

Responsabilidade do Expedidor por Impostos Especiais de Consumo

Supremo Tribunal Administrativo

Caso Grossão

Recurso Nº 25339

Acórdão de 8 de Março de 2001

"Grossão - Grossista de Bebidas, S. A." impugnou no Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto a liquidação de Imposto Especial de Bebidas Alcoólicas (IEC) que lhe foi efectuada por despacho do Director da Alfândega do Freixieiro.

Por sentença do M^o Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente, mantendo-se o acto de liquidação.

Tendo a recorrente interposto recurso de tal decisão veio o Tribunal Central Administrativo, após declaração de incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo a negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Continuando inconformada recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação desse acórdão, formulando as seguintes conclusões:

1. A ora Agravante é depositária autorizada desde 1994; e a sociedade destinatária das mercadorias dos autos - Sousa & Carvalho Lda - também o foi desde 01. 03. 95 até 08.11.95.
2. A ora Agravante remeteu mercadorias, em regime de suspensão de IEC, para aquela sociedade, com uma frequência semanal, entre Julho/Agosto de 1995 e 10 de Novembro de 1995.
- 3 Tendo-se certificado, em Julho/Agosto de 1995, perante a estância aduaneira competente. de que a referida Sousa & Carvalho Lda era depositária autorizada e detentora do entreposto fiscal sob o número 1501064303.
4. Até início de Outubro de 1995, a ora Agravante pode verificar - à medida que lhe eram devolvidos os exemplares número 3 das DAA, devidamente carimbadas pela estância aduaneira do Jardim do Tabaco, em Lisboa - que a referida Sociedade continuava a ser depositária autorizada e detentora do respectivo entreposto fiscal.
5. Todas as mercadorias dos autos foram remetidas a tal Sociedade e por esta recebidas.

6. O apuramento do regime de suspensão, relativamente às mercadorias expedidas e recebidas pela destinatária até 08.11.95, poderia ter sido efectuado por via de entrega à expedidora do exemplar número 3 das DAA correspondentes. Bastaria, para tanto, que a sociedade destinatária o tivesse querido fazer, já que nada a impedia de assim proceder, uma vez que era, a esse tempo, depositária devidamente autorizada de bebidas em regime de suspensão de IEC.

7. E as mercadorias remetidas, para a mesma destinatária, posteriormente a 08.11.95, só o foram porque a expedidora não tinha notícia, nem, razoavelmente, lhe era exigível que tivesse, de que o entreposto fiscal, de tal destinatária, fora cancelado; e porque o Estado - através da Alfândega respectiva - lhe não deu conhecimento de tal cancelamento, nem, por qualquer forma ou meio, fez publicitar tal facto - segundo julga saber a ora Agravante. E podia, e devia, fazê-lo. Como entidade directamente beneficiária do imposto, não pode, com efeito, apartar-se do dever de prevenir infracções fiscais, podendo e devendo fazê-lo, como se referiu.

8. A forma de apuramento do regime de suspensão, prevenido no número 6, alínea b) do artigo 19º do DL 52/93, constitui título «ad probationem» de que as mercadorias circularam regularmente em regime de suspensão de IEC, não se obstando, nem se impedindo que tal apuramento possa realizar-se por outro meio.

Assim - relativamente às mercadorias fornecidas à destinatária Sousa & Carvalho Lda até 08 de Novembro de 1995, nada impedia esta de enviar o exemplar número 3 do DAA respectivo à expedidora para apuramento do regime de suspensão respectivo. Não o tendo feito, não pode a ora Agravante ficar privada de, por outro meio, apurar tal regime de suspensão. Dos autos se retira, com efeito, que as mercadorias foram recebidas pela depositária destinatária, pelo que assim fica dado por apurado o regime de suspensão, uma vez que - por facto não imputável à ora Agravante - não foi possível fazê-lo através daquele exemplar número 3 (Cf. 20º. 4 e 15º. 5 do DL 52/93).

9. Relativamente às mercadorias enviadas para aquela destinatária, por acto doloso dela, numa altura em que o seu entreposto fiscal era cancelado, parece que não pode levar-se a responsabilidade objectiva da expedidora até ao fim e em termos absolutos, pois;

Aliás, não pode, com propriedade, falar-se, em tal caso, de irregularidade na circulação, uma vez que a mesma aconteceu a montante de tal facto. No momento em que se iniciou a circulação, já o facto doloso que a causara - actuação da adquirente e posterior destinatária das mesmas - havia sido cometido.

E o Estado - Alfândega - que cancelara o entreposto fiscal da destinatária, também deveria, por alguma forma ou meio - tornar o facto conhecido, em nome de um princípio geral e elementar de boa fé. Sendo ele o beneficiário directo da receita fiscal em apreço, cabe-lhe o dever geral de protecção dos sujeitos passivos na medida em possa e deva fazê-lo. E, no caso e)n apreço, podia e devia.

