Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

18 de maio de 2017 *

«Reenvio prejudicial — Código Aduaneiro Comunitário — Regulamento (CEE) n.º 2913/92 — Artigos 94.°, n.º 1, e 96.° — Regime de trânsito comunitário externo — Responsabilidade do responsável principal — Artigos 203.°, 204.° e 206.°, n.º 1 — Constituição de uma dívida aduaneira — Subtração à fiscalização aduaneira — Incumprimento de uma das obrigações que decorrem da utilização de um regime aduaneiro — Inutilização total ou perda definitiva da mercadoria por uma razão decorrente da própria natureza da mercadoria ou devido a caso fortuito ou de força maior — Artigo 213.º — Pagamento da dívida aduaneira a título solidário — Diretiva 2006/112/CE — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Artigos 2.°, n.º 1, 70.° e 71.° — Facto gerador e exigibilidade do imposto — Artigos 201.°, 202.° e 205.° — Pessoas obrigadas a pagar o imposto — Constatação, pela estância aduaneira de destino, de uma falta de frete — Dispositivo de descarga inferior do vagão-cisterna incorretamente fechado ou danificado»

No processo C-154/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Augstākās tiesas Administratīvo (Supremo Tribunal, Secção do Contencioso Administrativo, Letónia), por decisão de 9 de março de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 15 de março de 2016, no processo

«Latvijas Dzelzceļš» VAS

contra

Valsts ieņēmumu dienests,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: M. Vilaras, presidente de secção, M. Safjan (relator) e D. Šváby, juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo letão, por G. Bambāne, D. Pelše e I. Kalniņš, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: letão.

— em representação da Comissão Europeia, por L. Grønfeldt, M. Wasmeier e A. Sauka, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 94.º, n.º 1, dos artigos 96.º, 203.º e 204.º, e do artigo 206.º, n.º 1, e do artigo 213.º 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), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 648/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 2005 (JO 2005, L 117, p. 13, a seguir «Código Aduaneiro»), e do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), e dos artigos 70.º, 71.º, 201.º, 202.º e 205.º, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a «Latvijas Dzelzceļš» VAS (a seguir «LDz»), sociedade anónima pública que age como responsável principal, na aceção do Código Aduaneiro, à Valsts ieņēmumu dienests (Administração Tributária, Letónia) (a seguir «VID»), a respeito do pagamento de uma dívida aduaneira e de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) à importação.

Quadro jurídico

Direito da União

Código Aduaneiro

3 Nos termos do artigo 4.º, pontos 9, 10, 12 a 14, 19 e 21 do Código Aduaneiro:

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

[…]

9) Dívida aduaneira: a obrigação de uma pessoa pagar os direitos de importação (dívida aduaneira na importação) […] que se aplicam a uma determinada mercadoria ao abrigo das disposições comunitárias em vigor;

10) Direitos de importação:

— os direitos aduaneiros e os encargos de efeito equivalente previstos na exportação de mercadorias,

[…]

[…]

12) Devedor: qualquer pessoa responsável pelo pagamento de uma dívida aduaneira;

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.

[…]

19) Apresentação na alfândega: comunicação às autoridades aduaneiras, segundo as modalidades estipuladas, da chegada de mercadorias à estância aduaneira ou a qualquer outro local designado ou aprovado pelas autoridades aduaneiras.

[…]

21) Titular do regime: pessoa por conta de quem foi feita a declaração aduaneira ou pessoa para quem foram transferidos os direitos e obrigações da pessoa acima referida relativos a um regime aduaneiro.»

4 O artigo 37.º do mesmo código prevê:

«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 38.º, n.º 1, alínea a), do código enuncia:

«As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade devem ser conduzidas, no mais curto prazo, pela pessoa que procedeu a essa introdução, utilizando, se for caso disso, a via determinada pelas autoridades aduaneiras e com conformidade com as regras fixadas por essas autoridades:

a) Quer à estância aduaneira designada pelas autoridades aduaneiras ou a qualquer outro local designado ou autorizado por essas autoridades;».

6 O artigo 40.º do mesmo código tem a seguinte redação:

«As mercadorias que […] cheguem a uma estância aduaneira ou a qualquer outro lugar destinado ou autorizado pelas autoridades aduaneiras devem ser apresentadas à alfândega pela pessoa que introduziu as mercadorias no território aduaneiro da Comunidade ou, se for caso disso, pela pessoa responsável pelo transporte das mercadorias, após a respetiva introdução no referido território.»

7 O artigo 59.º, n.º 2, do Código Aduaneiro dispõe:

«As mercadorias comunitárias declaradas para os regimes de exportação, aperfeiçoamento passivo, trânsito ou entreposto aduaneiro ficam sob fiscalização aduaneira a partir [da] aceitação [da] declaração aduaneira e até que saiam do território aduaneiro da Comunidade ou sejam destruídas, ou até à anulação da declaração aduaneira.»

8 O artigo 91.º, n.º 1, alínea a), deste código prevê:

«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;».

9 Nos termos do artigo 92.º do referido código:

«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.»

10 O artigo 94.º, n.º 1, do mesmo código enuncia:

«O responsável principal é obrigado a prestar uma garantia destinada a assegurar o pagamento da dívida aduaneira e de outras imposições suscetíveis de se constituírem relativamente às mercadorias.»

11 Nos termos do artigo 96.º do Código Aduaneiro:

«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.

