



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

17 de outubro de 2019*

«Reenvio prejudicial — Impostos especiais de consumo — Diretiva 2008/118/CE —
Artigos 8.º e 38.º — Devedor de impostos especiais de consumo na sequência da introdução irregular
de produtos no território de um Estado-Membro — Conceito — Sociedade civilmente responsável
pelos atos cometidos pelo seu gerente»

No processo C-579/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE,
pela cour d'appel de Liège (Tribunal de Recurso de Liège, Bélgica), por Decisão de 6 de setembro de
2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de setembro de 2018, no processo

Ministère public,

Ministre des Finances du Royaume de Belgique

contra

QC,

Comida paralela 12,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: D. Šváby, exercendo funções de presidente de secção, K. Jürimäe e N. Piçarra (relator),
juízes,

advogado-geral: H. Saugmandsgaard Øe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo belga, por J.-C. Halleux, P. Cottin e C. Pochet, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Kocjan e C. Perrin, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

* Língua do processo: francês.

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 79.º do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União (JO 2013, L 269, p. 1; a seguir «Código Aduaneiro»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o *ministère public* (Ministério Público, Bélgica) e o *ministre des Finances du Royaume de Belgique* (ministro das Finanças do Reino da Bélgica), por um lado, a QC e à sociedade Comida paralela 12 (a seguir «Comida paralela»), por outro, a propósito da determinação do devedor dos impostos especiais de consumo que se tornaram exigíveis na sequência da introdução irregular de produtos na Bélgica.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 79.º do Código Aduaneiro define, no seu n.º 1, o conceito de «dívida aduaneira por incumprimento», estabelece, no seu n.º 2, o momento em que esta é constituída e identifica, nos seus n.ºs 3 e 4, as pessoas devedoras.
- 4 O artigo 8.º 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), dispõe:

«1. O imposto especial de consumo que se tenha tornado exigível é devido:

- a) Relativamente à saída de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um regime de suspensão do imposto a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 7.º:
 - i) pelo depositário autorizado, pelo destinatário registado ou por qualquer outra pessoa que retire ou por conta da qual sejam retirados os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo do regime de suspensão do imposto ou, em caso de saída irregular do entreposto fiscal, por qualquer outra pessoa envolvida nessa saída,
 - ii) em caso de irregularidade durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, tal como definida nos n.ºs 1, 2 e 4 do artigo 10.º, pelo depositário autorizado, pelo expedidor registado ou por qualquer outra pessoa que se tenha constituído garante do pagamento nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 18.º, ou por todas as pessoas que tenham participado na saída irregular e que tenham tido ou devam razoavelmente ter tido conhecimento da natureza irregular dessa saída,
- b) Relativamente à detenção de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 7.º: pela pessoa que detenha os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo ou por qualquer outra pessoa envolvida na sua detenção;

[...]

2. Quando existirem vários devedores para uma mesma dívida de imposto especial de consumo, estes ficam obrigados ao pagamento dessa dívida a título solidário.»

5 O artigo 33.º desta diretiva prevê:

«1. Sem prejuízo do n.º 1 do artigo 36.º, se os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham já sido introduzidos no consumo num Estado-Membro forem detidos para fins comerciais noutra Estado-Membro a fim de aí serem entregues ou utilizados, ficam sujeitos ao imposto especial de consumo, tornando-se este imposto exigível nesse outro Estado-Membro.

Para efeitos do presente artigo, entende-se por “detenção para fins comerciais” a detenção de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo por uma pessoa que não seja um particular ou por um particular para fins distintos do seu uso pessoal e por ele transportados, nos termos do artigo 32.º

2. As condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as vigentes na data em que o mesmo se torna exigível nesse outro Estado-Membro.

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

4. Sem prejuízo do artigo 38.º, quando circularem na [União Europeia] para fins [comerciais] produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham já sido introduzidos no consumo num Estado-Membro, esses produtos não são considerados como sendo detidos para esses fins até chegarem ao Estado-Membro de destino, desde que circulem ao abrigo das formalidades estabelecidas no artigo 34.º

[...]»

6 Nos termos do artigo 38.º, n.º 3, da referida diretiva, «[o] imposto especial de consumo é devido pela pessoa que garantiu o respetivo pagamento, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 34.º ou da alínea a) do n.º 4 do artigo 36.º ou por todas as pessoas que tenham participado na irregularidade».

