

**ESTUDOS EM HOMENAGEM
AO PROFESSOR DOUTOR ALBERTO XAVIER
ECONOMIA, FINANÇAS PÚBLICAS E DIREITO FISCAL**

Volume II

ORGANIZADORES

Eduardo Paz Ferreira
Helena Taveira Torres
Clotilde Celorico Palma

EDITOR

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.
Rua Fernandes Tomás, nº 76-80
3000-167 Coimbra
Tel.: 239 851 904 · Fax: 239 851 901
www.almедina.net · editora@almедina.net

DESIGN

FBA.

PRÉ-IMPRESSÃO

G.C. - GRÁFICA DE COIMBRA, LDA.

IMPRESSÃO E ACABAMENTO

NORPRINT

Fevereiro, 2013

DEPÓSITO LEGAL

355155/13

Toda a reprodução desta obra, por fotocópia ou outro qualquer processo, sem prévia autorização escrita do Editor, é ilícita e passível de procedimento judicial contra o infractor.



GRUPOALMEDINA

BIBLIOTECA NACIONAL DE PORTUGAL - CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
ESTUDOS EM HOMENAGEM A ALBERTO XAVIER

Estudos em homenagem a Alberto Xavier.

3 v. - (Estudos de homenagem). - 2ª v. p.

ISBN 978-972-40-4902-1

CDU 34

A circulação intracomunitária dos produtos sujeitos a imposto no novo código dos IEC (análise de dois casos singulares)

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA

Advogado

MANUEL TEIXEIRA FERNANDES

Advogado

I. Apresentação

Os Impostos Especiais de Consumo (IEC) – que incidem sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sobre o tabaco manufacturado e sobre o álcool e as bebidas alcoólicas¹ – não têm merecido o favor daqueles que, em Portugal, habitualmente se ocupam da discussão das matérias fiscais. Constituem um campo por desbravar, parecendo estar prisioneiros do facto de serem entregues nos cofres do Estado por, apenas, cerca de duas mil e trezentas empresas². Em face de tão reduzido número de sujeitos passivos em sentido formal, poderia pensar-se que os IEC são impostos menores em termos de receita fiscal, mas tal não acontece. Representaram, em 2010, 16,46%³ de toda a receita fiscal estadual, tendo atingido 5.419,5 mil milhões de euros⁴.

¹ Considerando apenas os impostos especiais de consumo cujo quadro legal foi objecto de harmonização a nível comunitário. Em Portugal existe, ainda, um outro IEC que não está harmonizado comunitariamente e que incide sobre os veículos automóveis na data da sua aquisição ou aquando da sua matrícula.

² Vd. página 132 do Relatório de Actividades da DGAIEC do ano de 2010.

³ Considerando também como receita fiscal, como se justifica, o Imposto Sobre Produtos Petrolíferos (ISP) consignado: à empresa “EP- Estradas de Portugal – E.P.E.”, na forma de Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR); ao Fundo Florestal Permanente (FFP) e ao Fundo Português do Carbono (FPC).

⁴ Vd.: Boletim, de Janeiro de 2011, da Direcção-Geral do Orçamento (DGO) e página 163 do Relatório de Actividades da DGAIEC do ano de 2010.

Em termos de harmonização comunitária do seu quadro legal, a designada legislação da primeira geração – composta por um “diploma horizontal”, aplicável a todos os IEC⁵ e por “diplomas verticais”, aplicáveis a cada um dos impostos⁶ – foi editada no começo da década de noventa do século passado tendo, por feliz coincidência, sido aprovada no decurso da primeira Presidência portuguesa do Conselho das, então, denominadas Comunidades Europeias⁷.

Por sua vez, no que se refere ao direito nacional, a primeira codificação entrou em vigor já no princípio da primeira década do presente século⁸. Dez anos volvidos, depois de ter sido objecto de sucessivas alterações, fundamentalmente através das leis orçamentais anuais, o primeiro Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) foi revogado, tendo, em sua substituição, sido editado um novo CIEC, através do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho.

Com o presente artigo não se pretende fazer uma abordagem global das opções do legislador do novo Código dos Impostos Especiais de Consumo, mas, tão-só, analisar dois tipos de problemas, de grande actualidade, que, no novo Código, e a nosso ver, tiveram um tratamento menos conseguido. Assim, a presente abordagem dirá somente respeito:

- (i) à responsabilidade fiscal objectiva a que estão sujeitas as entidades (depositários autorizados) que podem expedir produtos em suspensão do imposto (IEC); e
- (ii) às dificuldades de reembolso do imposto, em Portugal, em certos casos de circulação intracomunitária de produtos sujeitos a IEC após introdução no consumo.

