

Versão anonimizada

Tradução

C-279/19 – 1

Processo C-279/19

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

3 de abril de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Court of Appeal (Tribunal de Recurso, Reino Unido)

Data da decisão de reenvio:

19 de março de 2019

Recorrentes:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
(Administração Fiscal e Aduaneira, Reino Unido)

Recorrido:

WR

TERÇA-FEIRA, 19 DE MARÇO DE 2019

NA COURT OF APPEAL

[Omissis]

ENTRE

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS

[Omissis]

RECORRENTES

[Omissis] - e -

WR

RECORRIDO

PT

CONSIDERANDO o recurso interposto pelos recorrentes

E CONSIDERANDO as audições do advogado dos recorrentes e do advogado do recorrido

ORDENA-SE:

1. O recurso dos recorrentes contra a decisão do Upper Tribunal (Tribunal Superior) em relação à sanção pecuniária aplicada ao recorrido nos termos do anexo 41 da Finance Act 2008 (Lei das Finanças de 2008) é julgado improcedente.
2. O recurso interposto pelos recorrentes contra a decisão do Upper Tribunal relativa à cobrança do imposto especial de consumo aplicado ao recorrente nos termos da norma 13, n.º 1 e n.º 2 do Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010 [Regulamento relativo aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (detenção, circulação e entrepostos fiscais) de 2010] fica suspenso na pendência da decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre o pedido de decisão prejudicial anexado ao presente despacho.
3. *[Omissis]*

[Omissis]

NA COURT OF APPEAL

[Omissis]

CIVIL DIVISION (SECÇÃO CÍVEL)

SOBRE O RECURSO DO UPPER TRIBUNAL

**(TAX AND CHANCERY CHAMBER) (SECÇÃO TRIBUTÁRIA E DA
CHANCELARIA)**

ENTRE:

THE COMMISSIONERS FOR HM REVENUE & CUSTOMS

Recorrentes

e

WR

Recorrido

**PEDIDO DE DECISÃO PREJUDICIAL NOS TERMOS DO
ARTIGO 267.º DO TRATADO SOBRE O FUNCIONAMENTO
DA UNIÃO RUROPEIA**

QUESTÕES PREJUDICIAIS

1. Uma pessoa (a seguir «P») que se encontra na posse de produtos sujeitos a imposto especial de consumo no momento em que o imposto especial de consumo se torna exigível para esses produtos no Estado-Membro B é responsável por esse imposto especial de consumo, nos termos do artigo 33.º, n.º 3, da Diretiva 2008/118/CE (a seguir «Diretiva»), quando:
 - a não tinha qualquer interesse jurídico ou útil nos produtos sujeitos a imposto especial de consumo;
 - b transportava os produtos sujeitos a imposto especial de consumo, a título oneroso, em nome de terceiros, entre o Estado-Membro A e o Estado-Membro B; e
 - c sabia que os produtos que estavam na sua posse eram produtos sujeitos a imposto especial de consumo, mas não sabia nem tinha razões para suspeitar que o imposto especial de consumo se tinha tornado exigível para esses produtos no Estado-Membro B no momento em que se tornou exigível ou antes desse momento?

2. A resposta à primeira questão será diferente no caso de P não saber que os produtos que se encontravam na sua posse eram produtos sujeitos a imposto especial de consumo?