2. Sem prejuízo das obrigações do responsável principal referidas no n.º 1, o transportador ou o destinatário das mercadorias, que receba as mercadorias sabendo que as mesmas se encontram em regime de trânsito comunitário, é igualmente obrigado a apresentar as mercadorias intactas na estância aduaneira de destino no prazo fixado, respeitando as medidas de identificação tomadas pelas autoridades aduaneiras.»

12 O artigo 202.º, n.º 1, alínea a), do código dispõe:

«É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

a) A introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade de uma mercadoria sujeita a direitos de importação

[…]»

13 O artigo 203.º do mesmo código prevê:

«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.»

14 Nos termos do artigo 204.º do Código Aduaneiro:

«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

[…]

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.»

15 O artigo 206.º, n.º 1, deste código dispõe:

«1. Considera-se que não há constituição de qualquer dívida aduaneira na importação quanto a determinada mercadoria, em derrogação do artigo 202.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º, quando o interessado fizer prova de que o não cumprimento das obrigações decorrentes:

— quer das disposições dos artigos 38.° a 41.° e do segundo travessão do artigo 177.º,

— quer da permanência da mercadoria em questão em depósito temporário,

— quer da utilização do regime aduaneiro ao qual essa mercadoria foi submetida,

resulta da inutilização total ou da perda definitiva da referida mercadoria por causa inerente à própria natureza da mercadoria ou devido a caso fortuito ou de força maior, ou na sequência de autorização das autoridades aduaneiras.

Na aceção do presente número, considera-se que uma mercadoria está definitivamente perdida quando deixe de poder ser utilizada por quem quer que seja.»

16 Nos termos do artigo 213.º do referido código:

«Quando existirem vários devedores para uma mesma dívida aduaneira, estes ficam obrigados ao pagamento dessa dívida a título solidário.»

Regulamento (CEE) n.º 2454/93

17 O artigo 360.º, n.º 1, 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 (JO 1993, L 253, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 414/2009 da Comissão, de 30 de abril de 2009 (JO 2009, L 125, p. 6), dispõe:

«A transportadora é obrigada a anotar o Documento de Acompanhamento de Trânsito - Documento de Acompanhamento de Trânsito/Segurança e a apresentá-lo, juntamente com a remessa, às autoridades aduaneiras do Estado-Membro em cujo território se encontra o meio de transporte nos seguintes casos:

[…]

e) por ocasião de um evento, incidente ou acidente que possa influenciar o cumprimento das obrigações do responsável principal ou do transportador.»

Diretiva IVA

18 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[…]

e) As importações de bens.»

19 O artigo 60.º da mesma diretiva enuncia:

«A importação de bens é efetuada no Estado-Membro em cujo território se encontra o bem no momento em que é introduzido na Comunidade.»

20 O artigo 61.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva prevê:

«Em derrogação do disposto no artigo 60.º, quando um bem que não se encontre em livre prática esteja abrangido, desde a sua introdução na Comunidade, por um dos regimes ou situações previstos no artigo 156.º ou por um regime de importação temporária com isenção total de direitos de importação ou por um regime de trânsito externo, a sua importação é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar abrangido por esses regimes ou situações.»

21 Nos termos do artigo 70.º da mesma diretiva:

«O facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a importação de bens.»

22 O artigo 71.º da Diretiva IVA dispõe:

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

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

2. Quando os bens importados não estejam sujeitos a nenhum dos direitos referidos no segundo parágrafo do n.º 1, os Estados-Membros aplicam as disposições em vigor em matéria de direitos aduaneiros no que diz respeito ao facto gerador e à exigibilidade do imposto.»

23 Nos termos do artigo 201.º desta diretiva:

«Na importação, o IVA é devido pela pessoa ou pessoas designadas ou reconhecidas como devedores pelo Estado-Membro de importação.»

24 O artigo 202.º da referida diretiva prevê:

«O IVA é devido pela pessoa que faz sair os bens dos regimes ou situações enumerados nos artigos 156.°, 157.°, 158.°, 160.° e 161.°»

25 O artigo 205.º da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«Nas situações previstas nos artigos 193.° a 200.°, 202.°, 203.° e 204.°, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA.»

Direito letão

26 O artigo 2.º, n.º 2.[2], da likums par pievienotās vērtības nodokli (Lei do IVA), de 9 de março de 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, n.º 49), que esteve em vigor até 31 de dezembro de 2012, previa:

«Salvo disposição legal em contrário, o imposto incide sobre toda e qualquer importação de mercadorias.»

27 O artigo 12.º, n.º 2, desta lei estabelece:

«Nas importações de mercadorias o imposto recai sobre quem as introduza em livre prática. O imposto sobre as mercadorias importadas será exigível sempre que o sejam os direitos aduaneiros […]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

28 Resulta da decisão de reenvio que, em 25 de fevereiro de 2011, a LDz, agindo como principal responsável, colocou um grupo de vagões-cisterna no regime de trânsito comunitário externo, na aceção do artigo 91.º do Código Aduaneiro, apresentando um documento de consignação ferroviária. A mercadoria em trânsito, solvente, devia ser levada pelo transportador, a Baltijas Tranzīta Serviss, até à estância aduaneira de destino, no caso concreto, a estância de controlo aduaneiro do porto de Ventspils (Letónia).

