

Processo C- 711/20**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:**

31 de dezembro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa)

Data da decisão de reenvio:

16 de dezembro de 2020

Recorrente:

TanQuid Polska Sp. z o. o.

Recorrida:

Generální ředitelství cel (Direção-Geral das Alfândegas)

Objeto do processo principal

O processo principal tem por objeto um recurso de cassação interposto pela Generální ředitelství cel (Direção-Geral das Alfândegas, a seguir «recorrida») do Acórdão do Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovicích; a seguir «Tribunal Regional») de 12 de setembro de 2018 (a seguir «Acórdão do Tribunal Regional»), que anulou as decisões da recorrida (a seguir «decisões impugnadas») em que esta considerou que a sociedade TanQuid Polska, Sp. z o. o. (a seguir «recorrente») tinha infringido, enquanto operadora do entreposto fiscal, o regime de suspensão do imposto (a seguir «regime em questão») e lhe aplicou o imposto especial de consumo.

Questões prejudiciais

1. Os produtos sujeitos a imposto especial de consumo circulam em regime de suspensão do imposto, na aceção do artigo 4.º, alínea c), da Diretiva 92/12/CEE do Conselho, quando a estância aduaneira de um Estado-Membro autorizou a

circulação desses produtos, em regime de suspensão, entre um entreposto fiscal e um operador registado estabelecido noutra Estado-Membro, sem que estivessem objetivamente reunidas as condições para a circulação dos referidos produtos em regime de suspensão, por ter sido posteriormente demonstrado, no decurso do processo, que o operador registado não tinha conhecimento da circulação desses produtos devido a uma fraude cometida por terceiros?

2. A prestação de uma garantia relativa ao imposto especial de consumo, na aceção do artigo 15.º, n.º 3, da Diretiva 92/12/CEE do Conselho, para fins diferentes da circulação de produtos em regime de suspensão do imposto, entre um entreposto fiscal e um operador registado estabelecido noutra Estado-Membro, obsta a que a circulação em regime de suspensão seja regularmente iniciada, quando a prestação da garantia tiver sido mencionada pelo operador registado nos documentos de acompanhamento com vista à circulação de produtos em regime de suspensão e confirmada pela autoridade aduaneira de um Estado-Membro?

Disposições do direito da União invocadas

Artigo 4.º, alínea c), artigo 6.º, n.º 1, alínea a), artigo 13.º, alínea a), artigo 15.º, n.ºs 3 e 4, artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva 92/12/CEE do Conselho, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (a seguir «Diretiva»).

Disposições de direito nacional pertinentes

Nos termos dos §§ 25, 26 e 28 da zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (Lei n.º 353/2003 relativa ao imposto especial de consumo, a seguir «Lei»), os produtos selecionados só podem circular entre Estados-Membros no âmbito do regime em questão com um documento de acompanhamento, havendo uma infração do regime, designadamente, quando esses produtos não são entregues ao destinatário autorizado dentro do prazo fixado.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A recorrente é uma sociedade comercial polaca que explora na Polónia um entreposto fiscal, do qual foram expedidos, em dezembro de 2009 e em janeiro de 2010, óleos minerais (produtos selecionados) sujeitos a imposto especial de consumo para o destinatário autorizado, a sociedade checa EKOL GAS PB, s.r.o. (a seguir «EKOL GAS»).
- 2 Todavia, como resulta da prova produzida, a EKOL GAS nunca manteve relações comerciais com a recorrente e negou ter tido qualquer contacto com esta última. A EKOL GAS, enquanto operador registado, desconhecia, assim, que os produtos lhe deviam ser entregues ao abrigo do regime em questão.

- 3 A estância aduaneira checa competente declarou que as informações contidas nos documentos de acompanhamento de 5 de janeiro de 2010 eram falsas e que os 38 documentos de acompanhamento fornecidos pela estância aduaneira polaca, com base nos quais foram expedidos os óleos minerais do entreposto fiscal da recorrente, não foram apresentados à estância aduaneira checa, o que constitui uma violação da lei. Os carimbos da estância aduaneira checa, que certificam os 35 documentos de acompanhamento, foram falsificados. Os carimbos utilizados para o transporte não correspondem aos da EKOL GAS.
- 4 A EKOL GAS, enquanto destinatário autorizado, não recebeu os óleos minerais expedidos do entreposto fiscal da recorrente, no prazo fixado nem no local designado, mas foram entregues a pessoa desconhecida no território da República Checa, na sequência de fraude praticada por terceiros que se faziam passar por representantes da EKOL GAS sem o conhecimento desta última.
- 5 Segundo a estância aduaneira checa competente, dado que os produtos selecionados foram entregues na República Checa e não foram devidamente recebidos pelo destinatário autorizado que, em seguida, teria declarado e pagado o respetivo imposto especial de consumo, a recorrente violou o regime em questão, pelo que, por Decisão de 3 de março de 2016 que determinou o montante da obrigação tributária, foi-lhe aplicado um imposto no valor total de 10 207 850 CZK.
- 6 A recorrente apresentou reclamação das decisões adotadas no âmbito do processo de determinação do montante da obrigação tributária, a qual foi indeferida pela recorrida nas decisões impugnadas. Contudo, por sentença do Tribunal Regional, essas decisões foram anuladas e o processo foi devolvido para nova apreciação. A recorrida interpôs recurso de cassação dessa sentença no órgão jurisdicional de reenvio.