Direito belga

7 Nos termos do artigo 265.º da loi générale sur les douanes et accises (Lei Geral Relativa aos Direitos Aduaneiros e aos Impostos Especiais de Consumo), de 18 de julho de 1977 (*Moniteur belge* de 21 de setembro de 1977; a seguir «Lei Geral Relativa aos Direitos Aduaneiros e aos Impostos Especiais de Consumo»), «as pessoas singulares ou coletivas são civil e solidariamente responsáveis pelas coimas e despesas resultantes das condenações proferidas ao abrigo das leis em matéria de direitos aduaneiros e impostos especiais de consumo contra os seus funcionários ou administradores, gerentes ou liquidatários por infrações que estes cometeram nessa qualidade».

8 O artigo 266.º desta lei dispõe que, «salvo disposição em contrário em leis especiais e sem prejuízo das coimas e apreensões em benefício do Tesouro, os delinquentes e os seus cúmplices e as pessoas responsáveis pela infração ficam solidariamente obrigados ao pagamento dos impostos e encargos dos quais o Tesouro foi ou teria sido privado pela fraude, bem como dos juros de mora eventualmente devidos».

9 A loi relative au régime général d'accise (Lei relativa ao Regime Geral dos Impostos Especiais de Consumo), de 22 de dezembro de 2009 (*Moniteur belge* de 31 de dezembro de 2009), estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo, «sem prejuízo das regras estabelecidas pela [Lei Geral Relativa aos Direitos Aduaneiros e aos Impostos Especiais de Consumo]».

- 10 Esta mesma lei precisa que os devedores de impostos especiais de consumo, em caso de irregularidade cometida na Bélgica durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, são «a pessoa singular ou coletiva que se tenha constituído garante do pagamento, [...] ou todas as pessoas que tenham participado na irregularidade».

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 11 A Comida paralela é uma sociedade de direito espanhol que tem por objeto social o comércio de bebidas. QC é o seu gerente.
- 12 Esta empresa e QC são acusados de ter introduzido irregularmente na Bélgica, durante os anos de 2012 e 2013, bebidas que já tinham sido introduzidas no consumo noutro Estado-Membro sem terem coberto estes produtos por um documento de acompanhamento simplificado ou um certificado de garantia e sem terem pago os impostos especiais de consumo e a cotização de embalagem.
- 13 Por Sentença proferida em 18 de maio de 2017, o tribunal correctionnel de Liège (Tribunal Correccional de Liège, Bélgica) condenou solidariamente a Comida paralela e QC no pagamento de impostos especiais de consumo, de impostos especiais de consumo específicos e da cotização de embalagem, acrescidos de juros de mora, e na reprodução, para efeitos de apreensão, da quantidade de bebidas «importadas fraudulentamente» ou no pagamento do valor correspondente. Este tribunal também condenou individualmente a Comida paralela no pagamento de coimas. Esta sociedade interpôs recurso desta sentença para o órgão jurisdicional de reenvio.
- 14 Num Acórdão de 17 de setembro de 2018, este órgão jurisdicional absolveu a Comida paralela, no plano penal, com o fundamento de que ela era apenas uma sociedade de fachada que tinha permitido a QC organizar uma fraude no seu interesse exclusivo. O órgão jurisdicional de reenvio precisou que, à luz da regulamentação belga, uma pessoa coletiva não pode ser penalmente responsabilizada por um ato praticado por um órgão no exercício das suas funções, se esse ato tiver sido realizado no interesse exclusivo do órgão e em prejuízo da pessoa coletiva.
- 15 O órgão jurisdicional de reenvio indica, contudo, que, não obstante a sua absolvição no plano penal, a Comida paralela continua a ser responsável, em matéria civil, com fundamento nos artigos 265.º e 266.º da Lei Geral Relativa aos Direitos Aduaneiros e aos Impostos Especiais de Consumo, enquanto devedor solidário da dívida aduaneira. No entanto, segundo este órgão jurisdicional, o Código Aduaneiro opõe-se a que uma sociedade fique obrigada ao pagamento de uma dívida aduaneira por introdução irregular, pelo gerente dessa sociedade, de mercadorias, provenientes de um Estado-Membro da União, no território belga.
- 16 Neste contexto, a cour d'appel de Liège (Tribunal de Recurso de Liège, Bélgica) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 79.º do [Código Aduaneiro] opõe-se a que uma legislação nacional, como a implementada pelo artigo 266.º da [Lei Geral Relativa aos Direitos Aduaneiros e aos Impostos Especiais de Consumo], em caso de introdução irregular no território aduaneiro da União de uma mercadoria sujeita a direitos de importação, considere a pessoa que é civilmente responsável pelo autor de uma infração, na qual a referida pessoa não participou, codevedora solidária da dívida aduaneira?»

