



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
ANTHONY MICHAEL COLLINS
apresentadas em 7 de julho de 2022¹

Processo C-166/21

**Comissão Europeia
contra**

República da Polónia

«Incumprimento de Estado — Imposto especial de consumo de álcool etílico e bebidas alcoólicas — Diretiva 92/83/CEE — Isenção do imposto especial de consumo harmonizado — Artigo 27.º, n.º 1, alínea d) — Álcool utilizado no fabrico de s — Artigo 27.º, n.º 6 — Condição que exige a circulação de um produto em regime de suspensão do imposto especial de consumo — Proporcionalidade — Ónus da prova»

I. Introdução

1. Ao abrigo do artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas², o álcool etílico utilizado para o fabrico de medicamentos está isento do imposto especial de consumo.
2. A fim de aplicar esta isenção de forma direta e evitar qualquer possível fraude, evasão ou utilização indevida, a República da Polónia sujeita essa isenção à exigência de que o referido produto circule em regime de suspensão do imposto especial de consumo³.
3. A Comissão Europeia considera que esta exigência é incompatível com o artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83, e infringe o princípio da proporcionalidade, uma vez que é o único meio pelo qual essa isenção pode ser obtida. Por conseguinte, intentou uma ação contra a República da Polónia ao abrigo do artigo 258.º TFUE a fim de obter a declaração de que este Estado-Membro não cumpriu as suas obrigações.

¹ Língua original: inglês.

² JO 1992, L 316, p. 21.

³ O capítulo IV 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/CEE (JO 2009, L 9, p. 12) prevê a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto.

II. Quadro jurídico

A. *Direito da União Europeia*

4. O décimo nono, vigésimo, vigésimo segundo e vigésimo terceiro considerando da Diretiva 92/83 preveem:

«Considerando que é necessário estabelecer a nível comunitário as isenções aplicadas a mercadorias transportadas entre Estados-Membros;

Considerando que, no entanto, é possível autorizar os Estados-Membros a optarem pela aplicação de isenções ligadas ao consumo final dentro do seu território;

[...]

Considerando que os Estados-Membros não devem ser privados dos meios de combate a qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida que possa surgir através das isenções;

Considerando que os Estados-Membros deveriam ser autorizados a aplicar as isenções previstas na presente diretiva através de reembolso.»

5. O artigo 19.º, n.º 1, da Diretiva 92/83 prevê que os Estados-Membros aplicarão ao álcool etílico um imposto especial de consumo⁴ de acordo com as disposições desta diretiva.

6. A Secção VII da Diretiva 92/83, com a epígrafe «Isenções», prevê no artigo 27.º, n.º 1, alínea d) e n.º 6, que:

«1. Os Estados-Membros isentarão do imposto especial de consumo harmonizado os produtos abrangidos pela presente diretiva, nas condições por eles estabelecidas para assegurar a aplicação correta e direta das isenções e evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida, sempre que esses produtos:

[...]

d) Sejam utilizados para o fabrico de medicamentos, conforme definidos na Diretiva 65/65/CEE;

[...]

6. Os Estados-Membros poderão aplicar as isenções referidas no n.º 5 por reembolso do imposto especial já pago.»

B. *Direito polaco*

7. Nos termos do artigo 30.º, n.º 9, ponto 4) da Ustawa o podatku akcyzowym (Lei Relativa aos Impostos Especiais de Consumo), de 6 de dezembro de 2008 (Dz.U. de 2009, n.º 254, item 11), na sua versão consolidada (Dz.U. de 2019, item 864) (a seguir «Lei Relativa aos Impostos Especiais de

⁴ Conforme definido pelo artigo 20.º da Diretiva 92/83.

Consumo»), «a isenção do imposto especial de consumo é concedida ao álcool etílico [...] contido em medicamentos na aceção da [prawo farmaceutyczne (Lei Relativa à Regulamentação Farmacêutica)], de 6 de setembro de 2001 [...]».

8. Na medida em que se afigura pertinente para efeitos das presentes conclusões, o artigo 32.º da Lei Relativa aos Impostos Especiais de Consumo prevê que:

«1. As seguintes mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo deverão ser isentas de impostos especiais de consumo devido à finalidade a que se destinam:

[...]

3. A isenção de impostos especiais de consumo prevista no n.º 1 é aplicável às mercadorias em causa apenas nos seguintes casos:

1) Entrega ao utilizador de um entreposto fiscal em território nacional; ou

[...]

4) Aquisição intracomunitária por um destinatário registado, salvo se esse destinatário tiver uma autorização para a aquisição única de mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo como destinatário registado, para utilização por esse destinatário como utilizador; ou

[...]

8) Utilização pelo operador de entreposto fiscal como utilizador; ou

[...]

4. Estão igualmente isentos de impostos especiais de consumo devido à finalidade a que se destinam:

[...]

3) Bebidas alcoólicas utilizadas:

[...]

b) Para o fabrico dos medicamentos referidos no artigo 30.º, n.º 9, ponto 4),

[...]

