Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

15 de maio de 2014*

«Código Aduaneiro Comunitário — Âmbito de aplicação dos artigos 203.° e 204.°, n.º 1, alínea a), do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 — Regime de trânsito externo — Constituição da dívida aduaneira por incumprimento de uma obrigação — Apresentação tardia na estância de destino — Sexta Diretiva IVA — Artigo 10.º, n.º 3 — Ligação entre a constituição da dívida aduaneira e a constituição da dívida de IVA — Conceito de operação tributável»

No processo C-480/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 12 de outubro de 2012, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de outubro de 2012, no processo

Minister van Financiën

contra

X BV,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, A. Borg Barthet (relator), E. Levits, M. Berger e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 6 de novembro de 2013,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de X BV, por A. Bal,

— em representação do Governo neerlandês, por C. S. Schillemans, C. Wissels e B. Koopman, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo checo, por M. Smolek e J. Vláčil, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo helénico, por M. Tassopoulou e I. Pouli, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por B.-R. Killmann e W. Roels, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: neerlandês.

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 13 de fevereiro de 2014,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 203.° e 204.° do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO L 302, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 648/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 2005 (JO L 117, p. 13, a seguir «código aduaneiro»), conjugados com os artigos 356.° e 859.°, ponto 2, alínea c), do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 (JO L 253, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 444/2002 da Comissão, de 11 de março de 2002 (JO L 68, p. 11, a seguir «regulamento de aplicação»), e do artigo 7.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2004/66/CE do Conselho, de 26 de abril de 2004 (JO L 168, p. 35, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Minister van Financiën à X BV (a seguir «X»), a respeito de um pedido desta sociedade, com vista ao reembolso dos direitos aduaneiros e do imposto sobre o volume de negócios devidos por ter decorrido o prazo de apresentação da mercadoria em causa.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 4.º do código aduaneiro prevê:

«Na aceção do presente código, entende-se por:

[...]

13) Fiscalização pelas autoridades aduaneiras: a ação empreendida a nível geral pelas autoridades aduaneiras destinada a assegurar o cumprimento da legislação aduaneira e, se for caso disso, das restantes disposições aplicáveis às mercadorias sob fiscalização aduaneira.

14) Controlos aduaneiros: os atos específicos praticados pelas autoridades aduaneiras a fim de assegurar a correta aplicação da legislação aduaneira ou de outra legislação que regule a introdução, a saída, o trânsito, a transferência e a utilização final de mercadorias que circulem entre o território aduaneiro da Comunidade e países terceiros bem como a presença de mercadorias que não disponham de estatuto comunitário; esses atos podem incluir a verificação das mercadorias, o controlo dos dados da declaração e da existência e autenticidade dos documentos escritos em suporte papel e eletrónicos, a análise da contabilidade das empresas e de outros registos, a inspeção dos meios de transporte, a inspeção das bagagens e outras mercadorias transportadas por ou em pessoas e a realização de inquéritos administrativos e outros atos análogos.

[...]»

4 Nos termos do artigo 37.º deste código:

«1. As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade ficam, desde essa introdução, sujeitas à fiscalização aduaneira. Podem ser sujeitas a controlos aduaneiros nos termos das disposições em vigor.

2. Permanecem sob essa fiscalização o tempo necessário para determinar o seu estatuto aduaneiro e, tratando-se de mercadorias não comunitárias e sem prejuízo do n.º 1 do artigo 82.º, até mudarem de estatuto aduaneiro, serem colocadas numa zona franca ou num entreposto franco ou serem reexportadas ou inutilizadas nos termos do artigo 182.º»

5 O artigo 50.º do referido código prevê:

«Enquanto aguardam que lhes seja atribuído um destino aduaneiro, as mercadorias apresentadas à alfândega têm, a partir do momento dessa apresentação, o estatuto de mercadorias em depósito temporário. Estas mercadorias serão denominadas, nos artigos seguintes, 'mercadorias em depósito temporário'.»