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

- 17 O Governo belga entende que o presente pedido de decisão prejudicial é inadmissível, por um lado, devido à falta de pertinência da questão submetida para a solução do litígio no processo principal e, por outro, devido à falta de precisão suficiente do quadro factual e jurídico desse litígio e das razões que justificaram o reenvio prejudicial.
- 18 A este respeito, há que recordar, antes de mais, que as questões prejudiciais submetidas ao Tribunal de Justiça gozam de uma presunção de pertinência (v., neste sentido, Acórdão de 10 de dezembro de 2018, *Wightman e o.*, C-621/18, EU:C:2018:999, n.º 27). Com efeito, desde que essas questões sejam relativas a uma interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (v., neste sentido, Acórdão de 7 de fevereiro de 2019, *Escribano Vindel*, C-49/18, EU:C:2019:106, n.º 24).
- 19 Os órgãos jurisdicionais nacionais, a quem foi submetido o litígio e que devem assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar, têm competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades próprias de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submetem ao Tribunal de Justiça (v., neste sentido, Acórdão de 7 de fevereiro de 2019, *Escribano Vindel*, C-49/18, EU:C:2019:106, n.º 24).
- 20 Todavia, por um lado, se for manifesto que a interpretação solicitada do direito da União não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, ou que o Tribunal de Justiça não dispõe dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas, pode julgar inadmissível o pedido de decisão prejudicial (Acórdão de 10 de dezembro de 2018, *Wightman e o.*, C-621/18, EU:C:2018:999, n.º 27).
- 21 Por outro lado, devido ao espírito de cooperação que rege as relações entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça no âmbito do processo prejudicial, a falta de certas constatações prévias pelo órgão jurisdicional de reenvio não leva necessariamente à inadmissibilidade do pedido, se, apesar dessas deficiências, o Tribunal considerar, face aos elementos dos autos, estar em condições de dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio (Acórdão de 27 de outubro de 2016, *Audace e o.*, C-114/15, EU:C:2016:813, n.º 38).
- 22 Importa, além disso, observar que é certo que o Tribunal de Justiça não é competente para se pronunciar sobre uma questão prejudicial quando seja manifesto que a disposição de direito da União cuja interpretação é pedida não se aplica (v., nomeadamente, Acórdão de 1 de outubro de 2009, *Woningstichting Sint Servatius*, C-567/07, EU:C:2009:593, n.º 43). Todavia, com vista a fornecer uma resposta útil ao órgão jurisdicional que lhe apresentou uma questão prejudicial, o Tribunal pode ser levado a tomar em consideração normas de direito da União a que o juiz nacional não fez referência no enunciado da sua questão (Acórdãos de 13 de outubro de 2016, *M. e S.*, C-303/15, EU:C:2016:771, n.º 16, e de 16 de maio de 2019, *Plessers*, C-509/17, EU:C:2019:424, n.º 32).
- 23 No caso em apreço, no que respeita, em primeiro lugar, à questão de saber se a interpretação solicitada pelo órgão jurisdicional de reenvio apresenta uma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, é inegável, como salientam o Governo belga e a Comissão Europeia, que o Código Aduaneiro, cuja interpretação é solicitada, não é aplicável uma vez que os produtos introduzidos irregularmente no território belga tinham já sido introduzidos no consumo noutro Estado-Membro.
- 24 No entanto, resulta dos elementos transmitidos pelo órgão jurisdicional de reenvio ao Tribunal de Justiça que a Comida paralela e QC foram condenados no pagamento de impostos especiais de consumo e não de direitos aduaneiros, uma vez que estão em causa produtos introduzidos

irregularmente num Estado-Membro depois de terem já sido introduzidos no consumo noutro Estado-Membro. Por conseguinte, pode deduzir-se da decisão de reenvio que a interpretação solicitada pelo órgão jurisdicional de reenvio diz respeito à Diretiva 2008/118.

