Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

26 de março de 2026 *

«Reenvio prejudicial — União aduaneira — Regulamento (CEE) n.º 2913/92 — Código Aduaneiro Comunitário — Procedimentos de importação e de exportação — Determinação do valor aduaneiro — Artigo 32.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), e alínea b), subalínea iv) — Ajustamento em função dos custos suportados pelo comprador — Custos induzidos por prestações imateriais de conceção de modelos de etiquetas coladas em latas de conserva alimentar — Conceito de "recipiente" — Prestações imateriais executadas no território da União Europeia»

No processo C-307/23,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 17 de janeiro de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de maio de 2023, no processo

G GmbH

contra

Hauptzollamt H

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente de secção, I. Ziemele (relatora), A. Kumin, S. Gervasoni e M. Bošnjak, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da G GmbH, por L. Harings, Rechtsanwalt,

– em representação do Hauptzollamt H, por S. Hein,

* Língua do processo: alemão.

– em representação do Governo Francês, por G. Bain, J.-L. Carré e B. Fodda, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por B. Eggers e F. Moro, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 16 de outubro de 2025,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 32.º, n.º 1, alínea e), subalínea ii), e alínea b), subalínea iv), do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1; a seguir «código aduaneiro»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a G GmbH ao Hauptzollamt H a respeito da cobrança *a posteriori* de direitos de importação relativos a etiquetas coladas em latas de conserva alimentar.

Quadro jurídico

3 O artigo 29.º, n.º 1, do código aduaneiro estabelece:

«O valor aduaneiro das mercadorias importadas é o valor transacional, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade [Económica Europeia], eventualmente, após ajustamento efetuado nos termos dos artigos 32.º e 33.º […]»

4 O artigo 32.º desse código dispõe:

«1. Para determinar o valor aduaneiro por aplicação do artigo 29.º, adiciona-se ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

a) os elementos seguintes, na medida em que forem suportados pelo comprador, mas não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias:
   i) comissões e despesas de corretagem, com exceção das comissões de compra,
   ii) custo dos recipientes que, para fins aduaneiros, se considera que fazem um todo com a mercadoria,
   iii) custo da embalagem, compreendendo a mão-de-obra assim como os materiais;

b) o valor, imputado de maneira adequada, dos produtos e serviços indicados em seguida, quando são fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, sem despesas ou a custo reduzido, e utilizados no decurso da produção e da venda para a exportação das mercadorias importadas, na medida em que este valor não tenha sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar:
   i) matérias, componentes, partes e elementos similares incorporados nas mercadorias importadas,
   ii) ferramentas, matrizes, moldes e objetos similares utilizados no decurso da produção das mercadorias importadas,

iii) matérias consumidas na produção das mercadorias importadas, e
iv) trabalhos de engenharia, de estudo, de arte e de *design*, planos e esboços, executados fora da Comunidade e necessários para a produção de mercadorias importadas;

[…]»

5 A Nomenclatura Combinada que figura no Anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO 1987, L 256, p. 1), inclui na sua primeira parte, título I, uma secção A, intitulada «Regras gerais para a interpretação da Nomenclatura Combinada». A regra geral 5 relativa à classificação das mercadorias tem a seguinte redação:

«Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às regras seguintes:

a) Os estojos para câmaras fotográficas, instrumentos musicais, armas, instrumentos de desenho, joias e artigos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta regra, todavia, não diz respeito aos artigos que confiram ao conjunto a sua característica essencial;

b) Sem prejuízo do disposto na regra 5 a), as embalagens […] que contêm mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.»

6 A nota n.º 1, que figura na regra geral 5, precisa que se entendem por «embalagens» os recipientes exteriores e interiores, acondicionamentos, invólucros e suportes, com exclusão dos utensílios de transporte — contentores, por exemplo —, encerados, aparelhos e material acessório de transporte. Este conceito não cobre os recetáculos visados na regra geral 5 a).