6 O artigo 55.º do mesmo código dispõe:

«É aplicável o disposto nos artigos 42.° a 53.° a partir do momento em que as mercadorias não comunitárias que circularam em regime de trânsito tenham chegado ao seu destino no território aduaneiro da Comunidade e tenham sido objeto de apresentação à alfândega nos termos das disposições em vigor em matéria de trânsito.»

7 O artigo 91.º do código aduaneiro dispõe:

«1. O regime do trânsito externo permite a circulação de um ponto a outro do território aduaneiro da Comunidade:

a) De mercadorias não comunitárias, sem que fiquem sujeitas a direitos de importação e a outras imposições bem como a medidas de política comercial;

[...]

2. A circulação prevista no n.º 1 pode efetuar-se:

a) Ao abrigo do regime de trânsito comunitário externo;

[...]»

8 O artigo 92.º desse código prevê:

«1. O regime de trânsito externo termina e as obrigações do titular do regime ficam cumpridas quando as mercadorias ao abrigo do regime e os documentos exigidos são apresentados na estância aduaneira de destino, de acordo com as disposições do regime em questão.

2. As autoridades aduaneiras apuram o regime de trânsito externo quando puderem determinar, com base na comparação dos dados disponíveis na estância aduaneira de partida com os disponíveis na estância aduaneira de destino, que o regime terminou corretamente.»

9 Nos termos do artigo 96.º do referido código:

«1. O responsável principal é o titular do regime de trânsito comunitário externo, competindo-lhe:

a) Apresentar as mercadorias intactas na estância aduaneira de destino no prazo prescrito, respeitando as medidas de identificação tomadas pelas autoridades aduaneiras;

b) Respeitar as disposições relativas ao regime do trânsito comunitário.

[...]»

10 O artigo 203.º do mesmo código dispõe:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

— a subtração à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos de importação.

2. A dívida aduaneira considera-se constituída no momento em que a mercadoria é subtraída à fiscalização aduaneira.

3. Os devedores são:

— a pessoa que subtraiu a mercadoria à fiscalização aduaneira,

— as pessoas que tenham participado nessa subtração, tendo conhecimento ou devendo ter razoavelmente conhecimento de que se tratava de subtrair a mercadoria à fiscalização aduaneira,

— as que tenham adquirido ou detido a mercadoria em causa, tendo ou devendo ter razoavelmente conhecimento, no momento em que [adquiriram] ou receberam a mercadoria, de que se tratava de uma mercadoria subtraída à fiscalização aduaneira,

— bem como, se for caso disso, a pessoa responsável pelo cumprimento das obrigações decorrentes da permanência em depósito temporário da mercadoria ou da utilização do regime aduaneiro a que a mercadoria esteja submetida.»

11 O artigo 204.º do código aduaneiro prevê:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

a) O incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da sua permanência em depósito temporário ou da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida

ou

b) A não observância de uma das condições fixadas para a sujeição de uma mercadoria a esse regime ou para a concessão de um direito de importação reduzido ou nulo, em função da utilização da mercadoria para fins especiais,

em casos distintos dos referidos no artigo 203.º, salvo se se provar que o incumprimento ou a não observância não tiver reais consequências para o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro em questão.

2. A dívida aduaneira considera-se constituída quer no momento em que cessa o cumprimento da obrigação cujo incumprimento dá origem à dívida aduaneira quer no momento em que a mercadoria foi submetida ao regime aduaneiro em causa quando se verificar *a posteriori* que não foi, na realidade, cumprida uma das condições fixadas para a sujeição dessa mercadoria a esse regime ou para a concessão de um direito de importação reduzido ou nulo, em função da utilização da mercadoria para fins especiais.

3. O devedor é a pessoa responsável, consoante o caso, quer pelo cumprimento das obrigações que decorrem da permanência em depósito temporário de uma mercadoria sujeita a direitos de importação ou da utilização do regime aduaneiro a que essa mercadoria esteja submetida quer pela observância das condições fixadas para a sujeição da mercadoria a esse regime.»