- 25 No que diz respeito, em segundo lugar, à apresentação do quadro factual e jurídico pelo órgão jurisdicional de reenvio, há que constatar que todas as partes que apresentaram observações puderam identificar a questão de direito submetida por esse órgão jurisdicional. De igual modo, embora a decisão de reenvio não apresente um quadro jurídico enquanto tal, expõe o conteúdo das disposições nacionais aplicáveis. O Tribunal dispõe, portanto, de elementos de facto e de direito suficientes para fornecer uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio.
- 26 Atendendo ao que precede, há que considerar, portanto, que o pedido de decisão prejudicial é admissível.

Quanto à questão prejudicial

- 27 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio solicita ao Tribunal de Justiça que interprete o Código Aduaneiro.
- 28 Ora, como resulta dos n.ºs 23 e 24 do presente acórdão, esta questão levaria o Tribunal de Justiça a interpretar uma disposição do direito da União que não se destina a regular os factos em causa no processo principal.
- 29 Por conseguinte, com vista a fornecer uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, incumbe ao Tribunal de Justiça reformular a questão que lhe é submetida (v., neste sentido, Acórdão de 16 de maio de 2019, Plessers, C-509/17, EU:C:2019:424, n.º 32).
- 30 A este respeito, há que salientar que, ainda que aquela questão não se refira expressamente aos artigos 8.º e 38.º da Diretiva 2008/118, estes, na medida em que dizem respeito aos devedores de impostos especiais de consumo que se tenham tornado exigíveis na sequência da introdução irregular, no território de um Estado-Membro, de produtos já introduzidos no consumo noutro Estado-Membro, são pertinentes para a resposta a fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio.
- 31 Nestas circunstâncias, há que reformular a questão submetida como se destinando, em substância, a saber se os artigos 8.º e 38.º da Diretiva 2008/118 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que, em caso de introdução irregular, no território de um Estado-Membro, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e introduzidos no consumo noutro Estado-Membro, considera codevedora solidária de impostos especiais de consumo uma pessoa coletiva, civilmente responsável pelas infrações penais cometidas pelo seu gerente.
- 32 A este respeito, importa, em primeiro lugar, indicar que a secção 5 da Diretiva 2008/118, composta unicamente pelo artigo 38.º, diz respeito às irregularidades cometidas durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. O artigo 38.º, n.º 3, desta diretiva prevê que, nessa hipótese, o imposto especial de consumo é devido pela pessoa que garantiu o respetivo pagamento, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 34.º ou da alínea a) do n.º 4 do artigo 36.º da referida diretiva ou por todas as pessoas que tenham participado na irregularidade.
- 33 Como salienta a Comissão, no processo principal, os produtos introduzidos na Bélgica não vinham acompanhados de certificado de garantia, pelo que é impossível exigir o pagamento dos impostos especiais de consumo a um garante na aceção do artigo 34.º ou do artigo 36.º da Diretiva 2008/118.