29 Durante o transporte desta mercadoria, no território da Letónia, foi constatada num dos vagões-cisterna uma fuga no dispositivo de descarga inferior. Em 28 de fevereiro e 1 de março de 2011, foram lavrados autos normalizados, concretamente, um auto de controlo e um auto que declarou o estado técnico desse vagão-cisterna, relativos à avaria da cisterna em causa e às medidas tomadas para evitar a avaria. Em 1 de março de 2011, ficou igualmente consignado em auto de ocorrência de avaria que faltavam 2 448 quilogramas (kg) do frete na cisterna em causa.

30 Em 10 de março de 2011, a estância aduaneira de destino constatou uma falta no frete de 2 448 kg, devido ao facto de o dispositivo de descarga inferior de um dos vagões-cisterna em causa não ter sido corretamente fechado ou ter sido danificado. Não tendo sido entregue à estância aduaneira de destino um documento relativo à apresentação do frete em falta e ao encerramento regular do regime de trânsito comunitário externo, e na falta de provas de que a falta do frete resultasse de um ato do expedidor, a VID decidiu fixar a dívida aduaneira da LDz em 63,26 lats letões (LVL) (90,01 euros), e a dívida de IVA da mesma sociedade em 228,02 LVL (324,44 euros). A LDz impugnou essa decisão. O diretor-geral da VID confirmou-a por decisão de 16 de setembro de 2011.

31 A LDz apresentou então no administratīvā rajona tiesa (tribunal administrativo de distrito, Letónia) um pedido de anulação dessa decisão, salientando que, no caso em apreço, várias pessoas podiam ser solidariamente responsáveis pela dívida aduaneira em questão, designadamente as pessoas responsáveis pela execução técnica do transporte e pela elaboração correta do auto de constatação da avaria. Além disso, a LDz alega que a VID não teve em conta o facto de a falta do frete constatada resultar da inutilização total ou da perda definitiva da mercadoria em apreço por uma causa que resulta da própria natureza da mercadoria ou devido a caso fortuito ou de força maior.

32 Por sentença de 6 de agosto, aquele tribunal negou provimento ao recurso da LDz.

33 Por acórdão de 8 de dezembro de 2014, o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Superior, Letónia) negou provimento ao recurso interposto pela LDz da sentença da primeira instância.

34 No âmbito da apreciação do recurso de cassação interposto pela LDz, o Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Supremo Tribunal, Secção do Contencioso Administrativo, Letónia), exprime, desde logo, dúvidas quanto à questão de saber se a VID e as instâncias inferiores aplicaram, no caso em apreço, o artigo 203.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, relativo à subtração de uma mercadoria à fiscalização aduaneira. Este tribunal indica que a VID considera que n.º 2.2 do «Manual de Trânsito» da Direção-Geral «Fiscalidade e União Aduaneira» da Comissão (documento de trabalho Taxud/2033/2008-LV Rev. 4), de 15 de setembro de 2009, se aplica em todos os casos em que seja constatada uma falta de mercadorias pela estância aduaneira de destino, ao passo que a LDz insiste nos autos que constataram a fuga do solvente da cisterna por uma razão de ordem técnica, mencionando os atos que visaram a reparação da avaria.

35 Neste contexto, o tribunal de reenvio interroga-se se, em circunstâncias como as do processo principal, não seria antes de aplicar o artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do Código Aduaneiro, lido em conjugação com a derrogação do artigo 206.º, n.º 1, do mesmo código, o que permitira não fixar dívida aduaneira à importação, se se provasse a inutilização total da mercadoria que impedisse a sua entrada no circuito económico da União Europeia.

36 Em seguida, aquele tribunal recorda que a questão da exoneração dos direitos à importação está ligada à da exoneração do IVA. A este respeito, parte do princípio de que, uma vez que a aplicação do Código Aduaneiro não impõe a fixação de direitos aduaneiros à importação relativamente a mercadorias que foram destruídas enquanto estavam sujeitas ao regime de trânsito comunitário externo, e que, por esse motivo, não chegaram a integrar o circuito económico da União, o IVA também não seria devido.

37 Por fim, o mesmo tribunal salienta que, embora decorra de forma suficientemente clara do artigo 94.º, n.º 1, e do artigo 96.º, n.º 1, do Código Aduaneiro que o responsável principal responde enquanto tal pelo pagamento da dívida aduaneira e mesmo tendo o Tribunal de Justiça salientado, na sua jurisprudência, a importância da responsabilidade do responsável principal no âmbito da salvaguarda dos interesses financeiros da União e dos Estados-Membros, permanecem dúvidas quanto ao alcance das normas do Código Aduaneiro que preveem a responsabilidade de outras pessoas relativamente quer à execução das obrigações resultantes do regime de trânsito comunitário externo quer ao pagamento da dívida aduaneira. Com efeito, por força do artigo 203.º do mesmo código e em aplicação do seu artigo 204.º, o círculo de pessoas cuja responsabilidade é passível de ser desencadeada pela falta em causa poderia exceder o responsável principal.

38 Nestas condições, o Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Supremo Tribunal, Secção do Contencioso Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 203.º, n.º 1, do [Código Aduaneiro], ser interpretado no sentido de que é aplicável sempre que na estância aduaneira de destino do regime de trânsito externo não seja apresentada a totalidade da mercadoria, mesmo no caso de se fazer prova suficiente da inutilização da mercadoria e da sua perda definitiva?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, a prova suficiente da inutilização da mercadoria e, por conseguinte, o facto de estar excluída a introdução dessa mercadoria no circuito económico do Estado-Membro, pode justificar a aplicação dos artigos 204.°, n.º 1, alínea a), e 206.° do [Código Aduaneiro], não incluindo no cálculo da dívida aduaneira a parte da mercadoria inutilizada durante o trânsito externo?