12 O artigo 356.º do regulamento de aplicação dispõe:

«1. A estância de partida fixa a data limite em que as mercadorias devem ser apresentadas na estância de destino, tendo em conta o trajeto a percorrer, as disposições da regulamentação que regem o transporte e de outras regulamentações aplicáveis, bem como, eventualmente, os elementos comunicados pelo responsável principal.

2. O prazo assim fixado pela estância de partida vincula as autoridades aduaneiras dos Estados-Membros cujo território é atravessado durante a operação de trânsito comunitário e não pode ser alterado por essas autoridades.

3. Quando as mercadorias forem apresentadas na estância de destino findo o prazo fixado pela estância de partida e a inobservância desse prazo for devida a circunstâncias devidamente justificadas e aceites pela estância de destino, não imputáveis nem ao transportador nem ao responsável principal, considera-se que este último respeitou o prazo fixado.»

13 Nos termos do artigo 859.º desse regulamento:

«Consideram-se, nomeadamente, sem reais consequências sobre o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro considerado na aceção do n.º 1 do artigo 204.º do código aduaneiro, os seguintes incumprimentos ou não observâncias, desde que:

— não constituam uma tentativa de subtração da mercadoria à fiscalização aduaneira,

— não impliquem negligência manifesta por parte do interessado,

e

— sejam cumpridas *a posteriori* todas as formalidades necessárias à regularização da situação da mercadoria:

1) Extinção do prazo no qual as mercadorias devem ter adquirido um dos destinos aduaneiros previstos no âmbito do depósito temporário ou do regime aduaneiro considerado, quando pudesse ter sido concedida uma prorrogação do prazo, se o pedido tivesse sido apresentado atempadamente;

2) No caso de uma mercadoria sujeita a um regime de trânsito, o incumprimento de uma das obrigações decorrentes da utilização do regime, se estiverem preenchidas as seguintes condições:

   a) A mercadoria sujeita ao regime tiver sido efetivamente apresentada intacta à estância de destino;

b) A estância de destino tiver assegurado que a mercadoria recebeu um destino aduaneiro ou foi colocada em depósito temporário na sequência da operação de trânsito; e

c) Se o prazo fixado em conformidade com o artigo 356.º não tiver sido respeitado e o n.º 3 do referido artigo não se aplicar, a mercadoria tiver sido apresentada à estância de destino dentro de um prazo razoável;

[...]»

14 O artigo 860.º do referido regulamento prevê:

«As autoridades aduaneiras consideram uma dívida aduaneira como constituída nos termos do n.º 1 do artigo 204.º do código, salvo se a pessoa suscetível de ser o devedor provar que se encontram preenchidas as condições do artigo 859.º»

15 Nos termos do artigo 865.º do mesmo regulamento:

«Considera-se como subtração de uma mercadoria à fiscalização aduaneira, na aceção do n.º 1 do artigo 203.º do código, a declaração aduaneira dessa mercadoria ou qualquer outro ato com os mesmos efeitos jurídicos, bem como a apresentação para a obtenção de visto das autoridades competentes de um documento, desde que tais factos tenham como efeito conferir indevidamente a essa mercadoria o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária.

[...]»

16 O artigo 866.º do regulamento de aplicação prevê:

«Sem prejuízo das disposições previstas em matéria de proibição ou de restrição eventualmente aplicáveis à mercadoria em causa, quando se constituir uma dívida aduaneira por força do disposto nos artigos 202.°, 203.°, 204.° ou 205.° do código e tiverem sido pagos os direitos de importação, considerar-se-á essa mercadoria como comunitária, sem que haja necessidade de processar a declaração para introdução em livre prática.»

17 O artigo 2.º da Sexta Diretiva dispunha:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado [a seguir 'IVA']:

[...]

2. As importações de bens.»

18 O artigo 7.º da Sexta Diretiva enunciava:

«1. Por 'importação de um bem', entende-se:

a) A entrada no território da Comunidade de um bem que não preenche as condições enunciadas nos artigos [23.° CE e 24.° CE] que institui a Comunidade Económica Europeia ou, caso se trate de um bem ao qual se aplique o [Tratado CECA], que não se encontre em livre prática;

b) A entrada no território da Comunidade de um bem proveniente de um território terceiro, que não seja um bem referido na alínea a).