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 De 12 de dezembro de 2012 a 30 de maio de 2013, G, proprietária de um entreposto aduaneiro situado na Alemanha, procedeu a dez operações de desalfandegamento de géneros alimentícios de longa conservação em conserva vendidos por fornecedores de países terceiros, com vista à sua introdução em livre prática no âmbito do procedimento de domiciliação a favor de um comprador. O comprador disponibilizava aos fornecedores, a título gratuito e em formato eletrónico, os exemplares que serviam de modelo para a elaboração das etiquetas destinadas a serem coladas nas latas de conserva. Essas etiquetas eram impressas e coladas nas latas de conserva pelos fornecedores. Os modelos de impressão eram concebidos por diversos estúdios de *design* na República Federal da Alemanha a pedido e a expensas do comprador.

8 Os valores aduaneiros declarados indicavam o montante a pagar pelo comprador aos fornecedores em conformidade com as cláusulas contratuais que os vinculavam, incluindo, além do custo dos géneros alimentícios, o da embalagem para a venda a retalho sob a forma de conserva, bem como o relativo à impressão e à aposição das etiquetas, com exclusão dos custos, suportados pelo comprador, relativos à conceção dos modelos.

9 Por um aviso de liquidação, emitido em 20 de fevereiro de 2014, o Hauptzollamt H cobrou *a posteriori* os direitos aduaneiros, no montante de 1 412,61 EUR, correspondentes à inclusão nos valores aduaneiros declarados dos custos relativos à conceção dos modelos das etiquetas coladas nas latas de conserva.

10 O recurso interposto por G contra esse aviso foi julgado improcedente por um tribunal de primeira instância, com o fundamento de que o rótulo que descreve o conteúdo da conserva e a sua promoção é indissociável da própria lata de conserva como recipiente, na aceção do artigo 32.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), do código aduaneiro.

11 G interpôs recurso da sentença de primeira instância para o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), que é o órgão jurisdicional de reenvio. Esse órgão jurisdicional refere que o valor aduaneiro de mercadorias importadas no território da União Europeia é determinado a partir do valor transacional, ao qual são acrescentados os custos referidos no artigo 32.º do Código Aduaneiro.

12 Segundo o referido órgão jurisdicional, não há dúvida de que as latas de conserva utilizadas por G são «recipientes», na aceção do artigo 32.º, n.º 1, alínea a), ii), desse código, cujos custos de fabrico, incluindo os relacionados com a própria lata, bem como com a impressão e a aposição da etiqueta nesta, devem ser tomados em consideração na determinação do valor aduaneiro, uma vez que essa etiqueta forma uma unidade indivisível com a lata de conserva.

13 Refere, porém, que tal conclusão não se impõe com evidência no que respeita aos custos ligados às prestações imateriais de conceção dos modelos das etiquetas coladas nessas latas. Com efeito, as prestações necessárias a esta conceção são suscetíveis de fazer parte dos «trabalhos de engenharia, de estudo, de arte e de *design*, planos e esboços», referidos no artigo 32.º, n.º 1, alínea b), iv), do referido código.

14 No entanto, nesta hipótese, por força dessa disposição, o ajustamento do valor aduaneiro em função dos custos relativos a essas prestações só se impõe na condição de as referidas prestações terem sido executadas fora do território da União, o que não acontece no caso presente, uma vez que os modelos em causa são concebidos na Alemanha.

15 Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«Deve o custo da elaboração de modelos de impressão de etiquetas no território aduaneiro da União ser adicionado ao valor transacional, de acordo com o artigo 32.º, n.º 1, alínea a), ii), ou com o artigo 32.º, n.º 1, alínea b), iv), do [Código Aduaneiro], quando [o] comprador[…], estabelecid[o] no território aduaneiro da União, disponibiliza gratuitamente os modelos de impressão aos fornecedores do país terceiro em formato eletrónico?»

Quanto à questão prejudicial

16 Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 32.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), e alínea b), subalínea iv), do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que os custos induzidos por prestações imateriais de conceção de modelos de etiquetas coladas em latas de conserva alimentar importadas no território da União

devem ser adicionados ao preço efetivamente pago ou a pagar por essas mercadorias importadas, quando esses modelos tenham sido elaborados a pedido e a expensas do comprador no território da União e disponibilizados gratuitamente aos fornecedores em formato eletrónico.