Assim, em relação às mercadorias expedidas para a destinatária - e por esta recebidas - posteriormente a 08.11.95, parece que, por exemplar analogia - e em nome da vocação

universalista do direito - todos os seus ramos se destinam a realizar a mesma justiça - não deverá a ora Agravante ser responsabilizada pelo pagamento do IEC (artigos 505º e 570º, v. g. do Código Civil).

10. O douto Acórdão recorrido violou - se e segundo bem entendemos - o disposto nos artigos 15º e 20º do DL 52/93, de 26 de Fevereiro, ao considerar que o apuramento da circulação de mercadorias em regime de suspensão de IEC se fazia, exclusivamente por via do exemplar número 3 da DAA, dando a este documento natureza «ad substantiam» que, na verdade, não tem. De facto, como se referiu, tal documento faz prova apenas de que, entre os entrepostos A e B, circularam mercadorias em regime de suspensão de IEC. É um meio de prova eleito, sem dúvida. Mas que não afasta nem impede que, na sua ausência, se possa dar apuramento a tal regime de suspensão por outro qualquer meio de prova idóneo. Não deu atendimento, assim, o douto Acórdão ao estatuído nos números 5, do artigo 15º e 4 do artigo 20º, ambos daquele DL 52/93. Isto no que concerne às mercadorias expedidas até 08.11.95;

No que respeita às mercadorias enviadas para a destinatária Sousa & Carvalho Lda., já depois de o seu entreposto haver sido cancelado, o douto Acórdão não valorou o procedimento doloso de tal destinatária, nem, por outro lado, deu relevância à incúria grosseira do Estado ao não dar conta - já que não à ora Agravante, ao menos ao público em geral - do cancelamento de tal entreposto fiscal, levando, desse modo, até ao absoluto, a responsabilidade objectiva da ora Agravante como garante da circulação das mercadorias em regime de suspensão de IEC. Parece que deveria ter considerado o disposto naqueles artigos 505º e 570 do CC e irresponsabilizar, conseqüentemente, a expedidora pelo pagamento do IEC na situação em apreço.

Não foram produzidas contra alegações.

A Exma. Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso independentemente da boa fé invocada pela recorrente, face aos artigos 19º nº9 e 20º nº6 e 7 do DL 52/93.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido deu como provados os seguintes factos:

a) A impugnante (aqui recorrente), depositária autorizada de bebidas alcoólicas desde 1996, com entreposto fiscal nº39933987, no exercício da sua actividade de comercialização de bebidas alcoólicas, acordou com a empresa Sousa & Carvalho Lda., sociedade com sede na Praça Dr. Ernesto Roma, lote 8, 5º, Lisboa, a venda das bebidas alcoólicas, o que passou a acontecer com regularidade semanal, em Julho ou Agosto de 1995.

b) A empresa compradora pagava as mercadorias no acto da entrega, habitualmente com um cheque que nem sempre poderia ser imediatamente apresentado a pagamento.

c) No início das referidas relações negociais, uma vez que havia sido acordado que o fornecimento seria efectuado entre entrepostos fiscais e com utilização do regime de suspensão do IEC, a impugnante solicitou à sua cliente, a indicação dos dados necessários à elaboração da referida documentação, nomeadamente o nome da empresa compradora, sede social e local de descarga, o n.º de entreposto fiscal e n.º de contribuinte.

d) Nessa altura, foi confirmado junto dos serviços da Alfândega, que a compradora dispunha de entreposto fiscal n.º39939551.

e) Ao longo de toda a relação comercial estabelecida com a referida compradora, não foi repetida a confirmação junto dos serviços da Alfândega sobre se a compradora dispunha de entreposto fiscal, por ter a impugnante considerado que se o referido entreposto fosse cancelado, disso seria informada pela Alfândega.

f) Foram-se sucedendo as transacções e as mesmas iam sendo pagas ao ritmo acordado sendo igualmente devolvidos à impugnante os exemplares n.º3 dos DAA emitidos relativos a cada expedição.

g) Entre 19 de Outubro e 10 de Novembro de 1995, a impugnante vendeu à referida compradora, as bebidas referidas no documento de que há cópia a fls.9 dos autos.

h) Em meados de Outubro a impugnante começou a verificar atraso na devolução dos exemplares n.º3 dos DAA e junto do comprador obteve informação de que eles iriam ser remetidos.

i) Como tardavam a receber esses exemplares em falta, no início de Novembro de 1995, cessaram as vendas à Sousa & Carvalho Lda.

j) A impugnante informou a Alfândega, por escrito datado de 95-12-15, fls. 12, destes autos, da não devolução, pelo comprador, dos referidos documentos e soube mais tarde que o entreposto deste havia sido cancelado em 08 de Novembro de 1995.

l) Não foram devolvidos os DAA, correspondentes às transacções discriminadas a fls.37 e 38, estando em dívida o montante de 7.217.176\$00, relativo a IEC, que foi liquidado pela forma constante do doc. de que há cópia a fls.63, destes autos.

m) A empresa Sousa & Carvalho Lda., foi depositário autorizado n.º1501064303, desde 95.03.01 até 95.11.08 e constituiu uma garantia de detenção n.º 2852/95, no montante de 500.000\$00, que foi accionada e se encontra cancelada desde 96.03.01.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

O acórdão do Tribunal Central Administrativo recorrido apreciou com tal clareza a questão objecto do recurso que quase poderíamos confirmá-lo por remissão nos termos dos artigos 713.º n.º5 e 726.º do CPC.