2. A importação de um bem é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem se encontra no momento em que entra no território da Comunidade.

3. Em derrogação do n.º 2, sempre que um bem referido na alínea a) do n.º 1 seja colocado desde a sua entrada no território da Comunidade sob um dos regimes a que se refere o n.º 1, alíneas a), b), c), e d) do ponto B, do artigo 16.º, sob um regime de admissão temporária com isenção total de direitos de importação ou de trânsito externo, a importação desse bem é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar colocado sob esses regimes.

Da mesma forma, sempre que um bem abrangido pelo n.º 1, alínea b), for colocado, a partir da sua entrada na Comunidade, sob um dos regimes previstos no n.º 1, alínea b) ou c), do artigo 33.ºA a importação desse bem será efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem sai desses regimes.»

19 O artigo 10.º, n.º 3, da Sexta Diretiva dispunha:

«O facto gerador ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que é efetuada a importação do bem. Sempre que os bens sejam colocados, desde a sua entrada no território da Comunidade, sob um dos regimes previstos no n.º 3 do artigo 7.º, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que os bens deixem de estar sujeitos a esse regime.

[...]»

20 O artigo 16.º, n.º 1, da Sexta Diretiva previa:

«1. Salvo o disposto noutras normas fiscais comunitárias, os Estados-Membros podem, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, adotar medidas especiais no sentido de não sujeitar ao [IVA] as operações a seguir enunciadas ou algumas delas, desde que não se destinem a utilização definitiva e/ou a consumo final, e que o montante do [IVA], cobrado no momento da introdução no consumo, corresponda ao montante do imposto que teria sido cobrado se cada uma das referidas operações tivesse sido tributada na importação ou no território no país:

A. As importações de bens que se destinam a ser colocados em regime de entreposto que não seja entreposto aduaneiro;

B. As entregas de bens que se destinem a ser:

a) Apresentados na alfândega e colocados, eventualmente, em depósito temporário;

b) Colocados numa zona franca ou em entreposto franco;

c) Colocados em regime de entreposto aduaneiro ou em regime de aperfeiçoamento ativo;

[...]»

Direito neerlandês

21 O artigo 1.º da Lei que substitui o imposto existente sobre o volume de negócios pelo imposto sobre o volume de negócios de acordo com o sistema de imposto sobre o valor acrescentado (Wet houndende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde), de 28 de junho de 1968, dispõe:

«Será cobrado um imposto denominado 'imposto sobre o volume de negócios' sobre:

[...]

d) as importações de mercadorias.»

22 O artigo 18.º desta lei prevê:

«1. Entende-se por 'importação de mercadorias':

a) a entrada nos Países Baixos de mercadorias que não preencham os requisitos enunciados nos artigos 23.° [CE] e 24.° [CE];

b) a entrada nos Países Baixos de mercadorias provenientes de países terceiros, diferentes das referidas na alínea a);

c) o termo de um regime aduaneiro nos Países Baixos ou a saída, nos Países Baixos, de mercadorias de um regime aduaneiro;

[...]

2. Para efeitos de aplicação do presente artigo, entende-se por 'regime aduaneiro':

a) o depósito temporário, na aceção do artigo 50.º do código aduaneiro [...];

[...]

c) os regimes aduaneiros na aceção do artigo 4, n.º 16, alíneas b), c), d), e), e, em caso de isenção total de direitos de importação, f), do código aduaneiro [...].

3. Não constitui importação a entrada nos Países Baixos de mercadorias na aceção do n.º 1, alíneas a) e b), às quais seja aplicável um regime aduaneiro ou que, após a sua entrada nos Países Baixos, sejam submetidas a um regime aduaneiro. Também não é considerado equivalente a importação o termo, nos Países Baixos, de um regime aduaneiro quando este seja seguido da aplicação de outro regime aduaneiro.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

23 Em 26 de outubro de 2005, X efetuou, por via eletrónica, uma declaração de colocação de um motor diesel sob o regime aduaneiro de trânsito comunitário externo. A data limite em que o motor devia ser apresentado na estância de destino foi fixada em 28 de outubro de 2005.

