

Processo C-855/19**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:**

22 de novembro de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

17 de outubro de 2019

Recorrente:

G. Sp. z o.o.

Recorrido:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Diretor do Serviço de Finanças de Bydgoszcz)

Objeto do processo principal

Obrigação e prazos de pagamento de IVA sobre aquisições intracomunitárias de gasóleo

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União; artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

I. O artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, versão consolidada de 2012 (JO 2012, C 326, p. 1 e seguintes) e o artigo 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 (JO 2006, L 347/1, conforme alterada, a seguir «Diretiva 2006/112/CE»), opõem-se a disposições

como o artigo 103.º, n.º 5a, da ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Lei de 11 de março de 2004, relativa ao imposto sobre bens e serviços (Dz. U. de 2016, posição 710, conforme alterada, a seguir «u.p.t.u.»), que estabelece que, no caso de uma aquisição intracomunitária de combustível, o sujeito passivo é obrigado, sem que isso tenha de lhe ser pedido pelo diretor da estância aduaneira, a calcular e a pagar o montante do imposto na conta do serviço aduaneiro competente para efeitos do pagamento de impostos especiais de consumo:

- 1) no prazo de cinco dias a contar da data em que os bens foram introduzidos no local de receção dos bens sujeitos a impostos especiais de consumo especificado na respetiva autorização, caso esses bens sejam objeto de aquisição intracomunitária na aceção das disposições da ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [Lei de 6 de dezembro de 2008, relativa ao imposto especial de consumo] por um destinatário registado, em aplicação do regime de suspensão do imposto especial de consumo, nos termos das disposições relativas a esse imposto;
- 2) no prazo de cinco dias a contar da data de introdução desses bens a partir do território de um Estado-Membro que não seja o do entreposto fiscal;
- 3) no momento em que os bens são postos a circular em território nacional, caso esses bens sejam postos em circulação à margem do regime de suspensão do imposto especial de consumo, nos termos das disposições relativas ao imposto especial de consumo?

II. O artigo 69.º da Diretiva 2006/112/CE opõe-se a disposições como o artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u., que estabelece que, no caso de uma aquisição intracomunitária de combustível, o sujeito passivo é obrigado, sem que isso tenha de lhe ser pedido pelo diretor da estância aduaneira, a calcular e a pagar o montante do imposto na conta do serviço aduaneiro competente para efeitos do pagamento de impostos especiais de consumo:

- 1) no prazo de cinco dias a contar da data em que os bens foram introduzidos no local de receção dos bens sujeitos a impostos especiais de consumo especificado na respetiva autorização, caso esses bens sejam objeto de aquisição intracomunitária na aceção das disposições da ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [Lei de 6 de dezembro de 2008, relativa ao imposto especial de consumo] por um destinatário registado, em aplicação do regime de suspensão do imposto especial de consumo, nos termos das disposições relativas a esse imposto;
- 2) no prazo de cinco dias a contar da data de introdução desses bens a partir do território de um Estado-Membro que não seja o do entreposto fiscal;
- 3) no momento em que os bens são postos a circular em território nacional, caso esses bens sejam postos em circulação à margem do regime de suspensão do

imposto especial de consumo nos termos das disposições relativas ao imposto especial de consumo,

quando essas disposições sejam interpretadas no sentido de que os referidos montantes não constituem adiantamentos por conta do IVA, na aceção do artigo 206.º da Diretiva 2006/112/CE?

III. Um adiantamento de IVA, na aceção do artigo 206.º da Diretiva 2006/112/CE, que não seja pago atempadamente, perde a sua existência jurídica no termo do período de tributação por conta do qual devia ter sido pago?