A matéria tratada em primeiro lugar – a da responsabilidade fiscal objectiva do expedidor – situa-se no âmbito do regime de circulação intracomunitária em suspensão do imposto constituindo um dos elementos fundadores do regime. Por sua vez, a possibilidade de reembolso do imposto pago pelos produtos que, tendo sido declarados para introdução no consumo num determinado Estado membro, venham, posteriormente, a ser expedidos para outro Estado membro, onde serão consumidos e (novamente) tributados, completa o regime de

⁵ Directiva 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de Fevereiro, transposta para o direito interno pelo Decreto-Lei n.º 52/93, de 25 de Fevereiro.

⁶ Directivas 92/79/CEE a 92/84/CEE, do Conselho, de 19 de Outubro, transpostas para o direito interno através dos Decretos-Leis n.ºs 117/92, de 22 de Junho, 104/93, de 5 de Abril, 325/93, de 25 de Setembro, 123/94, de 18 de Maio e 124/94, de 18 de Maio.

⁷ Que teve lugar no primeiro semestre de 1992.

⁸ Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro.

circulação em suspensão do IEC, permitindo a existência do Mercado Interno Comunitário.

2. A responsabilidade fiscal objectiva do depositário autorizado expedidor na circulação intracomunitária dos produtos em suspensão do imposto
É hoje pacificamente aceite que o consumo dos produtos sujeitos a IEC tem graves consequências, directas e indirectas, para a saúde pública, para o ambiente, para a segurança rodoviária, etc., as quais, de acordo com as *modernas tendências do direito fiscal*⁹ devem, tanto quanto possível, ser custeadas pelas taxas do imposto aplicáveis a tais produtos.

Assim, a elevada carga fiscal que em todos os Estados membros da União Europeia incide sobre os produtos sujeitos a IEC – carga fiscal esta que se assume como desejável, ao ponto de estar balizada, comunitariamente, com a existência de *taxas mínimas* a praticar por todos os Estados membros –, implicou logo no início do aparecimento do Mercado Interno Comunitário, em 1993, que fosse necessário criar um “regime de circulação intracomunitário dos produtos em suspensão do imposto”.

Com efeito, a alternativa – isto é, a circulação intracomunitária dos produtos após terem suportado a elevada carga fiscal a que estão sujeitos – obrigaria os respectivos operadores económicos a suportar desmesurados encargos financeiros por motivos exclusivamente fiscais, o que teria como consequência o tendencial desaparecimento do comércio intracomunitário destes produtos, com consequências muito nefastas para as estruturas industriais e comerciais da Comunidade Europeia. E, mais grave ainda, dificultaria imenso, ou impediria, mesmo, que fosse concretizado o princípio comunitário da “tributação no destino”, que permite a afectação das receitas fiscais destes produtos ao Estado membro da Comunidade Europeia onde são consumidos.

A circulação dos produtos em suspensão do IEC coloca, contudo, enormes problemas cuja solução, no caso comunitário, foi concretizada através da criação de um sistema de *estatutos*, concedidos a todas as empresas que operam no comércio intracomunitário, com a existência de *garantias*, com validade em toda a Comunidade Europeia, e com a *responsabilização fiscal objectiva* das empresas vendedoras, as quais, em termos estatutários, são designadas por *depositário autorizado expedidor*.

A responsabilização fiscal objectiva do depositário autorizado expedidor dos produtos sujeitos a IEC, quando estes circulam em suspensão do imposto, é, muito provavelmente, a menos má das soluções possíveis para o problema. Com efeito, as alternativas possíveis, constituídas pela responsabilização do trans-

⁹ VASQUES, Sérgio – *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008.

portador ou do destinatário no outro Estado membro, apresentam grandes desvantagens e que decorrem de, no caso do transportador, o património por este detido ser, por norma, de pequena monta e de poder situar-se noutro Estado membro e, no caso do destinatário, da incomensurável burocracia envolvida na responsabilização fiscal de uma entidade cuja actividade é desenvolvida noutro Estado membro. Apesar disso, por prudência, as legislações, comunitária e nacional, prevêem, supletivamente, que a garantia na circulação intracomunitária dos produtos em suspensão do imposto possa ser prestada pelo transportador (situação que em Portugal, ao que se conhece, só em casos muito pontuais teve lugar).

Assim, volvidos vinte anos sobre a sua criação, a responsabilidade fiscal objectiva do expedidor é tida como a solução *natural* do problema. Mas, se é a solução, nem por isso pode deixar de ser vista com imensas cautelas e que decorrem do facto de dizer respeito a vultuosas quantias de impostos, a que acresce o facto de se tratar de uma responsabilidade sem culpa.

Ver-se-á de seguida qual foi o sentido da evolução do quadro legal que, nos ordenamentos jurídicos comunitário e nacional, disciplina a matéria.