3) Se os artigos 203.°, n.º 1, 204.°, n.º 1, alínea a), e 206.° do [Código Aduaneiro] puderem ser interpretados no sentido de que devem ser liquidados os direitos aduaneiros na importação relativos à parte da mercadoria inutilizada durante o trânsito externo, podem os artigos 2.°, n.º 1,

alínea d), 70.° e 71.° da [Diretiva IVA] ser interpretados no sentido de que simultaneamente com os direitos aduaneiros deve também ser liquidado o [IVA], mesmo que esteja excluída a introdução efetiva das mercadorias no circuito económico do Estado-Membro?

4) Deve o artigo 96.º do [Código Aduaneiro] ser interpretado no sentido de que o responsável principal é sempre o responsável pelo pagamento dessa dívida aduaneira, que se declara no regime de trânsito externo, independentemente de o transportador ter cumprido as obrigações que lhe são impostas no referido artigo 96.º, n.º 2?

5) Devem os artigos 94.°, n.º 1, 96.°, n.º 1, e 213.° do [Código Aduaneiro] ser interpretados no sentido de que a autoridade aduaneira do Estado-Membro é obrigada a declarar a responsabilidade solidária de todos aqueles que, no caso concreto e segundo as disposições [deste código], possam ser considerados responsáveis pela dívida aduaneira juntamente com o responsável principal?

6) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior e se as leis do Estado-Membro ligarem, de um modo geral, a obrigação de pagamento do [IVA] na importação de mercadorias ao processo em que se permite a saída das mercadorias em regime de livre prática, devem os artigos 201.°, 202.° e 205.° da [Diretiva IVA] ser interpretados no sentido de que o Estado-Membro é obrigado a declarar a responsabilidade solidária pelo pagamento do [IVA] de todos aqueles que, no caso concreto, possam ser considerados responsáveis pela dívida aduaneira nos termos das disposições do [Código Aduaneiro]?

7) Em caso de resposta afirmativa [à] quinta ou […] sexta questões, podem os artigos 96.°, n.º 1, e 213.° do [Código Aduaneiro] e os artigos 201.°, 202.° e 205.° da [Diretiva IVA] ser interpretados no sentido de que o simples facto de a estância aduaneira do Estado-Membro, por erro, não ter declarado a responsabilidade solidária de alguma das pessoas que, juntamente com o responsável principal, são responsáveis pela dívida aduaneira, pode legitimar a liberação do responsável principal da responsabilidade pela dívida aduaneira?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

39 Com a sua primeira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 203.º, n.º 1, do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que se aplica no caso de o volume total da mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo não ser apresentado à estância de destino prevista no âmbito desse regime, devido à inutilização total ou à perda irremediável de uma parte da mercadoria, provada de forma bastante.

40 A este respeito, há que recordar que, nos termos do artigo 203.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, é facto constitutivo da dívida aduaneira na importação a subtração à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos de importação.

41 De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o conceito de «subtração à fiscalização aduaneira», constante do artigo 203.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, 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 de efetuar os controlos previstos no artigo 37.º, n.º 1, do Código Aduaneiro (acórdãos de 1 de fevereiro de 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, n.º 47, e de 12 de junho de 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, n.º 28 e jurisprudência referida).

42 Assim, constitui subtração de uma mercadoria à fiscalização aduaneira, no sentido do artigo 203.º, n.º 1, do referido código, a retirada, não autorizada pela autoridade competente, de uma mercadoria sujeita a fiscalização aduaneira do depósito autorizado, quer seja intencional ou não, como no caso de furto (v., neste sentido, acórdãos de 1 de fevereiro de 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, n.os 48 e 50; de 12 de fevereiro de 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, n.º 36; e de 11 de julho de 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, n.os 30 e 33). O Tribunal de Justiça declarou também que uma mercadoria colocada em depósito temporário deve ser considerada subtraída à fiscalização aduaneira se for declarada em regime de trânsito comunitário externo, sem sair do depósito nem ser apresentada à estância aduaneira de destino, quando os documentos de trânsito são apresentados àquela estância (acórdão de 12 de junho de 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, n.º 33).

43 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que a estância aduaneira de destino constatou uma falta no frete, a saber, 2 448 kg de solvente, devido ao facto de o dispositivo de descarga inferior do vagão-cisterna em causa não ter sido corretamente fechado ou ter sido danificado. A este respeito, segundo o tribunal de reenvio, o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal administrativo superior) não apurou de forma mais precisa as circunstâncias da perda do frete.

44 Seja como for, o tribunal de reenvio parte do princípio de que houve inutilização total ou perda definitiva da mercadoria.

45 A este respeito, nos termos do artigo 37.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, uma mercadoria sujeita a fiscalização aduaneira pode ser objeto de controlos aduaneiros.

46 Tais controlos têm por objetivo, de acordo com o artigo 4.º, n.º 14, do mesmo código, garantir a aplicação correta da regulamentação aduaneira e podem incluir, entre outros, a verificação das mercadorias, as informações constantes das declarações, a existência e a autenticidade dos documentos e o controlo dos meios de transporte.

47 Ora, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça citada nos n.os 41 e 42 do presente acórdão, a perda de uma parte da mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo pode, em princípio, constituir uma subtração à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º, n.º 1, do mesmo código, na medida em que, neste caso, as autoridades aduaneiras ficam efetivamente impedidas de aceder a essa parte da mercadoria e de efetuar os controlos previstos no artigo 37.º, n.º 1, do código.

