

**Processo C-230/20****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:**

3 de junho de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Augstākā tiesa (Senāts) (Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal, Letónia)

**Data de decisão de reenvio:**

2 de junho de 2020

**Recorrente:**

AAS «BTA Báltica Insúmanse Company»

**Outra parte no processo:**

Valsts ieņēmumu dienests (Administração Tributária do Estado)

---

**Objeto do processo principal**

Recurso de anulação de uma decisão da administração tributária relativa à execução coerciva, contra o fiador, de uma dívida fiscal [aduaneira].

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

Em conformidade com o artigo 267.º TFUE, o órgão jurisdicional de reenvio solicita a interpretação do artigo 221.º, n.º 3, do Regulamento (CE) n.º 2913/92, a fim de verificar se o fiador deve ser considerado devedor em sentido amplo e se, consequentemente, lhe são aplicáveis os prazos que se aplicam ao devedor. Se não for este o caso, [pergunta] se o fiador deve ser considerado destinatário da decisão ou da execução coerciva da dívida, ou pessoa afetada pela execução, a quem se aplicam, portanto, as normas jurídicas do Estado-Membro em matéria de execução, incluindo as normas relativas aos prazos. No caso de o fiador não ser considerado devedor, destinatário da execução da decisão ou pessoa afetada pela execução, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o requisito decorrente do

princípio da segurança jurídica, segundo o qual deve ser observado um prazo de prescrição razoável, também deve ser aplicado relativamente ao fiador.

### **Questões prejudiciais**

- 1) Deve entender-se que o fiador a que se refere o artigo 195.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário — com as alterações introduzidas pelo Regulamento (CE) n.º 2700/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de novembro de 2000 — deve ser considerado devedor, na aceção do artigo 221.º, n.º 3 [do referido Regulamento], e que, portanto, o prazo previsto no referido artigo 221.º, n.º 3 se aplica a esse fiador?
- 2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, pode o fiador ser considerado, nos termos do artigo 232.º, n.º 1, alínea a), do referido regulamento, destinatário da execução da decisão ou da execução coerciva da dívida, ou pessoa afetada pela execução, sendo-lhe, portanto, aplicáveis as regras do Estado-Membro em matéria de execução, incluindo as relativas aos prazos?
- 3) Se, segundo as normas da União Europeia, o fiador não for considerado devedor, na aceção do artigo 221.º, n.º 3 do regulamento, nem destinatário da execução da decisão ou pessoa afetada pela execução, pode o requisito decorrente do princípio da segurança jurídica, segundo o qual deve ser observado um prazo de prescrição razoável, ser aplicado ao fiador?

### **Disposições de direito da União invocadas**

Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário [com as alterações introduzidas pelo Regulamento (CE) n.º 2700/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de novembro de 2000]: artigos 1.º; 4.º, n.º 12; 195.º, n.º 1; 221.º; 222.º e 232.º, n.º 1, alínea a).

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

Likums «Par nodokļiem un nodevām» (Lei dos Impostos e Taxas): artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, e artigo 26.º, n.º 8.

Muitas likums (Lei Aduaneira) (em vigor até 5 de julho de 2016): artigos 12.º, n.º 1, e 26.º, n.º 1.

Administratīvā procesa likums (Lei dos Procedimentos Administrativos): artigos 64.º e 360.º, n.º 4.

Ministru kabineta 2011.gada 6. septembra noteikumi Nr. 691 «Noteikumi par nodokļu parāda galvojumu preču muitošanai» (Decreto do Conselho de Ministros n.º 691, de 6 de setembro de 2011, sobre as disposições relativas à garantia da dívida fiscal para o desalfandegamento de mercadorias; revogado a partir de 2 de agosto de 2017): n.ºs 2, 18, 19, 21, 46 e 53.2.

## **Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia**

Acórdãos do Tribunal de Justiça:

- de 8 de maio de 2008, Ecotrade [C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, n.º 48 (prazo razoável)];
- de 21 de janeiro de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, n.º 16 [proibição de pôr em causa a situação fiscal do sujeito passivo indefinidamente], e n.º 21 (prazo razoável)];
- de 10 de dezembro de 2015, Veloserviss [C-427/14, EU:C:2015:803 (prescrição), n.º 30 (princípio da segurança jurídica), n.º 31 (proibição de pôr em causa a situação fiscal do sujeito passivo indefinidamente)];
- de 21 de junho de 2012, Elsacom [C-294/11, EU:C:2012:382, n.º 29 (proibição de pôr em causa a situação fiscal do sujeito passivo indefinidamente)];
- de 22 de dezembro de 2010, ASTIC [C-488/09, EU:C:2010:820, n.º 41 (prazo após o termo do qual já não pode ser efetuada a comunicação da dívida aduaneira ao devedor)];
- de 22 de novembro de 2017, AEBTRI [C-224/16, EU:C:2017:880, n.º 97 e 105 (conceito de «devedor»)];
- de 25 de janeiro de 2017, Ultra-Brag [C-679/15, EU:C:2017:40, n.º 22 (conceito de «devedor»)];
- de 17 de novembro de 2011, Jestel [C-454/10, EU:C:2011:752, n.º 12 (conceito de «devedor»)];
- de 15 de abril de 2010, Barth [C-542/08, EU:C:2010:193, n.º 28 (prazo de prescrição razoável)];
- de 14 de junho de 2012, CIVAD [C-533/10, EU:C:2012:347, n.º 23 (prazo de prescrição razoável)].

