proporcionada pelos Tribunais de Recurso e de Cassação belgas.
- 23 Considerar o montante líquido do IVA como base de cálculo teria, por outro lado, a consequência absurda de a coima proporcional poder ser igual a zero (v. n.º 14 do presente resumo), de modo que não seria aplicada uma coima a um sujeito passivo apesar de este ter cometido uma infração à sua obrigação de pagar o imposto.
- 24 O demandado especifica que, por medida de moderação, admitiu no presente processo a imputação direta dos impostos dedutíveis. No entanto, esta imputação surge como uma modalidade de pagamento e não altera, de modo algum, a base de cálculo das coimas.

**Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 25 Os Estados-Membros têm a faculdade, ao abrigo do artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE, de adotar medidas para garantir cobrança exata do imposto e para evitar a fraude.
- 26 «[N]a falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções aplicáveis em caso de desrespeito das condições previstas num regime instituído por esta legislação, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que se lhes afigurem adequadas. Não obstante, são obrigados a exercer essa competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais e, por conseguinte, no respeito do princípio da proporcionalidade» (Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 59). Por conseguinte, estas medidas não devem exceder o necessário para alcançar os objetivos assim prosseguidos e, por isso, não podem ser utilizadas de um modo que ponha em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pelo direito da União nesta matéria (Acórdão de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, n.ºs 28 e 29).
- 27 Para avaliar se uma sanção é conforme com o princípio da proporcionalidade, deve ter-se em conta, nomeadamente, a natureza e a gravidade da infração que esta sanção visa punir, bem como as modalidades de determinação do montante da mesma (Acórdãos de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 60, de 8 de maio de 2019, EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 40, e de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, n.º 27).
- 28 O tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primeira Instância do Luxemburgo) interroga-se sobre a questão de saber se, embora o princípio da neutralidade não se aplique diretamente às sanções previstas em caso de incumprimento das obrigações pelo sujeito passivo, este princípio é ou não tido em consideração, imediata ou indiretamente, no âmbito da apreciação do respeito do princípio da proporcionalidade acima referido por um sistema de coimas proporcionais como o previsto pelo direito belga, em especial pelo artigo 70.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, e pelo Decreto Real n.º 41 que fixa o montante das coimas fiscais proporcionais em matéria de imposto sobre o valor acrescentado.
- 29 Por conseguinte, existe uma dificuldade de interpretação do direito da União a propósito da qual esse órgão jurisdicional considera necessário submeter ao Tribunal de Justiça, em conformidade com o artigo 267.º TFUE, as questões prejudiciais acima mencionadas.