Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 6 de março de 2025 [1]

Processo C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
contra
Allmänna ombudet hos Tullverket

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia)]

«Reenvio prejudicial — Legislação fiscal — Imposto sobre o Valor Acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Reimportação de mercadorias — Mercadorias de retorno — Isenção de IVA — Artigo 143.º, n.º 1, alínea e) — Necessidade de respeitar a legislação aduaneira — União aduaneira — Código Aduaneiro — Franquia na importação de mercadorias de retorno — Artigo 203.º — Artigo 86.º, n.º 6 — Relação entre a legislação aduaneira e a legislação em matéria de IVA»

I. Introdução

1. O presente processo oferece ao Tribunal de Justiça uma nova [2] oportunidade para esclarecer a interação entre a legislação aduaneira e a legislação em matéria de IVA na importação, desta vez no que respeita à isenção de IVA. Trata-se, mais especificamente, da isenção de IVA na importação em caso de reimportação de mercadorias para a União abrangidas por uma franquia aduaneira.

2. Embora as condições da franquia aduaneira estejam, em princípio, preenchidas, o regime aduaneiro não foi corretamente aplicado. O Tribunal de Justiça deve, por conseguinte, esclarecer os efeitos de um incumprimento das obrigações decorrentes do regime aduaneiro (neste caso, a apresentação das mercadorias à alfândega, a declaração aduaneira e o pedido de franquia aduaneira) sobre a utilização de uma isenção de IVA na importação. A este respeito, a isenção de IVA na importação é acessória da franquia aduaneira sobre as mercadorias reimportadas ou ambas as isenções devem ser aplicadas de forma autónoma?

[1] Língua original: alemão.

[i] O nome do presente processo é um nome fictício. Não corresponde ao nome verdadeiro de nenhuma das partes no processo.

[2] Acórdãos de 18 de janeiro de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Local de constituição do IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59), de 8 de setembro de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Local de constituição do IVA — II) (C-368/21, EU:C:2022:647), de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Local de constituição do IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161), de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), e de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

1. Diretiva 2006/112/CE[3] (a seguir «Diretiva IVA»)

3. O artigo 143.º da Diretiva IVA diz respeito às isenções fiscais aplicáveis na importação:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[…]

e) As reimportações de bens no estado em que foram exportados, pela pessoa que os exportou, e que beneficiem de uma franquia aduaneira;

f) As importações de bens efetuadas no âmbito das relações diplomáticas e consulares, e que beneficiem de uma franquia aduaneira;

[…]»

2. Regulamento (UE) n.º 952/2013[4] (a seguir «Código Aduaneiro»)

4. O artigo 203.º do Código Aduaneiro regula a isenção das mercadorias de retorno:

«1. As mercadorias não-UE que, tendo sido exportadas inicialmente como mercadorias da União a partir do território aduaneiro da União, nele sejam reintroduzidas no prazo de três anos e declaradas para introdução em livre prática, beneficiam, a pedido da pessoa em causa, da franquia de direitos de importação.

[…]

5. Só é concedida a franquia de direitos de importação se as mercadorias retornarem no mesmo estado em que se encontravam quando foram exportadas.

6. A franquia de direitos de importação deve basear-se em informações que demonstrem o cumprimento das condições para a franquia.»

[3] Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, com a redação que lhe foi dada em 1 de julho de 2022 (JO 2006, L 347, p. 1; entretanto recentemente alterada no JO 2022, L 155, p. 1).

[4] 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 (reformulação), com a redação que lhe foi dada em 14 de dezembro de 2016 (JO 2016, L 354, p. 32).

5. O artigo 139.º do Código Aduaneiro regula a obrigação de apresentação das mercadorias à alfândega:

«1. As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União devem ser apresentadas à alfândega, imediatamente após a sua chegada, à estância aduaneira designada, a qualquer outro local designado ou aprovado pelas autoridades aduaneiras ou à zona franca, por uma das seguintes pessoas:

a) A pessoa que introduziu as mercadorias no território aduaneiro da União;

[…]»

6. O artigo 5.º, n.º 33, do Código Aduaneiro define a apresentação à alfândega da seguinte forma:

«"Apresentação das mercadorias à alfândega": a comunicação às autoridades aduaneiras da chegada de mercadorias à estância aduaneira ou a qualquer outro local designado ou aprovado pelas autoridades aduaneiras, bem como da disponibilidade dessas mercadorias para controlo aduaneiro;»

7. O artigo 158.º do Código Aduaneiro impõe a declaração aduaneira das mercadorias:

«1. Qualquer mercadoria destinada a ser sujeita a um regime aduaneiro, exceto o regime de zona franca, deve ser objeto de uma declaração aduaneira específica para o regime aduaneiro em causa.

