



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

3 de julho de 2014*

«Fiscalidade — Diretiva 92/12/CEE — Artigos 7.º a 9.º — Regime geral dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo — Produtos introduzidos no consumo num Estado-Membro e detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro — Exigibilidade do imposto especial de consumo ao detentor desses produtos que os adquiriu no Estado-Membro de destino — Aquisição no final da operação de entrada»

No processo C-165/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 12 de dezembro de 2012, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de abril de 2013, no processo

Stanislav Gross

contra

Hauptzollamt Braunschweig,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (relator), J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Comissão Europeia, por W. Mölls e C. Barslev, na qualidade de agentes,
vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,
profere o presente

* Língua do processo: alemão.

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 7.º e 9.º da Diretiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 92/108/CEE do Conselho, de 14 de dezembro de 1992 (JO L 390, p. 124, a seguir «Diretiva 92/12»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe S. Gross ao Hauptzollamt Braunschweig (Serviço Principal das Alfândegas de Braunschweig), a respeito da decisão deste de sujeitar o recorrente no processo principal ao pagamento do imposto especial de consumo sobre produtos de tabaco.

Quadro jurídico

Diretiva 92/12

- 3 O quinto e sexto considerandos da Diretiva 92/12 têm a seguinte redação:

«Considerando que qualquer entrega, detenção com vista à entrega ou afetação às necessidades de um operador que exerça de forma independente uma atividade económica ou às necessidades de um organismo de direito público que tenha lugar num Estado-Membro que não seja o da introdução no consumo, dará lugar à exigibilidade do imposto especial de consumo nesse Estado-Membro;

Considerando que os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo adquiridos por particulares para fins pessoais e transportados pelos próprios deverão ser tributados no Estado-Membro onde esses produtos foram adquiridos;».

- 4 O artigo 6.º desta diretiva dispõe:

«1. O imposto especial de consumo é exigível no momento da introdução no consumo ou da constatação das faltas que devem ser sujeitas ao imposto especial de consumo em conformidade com o n.º 3 do artigo 14.º

Considera-se como introdução no consumo de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo:

- a) Toda e qualquer saída, mesmo irregular, de um regime de suspensão;
- b) Todo e qualquer fabrico, mesmo irregular, desses produtos fora de um regime de suspensão;
- c) Toda e qualquer importação, mesmo irregular, desses produtos quando estes não se encontrem em regime de suspensão.

2. As condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as que estiverem em vigor na data de exigibilidade no Estado-Membro em que se efetuar a introdução no consumo ou a constatação das faltas. O imposto especial de consumo será percebido e cobrado segundo as regras estabelecidas por cada Estado-Membro, entendendo-se que os Estados-Membros aplicarão as mesmas regras de perceção e cobrança aos produtos nacionais e aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros.»

5 O artigo 7.º, n.ºs 1 a 3, da referida diretiva enuncia:

«1. No caso de os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham já sido introduzidos no consumo num Estado-Membro serem detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro, o imposto será cobrado no Estado-Membro em que os produtos são detidos.

2. Para tal, e sem prejuízo do disposto no artigo 6.º, sempre que os produtos já introduzidos no consumo num Estado-Membro, tal como definido no artigo 6.º, sejam entregues ou se destinem a ser entregues ou afetados noutro Estado-Membro, às necessidades de um operador que exerça uma atividade económica independente ou às necessidades de um organismo de direito público, o imposto torna-se exigível nesse outro Estado-Membro.

3. O imposto especial de consumo é devido pela pessoa que efetua a entrega, que detém os produtos destinados a ser entregues ou pela pessoa junto da qual se efetua a afetação dos produtos num Estado-Membro diferente daquele em que foram introduzidos no consumo ou ainda pelo operador profissional ou organismo de direito público.»

6 O artigo 8.º da Diretiva 92/12 prevê:

«No que se refere aos produtos adquiridos por particulares, para satisfação das suas necessidades e transportados pelos próprios, o princípio que rege o mercado interno prevê que os impostos especiais de consumo sejam cobrados no Estado-Membro onde os produtos foram adquiridos.»

7 O artigo 9.º, n.ºs 1 e 2, desta diretiva dispõe:

«1. Sem prejuízo dos artigos 6.º, 7.º e 8.º, o imposto especial de consumo torna-se exigível quando os produtos introduzidos no consumo num determinado Estado-Membro forem detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro.

Neste caso, o imposto especial de consumo é devido no Estado-Membro em cujo território se encontram os produtos e torna-se exigível ao detentor dos produtos.

2. Para estabelecer que os produtos referidos no artigo 8.º se destinam a fins comerciais, os Estados-Membros devem ter em conta, nomeadamente, os seguintes pontos:

- o estatuto comercial e os motivos do detentor dos produtos,
- o local em que se encontram os produtos ou, eventualmente, a forma de transporte utilizada,
- qualquer documento relativo aos produtos,
- a natureza dos produtos,
- a quantidade dos produtos.

