

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

3 de março de 2021 (\*)

«Reenvio prejudicial – União aduaneira – Código Aduaneiro da União – Regulamento (UE) n.º 952/2013 – Artigo 87.º, n.º 4 – Local de constituição da dívida aduaneira – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 2.º, n.º 1 – Artigos 70.º e 71.º – Facto gerador e exigibilidade do IVA na importação – Local de constituição da dívida fiscal – Constatação do incumprimento de uma obrigação imposta pela legislação aduaneira da União – Bem fisicamente introduzido no território aduaneiro da União num Estado-Membro, mas que entrou no circuito económico da União no Estado-Membro onde foi feita a constatação»

No processo C-77/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf, Alemanha), por Decisão de 11 de dezembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de janeiro de 2020, no processo

**VS**

contra

**Hauptzollamt Münster,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta (relatora), vice-presidente do Tribunal de Justiça, e N. Jääskinen, juiz,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Hauptzollamt Münster, por K. Thode, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitis e R. Pethke, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto o artigo 71.º, n.º 1, alínea a), segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe VS ao Hauptzollamt Münster (Serviço Aduaneiro Principal de Münster, Alemanha), a respeito do pagamento dos direitos aduaneiros e do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) na importação relativamente a um veículo particular matriculado na Turquia e importado pela VS para o território da União Europeia.

## **Quadro jurídico**

### ***Direito da União***

#### *Diretiva IVA*

3 Em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, as importações de bens estão sujeitas ao IVA. Nos termos do artigo 30.º, primeiro parágrafo, desta diretiva, entende-se por importação de bens a introdução na União de um bem que não se encontre em livre prática.

4 Por força do artigo 60.º da mesma Diretiva, a importação de bens é efetuada no Estado-Membro em cujo território se encontra o bem no momento em que é introduzido na União.

5 Em conformidade com o artigo 62.º da mesma diretiva:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

1) “Facto gerador do imposto”, o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

[...]»

6 Segundo o artigo 70.º da Diretiva IVA, o facto gerador do IVA ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a importação de bens.

7 O artigo 71.º, n.º 1, desta diretiva prevê:

«Quando um bem esteja abrangido, desde a sua introdução no território da [União], por um dos regimes ou situações previstos nos artigos 156.º, 276.º e 277.º, ou por um regime de importação temporária com isenção total de direitos de importação ou por um regime de trânsito externo, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que o bem deixa de estar abrangido por esses regimes ou situações.

Todavia, quando os bens importados estejam sujeitos a direitos aduaneiros, a direitos niveladores agrícolas ou a encargos de efeito equivalente, estabelecidos no âmbito de uma política comum, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que ocorram o facto gerador e a exigibilidade desses direitos.»

#### *Código Aduaneiro*

8 O 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»), com a epígrafe «Constituição da dívida aduaneira por incumprimento», dispõe:

«1. Relativamente às mercadorias passíveis de direitos de importação, é facto constitutivo da dívida aduaneira na importação o incumprimento de:

a) Uma das obrigações previstas na legislação aduaneira em matéria de introdução de mercadorias não-UE no território aduaneiro da União, de subtração à fiscalização aduaneira, ou de circulação, transformação, armazenamento, depósito temporário, importação temporária ou cessão de tais mercadorias nesse território;

[...]

3. Nos casos a que se refere o n.º 1, alíneas a) e b), são devedoras:

a) As pessoas responsáveis pelo cumprimento das obrigações em causa;

[...]»

9 O artigo 87.º do Código Aduaneiro, com a epígrafe «Local de constituição da dívida aduaneira», prevê, no seu n.º 4:

«Se uma autoridade aduaneira determinar que uma dívida aduaneira foi constituída, ao abrigo do artigo 79.º ou do artigo 82.º, noutro Estado-Membro e o montante dos direitos de importação ou de exportação correspondente a essa dívida for inferior a 10 000 [euros], considera-se que a dívida aduaneira foi constituída no Estado-Membro em que foi constatado esse facto.»

10 O artigo 135.º do Código Aduaneiro, com a epígrafe «Encaminhamento até ao local adequado», enuncia, no seu n.º 1:

«A pessoa que introduz as mercadorias no território aduaneiro da União deve encaminhá-las, sem demora, seguindo o itinerário determinado pelas autoridades aduaneiras e as eventuais instruções destas últimas, para a estância aduaneira designada pelas autoridades aduaneiras, para qualquer outro local por elas designado ou aprovado ou para uma zona franca.»

11 O artigo 139.º do Código Aduaneiro, com a epígrafe «Apresentação das mercadorias à alfândega», dispõe, no seu n.º 1, que as mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União devem ser apresentadas à alfândega, imediatamente após a sua chegada, à estância aduaneira designada, ou a qualquer outro local designado ou aprovado pelas autoridades aduaneiras ou à zona franca, nomeadamente, pela pessoa que introduziu as mercadorias no território aduaneiro da União.