Disposições de direito da União invocadas

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia: artigo 110.º

Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir: «Diretiva IVA»): artigos 69.º, 206.º, 250.º, 258.º, 273.º

Disposições de direito nacional invocadas

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Lei de 11 de março de 2004, relativa ao imposto sobre bens e serviços (Dz. U. de 2016, posição 710, conforme alterada; a seguir: «u.p.t.u.»):

Artigo 103.º, n.º 5a (na redação vigente entre 1 de agosto de 2016 e 1 de março de 2017):

«No caso de aquisições intracomunitárias dos combustíveis enunciados no Anexo 2 da ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [Lei de 6 de dezembro de 2008, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado], cuja produção ou comercialização carece de uma concessão nos termos da ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne [Lei da Energia, de 10 de abril de 1997], o sujeito passivo é obrigado, sem ser chamado a fazê-lo pelo diretor da estância aduaneira, a calcular e pagar o montante do imposto na conta da estância aduaneira competente para efeitos do pagamento do imposto especial de consumo:

1) no prazo de cinco dias a contar da data em que os bens foram introduzidos no local de receção dos bens sujeitos a impostos especiais de consumo especificado na respetiva autorização, caso esses bens sejam objeto de aquisição intracomunitária, na aceção das disposições da ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [Lei de 6 de dezembro de 2008, relativa ao imposto especial de consumo] por um destinatário registado, em aplicação do regime de suspensão do imposto especial de consumo, nos termos das disposições relativas a esse imposto;

- 2) no prazo de cinco dias a contar da data de introdução desses bens a partir do território de um Estado-Membro que não seja o do entreposto fiscal;
- 3) no momento em que os bens são postos a circular em território nacional, caso esses bens sejam postos em circulação à margem do regime de suspensão do imposto especial de consumo, nos termos das disposições relativas ao imposto especial de consumo.»

Artigo 20.º, n.º 5:

«Numa aquisição intracomunitária de bens, o sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado é devedor do imposto no momento da emissão da fatura pelo sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado, o mais tardar no décimo quinto dia do mês seguinte ao da entrega dos bens objeto da aquisição intracomunitária, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 8 e 9 e no artigo 20b.º A disposição do n.º 1a aplica-se *mutatis mutandis*.»

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

As autoridades fiscais estabeleceram que, em dezembro de 2016, a recorrente, G. Sp. z o.o., com sede em B., efetuou a aquisição intracomunitária de 3 190, 874 m³ de gasóleo do código NC 2710 19 43, estando, conseqüentemente, obrigada a liquidar o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), nos termos do artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u., nos cinco dias seguintes à introdução desses bens no território nacional, num total de vinte transações no valor de 1 530 766 PLN, que a recorrente não liquidou.

Além disso, apesar de, nos termos do artigo 99.º, n.º 11a, da u.p.t.u., em caso de uma aquisição intracomunitária de bens, prevista no artigo 103.º, n.º 5a, o sujeito passivo se encontrar obrigado a apresentar ao diretor da estância aduaneira competente para o apuramento do imposto especial de consumo as declarações dos montantes devidos em períodos mensais, o mais tardar até ao quinto dia do mês seguinte àquele em que se constituiu a obrigação de pagamento de imposto, a recorrente não apresentou a declaração de VAT-14 relativa ao período abrangido pela obrigação de pagamento.

Conseqüentemente, considerou-se que o montante do IVA de 1 530 766 PLN constitui uma dívida fiscal referente ao mês de dezembro de 2016 que, juntamente com os juros de mora em dívida, devia ser paga sem demora na conta bancária da administração fiscal.

A sociedade apresentou impugnação a decisão de 6 de abril de 2018, do Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [Diretor do Serviço de Finanças de Bydgoszcz], relativa ao IVA referente a dezembro de 2016, no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy [Tribunal Administrativo da Província de Bydgoszcz], que julgou a ação improcedente, por acórdão de 10 de julho de 2018.

O tribunal de primeira instância concordou com a posição do órgão tributário de segunda instância, segundo a qual a recorrente deveria ter pago o imposto nos termos do artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u.. O tribunal considerou irrelevante saber se a recorrente de facto dispunha de uma concessão e se o combustível adquirido não tinha sido posto à venda nem utilizado para a propulsão de motores de combustão interna (destinava-se a ser utilizado na produção de produtos diferentes de combustíveis).

Esse órgão jurisdicional considerou, igualmente, que os montantes devidos nos termos do artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u. não eram adiantamentos por conta do imposto, mas antes constituíam pagamentos por conta do imposto (trata-se de um «regime fiscal distinto»). Também não considerou que o artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u. esteja em contradição com o artigo 206.º da Diretiva IVA, nem com o artigo 110.º TFUE.