48 Todavia, a aplicação do artigo 203.º, n.º 1, do Código Aduaneiro é justificada quando o desaparecimento da mercadoria apresenta um risco de a mesma ser integrada, sem desalfandegamento, no circuito económico da União (v., neste sentido, acórdãos de 20 de janeiro de 2005, Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, n.º 20, e de 15 de maio de 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, n.os 35 e 36).

49 Ora, não é esse o caso do desaparecimento de uma mercadoria por inutilização total ou perda definitiva - sendo esta definida, nos termos do artigo 206.º, n.º 1, segundo parágrafo do Código Aduaneiro, como a impossibilidade de a mercadoria ser utilizada por quem quer que seja, no caso de fuga de um líquido, como o solvente em causa no processo principal, de uma cisterna durante o transporte. Com efeito, uma mercadoria que deixou de existir ou é inutilizável por quem quer que seja não pode, *ipso facto*, ser integrada no circuito da União.

50 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à primeira questão que o artigo 203.º, n.º 1, do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que não se aplica no caso de o volume total da mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo não ser apresentado à estância aduaneira de destino prevista no âmbito desse regime, devido à inutilização total ou à perda definitiva de uma parte da mercadoria, provada de forma bastante.

Quanto à segunda questão

51 Com a sua segunda questão, submetida para o caso de ser dada uma resposta negativa à primeira, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 204.°, n.º 1, alínea a), e 206.° do Código Aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que estas normas se aplicam no caso de o volume total da mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo não ser apresentado à estância aduaneira de destino prevista no quadro daquele regime, devido à inutilização total ou à perda definitiva de uma parte dessa mercadoria, provada de forma bastante.

52 A este respeito, há que começar por realçar, a título preliminar, que os artigos 203.° e 204.° do Código Aduaneiro têm âmbitos de aplicação distintos. Resulta do teor do artigo 204.º deste código que este artigo só é aplicável nos casos que não são abrangidos pelo artigo 203.º do mesmo código, cuja aplicabilidade aos factos é apreciada em primeiro lugar (acórdãos de 12 de fevereiro de 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, n.ºs 28 a 30, e de 29 de outubro de 2015, B & S Global Transit Center, C-319/14, EU:C:2015:734, n.ºs 25 a 27).

53 Ora, em conformidade com a resposta dada à primeira questão, e não tendo o artigo 203.º, n.º 1, do Código Aduaneiro vocação de aplicação, há que verificar se a situação em causa no processo principal é abrangida pelo artigo 204.º, n.º 1, alínea a), deste código.

54 Nos termos desta disposição, é facto constitutivo da dívida aduaneira na importação o incumprimento, em casos distintos dos previstos no artigo 203.º do Código Aduaneiro, 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.

55 No que toca ao trânsito comunitário externo, faz parte dessas obrigações, nos termos do artigo 96.º, n.º 1, alínea a), do código, a apresentação das mercadorias intactas na estância aduaneira de destino.

56 Cumpre constatar, a este respeito, que, em circunstâncias como as do processo principal, não se pode considerar que a apresentação na estância aduaneiro de destino de um volume de mercadorias inferior ao declarado no regime de trânsito comunitário externo na estância aduaneira de partida, por virtude de inutilização total ou de perda definitiva de uma parte dele, é uma apresentação de uma mercadoria intacta no sentido do artigo 96.º, n.º 1, alínea a), do mesmo código.

57 Daqui resulta que tal apresentação deve ser qualificada, nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do mesmo código, de incumprimento de uma das obrigações decorrentes do regime de trânsito comunitário externo, o que faz constituir, em princípio, a dívida aduaneira à importação relativamente à parte da mercadoria que não foi apresentada na estância aduaneira de destino.

58 Contudo, há que salientar que o artigo 206.º, n.º 1, do Código Aduaneiro prevê que, em derrogação do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do mesmo código, se considera que não há constituição de qualquer dívida aduaneira importação quanto a determinada mercadoria quando o interessado fizer prova de que o não cumprimento das obrigações decorrentes da utilização do regime aduaneiro ao qual essa mercadoria foi submetida resulta da inutilização total ou da perda definitiva da referida mercadoria por causa inerente à própria natureza da mercadoria ou devido a caso fortuito ou de força maior.

59 Por conseguinte, importa verificar se a fuga de um líquido, como um solvente, de uma cisterna, devido ao facto de o dispositivo de descarga inferior do vagão-cisterna em causa não ter sido corretamente fechado ou ter sido danificado, pode ser qualificada de caso fortuito ou de força maior.

60 A este propósito, deve recordar-se a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça segundo a qual o conceito de «força maior» não tem o mesmo conteúdo nos diversos domínios de aplicação do direito da União, pelo que o seu significado deve ser determinado em função do quadro legal no qual se

destina a produzir os seus efeitos (acórdãos de 18 de dezembro de 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, n.º 25, e de 14 de junho de 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, n.º 26).