### **Direito alemão**

12 Em conformidade com o § 21, n.º 2, da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado), de 21 de fevereiro de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal:

«As regras aplicáveis aos direitos aduaneiros aplicam-se *mutatis mutandis* ao IVA na importação, com exceção das regras relativas ao aperfeiçoamento ativo no sistema de reembolso e às relativas ao aperfeiçoamento passivo.»

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

13 VS, residente na Alemanha, introduziu o seu veículo particular a partir da Turquia, onde estava matriculado, no território deste Estado-Membro, passando pela Bulgária, pela Sérvia, pela

Hungria e pela Áustria. A importação desse veículo foi constatada na Alemanha durante um controlo policial efetuado em 26 de fevereiro de 2018. Em março de 2018, VS reconduziu o veículo à Turquia, onde o vendeu.

14 Na sequência do referido controlo, o Serviço Aduaneiro Principal de Münster, considerando que a VS não tinha encaminhado o veículo para uma estância aduaneira de importação e não o tinha apresentado à alfândega, constatou que o interessado era devedor de um montante de 1 589 euros a título de direitos aduaneiros na importação e de 3 021,01 euros a título de IVA na importação.

15 VS interpôs recurso no Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf, Alemanha), o órgão jurisdicional de reenvio, alegando que só tinha utilizado o veículo durante um curto período de tempo e exclusivamente como meio de transporte para trajetos privados. Por conseguinte, o referido veículo não devia ter sido sujeito aos direitos aduaneiros de importação.

16 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha, antes de mais, que VS não pode beneficiar, contrariamente ao que sugeriu, de forma implícita, no seu recurso, do regime aduaneiro de admissão temporária, uma vez que o interessado reside, com efeito, no território da União.

17 Esse órgão jurisdicional considera que, no momento da importação do veículo em causa no processo principal para o território da União, VS violou determinadas disposições de direito aduaneiro, em especial, o artigo 135.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, relativo à obrigação de encaminhar as mercadorias para uma estância aduaneira, e o artigo 139.º, n.º 1, deste código, relativo à obrigação de as apresentar à alfândega. Consequentemente, foi constituída uma dívida aduaneira na importação, em conformidade com o artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do referido código, de que o recorrente no processo principal é devedor por força do artigo 79.º, n.º 3, alínea a), do mesmo código.

18 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é ponto assente que, em conformidade com o artigo 87.º, n.º 4, do Código Aduaneiro, a dívida aduaneira se constituiu na Alemanha. Com efeito, em primeiro lugar, embora o veículo tenha entrado fisicamente no território da União pela Bulgária e, por conseguinte, era nesse Estado-Membro que devia ter sido encaminhado e apresentado à alfândega, foram as autoridades alemãs que constataram a existência da dívida. Em segundo lugar, o montante dos direitos correspondentes a esta dívida é inferior a 10 000 euros.

19 Nestas condições, resta determinar se é possível aplicar ao IVA na importação, por analogia, o artigo 87.º, n.º 4, do Código Aduaneiro, o que, em caso afirmativo, implicaria que se considerasse que este imposto também se constituiu na Alemanha.

20 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio recorda que, segundo o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, quando os bens em causa estão sujeitos a direitos aduaneiros, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que ocorram o facto gerador e a exigibilidade desses direitos.

21 Assim, no caso em apreço, na medida em que, por força do artigo 79.º, n.º 1, alínea a), e do artigo 87.º, n.º 4, do Código Aduaneiro, a dívida aduaneira relativa ao veículo principal se constituiu na Alemanha, pode concluir-se que a dívida de IVA também se constituiu neste Estado-Membro, ainda que esse veículo tenha entrado fisicamente no território da União pela Bulgária.

22 Além disso, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, os outros requisitos necessários para a constituição de uma dívida de IVA estão, no caso em apreço, preenchidos. Com efeito, o veículo em causa no processo principal foi utilizado durante vários meses no território da União,

sem ser sujeito a qualquer regime aduaneiro. Assim, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a inobservância das disposições aduaneiras permite presumir que o veículo entrou no circuito económico da União e pôde, portanto, ser objeto de consumo.

23 Todavia, o Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf) tem dúvidas quanto à possibilidade de aplicar por analogia as regras enunciadas no artigo 87.º, n.º 4, do Código Aduaneiro à constituição de uma dívida de IVA na importação. Com efeito, por um lado, há que analisar separadamente as competências para a cobrança dos direitos aduaneiros, dos impostos especiais de consumo e do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C?26/18, EU:C:2019:579, n.º 44). Por outro lado, o artigo 71.º da Diretiva IVA apenas diz respeito ao momento da constituição do IVA e não faz nenhuma referência aos critérios, fixados nos artigos 60.º e 61.º desta diretiva, que permitem determinar o local de importação.

24 Foi nestas condições que o Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da [Diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que o disposto no artigo 87.º, n.º 4, do [Código Aduaneiro] deve ser aplicado *mutatis mutandis* à constituição da dívida de [IVA] (nas importações)?»