24 O referido motor só foi apresentado nessa estância em 14 de novembro de 2005, ou seja, 17 dias após o termo do prazo fixado, e foi sujeito ao regime aduaneiro de aperfeiçoamento ativo, ao abrigo do sistema de draubaque. Após a aceitação dessa declaração, a estância aduaneira em causa constatou que o regime aduaneiro precedente, ou seja, o regime de trânsito comunitário externo, não tinha terminado corretamente, e anulou a sujeição a esse regime.

25 Após ter informado X dessa situação, a autoridade aduaneira competente (a seguir «Inspecteur») deu a essa sociedade a possibilidade de apresentar provas de que o regime tinha terminado de forma regular, prova que aquela não pôde apresentar. O Inspecteur concluiu então que o motor em causa no processo principal tinha sido subtraído à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro. Com esse fundamento, exigiu a X o pagamento de direitos aduaneiros e do imposto sobre o volume de negócios.

26 X interpôs recurso para o Rechtbank te Haarlem, que lhe deu provimento e exigiu ao Inspecteur o reembolso do montante dos direitos aduaneiros e do imposto sobre o volume de negócios que tinham sido pagos. O Inspecteur interpôs recurso dessa sentença para o Gerechtshof te Amsterdam, que confirmou a decisão do Rechtbank te Haarlem.

27 O Minister van Financiën interpôs recurso para o Hoge Raad der Nederlanden.

28 O órgão jurisdicional de reenvio coloca a questão de saber quais são as consequências jurídicas que devem decorrer da ultrapassagem do prazo fixado nos termos do artigo 356.º, n.º 1, do regulamento de aplicação. Em particular, segundo esse órgão jurisdicional, levanta-se a questão de saber se o incumprimento desse prazo deve pura e simplesmente ser considerado subtração à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro, pelo que são devidos direitos aduaneiros, ou se está em causa o incumprimento de uma das obrigações que derivam da utilização do regime aduaneiro em causa, devendo neste caso renunciar à tributação desses direitos se se tratar de um incumprimento sem reais consequências para o funcionamento correto desse regime aduaneiro, conforme previsto no artigo 204.º, n.º 1, parte final da última frase, do código aduaneiro, conjugado com o artigo 859.º do regulamento de aplicação. Além disso, o referido órgão jurisdicional salienta que, se se concluir que se constituiu uma dívida aduaneira nos termos do artigo 204.º, n.º 1, do código aduaneiro, levanta-se a questão de saber se são devidos não só direitos aduaneiros, mas também o imposto sobre o volume de negócios.

29 Foi nestas circunstâncias que o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) a) Devem os artigos 203.° e 204.° do [código aduaneiro], lidos em conjugação com o artigo 859.º [em especial o seu ponto 2, alínea c)] do [regulamento de aplicação], ser interpretados no sentido de que a (simples) ultrapassagem do prazo de trânsito fixado nos termos do artigo 356.º, n.º 1, do [regulamento de aplicação] não leva à constituição de uma dívida aduaneira por subtração à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º do [código aduaneiro], mas à constituição de uma dívida aduaneira nos termos do artigo 204.º do [código aduaneiro]?

b) Para que a resposta à questão 1.a) seja afirmativa[,] é necessário que os interessados prestem informações às autoridades aduaneiras sobre as causas da ultrapassagem do prazo ou que, pelo menos, declarem às autoridades aduaneiras o local onde as mercadorias permaneceram no período decorrido entre o prazo fixado nos termos do artigo 356.º do [regulamento de aplicação] e a data de apresentação efetiva na estância aduaneira de destino?