(i) Legislação comunitária de primeira geração: a Directiva 92/12/CEE, de 25 de Fevereiro

Na designada legislação da primeira geração, ao nível comunitário, a responsabilidade fiscal objectiva do depositário autorizado expedidor estava estabelecida no nº 3 do artigo 15º da Directiva 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de Fevereiro, onde se dispunha que

*“Os riscos inerentes à circulação intracomunitária serão cobertos pela garantia prestada pelo depositário autorizado expedidor tal como prevista no artigo 13º ou, se for o caso, por uma garantia solidariamente prestada pelo expedidor e pelo transportador. As autoridades competentes dos Estados membros podem permitir que o transportador ou o proprietário dos produtos prestem uma garantia em substituição da prestada pelo depositário autorizado expedidor. Se necessário, os Estados membros podem exigir uma garantia ao destinatário.”*¹⁰

Por sua vez, no número 4 do referido artigo estava previsto o “apuramento do regime”¹¹, isto é, a extinção da responsabilidade fiscal do depositário autorizado expedidor, nos seguintes moldes:

¹⁰ Redacção dada pela alínea b) do nº 5 do artigo 1º da Directiva 94/74/CE, de 22 de Dezembro.

¹¹ No início, o “apuramento do regime”, em regra, era concretizado pelo recebimento pelo Depositário Autorizado Expedidor do exemplar nº 3 do Documento Administrativo de Acompanhamento (DAA) de

“Sem
ment.
a resp
referi

A rec
mento”
mente”).
legal e a
da extinc
expedido

(ii) Legi Dezembr

O quadro
regime de
rada pela
um “sisten
Para além
nistrações
a ligação e

Assim, i
pensão do i
dor) um pro
suas autorid
aduaneiras e
maticament
depositário
dos produto
em papel, pa
de Acompan
suas autorida

A operaçã
do depositári
(pelo deposit
dos produtos

mento (DAA) de
aduaneiras do Est

“Sem prejuízo do artigo 20º, a responsabilidade do depositário autorizado expedidor e, eventualmente, do transportador só poderá ser libertada quando se provar que o destinatário assumiu a responsabilidade dos produtos, nomeadamente, através do documento de acompanhamento referido no artigo 18º, nas condições fixadas no artigo 19º”.

A redacção da norma comunitária, ao referir o “documento de acompanhamento” (DAA), em termos exemplificativos (atente-se no advérbio “nomeadamente”), deixa aos Estados membros uma grande amplitude para regularem, legal e administrativamente, a matéria do apuramento do regime, ou seja, da extinção da responsabilidade fiscal objectiva do depositário autorizado expedidor.

(ii) Legislação comunitária vigente: a Directiva 2008/118/CE, de 16 de Dezembro

O quadro legal da circulação intracomunitária dos produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto foi objecto de uma grande modernização, operada pela Directiva 2008/118/CE, de 16 de Dezembro, passando a ter por base um “sistema informatizado standard” obrigatório em todos os Estados membros. Para além do obrigatório recurso à informática, no novo quadro legal as administrações aduaneiras passaram a ter responsabilidades acrescidas assegurando a ligação entre o depositário autorizado expedidor e o destinatário.

Assim, relativamente a uma expedição de produtos sujeitos a IEC, em suspensão do imposto, depois de elaborado por um depositário autorizado (expedidor) um projecto de DAA (informatizado) e depois de comunicado o mesmo às suas autoridades aduaneiras estas contactam (informaticamente) as autoridades aduaneiras do Estado membro de destino e que, por sua vez, contactam (informaticamente) o destinatário. Se nada em contrário lhe for dado a conhecer, o depositário autorizado que desencadeou o processo procede, então, à expedição dos produtos em suspensão do imposto fazendo-os acompanhar por uma versão em papel, para efeitos de controlo da circulação, do Documento Administrativo de Acompanhamento (DAA) que produziu e transmitiu informaticamente às suas autoridades.

A operação de circulação fica concluída, cessando a responsabilidade fiscal do depositário autorizado expedidor, no momento em que seja recepcionado (pelo depositário autorizado expedidor) o “relatório (informático) de recepção dos produtos” elaborado pelo destinatário. Este relatório é transmitido (infor-

mento (DAA) devidamente atestado pelo destinatário e, se fosse o caso, visado pelas autoridades aduaneiras do Estado membro de destino.

maticamente) às autoridades aduaneiras do destino que o remetem às autoridades aduaneiras da expedição e, estas, ao depositário autorizado expedidor.

A tramitação acabada de descrever refere-se, naturalmente, às operações de circulação de produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto que decorram com normalidade não cobrindo, infelizmente, as situações patológicas. Com efeito, muito embora estejamos certos que a intervenção pró-activa que a Directiva 2008/118/CE passou a exigir às administrações aduaneiras comunitárias irá reduzir imenso as situações irregulares, não é possível eliminá-las completamente. Mas, é nas situações patológicas que a terminologia usada na Directiva 2008/118/CE parece dificultar o “apuramento do DAA”¹², já que, em termos literais, não é dispensada a *participação activa* do destinatário e das suas autoridades:

Com efeito, o número 2 do artigo 28º da Directiva 2008/118/CE dispõe que: “(...)pode também ser apresentada prova do termo de uma circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto (...)mediante confirmação das autoridades competentes do Estado-Membro de destino, baseada em provas adequadas, de que os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo expedidos chegaram ao ponto de destino declarado.”. Por sua vez, a definição de provas adequadas constante na mesma norma consiste em: “(...) um documento apresentado pelo destinatário contendo os mesmos dados que o relatório de recepção ou o relatório de exportação.”