#### **Quanto à questão prejudicial**

25 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o IVA na importação relativo a bens sujeitos a direitos aduaneiros pode ser constituído no Estado?Membro onde foi constatada a inobservância de uma obrigação imposta pela legislação aduaneira da União.

26 A este respeito, importa salientar que, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, as importações de bens estão sujeitas a IVA e que, por força do artigo 30.º, primeiro parágrafo, desta diretiva, entende?se por importação de bens a introdução na União de um bem que não se encontre em livre prática.

27 Ora, vários elementos permitem salientar a existência de um nexo entre o IVA na importação e os direitos aduaneiros.

28 Antes de mais, embora, nos termos do artigo 60.º da Diretiva IVA, a importação de bens seja efetuada no Estado?Membro em cujo território o bem se encontre no momento em que é introduzido na União, o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, desta diretiva prevê que, quando os bens importados estejam sujeitos a direitos aduaneiros, o facto gerador ocorre e o IVA torna?se exigível no momento em que ocorram o facto gerador e a exigibilidade desses direitos.

29 Em seguida, o IVA na importação e os direitos aduaneiros apresentam características essenciais comparáveis, na medida em que se constituem com a importação para a União e a subsequente introdução das mercadorias no circuito económico dos Estados?Membros. Este paralelismo é confirmado pelo facto de o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA autorizar os Estados?Membros a ligar o facto gerador e a exigibilidade do IVA na importação ao facto gerador e à exigibilidade dos direitos aduaneiros (Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C?26/18, EU:C:2019:579, n.º 41).

30 Por último, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma dívida de IVA pode acrescer à dívida aduaneira se o comportamento ilícito que originou essa dívida permitir presumir

que as mercadorias em causa entraram no circuito económico da União e puderam ser objeto de consumo, desencadeando assim o facto gerador do IVA (Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C?26/18, EU:C:2019:579, n.º 44 e jurisprudência referida).

31 No entanto, tal presunção pode ser ilidida se se demonstrar que, apesar dos incumprimentos da regulamentação aduaneira, que implicam a constituição de uma dívida aduaneira na importação no Estado?Membro onde esses incumprimentos foram cometidos, um bem foi introduzido no circuito económico da União no território de outro Estado?Membro, onde esse bem era destinado ao consumo. Neste caso, o facto gerador do IVA na importação ocorre nesse outro Estado?Membro (Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C?26/18, EU:C:2019:579, n.º 48).

32 A este respeito, há que sublinhar que, no processo que deu origem ao Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C?26/18, EU:C:2019:579), embora os bens em causa tenham sido objeto de incumprimentos da legislação aduaneira no território alemão, só tinham sido transferidos de um avião para outro no referido território, antes de serem encaminhados para a Grécia. Com efeito, era este Estado?Membro que constituía o seu destino final, bem como o local onde esses bens tinham sido consumidos.

33 Nestas condições, o Tribunal de Justiça concluiu que os bens em causa tinham entrado no circuito económico da União no Estado?Membro do seu destino final e que, conseqüentemente, o IVA na importação relativo a esses bens se tinha constituído nesse Estado?Membro (Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C?26/18, EU:C:2019:579, n.º 53).

34 No caso em apreço, resulta das informações de que o Tribunal de Justiça dispõe que, à semelhança das circunstâncias que estão na origem do Acórdão de 10 de julho de 2019 (Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C?26/18, EU:C:2019:579), o veículo em causa no processo principal entrou, de facto, materialmente no território da União pela Bulgária, pelo que foi neste Estado?Membro que as obrigações aduaneiras não foram respeitadas.

35 Todavia, resulta das mesmas informações, que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, que, mesmo que, no seu trajeto da Turquia para a Alemanha, o veículo em causa tenha inicialmente entrado no território aduaneiro da União na Bulgária e, após ter transitado pelo território de um país terceiro, a saber, a Sérvia, tenha, em seguida, entrado de novo no referido território aduaneiro na Hungria, esse veículo foi efetivamente utilizado na Alemanha, Estado?Membro de residência de VS. Por conseguinte, na medida em que o veículo entrou no circuito económico da União na Alemanha, foi neste último Estado?Membro que o IVA na importação se constituiu.

36 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o IVA na importação relativo a bens sujeitos a direitos aduaneiros se constitui no Estado?Membro onde foi constatada a inobservância de uma obrigação imposta pela legislação aduaneira da União, quando os bens em causa, mesmo que tenham sido fisicamente introduzidos no território aduaneiro da União noutro Estado?Membro, tenham entrado no circuito económico da União no Estado?Membro onde foi feita a referida constatação.

### **Quanto às despesas**

37 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 (Sexta Secção) declara:

**O artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o imposto sobre o valor acrescentado na importação relativo a bens sujeitos a direitos aduaneiros se constitui no Estado? Membro onde foi constatada a inobservância de uma obrigação imposta pela legislação aduaneira da União, quando os bens em causa, mesmo que tenham sido fisicamente introduzidos no território aduaneiro da União noutro Estado? Membro, tenham entrado no circuito económico da União no Estado? Membro onde foi feita a referida constatação.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.