61 No contexto da regulamentação aduaneira, os conceitos de «força maior» e de «caso fortuito», caracterizam-se ambos por um elemento objetivo, relativo à existência de circunstâncias anormais e estranhas ao operador e por um elemento subjetivo, que consiste na obrigação de o interessado se precaver contra as consequências do acontecimento anormal tomando as medidas adequadas sem sacrifícios excessivos (neste sentido, v. acórdãos de 18 de dezembro de 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, n.º 24; de 14 de junho de 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, n.º 28; despacho de 21 de setembro de 2012, Noscira/IHMI, C-69/12 P, não publicado, EU:C:2012:589, n.º 39; despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 30 de setembro de 2014, Faktor B. i W. Gęsina/Comissão, C-138/14 P, não publicado, EU:C:2014:2256, n.º 19; e acórdão de 4 de fevereiro de 2016, C & J Clark International e Puma, C-659/13 e C-34/14, EU:C:2016:74, n.º 192).

62 Além disso, sendo o artigo 206.º, n.º 1, do Código Aduaneiro uma exceção à regra prevista no artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do mesmo, os conceitos de «caso fortuito» e de «força maior», no sentido da primeira destas normas, devem ser interpretados de forma estrita (v., por analogia, acórdãos de 14 de junho de 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, n.º 24; de 4 de fevereiro de 2016, C & J Clark International e Puma, C-659/13 e C-34/14, EU:C:2016:74, n.ºs 190 e 191, e de 25 de janeiro de 2017, Vilkas, C-640/15, EU:C:2017:39, n.º 56).

63 Ora, à luz dos critérios formulados no n.º 61 do presente acórdão, é forçoso constatar que uma fuga de solvente, como o que está em causa no processo principal, no caso de essa fuga ter sido causada pelo fecho incorreto de um dispositivo de descarga, não deve ser considerada como uma circunstância anormal ou estranha ao operador ativo no domínio do transporte de substâncias líquidas, mas como a consequência de uma falta de diligência normalmente exigida no âmbito da sua atividade, de forma que nem o elemento objetivo nem o elemento subjetivo, que caracterizam os conceitos de «caso fortuito» e de «força maior», referidos naqueles números, se verificam neste caso.

64 Quanto ao caso de danificação de um dispositivo de descarga, não se pode excluir que possa satisfazer os critérios do n.º 61 do presente acórdão, se for anormal e estranha ao operador económico e se as suas consequências não pudessem ter sido evitadas apesar de todas as diligências efetuadas. Todavia, é ao tribunal nacional que cabe apurar se esses critérios estão preenchidos. No âmbito deste apuramento, esse tribunal deve ter em conta, designadamente, o cumprimento, pelos operadores, tais como o responsável principal e o transportador, das normas e exigências em vigor no tocante ao estado técnico das cisternas e à segurança do transporte de substâncias líquidas como os solventes.

65 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à segunda questão que o artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que, quando o volume total da mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo não tenha sido apresentado na estância aduaneira de destino prevista no âmbito desse regime, devido à inutilização total ou à perda definitiva de uma parte dessa mercadoria, provada de forma bastante, essa situação, por constituir um incumprimento de uma das obrigações ligadas a esse regime, a saber, a de apresentar a mercadoria intacta na estância aduaneira de destino, faz constituir, em princípio, uma dívida aduaneira à importação relativa à parte da mercadoria que não foi apresentada àquela estância. Cabe ao tribunal nacional verificar se uma circunstância como a danificação de um dispositivo de descarga preenche, no caso concreto, os critérios que caracterizam os conceitos de «caso fortuito» e de «força maior» na aceção do artigo 206.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, a saber, se é anormal relativamente a um operador ativo no domínio do transporte de substâncias líquidas e estranho ao transporte e se as consequências não podiam ter sido evitadas apesar de todas as diligências efetuadas. No âmbito desta apreciação, o tribunal nacional deve ter em conta, designadamente, o cumprimento,

pelos operadores, tais como o principal responsável e o transportador, das normas e exigências em vigor no tocante ao estado técnico das cisternas e à segurança do transporte de substâncias líquidas como os solventes.

Quanto à terceira questão

66 Com a sua terceira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 2.º, n.º 1, alínea d), e os artigos 70.° e 71.° da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o IVA é devido relativamente à parte totalmente inutilizada ou irremediavelmente perdida de uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo.

67 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA, as importações de bens estão sujeitas ao IVA. O artigo 70.º da Diretiva IVA estabelece o princípio de que o facto gerador ocorre e o imposto se torna exigível no momento em que é efetuada a importação de bens. Assim, o artigo 71.º, n.º 1, da desta diretiva prevê, no seu primeiro parágrafo, que, quando um bem esteja abrangido, desde a sua introdução no território da União, por um regime de trânsito comunitário externo, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que o bem deixa de estar abrangido por esse regime (v., neste sentido, acórdão de 11 de julho de 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, n.º 40).

68 Decorre destas disposições que a inutilização total ou a perda definitiva de uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo só são passíveis de desencadear a constituição do facto gerador e a exigibilidade do IVA quando possam ser equiparadas à saída da mercadoria desse regime.

69 A este respeito, é forçoso constatar que sendo o IVA, por natureza, um imposto sobre o consumo, este se aplica aos bens e serviços que entram no circuito económico da União e podem ser objeto de consumo (v., neste sentido, acórdãos de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 35, e de 2 de junho de 2016, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig, C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, n.º 65).

70 Assim, a saída de uma mercadoria do regime de trânsito comunitário externo, desencadeando o facto gerador e a exigibilidade do IVA, deve ser entendida no sentido de visar a integração dessa mercadoria no circuito económico da União, o que fica excluído no caso de uma mercadoria inexistente ou inutilizável (v., neste sentido, acórdão de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, n.ºs 93 e 96).