A sociedade interpôs recurso de cassação do acórdão no Naczelny Sąd Administracyjny [Supremo Tribunal Administrativo], que suspendeu o processo e encaminhou as presentes questões prejudiciais para o Tribunal de Justiça.

Fundamentação do reenvio

Quanto à primeira questão

- 1 Em 1 de agosto de 2016, entrou em vigor a ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw [Lei de 7 de julho de 2016 que altera a Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços e outras leis (Dz. U. de 2016, posição 1052, conforme alterada), que regula o chamado «pacote de combustíveis», ou seja, uma lista de alterações destinadas a «selar» a cobrança do IVA sobre as aquisições intracomunitárias de combustíveis, evitando assim a fraude ao IVA no comércio destes combustíveis no estrangeiro.
- 2 Ao introduzir no artigo 103.º da u.p.t.u as novas disposições dos n.ºs 5a a 5d, dado vez que, ao abrigo das disposições em vigor até 31 de julho de 2016, a aquisição intracomunitária de combustível não carecia do pagamento do IVA no momento da sua execução (num prazo especificado a contar da introdução do combustível no território nacional), porque o sujeito passivo ativo de IVA, em princípio, incluía essa aquisição, no que respeita ao IVA a jusante e a montante, na declaração VAT-7 que apresentava até ao vigésimo quinto dia do mês que se seguia a cada um dos períodos de referência subseqüentes (mensal ou trimestral). Nessa mesma declaração figurava o IVA devido sobre as aquisições intracomunitárias de combustível, bem como o imposto a montante do mesmo valor, sempre que a aquisição estivesse relacionada com uma venda tributada.
- 3 No recurso de cassação, alega-se que a nova disposição do artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u, é contrária ao artigo 110.º TFUE, na medida em que estabelece um

imposto que discrimina os bens provenientes de outros Estados-Membros da União Europeia.

- 4 Segundo o artigo 110.º TFUE, nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.
- 5 No recurso de cassação, a recorrente indicou que, na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça interpretou esta disposição pelo menos duas vezes no contexto do estabelecimento de prazos de pagamento anteriores para o imposto para bens importados de outros Estados-Membros da União Europeia. Em primeiro lugar, no seu Acórdão de 27 de fevereiro de 1980, no processo 55/79, Comissão/Irlanda (EU:C:1980:56), o Tribunal de Justiça declarou que, quando os operadores nacionais de certos tipos de bens beneficiam de um prazo de pagamento do IVA mais longo do que os operadores que adquirem bens semelhantes, mas provenientes de outros Estados-Membros, tal constitui um tratamento discriminatório desses bens.
- 6 Em segundo lugar, no seu Acórdão de 17 de junho de 1998, C-68/96, Grundig Italiana (EU:C:1998:299), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 95.º do Tratado (atual artigo 110.º TFUE) é violado por uma legislação nacional que institui um imposto de consumo, na medida em que, para as mercadorias importadas, a obrigação de pagamento do imposto surge no momento da importação aduaneira das mercadorias, ao passo que, para os produtos nacionais, ela só surge no momento da entrega, pelo produtor nacional, da declaração às autoridades fiscais, durante o mês seguinte ao trimestre em que as mercadorias foram colocadas no mercado, sendo que o facto gerador do imposto ocorre no momento da colocação no mercado nacional do produto destinado ao consumo (n.º 25). Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 95.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro institua e cobre um imposto de consumo quando a base tributável e as modalidades de cobrança desse imposto sejam diferentes para os produtos nacionais e para os produtos importados de outros Estados-Membros.
- 7 Nesses acórdãos, o Tribunal de Justiça declarou, pois, que a disposição do artigo 95.º do Tratado (atual artigo 110.º TFUE) deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que prevê um prazo mais curto para o pagamento do imposto sobre os bens provenientes de outros Estados-Membros do que os aplicáveis a bens nacionais semelhantes, o que é vinculativo para o órgão jurisdicional nacional.
- 8 O Tribunal de Justiça considerou que o prazo acelerado do pagamento do imposto sobre as mercadorias provenientes de outros Estados-Membros discrimina esses produtos, o que é lógico, na medida em que, em consequência do diferimento do

pagamento do imposto, o operador em questão obtém uma vantagem económica, ao passo que, em caso de aceleração do prazo para o pagamento do imposto, a sua situação financeira piora.