A situação que cumpre apreciar tem que enquadrar-se nas disposições dos DL 52/93 de 26 de Fevereiro e 104/93 de 5 de Abril. O primeiro transpôs para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 92/12/CEE, tendo-lhe sido aditados alguns números aos artigos 19.º, 20.º e 21.º pela Lei 39-B/94 de 27 de Dezembro (O.E. 95), definindo o regime geral quanto à detenção, circulação e controlos dos produtos sujeitos a impostos

especiais de consumo (IEC). A segunda transpõe as Directivas 92/83/CEE e 92/84/CEE e reporta-se especificamente a bebidas alcoólicas.

Por facilidade de exposição vamos transcrever do acórdão recorrido tal como nele se apresentam as normas aplicáveis, após o que iremos apreciar a argumentação da recorrente.

"Ora, quanto ao facto gerador e à exigibilidade do imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas, é o próprio DL 104/93, que estipula no n.º 3 do seu art.º 1.º, que sejam determinados e estabelecidos de acordo com o disposto no citado DL 52/93.

Assim e quanto à exigibilidade do IEC, nos termos do n.º 1 do art.º 5.º deste último diploma legal,

O IEC é exigível, em território nacional, no momento da introdução no consumo ou da constatação das faltas que devam ser tributadas em conformidade com o n.º 5 do art.º 14."

Sendo que, se considera introdução no consumo de produtos sujeitos a IEC,

- a) Toda e qualquer saída desses produtos de um regime de suspensão
- b) Todo e qualquer fabrico desses produtos fora de um regime de suspensão;
- c) Toda e qualquer importação desses produtos quando estes não se encontrarem em regime de suspensão (cf. n.º 2 do citado preceito legal).

O «regime de suspensão» vem por sua vez definido na alínea c) do art.º 1.º do mesmo diploma legal, como sendo "o regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos em suspensão de IEC".

Quanto ao sujeito passivo do imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas, dispõe o art.º 3.º do DL n.º 104/93, que:

"1 - São sujeitos passivos do imposto, os depositários autorizados, os operadores registados, os operadores não registados, os representantes fiscais e os arrematantes em hasta pública.

(...)

3 - No caso de produção detenção ou introdução no consumo irregulares, são sujeitos passivos do imposto, as pessoas que produzem ou detenham as bebidas alcoólicas".

Por sua vez, na alínea a) do art.º 1.º do DL 52/93, define-se, «depositário autorizado», como, "a pessoa singular ou colectiva habilitada pela DGA a, no exercício da sua profissão, produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão de imposto" e, na alínea b), «entreposto fiscal», como sendo "todo e qualquer local onde sejam produzidos, transformados, detidos, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, em regime de suspensão de IEC, os produtos sujeitos ao imposto, nas condições estabelecidas pela DGA."

Resulta ainda do art.º 22 do citado DL 104/93, em consonância com a definição contida na alínea a) do art.º 1.º do DL 52/93, também já citado, que o estatuto de depositário autorizado se adquire só depois de

registada e autorizada a pessoa (singular ou colectiva) titular do entreposto fiscal, autorização que pode vir a ser revogada pelo DGA, nos termos do artº25 do mesmo diploma legal.

Quanto à liquidação do imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas, rege o artº5º do DL nº104/93, que estipula que

"1 - Os sujeitos passivos autoliquidação o imposto, com base em declarações de introdução no consumo, até ao dia 10 do mês seguinte ao mês em que ocorreram tais introduções, enviando às estâncias aduaneiras competentes o exemplar da liquidação, considerando-se automaticamente notificados do montante do imposto a pagar, salvo comunicação em contrário das estâncias aduaneiras."

"2 - No caso de constatação de erro, omissão ou qualquer outra irregularidade, bem como de faltas de apresentação injustificadas, a estância aduaneira competente liquidará o imposto, procedendo ao registo da liquidação até 20 do mesmo mês e notificando o SP para pagar até ao dia 25".

"3 - Nos casos que origemem a cobrança *a posteriori*, a liquidação do imposto será efectuada pelas estâncias aduaneiras competentes, que notificarão os SP do montante a pagar".