71 Por conseguinte, uma vez que uma mercadoria totalmente inutilizada ou definitivamente perdida enquanto se encontra sob o regime de trânsito comunitário externo não pode integrar o circuito económico da União e, portanto, não pode sair desse regime, não se pode considerar que foi «importada», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, nem ser sujeita a IVA a esse título.

72 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à terceira questão que o artigo 2.º, n.º 1, alínea d), e os artigos 70.° e 71.° da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o IVA não é devido relativamente à parte totalmente inutilizada ou definitivamente perdida de uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo.

Quanto à quarta questão

73 Com a sua quarta questão, o tribunal pergunta, em substância, se as disposições conjugadas dos artigos 96.°, n.º 1, alínea a), 204.°, n.º 1, alínea a), e n.º 3, do Código Aduaneiro devem ser interpretadas no sentido de que o responsável principal é responsável pelo pagamento da dívida aduaneira constituída relativamente a uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário

externo, mesmo que o transportador não tenha cumprido as obrigações que lhe incumbem nos termos do artigo 96.º, n.º 2, desse código, nomeadamente a de apresentar a mercadoria intacta na estância aduaneira de destino no prazo estabelecido.

74 Em conformidade com as disposições conjugadas do artigo 96.º, n.º 1, alínea a), e do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do referido código, é facto constitutivo da dívida aduaneira na importação uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo não ser apresentada intacta na estância aduaneira de destino. Nos termos do artigo 204.º, n.º 3, do mesmo código, o devedor é a pessoa que está obrigada a cumprir as obrigações decorrentes da utilização daquele regime.

75 Assim, nos termos do artigo 96.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, cabe ao responsável principal apresentar a mercadoria intacta na estância aduaneira de destino. Segundo o artigo 96.º, n.º 2, do mesmo código, sem prejuízo das obrigações do responsável principal, o transportador da referida mercadoria está igualmente obrigado a apresentá-la intacta na estância aduaneira de destino.

76 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 204.º daquele código visa garantir uma aplicação correta da regulamentação aduaneira. Com efeito, por força dos artigos 96.º, n.º 1, e 204.º, n.º 1, desse código, o responsável principal, na sua qualidade de titular do regime de trânsito comunitário externo, é o devedor da dívida aduaneira resultante do incumprimento das disposições desse regime. A responsabilidade assim imputada ao responsável principal visa assegurar uma aplicação diligente e uniforme das disposições desse regime e o bom andamento das operações de trânsito, no interesse da proteção dos interesses financeiros da União e dos seus Estados-Membros (acórdão de 15 de julho de 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, n.º 30 e jurisprudência referida).

77 De igual modo, essa responsabilidade é independente da boa-fé do responsável principal e do facto de a infração ao regime de trânsito comunitário externo resultar de um facto ao qual é alheio (v., neste sentido, acórdão de 3 de abril de 2008, Militzer & Münch, C-230/06, EU:C:2008:186, n.º 49 e jurisprudência referida).

78 Além disso, a referida responsabilidade não é posta em causa por ser extensível, por força do artigo 96.º, n.º 2, do Código Aduaneiro, a outras pessoas, como o transportador das mercadorias, porquanto as disposições do código relativas ao regime de trânsito comunitário externo não preveem nenhuma isenção a este título em benefício do responsável principal. Com efeito, decorre da letra do artigo 96.º, n.º 2, do mesmo código que a obrigação de o transportador apresentar a mercadoria intacta na estância aduaneira de destino permanece «[s]em prejuízo das obrigações do responsável principal».

79 Daqui resulta que o responsável principal é devedor da dívida aduaneira constituída relativamente a uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo, mesmo que o transportador não tenha cumprido as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 96.º, n.º 2, do mesmo código.

80 Sendo assim, esta conclusão não implica necessariamente que o responsável principal seja o único devedor da dívida aduaneira.

81 Com efeito, como resulta dos n.ºs 74 e 75 do presente acórdão, se o transportador não cumpriu a sua obrigação de apresentar intacta uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo na estância aduaneira de destino, deve também, por conseguinte, ser considerado o devedor da dívida aduaneira, o que implica que, nos termos do artigo 213.º do Código Aduaneiro, ele está obrigado, solidariamente com o responsável principal, a pagar a dívida aduaneira.

82 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à quarta questão que as disposições conjugadas do artigo 96.º, n.º 1, alínea a), e do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, do Código Aduaneiro devem ser interpretadas no sentido de que o responsável principal é responsável pelo pagamento da dívida aduaneira constituída relativamente a uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo, mesmo que o transportador não tenha cumprido as obrigações que lhe incumbem nos termos do artigo 96.º, n.º 2, deste código, nomeadamente a de apresentar a mercadoria intacta na estância aduaneira de destino no prazo fixado.

Quanto à quinta questão

83 Com a sua quinta questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 96.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, o artigo 204.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, e o artigo 213.º do Código Aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que a autoridade aduaneira de um Estado-Membro tem a obrigação de desencadear a responsabilidade solidária do transportador que, paralelamente ao responsável principal, deve ser considerado responsável pela dívida aduaneira.

84 A este respeito, importa salientar que o artigo 213.º do Código Aduaneiro afirma o princípio da solidariedade em caso de pluralidade de devedores de uma dívida aduaneira, não resultando uma norma mais precisa relativamente à aplicação dessa solidariedade de outras disposições do código nem das disposições de aplicação deste último (v., neste sentido, acórdão de 17 de fevereiro de 2011, Berel e o., C-78/10, EU:C:2011:93, n.ºs 42 e 43).