– Apenas nos casos referidos no n.º 3, pontos 1), 4) ou 8), se as condições previstas nos n.ºs 5 a 6-B, 12 e 13 estiverem satisfeitas

[...]

5. A isenção de impostos especiais de consumo devido à sua finalidade depende também das seguintes condições:

- 1) As mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo abrangidas pela isenção estão incluídas na garantia de imposto especial de consumo ou, no caso de importação, numa garantia prestada nos termos da garantia de direitos aduaneiros ao abrigo da regulamentação aduaneira pelo operador do entreposto fiscal, o intermediário ou o destinatário registado (salvo se este último tiver uma autorização para a aquisição única de mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo como destinatário registado), até ao montante da dívida fiscal decorrente da utilização das mercadorias em causa que não corresponda à finalidade da isenção dos impostos especiais de consumo ou do incumprimento das condições de isenção, até à confirmação da receção das mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo pelo utilizador ou pelo intermediário; esta condição não é aplicável à situações referidas nos n.º 3, pontos 4 ou 8;
- 2) As mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo circulam sob uma e-DD [declaração de expedição eletrónica] ou um documento que substitui a e-DD, e a sua circulação termina nos termos referidos no artigo 46.º-B, n.º 2, e no prazo referido no artigo 46.º-B, n.º 3;

[...]»

9. Nos termos do artigo 40.º, n.º 1, da Lei Relativa aos Impostos Especiais de Consumo:

«1. O regime de suspensão do imposto especial de consumo é aplicável às seguintes situações:

1. As mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo que:

- a) Se encontrem num entreposto fiscal, mesmo depois de lhe terem sido devolvidas pelo intermediário ou utilizador,
- b) Circulem entre entrepostos fiscais localizados em território nacional,
- c) Circulem, para efeitos de exportação, entre um entreposto fiscal em território nacional e um posto aduaneiro em território nacional que fiscalize a sua saída efetiva do território da União Europeia,
- d) Circulem entre um entreposto fiscal em território nacional e um sujeito passivo que beneficie da isenção de impostos especiais de consumo nos termos do artigo 31.º, n.º 1;

[...]»

III. Procedimento pré-contencioso e pedidos das partes

10. Numa notificação para cumprir dirigida à República da Polónia em 8 de dezembro de 2016, a Comissão alegou que algumas disposições da Lei Relativa aos Impostos Especiais de Consumo infringiam o artigo 27.º, n.º 1, alínea d) da Diretiva 92/83 e o princípio da proporcionalidade. Na sua resposta de 7 de fevereiro de 2017, a República da Polónia explicou por que razão discordava da posição da Comissão.

11. Em 7 de junho de 2019, a Comissão enviou um parecer fundamentado para a República da Polónia, no qual reiterou a posição defendida na notificação para cumprir. A carta convidava este Estado-Membro a tomar as medidas necessárias para tornar a sua legislação nacional conforme com esse parecer. Em carta para a Comissão datada de 31 de julho de 2019, a República da Polónia manteve a sua posição.

IV. Tramitação processual perante o Tribunal de Justiça

12. A Comissão intentou a presente ação em 30 de outubro de 2020, na qual pede a declaração de que a República da Polónia não cumpriu as suas obrigações nos termos do direito da União, bem como a sua condenação nas despesas. Na sua defesa, a República da Polónia pede que a ação seja declarada improcedente por falta de fundamento e a condenação da Comissão nas despesas do processo.

13. Em 22 de julho de 2021, a República Checa foi autorizada a intervir em defesa dos pedidos da República da Polónia. As partes apresentaram alegações orais e responderam às questões do Tribunal de Justiça em audiência em 4 de maio de 2022.

V. Quanto às alegações das partes

A. Quanto à Comissão

14. O ponto de partida da Comissão é o facto de o objetivo prosseguido pelas isenções previstas no artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 92/83, ser neutralizar a incidência do imposto especial sobre o álcool etílico quando é usado como elemento intermédio no fabrico de outros produtos. A aplicação dessas isenções por um Estado-Membro depende, assim, da utilização final do produto em causa⁵.

15. A Comissão reconhece que o artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 92/83 em conjugação com o seu vigésimo segundo considerando, prevê expressamente que os Estados-Membros podem estabelecer condições com vista a assegurar a aplicação correta e direta das isenções previstas por esta disposição e evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida. No entanto, salienta que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a isenção dos produtos objeto do artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 92/83 constitui a regra e a recusa de isenção a exceção. O exercício da faculdade reconhecida aos Estados-Membros por essa disposição não pode pôr em causa o carácter incondicional da obrigação de isenção⁶.

16. Daqui resulta que, no âmbito do exercício da faculdade conferida pelo artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 92/83, compete aos Estados-Membros invocar elementos concretos, objetivos e verificáveis que comprovem a existência de um risco sério de fraude, evasão ou utilização indevida e as condições assim estabelecidas não podem ir além do que é necessário para atingir os objetivos descritos nessa disposição⁷. Consequentemente, os Estados-Membros não podem condicionar a aplicação da isenção prevista no artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da referida diretiva ao

⁵ Acórdão de 9 de dezembro de 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, n.ºs 48 e 49).