Quanto ao regime de entrepostos fiscais, dispõe o nº1 do art.1º do DL 104/93 que, " as bebidas alcoólicas em regime de suspensão do IEC, só podem ser produzidas, transformadas, detidas e expedidas em entreposto fiscal ou a partir do mesmo."

E o seu nº6 que:

"No entreposto fiscal poderão ser colocadas bebidas alcoólicas, quer provenientes de países terceiros, em livre prática, através do respectivo DU, quer recebidas de outros entrepostos fiscais de EM ou nacionais, através do respectivo DA, em regime suspensivo do imposto."

Estabelecendo, ainda o nº7 deste preceito legal que,

"Do entreposto fiscal poderão sair em suspensão do imposto, bebidas alcoólicas destinadas a um outro entreposto fiscal, nacional ou comunitário, ou a um operador de outro EM, através do DA, bem como para exportação, através do respectivo DU."

Quanto ao regime de circulação de bebidas alcoólicas, no território nacional ou comunitário, o DL nº104/94 manda expressamente aplicar, no nº 1 do seu artº30, o disposto no Título III do diploma referido no nº3 do seu artº 1º que é. como vimos. o citado DL 52/93

Assim

"A circulação, em regime de suspensão, dos produtos sujeitos a IEC, ainda que tributados à taxa zero, deve efectuar-se entre entrepostos fiscais, podendo os depositários autorizados pela DGA, efectuar operações de circulação nacional e intracomunitária" (cf nº 1 e 2 do artº15 do citado DL 52/93).

"Todos os produtos sujeitos a IEC, que circulem em regime de suspensão em território nacional, deverão ser acompanhados de um documento emitido pelo expedidor, nos termos do Regulamento (CEE) nº2719/92 da Comissão de 11-09 " (nº 1 do artº 18 do citado DL 52/93).

Este documento de acompanhamento, é o DA a que se alude nos nº6 e 7 do artº21 do DL 104/93.

Trata-se de um documento emitido em cinco exemplares, destinando-se:

- a) O exemplar nº1 ao expedidor.
- b) O exemplar nº1-A à estância aduaneira de expedição.
- c) O exemplar nº2 ao destinatário.
- d) O exemplar nº3 a ser reenviado ao expedidor para apuramento.
- e) O exemplar nº4 às autoridades competentes do Estado membro de destino. (cf nº2 do artº19 do DL 52/93).

"O depositário autorizado, o operador registado ou não registado ou o representante fiscal estabelecidos em território nacional devem enviar ao expedidor, para efeitos de apuramento, o exemplar referido no nº3 o mais tardar até ao dia 15 do mês seguinte ao da recepção". (nº4 do citado artº19).

"O regime de suspensão, tal como é definido na alínea c) do artº3º, é apurado, após a recepção pelo expedidor do exemplar de reenvio do documento administrativo de acompanhamento ou de uma cópia do documento comercial devidamente anotados" (cf. alínea b) do nº6 do mesmo artº19).

"Em caso de não apuramento, o expedidor deve informar a DGA, no prazo de dois meses, a contar da data de expedição dos produtos." (nº8 do citado artº19).

Dispõe o nº 1 do artº20 do DL nº52/93 que, " sempre que, no decurso da circulação, seja cometida uma irregularidade ou uma infracção em território nacional que torne exigível o IEC, este será cobrado pela DGA junto da pessoa singular ou colectiva, que se constituiu garante do pagamento do imposto em conformidade com o nº3 do artº15, sem prejuízo da instauração de processo por infracção fiscal"

Ora, nos termos do nº3 do artº15 do DL 52/93, é o depositário autorizado expedidor que se constitui garante do pagamento do IEC, sendo que a obrigação dessa garantia se aplica quer às operações intracomunitárias, quer às operações nacionais, como expressamente se refere no nº2 do artº13 do mesmo diploma legal, para que remete aquele nº3 do artº15.

Assim, tendo presente todas estas disposições legais, analisemos a situação sob recurso.

As nove primeiras conclusões das alegações da recorrente descrevem os factos e correspondem de um modo geral ao que ficou assente no probatório, acrescentando-lhe algumas considerações subjectivas relativamente aos mesmos de que este Tribunal não pode agora conhecer por a sua competência se cingir à matéria de direito. Assim subsiste apenas a décima conclusão que é aquela em que se questiona o acórdão recorrido.

Nesta conclusão a recorrente suscita duas questões: a natureza do exemplar nº3 do DAA e a sua ausência de culpa face a comportamento doloso da destinatária da mercadoria e à incúria do Estado.

Quanto ao primeiro ponto já atrás transcrevemos as normas aplicáveis pelo que haverá agora que interpretá-las.