2) A Sexta Diretiva e, em especial, o seu artigo 7.º, devem ser interpretados no sentido de que só é devido IVA se a dívida aduaneira se constituir exclusivamente nos termos do artigo 204.º do [código aduaneiro]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

30 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a apresentação de mercadorias na estância aduaneira de destino, após o termo do prazo previsto, leva à constituição de uma dívida aduaneira nos termos do artigo 203.º do código aduaneiro ou do artigo 204.º do mesmo. Pergunta também se, para que se possa constituir uma dívida aduaneira nos termos do referido artigo 204.º, os interessados devem prestar informações às autoridades aduaneiras sobre as causas da ultrapassagem do prazo de trânsito fixado no artigo 356.º, n.º 1, do regulamento de aplicação ou sobre o local onde as mercadorias permaneceram no período em causa.

31 A fim de responder à primeira questão assim reformulada, há que salientar, a título preliminar, que os artigos 203.° e 204.° do código aduaneiro têm âmbitos de aplicação distintos. Com efeito, enquanto o primeiro se refere a comportamentos que têm como resultado a subtração da mercadoria à fiscalização

aduaneira, o segundo tem por objeto incumprimentos às obrigações e inobservâncias das condições relacionadas com os diferentes regimes aduaneiros que ficaram sem efeitos sobre a fiscalização aduaneira (acórdão Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, n.º 28).

32 Resulta do texto do artigo 204.º do código aduaneiro que esta disposição só é aplicável nos casos que não relevam do artigo 203.º do mesmo código (acórdão Hamann International, EU:C:2004:90, n.º 29).

33 Daí decorre que, para determinar qual dos dois artigos referidos com base no qual foi constituída uma dívida aduaneira na importação, é necessário começar por examinar se os factos em causa constituem uma subtração à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro. É só quando a resposta a esta questão é negativa que as disposições do artigo 204.º do código aduaneiro podem ser aplicáveis (acórdão Hamann International, EU:C:2004:90, n.º 30).

34 No que respeita, mais em especial, ao conceito de subtração à fiscalização aduaneira, constante do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro, há que recordar que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, este conceito deve ser interpretado como compreendendo qualquer ato ou omissão que tenha por resultado impedir, ainda que momentaneamente, a autoridade aduaneira competente de aceder a uma mercadoria sob fiscalização aduaneira e efetuar os controlos previstos no artigo 37.º, n.º 1, do código aduaneiro (acórdãos D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, n.º 47; Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, n.º 55; e Hamann International, EU:C:2004:90, n.º 31).

35 Atendendo a esta interpretação, há que observar que, conforme refere o advogado-geral nos n.ºs 42 e 43 das suas conclusões, quando a localização da mercadoria em causa no processo principal é desconhecida durante mais de duas semanas e isso puder constituir uma impossibilidade de acesso apenas momentânea, não é menos verdade que, segundo a jurisprudência, a aplicação do artigo 203.º do código aduaneiro se justifica no caso de o desaparecimento da mercadoria implicar um risco de integração no circuito económico da União Europeia (v., neste sentido, acórdãos Liberexim, EU:C:2002:433, n.º 56, e Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, n.º 20).

36 Com efeito, a presença de mercadorias não comunitárias no território aduaneiro da União comporta o risco de essas mercadorias acabarem por ser integradas, sem serem desalfandegadas, no circuito económico dos Estados-Membros, risco para cuja prevenção contribui o artigo 203.º do código aduaneiro (v., por analogia, acórdão DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, n.º 31).

37 Ora, conforme decorre da decisão de reenvio, a mercadoria em causa no processo principal foi apresentada na estância aduaneira de destino, com um atraso de 17 dias. Como tal, está assente que essa mercadoria não foi integrada no circuito económico sem ser desalfandegada. Daí decorre que, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, parece estar excluído que o artigo 203.º do código aduaneiro seja aplicável aos factos em causa no processo principal.

38 Nestas circunstâncias, importa, portanto, verificar se os factos do processo principal podem ser abrangidos pelo artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro.