⁶ *Ibid.*, n.ºs 50 e 51 e jurisprudência referida.

⁷ *Ibid.*, n.º 52.

cumprimento de condições que não sejam comprovadas, por elementos concretos, objetivos e verificáveis, necessários para assegurar a aplicação correta e direta da isenção e evitar a fraude, evasão e utilização indevida.

17. A legislação polaca exige que, para obter a isenção prevista no artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83, o produto em causa tem de circular em regime de suspensão do imposto especial de consumo. Segundo a Comissão, essa condição priva os comerciantes que utilizam álcool etílico no fabrico de medicamentos do benefício de uma isenção incondicional quando não efetuam a circulação desse produto em regime de suspensão do imposto especial de consumo. A República da Polónia não comprovou, por elementos concretos, objetivos e verificáveis, que a exigência de recorrer a um regime de suspensão do imposto especial de consumo seja necessária para assegurar a aplicação correta e direta da isenção e evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida.

18. A Comissão afirma ainda que o regime de suspensão do imposto especial de consumo viola o princípio da proporcionalidade porque a fraude, evasão ou utilização indevida podem ser evitadas de uma forma que não obrigue os comerciantes a incorrer no custo adicional da circulação do produto ao abrigo desse regime. Quando o produto circula após o pagamento do imposto especial de consumo, como num regime de reembolso, deixa de existir qualquer risco de fraude. Tal risco de fraude, admitindo que existe, pode ser evitado exigindo aos comerciantes que forneçam documentos e certificados para demonstrar a utilização final do produto.

19. Na sua resposta, a Comissão aceita que o regime de suspensão do imposto especial de consumo aplicado pela República da Polónia cumpre as exigências do artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83. No entanto, para sanar a falta de cumprimento das suas obrigações, a República da Polónia tem de introduzir um sistema paralelo através do qual os comerciantes que não podem beneficiar da isenção do imposto especial de consumo nos termos da referida disposição, porque o produto em causa não circulou em regime de suspensão do imposto especial de consumo, possam beneficiar dessa isenção através do reembolso do imposto especial de consumo pago.

B. Quanto à República da Polónia e à República Checa

20. A República da Polónia, apoiada pela República Checa, concorda com a Comissão no que diz respeito ao facto de o artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83 prever uma isenção incondicional do imposto especial de consumo. A República da Polónia, porém, alega que, por força da referida diretiva, compete aos Estados-Membros estabelecer as condições para evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida. O artigo 27.º, n.º 6, da referida diretiva prevê expressamente que os Estados-Membros poderão aplicar as isenções através do regime de reembolso. Esta disposição claramente não exige que um Estado-Membro introduza um regime de reembolso do imposto especial de consumo pago.

21. A República da Polónia afirma que o regime por ela aplicado se baseia no regime da União da circulação de mercadorias em regime de suspensão do imposto especial de consumo, cuja fundamentação inclui a prevenção da fraude⁸. A circulação de produtos é efetuada entre entrepostos fiscais, operados por pessoas autorizadas, que são obrigadas a cumprir inúmeras

⁸ V., por exemplo, Comunicado de Imprensa da Comissão IP/08/241, «Impostos especiais de consumo: A Comissão propõe medidas para reforçar a luta contra a fraude e simplificar algumas regras para aquisições transfronteiriças privadas e comerciais» (14 de fevereiro de 2008).

obrigações e a demonstrar um elevado grau de profissionalismo e prudência⁹. As autoridades tributárias monitorizam a circulação de mercadorias no interior do regime usando documentação eletrónica, o que facilita a intervenção em caso de risco concreto de fraude. A exigência de que o álcool etílico utilizado para o fabrico de medicamentos circule em regime de suspensão do imposto especial de consumo para beneficiar de uma isenção do imposto especial de consumo não impede, assim, de forma alguma, os comerciantes de beneficiar dessa isenção. Resulta claramente dos elementos de prova apresentados ao Tribunal de Justiça que o regime aplicado na Polónia elimina praticamente o risco fraude, evasão e utilização indevida. No contexto específico da isenção do álcool etílico utilizado no fabrico de medicamentos, a República da Polónia forneceu dados do seu Ministro das Finanças para demonstrar que foram realizados 165 controlos aduaneiros e fiscais em 2019, 545 em 2020 e 194 em 2021. Foram relatadas irregularidades em dois casos. Tendo em conta o risco sério de fraude em relação à isenção do álcool etílico do imposto especial de consumo, a exigência de circulação do álcool etílico utilizado no fabrico de medicamentos em regime de suspensão do imposto especial de consumo respeita as exigências da Diretiva 92/83 e do princípio da proporcionalidade.

22. Em resposta à alegação da Comissão de que um regime de suspensão do imposto especial de consumo impõe custos mais elevados aos comerciantes, a República da Polónia explica que, ao abrigo de tal regime, o imposto especial de consumo nunca é pago. Em contrapartida, a exigência de pagamento antecipado do imposto especial de consumo, inerente a um regime de reembolso, é suscetível de criar implicações onerosas a nível do fluxo de tesouraria dos comerciantes. A República da Polónia considera, assim, que o regime de suspensão do imposto especial de consumo é vantajoso do ponto de vista administrativo, aplica a isenção corretamente e fá-lo para evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida.