- 34 Em segundo lugar, há que salientar que a formulação «todas as pessoas que tenham participado na irregularidade», adotada pelo legislador da União no artigo 38.º, n.º 3, desta diretiva, não permite excluir que se considere que uma sociedade e o seu gerente tenham participado numa mesma irregularidade e que, por isso, fiquem obrigados solidariamente ao pagamento dos impostos especiais de consumo.
- 35 Por um lado, a utilização do termo «pessoas», sem outra precisão, não exclui, *a priori*, que seja igualmente visada uma pessoa coletiva. Além disso, o pronome indefinido «todas» cobre a hipótese em que várias pessoas participam numa mesma irregularidade.
- 36 Esta interpretação literal, segundo a qual é possível considerar uma pessoa coletiva solidariamente devedora dos impostos especiais de consumo, juntamente com, eventualmente, outras pessoas que tenham participado na mesma irregularidade, é corroborada pelo artigo 8.º da Diretiva 2008/118, que define os devedores dos impostos especiais de consumo que se tenham tornado exigíveis. O n.º 2 deste artigo prevê, com efeito, que, quando existirem vários devedores para uma mesma dívida de imposto especial de consumo, estes ficam obrigados ao pagamento dessa dívida a título solidário.
- 37 Esta interpretação é igualmente confirmada pelos trabalhos preparatórios da Diretiva 2008/118. Como salienta a Comissão, o projeto inicial desta diretiva limitava a lista dos devedores dos impostos especiais de consumo, no caso da introdução irregular de produtos no território de um Estado-Membro, apenas às pessoas que se tivessem constituído garantes do pagamento desses impostos. No entanto, o Conselho da União Europeia pretendeu alargar esta lista a «todas as pessoas que tenham participado na irregularidade», como resulta do artigo 38.º, n.º 3, desta diretiva. Ao adotar esta redação, o legislador da União entendeu, portanto, definir em sentido amplo as pessoas suscetíveis de ser devedoras do pagamento dos impostos especiais de consumo em caso de irregularidades, isto de forma a assegurar, tanto quanto possível, a cobrança desses impostos.
- 38 Por outro lado, importa determinar se a condição relativa à «participação na irregularidade», referida no artigo 38.º, n.º 3, da Diretiva 2008/118, permite incluir uma pessoa coletiva ou singular pelo simples facto da sua qualidade de comitente.
- 39 A este respeito, há que sublinhar que o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), ii), da Diretiva 2008/118, no caso de uma saída irregular de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, prevê que são devedoras dos impostos especiais de consumo todas as pessoas que tenham participado na saída irregular e que, além disso, tenham tido ou devam razoavelmente ter tido conhecimento da natureza irregular dessa saída. Ora, esta segunda condição, equiparável à exigência de um elemento intencional, não foi retomada pelo legislador da União no artigo 38.º, n.º 3, desta diretiva.
- 40 Por conseguinte, a falta de indicações, na redação do artigo 38.º, n.º 3, da Diretiva 2008/118, quanto ao conceito de pessoa que tenha participado na irregularidade permite considerar que uma pessoa coletiva é devedora de impostos especiais de consumo devido ao comportamento de uma pessoa singular, quando esta tenha atuado na qualidade de funcionário da primeira.
- 41 Assim, resulta da decisão de reenvio que, no processo principal, o facto de QC ter atuado no seu próprio interesse e em detrimento do seu empregador apenas se repercute no plano penal, e não no plano civil do processo principal. Além disso, é pacífico que QC atuou no âmbito das suas funções e da prossecução do objeto social da empresa.
- 42 Em todo o caso, como sublinha o Governo belga, tendo em conta as obrigações impostas pelo artigo 33.º da Diretiva 2008/118, uma sociedade como a que está em causa no processo principal, que não cumpre as formalidades previstas, pode ser considerada «[uma pessoa] que tenh[a] participado na irregularidade», na aceção do artigo 38.º desta diretiva.

- 43 Por conseguinte, há que responder à questão submetida que o artigo 38.º da Diretiva 2008/118, lido em conjugação com o artigo 8.º, n.º 2, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que, em caso de introdução irregular, no território de um Estado-Membro, de produtos sujeitos a imposto especial de consumo e introduzidos no consumo noutra Estado-Membro, considera codevedora solidária dos impostos especiais de consumo uma pessoa coletiva, civilmente responsável pelas infrações penais cometidas pelo seu gerente.
- 44 Tal interpretação não prejudica a possibilidade, eventualmente prevista pelo direito nacional, de o comitente, considerado devedor solidário dos impostos especiais de consumo, intentar uma ação de regresso contra o seu funcionário, declarado penalmente responsável pelos factos em causa.

Quanto às despesas

- 45 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 (Nona Secção) declara:

O artigo 38.º 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, lido em conjugação com o artigo 8.º, n.º 2, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que, em caso de introdução irregular, no território de um Estado-Membro, de produtos sujeitos a imposto especial de consumo e introduzidos no consumo noutra Estado-Membro, considera codevedora solidária dos impostos especiais de consumo uma pessoa coletiva, civilmente responsável pelas infrações penais cometidas pelo seu gerente.

Assinaturas