85 Ora, decorre da própria natureza da responsabilidade solidária que cada um dos devedores é responsável pelo montante total da dívida e que o credor tem, em princípio, a faculdade de exigir o pagamento da dívida a um ou a vários devedores à sua escolha.

86 Conforme resulta dos n.ºs 76 a 79 e 82 do presente acórdão, nos termos dos artigos 96.º, n.º 1, alínea a), 204.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, do Código Aduaneiro, o responsável principal é responsável pelo pagamento da dívida aduaneira constituída relativamente a uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo, mesmo que o transportador não tenha cumprido as obrigações que lhe incumbem nos termos do artigo 96.º, n.º 2, do mesmo código.

87 Daqui decorre que o Código Aduaneiro, ao consagrar essa responsabilidade objetiva do responsável principal, estabelece um mecanismo jurídico de base que facilita o bom andamento das operações de trânsito, no interesse da proteção dos interesses financeiros da União e dos seus Estados-Membros (acórdão de 15 de julho de 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, n.º 30 e jurisprudência referida).

88 A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que o mecanismo de solidariedade previsto no artigo 213.º do Código Aduaneiro é um instrumento jurídico suplementar posto à disposição das autoridades nacionais, a fim de reforça a eficácia da sua ação em matéria de cobrança da dívida aduaneira e de proteção dos recursos próprios da União (acórdão de 17 de fevereiro de 2011, Berel e o., C-78/10, EU:C:2011:93, n.º 48).

89 Por conseguinte, há que constatar que, em circunstâncias como as do processo principal, a autoridade aduaneira de um Estado-Membro tem de desencadear a responsabilidade do responsável principal. Mas decorre da natureza do mecanismo de solidariedade referido no n.º 85 do presente acórdão que essa autoridade tem a faculdade, mas não a obrigação, de desencadear a responsabilidade solidária do transportador.

90 Há que precisar, a este respeito, que o facto de a autoridade aduaneira de um Estado-Membro não reclamar do transportador, a título de responsabilidade solidária, o pagamento da dívida aduaneira não prejudica em nada o direito que cabe ao responsável principal de propor uma ação de regresso contra o transportador.

91 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à quinta questão que o artigo 96.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, o artigo 204.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, e o artigo 213.º do Código Aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que a autoridade aduaneira de um Estado-Membro não tem a obrigação de desencadear a responsabilidade solidária do transportador que, paralelamente ao responsável principal, deve ser considerado devedor da dívida aduaneira.

Quanto à sexta e sétima questões

92 Atendendo à resposta dada à quinta questão, não há que responder à sexta e sétima questões.

Quanto às despesas

93 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 (Oitava Secção) declara:

1) **O artigo 203.º, n.º 1, 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, deve ser interpretado no sentido de que não se aplica no caso de o volume total da mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo não ser apresentado à estância aduaneira de destino prevista no âmbito desse regime, devido à inutilização total ou à perda definitiva de uma parte da mercadoria, provada de forma bastante.**

2) **O artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 648/2005, deve ser interpretado no sentido de que, quando o volume total da mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo não tenha sido apresentado na estância aduaneira de destino prevista no âmbito desse regime, devido à inutilização total ou à perda definitiva de uma parte dessa mercadoria, provada de forma bastante, essa situação, por constituir um incumprimento de uma das obrigações ligadas a esse regime, a saber, a de apresentar a mercadoria intacta na estância aduaneira de destino, faz constituir, em princípio, uma dívida aduaneira à importação relativa à parte da mercadoria que não foi apresentada àquela estância. Cabe ao tribunal nacional verificar se uma circunstância como a danificação de um dispositivo de descarga preenche, no caso concreto, os critérios que caracterizam os conceitos de «caso fortuito» e de «força maior» na aceção do artigo 206.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 648/2005, a saber, se é anormal relativamente a um operador ativo no domínio do transporte de substâncias líquidas e estranho ao transporte e se as consequências não podiam ter sido evitadas apesar de todas as diligências efetuadas. No âmbito desta apreciação, o tribunal nacional deve ter em conta, designadamente, o cumprimento, pelos operadores, tais como o principal responsável e o transportador, das normas e exigências em vigor no tocante ao estado técnico das cisternas e à segurança do transporte de substâncias líquidas como os solventes.**

3) **O artigo 2.º, n.º 1, alínea d), e os artigos 70.° e 71.° da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o imposto sobre o valor acrescentado não é devido relativamente à parte totalmente inutilizada ou definitivamente perdida de uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo.**

4) **As disposições conjugadas do artigo 96.º, n.º 1, alínea a), e do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 648/2005, devem ser interpretadas no sentido de que o responsável principal é responsável pelo pagamento da dívida aduaneira constituída relativamente a uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário externo, mesmo que o transportador não tenha cumprido as obrigações que lhe incumbem nos termos do artigo 96.º, n.º 2, deste regulamento, nomeadamente a de apresentar a mercadoria intacta na estância aduaneira de destino no prazo fixado.**

5) **O artigo 96.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, o artigo 204.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, e o artigo 213.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 648/2005, devem ser interpretados no sentido de que a autoridade aduaneira de um Estado-Membro não tem a obrigação de desencadear a responsabilidade solidária do transportador que, paralelamente ao responsável principal, deve ser considerado devedor da dívida aduaneira.**

Assinaturas