[…]»

8. O artigo 5.º, n.º 12, do Código Aduaneiro, define a declaração aduaneira do seguinte modo:

«"Declaração aduaneira": o ato pelo qual uma pessoa manifesta, na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria determinado regime aduaneiro, indicando, se for caso disso, os procedimentos específicos a aplicar;»

9. O artigo 79.º do Código Aduaneiro regula a constituição de uma dívida aduaneira em caso de violação da legislação aduaneira da seguinte forma:

«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; […]»

10. O artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro prevê uma derrogação ao artigo 79.º do Código Aduaneiro, nomeadamente quando estão previstas franquias:

«6. Caso a legislação aduaneira preveja um tratamento pautal favorável das mercadorias, a franquia ou a isenção total ou parcial de direitos de importação ou de exportação, ao abrigo do artigo 56.º, n.º 2, alíneas d) a g), dos artigos 203.º, 204.º, 205.º e 208.º ou dos artigos 259.º a 262.º do presente regulamento ou ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1186/2009 do Conselho, de 16 de novembro de 2009, relativo ao estabelecimento do regime comunitário das franquias aduaneiras, esse tratamento pautal favorável, essa franquia ou essa isenção são igualmente aplicáveis nos casos em que seja constituída uma dívida aduaneira nos termos dos artigos 79.º ou 82.º do presente regulamento, desde que o incumprimento que deu origem à constituição da dívida aduaneira não tenha constituído uma tentativa de fraude.»

11. O considerando 38 do Código Aduaneiro tem a seguinte redação:

«(38) É conveniente ter em conta a boa-fé da pessoa em causa nos casos em que a constituição da dívida aduaneira tenha sido originada pelo incumprimento da legislação aduaneira, e minimizar o impacto da negligência imputável ao devedor.»

B. Direito sueco

12. À data dos factos do presente processo, era aplicável a Mervärdesskattelag (1994:200) [Lei (1994:200) relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado] [5].

13. Em conformidade com o ponto 3, do primeiro parágrafo, do § 1, do capítulo 1, o IVA incide sobre a importação de mercadorias no país sujeito ao imposto. Nos termos do § 1a do capítulo 2, «importação» significa que as mercadorias são introduzidas na Suécia de um local fora da União Europeia.

14. O capítulo 3, § 30, n.º 1, estabelece que uma importação está isenta de imposto se tiver sido efetuada em conformidade com a Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551) [Lei (1994:1551) relativa à Isenção do Imposto sobre, entre outros, a Importação].

15. O primeiro parágrafo, do § 5, do capítulo 2, da Lei relativa à Isenção do Imposto sobre, entre outros, a Importação, estabelece que essa isenção deve ser concedida a mercadorias da União que, depois de terem sido exportadas da União Europeia para um país terceiro, sejam introduzidas na Suécia pela pessoa que as exportou, sem terem sido transformadas durante o período em que foram exportadas da União Europeia. De acordo com o seu segundo parágrafo, a isenção do imposto deve ser apenas concedida se as mercadorias estiverem sujeitas a franquia de direitos aduaneiros nos termos, entre outros, do artigo 203.º do Código Aduaneiro da União. As mercadorias isentas de direitos aduaneiros, ao abrigo do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum, são tratadas como se estivessem sujeitas a direitos aduaneiros.

[5] Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a nova Mervärdesskattelag [Lei (2023:200) relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado] contém, em substância, disposições semelhantes.

III. Matéria de facto e pedido de decisão prejudicial

16. A demandante é proprietária de cavalos que são utilizados em competições em diversos países. Esta exportou dois cavalos para a Noruega, ou seja, para fora do território aduaneiro da União. Depois de os cavalos terem participado em competições, foram novamente trazidos para a União através de um posto fronteiriço entre a Noruega e a Suécia. A demandante não parou na estância aduaneira para apresentar os cavalos à alfândega e apresentar uma declaração aduaneira. Em vez disso, foi mandada parar num controlo rodoviário pela Tullverket (a seguir «Autoridade Aduaneira») logo após ter passado a estância aduaneira.

17. A Autoridade Aduaneira decidiu cobrar à demandante IVA na importação no montante de 41 178 coroas suecas (SEK) (cerca de 3 500 euros). No entanto, não foi apurada uma dívida aduaneira. De acordo com a Autoridade Aduaneira, a isenção de IVA na reimportação não podia ser concedida porque a demandante não tinha declarado os cavalos para introdução em livre prática, nem pedido o benefício da franquia aduaneira.