17 Uma vez que o código aduaneiro não define expressamente a forma como esses custos devem ser tratados para efeitos aduaneiros, há que proceder à interpretação das disposições visadas por esta questão tendo em conta não só os seus termos mas também o contexto em que se inserem e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que fazem parte (v., neste sentido, Acórdão de 18 de dezembro de 2025, Storstockholms Lokaltrafik, C-422/24, EU:C:2025:980, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

18 Em primeiro lugar, no que respeita à redação dessas disposições, o artigo 32.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), do Código Aduaneiro dispõe que, para determinar o valor aduaneiro, adiciona-se ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas o «custo dos recipientes que, para fins aduaneiros, se considera que fazem um todo com a mercadoria».

19 Por força do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), subalínea iv), desse código, é igualmente acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas o valor dos «trabalhos de engenharia, de estudo, de arte e de *design*, planos e esboços», utilizados na produção e venda para exportação das mercadorias importadas, quando esses produtos e serviços são fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, sem encargos ou a custo reduzido, desde que tenham sido executados «fora do território da [União]» e sejam «necessários para a produção de mercadorias importadas».

20 Para efeitos da distinção dos âmbitos de aplicação respetivos destas duas disposições, importa sublinhar que o artigo 32.º, n.º 1, alínea b), iv), do referido código se refere aos custos dos produtos e serviços necessários para a produção das «mercadorias importadas», ao passo que o artigo 32.º, n.º 1, alínea a), ii), do mesmo código se refere ao custo dos «custo dos recipientes que, para fins aduaneiros, se considera que fazem um todo com a mercadoria».

21 Resulta da decisão de reenvio que a G declarou o valor aduaneiro das mercadorias em causa no processo principal tendo em conta, nomeadamente, o custo do seu recipiente, a saber, as despesas de produção das latas de conserva, bem como as despesas de impressão das etiquetas aí coladas, sem que, todavia, os custos induzidos pelas prestações imateriais de conceção dessas etiquetas tenham sido tomados em consideração.

22 A qualificação de «produtos e serviços», na aceção do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do Código Aduaneiro, conferida às prestações imateriais necessárias à conceção dos modelos de impressão postos à disposição dos fornecedores das mercadorias importadas em formato eletrónico para a impressão das etiquetas em causa no processo principal não é contestada no órgão jurisdicional de reenvio. A este respeito, já foi declarado que, uma vez que a redação desta disposição remete expressamente para os «produtos» ou para os «serviços», o seu âmbito de aplicação não está limitado aos bens materiais (Acórdão de 10 de setembro de 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, n.º 18).

23 Contudo, como foi recordado no n.º 20 do presente acórdão, o artigo 32.º, n.º 1, alínea b), subalínea iv), desse código refere-se aos custos dos produtos e serviços necessários para a produção das «mercadorias importadas».

24 A redação do artigo 32.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), do referido código estabelece, em contrapartida, uma distinção entre essas mercadorias e os seus «recipientes», mencionando esta disposição expressamente este termo.

25 A este respeito, por força da nota 1 que figura na regra geral 5, incluída na primeira parte, título 1, secção A, da Nomenclatura Combinada que constitui o anexo I do Regulamento n.º 2658/87, o termo «recipiente» é associado ao termo «embalagem», uma vez que este último designa os «recipientes exteriores e interiores, acondicionamentos, invólucros e suportes». Além disso, de acordo com a jurisprudência, o conceito de «embalagens» visa recipientes que se prestam não só ao transporte dos produtos mas também à sua armazenagem e comercialização (Acórdão de 5 de outubro de 1988, Schmid, 357/87, EU:C:1988:478, n.º 8).