O regime de suspensão constitui uma vantagem para o vendedor de produtos sujeitos a IEC permitindo o pagamento do imposto apenas quando a mercadoria entra no consumo. Tal regime vem inserido nas medidas destinadas a estabelecer progressivamente a circulação das mercadorias sem controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias mas não deixa de ser aplicável internamente como aliás consta do artigo 5º do DL 52/93. Para permitir essa circulação das mercadorias sem que estivessem pagos os impostos especiais de consumo, tal diploma, que transpõe a Directiva comunitária, rodeou-se de precauções que impedissem a fuga ao pagamento do imposto, nomeadamente a criação de entrepostos fiscais. Tais entrepostos eram, no dizer do artigo 3º alínea b) do DL 52/93, locais "onde sejam produzidos, transformados, detidos, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, em regime de suspensão do IEC, os produtos sujeitos ao imposto, nas condições estabelecidas pela DGA". Só os operadores habilitados pela DGA podiam beneficiar de tal regime. Por isso a DGA podia igualmente cancelar o regime se entendesse que o operador não reunia as condições reputadas como necessárias.

A tese da recorrente de que a não entrega do exemplar 3 dos DAA não implicava o apuramento do regime carece de qualquer base legal. Com efeito é a alínea b) do nº6 do artigo 19º do DL 52/93 que expressamente determina que o regime de suspensão é apurado após a recepção pelo expedidor do exemplar de reenvio do DAA, explicitando o nº9 do mesmo normativo que a DGA procederá ao registo de liquidação se o apuramento não for efectuado no prazo de 3 meses a contar da expedição. Como se refere nas anotações ao artigo 19º na obra "Impostos Especiais de Consumo" de Brigas Afonso/Álvaro Caneira, o regime de suspensão é apurado pela colocação dos produtos sob um regime aduaneiro comunitário ou, na maioria dos casos, pela recepção do exemplar de reenvio do documento de acompanhamento (sublinhado nosso), ficando o expedidor obrigado a ter especial cuidado em averiguar a idoneidade dos destinatários para quem expede produtos em suspensão, sob pena de poder vir a ser responsável pelo pagamento do IEC em dívida.

Assim sendo, a não entrega do exemplar nº3 determina o apuramento do regime de suspensão ficando o expedidor responsável pelo seu pagamento, não havendo que buscar saber as razões por que tal aconteceu. O responsável pelo pagamento é o expedidor que, se houver razões para tal, poderá em sede própria reclamar do adquirente os montantes pagos, sem que tal interfira na sua responsabilidade perante as autoridades aduaneiras. A liquidação efectuada por estas e a responsabilidade da recorrente estão conformes à lei e por isso o acórdão recorrido não merece censura.

Invoca ainda a recorrente que a Alfândega a deveria ter avisado do cancelamento do entreposto da adquirente. Nada na lei indica que tal comunicação deveria ter sido feita, nem a recorrente refere em que

normas tal actuação estaria prevista especificamente, limitando-se à indicação dos artigos do Código Civil respeitantes à responsabilidade civil por facto culposo do lesado, que nesta sede não podem ser conhecidos.

Pelo exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com 60% de procuradoria.

Lisboa, 8 de Março de 2001

ANOTAÇÃO

Responsabilidade do Expedidor por Impostos Especiais de Consumo

Sérgio Vasques

Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa, Jurista do Centro de Estudos Fiscais

1. O acórdão em apreço toca naquele que é porventura o mais controverso ponto do regime dos impostos especiais de consumo: a responsabilidade do expedidor pelos produtos em circulação. Trata-se de matéria que tem gerado crítica e apreensão constantes por parte de juristas e operadores económicos, percebendo-se que é aqui que mais facilmente vem à tona a violência que marca o regime das *accises* harmonizadas.

No âmbito da Directiva Horizontal – a Directiva nº92/12¹ – a responsabilidade pelos produtos tributáveis em circulação pode ser atribuída ao expedidor ou ao transportador, cabendo aos Estados-Membros fixar, ao nível interno, aquela que considerem a melhor solução. Ainda que a directiva faculte assim aos Estados-Membros alguma margem de liberdade na matéria, é verdade que a generalidade centra a prestação de garantia no expedidor, por se tratar da escolha mais simples e segura do ponto de vista da administração fiscal.²

¹ Rigorosamente, a Directiva nº92/12/CEE, do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992; publicada na íntegra em Brigas Afonso (Lisboa, 2000) *Código dos Impostos Especiais de Consumo*; e Álvaro Caneira/Manuel Fernandes (Lisboa, 2000), *Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado*.

² A regra é, de facto, a prestação obrigatória de garantia por parte do expedidor e meramente facultativa por parte de transportador, destinatário ou proprietário das mercadorias. Veja-se a propósito o nosso *Os Impostos Especiais de Consumo* (Lisboa, 2001), 386.

Em resultado, e enquanto não se apure – isto é, enquanto se não dê por encerrado – o regime de suspensão, é geralmente por conta do expedidor que corre o risco do desaparecimento dos produtos tributáveis.