18. A demandante recorreu da decisão no Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunal Administrativo, Karlstad, Suécia), que negou provimento ao recurso. O Förvaltningsrätten i Karlstad considerou que os cavalos não tinham sido apresentados à alfândega à chegada ao território aduaneiro da União, que, por conseguinte, tinha sido constituída uma dívida aduaneira e que tal significava que o IVA era devido. O órgão jurisdicional considerou igualmente que a declaração de introdução em livre prática das mercadorias e o pedido de franquia aduaneira são condições prévias para a concessão da isenção de IVA na importação na reimportação. Como isto não aconteceu, não podia ser concedida a isenção de IVA na importação.

19. Tanto a demandante como o Allmänna ombudet hos Tullverket (Representante Geral da Autoridade Aduaneira, Suécia) interpuseram recurso do Acórdão do Förvaltningsrätten i Karlstad no Kammarrätten i Göteborg (Tribunal Administrativo de Recurso, Gotemburgo, Suécia) e pediram a anulação da decisão. Este negou provimento aos recursos alegando, em substância, os mesmos fundamentos em que se baseou a instância inferior. A demandante recorreu desta decisão no Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia).

20. É contestado o facto de a demandante ter declarado verbalmente os cavalos quando foi mandada parar pelo pessoal da alfândega depois de passar pela estância aduaneira. No entanto, o presente pedido de decisão prejudicial apenas diz respeito aos factos em que se baseia o órgão jurisdicional de reenvio, ou seja, à passagem pela estância aduaneira sem que as mercadorias tenham sido apresentadas à alfândega, sem que tenha sido apresentada uma declaração aduaneira e sem que tenha sido pedida uma isenção.

21. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se agora sobre a interpretação do artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, e do artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro. Considera duas possibilidades. Ou as condições de concessão da isenção previstas no artigo 203.º do Código Aduaneiro devem estar preenchidas em todos os casos, ou a isenção pode ser concedida mesmo que as condições processuais previstas no artigo 203.º não estejam preenchidas (no caso em apreço, faltavam tanto a declaração de introdução em livre prática como o pedido de franquia).

22. Nestas circunstâncias, o Högsta förvaltningsdomstol (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem o artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA e os artigos 86.º, n.º 6, e 203.º do Código Aduaneiro da União, ser interpretados no sentido de que as condições substantivas e as condições formais estabelecidas no artigo 203.º têm ambas de estar preenchidas para que seja concedida a franquia de direitos aduaneiros — e, por conseguinte, a isenção de IVA — aquando da reimportação, quando tiver sido constituída uma dívida aduaneira ao abrigo do artigo 79.º do Código Aduaneiro da União devido ao incumprimento da obrigação de apresentação prevista no artigo 139.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União?»

23. No processo no Tribunal de Justiça, apenas a Comissão Europeia apresentou observações escritas. Em conformidade com o artigo 76.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça decidiu não realizar audiência.

IV. Apreciação jurídica

24. A questão prejudicial diz respeito à interação entre o Código Aduaneiro e a Diretiva IVA no que respeita às chamadas mercadorias de retorno. Trata-se de mercadorias da União que são exportadas da União, mas que são reimportadas na União inalteradas num determinado período de tempo (artigo 203.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Código Aduaneiro). O litígio tem por objeto um aviso de liquidação de IVA na importação. A demandante invoca o artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA. Esta disposição isenta de IVA na importação a reimportação de bens «que beneficiem de uma franquia aduaneira».

25. Uma vez que a demandante não executou corretamente o regime aduaneiro aquando da reimportação, mas as condições materiais para a franquia aduaneira estão preenchidas, coloca-se a questão de saber se a isenção de IVA na importação é acessória ao direito aduaneiro. Neste caso, devem estar preenchidas todas as condições para a franquia aduaneira em conformidade com o artigo 203.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Código Aduaneiro, e o regime aduaneiro deve ter sido corretamente aplicado. Ou basta que estejam reunidas apenas as condições materiais para a franquia aduaneira?