Ora, o cerne das situações patológicas está no comportamento irregular do destinatário¹³ que, embora tendo recebido os produtos, não elabora o “relatório de recepção”, para poder consumir ou vender ilegalmente (sem impostos) os citados produtos.

Imagine-se o caso em que um destinatário recebe de outro Estado membro produtos sujeitos a IEC em suspensão do imposto, não os regista na sua contabilidade de existências nem os dá como recebidos às suas autoridades aduaneiras de controlo (não elabora o relatório informático de recepção), nem, consequentemente, os declara para consumo, vendendo-os ilegalmente, a um preço que pode ser mais baixo (dado que não pagaram impostos).

Ora, numa interpretação literal da norma comunitária, mesmo que o expedidor tenha cumprido todos os preceitos legais e, através do transportador, se tenha munido mesmo de “recibo” constante de assinatura e carimbo do destinatário aposto no respectivo exemplar da Factura ou da Guia de Remessa, não conseguirá ver *apurado* o respectivo DAA e, concomitantemente, nunca verá cessar

¹² O “apuramento do regime”, que é sinónimo do “apuramento do DAA”, na actualidade, é concretizado, em regra, através do recebimento pelo expedidor, pela via informática, do “relatório informático de recepção” elaborado pelo destinatário.

¹³ O transporte é, por norma, feito por conta do expedidor, pelo que, para esta análise, só são relevantes as irregularidades praticadas pelo destinatário.

a sua
ras, c
pape.
A
tinatá
suspe
nitári
estenc
didor
cio int

(iii) L
nº 566/
A trans
do DAA
tiva do c
do artigo
codificaç
nº 566/9
a responsa
só poderá
bidos no E
mento refe.

No dir
mia no di
sibilidade
viesse a faz
se possibil
prova (par
tinatário n
regularmer.

Assim, c
neiras naci
tica e, norm
mentos (PV
mais recente
da DGAIEC

¹⁴ No mesmo sei
de Consumo Anot

a sua responsabilidade fiscal se, mesmo instado pelas suas autoridades aduaneiras, o destinatário não se dignar elaborar informaticamente, ou em suporte de papel, o “relatório de recepção”.

Assim, ao exigir *sempre* a iniciativa, ou pelo menos a colaboração, do destinatário para “apuramento” das operações de circulação intracomunitária em suspensão do imposto – mesmo nas situações patológicas –, a legislação comunitária seguiu um caminho oposto àquele que, razoavelmente, seria de esperar, estendendo a responsabilidade fiscal objectiva do depositário autorizado expedidor para limites absurdos¹⁴, dificultando, ou inviabilizando mesmo, o comércio intracomunitário.

(iii) Legislação interna de primeira geração: o anterior CIEC (Decreto-Lei nº 566/99 de 22 de Dezembro)

A transposição para o direito interno das disposições relativas ao “apuramento do DAA” ou, dito de outro modo, da cessação da responsabilidade fiscal objectiva do depositário autorizado expedidor foi feita, numa primeira fase, pelo nº 6 do artigo 15º do Decreto-Lei nº 52/93 e, posteriormente, no âmbito da primeira codificação da legislação relativa aos IEC pelo nº 2 do artigo 44º do Decreto-Lei nº 566/99 (CIEC) que dispunha o seguinte: “*Sem prejuízo do disposto no artigo 36º, a responsabilidade do depositário autorizado expedidor e, eventualmente, do transportador só poderá ser libertada quando for feita prova de que os produtos foram regularmente recebidos no Estado membro de destino, nomeadamente através do documento de acompanhamento referido no artigo 33º, nas condições fixadas no artigo 35º*”

No direito interno seguiu-se, assim, de perto a redacção que a norma assumia no direito comunitário e, como tal redacção deixava em aberto várias possibilidades de “apuramento do DAA” a que, porventura, a experiência prática viesse a fazer jus, tal via acabou por ser aproveitada para, em sede administrativa, se possibilitar ao depositário autorizado expedidor o uso de outros meios de prova (para além da certificação do recebimento da mercadoria feita pelo destinatário no exemplar 3 do DAA) para a comprovação de que a mercadoria foi regularmente recepcionada pelo destinatário.