- 9 A recorrente considera que é esta a situação que se verifica em caso de aplicação do artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u., uma vez que essa disposição prevê prazos acelerados para o pagamento do IVA sobre combustíveis provenientes de outros Estados-Membros. Há que acrescentar que o direito à dedução do imposto a este título surge nos termos do artigo 86.º, n.º 2, ponto 4, alínea c), em conjugação com o n.º 10 e o n.º 10b, ponto 2, da u.p.t.u. – na declaração referente ao período relativamente ao qual surgiu a obrigação fiscal, no que diz respeito a bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo (artigo 20.º, n.º 5, da u.p.t.u.), desde que o sujeito passivo:
- a) receba uma fatura que documente a entrega de bens que constituem o objeto da sua aquisição intracomunitária, no prazo de três meses a contar do final do mês em que a obrigação fiscal sobre os bens adquiridos foi constituída,
 - b) inclua o montante do imposto devido sobre a aquisição intracomunitária de bens na declaração de imposto que o sujeito passivo é obrigado a apresentar para efeitos do referido imposto, o mais tardar três meses a contar do final do mês em que a obrigação fiscal sobre os bens adquiridos se constituiu.
- 10 A discrepância entre as datas de pagamento do imposto, nos termos do artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u. e o momento da obtenção do direito à dedução do imposto sobre a aquisição intracomunitária de combustíveis, resulta necessariamente em que o adquirente tem de recorrer aos seus próprios meios financeiros para efetuar a liquidação acelerada de IVA. No entanto, os operadores nacionais que efetuam transações com esses mesmos bens pagam o imposto até ao dia 25 do mês seguinte àquele em que a entrega é efetuada.
- 11 Segundo o artigo 273.º da Diretiva IVA, 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.
- 12 Porém, o artigo 258.º da Diretiva IVA dispõe que os Estados-Membros adotam as modalidades da declaração no que diz respeito às aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos referidas no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea ii), assim como no que diz respeito às aquisições intracomunitárias de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo referidas no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), mas, por um lado, esta situação diz respeito às aquisições intracomunitárias de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo efetuadas por pessoas que não são obrigadas a declarar o IVA sobre outras aquisições

intracomunitárias e, por outro, esta regra diz respeito à apresentação de declarações, e não às regras de cobrança do IVA, que são objeto do presente processo.

- 13 Por outro lado, a liberdade dos Estados-Membros de fixarem os prazos de pagamento do IVA, incluindo no caso do título ora controvertido, deve contemplar as exigências decorrentes do artigo 273.º da Diretiva IVA, isto é:
- devem ser necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude,
 - assegurar a igualdade de tratamento das transações nacionais e intracomunitárias,
 - não podem dar origem a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.
- 14 No caso do controvertido artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u., existem dúvidas quanto a saber se este artigo satisfaz estes dois últimos critérios.

Quanto à segunda questão

- 15 Caso o Tribunal de Justiça considere que a regulamentação dos pagamentos acelerados de IVA prevista no artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u. não é contrária ao artigo 110.º TFUE e ao artigo 273.º da Diretiva IVA, a segunda questão controvertida no presente processo, no contexto das disposições da Diretiva IVA, é a natureza desses pagamentos em relação ao momento em que se constitui a obrigação fiscal, ou seja, se os pagamentos fiscais previstos no artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u., pertencem a um regime distinto do da cobrança acelerada do IVA, ou se constituem um adiantamento do imposto, na aceção do artigo 206.º da Diretiva IVA.
- 16 Antes de mais, nos termos do artigo 69.º da Diretiva IVA (a partir de 1 de janeiro de 2013), no que respeita às aquisições intracomunitárias de bens, o IVA torna-se exigível no momento da emissão da fatura, ou, caso não tenha sido emitida fatura antes dessa data, no termo do prazo previsto no artigo 222.º, primeiro parágrafo, da diretiva.
- 17 Nos termos desta disposição, a obrigação fiscal constitui-se no momento da emissão de uma fatura, e se nenhuma fatura tiver sido emitida antes da data da aquisição intracomunitária, a obrigação fiscal surge no décimo quinto dia do mês seguinte ao da ocorrência do facto gerador.
- 18 Esta regulamentação reveste carácter especial e, por conseguinte, não há exceções à mesma. Isto significa que o IVA sobre as aquisições intracomunitárias de bens só se torna exigível ao sujeito passivo a partir do momento em que ocorrem as circunstâncias acima referidas.