23. A República Checa acrescenta que a exigência de circulação dos produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo é fundamentalmente diferente das condições que o Tribunal de Justiça considerou incompatíveis com o direito da União devido à falta de ligação com o objetivo de prevenir a fraude. A República Checa critica a Comissão por considerar desproporcionadas as condições que a República da Polónia impõe, pelo simples facto de esta não prever um regime de reembolso. A Comissão não apresentou nenhum elemento que comprove que o regime que defende seja menos oneroso para os comerciantes do que o regime de suspensão do imposto especial de consumo.

24. Segundo a República da Polónia, a exigência da Comissão de que institua um regime de reembolso paralelo ao regime de suspensão do imposto especial de consumo que opera iria privá-la da liberdade, prevista expressamente na Diretiva 92/83, de estabelecer as condições de aplicação das isenções previstas no artigo 27.º Considera ainda que não é obrigada a facultar aos comerciantes a escolha dos mecanismos pelos quais podem beneficiar da isenção prevista no artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83. Com efeito, o funcionamento de tal regime paralelo comprometeria a prevenção da fraude.

⁹ O depositário autorizado é responsável por todos os riscos inerentes à circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão e é declarado devedor do pagamento dos impostos especiais de consumo quando a sua exigibilidade é desencadeada por uma irregularidade ou infração cometida no decurso da circulação dos referidos produtos [Acórdão de 2 de junho de 2016, *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:398, n.º 32)].

VI. Apreciação jurídica

A. Quanto à violação do artigo 27.º, n.º 1, alínea d) da Diretiva 92/83

1. Quanto ao artigo 27.º, n.º 1, alínea d)

25. O texto do artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 92/83 é claro. Exige que os Estados-Membros («devem») isentar os produtos abrangidos pela Diretiva 92/83 do imposto especial de consumo harmonizado. Os Estados-Membros cumprem essa obrigação ao adotar condições («devem prever») para duas finalidades: assegurar a aplicação correta e direta das isenções e evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida. O vigésimo segundo considerando da Diretiva 92/83, que estabelece que os Estados-Membros não devem ser privados dos meios de combate a qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida que possa surgir através das isenções, tem o mesmo efeito. O artigo 27.º, n.º 1, desta diretiva contém uma lista de isenções específicas, incluindo a alínea d), relativa ao álcool etílico utilizado no fabrico de medicamentos.

26. Por conseguinte, a Diretiva 92/83 impõe aos Estados-Membros uma obrigação primária, que a jurisprudência descreve como incondicional¹⁰, de conceder as isenções nela enunciadas, e uma obrigação secundária de adotar condições para dar cumprimento a essa obrigação primária. A natureza incondicional da isenção coexiste assim com, e, portanto, não enfraquece, a obrigação secundária de os Estados-Membros adotarem tais condições.

27. A jurisprudência do Tribunal de Justiça parece indicar que, quando os Estados-Membros exercem a faculdade de adotar condições para dar cumprimento à obrigação primária por força do artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 92/83, compete-lhes invocar elementos concretos, objetivos e verificáveis que comprovem a existência de um risco sério de fraude, evasão ou utilização indevida. Tais condições não podem ir além do que é necessário para atingir o referido objetivo¹¹.

28. Interrogo-me, e isso por duas razões, sobre a questão de, nas circunstâncias concretas do caso em apreço, a exigência de os Estados-Membros deverem, invocar elementos concretos, objetivos e verificáveis que comprovem a existência de um risco sério de fraude, evasão ou utilização indevida para adotar as condições previstas no artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 92/83, vai além das desta disposição.

29. Em primeiro lugar, não existe vestígio dessa exigência no texto do artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 92/83, que fala de Estados-Membros que evitam qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida, indicando assim que os Estados-Membros dispõem de algum poder discricionário quanto à forma e ao conteúdo das condições que venham a adotar.

30. Em segundo lugar, para fundamentar a tese enunciada no n.º 51 do acórdão do Tribunal de Justiça em *Repertoire Culinaire*¹², conforme descrito no n.º 26 das presentes conclusões, o Tribunal de Justiça referiu um acórdão anterior, Itália/Comissão¹³, que era um recurso de anulação da Decisão 98/617/CE¹⁴. Nos termos do artigo 27.º, n.º 5, da Diretiva 92/83, um

¹⁰ Acórdão de 9 de dezembro de 2010 (C-163/09, EU:C:2010:752, n.º 51 e jurisprudência referida).

¹¹ *Ibid.*, n.º 52.

¹² Acórdão de 9 de dezembro de 2010 (C 163/09, EU:C:2010:752).

¹³ Acórdão de 7 de dezembro de 2000, Itália/Comissão (C-482/98, EU:C:2000:672).

¹⁴ Decisão da Comissão de 21 de outubro de 1998, que nega à Itália autorização para recusar a concessão de isenção em relação a determinados produtos isentos do imposto especial de consumo [Diretiva 92/83] (JO 1998, L 295, p. 43).