[...]»

Regulamentação alemã

- 8 O § 12, n.º 1, da Lei relativa ao imposto sobre o tabaco (Tabaksteuergesetz), de 31 de agosto de 1994, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «TabStG»), enuncia:

«O imposto sobre produtos de tabacos é pago através da utilização de marcas fiscais. A utilização abrange a obliteração e a aposição das marcas fiscais nos maços individuais de tabaco. As marcas fiscais têm de ser utilizadas quando o imposto se torna exigível.»

- 9 O § 19 da TabStG dispõe:

«Se os produtos de tabacos introduzidos no consumo noutros Estados-Membros forem introduzidos ou expedidos para fins comerciais para o território fiscal, de maneira ilícita, em violação do § 12, n.º 1, o imposto é exigível ao ocorrer essa introdução ou expedição. É devedor do imposto quem introduzir ou expedir os produtos do tabaco, bem como o destinatário, logo que este adquirir a posse desses produtos. [...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 10 S. Gross foi condenado a uma pena de prisão por sentença transitada em julgado, por recetação profissional de mercadorias sobre as quais não foram pagos impostos, em quatro casos. O tribunal criminal declarou que o recorrente no processo principal tinha recebido várias vezes, para revenda, cigarros não declarados, cujo imposto especial de consumo sobre o tabaco não tinha sido pago, de uma organização que se dedicava à prática de contrabando de cigarros.
- 11 Por aviso de 28 de julho de 2010, o Hauptzollamt Braunschweig exigiu do recorrente no processo principal e, a título solidário, de três outros devedores, o pagamento do imposto sobre o tabaco, no montante de 15 136 euros, acrescido de juros.
- 12 O recorrente no processo principal interpôs recurso para o Finanzgericht. Este órgão jurisdicional decidiu que a exigibilidade do imposto especial de consumo resultava da aplicação do § 19, primeiro período, da TabStG. Constatou que, no litígio que lhe foi submetido, tinham sido introduzidos cigarros no território fiscal alemão, sem as marcas fiscais alemãs, para fins comerciais, fora de um regime de suspensão, a partir de outro Estado-Membro. O Finanzgericht retomou as constatações factuais que figuram no acórdão proferido em matéria criminal. Após os cigarros terem sido introduzidos no território fiscal alemão, o recorrente no processo principal adquiriu a sua posse como destinatário, pelo que, por força do § 19, segundo período, da TabStG, se tornou devedor do imposto.
- 13 O recorrente interpôs recurso de «Revision» deste acórdão para o Bundesfinanzhof.
- 14 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre a questão de saber se o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 92/12 deve ser interpretado no sentido de que o imposto especial de consumo é devido por toda e qualquer pessoa que detém num Estado-Membro, para fins comerciais, produtos sujeitos a imposto especial de consumo introduzidos no consumo noutro Estado-Membro, ou se esta disposição deve ser interpretada de modo restritivo, no sentido de que o imposto especial de consumo só é devido pela pessoa que detém os produtos pela primeira vez, para fins comerciais, no Estado-Membro em causa.
- 15 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 92/12[...], não obstante a sua relação sistemática com o artigo 7.º, n.º 3, [dessa d]iretiva [...], opõe-se ao regime legal de um Estado-Membro, nos termos do qual uma pessoa que detém, para fins comerciais, produtos sujeitos a impostos especiais de

consumo introduzidos no consumo noutro Estado-Membro não se torna devedora do imposto, quando só adquiriu os produtos de outra pessoa após ter terminado o processo de introdução destes produtos?»