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

- 1 A recorrente, sociedade anónima de seguros «BTA Baltic Insurance Company» (anteriormente, «InterRisk Vienna Insurance Group»), prestou à SIA “H9L” uma

garantia geral, formalizada através de uma apólice de garantia geral, que esteve em vigor de 5 de abril de 2012 a 4 de abril de 2013.

- 2 Em 11 de fevereiro de 2013, ao efetuar um controlo aduaneiro no armazém da SIA «H9L», o Valsts ieņēmumu dienests (Administração Tributária do Estado; a seguir, «VID») constatou que não se encontravam aí as mercadorias declaradas sob o regime de «entrepósito aduaneiro». Assim, por Decisão de 8 de abril de 2013, o VID procedeu à liquidação dos direitos de importação devidos pela SIA «H9L».
- 3 Uma vez que esta decisão foi confirmada após ter sido impugnada perante a própria instituição, mas não foi cumprida, o VID iniciou a execução coerciva da dívida tributária pendente.
- 4 Em 27 de setembro de 2016, o agente de execução devolveu ao VID as decisões de cobrança sem execução, após uma tentativa prolongada e sem resultados de execução contra o devedor principal. Assim, em 12 de maio de 2017, o VID dirigiu-se à recorrente, como fiadora, exigindo-lhe o pagamento da dívida fiscal da SIA «H9L».
- 5 A recorrente impugnou essa intimação para pagamento perante o superior hierárquico, mas o VID negou provimento ao recurso por Decisão de 16 de junho de 2017.
- 6 Posteriormente, a recorrente interpôs recurso desta última decisão para a Administratīvā rajona tiesa (Tribunal Administrativo de Primeira Instância), que concedeu provimento às suas pretensões.
- 7 Contrariamente, a Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional), que julgou o processo em recurso, julgou improcedentes os pedidos da [agora] recorrente por Acórdão de 28 de dezembro de 2018.
- 8 A Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional) afirmou que, no litígio, não se discutia se a dívida da SIA «H9L» havia surgido durante a vigência da apólice emitida pela recorrente. De acordo com o n.º 22 do Decreto do Conselho de Ministros n.º 691, o fiador está obrigado a pagar a referida dívida fiscal no prazo de 10 dias estabelecido no parágrafo 24.1 [do referido Decreto].
- 9 [Segundo aquele tribunal] os prazos previstos na legislação nacional para a liquidação da dívida fiscal, a notificação para pagamento do devedor e a execução da dívida contra o devedor dizem respeito ao devedor, não ao fiador, o qual não é devedor na aceção do Código Aduaneiro, da Lei dos Impostos e Taxas e da Lei Aduaneira.
- 10 [Na opinião da Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional),] o VID limitou-se a seguir o disposto no ordenamento jurídico processual nacional para a tramitação da execução, tendo-se dirigido, em primeiro lugar, ao devedor e, ao verificar que a execução da dívida deste não era possível, dirigiu-se ao

fiador. Assim, nos termos da legislação nacional, apenas foi reclamado ao fiador o montante da dívida principal p direitos de importação.

- 11 [Segundo indicou o referido tribunal], não existia no momento da verificação da dívida fiscal, nem existe agora, uma norma jurídica que estabeleça um prazo para a reclamação do pagamento da dívida fiscal ao fiador.
- 12 [Na sua opinião,] não obstante, o VID atuou atempadamente, sete meses após receber as informações sobre a impossibilidade de executar dívida, instando o fiador a proceder ao pagamento da dívida da SIA «H9L».
- 13 A recorrente interpôs recurso de cassação para o órgão jurisdicional de reenvio.