26. Com a saída do território aduaneiro da União, os cavalos perderam o estatuto de mercadorias da União [artigo 154.º, alínea a), do Código Aduaneiro] e tornaram-se mercadorias não-UE (artigo 5.º, n.º 24, do Código Aduaneiro). Se as mercadorias não-UE forem reintroduzidas no território aduaneiro da União, devem, sob reserva da aplicação de regimes aduaneiros especiais, ser novamente declaradas para introdução em livre prática (artigo 201.º, n.º 1, do Código Aduaneiro) e será em princípio constituída uma dívida aduaneira (artigo 77.º, n.º 1, do Código Aduaneiro). A fim de evitar a carga fiscal sobre as antigas mercadorias da União (mercadorias de retorno), o artigo 203.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Código Aduaneiro prevê uma franquia aduaneira em determinadas condições. Contudo, estas condições não estão preenchidas devido à falta de uma declaração aduaneira (artigo 158.º, n.º 1, e artigo 201.º, n.º 1, do Código Aduaneiro) e à falta de um pedido (artigo 203.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Código Aduaneiro). Além disso, uma dívida aduaneira nos termos do artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do Código Aduaneiro surgiria devido à falta de declaração aduaneira e de apresentação das mercadorias à alfândega (artigo 139.º, n.º 1, do Código Aduaneiro).

27. O artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro prevê uma exceção a esta última disposição. De acordo com esta disposição, a franquia aduaneira para mercadorias de retorno, em conformidade com o artigo 203.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Código Aduaneiro, é igualmente concedida se a dívida aduaneira tiver sido constituída em conformidade com o artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do Código Aduaneiro, ou seja, devido a uma violação do dever. Contudo, isto só se aplica se estas infrações não se basearem numa tentativa de fraude.

28. No âmbito da interpretação do artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, analisa-se, em primeiro lugar, se a concessão de uma isenção de IVA na importação é acessória do direito aduaneiro e pressupõe que todas as condições de isenção ao abrigo da legislação aduaneira estão preenchidas (v. ponto A.). Se for este o caso, a isenção de IVA na importação, ao abrigo do artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, só pode ser concedida no caso em apreço se a exceção em matéria aduaneira acima referida, prevista no artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro, estiver preenchida (v. ponto B.).

A. Interpretação do artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA

1. Redação e sistemática

29. A redação do artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA não é clara. Enquanto o artigo 143.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA se refere [na versão alemã] a bens «*für die eine Zollbefreiung gilt*» [aos quais se aplica uma isenção de direitos aduaneiros], a alínea e) diz respeito a «*unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände*]» [bens que beneficiem de uma franquia aduaneira].

30. Isto sugere que, em todo o caso, no que respeita à alínea f), todas as condições para a franquia aduaneira devem estar preenchidas, caso contrário não é «gilt» [aplicável]. Em contrapartida [artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA], os «fallen Gegenstände» [bens] continuam a «unter eine Zollbefreiung» [beneficiar de uma franquia aduaneira], mesmo que o regime aduaneiro não tenha sido respeitado. No entanto, esta diferença linguística só pode ser encontrada na versão em língua alemã [6].

31. Historicamente, a isenção de IVA na importação de mercadorias de retorno já existe desde a Sexta Diretiva [7]. No entanto, nessa altura, não existia um regime aduaneiro único em toda a União. Cada Estado-Membro dispunha do seu próprio direito processual aduaneiro. Não faria sentido se uma isenção fiscal harmonizada dependesse dos diferentes direitos processuais aduaneiros dos Estados-Membros. Por conseguinte, a referência a «*unter eine Zollbefreiung* [*fallende Gegenstände*]» [bens que beneficiem de uma franquia aduaneira], reproduzida sem alterações no artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, dificilmente pode significar o respeito do regime aduaneiro (atualmente harmonizado).

[6] V., por exemplo, as versões em língua dinamarquesa, francesa, espanhola, italiana, portuguesa e neerlandesa. Existe uma ligeira diferença na versão inglesa [«*where those goods are exempt from customs duties*», alínea e), e «*goods which are exempt from customs duties*», alínea f)], que pode ser observada de forma semelhante na versão sueca. No entanto, esta diferença não é tão acentuada como na versão em língua alemã.

[7] Artigo 14.º, n.º 1, alínea e), 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 1977, L 145, p. 1).

2. Sentido e objetivo

a) Objetivos das respetivas isenções para as mercadorias de retorno

32. A legislação aduaneira visa proteger as mercadorias nacionais da concorrência das importações de terceiros e, assim, garantir relações comerciais equitativas. No entanto, este objetivo não se aplica às mercadorias de retorno, uma vez que estas são originariamente provenientes da União. Neste contexto, o artigo 203.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Código Aduaneiro prevê uma franquia aduaneira para as mercadorias de retorno.