- 19 O artigo 69.º da Diretiva IVA foi transposto pelo artigo 20.º, n.º 5, da u.p.t.u., que dispõe que, numa entrega intracomunitária de bens, o facto gerador do imposto é a emissão de uma fatura pelo sujeito passivo, o mais tardar no décimo quinto dia do mês seguinte ao mês em que a entrega é efetuada.
- 20 Neste contexto, coloca-se a questão de saber se é possível cobrar IVA sobre as aquisições intracomunitárias de combustível, como previsto no artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u., mesmo antes de se constituir a obrigação fiscal prevista no artigo 69.º da Diretiva IVA (artigo 20.º, n.º 5, da u.p.t.u.).
- 21 Se se considerar que os pagamentos fiscais referidos no artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u. pertencem a um regime distinto do da cobrança acelerada do IVA, será necessário reconhecer que a obrigação do seu pagamento antes da data em que ocorre o facto gerador de imposto, nos termos do artigo 69.º da diretiva (artigo 20.º, n.º 5, da u.p.t.u.), é contrária a estas disposições, uma vez que não há motivos para exigir que o sujeito passivo pague IVA antes de se constituir a obrigação fiscal.
- 22 Por conseguinte, afigura-se que só se esses pagamentos forem considerados adiantamentos de imposto, no espírito do artigo 206.º da Diretiva IVA, é que será possível considerá-los contrários às normas acima referidas.
- 23 Segundo o artigo 206.º da Diretiva IVA, os sujeitos passivos que sejam devedores de IVA devem pagar o montante líquido do IVA no momento da apresentação da declaração de IVA prevista no artigo 250.º dessa diretiva. Todavia, os Estados-Membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante ou cobrar adiantamentos sobre essa quantia.
- 24 O primeiro período desta disposição menciona a obrigação de pagamento do montante líquido do IVA no momento da apresentação da declaração de IVA prevista no artigo 250.º Por sua vez, o pagamento regulamentado no artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u., calculado multiplicando o preço das aquisições intracomunitárias de combustível pela respetiva taxa de imposto, sem dedução do imposto pago a montante, constitui um pagamento bruto.
- 25 O pagamento é devido no prazo de cinco dias após a introdução do combustível no território nacional, ou seja, antes de se constituir a obrigação de apresentar a VAT-14, uma declaração específica para estas operações, que exige a declaração de todas as aquisições intracomunitárias de combustível durante o mês anterior com indicação do respetivo imposto sobre as mesmas (já pago nos prazos previstos no artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u.). Esta declaração deve ser apresentada à autoridade competente até ao quinto dia do mês seguinte ao mês em que se constituiu a obrigação de pagamento do imposto prevista no artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u., indicando o montante do imposto para determinado mês, que é constituído pela soma dos montantes parciais referentes às transações individuais realizadas nesse período, a liquidar nos termos do artigo 103.º, n.ºs 5a e 5b, da lei.