Introdução

3. O presente pedido de decisão prejudicial decorre de um processo de recurso relativo a uma nota de cobrança de imposto especial de consumo, emitida pelos HMRC em nome de WR. A matéria de facto pode ser exposta da seguinte forma:
4. Em 6 de setembro de 2013, um veículo pesado de mercadorias (a seguir «VPM») que estava a ser conduzido por WR foi parado em Dover Easter Docks Easter por agentes da UKBA. O VPM tinha sido carregado com 26 paletes de cerveja. WR apresentou aos agentes da UKBA um CMR que mencionava que os produtos estavam abrangidos por um documento administrativo eletrónico com a indicação de um número ARC. O CMR também mencionava que o expedidor era um entreposto aduaneiro na Alemanha, e que o destinatário era a Seabrook Warehousing Ltd, um entreposto aduaneiro do Reino Unido. Por conseguinte, a documentação era conforme com os produtos que circulam em situação de suspensão de impostos.
5. No entanto, verificou-se que o ARC indicado no CMR já tinha sido utilizado em relação a uma remessa anterior de cerveja para Seabrooks. Por conseguinte, a carga não estava, ao contrário do que referia a documentação, em situação de suspensão de impostos. Assim, quando os produtos chegaram ao Reino Unido, suscitou-se uma questão de entreposto fiscal do Reino Unido.
6. Os HMRC emitiram em nome de WR:
 - a Uma nota de cobrança do imposto especial de consumo no montante de 22 779 libras esterlinas, nos termos da norma 13, n.º 1 e n.º 2 do Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010;
 - b Uma sanção pecuniária no montante de 4 897,48 libras esterlinas, nos termos do anexo 41 da Finance Act 2008.
7. WR recorreu da cobrança (e da sanção pecuniária) para o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)] (a seguir «FTT»).

FTT

8. O FTT fez as seguintes constatações de facto:
 - a WR era um condutor de camiões experiente, que tinha sido empregado por uma empresa de transporte entre 2009 e 2013 e se considerava autónomo desde 2013 (registado como tal perante as autoridades fiscais apenas em 2015). Foi pago em dinheiro, sem deduções (n.º 43).

Durante o ano de 2014, acordou trabalhar para uma empresa que entendeu denominar-se «Kells» em troca de 250 libras esterlinas por semana com base em dois a três dias de trabalho ou, se trabalhasse mais tempo, de 350 a 360 libras esterlinas. Não houve contrato escrito e foi pago em dinheiro, pessoalmente ou através de dinheiro que era escondido no parque de estacionamento de camiões para ele depois recolher (n.º 44).

- b WR terá ido a um parque de estacionamento de camiões e recolhido um reboque vazio que terá levado para um parque de reboques seguro em Calais e terá trocado por um reboque carregado de produtos para serem transportados para o território do Reino Unido. Terá encontrado a documentação da carga num tubo ao lado do reboque e terá examinado a documentação, que consistia num CMR e nota de entrega, para verificar a natureza dos produtos que transportava e o seu destino (n.º 45). No mundo em que WR funcionava, estas medidas informais não eram consideradas anormais para condutores de camiões empregados ocasionalmente (quer as circunstâncias justificassem essa conclusão ou não) e que são pagos em dinheiro sem qualquer documentação de suporte dos acordos, e que não se interessam pela identificação de quem os contrata, que por sua vez são desconhecidos dos HMRC (n.º 63).
- c Em 6 de setembro de 2013, WR recolheu um carregamento de cerveja destinado a um entreposto fiscal: Seabrook, no Reino Unido. Portanto, WR sabia que o carregamento consistia em produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Foi parado à entrada do Reino Unido pela UK and Border Force Officials. O CMR que apresentou tinha um número de referência ARC (n.ºs 45-46). Os agentes da UK Border Force consultaram o sistema EMCS e verificaram que o número ARC se referia a um carregamento anterior de cerveja para o mesmo entreposto (n.º 47). Os agentes da Border Force apreenderam o veículo e os produtos sujeitos a imposto especial de consumo. WR informou o ocorrido à pessoa que o tinha instruído para recolher os produtos, «Des», e foi recolhido em Dover. Foi-lhe pago o dinheiro da semana e não teve mais contacto com Des.
- d WR não era um conspirador em relação à tentativa de contrabando. Estava sujeito ao controlo por parte de quem quer que estava a organizar o contrabando dos produtos e eram essas pessoas que tinham o controlo de facto e de direito sobre os produtos no momento em que foram apreendidos. WR não tinha nenhum interesse próprio nos produtos, o seu único interesse era seguir as instruções para os recolher e entregar e ser modestamente pago por prestar esses serviços. Nem era ele o proprietário do veículo. A identificação daqueles que estão por detrás da tentativa de contrabando e que nela participaram com conhecimento de causa não pode ser apurada (n.º 58);