33. Em contrapartida, o IVA na importação é devido sobre os bens que entram no circuito económico da União e que podem ser objeto de consumo [8]. O IVA na importação visa sujeitar ao IVA as mercadorias importadas de países terceiros da mesma forma que as mercadorias no Estado-Membro de importação. No entanto, se as mercadorias originárias da União forem reimportadas no seu estado inalterado para a União como mercadorias de retorno, não existem mais-valias «consumíveis» que devam ser tributadas. O artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA tem em conta este facto, prevendo uma isenção de IVA na importação.

b) Consequências diferentes de um incumprimento

34. Assim, tanto o artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, como o artigo 203.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, têm em conta a situação especial das mercadorias de retorno. No entanto, só um incumprimento do direito aduaneiro dá origem a uma dívida aduaneira. Além disso, a obrigação de pagamento do IVA só pode surgir se este incumprimento preencher igualmente os critérios de importação previstos na legislação em matéria de IVA [9]. Isto pressupõe que as mercadorias tenham igualmente podido ser objeto de um «consumo tributável» no Estado-Membro. O simples incumprimento do regime aduaneiro pode indiciá-lo. No entanto, tal presunção pode ser ilidida [10].

35. No entanto, se, por exemplo, a isenção de IVA na importação for recusada com base na falta de um pedido aduaneiro, esta diferença não é tida em conta. A recusa da *isenção do IVA na importação* seria a consequência de um *incumprimento da legislação aduaneira*, embora não tenha havido «consumo tributável». No caso das mercadorias de retorno, na aceção do artigo 203.º do Código Aduaneiro, não existe nenhuma mais-valia suscetível de ser «consumida» e que deva ser tributada (v. n.º 33, *supra*).

36. As diferentes consequências jurídicas correspondem à independência fundamental da legislação aduaneira e da legislação em matéria de IVA [11]. É verdade que o Tribunal de Justiça sublinhou o paralelismo entre a legislação aduaneira e a legislação em matéria de IVA na

8 Acórdãos de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, n.º 34), e de 18 de maio de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, n.º 69 e jurisprudência referida).

9 V. Acórdãos de 18 de janeiro de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Local de constituição do IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, n.º 31), de 8 de setembro de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Local de constituição do IVA — II) (C-368/21, EU:C:2022:647, n.ºs 27 e 31), de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, n.º 48), de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Local de constituição do IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, n.ºs 30 e segs.), de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, n.ºs 44 e 48), e de 2 de junho de 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, n.ºs 64 e segs.).

10 V., igualmente, Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, n.º 48).

11 V. já as minhas conclusões no processo Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:7, n.º 80).

importação, nomeadamente na sua jurisprudência anterior [12]. No entanto, esta jurisprudência referia-se geralmente apenas a disposições específicas, como o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA. Além disso, não se pode deduzir nenhuma acessoriedade da afirmação frequentemente citada de que «o IVA na importação e os direitos aduaneiros [apresentam] características essenciais comparáveis, uma vez que se constituem com a importação na União e a subsequente introdução das mercadorias no circuito económico dos Estados-Membros» [13] [14]. Em vez disso, sublinha apenas o facto de os direitos aduaneiros e o IVA na importação coincidirem frequentemente na prática.

37. Em contrapartida, os locais de constituição da dívida aduaneira e de IVA na importação podem ser diferentes [15]. O artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, apenas estabelece uma ligação entre o momento em que a dívida de IVA na importação é constituída e a dívida aduaneira, mas não faz nenhuma referência ao local de tributação [16]. O local de constituição do IVA não pode ser determinado de acordo com a legislação aduaneira, sob pena de se entrar em contradição com o princípio da territorialidade fiscal [17]. Do mesmo modo, segundo o Tribunal de Justiça, a subsistência da dívida de IVA pode ser independente da extinção da dívida aduaneira [18]. Tudo isto demonstra claramente que não existe acessoriedade entre os dois regimes regulamentares. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça também já não fala de um paralelismo dos respetivos regimes regulamentares, mas apenas de uma «ligação» [19] e de um «nexo» [20].

c) Falta de acessoriedade por razões práticas

38. Na prática, o IVA na importação e os direitos aduaneiros são cobrados e tratados em conjunto. Isto permite, por exemplo, processar operações num ponto de contacto e facilitar os controlos [21]. No caso concreto, a isenção de IVA na importação pode ser solicitada ao mesmo tempo que a declaração aduaneira.

39. No entanto, estas considerações de ordem prática não são suficientes para justificar uma acessoriedade segundo a qual o regime aduaneiro teria igualmente de ser respeitado para beneficiar de uma isenção de IVA [22]. Com efeito, os dois regimes são concebidos de forma diferente. De acordo com o artigo 1.º, n.º 1, segundo parágrafo, «o Código aplica-se de modo uniforme em todo o território aduaneiro da União». Além disso, os direitos aduaneiros são da

[12] Acórdãos de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, n.º 47), de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Local de constituição do IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, n.º 29) e de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, n.º 41).