- 26 Há que salientar que a quantia líquida do IVA, conforme previsto no artigo 206.º, primeiro período, da Diretiva IVA, só é indicado pelo sujeito passivo na declaração VAT-7 (apresentada após o termo do período de tributação), em que este inclui o IVA pago sob as aquisições intracomunitárias de combustível, ao abrigo do artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u., imposto esse respeitante a um determinado período de referência, bem como o montante de IVA devido sob aquisições intracomunitárias de outros bens, deduzindo o imposto a montante relativo a esse período de tributação.
- 27 Como declarou o Tribunal de Justiça no seu Acórdão de 26 de março de 2015, C-499/13, Macikowski (EU:C:2015:201), resulta dos artigos 206.º e 250.º da Diretiva IVA que o montante do IVA pago ao Tesouro Público deve ser um montante líquido, ou seja, um montante que tenha em conta as deduções a realizar e que todas as deduções devem ser efetuadas em relação ao período de tributação durante o qual nasceram.
- 28 Assim, numa situação em que na disposição do artigo 206.º, segundo período, da Diretiva IVA se prevê que se pode «fixar outro prazo para o pagamento desse montante», isto significa que o montante em causa é o referido no primeiro período, ou seja o montante líquido do IVA, e não o montante bruto. Assim, quando um Estado-Membro impõe uma obrigação de pagamento de um montante bruto sobre determinada aquisição intracomunitária de bens, como a prevista no artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u., afigura-se que não pode tratar-se de um IVA com uma data de pagamento diferente, mas antes de um adiantamento nos termos do artigo 206.º, segundo período, *in fine*, da diretiva.
- 29 No referido Acórdão Macikowski o Tribunal de Justiça considerou – relativamente, na verdade, ao devedor do imposto –, que o pagamento, por este, do IVA devido sobre a operação declarada pelo sujeito passivo se baseia no artigo 206.º, segundo período, da Diretiva IVA, que autoriza os Estados-Membros a cobrar adiantamentos.
- 30 Nestas circunstâncias, afigura-se que os pagamentos do sujeito passivo previstos no artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u. devem ser qualificados de adiantamentos por conta do imposto, na aceção do artigo 206.º da Diretiva IVA, para que não sejam considerados contrários ao artigo 69.º e ao artigo 206.º da Diretiva IVA.

Quanto à terceira questão

- 31 Se se considerar que os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo, referidos no artigo 103.º, n.º 5a, da u.p.t.u, têm a natureza de um adiantamento por conta do imposto, coloca-se ainda a questão de saber se um adiantamento por conta do IVA na aceção do artigo 206.º da Diretiva IVA, não pago no prazo previsto, perde a sua existência jurídica no termo do período de tributação do imposto em relação ao qual devia ter sido pago, o que é essencial para determinar se os adiantamentos são avaliados após o termo do período de tributação e determinar quando devem ser pagos juros sobre adiantamentos não pagos atempadamente.

- 32 Num sistema de adiantamentos por conta, ao longo de todo o período de tributação são efetuados pagamentos por conta de uma obrigação fiscal que será determinada no futuro (findo o período de tributação). Só então o sujeito passivo procede à liquidação definitiva do imposto, através de um pagamento adicional ou do reembolso dos adiantamentos por conta do imposto pagos em excesso, tendo em conta, no caso do IVA, o imposto pago a montante, o que tem por efeito a fixação do montante líquido do imposto a pagar (ou o montante do IVA a reembolsar). É por esta razão que, no termo do período de tributação, não há que avaliar os adiantamentos por conta em função do montante de imposto bruto e fixar a dívida fiscal a esse título, uma vez que a obrigação fiscal assim configurada se concretiza na obrigação fiscal líquida para todo o período em que os adiantamentos foram entregues.
- 33 O facto de um adiantamento por conta do imposto bruto constituir uma obrigação fiscal distinta e, por conseguinte, juridicamente independente, não significa que não exista uma relação normativa com a obrigação fiscal líquida para determinado período de tributação, relativamente ao qual são devidos adiantamentos brutos.
- 34 Com efeito, a obrigação fiscal relativa a adiantamentos por conta do imposto é uma das formas que a obrigação fiscal reveste, mas a sua essência é a de que cessa após o termo do período de tributação, dado que é apurado o montante do imposto referente a esse período. Isto deve-se ao carácter temporário dos adiantamentos por conta do imposto, que implica que, no termo do período de referência, deixa de existir o direito de fixar adiantamentos por conta do imposto.
- 35 Significaria isto que um adiantamento não pago a tempo se torna uma dívida fiscal, mas apenas até a sua existência jurídica cessar, ou seja, até ao termo do período de tributação em relação ao qual esse adiantamento é devido.
- 36 Por conseguinte, no termo do período de tributação do IVA não faria sentido as autoridades fiscais determinarem o montante bruto dos adiantamentos em dívida, caso os mesmos não tenham sido devidamente pagos, mas isso não deverá isentar o sujeito passivo da obrigação de pagar juros sobre adiantamentos não pagos a tempo, na parte em que ultrapassam o montante do imposto devido em determinado período de tributação.