O Código dos Impostos Especiais de Consumo transpõe a Directiva Horizontal sem inovação de maior e mantendo inteira continuidade com a legislação portuguesa de primeira geração cuja aplicação aplicação está em causa no acórdão Grossão. Assim, o artigo 36º do Código prevê que a responsabilidade pela circulação seja imputada à pessoa que se constituiu como garante do imposto, sendo que no artigo 44º se determina que essa garantia seja prestada pelo depositário autorizado expedidor — a possibilidade legal de haver prestação de garantia por parte do transportador não tem tido qualquer concretização, pela recusa dos transportadores em partilhar semelhante responsabilidade.

2. O recurso decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo tem raiz num caso apreciado pelo Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto no ano de 1998 e revisto mais tarde pelo Tribunal Central Administrativo. Trata-se de um dos casos mais curiosos que na matéria foram submetidos aos tribunais portugueses e uma boa oportunidade para a nossa jurisprudência explorar a legislação de primeira geração introduzida em 1992-93.

Confrontamo-nos no caso Grossão com duas situações distintas. Num primeiro momento, o expedidor procede à remessa de produtos tributáveis para outro entreposto fiscal, sendo que este não devolve o exemplar nº3 do Documento Administrativo de Acompanhamento (DAA), tal como a lei o determina. Num segundo momento, a remessa é já feita com destino a agente económico ao qual falta o estatuto de depositário autorizado, pois que este tinha sido revogado sem conhecimento do expedidor.

Naturalmente que se as remessas foram feitas nessas condições é porque entre expedidor e destinatário se tinha formado uma relação de confiança, o bastante para que aquele prosseguisse com a remessa de bebidas alcoólicas mesmo constatados os primeiros atrasos na devolução do DAA e para que se sentisse dispensado de confirmar a manutenção do estatuto do depositário antes de cada expedição.

De facto, resulta da sentença recorrida do Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto – e que aqui não se reproduz - que foi com base numa relação de confiança que a impugnante Grossão S.A. passou a fornecer bebidas alcoólicas à empresa Sousa & Carvalho. De início, a Grossão solicitou à sua cliente dados como o nome da empresa, a sua sede social e local da descarga, o número de entreposto fiscal e o de contribuinte. Mas se foi então informada pelos serviços alfandegários de que a Sousa & Carvalho dispunha de entreposto fiscal nos termos da lei, a impugnante Grossão dispensou-se depois de repetir o pedido de informação antes de cada uma das expedições semanais a que procedia.

Sucederam-se por isso as vendas em regime suspensivo, até que em meados de Outubro a empresa começa a verificar atraso na devolução dos exemplares nº3 do DAA. Só no início de Novembro se suspendem

as expedições, vindo a confirmar-se mais tarde que o entreposto tinha sido cancelado em Novembro desse ano.

3. Vejamos então a primeira questão, a da falta de devolução do exemplar nº3 do DAA, no tocante às expedições feitas antes da revogação do estatuto do depositário. Quanto a este ponto, sustenta a recorrente que a recepção do 3º exemplar do DAA constitui mera formalidade *ad probationem*: o legislador teria eleito a devolução do DAA como principal meio de prova da recepção regular dos produtos tributáveis, estando contudo na disponibilidade do expedidor o fazer a demonstração por outro meio. Por prova testemunhal, admitamos, ou por prova documental de outra natureza poder-se-ia confirmar a recepção dos produtos tributáveis pelo destinatário, encerrando-se assim o regime suspensivo e afastando-se por esse modo a responsabilidade do expedidor.

Nos termos do art.35º do Código o regime suspensivo é apurado por uma de duas formas: ou pela colocação dos produtos tributáveis sob regime aduaneira, ou pela recepção por parte do expedidor do exemplar de reenvio do DAA ou de uma cópia do documento comercial devidamente anotados. Não se admite, para além destas duas, outra forma de pôr termo ao regime de suspensão dos impostos especiais de consumo.

Ora enquanto o regime suspensivo perdure parece permanecer válida a garantia prestada pelo expedidor e, conseqüentemente, intocadas as suas obrigações. Nos termos do art.42º, nº3, caberá assim ao expedidor Grossão responder a título subsidiário – mas sem benefício de excussão – pela introdução irregular no consumo feita pela Sousa & Carvalho, independentemente do dolo que possa ter havido na conduta desta.³

Se em todo este esquema legal há nota que possa inspirar dúvida ela estará no advérbio de modo empregue no art.44º, nº2 do Código: "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 art.35º".⁴

A recorrente não levanta o problema, limitando-se a afirmar que o exemplar nº3 do DAA não tem “de facto” natureza *ad substantiam*, sem fundamentar por qualquer modo a interpretação que faz da lei. Mas se tivesse ido mais longe teria visto que o art.15º do Decreto-Lei nº52/93 – e hoje o Código dos IEC - parece admitir que a prova da recepção dos produtos seja feita por meio diverso do Documento de Acompanhamento.