[13] Acórdãos de 18 de janeiro de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Local de constituição do IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, n.º 23); de 8 de setembro de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Local de constituição do IVA — II) (C-368/21, EU:C:2022:647, n.º 25); de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, n.º 47); de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Local de constituição do IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, n.º 29); e de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, n.º 41).

[14] V. Acórdão de 25 de outubro de 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, n.º 41).

[15] V. Acórdãos de 18 de janeiro de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Local de constituição do IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, n.ºs 30 e 31); de 8 de setembro de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Local de constituição do IVA — II) (C-368/21, EU:C:2022:647, n.ºs 27 e 31); de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Local de constituição do IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, n.ºs 34 e 35); e de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, n.ºs 48 e 53).

[16] Acórdão de 18 de janeiro de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Local de constituição do IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, n.º 28).

[17] Acórdão de 18 de janeiro de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Local de constituição do IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, n.º 34).

[18] Acórdão de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, n.º 51).

[19] Acórdão de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Local de constituição do IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, n.º 27).

[20] Acórdão de 18 de janeiro de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Local de constituição do IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, n.º 23).

[21] V., por exemplo, considerandos 13 e 42, segunda frase, do Código Aduaneiro.

[22] V. considerando 9, quarta frase, do Código Aduaneiro, segundo o qual «[a] legislação aduaneira deverá ser mais bem alinhada pelas disposições referentes à cobrança de imposições na importação, *sem* alterar o âmbito das disposições fiscais em vigor».

competência exclusiva da União [23]. O IVA na importação, por outro lado, não é devido à União, mas ao respetivo Estado-Membro em que a importação tem lugar, porque é aí que o consumo final (presumido) tem lugar [24]. É por esta razão que é determinante a taxa de IVA aí aplicável.

40. Além disso, a legislação aduaneira apresenta um grau de formalismo superior ao da legislação em matéria de IVA. Assim, mesmo um incumprimento das obrigações aduaneiras nos termos do artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do Código Aduaneiro dá origem a uma dívida aduaneira. Em contrapartida, o IVA é um imposto geral sobre o consumo que visa tributar o encargo, para o consumidor, de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços [25]. Este objetivo é fundamentalmente independente das infrações processuais. Por conseguinte, as violações das formalidades em matéria de IVA não implicam, em princípio, a constituição de uma dívida de IVA. Assim, deve ser concedida uma isenção fiscal às entregas intracomunitárias se estiverem preenchidas as respetivas condições materiais. O simples incumprimento dos requisitos formais não justifica, em princípio, a sua recusa [26].

41. Especialmente no caso em apreço, a presunção de acessoriedade conduziria a um resultado muito estranho por razões de ordem prática. Apesar da violação do direito processual aduaneiro, não foi apurada nenhuma dívida aduaneira (aparentemente porque a taxa de direitos para estes cavalos é de 0 %). Em contrapartida, o IVA de importação foi liquidado devido a uma violação do direito processual aduaneiro, embora não tenha havido mais-valias tributáveis das mercadorias de retorno. A legislação aduaneira, claramente mais formalista, renuncia a uma dívida aduaneira (por razões materiais), enquanto a legislação em matéria de IVA, claramente menos formalista (não existe equivalente ao artigo 79.º do Código Aduaneiro na Diretiva IVA), deveria conduzir a uma dívida de IVA na importação, apesar da isenção fiscal.

42. Por último, não cabe à legislação em matéria de IVA assegurar o respeito do regime aduaneiro. Em vez disso, deve ser prevista no direito nacional uma sanção (por exemplo, uma coima) para as infrações ao abrigo do artigo 42.º do Código Aduaneiro. Além disso, e em todo o caso, continua a existir um incentivo para efetuar a declaração aduaneira e a apresentação à alfândega para efeitos de benefício de franquias aduaneiras. Com efeito, em caso de violação desta obrigação, constitui-se, em princípio, uma dívida aduaneira por força do artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do Código Aduaneiro, a menos que se aplique a exceção prevista no artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro (v. n.os 44 e segs.).