39 De acordo com essa disposição, é facto constitutivo de uma dívida aduaneira na importação o incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida, salvo quando seja demonstrado que esse incumprimento não teve reais consequências para o funcionamento correto desse regime. Qualquer caso não abrangido por essa exceção cai no âmbito de aplicação do artigo 204.º do código aduaneiro (v. acórdão Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, n.º 35).

40 Importa recordar que o artigo 859.º do regulamento de aplicação, conjugado com o artigo 860.º do mesmo regulamento, cria um regime que prevê taxativamente dez incumprimentos, na aceção do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, que «não [têm] reais consequências sobre o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro considerado».

41 Importa também salientar que o artigo 859.º, ponto 2, alínea c), do regulamento de aplicação prevê expressamente que, se o prazo fixado em conformidade com o artigo 356.º não tiver sido respeitado e a apresentação tardia da mercadoria não puder ser justificada pelo n.º 3 do mesmo artigo, considera-se que a ultrapassagem do prazo de apresentação não teve consequências reais sobre o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro considerado, na medida em que a mercadoria, não obstante, tenha sido apresentada na estância aduaneira de destino em prazo razoável. A este respeito, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar as justificações apresentadas no âmbito de aplicação dos artigos 356.º, n.º 3, e 859.º, ponto 2, alínea c), do regulamento de aplicação.

42 Além disso, conforme refere o advogado-geral no n.º 46 das suas conclusões, uma vez que a ultrapassagem de prazo de apresentação está expressamente prevista no artigo 859.º do regulamento de aplicação, que apenas é aplicável aos casos referidos no artigo 204.º do código aduaneiro, esta disposição é inoperante se a ultrapassagem de prazo for abrangida pelo conceito de «subtração», referido no artigo 203.º desse código.

43 No que diz respeito à questão de saber se, para que uma dívida aduaneira se possa constituir nos termos do artigo 204.º, os interessados devem prestar informações sobre os motivos do não cumprimento do prazo fixado no artigo 356.º, n.º 1, do regulamento de aplicação ou sobre a localização das mercadorias durante o período em causa, há que observar que o artigo 356.º, n.º 3, do regulamento de aplicação prevê que, quando as mercadorias forem apresentadas na estância de destino findo o prazo fixado pela estância de partida e a inobservância desse prazo for devida a circunstâncias devidamente justificadas e aceites pela estância de destino, não imputáveis nem ao transportador nem ao responsável principal, considera-se que este último respeitou o prazo fixado.

44 Assim, os esclarecimentos que devem ser prestados pelos interessados sobre as causas da inobservância desse prazo ou sobre a localização da mercadoria em questão durante o período em causa têm o objetivo de evitar a constituição de uma dívida aduaneira nos termos do artigo 204.º do código aduaneiro e não se destinam de forma alguma à aplicação desse artigo.

45 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à primeira questão que os artigos 203.º e 204.º do código aduaneiro, conjugados com o artigo 859.º, ponto 2, alínea c), do regulamento de aplicação, devem ser interpretados no sentido de que o simples não cumprimento do prazo de apresentação, fixado nos termos do artigo 356.º, n.º 1, do regulamento de aplicação, não leva à constituição de uma dívida aduaneira por subtração das mercadorias em causa à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º do código aduaneiro, mas à constituição de uma dívida aduaneira com base no artigo 204.º desse código, e que não é necessário, para que uma dívida aduaneira se constitua nos termos desse artigo 204.º, que os interessados prestem informações às autoridades aduaneiras sobre as causas do não cumprimento do prazo fixado no artigo 356.º, n.º 1, do regulamento de aplicação ou sobre o local onde as mercadorias permaneceram no período que decorreu entre o termo desse prazo e a apresentação efetiva dessas mercadorias na estância aduaneira de destino.

Quanto à segunda questão

46 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 7.º da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que é devido IVA se a dívida aduaneira se constituir exclusivamente nos termos do artigo 204.º do código aduaneiro.