Estado-Membro poderá recusar a isenção ou retirar a redução já concedida se considerar que um produto isento ao abrigo do seu artigo 27.º, n.º 1, alíneas a) ou b), pode suscitar uma eventual fraude, evasão ou utilização indevida. O Estado-Membro advertirá a Comissão, que enviará a comunicação aos outros Estados-Membros. A decisão final é então tomada de acordo com o procedimento previsto no artigo 24.º da Diretiva 92/12/CEE¹⁵. Neste caso, a Itália pretendia introduzir uma obrigação de utilização de álcool puro para o fabrico de perfumes e cosméticos mas a Comissão decidiu que nada na Diretiva 92/83 exigia que os produtos isentos ao abrigo do seu artigo 27.º, n.º 1, alínea b), fossem derivados de álcool puro; nem a utilização de álcool impuro para o fabrico de mercadorias abrangidas pela isenção ao abrigo dessa disposição constituía fraude, evasão ou utilização indevida. A isenção pedida pela Itália estava, portanto, fora do âmbito das condições que o artigo 27.º, n.º 1, da referida diretiva permitia aos Estados-Membros impor.

31. Por conseguinte, o acórdão em Itália/Comissão¹⁶ foi proferido em circunstâncias nas quais a Itália pretendia beneficiar de uma decisão da Comissão que justificasse a recusa da concessão de uma isenção relativamente a determinados produtos. O Tribunal de Justiça considerou que incumbia à Itália o ónus de persuadir a Comissão da procedência do seu pedido¹⁷. Porém, a Comissão não forneceu nenhuma explicação sobre a razão pela qual essa atribuição do ónus da prova pode ser transposta para as circunstâncias muito diferentes em que um Estado-Membro exerce uma faculdade que lhe é legalmente atribuída. À luz do princípio da cooperação leal¹⁸, pode argumentar-se que a Comissão, quando procura contestar um exercício, aparentemente válido, de tal faculdade, deveria, no mínimo, caber-lhe o ónus de demonstrar a existência, *prima facie*, de um caso nesse sentido¹⁹.

32. No entanto, no caso em apreço, a Comissão aceita que a aplicação de um regime de suspensão do imposto especial de consumo pela República da Polónia cumpre as exigências do artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83. Nestas circunstâncias não é claro por que razão a República da Polónia é obrigada a invocar elementos concretos, objetivos e verificáveis que provem a existência de um risco sério de fraude, evasão e utilização indevida para justificar o recurso a este regime, ainda mais no contexto de um procedimento no qual incumbe à Comissão o ónus da prova²⁰.

33. Além disso, os acórdãos do Tribunal de Justiça a que a Comissão se refere nas suas alegações não alicerçam a tese de que, ao exigir a circulação do produto em regime de suspensão do imposto especial de consumo, a República da Polónia exceda os limites das competências que o artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83 lhe confere.

34. No Acórdão em Repertoire Culinaire²¹, as condições da regulamentação nacional em análise consistiam na limitação das pessoas autorizadas a apresentar um pedido de reembolso do imposto especial de consumo, um prazo de quatro meses para apresentar esse pedido e a exigência de um montante mínimo de reembolso. Na falta de elementos concretos, objetivos e verificáveis sobre se essas condições eram necessárias para assegurar a aplicação correta e direta

¹⁵ Diretiva 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 1992, L 76, p. 1).

¹⁶ Acórdão de 7 de dezembro de 2000 (C-482/98, EU:C:2000:672).

¹⁷ Daí a conclusão no n.º 52 do acórdão de que a Itália era obrigada a invocar, pelo menos, elementos concretos que provassem a existência de um risco sério de fraude, evasão ou utilização abusiva.

¹⁸ Artigo 4.º, n.º 3, TUE. V., por analogia, Conclusões da advogada-geral E. Sharpston no processo Espanha/Comissão (C-114/17 P, EU:C:2018:309, n.º 79 e jurisprudência referida).

¹⁹ É o caso do procedimento ao abrigo do artigo 258.º TFUE, conforme descrito nos n.ºs 48 a 51 das presentes conclusões.

²⁰ V. n.ºs 48 e 51 das presentes conclusões.

²¹ Acórdão de 9 de dezembro de 2010 (C 163/09, EU:C:2010:752).

da isenção prevista no artigo 27.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 92/83 e para evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida, o Tribunal de Justiça considerou que essas condições não se enquadravam no âmbito de aplicação da faculdade conferida pelo artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 92/83 aos Estados-Membros²².

35. Seguindo o mesmo raciocínio que no Acórdão em *Repertoire Culinaire*²³, no Acórdão em *Asprod*²⁴ o Tribunal de Justiça defendeu que uma regra nacional que recusa a isenção com o fundamento de que o comerciante não obteve uma decisão das autoridades tributárias que fixasse um limite máximo autorizado para a utilização de bebidas alcoólicas no fabrico de produtos de confeitaria não se enquadrava no âmbito de aplicação da faculdade que o artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 92/83 confere aos Estados-Membros²⁵.