26 Ora, dado que as prestações imateriais ligadas à conceção dos modelos das etiquetas referidos na decisão de reenvio se destinam à impressão das etiquetas coladas nas latas de conserva importadas, a redação do artigo 32.º, n.º 1, alínea a), ii), do Código Aduaneiro não exclui que os custos que induzem sejam suscetíveis de dizer respeito aos «recipientes», na aceção dessa disposição, desde que esses modelos constituam efetivamente um elemento estreitamente ligado a esses recipientes.

27 A este respeito, a questão de saber se essas etiquetas podem ser separadas das latas de conserva não pode ser decisiva para essa apreciação. Com efeito, as etiquetas fornecem informações, nomeadamente sobre o que contém a conserva alimentar importada, sobre o seu período de conservação, ou mesmo recomendações sobre a forma de preparar e/ou consumir o seu conteúdo, as quais são necessárias para a sua comercialização e podem, se for caso disso, facilitar a sua utilização.

28 No entanto, a falta de etiquetas coladas nas latas de conserva não torna, em princípio, o seu conteúdo inutilizável, pelo que não se pode considerar que essas etiquetas fazem parte integrante do conteúdo dessas latas, nem que sejam necessárias para a sua produção na aceção do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), subalínea iv), do referido código (v., neste sentido, Acórdão de 10 de setembro de 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, n.º 20).

29 Daí resulta que, apesar de nem a redação do artigo 32.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), do Código Aduaneiro nem a do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), subalínea iv), desse código conterem uma indicação clara quanto ao modo como os custos induzidos pelas prestações imateriais de conceção de modelos de etiquetas coladas em latas de conserva alimentar devem ser tratados para efeitos aduaneiros, esses custos podem ser abrangidos pela categoria de custos dos recipientes, na aceção do artigo 32.º, n.º 1, alínea a), ii), deste código, desde que exista uma ligação estreita entre esses modelos e os recipientes que constituem essas latas de conserva alimentar, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

30 Em segundo lugar, quanto ao contexto em que se insere o artigo 32.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), e subalínea iv), desse código, bem como à sistemática dessas disposições, há que lembrar que, por força do artigo 29.º do mesmo código, o valor aduaneiro das mercadorias importadas é constituído pelo seu valor transacional, a saber, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União Europeia, sem prejuízo, porém, dos ajustamentos que, sendo caso disso, devam ser efetuados, nomeadamente, nos termos do artigo 32.º do Código Aduaneiro (Acórdão de 9 de junho de 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, n.º 25 e jurisprudência aí referida).

31 Como o Tribunal de Justiça já referiu, o valor aduaneiro deve ser determinado, prioritariamente, segundo o chamado «método do valor transacional» das mercadorias importadas. Parte-se assim do pressuposto de que esse método de determinação do valor aduaneiro é o mais adaptado e o mais frequentemente utilizado (Acórdão de 9 de junho de 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, n.º 26 e jurisprudência aí referida).

32 O preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas constitui, portanto, regra geral, a base de cálculo do valor aduaneiro, mesmo que esse preço seja um dado que deva eventualmente ser objeto de ajustamentos (v., neste sentido, Acórdão de 9 de junho de 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, n.º 27 e jurisprudência aí referida).

33 Em particular, os elementos a adicionar ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, a fim de determinar o seu valor aduaneiro, estão enunciados no artigo 32.º do Código Aduaneiro.

34 A este respeito, como foi sublinhado no n.º 20 do presente acórdão, o artigo 32.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), desse código visa especificamente os «recipientes» das mercadorias importadas, referindo-se o artigo 32.º, n.º 1, alínea b), subalínea iv), desse código, em contrapartida, ao valor dos trabalhos necessários para a produção das «mercadorias importadas» em geral.

35 Ao fazê-lo, o artigo 32.º, n.º 1, alínea a), ii), do Código Aduaneiro institui uma regra específica de ajustamento do valor aduaneiro das mercadorias importadas em função dos custos que demonstrem uma relação estreita com o seu recipiente, seja qual for a natureza das prestações a que esses custos se referem, por oposição ao artigo 32.º, n.º 1, alínea b), subalínea iv), desse código, que prevê um ajustamento em função das prestações imateriais necessárias para a produção das mercadorias importadas, sem distinção específica entre as próprias mercadorias e os seus recipientes.