Assim, depois de um primeiro período em que o apoio das autoridades aduaneiras nacionais ao depositário autorizado expedidor foi feito de forma casuística e, normalmente, com utilização do designado *Pedido de Verificação de Movimentos* (PVM), surgiu em 2004, na Circular nº 73/2004, Série II, da DGAIEC e, mais recentemente, em 2006, na Circular nº 50/2006, Série II, de 21 de Junho, da DGAIEC – um conjunto de regras que visaram resolver, em sede administra-

¹⁴ No mesmo sentido ver AFONSO, A. Brigas e FERNANDES, Manuel T. – *Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado e Actualizado*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2011, páginas 113 e 114.

tiva, as situações de “não apuramento do DAA” e relativamente às quais, apesar do comportamento omissivo do destinatário ou do extravio dos documentos por si enviados, tivesse sido feita prova adequada pelo expedidor da regularidade da operação de circulação intracomunitária.

O estabelecimento de procedimentos administrativos de facilitação era, pode dizer-se, o mínimo que se poderia exigir às autoridades aduaneiras, dado estar-se na presença de uma responsabilidade fiscal *objectiva* do depositário autorizado expedidor e que, inclusive, onera mais uma expedição intracomunitária de produtos (que, em tempos idos, constituía uma “exportação para um país da CEE”) do que uma similar exportação para países terceiros. Com efeito, numa exportação para países terceiros, após a Alfândega ter concedido a designada “autorização de saída” e, portanto, a mercadoria (neste caso, produtos sujeitos a IEC) poder iniciar o seu percurso rumo ao importador noutra país, o exportador fica imediatamente liberto de qualquer responsabilidade fiscal, enquanto na expedição intracomunitária (que é uma “exportação” para um Estado membro da União Europeia) só ao comprovar-se o regular recebimento da mercadoria pelo destinatário é que cessa a responsabilidade fiscal do expedidor.

(iv) Legislação interna vigente: o novo CIEC (Decreto-Lei nº 73/2010, de 21 de Junho)

No direito interno, o “apuramento do DAA” nas operações de circulação intracomunitária em suspensão do imposto, nos casos de irregularidades da responsabilidade de destinatário, sofreu uma evolução de contornos muito negativos, tendo-se limitado a seguir a “visão formalista” que, e como acima se viu, enforma o (actual) normativo comunitário. Assim, o nº 4 do artigo 43º do CIEC, que trata das operações de circulação intracomunitária em suspensão do imposto que decorrem com normalidade dispondo que “... a operação de circulação considera-se apurada pelo relatório de recepção ou, tratando-se de uma exportação, pelo relatório de exportação ou pela certificação de saída”, não suscita quaisquer reparos em face do quadro legal do anterior CIEC (Decreto-Lei nº 566/99).

Mas o mesmo não acontece com a redacção do artigo 45º do actual CIEC, que tem por epígrafe “provas alternativas”, e que, em regra, trata as situações patológicas na esfera do destinatário. A redacção desta norma dispõe que:

“(...) podem ser admitidas, em casos devidamente fundamentados, para efeitos do apuramento da operação de circulação, as seguintes provas: Na expedição, a confirmação pelas autoridades competentes no destino, no âmbito de um processo de cooperação administrativa, de que os produtos foram recepcionados pelo destinatário; (...)”, não existindo qualquer outra norma, no direito interno, de que o depositário autorizado expedidor possa deitar mão para fazer cessar a sua responsabilidade fiscal.

exc
bre
cor
col
qu

lad
nac
dac
sen

por
do
que
do”
o p
pio

poc
pre

3. A
O r
sun
tos
Eu
trib
(Es
for

¹⁵ E
do e
em i
facil
à cor
Imp

O perigo da redacção desta norma do CIEC reside no facto de remeter, em exclusivo, para a cooperação administrativa com as autoridades do Estado membro de recepção. Ora, este Estado membro está como que “manietado”, pois, como acima se viu, ao analisar o normativo comunitário, só actua com base na *colaboração do destinatário* e este, como é da natureza das situações patológicas a que dá lugar, não está interessado em tal colaboração.

Assim, mesmo sem grande ajuda do direito comunitário, parece que o legislador nacional deveria ter ido mais longe não deixando as empresas expedidoras nacionais desamparadas, na completa dependência da boa vontade das autoridades aduaneiras do Estado membro de destino e que poderão não ser muito sensíveis aos problemas do (infeliz) depositário autorizado expedidor.

Estamos certos que, mesmo com um quadro legal inapropriado, os tribunais portugueses não deixarão de apreciar com justeza a efectiva responsabilidade do expedidor, nos casos em que este demonstre que cumpriu todos os requisitos que lhe eram exigidos¹⁵ – não obstante a omissão do destinatário na elaboração do “relatório de recepção” – pois, a não ser assim, a nosso ver estaria a ser violado o princípio constitucional da proporcionalidade que é também, aliás, um princípio que enforma o direito comunitário.