3. Conclusão intercalar

43. Por conseguinte, o cumprimento do regime aduaneiro não é exigido para beneficiar de uma isenção de IVA na importação nos termos do artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA. Pelo contrário, basta que estejam reunidas as condições materiais para a franquia aduaneira (no caso

[23] V. artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Decisão (UE, Euratom) 2020/2053 do Conselho, de 14 de dezembro de 2020, relativa ao sistema de recursos próprios da União Europeia e que revoga a Decisão 2014/335/UE, Euratom, com a redação que lhe foi dada em 15 de dezembro de 2020 (JO 2020, L 424, p. 1); v., igualmente, Acórdão de 18 de janeiro de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de constituição do IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, n.º 32).

[24] Acórdão de 18 de janeiro de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Local de constituição do IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, n.º 32).

[25] V., a título de exemplo: Acórdãos de 3 de maio de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, n.º 23), de 11 de outubro de 2007, KÖGÁZ e o. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, n.º 37 — «a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça»), e de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, n.º 20 — «Apenas a natureza do compromisso assumido deve ser tida em consideração: para se inserir no sistema comum do IVA, esse compromisso deve acarretar um consumo» — e n.º 23).

[26] Jurisprudência constante, v., por exemplo, Acórdãos de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 34), de 20 de outubro de 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 37), e de 27 de setembro de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, n.os 29 e 30).

em apreço, a existência de mercadorias de retorno correspondentes). É o que acontece neste caso. Por conseguinte, o incumprimento das obrigações de apresentação das mercadorias à alfândega e de declaração aduaneira ou a falta do pedido de isenção de franquia aduaneira não implica a não aplicação da isenção material de IVA na importação às mercadorias de retorno (neste caso, cavalos).

B. A título subsidiário: Interpretação do artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro

44. Só no caso de o Tribunal de Justiça adotar uma posição diferente é que seria necessário examinar se o artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro permite que a isenção fiscal prevista no artigo 203.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Código Aduaneiro continue a aplicar-se às mercadorias de retorno apesar do incumprimento das obrigações aduaneiras (falta de declaração e falta de apresentação das mercadorias à alfândega). Isto pressupõe, nomeadamente, que não haja tentativa de fraude por parte da demandante.

45. Contudo, esta abordagem, adotada a título subsidiário, teria a desvantagem fundamental de todos os problemas decorrentes da aplicação do artigo 79.º, n.º 1, alínea a), e da derrogação prevista no artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro serem transferidos para a legislação em matéria de IVA. No entanto, disposições de natureza subjetiva como o artigo 86.º, n.º 6, e o considerando 38 do Código Aduaneiro (boa-fé) são, em princípio, estranhas à legislação em matéria de IVA. O mesmo se aplica à constituição do IVA devido a uma infração processual. As dificuldades daí resultantes são claramente ilustradas pelo caso em apreço.

46. Em primeiro lugar, coloca-se a questão de saber se o artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro é relevante no caso em apreço. Tal deve-se ao facto de a isenção prevista no artigo 203.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Código Aduaneiro exigir uma declaração aduaneira. É precisamente isso que falta aqui, razão pela qual não haveria isenção de um ponto de vista puramente formal. No entanto, uma isenção deve simplesmente ser «prevista». Além disso, o artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro foi concebido precisamente para atenuar as consequências do incumprimento da legislação aduaneira (como a falta de uma declaração aduaneira) (v. considerando 38 do Código Aduaneiro). Por conseguinte, as melhores razões militam a favor da aplicação do artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro.

47. Em contrapartida, a questão de saber se a falta de declaração aduaneira e de apresentação dos cavalos à alfândega no caso em apreço deve ser considerada uma tentativa de fraude é uma questão de facto. Em princípio, cabe ao órgão jurisdicional nacional proceder à necessária apreciação dos factos. No entanto, parece sensato fornecer-lhe orientações sobre os casos em que se verifica uma tentativa de fraude na aceção desta disposição. Tanto quanto sei, o Tribunal de Justiça ainda não se debruçou sobre esta questão.

48. Em sentido literal, uma pessoa que tem conhecimento e deseja evitar a constituição de uma dívida aduaneira pretende enganar. Além disso, o considerando 38 do Código Aduaneiro esclarece que o seu artigo 86.º, n.º 6, visa ter em conta a boa-fé em caso de incumprimento da legislação aduaneira. No entanto, só se considera que uma pessoa agiu de boa-fé se tiver a intenção de agir corretamente e se puder confiar no seu julgamento[27]. De acordo com o considerando 38 do Código Aduaneiro, o impacto da negligência deve ser minimizado. Assim, no

[27] V., relativamente à confiança legítima e à boa-fé do devedor no âmbito da cobrança *a posteriori*, o artigo 119.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, terceiro e quarto parágrafos, do Código Aduaneiro, Acórdão de 16 de março de 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, n.ºs 24 e segs., relativamente à disposição antecessora).

entanto, a negligência grave pode constituir uma tentativa de fraude. É o que acontece quando o importador devia ter conhecimento das suas obrigações aduaneiras por se ter fechado a esse conhecimento por negligência grave. Este facto é igualmente confirmado por uma comparação com a disposição antecessora prevista no artigo 212.º-A do Código Aduaneiro Comunitário [28]. Este falava de «intenção fraudulenta» e de «negligência manifesta», que o legislador resumiu agora na expressão «tentativa de fraude».