36. O artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96/CE²⁶ é expresso em termos muito semelhantes aos do artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 92/83²⁷. No processo *Polihim-SS*, o Tribunal de Justiça defendeu que a recusa das autoridades nacionais de isentarem do imposto especial de consumo os fuelóleos pesados, pelo simples facto de a pessoa declarada pelo depositário autorizado como seu destinatário não ter o estatuto de utilizador final autorizado, ao abrigo do direito nacional, para receber produtos energéticos isentos de impostos especiais de consumo, sem verificar se as exigências básicas impostas para que esses fuelóleos pesados sejam utilizados para fins que dão direito à isenção estão reunidas no momento da sua retirada do entreposto fiscal, vai para lá do que é necessário para assegurar uma aplicação correta e direta dessas isenções e para evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização abusiva²⁸.

37. Por último, no Acórdão em *Vakarų Baltijos laivų statykla*, onde o Tribunal de Justiça voltou a interpretar o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96, considerou-se que a legislação nacional, que condiciona a aplicação de uma isenção ao cumprimento de condições formais alheias à utilização dos produtos energéticos em causa ou às exigências materiais dessa disposição, põe em causa a natureza incondicional da obrigação de isenção e viola o princípio da proporcionalidade²⁹.

38. Em cada um destes acórdãos, o Tribunal de Justiça referiu que o Estado-Membro em causa tinha excedido os limites da sua competência para adotar condições para isentar as mercadorias dos impostos especiais de consumo, uma vez que as condições que pretendiam impor não asseguravam a aplicação correta e direta das isenções nem evitavam qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida, interferindo assim com a natureza não qualificada da isenção relevante. Como foi salientado pela República da Polónia e pela República Checa na audiência, não faz parte das alegações da Comissão no caso em apreço que as autoridades polacas tenham recusado a isenção com o fundamento de que determinadas condições não estão satisfeitas e sem verificar se as exigências materiais que dão direito à isenção estão satisfeitas. Pelo contrário, a Comissão não contesta que o regime de suspensão do imposto especial de consumo operado pela República da Polónia assegura a aplicação correta da isenção.

²² Acórdão de 9 de dezembro de 2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, n.ºs 53 a 55).

²³ *Idem*.

²⁴ Despacho de 3 de dezembro de 2014, *Asprod* (C-313/14, não publicado, EU:C:2014:2426).

²⁵ Despacho de 3 de dezembro de 2014, *Asprod* (C-313/14, não publicado, EU:C: 2014:2426, n.ºs 22 a 27).

²⁶ Diretiva do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (JO 2003, L 283, p. 51).

²⁷ «[O]s Estados-Membros devem isentar os produtos a seguir referidos nas condições por eles fixadas tendo em vista assegurar uma aplicação correta e simples dessas isenções e de modo a impedir a fraude, a evasão fiscal ou utilizações abusivas.»

²⁸ Acórdão de 2 de junho de 2016, *Polihim-SS* (C-355/14, EU:C:2016:403, n.º 62).

²⁹ Acórdão de 13 de julho de 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537, n.ºs 45 e 46 e jurisprudência referida).

2. Quanto ao artigo 27.º, n.º 6, da Diretiva 92/83

39. O artigo 27.º, n.º 6, da Diretiva 92/83 prevê que os Estados-Membros podem («poderão») aplicar as isenções referidas no artigo 27.º, n.º 1, por reembolso do imposto especial de consumo já pago. O vigésimo terceiro considerando da Diretiva 92/83 («Os Estados-Membros deveriam ser autorizados a aplicar as isenções previstas na presente diretiva através de reembolso») confirma os termos explícitos do artigo 27.º, n.º 6, dessa diretiva.

40. Não obstante a redação clara desta disposição, a Comissão parece considerar que a natureza incondicional das isenções se estende à forma como os Estados-Membros as disponibilizam. Para dar cumprimento ao artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83, a República da Polónia pode aplicar a isenção através de um regime de suspensão do imposto especial de consumo, mas deve fazê-lo também através do reembolso do imposto especial de consumo pago. A Comissão está efetivamente a pedir ao Tribunal de Justiça que interprete o artigo 27.º, n.º 6, da dessa diretiva no sentido de que impõe aos Estados-Membros a obrigação de aplicar as isenções através do reembolso do imposto especial de consumo pago.

41. Na minha opinião, esta proposição esbarra em dois obstáculos intransponíveis.

42. Em primeiro lugar, conforme explicado nos n.ºs 25 e 26 das presentes conclusões, o artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83 confere aos Estados-Membros uma margem de apreciação quanto à escolha dos meios de aplicação das isenções nele previstas. A Comissão não conseguiu demonstrar que as opções da República da Polónia vão além desta disposição.