Mas será grave se for necessário fazer intervir os tribunais em matéria que pode ser decidida em sede administrativa, pois, imagina-se quem são os maiores prejudicados quando os problemas não sejam resolvidos em sede própria.

3. A Circulação Intracomunitária dos Produtos após Introdução no Consumo
O regime de Circulação Intracomunitária dos Produtos após Introdução no Consumo (CIPIC), também conhecido como Circulação Intracomunitária dos Produtos com Imposto Pago, possibilita a circulação entre os Estados membros da União Europeia dos produtos sujeitos a IEC sem que seja posto em causa o princípio da tributação no destino, isto é, o imposto (IEC) pago no primitivo Estado membro (Estado membro de expedição) é posteriormente reembolsado ao expedidor, se forem cumpridas as regras previstas para este tipo de circulação.

¹⁵ Embora os “precedentes” nem sempre apontem nesta direcção, como aconteceu com uma decisão do então Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto, em que é referido que “Expedir bebidas alcoólicas em regime de suspensão do imposto é uma faculdade de que pode lançar mão o expedidor para facilitar as suas vendas”, como se as empresas portuguesas para sobreviverem tivessem alternativas à conquista do mercado comunitário. (vd. AFONSO, A Brigas e FERNANDES, Manuel T – *Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado e Actualizado*, Coimbra Editora, 3ª Edição 2011, página 113.

(i) Legislação comunitária vigente: a Directiva 2008/118/CE, de 16 de Dezembro

O quadro legal da Circulação Intracomunitária dos Produtos após Introdução no Consumo está plasmado nos artigos 32º a 38º, que constituem o Capítulo V da Directiva 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, notando-se que a sua construção foi feita na perspectiva de que o destinatário dos produtos no Estado membro de destino não disponha de qualquer estatuto em sede de IEC. Com efeito, as situações que se visa enquadrar dizem respeito às designadas “aquisições de produtos por particulares que não sejam transportadas pelos próprios”, “aquisições de produtos que se presume que não se destinam a *uso pessoal*”, “detenções de produtos para fins comerciais noutro Estado membro (por particulares ou outros)” e “vendas à distância”.

Nestas situações, para que o reembolso do IEC seja possível, a tramitação da operação de CIPIC está sujeita ao cumprimento dos seguintes requisitos previstos nos números 1 e 2 do artigo 34º da Directiva:

(i) A expedição tem de ser feita a coberto do Documento Administrativo Simplificado (DAS) previsto no Regulamento CEE nº 3649/92, da Comissão, de 17 de Dezembro, cuja emissão é obrigatoriamente do conhecimento das autoridades oficiais no Estado membro de expedição para efeitos do subsequente reembolso;

(ii) Antes da expedição dos produtos o expedidor ou o destinatário têm de fazer uma declaração junto das autoridades competentes do Estado membro de destino e garantir o pagamento do imposto especial de consumo;

(iii) O imposto tem de ser pago no destino, de acordo com as modalidades previstas pelo respectivo Estado membro;

(iv) Os intervenientes na operação tem de prestar-se aos controlos que sejam determinados pelas autoridades no destino visando comprovar a recepção efectiva dos produtos bem como o pagamento do imposto.

Relativamente às expedições de produtos destinadas a operadores económicos que, no Estado membro de destino, não detêm qualquer estatuto em sede de IEC, a experiência resultante do funcionamento do sistema ao longo destes primeiros vinte anos do Mercado Interno Comunitário, que estão prestes a ser comemorados, releva a bondade das soluções encontradas pelo legislador comunitário.

Já nos casos em que o destinatário seja possuidor do estatuto de depositário autorizado no Estado membro de destino, isto é, disponha de um Entrepósito Fiscal, as regras da Circulação Intracomunitária dos Produtos após Introdução no Consumo devem ser conjugadas com a faculdade destes operadores de, em alternativa à imediata declaração para consumo, poderem dar entrada dos

produtos no respectivo Entrepósito Fiscal, averbando o competente registo na conta-corrente e com (eventual) atestação pelas respectivas autoridades aduaneiras para garantir da regularidade da operação

Com efeito, uma das características do estatuto de depositário autorizado é a de o respectivo titular poder deter no Entrepósito Fiscal os produtos sujeitos a IEC em suspensão do imposto (cfr. *alínea d) do nº 2 do artigo 16º e subalínea i) da alínea a) do nº 1 do artigo 17º da Directiva 2008/118/CE, de 16 de Dezembro de 2008*). Ora, como os produtos objecto da CIPIC, à chegada ao Estado membro de destino, se apresentam na situação de suspensão do imposto (IEC) – em virtude de para os mesmo ter sido solicitado o reembolso do IEC no Estado membro de expedição –, se o destinatário for um depositário autorizado, isto é, titular de um Entrepósito Fiscal, poderá, fazendo uso das prerrogativas conferidas pelo respectivo estatuto e em alternativa à imediata declaração para consumo, dar entrada dos mesmos no respectivo Entrepósito Fiscal com conhecimento das respectivas autoridades aduaneiras.