- e A única informação que WR tinha era a que se encontrava na documentação que recolheu quando foi buscar os produtos e que à primeira vista era conforme com a circulação de produtos sujeitos a um regime válido de suspensão de impostos. WR não tinha meios de verificar se o ARC indicado na CMR tinha sido utilizado ou não (n.º 61). Não havia nada nos documentos que o colocasse em dúvida e não podia ter acesso ao sistema EMCS (n.º 62).
 - f Por conseguinte, WR deve ser considerado como um «agente inocente» (n.º 64);
 - g Os HMRC não fizeram qualquer tentativa efetiva para descobrir quem é o proprietário do veículo e quem estava por detrás da tentativa de contrabando (n.ºs 52 e 58).
9. O FTT teve em conta as autoridades nacionais, incluindo o Acórdão da Court of Appeal no processo Taylor and Wood/R [2013] EWCA Crim 1151, e concluiu:
- a um «agente inocente» que esteja na posse física de produtos de contrabando não deve ser considerado como «detentor» desses produtos para efeitos da norma 13 (n.º 38);
 - b *«o conhecimento efetivo ou presumido da posse física de produtos de contrabando pode ser suficiente para constituir «detenção» [...] e retirar o estatuto de “agente inocente” a essa pessoa»* (n.º 38);
 - c WR era um agente inocente e, portanto, não se pode dizer que tenha «detido» os produtos nem «feito a entrega dos produtos» para efeitos da norma 13 (n.ºs 60-64);
 - d *«Imputar responsabilidades a WR nas circunstâncias que constatamos suscitaria questões sérias de compatibilidade com os objetivos da lei»* (n.ºs 60-64);
10. O FTT deu provimento ao recurso de WR e exonerou-o da nota de cobrança do imposto especial de consumo (e da sanção pecuniária).
11. Os HMRC recorreram da decisão do FTT para o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). O recurso não impugnou a matéria de facto apurada pelo FTT.

Upper Tribunal

12. Em 8 de dezembro de 2017, o Upper Tribunal negou provimento ao recurso dos HMRC e declarou na parte relevante:
- a *«Não há recurso da matéria de facto apurada pelo FTT. Nem poderia haver. A consequência é que este recurso parte do pressuposto de que*

WR não tinha conhecimento real nem presumido da tentativa de contrabando.» (n.º 16)

- b *«as expressões “entrega” e “detenção”, tal como figuram na norma 13, são palavras que figuram na Diretiva (e na Diretiva 92/12 que a precedeu). Constituem conceitos autónomos do direito da União aos quais devem ser atribuídos significados conformes com a UE» (n.º 50)*
 - c *«A Court of Appeal (no Acórdão Taylor & Wood, and Tatham) confirmou que uma pessoa que não tem conhecimento efetivo ou presumido não “detém” os produtos para efeitos dos regulamentos. Trata-se de reconhecer que os conceitos gerais estão sujeitos a uma exceção para as pessoas que são “agentes inocentes”.» (n.º 51).*
 - d A exceção do agente inocente protegerá de responsabilidade as pessoas que não têm conhecimento real ou presumido de que os produtos que transportam são produtos em que o imposto especial de consumo devia ter sido (mas não foi) pago. (v. n.ºs 54-55)
 - e *«Não aceitamos que seja justo, proporcionado ou razoável imputar responsabilidades pela evasão de um imposto especial de consumo aos condutores de VPM que foram encontrados na posse dos produtos no momento em que a evasão é descoberta, mas que não tenham qualquer envolvimento ou conhecimento sobre a atividade criminosa; essas pessoas não estão cientes de que houve uma evasão ao imposto que incide sobre os produtos que transportam e também não se pode dizer que deveriam estar cientes disso. Imputar responsabilidades a esses condutores simplesmente porque estão na posse dos produtos no momento em que a fraude é descoberta, mas sem o conhecimento do que ocorreu ou do que se pretende, não é justo nem proporcionado.» (n.º 57)*
 - f. Imputar responsabilidades a agentes inteiramente inocentes seria contrário à Diretiva e à legislação nacional. (n.º 58).
13. Os HMRC recorreram da decisão do Upper Tribunal para a Court of Appeal.