36 Embora, para o ajustamento do valor aduaneiro das «mercadorias importadas», na aceção do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do Código Aduaneiro, esta disposição contenha, na sua subalínea iv), uma precisão geográfica explícita no que respeita ao lugar de execução das prestações imateriais aí referidas, o artigo 32.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), desse código não fornece nenhuma precisão equivalente no que respeita ao eventual ajustamento desse valor em função dos custos de fabrico dos recipientes dessas mercadorias. Nestas condições, o legislador da União pretendeu introduzir um regime de ajustamento distinto consoante os custos em causa digam respeito a prestações imateriais que apresentem uma ligação estreita com os recipientes das mercadorias importadas ou digam respeito a essas prestações quando sejam necessárias à produção das próprias mercadorias importadas.

37 Ora, a especificidade do âmbito de aplicação do artigo 32.º, n.º 1, alínea a), ii), do Código Aduaneiro advoga a favor da sujeição dos custos relativos às prestações imateriais estreitamente ligadas aos recipientes das mercadorias importadas ao mesmo regime de ajustamento do valor aduaneiro dado aos custos relativos aos produtos e prestações materiais necessários ao fabrico desses recipientes. Neste contexto, a aplicação de um regime de ajustamento diferente para os custos induzidos por essas prestações imateriais teria exigido uma menção expressa nesse sentido por parte do legislador da União, à semelhança da que figura no artigo 32.º, n.º 1, alínea b), subalínea iv), desse código no que respeita aos produtos e serviços necessários para a produção das mercadorias importadas.

38 Por conseguinte, há que considerar que o artigo 32.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), do referido código se aplica a todos os custos estreitamente ligados ao fabrico dos recipientes das mercadorias, como parece ser o caso dos custos induzidos pelas prestações imateriais de conceção dos modelos em causa no processo principal.

39 Em terceiro lugar, as regras do código aduaneiro relativas à determinação do valor aduaneiro prosseguem o objetivo de estabelecer um sistema equitativo, uniforme e neutro que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios. O valor aduaneiro deve, portanto, refletir o valor económico real de uma mercadoria importada e, por conseguinte, ter em conta todos os elementos dessa mercadoria que apresentem valor económico (Acórdão de 9 de junho de 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, n.º 24).

40 A este respeito, é facto assente que as prestações imateriais de conceção de modelos para etiquetas coladas em latas de conserva têm um valor económico certo e quantificável. Ora, a consideração dos custos dessas prestações contribui para a realização do objetivo de determinação de um valor aduaneiro correspondente ao valor económico real das mercadorias importadas.

41 Em face destas considerações, há que responder à questão submetida que o artigo 32.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), e alínea b), subalínea iv), do Código Aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que os custos induzidos por prestações imateriais de conceção de modelos de etiquetas coladas em latas de conserva alimentar importadas no território da União devem ser adicionados ao preço efetivamente pago ou a pagar por essas mercadorias importadas, quando esses modelos tenham sido elaborados a pedido e a expensas do comprador no território da União e disponibilizados gratuitamente aos fornecedores em formato eletrónico, desde que esses modelos tenham uma ligação estreita com os recipientes das mercadorias importadas.

Quanto às despesas

42 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 (Primeira Secção) declara:

O artigo 32.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), e alínea b), subalínea iv), do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário,

deve ser interpretado no sentido de que:

os custos induzidos por prestações imateriais de conceção de modelos de etiquetas coladas em latas de conserva alimentar importadas no território da União Europeia devem ser adicionados ao preço efetivamente pago ou a pagar por essas mercadorias importadas, quando esses modelos tenham sido elaborados a pedido e a expensas do comprador no território da União Europeia e disponibilizados gratuitamente aos fornecedores em formato eletrónico, desde que esses modelos tenham uma ligação estreita com os recipientes das mercadorias importadas.

Assinaturas