Nesta conformidade, nos casos em que o destinatário detém um estatuto em sede de IEC, as disposições comunitárias relativas à prova do pagamento do imposto no Estado membro de destino teriam de ser transpostas para o direito interno de forma hábil, não devendo ser exigidos na instrução do processo de reembolso documentos impossíveis de obter. Mas, infelizmente, como a seguir se verá, o legislador nacional não foi sensível à solução óbvia que as circunstâncias exigiam.

(ii) **Legislação interna: o anterior CIEC (Decreto-Lei nº 566/99, de 22 de Dezembro)**

A transposição para o direito interno das disposições relativas à circulação intracomunitária dos produtos após introdução no consumo foi feita, em primeira mão, pelo artigo 21º do Decreto-Lei nº 52/93, de 26 de Fevereiro, e, posteriormente, no âmbito da primeira codificação da legislação relativa aos IEC, pelo artigo 13º do Decreto-Lei nº 566/99, de 22 de Dezembro (anterior CIEC), no qual, o legislador, referindo-se ao reembolso do imposto na expedição, dispunha o seguinte:

“Artigo 13º

Reembolso na expedição

- 1-*
- a)*
- b)*
- c)*
- d) Os expedidores apresentam à estância aduaneira onde foi solicitado o pedido de reembolso o exemplar 3 do documentos administrativo simplificado (DAS), devidamente anotado pelo*

destinatário e acompanhado de um documento que ateste a tomada a cargo do imposto no Estado-Membro de consumo ou que inclua uma menção onde se refira o endereço do serviço competente das autoridades fiscais do Estado-Membro de destino e a data de aceitação da declaração, bem como o número de referência ou de registo dessa mesma declaração.

2 - Proceder-se-á ainda ao reembolso de imposto no caso previsto no nº 5 do artigo 36º."

Quer isto significar que, atenta a possibilidade de os produtos objecto da circulação intracomunitária dos produtos após introdução no consumo poderem ter por destinatário, quer um particular que, imediatamente, os declare para consumo, quer um depositário autorizado (titular de um Entrepasto Fiscal) que os pode declarar para entrada em Entrepasto Fiscal e a partir do qual serão, depois, declarados para consumo, à medida das necessidades do comércio¹⁶, o legislador nacional revelou grande sagacidade, tendo optado por uma redacção que cobre as várias hipóteses que se podem colocar.

(iii) **Legislação interna: o actual CIEC (Decreto-Lei nº 73/2010, de 21 de Junho)**

A matéria encontra-se agora contemplada no artigo 17º do CIEC (Decreto-Lei nº 73/2010, de 21 de Junho) que, na parte com interesse, dispõe, o seguinte:

"Artigo 17º

Reembolso na expedição

O reembolso na expedição para outro Estado membro está sujeito aos seguintes procedimentos:

- a)*
- b)*
- c)*
- d) O expedidor deve apresentar, logo que possível, na estância aduaneira onde efectuou o pedido de reembolso, o exemplar nº 3 do documento de acompanhamento simplificado (DAS), devidamente anotado pelo destinatário e acompanhado de um documento que ateste o pagamento do imposto no Estado membro de destino.*
- e)*

A comparação das duas redacções e, acima de tudo, o seu cotejo com a matriz dos sistemas de circulação intracomunitária (i) em suspensão do imposto e (ii) após introdução no consumo, põe em evidência a desadequação da actual redacção para abranger as várias situações que na prática se verificam. Com efeito, na actual redacção, aparentemente, não estão contemplados os casos de reembolso

¹⁶ Ou mesmo a sua exportação ou (re)expedição para outro Estado membro.

r
d
r:
p
d
n
r
v
e
d
r
e
a

d
C
a
s
d

ri
se
se
se
ri
ti

"j
d:
C
(i

r
no
cr
ut
ex
m
de
Fr
de

relativos a expedições de produtos cujos destinatários noutro Estado membro detenham o estatuto de depositário autorizado e que, por exemplo, devido a razões comerciais ou logísticas, optem por fazer entrar os produtos em Entreposto Fiscal, em vez de os declararem de imediato para consumo¹⁷. Nestes casos, de entrada dos produtos em Entreposto Fiscal, não é possível obter o documento de pagamento do imposto que a legislação portuguesa exige para que o reembolso do imposto ao expedidor possa ter lugar. Ora, a *ratio legis* do preceito visa assegurar que nenhum reembolso de imposto é feito no Estado membro expedidor (neste caso, em Portugal) sem que esteja comprovado que os produtos foram regularmente recebidos no Estado membro de destino, recepção regular esta que, necessariamente, inclui, como uma das hipóteses possíveis, a entrada dos produtos em Entreposto Fiscal com conhecimento das autoridades aduaneiras.