Court of Appeal

14. A Court of Appeal concluiu que a questão de saber se um condutor de camiões que não tinha interesse nos produtos e não sabia ou não tinha qualquer razão para crer que os produtos estavam sujeitos ao imposto especial de consumo deve ser responsabilizado ao abrigo da Diretiva pelo pagamento do imposto não constitui ato claro e deve, portanto, ser submetida ao Tribunal de Justiça para decisão prejudicial. O recurso dos HMRC contra a decisão do Upper Tribunal que confirma a decisão do FTT de exonerar a nota de cobrança do imposto especial de consumo foi, por conseguinte, adiado.

15. A Court of Appeal negou provimento ao recurso dos HMRC contra a decisão do Upper Tribunal a respeito da sanção pecuniária aplicada ao abrigo do anexo 4 da Finance Act 2008.
16. Os motivos da decisão da Court of Appeal estão expostas no seu acórdão datado de 19 de março de 2019.

Direito nacional

17. A norma 13 do Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 prevê, na parte relevante:
 - «1) *Quando os produtos sujeitos a imposto especial de consumo já introduzidos para consumo noutra Estado-Membro são detidos para fins comerciais no Reino Unido a fim de serem entregues ou utilizados no Reino Unido, o entreposto fiscal é determinado no momento em que esses produtos são detidos pela primeira vez.*
 - 2) *Consoante os casos referidos no n.º 1, o devedor do imposto é a pessoa:*
 - a) *que faz a entrega dos produtos;*
 - b) *que detém os produtos que se destinam à entrega; ou*
 - c) *a quem os produtos são entregues.»*

Relevant EU law provisions

18. O artigo 33.º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho prevê, na parte relevante:
 - «1. *Sem prejuízo do n.º 1 do artigo 36.º, se os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham já sido introduzidos no consumo num Estado-Membro forem detidos para fins comerciais noutra Estado-Membro a fim de aí serem entregues ou utilizados, ficam sujeitos ao imposto especial de consumo, tornando-se este imposto exigível nesse outro Estado-Membro.*

Para efeitos do presente artigo, entende-se por “detenção para fins comerciais” a detenção de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo por uma pessoa que não seja um particular ou por um particular para fins distintos do seu uso pessoal e por ele transportados, nos termos do artigo 32.º
 2. *As condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as vigentes na data em que o mesmo se torna exigível nesse outro Estado-Membro.*

3. *O devedor do imposto especial de consumo que se tenha tornado exigível é, consoante os casos mencionados no n.º 1, a pessoa que efetua a entrega ou que detém os produtos destinados a ser entregues, ou a quem são entregues os produtos no outro Estado-Membro.»*

Jurisprudência nacional

19. No Acórdão R/Tatham [2014] EWCA Crim 226, a Court of Appeal reconheceu no n.º 23 a decisão da Court no Acórdão R/Taylor and Wood [2013] EWCA Crim 1151, e confirmou que Taylor e Wood defendiam a premissa de que *«um estafeta ou pessoa na situação de posse física que não tenha conhecimento real ou presumido dos produtos, ou dos impostos que sobre eles recaem, não pode ser o "detentor"»*. (sublinhado meu)

20. No n.º 39 do Acórdão Taylor and Wood, a Court of Appeal declarou:

«Pelas mesmas razões já referidas na interpretação da norma 13, n.º 1 dos Regulamentos [de 2001], tanto a redação como a finalidade do artigo 7.º, n.º 3 [antecessor do artigo 33.º da Diretiva] apoiam firmemente a conclusão de que uma pessoa que tenha o controlo de facto e de direito dos produtos no entreposto fiscal deverá ser o devedor do imposto. Esta conclusão impõe-se por maioria de razão quando a pessoa que tem realmente a posse física não sabe, nem tem qualquer razão para saber, a natureza (oculta) dos produtos transportados no âmbito de uma atividade fraudulenta da qual não faz parte. Procurar imputar responsabilidades a agentes inteiramente inocentes, como Heijboer ou Yeardley, e não aos recorrentes, deixaria de promover os objetivos da Diretiva, bem como os dos regulamentos.»