Quanto à questão prejudicial

- 16 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 92/12 deve ser interpretado no sentido de que esta disposição permite a um Estado-Membro designar como devedor do imposto uma pessoa que detém, no território fiscal deste Estado-Membro, para fins comerciais, produtos sujeitos a imposto especial de consumo introduzidos no consumo noutro Estado-Membro, mesmo que essa pessoa não tenha sido a primeira detentora destes produtos no Estado-Membro de destino.
- 17 A título liminar, há que referir que a Diretiva 92/12 se destina a estabelecer um certo número de regras no que respeita à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo, e isto, designadamente, para assegurar que a exigibilidade do imposto especial de consumo seja idêntica em todos os Estados-Membros. Em princípio, esta harmonização permite afastar as duplas tributações nas relações entre Estados-Membros (acórdão *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, n.ºs 22 e 23).
- 18 A este respeito, no caso de os produtos sujeitos a imposto especial de consumo já terem sido introduzidos no consumo num Estado-Membro, a Diretiva 92/12 estabelece, como decorre designadamente do seu quinto e sexto considerandos, uma distinção entre, por um lado, os produtos que são detidos noutro Estado-Membro, para fins comerciais, por um operador que exerça uma atividade económica independente e, por outro, os produtos que são adquiridos pelos particulares, para fins pessoais, e transportados pelos próprios para outro Estado-Membro.
- 19 Resulta da decisão de reenvio que o recorrente no processo principal obteve, junto de uma organização que tem por atividade o contrabando de cigarros introduzidos no consumo num Estado-Membro diferente da República Federal da Alemanha, cigarros cujos impostos especiais de consumo não tinham sido pagos, com o objetivo de os revender na Alemanha. É portanto pacífico que os cigarros em causa no processo principal foram introduzidos para fins comerciais no território alemão, sem as marcas fiscais nacionais exigidas.
- 20 Importa recordar que, no âmbito do processo de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, instituído pelo artigo 267.º TFUE, compete a este dar ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, embora, no plano formal, a questão prejudicial diga diretamente respeito apenas ao artigo 9.º da Diretiva 92/12, tal circunstância não obsta a que o Tribunal de Justiça forneça ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação do direito da União que possam ser úteis para a decisão do processo que lhe foi submetido, quer esse órgão jurisdicional lhes tenha ou não feito referência no enunciado das suas questões. A este respeito, compete ao Tribunal de Justiça extrair do conjunto dos elementos fornecidos pelo referido órgão jurisdicional, e nomeadamente da fundamentação da decisão de reenvio, os elementos do referido direito que necessitam de interpretação, tendo em conta o objeto do litígio nele pendente (v. acórdão *Worten*, C-342/12, EU:C:2013:355, n.ºs 30 e 31).
- 21 É incontestável que o recorrente no processo principal obteve por várias vezes os produtos em causa junto de outras pessoas, depois de estes terem entrado ilegalmente no território fiscal alemão (v., neste sentido, acórdão *Salumets e o.*, C-455/98, EU:C:2000:352, n.º 19), com o objetivo de os revender e daí retirar lucros.

- 22 Assim, o artigo 7.º da Diretiva 92/12 pode aplicar-se ao caso do processo principal, uma vez que, nos termos do seu n.º 2, esta disposição visa a situação em que os produtos são entregues ou se destinam a ser entregues ou afetados, noutro Estado-Membro, às necessidades de um operador que exerça uma atividade económica independente.
- 23 Por isso, há que interpretar o artigo 9.º da Diretiva 92/12 em conjugação com o artigo 7.º da mesma.
- 24 Em conformidade com uma leitura conjugada dos n.ºs 1 e 3 deste artigo 7.º, o imposto especial de consumo torna-se exigível no Estado-Membro onde os produtos forem detidos, entre outros, pela pessoa junto da qual se efetua a afetação dos produtos em causa ou junto do operador profissional.
- 25 Em particular, uma vez que o artigo 7.º, n.º 3, da Diretiva 92/12 prevê expressamente que a pessoa junto da qual «se efetua a afetação dos produtos» em causa pode ser o devedor do imposto especial de consumo relativo a produtos sujeitos ao mesmo, introduzidos no consumo num Estado-Membro e detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro, importa interpretar esta disposição no sentido de que é devedor do imposto especial de consumo qualquer detentor dos produtos em causa.
- 26 Uma interpretação mais restritiva que limitasse a qualidade de devedor do imposto especial de consumo ao primeiro detentor dos produtos em causa seria contrária à finalidade da Diretiva 92/12. Com efeito, em virtude desta, a passagem dos produtos do território de um Estado-Membro para outro não pode originar um controlo sistemático pelas autoridades nacionais, suscetível de criar obstáculos à livre circulação de mercadorias no mercado interno da União Europeia. Consequentemente, essa interpretação tornaria mais incerta a cobrança dos impostos especiais de consumo devidos na passagem de uma fronteira da União.
- 27 Esta conclusão é igualmente apoiada pelo artigo 33.º, n.º 3, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12 (JO 2009, L 9, p. 12), que simplifica o conteúdo do artigo 7.º da Diretiva 92/12, passando a fazer referência unicamente à pessoa «a quem são entregues os produtos no outro Estado-Membro» (acórdão Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, EU:C:2013:503, n.º 36).
- 28 Resulta do que precede que o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 92/12, lido em conjugação com o artigo 7.º desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que esta disposição permite a um Estado-Membro designar como devedor do imposto especial de consumo uma pessoa que detém, no território fiscal desse Estado, para fins comerciais, produtos sujeitos a imposto especial de consumo introduzidos no consumo noutro Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, mesmo que essa pessoa não tenha sido a primeira detentora destes produtos no Estado-Membro de destino.

Quanto às despesas

- 29 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, conforme alterada pela Diretiva 92/108/CEE do Conselho, de 14 de dezembro de 1992, lido em conjugação com o artigo 7.º da mesma diretiva, deve ser interpretado no sentido de que esta disposição permite a um Estado-Membro designar como devedor do imposto especial de consumo uma pessoa que detém, no território fiscal desse Estado, para fins

comerciais, produtos sujeitos a imposto especial de consumo introduzidos no consumo noutra Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, mesmo que essa pessoa não tenha sido a primeira detentora destes produtos no Estado-Membro de destino.

Assinaturas