43. Em segundo lugar, o artigo 27.º, n.º 6, da Diretiva 92/83 prevê que os Estados-Membros «poderão aplicar as isenções referidas no n.º 5 por reembolso do imposto especial já pago». Até à data, o Tribunal de Justiça ainda não interpretou esta disposição. Afortunadamente, esse exercício não apresenta nenhuma dificuldade, uma vez que o significado literal deste parágrafo não oferece dúvidas. O termo «isenção» é interpretado normalmente como sendo uma referência à «liberdade ou liberação de uma obrigação ou exigência legal». No contexto tributário, o seu significado comum implica que, na medida em que uma isenção é aplicável, deixa de haver obrigação de pagar o imposto. O artigo 27.º, n.º 6, da Diretiva 92/83 prevê que as isenções criadas por essa disposição podem ser aplicadas através do reembolso do imposto especial de consumo pago. A expressão «poderão» indica claramente que não impõe aos Estados-Membros a obrigação de aplicar a isenção através do reembolso do imposto especial de consumo³⁰.

44. A Comissão alegou na audiência que a jurisprudência do Tribunal de Justiça, nomeadamente o Acórdão Repertoire Culinaire³¹, limitou o âmbito da escolha de ação que o artigo 27.º, n.º 6, da Diretiva 92/83 confere aos Estados-Membros. O Acórdão em Repertoire Culinaire não abordou a interpretação do artigo 27.º, n.º 6, da referida diretiva, uma vez que o Estado-Membro em causa tinha aplicado a isenção nos termos do seu artigo 27.º, n.º 1, alínea f), através do reembolso do imposto especial de consumo pago. Por conseguinte, este acórdão não é suscetível de fundamentar a proposição avançada pela Comissão.

³⁰ Outras versões linguísticas do artigo 27.º, n.º 6, e do vigésimo segundo considerando da Diretiva 92/83, como a alemã, a francesa, a italiana ou a neerlandesa, também refletem esta posição.

³¹ Acórdão de 9 de dezembro de 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, n.º 51).

3. Conclusão

45. Aconselho o Tribunal de Justiça no sentido de que a Comissão não demonstrou que a República da Polónia não cumpriu as suas obrigações nos termos do artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83.

B. Quanto à infração ao princípio da proporcionalidade

46. A Comissão também alega que a exigência de ter de recorrer a um regime de suspensão do imposto especial de consumo para beneficiar de uma isenção do imposto especial de consumo de álcool etílico utilizado para o fabrico de medicamentos infringe o princípio da proporcionalidade, porque a fraude, evasão e utilização indevida podem ser evitadas de uma forma que não obrigue os comerciantes a incorrer no custo adicional da circulação do produto em regime de suspensão do imposto especial de consumo. Quando o produto circula após o pagamento do imposto especial de consumo, como num regime de reembolso, deixa de existir qualquer risco de fraude. As fraudes podem ser evitadas exigindo aos comerciantes que forneçam documentos e certificados que comprovem a utilização do produto.

47. A segunda parte das alegações da Comissão deve ser apreciada à luz do regime de ónus da prova do processo do artigo 258.º TFUE.

1. Quanto ao ónus da prova no processo do artigo 258.º TFUE

48. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o processo previsto no artigo 258.º TFUE deve assentar na constatação objetiva do incumprimento, por um Estado-Membro, das obrigações que lhe são impostas pelo TFUE ou por um ato de direito derivado³².

49. É igualmente jurisprudência constante que incumbe à Comissão demonstrar a existência do incumprimento alegado e apresentar ao Tribunal de Justiça os elementos necessários para que este possa verificar a existência desse incumprimento. Ao fazê-lo, a Comissão não pode basear-se em presunções³³.

50. No caso em apreço, incumbe à Comissão demonstrar que a República da Polónia não implementou correta e proporcionalmente o artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83, ao tornar a isenção do imposto especial de consumo harmonizado para o álcool etílico utilizado para o fabrico de medicamentos condicionada à circulação do produto em regime de suspensão do imposto especial de consumo.

51. Por força do artigo 4.º, n.º 3, TUE, os Estados-Membros devem facilitar à Comissão o cumprimento da sua missão. Segundo o artigo 17.º, n.º 1, TUE, essa tarefa consiste, designadamente, em velar pela aplicação das disposições do TFUE, bem como das medidas

³² V., nomeadamente, Acórdão de 10 de novembro de 2020, Comissão/Itália (Valores-limite — *PM10*) (C-644/18, EU:C:2020:895, n.º 70 e jurisprudência referida).

³³ V., nomeadamente, Acórdãos de 5 de setembro de 2019, Comissão/Itália (*Bacterium Xylella fastidiosa*) (C-443/18, EU:C:2019:676, n.º 80 e jurisprudência referida) e de 14 de janeiro de 2021, Comissão/Itália (Contribuição para a compra de carburantes) (C-63/19, EU:C:2021:18, n.º 74 e jurisprudência referida).

tomadas pelas instituições por força deste³⁴. Os Estados-Membros estão, assim, obrigados a prestar à Comissão informação clara e precisa que indique inequivocamente a legislação, a regulamentação e as disposições administrativas através das quais consideram ter cumprido as diferentes obrigações que a diretiva lhes impõe³⁵. Além disso, sempre que se levante a questão de saber se as disposições nacionais de execução são aplicadas de forma correta na prática, a Comissão depende em grande parte da informação fornecida pelos autores da denúncia e pelo Estado-Membro em causa.