Sentença do Tribunal Regional

- 7 O Tribunal Regional considera que não foi cumprida uma condição essencial para a circulação de óleos minerais no regime em questão, segundo a qual a circulação deve ter lugar entre entidades definidas por lei. Terceiros, que não eram os destinatários autorizados, agiram em nome da sociedade EKOL GAS e sem o conhecimento desta o que é equivalente a uma situação em que o destinatário declarado nos documentos de acompanhamento dos produtos selecionados não dispõe da devida autorização. A situação em apreço no presente processo distingue-se daquela em que há violação das condições durante a circulação de óleos minerais iniciada formal e materialmente de forma correta, no regime em questão (por exemplo, inobservância do prazo fixado para circulação dos produtos selecionados). Por conseguinte, a situação em apreço no presente processo deve ser considerada uma introdução em livre prática na aceção da lei.
- 8 O Tribunal Regional fez referência a conclusões semelhantes da estância aduaneira polaca a qual, por Decisão de 26 de outubro de 2015, no que respeita à

entrega de óleos minerais, impôs a obrigação de pagamento do imposto especial de consumo, não à recorrente, mas à sociedade BM Reflex, Sp. z o. o. (a seguir «BM Reflex»), enquanto proprietária dos produtos em circulação. Segundo a estância aduaneira polaca, não foram cumpridas as condições de circulação no regime em questão, na medida em que i) os documentos de acompanhamento não documentavam a evolução real da operação e (ii) a garantia, prestada pela sociedade J&S ENERGY S.A (a seguir «J&S ENERGY»), enquanto garantia do imposto especial de consumo, abrangia exclusivamente a circulação entre entrepostos fiscais e, por esse motivo, as entregas não estavam cobertas pela garantia do imposto especial de consumo. Segundo esta estância aduaneira, o devedor do imposto não é, portanto, a recorrente, mas a BM Reflex.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 9 A recorrente sustenta que não estavam reunidas as condições formais para dar início à circulação no âmbito do regime em questão, pois não se pode considerar que os produtos selecionados se destinavam ao destinatário declarado nos documentos, os quais devem não só estar formalmente corretos mas também factualmente exatos. No caso em apreço, não é o que acontece, uma vez que, objetivamente, não existia a outra parte, ou seja, o destinatário autorizado. Atuaram, de forma fraudulenta, como destinatários pessoas singulares que não estavam autorizadas a receber os produtos selecionados e que, desde o início, agiram com a intenção de proceder à aposição de carimbos falsificados nos documentos apresentados. Além disso, não foi prestada nenhuma garantia em matéria de imposto especial de consumo, condição formal para iniciar a circulação ao abrigo do regime em questão. Esta situação deve, portanto, ser considerada uma circulação de produtos selecionados introduzidos em livre prática noutro Estado-Membro.
- 10 A recorrida discorda da conclusão de que os produtos selecionados foram expedidos e entregues na República Checa em livre prática. O início da circulação dos produtos selecionados no regime em questão não carece do consentimento ou da aprovação do destinatário autorizado. O consentimento sob a forma de carimbo e assinatura da pessoa autorizada só é exigida para terminar de forma regular a circulação no regime em questão, o que constitui também a razão pela qual o expedidor dos produtos selecionados é objetivamente responsável pela violação desse regime.
- 11 As autoridades aduaneiras não examinam se o documento de acompanhamento está correto, limitando-se a verificar se foram preenchidas todas as rubricas e se o entreposto fiscal do expedidor e o destinatário autorizado dispõem de uma autorização válida. Se for esse o caso e, simultaneamente, tiver sido prestada uma garantia do imposto especial de consumo em conformidade com a lei, as autoridades aduaneiras autorizam o início dessa circulação. No caso em que é indicada como destinatária uma entidade titular de uma autorização válida, a circulação tem início independentemente de o expedidor ter designado essa

entidade por engano ou intencionalmente ou de o destinatário ter ou não conhecimento dessa expedição.