Parece, assim, estar-se na presença de uma redacção pouco feliz da norma do CIEC actual, pois a matéria estava devidamente contemplada no anterior CIEC (Decreto-Lei nº 566/99), que, na alínea d) do nº 1 do artigo 13º – em alternativa à apresentação do documento de pagamento do imposto –, expressamente referia a apresentação de “(...) documento que ateste a tomada a cargo do imposto (...)”, o que englobava a entrada dos produtos em Entreposto Fiscal.

Assim, o legislador do actual CIEC disse, seguramente, menos do que queria, pelo que a norma tem de ser objecto de uma “interpretação extensiva” no sentido de, em alternativa ao “documento de pagamento do imposto”, poder também ser usado, na instrução do processo de reembolso, um outro documento onde se demonstre que “as autoridades aduaneiras no destino controlaram a regularidade da operação”. Que é, assim, o sentido que na redacção do anterior CIEC tinha a expressão “(...) documento que ateste a tomada a cargo do imposto (...)”.

A interpretação extensiva, com o sentido que acima lhe atribuímos, é a única “interpretação conforme ao direito comunitário”, que se impõe ao intérprete, dado que, como acima se viu, a matéria está harmonizada comunitariamente. Com efeito, se, por absurdo, assim não se entendesse, estaria o direito nacional (novo CIEC) a eliminar uma faculdade que o direito comunitário confere a *todos*

¹⁷ A entrada, ou reentrada parcial, dos produtos em Entreposto Fiscal tem aplicação, especialmente, nos casos em que um produto é enviado para outro Estado membro para ser utilizado numa concreta operação registando-se, nessa operação, necessariamente, sobras de produto que só pode ser utilizado em operação similar num outro Estado membro ou mesmo em país terceiro. Constitui exemplo típico destas situações, a “gasolina especial” expedida de França para o Circuito Automobilístico do Algarve que, por ser destinada em Portugal a uma entidade que não tem estatuto de depositário autorizado, é toda “declarada para consumo” e cujas sobras, (re)expedidas para França reentram em Entreposto Fiscal, dado que o destinatário dispõe (em França) do estatuto de depositário autorizado.

os depositários autorizados situados na União Europeia de, em alternativa à imediata declaração para consumo, poderem fazer entrar em Entreposto Fiscal os produtos que recebem de outros Estados membros em suspensão do imposto (por força do mecanismo instituído com o DAS, o produto chega ao destinatário noutro Estado membro em suspensão do imposto). E, mais grave ainda, estariam inviabilizadas todas as relações comerciais deste tipo que, no futuro, as empresas portuguesas quisessem estabelecer com congéneres de outros Estados membros, pois os expedidores portugueses não podem exigir aos destinatários noutro Estado membro um documento (recibo de pagamento do imposto) cuja emissão lhes retira uma faculdade que o direito comunitário lhes confere e que é a de poderem dar entrada do produto no Entreposto Fiscal em vez de o declararem de imediato para consumo.

4. Conclusões

(i) Sobre a responsabilidade fiscal objectiva do depositário autorizado expedidor na circulação dos produtos em suspensão do IEC

Sem prejuízo do que dispõe o artigo 45º do actual CIEC, deverá, em sede administrativa, ser dada relevância às provas (alternativas) que o depositário autorizado expedidor apresente visando o “apuramento da operação de circulação intracomunitária em suspensão do imposto (IEC)”, desde que de tais provas se retire, sem margem para dúvidas, que os produtos foram, efectiva e regularmente, recepcionados pelo destinatário, mesmo que, a juzante, este não tenha cumprido perante as suas autoridades as obrigações a que neste caso está vinculado. Com efeito, se a responsabilidade fiscal objectiva do depositário autorizado expedidor – que constitui um pesado encargo que este tem de suportar por falta de alternativa – for “prolongada”, passando a englobar também a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais que, no caso, incumbem ao destinatário, está em causa o princípio constitucional da proporcionalidade que, não é demais lembrá-lo, enforma também o direito comunitário.

(ii) Sobre o reembolso do IEC na circulação intracomunitária após introdução no consumo

A norma constante na alínea d) do artigo 17º do actual CIEC deve ser objecto de *interpretação extensiva* no sentido de abranger, quer os reembolsos de IEC instruídos com um documento que ateste o pagamento do imposto no Estado membro de destino, quer os reembolsos do imposto instruídos com um documento em que as autoridades aduaneiras no Estado membro de destino atestem a recepção dos produtos e a sua (regular) entrada em Entreposto Fiscal, dado que esta

inte
con
des

interpretação, ao mesmo tempo que respeita a *ratio* do preceito, é a única em conformidade com o direito comunitário aplicável.

Atenta a relevância da matéria e a sua incidência comunitária parece ainda desejável que a clarificação do conteúdo da norma seja feita pela via legal.