52. No caso em apreço, nada nas alegações escritas ou nos autos no Tribunal de Justiça indica que a República da Polónia não cumpriu o seu dever de cooperação com a Comissão ou que não forneceu informação clara e precisa sobre a legislação nacional relevante ou sobre a sua aplicação na prática.

2. *Análise*

53. A aplicação do princípio da proporcionalidade implica que o Tribunal de Justiça apure se as medidas em análise excedem os limites do que é adequado e necessário para a realização dos objetivos legitimamente prosseguidos; sabendo-se que quando existe uma opção entre várias medidas adequadas se deve usar a menos restritiva e que os inconvenientes gerados não devem ser desproporcionados relativamente aos objetivos que se pretende alcançar³⁶.

54. A Comissão não contesta que a exigência de que o produto em questão circule sob um regime de suspensão do imposto especial de consumo tenha os benefícios pretendidos pela República da Polónia.

55. No entanto, a Comissão considera que as medidas de execução adotadas pela República da Polónia constituem uma resposta desproporcionada, que este Estado-Membro deve corrigir com a introdução de um regime paralelo de isenção através do reembolso do imposto especial de consumo pago.

56. Em primeiro lugar, a Comissão insinua que, uma vez que o imposto especial de consumo é pago antecipadamente, tais regimes de reembolso dão origem a um menor risco de fraude, evasão e utilização indevida. A partir daí, incumbe às autoridades assegurar que não são pagos reembolsos de impostos especiais de consumo relativamente a álcool que não é utilizado para o fabrico de medicamentos.

57. Em segundo lugar, a Comissão considera que o regime de suspensão do imposto especial de consumo impede alguns comerciantes de beneficiarem da isenção porque impõe custos mais elevados aos utilizadores do que um regime de reembolso, indo assim além do que é necessário para evitar a fraude, evasão ou utilização indevida.

58. A República da Polónia discorda: todos os comerciantes podem beneficiar da isenção através da circulação do produto em regime de suspensão do imposto especial de consumo. Isto não é necessariamente mais oneroso do que um regime de reembolso, tendo também a vantagem de não exigir o pagamento antecipado do imposto especial de consumo.

³⁴ V., nomeadamente, Acórdão de 18 de outubro de 2012, Comissão/Reino Unido, C-301/10, EU:C:2012:633, n.º 71 e jurisprudência referida).

³⁵ Acórdão de 16 de junho de 2005, Comissão/Itália (C-456/03, EU:C:2005:388, n.º 27 e jurisprudência referida).

³⁶ Acórdão de 9 de março de 2010, ERG e o. (C-379/08 e C-380/08, EU:C:2010:127, n.º 86 e jurisprudência referida).

59. A Comissão não forneceu elementos de prova ao Tribunal de Justiça suscetíveis de fundamentar a alegação de que um regime de suspensão do imposto especial de consumo é mais oneroso do que um regime de reembolso. Questionada sobre este ponto na audiência, a Comissão afirmou que não era obrigada a apresentar tais elementos. Nas suas observações, a República Checa salientou que as alegações da Comissão se baseavam numa presunção, o que não pode ser invocado num processo ao abrigo do artigo 258.º TFUE³⁷.

60. Incumbe à Comissão o ónus global da prova nos processos ao abrigo do artigo 258.º TFUE. Este ónus não passa a incumbir ao Estado-Membro por a Comissão considerar, sem nenhum elemento de prova, que um mecanismo alternativo para atingir o objetivo prosseguido por uma diretiva é mais eficaz e/ou menos restritivo do que o operado pelo Estado-Membro demandado.

61. Além disso, é difícil de ver como se pode esperar que um Estado-Membro demonstre que um regime que não implementou é menos restritivo do que um que implementou. Se a Comissão pretender apresentar um pedido deste tipo num processo ao abrigo do artigo 258.º TFUE, deve fornecer ao Estado-Membro demandado elementos que fundamentem a sua alegação para que este possa tomar uma posição sobre o mesmo, e, posteriormente, apresentar esses elementos perante o Tribunal de Justiça. Não foi o que aconteceu no presente processo.

62. Por conseguinte, aconselho o Tribunal de Justiça a considerar que a Comissão não demonstrou de forma suficiente que a República da Polónia infringiu o princípio da proporcionalidade. Em conformidade, proponho que o Tribunal de Justiça considere o pedido da Comissão improcedente na sua totalidade.

VII. Quanto às Despesas

63. Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo aconselhado o Tribunal de Justiça a julgar procedentes os pedidos da República da Polónia, a Comissão deve ser condenada nas despesas.

64. Em conformidade com o artigo 140.º, n.º 1, deste regulamento, a República Checa deve suportar as suas próprias despesas.

VIII. Conclusão

65. Tendo em conta as considerações que precedem, proponho que o Tribunal de Justiça:

- 1) Declare a ação improcedente.
- 2) Condene a Comissão Europeia no pagamento das despesas efetuadas pela República da Polónia.
- 3) Condene a República Checa a suportar as suas próprias despesas.

³⁷ V. n.º 49 das presentes conclusões.