49. A inclusão da negligência grosseira na tentativa de fraude também se justifica pelo facto de a legislação aduaneira ser demasiado formalista devido às possibilidades limitadas de controlo nos procedimentos de massa aduaneiros. Só a declaração aduaneira e a apresentação das mercadorias à alfândega permitem às autoridades aduaneiras controlar as mercadorias a importar. Por conseguinte, o artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do Código Aduaneiro permite, em princípio, a constituição de uma dívida aduaneira em caso de incumprimento do regime aduaneiro. Só o artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro constitui uma exceção a esta regra, que, no entanto, não se aplica em caso de tentativa de fraude. Um entendimento demasiado restrito de tentativa de fraude contradiz esta relação regra-exceção. A exceção prevista no artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro deve, por conseguinte, ser interpretada de forma restritiva. Por conseguinte, existe uma tentativa de fraude na aceção do artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro, quando o importador conhecia ou desconhecia por negligência grosseira as obrigações aduaneiras que incumpriu.

50. Devem existir elementos de conexão objetivos para as circunstâncias subjetivas de (não) conhecimento ou de imposição [29]. Neste contexto, as circunstâncias contextuais são de grande importância. Isto aplica-se, em particular, a comportamentos basicamente neutros e sem significado objetivo (como, por exemplo, passar por uma estância aduaneira sem parar).

51. No caso dos operadores económicos, há muitos elementos que militam a favor de uma presunção de conhecimento das obrigações aduaneiras. Uma pessoa que exporta corretamente os seus cavalos conhece obviamente a legislação aduaneira. Deveria ser óbvio que também sabe que tem de reimportar corretamente os seus cavalos.

52. No entanto, se o importador tiver conhecimento das suas obrigações aduaneiras (por exemplo, declarar e apresentar as mercadorias à alfândega) ou se ignorar as mesmas por negligência grave, a violação dessas obrigações constitui, geralmente, também uma tentativa de fraude. A situação pode ser diferente em casos de força maior ou de emergência aguda, em que não existe uma alternativa razoável e juridicamente reconhecível para o interessado que não seja o incumprimento das obrigações aduaneiras.

53. De acordo com o que precede, considera-se que houve tentativa de fraude na aceção do artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro, se as circunstâncias objetivas (contextuais) demonstrarem que o importador conhecia ou ignorava por negligência grave as suas obrigações aduaneiras e as violou. Neste caso, é constituída uma dívida aduaneira em conformidade com o artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do Código Aduaneiro devido à violação (deliberada ou por negligência grave) das obrigações. Por conseguinte, se o artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA também

[28] Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 2006, L 302, p. 1).

[29] Neste sentido, Acórdão de 25 de outubro de 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, n.º 47), relativo ao artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, e à garantia de não participação numa evasão fiscal.

exigir efetivamente o cumprimento do regime aduaneiro, a isenção de IVA de importação teria provavelmente de ser recusada neste caso (sem prejuízo da apreciação dos factos pelo órgão jurisdicional de reenvio).

V. Conclusão

54. Proponho ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma à questão prejudicial submetida pelo Högsta förvaltningsdomstol (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia):

«O artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA exige apenas que estejam preenchidas as condições materiais do artigo 203.º do Código Aduaneiro. Quando uma dívida aduaneira, nos termos do artigo 79.º do Código Aduaneiro, tiver sido constituída unicamente devido ao incumprimento da obrigação de declaração aduaneira em conformidade com o artigo 158.º, n.º 1, do Código Aduaneiro e da obrigação de apresentação das mercadorias à alfândega em conformidade com o artigo 139.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, ou à falta de pedido de franquia aduaneira em conformidade com o artigo 203.º do Código Aduaneiro, a reimportação de mercadorias de retorno na aceção do artigo 203.º do Código Aduaneiro está isenta de IVA. Por conseguinte, é irrelevante para efeitos da isenção de IVA na importação, nos termos do artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, se a exceção prevista no artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro é aplicável (devido à ausência de tentativa de fraude).»