³ A responsabilidade do garante-expedidor aproxima-se assim de uma responsabilidade solidária, sendo de resto a solidariedade a regra adoptada noutros Estados-Membros, como a Alemanha, e a regra que vale no âmbito do Direito Aduaneiro Comunitário. O artigo 195º do Código Aduaneiro Comunitário dispõe expressamente que o fiador se deve comprometer por escrito “a pagar solidariamente com o devedor o montante garantido”. No âmbito do Direito alemão a disposição aplicável é o §44 da *Abgabenordnung* – veja-se a este respeito Stefan Soyk (München, 1996) *Mineralölsteuerrecht*, 189.

⁴ A fonte do preceito é a própria Directiva Horizontal, cujo artigo procura, através do advérbio, deixar alguma margem de liberdade aos Estados-Membros na fixação das regras do apuramento. A transposição literal desta disposição para o nosso Direito interno deveria ter sido evitada, Artigo 15º, nº4 e 19º, nº3.

Na redacção do art.15º existe, contudo, contradição com as regras que estabelecem as formas de apuramento do regime suspensivo. Não se pode, de facto, admitir que a responsabilidade do expedidor seja libertada permanecendo por apurar o regime de suspensão: a libertação do garante e o apuramento do regime suspensivo têm de coincidir no tempo e concretizar-se do mesmo modo, sob pena de se gerar um hiato durante o qual a suspensão de imposto se mantém sem a cobertura de qualquer garantia.

Por isso, das duas, uma: ou se restringe o alcance do art.44º, admitindo que a libertação da garantia se faça apenas pelo apuramento concretizado nos termos do art.35º; ou se restringe o alcance do art.35º, admitindo que o apuramento se possa fazer pela demonstração da recepção regular das mercadorias, atestada por qualquer meio idóneo.

A interpretação que o tribunal segue é talvez a mais cautelosa que a lei permite. O atribuir carácter meramente exemplificativo ao art.35º na fixação dos meios de apuramento do regime de suspensão abre uma lacuna importante no regime dos IEC, pois que – ao contrário do que sucede no âmbito do Código Aduaneiro Comunitário⁵ - faltam regras que disciplinem a comprovação da recepção regular dos produtos por outro meio que não o DAA. Para além disso, se atendermos à evolução histórica da legislação de primeira geração – e é ainda a sua aplicação que está em jogo neste acórdão – veremos que é nesse sentido que aponta também a alteração do art.19º do Decreto-Lei nº52/93, cujo nº9 foi aditado com a precisa intenção de responsabilizar o expedidor sempre que não houvesse devolução do exemplar nº3 do Documento de Acompanhamento.⁶

Em face da lei não parece insustentável a interpretação inversa, restringindo o alcance do art.35º em vez de se restringir o do art.44º, admitindo-se que o expedidor comprove a recepção por qualquer outro meio *apurando-se com isso o regime de suspensão*. Mas, pelo que vimos, parece-nos que essa solução violenta em maior grau o espírito e coerência do sistema harmonizado e do Código português, estando-se, no fundo, a procurar resolver pela via interpretativa um problema que só se soluciona verdadeiramente pela alteração da lei.

O mesmo se diga no tocante à segunda questão em jogo no acórdão Grossão, a das expedições feitas quando o estatuto do depositário havia já sido revogado. Aí não se levanta sequer o problema da devolução do Documento de Acompanhamento pois que, naturalmente, o regime de suspensão opera apenas quando, *do lado de lá*, exista um destinatário que esteja habilitado a receber os produtos nessa condição.

Quando não seja esse o caso, logo que são levados para fora do entreposto produz-se uma introdução irregular no consumo – realizada pelo expedidor – devendo o depositário autorizado responder pela mesma nos termos gerais.

⁵ Vejam-se os art.365º e seguintes das disposições de aplicação, tal como resultam alteradas pelo Regulamento nº2787/2000, da Comissão, de 15 de dezembro e pela Decisão nº1/2000 da Comissão Mista CE – EFTA “Trânsito Comum”.

⁶ Veja-se Brigas Afonso/Álvaro Caneiro (Lisboa, 1996) *Impostos Especiais de Consumo*, 40.

4. Vê-se, porém, que o esquema de garantia e responsabilidade pela circulação se mostra desequilibrado. Não ficando o expedidor no controlo material dos produtos tributáveis, seria de exigir uma partilha de responsabilidades com quem o tem – o transportador. Se, estando os bens em entreposto, não choca responsabilizar o depositário pela introdução irregular no consumo, estranha-se que a responsabilização opere nos mesmos termos quando os bens estão em circulação.

Seria preferível, de facto, a responsabilização conjunta de expedidor e transportador, mas esta não é a única via aberta pela Directiva Horizontal. É possível responsabilizar também o destinatário: é o que sucede na Alemanha, onde se responsabiliza o destinatário pelas introdução irregular de óleos minerais no consumo, sempre que esta suceda na circulação interna.⁷ Trata-se de esquema inteligente e que permite reequilibrar a distribuição de responsabilidades entre os diversos operadores em jogo.