Síntese das alegações das partes

WR

21. O recorrido sustenta que tal abordagem do Upper Tribunal (e da Court of Appeal no Acórdão Tatham and Taylor & Wood) (ou seja, que aqueles que não têm qualquer interesse nos produtos que foram transportados e que não sabem – e não têm razões para crer – que os produtos estão sujeitos a impostos elevados não devem ser responsabilizados pelo pagamento desses impostos) é conforme com o regime e a finalidade da Diretiva e com os princípios mais gerais do direito da União (especificamente os da proporcionalidade e da equidade).
22. A Diretiva visa assegurar a existência de um sistema à escala comunitária, ao abrigo do qual um imposto especial de consumo é devidamente aplicado e cobrado, inclusivamente quando os produtos circulam entre os Estados-Membros. No entanto, nada na Diretiva aponta para o facto de o imposto dever ser cobrado aos que não têm interesse nos produtos que transportaram e que não sabem (e não tinham razões para crer) que os produtos estavam sujeitos a impostos elevados.

Tal interpretação não seria adequada e necessária para garantir os objetivos prosseguidos pela Diretiva e violaria, portanto, o princípio da proporcionalidade (v. n.º 13 do Acórdão C-331/88 Fedesa). Além disso, poderia provocar um caos comercial. Isso significaria que um condutor responsável pela entrega (a trabalhar para a DHL, por exemplo) que recolhesse uma caixa de vinho no ponto A e a entregasse no ponto B (simplesmente porque sabia ou deveria saber a partir das marcas na embalagem que esta continha vinho) seria responsável por pagar o imposto (e pagar uma sanção pecuniária) se se verificasse que não tinha sido pago nenhum imposto nesse caso.

23. Além disso, a Diretiva prevê disposições específicas em relação aos «movimentos irregulares» de impostos especiais de consumo. Especificamente, o artigo 38.º imputa responsabilidades pelos impostos resultantes de uma irregularidade a «todas as pessoas que tenham participado na irregularidade». Afirma-se que «participar» aqui deve entender-se como referido a alguém que sabia ou deveria saber da irregularidade – o que sugere que participar se refere a qualquer forma de ato consciente em relação à «irregularidade». Esta abordagem seria conforme com a do TJUE em processos relativos ao imposto pago a montante – v. Acórdão C-439/04 Kittel/Bélgica. Como o FTT concluiu no Acórdão Williams/HMRC [2015] UKFTT 0330 (TC), n.º 103, tal tende a sugerir que, no caso de pessoas que não têm interesse nos produtos, a responsabilidade apenas deve ser imputada àqueles que têm conhecimento presumido de que estão a participar numa irregularidade.

HMRC

24. Os HMRC sustentam que as expressões dos artigos 8.º e 33.º da Diretiva são claras e que «deter» ou «fazer a entrega» devem ter os seus sentidos habituais.
25. Ao atribuir-se às expressões dos artigos 8.º e 33.º o seu sentido habitual, o objeto e o fim da Diretiva são cumpridos, nomeadamente para garantir: (a) que a responsabilidade está harmonizada em toda a União em relação a produtos introduzidos no consumo em que o imposto especial de consumo foi objeto de evasão e (b) esse imposto especial de consumo sobre os referidos produtos é pago nalgum lado.
26. A este respeito, os HMRC sustentam que quando a legislação nacional exclui a responsabilidade a respeito dos produtos detidos ou entregues por «agentes inocentes», isto é, por pessoas que detêm ou entregam produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e contra as quais não pode provar-se que tivessem conhecimento efetivo ou presumido de que os produtos estavam a ser objeto de contrabando, a evasão do imposto especial de consumo seria facilitada. Isto ocorre porque as pessoas utilizadas para transportar os produtos podem ser empregados sem que saibam ou sejam capazes de identificar o proprietário dos produtos ou a identidade daqueles que participam da atividade de contrabando.

27. Por conseguinte, a única forma de alcançar o objeto e o fim da Diretiva é atribuir às expressões «detenção» e «fazer entrega» o seu sentido habitual.

DOCUMENTO DE TRABALHO