### **Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 14 A recorrente considera que um prazo superior a quatro anos desde a data do ato administrativo que declarou a dívida aduaneira não pode ser considerado razoável. Além disso, em seu entender, é irrelevante que o VID tenha tentado (ainda que em vão) executar a dívida contra a SIA «H9L».
- 15 Afirma que a Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional) poderia ter aplicado os prazos gerais previstos na Lei do Procedimento Administrativo, o artigo 221.º, n.º 3, do Código Aduaneiro ou ainda o prazo de três anos aplicável por analogia noutros âmbitos jurídicos (notificação do evento segurado, créditos resultantes de operações comerciais).
- 16 Assim, a recorrente não compreende por que razão não lhe deve ser aplicado o requisito decorrente do princípio da segurança jurídica e reconhece a jurisprudência do Senāts (Supremo Tribunal), que consiste na observância de um prazo razoável, bem como o princípio da boa administração.
- 17 A este respeito, a recorrente invoca a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre o conceito de prazo razoável e sobre a prescrição, salientando que o Tribunal de Justiça declarou que não é possível pôr em causa, indefinidamente, a situação fiscal do sujeito passivo.
- 18 A recorrente considera que o entendimento expresso no Acórdão da [Administratīvā] apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional) no que respeita à aplicação e interpretação de normas jurídicas é contrário ao que já havia sido declarado pelo Tribunal de Justiça, pelo que solicita que sejam submetidas ao referido órgão jurisdicional várias questões prejudiciais sobre o prazo de prescrição aplicável ao fiador.

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

- 19 De acordo com o artigo 23.º, n.º 1 da Lei dos Impostos e Taxas, a Autoridade Tributária deve, com base numa inspeção tributária ([ou] auditoria), determinar ou

ajustar os montantes específicos a assinalar nas declarações fiscais e de informação, nos rendimentos tributáveis ([ou] perdas) e nas liquidações de impostos ([ou] taxas), de acordo com as normas fiscais, e pode aplicar uma coima no prazo de três anos após a data de pagamento estabelecida na legislação. Por sua vez, de acordo com o artigo 26.º, n.º 8 da referida lei, a decisão de cobrança de impostos pendentes deve ser executada no prazo de três anos após a sua adoção. O prazo de prescrição para a execução desta decisão é de três anos, de acordo com o artigo 360.º, n.º 4, da Lei do Procedimento Administrativo. A Lei Aduaneira prevê que, nos casos em que uma dívida aduaneira seja ou possa vir a ser constituída, as autoridades aduaneiras podem exigir uma garantia.

- 20 A esse respeito, o Senāts (Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal) declara que deve ser decidido se se justifica exigir à recorrente o pagamento da dívida aduaneira por ela garantida. Para isso, é essencial esclarecer se as autoridades aduaneiras são obrigadas a respeitar um determinado prazo para exigir o pagamento da dívida ao fiador.
- 21 As relações entre o devedor do imposto e o Estado estão claramente regulamentadas, especialmente no que diz respeito aos prazos em que o Estado pode dirigir-se ao contribuinte ou devedor principal. Em contrapartida, as normas jurídicas não contêm um prazo *expressis verbis* para exigir do fiador o pagamento da dívida. A este respeito, o Senāts (Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal) afirma que a jurisprudência do Tribunal de Justiça ([Acórdão] Veloserviss) reconhece o princípio da segurança jurídica, que faz parte do ordenamento jurídico da União, e segundo o qual a situação fiscal de um sujeito passivo não pode ser posta em causa indefinidamente (n.º 30).
- 22 O Senāts (Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal) declara que, como o Tribunal de Justiça salientou, o artigo 221.º, n.º 3 do Código Aduaneiro prevê um prazo após o termo do qual já não pode ser efetuada a comunicação da dívida aduaneira ao devedor ([Acórdão] Astic, n.º 41). O Senāts tem dúvidas quanto à questão de saber se a aplicação deste preceito está excluída no presente processo, considerando que não se encontra esclarecido de forma inequívoca a que tipo de sujeitos esta regra se refere ou se nela se inclui também o fiador.
- 23 No que respeita ao conceito de «devedor», o Senāts (Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal) declara que, de acordo com o artigo 4.º, ponto 12, do Código Aduaneiro, o mesmo significa qualquer pessoa que se encontre obrigada a pagar o montante da dívida aduaneira. Segundo a jurisprudência, pode ser considerada devedor qualquer pessoa que soubesse ou devesse saber que não foi cumprida uma obrigação estabelecida nas normas aduaneiras, ou que tivesse atuado em nome de uma pessoa obrigada ao cumprimento, ou que tivesse participado em atos de que resultou o incumprimento de obrigações impostas ([Acórdãos] AEBTRI, n.ºs 97 e 105, e Ultra-Brag, n.º 22). Em todo o caso, pode ser considerada devedor a pessoa que participe num procedimento aduaneiro. Além disso, embora o Tribunal de Justiça tenha decidido

que o conceito de «devedor» é amplo e, ao mesmo tempo, exaustivo ([Acórdãos] AEBTRI, n.º 95, e Jestel, n.º 12), o Senāts (Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal) dúvida de que o fiador possa ser considerado devedor no sentido clássico suprarreferido, uma vez que, em cada caso concreto, o referido fiador se viu envolvido no litígio quando se verificou uma violação das normas aduaneiras, se revelou impossível a execução da dívida contra o devedor principal e foi necessário cobrar o imposto não pago sem causa justificativa.