Para além de desequilibrado, o esquema em vigor mostra-se de uma violência excessiva. Compreende-se que, constituindo o regime de suspensão um regime excepcional, sempre haverão de ser excepcionais as regras de responsabilidade que o tutelam. A relação que se estabelece entre o depositário e o Estado é uma relação fiduciária, em que ao gozo do privilégio da suspensão corresponde a imposição de deveres de cuidado rigorosos – *ubi commoda, ibi incommoda*.

Sugerir, neste contexto – como o faz a impugnante – que o Estado é o único beneficiário do regime, exigindo-lhe “deveres de protecção” ao mesmo tempo que se dispensam dos mesmos os depositários autorizados, parece-nos insustentável. Como nos parece insustentável contestar a responsabilidade objectiva do expedidor invocando uma “vocação universalista” do Direito e a “exemplar analogia” com o Direito Civil, sendo certo que, não só são particulares os interesses em jogo neste campo, como mesmo no domínio do Direito Privado se multiplicam os esquemas de responsabilidade objectiva.

Dever-se-iam, em qualquer caso, introduzir regras que permitissem ao expedidor exonerar-se da sua responsabilidade de garante pela demonstração da entrega efectiva dos bens ao destinatário – nessa entrega se esgota o que lhe é exigível como dever de cuidado. Regras claras e seguras, que não deixem às alfândegas maior margem de liberdade do que a estritamente necessária, pois que a aplicação que o Código teve até agora mostra que os espaços de liberdade que se concederam aos serviços não foram aproveitados do melhor modo. E regras que poupem ao aplicador o esforço de resolver pela via interpretativa o que só se resolve verdadeiramente pela alteração da lei.

Naturalmente que a revisão dessas regras de responsabilidade não poderia ir sem a reformulação daquelas que presidem à concessão do estatuto de depositário autorizado, muito em particular no campo das bebidas alcoólicas - como apontava em 1998 o Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto ao proferir a sentença de que se recorre agora. A proliferação de depositários autorizados de pequena dimensão torna a fraude

⁷ A disposição aplicável é o §18, nº4, da *Mineralölsteruergesetz*.

incontrolável atentos os meios de fiscalização de que dispõem as alfândegas, e convida ao casuísmo na aplicação da lei ou à tomada de decisões administrativas que nela não têm fundamento aparente.

Dever-se-ia também proceder à organização de um registo público e informático dos entrepostos autorizados, disponível através da internet, no qual se introduzissem em tempo real as alterações relevantes aos operadores, como o é a revogação da autorização para o entreposto. Trata-se de medida de cautela elementar e que, sendo aproveitada parte dos operadores, poria cobro a situações como a que constatamos no caso Grossão.

5. Enfim, último elemento da equação, o Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado recentemente pela Lei nº15/2001, de 5 de Junho, veio trazer novo enquadramento penal a estas situações. Tipifica-se agora o crime tributário da *introdução fraudulenta no consumo*, enquadrando nele todas as situações em que se introduzam no consumo produtos sujeitos a IEC sem o cumprimento das formalidades legalmente exigíveis e com o propósito de escapar ao pagamento do imposto (art.96º).

A pena de prisão até 3 anos e multa até 360 dias é idêntica à que vale para o crime de contrabando, o que se compreende pela evidente analogia das situações. E corresponde também *grosso modo* à moldura penal em vigor na legislação de primeira geração, ainda que esta, dispersa por legislação vária não fosse verdadeiramente uniforme. A novidade principal está aqui na fixação de um patamar quantitativo abaixo do qual a conduta é degradada em contra-ordenação: é o que sucede quando o valor do imposto em falta não exceder os 7.500 euros ou, não havendo lugar a imposto, quando os produtos objecto da infracção forem de valor líquido de imposto não superior a 25.000 euros.

Quando falte o elemento do dolo específico — a intenção do agente se subtrair ao pagamento do imposto — ou quando se fique aquém daqueles limites quantitativos poderá a conduta ser punida como contra-ordenação de *introdução irregular no consumo* (art.109º). A introdução de produtos tributáveis no consumo em violação do disposto no Código dos IEC enquadra-se directamente no nº1 deste artigo; a falta de apresentação dos documentos de acompanhamento nos termos e prazos legalmente exigíveis consta da alínea a) do nº2, prevendo-se ainda na alínea f) a falta de comunicação do não apuramento exigida pelo art.35, nº8, do Código dos IEC.

O quadro sancionatório do Regime Geral substitui, assim, o decorrente da legislação de primeira geração, que se tinha mantido em vigor por força do art.2º do Decreto-Lei nº52/93, de 22 de Dezembro, trazendo consigo maior uniformidade na tutela penal dos impostos especiais de consumo.