47 A título preliminar, importa recordar que, por força do artigo 2.º da Sexta Diretiva, estão sujeitas a IVA as importações de bens, assim como as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

48 Há que verificar, num primeiro momento, se as mercadorias como as que estão em causa no processo principal foram objeto de uma importação na aceção do artigo 2.º, ponto 2, da Sexta Diretiva (acórdão Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, n.º 41).

49 Nos termos do artigo 7.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, entende-se por «importação de um bem» a entrada no território da Comunidade de um bem que não preenche as condições enunciadas nos artigos 23.° CE e 24.° CE.

50 Por outro lado, o artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Diretiva precisa que, sempre que esse bem seja colocado, desde a sua entrada no território da Comunidade, sob um dos regimes a que se refere o n.º 1, alíneas a), b), c), e d), do ponto B, do artigo 16.º, da mesma diretiva, ou sob o regime de trânsito externo, a sua importação é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar colocado sob esses regimes.

51 Além disso, resulta do artigo 866.º do regulamento de aplicação que, quando se constituir uma dívida aduaneira na importação por força do disposto, designadamente, nos artigos 203.° ou 204.° do código aduaneiro e tiverem sido pagos os direitos de importação, considerar-se-á essa mercadoria como comunitária, sem que haja necessidade de processar a declaração para introdução em livre prática.

52 No caso vertente, cabe, consequentemente, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, tendo em conta as considerações que constam do n.º 45 do presente acórdão, se a mercadoria em causa no processo principal saiu ou não do regime de trânsito comunitário externo, dando lugar, conforme os casos, à constituição de uma dívida nos termos dos artigos 203.° ou 204.° do código aduaneiro.

53 No caso de esse órgão jurisdicional concluir que, no que diz respeito a essa mercadoria, não se constituiu nenhuma dívida aduaneira nos termos das disposições referidas, há que considerar que essa mercadoria foi colocada, desde a sua entrada na União, sob os regimes referidos nos artigos 7.°, n.º 3, e 16.°, n.º 1, B, alínea a), da Sexta Diretiva. Nesse caso, consequentemente, não é devido IVA.

54 Todavia, no caso de a referida mercadoria já não se encontrar sob esses regimes à data da sua reexportação devido à constituição de uma dívida aduaneira, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, deve ser considerada objeto de uma «importação», na aceção do artigo 2, ponto 2, da Sexta Diretiva.

55 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à segunda questão que o artigo 7.º, n.º 3, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que é devido IVA quando as mercadorias em causa tiverem saído dos regimes aduaneiros previstos nesse artigo, mesmo se a dívida aduaneira se tiver constituído exclusivamente nos termos do artigo 204.º do código aduaneiro.

Quanto às despesas

56 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, 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:

1) **Os artigos 203.° e 204.° do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 648/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 2005, conjugados com o artigo 859.º, ponto 2, alínea c), do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 444/2002 da Comissão, de**

11 de março de 2002, devem ser interpretados no sentido de que o simples não cumprimento do prazo de apresentação, fixado nos termos do artigo 356.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2454/93, conforme alterado pelo Regulamento n.º 444/2002, não leva à constituição de uma dívida aduaneira por subtração das mercadorias em causa à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 648/2005, mas à constituição de uma dívida aduaneira com base no artigo 204.º desse regulamento, e que não é necessário, para que uma dívida aduaneira se constitua nos termos desse artigo 204.º, que os interessados prestem informações às autoridades aduaneiras sobre as causas do não cumprimento do prazo fixado no artigo 356.º do Regulamento n.º 2454/93, conforme alterado pelo Regulamento n.º 444/2002, ou sobre o local onde as mercadorias permaneceram no período que decorreu entre o termo desse prazo e a apresentação efetiva dessas mercadorias na estância aduaneira de destino.

2) **O artigo 7.º, n.º 3, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 2004/66/CE do Conselho, de 26 de abril de 2004, deve ser interpretado no sentido de que é devido imposto sobre o valor acrescentado quando as mercadorias em causa tiverem saído dos regimes aduaneiros previstos nesse artigo, mesmo se a dívida aduaneira se tiver constituído exclusivamente nos termos do artigo 204.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 648/2005.**

Assinaturas