- 24 Nos termos do direito letão, quem adquirir a condição de fiador pode intervir, quer em relações [fiscais] específicas entre o contribuinte e o VID, quer quando a dívida fiscal já tenha surgido, quer apenas em relações a prever no futuro, quando exista apenas a possibilidade do surgimento de uma dívida fiscal. Consequentemente, na segunda hipótese, existe um certo grau de incerteza quanto ao papel do fiador nas relações entre o contribuinte e a Administração Tributária. Além disso, no caso em apreço, a Administração Tributária apenas informou o fiador sobre o surgimento das dívidas depois de já ter levado a cabo atos de execução coerciva durante um determinado período de tempo.
- 25 O Senāts (Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal) também duvida da legalidade da atuação da Administração Tributária, uma vez que não é claro se, quando o fiador intervém nas relações do contribuinte com a Autoridade Tributária, cuja surgimento é ainda apenas uma possibilidade, deve ser considerado devedor para efeitos do artigo 221.º, n.º 3, do Código Aduaneiro, ou outro sujeito de direito autónomo.
- 26 O n.º 21 do Decreto do Conselho de Ministros n.º 691 reconhece o direito do fiador de solicitar ao VID que lhe preste informações sobre diversas ações concretas tomadas ou omitidas pelo responsável em relação à execução da garantia, incluindo [informações] referentes a dívidas fiscais. Portanto, o fiador tem uma certa possibilidade de averiguar por si próprio a situação respeitante às garantias que prestou. No entanto, não é claro se esta possibilidade é suficiente para justificar a incerteza (no que diz respeito ao prazo) nas relações de garantia.
- 27 Assim, em conformidade com o artigo 195.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, o fiador deve comprometer-se por escrito a pagar solidariamente com o devedor o montante garantido da dívida aduaneira cujo pagamento se torne exigível. Portanto, para efeitos do artigo 221.º, n.º 3 [do referido código], pode ser considerado devedor e esta, portanto, entre aqueles a quem, de acordo com o artigo 221.º, n.º 3, a dívida aduaneira deve ser comunicada no prazo de três anos.
- 28 O Código Aduaneiro não especifica o procedimento de execução a ser seguido, pelo que cabe a cada Estado-membro concreto regular esse aspeto. Não obstante, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as regras dos Estados-Membros devem adaptar-se ao Direito da União, neste caso, ao Código Aduaneiro ([Acórdão] Veloserviss, n.º 19). Por outras palavras, devem respeitar o princípio da segurança jurídica e, mais concretamente, [prever] um prazo de

prescrição razoável ([Acórdãos] Barth, n.º 28, CIVAD, n.º 23, [e] Veloserviss, n.º 32). Nos termos do direito letão, esse prazo é de três anos (artigo 360.º, n.º 4, da Lei do Procedimento Administrativo; artigo 26.º, n.º 8, da Lei dos Impostos e Taxas).

- 29 Embora seja claro que, ao executar a dívida fiscal, a Administração Tributária deve observar determinados prazos, uma vez que não pode desencadear-se uma situação em que não seja fixado qualquer prazo, não há uma resposta inequívoca à questão de saber se esses prazos também se devem aplicar ao fiador. Para resolver esta questão, o papel do fiador na relação jurídica aduaneira entre o contribuinte e a Administração Tributária, na fase de execução coerciva da dívida, necessita de ser clarificado. Por conseguinte, o Senāts (Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal) tem dúvidas sobre a interpretação do direito da União Europeia. Se a resposta à primeira questão prejudicial for afirmativa, a questão do prazo de prescrição em relação ao fiador na fase de execução será desnecessária. Se, no entanto, a resposta à primeira questão for negativa, convém esclarecer se o fiador, embora não tenha sido o destinatário da decisão de liquidação da dívida nem a pessoa diretamente afetada [pela decisão], deve ser considerado destinatário da decisão relativa à execução coerciva da dívida ([relativa] à execução da decisão [de liquidação]) ou a pessoa afetada [por esta] e, consequentemente, se as regras do Estado-Membro relativas à execução, incluindo as relativas aos prazos, devem ser aplicadas ao fiador. Se nenhuma das duas soluções estiver em conformidade com o direito da União, será necessário esclarecer se existe a possibilidade de estabelecer um requisito, decorrente do princípio da segurança jurídica, de respeitar um prazo de prescrição razoável, que o tribunal deverá determinar de forma adequada em cada caso em concreto.