- 12 Em caso de exclusão dos produtos do regime em questão, nos termos do artigo 15.º, n.º 4, da Diretiva, mesmo que o documento oficial venha posteriormente a ser confirmado de forma fraudulenta, as consequências da exclusão declarada do regime em questão são suportadas pelo entreposto fiscal de expedição que, nesse caso, tem a obrigação de prestar uma garantia antes do início da circulação, uma vez que é responsável, durante todo o período de circulação, pela entrega dos produtos selecionados até serem devidamente recebidos pelo destinatário autorizado indicado nos documentos de acompanhamento.

Apreciação das questões prejudiciais

- 13 O órgão jurisdicional de reenvio recorda, genericamente, que o objetivo da diretiva é evita a dupla tributação e não entrar a livre circulação no interior da União, remetendo para a jurisprudência da União, segundo a qual uma mercadoria deve ser tributada no local onde ocorreu o seu consumo final e a exigibilidade dos impostos especiais de consumo deve ser idêntica em todos os Estados-Membros, para garantir o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno ¹.
- 14 Se, no caso em apreço, não estivessem reunidas as condições de início da circulação ao abrigo do regime em questão, os produtos seriam introduzidos no consumo nacional no momento da sua saída efetiva do entreposto ², devendo, portanto, ser tributados na Polónia. Se estas condições estivessem reunidas, dar-se-ia início ao regime de circulação entre Estados-Membros e o depositário autorizado seria tributado na República Checa no caso de se constatar posteriormente uma violação desse regime.
- 15 Dado que, no caso de circulação dos produtos selecionados ao abrigo do regime em questão, há um risco acrescido de fuga à fiscalização da administração tributária, o regime acima referido exige que sejam cumpridas três condições: i) a circulação deve ocorrer entre operadores autorizados (o depositário autorizado e o operador registado); ii) os produtos devem circular com o documento de acompanhamento (v. preâmbulo da Diretiva); e iii) é necessária a prestação de uma garantia em conformidade com o artigo 13.º, alínea a), da Diretiva.
- 16 No caso em apreço, o depositário autorizado dispunha de uma autorização para explorar um entreposto fiscal e fixou ele mesmo as condições de circulação, indicando como destinatária a sociedade EKOL GAS, ou seja, um operador registado. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a circulação é iniciada por

¹ Acórdãos do Tribunal de Justiça de 30 de maio de 2013, Scandic Distilleries, C-663/11, EU:C:2013:347, n.ºs 22 e 23, e de 18 de dezembro de 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, n.º 22.

² V. artigo 6.º, n.º 1, alínea a), em conjugac o com o artigo 4.º, alínea c), da Diretiva.

um depositário autorizado, pois é justamente este que preenche a parte A do documento de acompanhamento.

- 17 Segundo o Acórdão do Tribunal de Justiça de 2 de julho de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, o depositário autorizado é objetivamente responsável por qualquer infração cometida no âmbito do regime em questão no local em que foi cometida a infração ou a irregularidade. Esta responsabilidade só é libertada quando se provar que o operador registado assumiu a responsabilidade dos produtos (artigo 15.º, n.º 4, da Diretiva). Em seguida, preenche a parte C do documento de acompanhamento que requer assinatura e carimbo. O destinatário só é, portanto, envolvido na operação no final da mesma, o que também é confirmado pelo artigo 19.º, n.º 2, da Diretiva. O início da circulação não implica, portanto, a sua participação.
- 18 As autoridades aduaneiras verificam se a circulação tem lugar entre operadores autorizados e se foram apresentadas garantias do imposto especial de consumo, ou seja, apenas examinam se as condições formais foram cumpridas, o que faz recair sobre o depositário autorizado a responsabilidade de verificar se, num momento posterior, o operador registado (o destinatário) efetivamente recebeu a mercadoria³. Em seguida, emitem uma autorização de início da circulação. O regime em questão permite, portanto, fiscalizar a importação de produtos sujeitos a imposto, mas não coloca entraves sob a forma de uma fiscalização do conteúdo dos documentos pelas autoridades aduaneiras, o que está em conformidade com o objetivo da Diretiva.
- 19 O facto de as autoridades aduaneiras verificarem a exatidão dos dados unicamente do ponto de vista formal também decorre da legislação mais recente da União⁴ e do direito polaco⁵. O início da circulação em regime de suspensão do imposto não pode ser afetado pela constatação posterior de que terceiros se faziam passar por representantes do operador registado. A introdução no consumo nacional só pode, portanto, ocorrer se não forem cumpridas as condições de início da circulação, entre as quais não consta a autorização do operador registado.
- 20 A este respeito, a jurisprudência do Tribunal de Justiça ainda não abordou as fraudes relacionadas com o regime em questão. O processo que deu origem ao Acórdão de 12 de dezembro de 2002, Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, apresenta alguma semelhança. Nesse processo, foram falsificados carimbos das

³ O Tribunal de Justiça declarou que não é contrário ao direito da União exigir que o fornecedor tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal (Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 24) e também aplicou essa conclusão relativamente ao imposto especial de consumo e à diretiva no Acórdão C-81/15 acima referido.

⁴ V. artigo 20.º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de novembro de 2008.

⁵ Artigos 41.º e 41a.º da ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Lei de 6 de dezembro de 2008 relativa ao imposto especial de consumo), Dz.U. 2009, n.º 3, posição 11.

autoridades aduaneiras que confirmam que a mercadoria tinha saído do território da União no início da circulação. Todavia, no caso da recorrente, só foram falsificados os carimbos do operador registado e apenas no momento em que devia ser concluída a circulação da mercadoria. Além disso, nesse processo, não existia um operador registado específico nem um depositário autorizado noutro Estado-Membro ao qual a mercadoria devia ser entregue. Tratava-se unicamente do transporte de produtos destinados à exportação para países fora da União através de um ou vários Estados-Membros. Também o objeto do litígio era diferente, a saber, a problemática dos direitos de defesa.

- 21 Outra questão submetida ao órgão jurisdicional de reenvio prende-se com a natureza e o objetivo da garantia ⁶ prestada para garantir o imposto especial de consumo. A garantia foi prestada pela sociedade polaca J&S ENERGY. Resulta dos autos que esta garantia foi apresentada para garantir a segurança da circulação dos produtos selecionados, ao abrigo do regime em questão, entre o entreposto fiscal explorado pela recorrente e a sociedade EKOL GAS. Todavia, a recorrente contestou este objetivo da garantia, sustentando que não tinha sido prestada nenhuma garantia quanto à circulação dos produtos selecionados ao abrigo do regime em questão, em conformidade com o artigo 15.º, n.º 3, da diretiva, na medida em que a garantia prestada só abrange o transporte entre entrepostos fiscais e não a circulação com destino a um operador registado.
- 22 A garantia de pagamento do imposto especial de consumo é válida em todos os Estados-Membros da União em que os produtos circulam (v. artigo 15.º, n.º 3, da diretiva). Por conseguinte, na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, as autoridades aduaneiras de outro Estado-Membro não podem examinar os motivos da garantia nem a autenticidade da informação contida nos documentos de acompanhamento.
- 23 No caso em apreço, as autoridades aduaneiras polacas, com base na informação contida nos documentos de acompanhamento e na garantia recebida, autorizaram a circulação dos produtos ao abrigo do regime em questão para um operador registado, declarando assim que estavam reunidas todas as condições acima referidas do regime em questão. Deste modo, criaram, na recorrente e nas autoridades aduaneiras checas, a convicção de que a garantia estava paga e que estavam preenchidas as condições do regime em questão. Porém, numa fase posterior do processo (na sequência de uma fiscalização jurisdicional pelos tribunais administrativos polacos), as autoridades aduaneiras polacas suspenderam o processo de cálculo do imposto especial de consumo em relação à recorrente, na medida em que, em seu entender, não estavam reunidas as condições do regime em questão, nomeadamente, devido à falta de constituição de uma garantia para a circulação dos produtos com destino a um operador registado.
- 24 No entanto, quando a mercadoria entrou no território da República Checa, a garantia já tinha sido constituída e as autoridades aduaneiras nacionais, em

⁶ V. considerando 19 da Diretiva 2008/118, já referida.

conformidade com os princípios da segurança jurídica e da confiança na boa administração das autoridades aduaneiras polacas, presumiram que a garantia estava correta. As autoridades aduaneiras polacas criaram, portanto, uma situação que não está prevista na diretiva nem na lei. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, admitir tal conduta das autoridades aduaneiras polacas e imputar as consequências às partes no processo principal constituiria uma violação dos princípios do Estado de direito. Caso as autoridades aduaneiras checas considerassem que a circulação ao abrigo do regime em questão não foi iniciada corretamente por a garantia prestada estar incorreta, agiriam de modo contrário aos objetivos da Diretiva e infringiriam os princípios da União da cooperação leal e da segurança jurídica.

- 25 Por conseguinte, no caso de ambas as questões submetidas, não estão reunidos os pressupostos fixados na jurisprudência da União que permitem não apresentar ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial.