Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
apresentadas em 23 de janeiro de 2025 [1]

Processo C-782/23

«Tauritus» UAB
contra
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
sendo interveniente:
Kauno teritorinė muitinė

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia)]

«Reenvio prejudicial — União aduaneira — Regulamento (UE) n.º 952/2013 — Código Aduaneiro da União — Pauta aduaneira comum — Valor aduaneiro — Valor transacional — Determinação — Mercadorias importadas com base num contrato que indica o preço de compra provisório — Preço definitivo desconhecido na data da aceitação da declaração aduaneira»

1. No litígio que deu origem ao presente reenvio prejudicial é discutido o montante dos juros de mora devidos em razão do pagamento extemporâneo do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) correspondente a uma importação.

2. Para determinar o valor desses juros, há que fixar o montante exato do IVA na importação. Por sua vez, o montante do IVA na importação depende do modo de cálculo do valor aduaneiro das mercadorias importadas, nos termos do Regulamento (UE) n.º 952/2013 [2].

[1] Língua original: espanhol.

[2] Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União (JO 2013, L 269, p. 1; retificação em JO 2016, L 267, p. 3); a seguir, «Código Aduaneiro».

I. Quadro jurídico

A. Código Aduaneiro

3. O artigo 15.º («Prestação de informações às autoridades aduaneiras»), n.º 2, enuncia:

«A entrega de uma declaração aduaneira […] por parte de uma pessoa às autoridades aduaneiras […] responsabiliza a pessoa em causa no que respeita:

a) À exatidão e ao caráter exaustivo das informações constantes da declaração, notificação ou pedido;

[…]».

4. O artigo 48.º («Controlo após a autorização de saída») prevê:

«Para efeitos dos controlos aduaneiros, as autoridades aduaneiras podem, depois de concederem a autorização de saída das mercadorias, verificar a exatidão e o caráter exaustivo das informações constantes da declaração aduaneira […] e a existência, autenticidade, exatidão e validade de qualquer documento comprovativo, e podem examinar a contabilidade do declarante e outros registos relativos às operações no que respeita às mercadorias em causa […]».

5. O artigo 70.º («Método de determinação do valor aduaneiro baseado no valor transacional») dispõe:

«1. A base principal do valor aduaneiro das mercadorias é o valor transacional, ou seja, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União, ajustado, se necessário.

2. O preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado ou a efetuar pelo comprador ao vendedor ou pelo comprador a um terceiro em benefício do vendedor pelas mercadorias importadas e compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição da venda das mercadorias importadas.

3. O valor transacional é aplicável desde que se encontrem preenchidas cumulativamente as seguintes condições:

[…]

b) A venda ou o preço não estejam subordinados a condições ou prestações cujo valor não possa ser determinado relativamente às mercadorias a avaliar;

[…]».

6. O artigo 71.º («Elementos do valor transacional») e o artigo 72.º («Elementos a não incluir no valor aduaneiro») estabelecem os ajustamentos que devem ser efetuados para determinar o valor aduaneiro por aplicação do artigo 70.º [3].

7. O artigo 73.º («Simplificação») enuncia:

«As autoridades aduaneiras podem, mediante apresentação de um pedido, autorizar que os seguintes montantes sejam determinados com base em critérios específicos, caso estes não sejam quantificáveis na data de aceitação da declaração aduaneira:

a) Os montantes a incluir no valor aduaneiro em conformidade com o artigo 70.º, n.º 2; e

b) Os montantes a que se referem os artigos 71.º e 72.º» [4].

8. O artigo 74.º («Métodos secundários de determinação do valor aduaneiro») tem a seguinte redação:

«1. Caso o valor aduaneiro das mercadorias não possa ser determinado nos termos do artigo 70.º, deve ser determinado pela aplicação sucessiva do n.º 2, alíneas a) a d), até à primeira destas alíneas que permita determinar esse valor.

[…]

2. O valor aduaneiro determinado nos termos do n.º 1 é:

a) O valor transacional de mercadorias idênticas […];

b) O valor transacional de mercadorias similares […];

c) O valor baseado no preço unitário […]; ou

d) O valor calculado, igual à soma:

   i) do custo ou do valor das matérias e das operações de fabrico ou outras, utilizadas ou efetuadas para produzir as mercadorias importadas;

   ii) de um montante representativo dos lucros e das despesas gerais […];

[3] O Regulamento de Execução (UE) 2015/2447 da Comissão, de 24 de novembro de 2015, que estabelece as regras de execução de determinadas disposições do Código Aduaneiro (JO 2015, L 343, p. 558), no artigo 128.º («Valor transacional»), n.º 1, especifica o seguinte:
«O valor transacional das mercadorias vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União é determinado no momento da aceitação da declaração aduaneira com base na venda que teve lugar imediatamente antes de as mercadorias serem introduzidas nesse território aduaneiro».
Por sua vez, o artigo 133.º («Avaliação das condições e prestações») do mesmo regulamento de execução dispõe:
«Sempre que se estabelecer que a venda ou o preço das mercadorias importadas estão subordinados a uma condição ou a uma prestação cujo valor pode ser determinado por referência às mercadorias a avaliar, esse valor deve ser considerado como parte do preço efetivamente pago ou a pagar […]».

[4] O artigo 71.º («Simplificação») do Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 da Comissão, de 28 de julho de 2015, que completa o Regulamento (UE) n.º 952/2013, com regras pormenorizadas relativamente a determinadas disposições do Código Aduaneiro da União (JO 2015, L 343, p. 1), na versão aplicável aos factos, no seu n.º 1, especifica que:
«1. A autorização referida no artigo 73.º do Código só deve ser concedida se forem preenchidas as seguintes condições:
a) A aplicação do procedimento referido no artigo 166.º do Código acarretar em tais circunstâncias custos administrativos desproporcionados;
b) O valor aduaneiro determinado não se afaste significativamente do determinado na ausência de uma autorização».

iii) do custo ou do valor dos elementos referidos no artigo 71.º, n.º 1, alínea e).

3. Se o valor aduaneiro não puder ser determinado nos termos do n.º 1, deve ser determinado, com base nos dados disponíveis no território aduaneiro da União, por meios razoáveis compatíveis com os princípios e disposições gerais:

a) Do Acordo relativo à Aplicação do artigo VII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio;

b) Do artigo VII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio;

c) Do presente capítulo» [5].

9. O artigo 101.º («Determinação do montante dos direitos de importação ou de exportação») estabelece:

«1. O montante dos direitos de importação ou de exportação devidos é determinado pelas autoridades aduaneiras […] logo que essas autoridades disponham das informações necessárias para o efeito.

2. Sem prejuízo do artigo 48.º, as autoridades aduaneiras podem aceitar o montante dos direitos de importação ou de exportação devidos, determinado pelo declarante.

[…]».

10. O artigo 166.º («Declaração simplificada»), n.º 1, indica:

«As autoridades aduaneiras podem autorizar uma pessoa a sujeitar mercadorias a um regime aduaneiro com base numa declaração simplificada, que pode omitir alguns dos elementos mencionados no artigo 162.º ou os documentos de suporte a que se refere o artigo 163.º».

11. O artigo 167.º («Declaração complementar») prevê:

«1. No caso de uma declaração simplificada ao abrigo do artigo 166.º […], o declarante deve entregar na estância aduaneira competente, dentro de um prazo específico, uma declaração complementar que contenha os elementos necessários para o regime aduaneiro em causa. [6]

5 Segundo o artigo 144.º («Método "*fall back*"»), n.º 1, do Regulamento de Execução 2015/2447: «Para a determinação do valor aduaneiro nos termos do artigo 74.º, n.º 3, do Código, pode utilizar-se uma razoável flexibilidade na aplicação dos métodos previstos nos artigos 70.º e 74.º, n.º 2, do Código. O valor assim determinado deve, em toda a medida do possível, basear-se em valores aduaneiros determinados anteriormente».

6 Segundo o artigo 146.º («Declaração complementar») do Regulamento Delegado 2015/2446, na versão aplicável aos factos:
«1. Caso as autoridades aduaneiras devam proceder ao registo de liquidação do montante dos direitos de importação ou de exportação devidos nos termos do artigo 105.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Código, a declaração complementar referida no artigo 167.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Código deve ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da data de autorização de saída das mercadorias.
2. Caso seja efetuado um registo de liquidação nos termos do artigo 105.º, n.º 1, segundo parágrafo, do Código e a declaração complementar tenha um caráter global, periódico ou recapitulativo, o período de tempo abrangido pela declaração complementar não deve ser superior a um mês.
3. O prazo para a apresentação da declaração complementar a que se refere o n.º 2 é fixado pelas autoridades aduaneiras. Este prazo não deve exceder 10 dias a contar do final do período abrangido pela declaração complementar
[…]».

Em caso de declaração simplificada nos termos do artigo 166.º, os documentos de suporte necessários devem estar na posse do declarante e à disposição das autoridades aduaneiras dentro de um prazo específico.

A declaração complementar pode ter natureza global, periódic[a] ou recapitulativ[a].

[…]

4. Considera-se que a declaração simplificada a que se refere o artigo 166.º ou a inscrição nos registos do declarante a que se refere o artigo 182.º, bem como a declaração complementar, constituem um instrumento único e indivisível que produz efeitos, respetivamente, na data de aceitação da declaração simplificada nos termos do artigo 172.º e na data em que as mercadorias são inscritas nos registos do declarante.

[…]».

12. O artigo 172.º («Aceitação de uma declaração aduaneira»), n.º 2, tem a seguinte redação:

«A data de aceitação da declaração aduaneira pelas autoridades aduaneiras é, salvo disposição em contrário, a data a utilizar para a aplicação das disposições que regem o regime aduaneiro para o qual as mercadorias são declaradas, bem como para todas as outras formalidades de importação ou de exportação».

13. O artigo 173.º («Alteração de uma declaração aduaneira») prevê:

«1. Mediante pedido, o declarante deve ser autorizado a alterar um ou vários elementos da declaração aduaneira após aceitação desta última pela alfândega. A alteração não pode ter por efeito fazer incidir a declaração aduaneira sobre mercadorias distintas daquelas que inicialmente abrangia.

[…]

3. A pedido do declarante, no prazo de três anos a contar da data de aceitação da declaração aduaneira, a alteração da declaração aduaneira pode ser autorizada após a autorização de saída das mercadorias, para que o declarante cumpra as suas obrigações relativas à sujeição das mercadorias ao regime aduaneiro em causa».

B. Diretiva 2006/112/CE[7]

14. Em conformidade com o artigo 85.º:

«Nas importações de bens, o valor tributável é constituído pelo valor definido para efeitos aduaneiros pelas disposições comunitárias em vigor».

[7] Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

II. Matéria de facto, litígio e questões prejudiciais

15. A exposição dos factos que consta do despacho de reenvio é a seguinte:

– Em conformidade com uma Decisão de 26 de maio de 2017, a Kauno teritorinė muitinė (Estância Aduaneira Regional de Kaunas, Lituânia) [8] realizou uma inspeção à «Tauritus» UAB, que abrangeu o período entre 1 de outubro de 2015 e 30 de abril de 2017.

– A Estância Aduaneira Regional verificou que, durante esse período, a Tauritus tinha adquirido diversas quantidades de gasóleo e de carborreatores a vários fornecedores e as tinha importado para o território da República da Lituânia.

– Os contratos celebrados com os fornecedores e as faturas *pro forma* emitidas por estes indicavam o preço provisório a pagar pela Tauritus pela aquisição das mercadorias.

– Ao declarar, com vista à sua introdução em livre prática e comercialização, o combustível assim comprado e importado, a Tauritus, nas declarações de importação, indicava como valor aduaneiro das mercadorias o preço provisório. Nessas declarações, indicava igualmente, como método aplicado para determinar o valor aduaneiro das mercadorias, o método previsto no artigo 74.º, n.º 3, do Código Aduaneiro.

– Nos termos dos contratos celebrados com os fornecedores, o preço provisório foi posteriormente ajustado, a fim de ter em conta circunstâncias ocorridas após a importação das mercadorias, como os preços médios do combustível no mercado para o período de referência e a taxa de câmbio média para esse período.

– A Tauritus e os seus fornecedores acordaram este preço ajustado (a seguir «preço final») através de cláusulas adicionais anexas aos contratos, com base nas quais, os fornecedores emitiam faturas retificativas. Em função das flutuações dos preços de mercado e das taxas de câmbio, o preço final era, nalguns casos, superior e, noutros casos, inferior ao preço provisório.

– Depois de receber as faturas retificativas dos fornecedores, a Tauritus formulava, por sua própria iniciativa, pedidos de ajustamento do valor das mercadorias indicado nas suas declarações de importação.

– No contexto dessa mesma inspeção apurou-se que, durante o período compreendido entre 29 de setembro de 2016 e 1 de fevereiro de 2017, a Tauritus apresentou à Estância Aduaneira Regional treze declarações de importação (a seguir «declarações controvertidas»), nas quais indicou como valor aduaneiro dos combustíveis importados o preço provisório acordado com os fornecedores.

– Em 6 de fevereiro e em 15 de março de 2017, os fornecedores enviaram à sociedade faturas retificativas das quais constavam preços finais para os combustíveis importados superiores ao valor aduaneiro indicado nas declarações controvertidas.

– Contrariamente a outras situações, a Tauritus não solicitou às autoridades aduaneiras o ajustamento do valor aduaneiro especificado nas declarações controvertidas nem pagou o IVA

[8] A seguir «Estância Aduaneira Regional».

adicional na importação ao Tesouro Público antes do início da inspeção (26 de maio de 2017) [9].

– A Estância Aduaneira Regional, aplicando o método de avaliação aduaneira referido no artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, aceitou como valor aduaneiro das mercadorias o preço final indicado nas faturas retificativas e impôs à Tauritus o pagamento de juros de mora a título de IVA na importação relativamente ao período compreendido entre a data da aceitação das declarações controvertidas pelas autoridades aduaneiras e a data do relatório da própria Estância Aduaneira [10].

16. Não se conformando com a decisão da Estância Aduaneira Regional, a Tauritus recorreu sucessivamente para o Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Departamento Aduaneiro do Ministério das Finanças da República da Lituânia), a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comissão de Litígios Fiscais sob a Tutela do Governo da República da Lituânia) e o Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vílnius, Lituânia), que consideraram que o cálculo dos juros de mora era justificado.

17. A Tauritus interpôs recurso da sentença do Tribunal de Primeira Instância no Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia), que, por Acórdão de 17 de junho de 2020, devolveu o processo à administração aduaneira para reapreciação.

18. No entender do Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo), a autoridade aduaneira tinha calculado de forma indevida o valor aduaneiro das mercadorias aplicando o denominado «método do valor transacional». A aplicação do artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro não se podia basear num preço final que não era nem podia ser conhecido no momento da importação das mercadorias e no momento da apresentação das declarações iniciais.

19. Na sequência da devolução do processo à administração aduaneira, esta última, por Decisão do Departamento Aduaneiro de 31 de dezembro de 2020, confirmou a decisão da Estância Aduaneira Regional e a obrigação de a Tauritus pagar os juros de mora. Segundo a mesma:

– Após ter recebido dos fornecedores as faturas retificativas que continham o preço final, a Tauritus tinha a obrigação de calcular o valor aduaneiro das mercadorias em conformidade com o artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, aceitando como valor transacional o preço final indicado nessas faturas retificativas.

– Uma vez que a Tauritus não cumpriu esta obrigação antes do início da inspeção realizada pela autoridade aduaneira, esta tinha o direito de calcular os juros de mora a partir da data de apresentação das declarações iniciais.

[9] Segundo esclareceu o Governo Lituano na audiência, a Tauritus só apresentou pedidos de ajustamento (a seu favor) quando o valor final das mercadorias era inferior ao valor provisório inicialmente declarado.

[10] Relatório n.º 7KM320048M, de 14 de setembro de 2017. O montante dos juros é de 4 853 euros.

20. Tendo esta decisão sido confirmada pelo Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vílnius), por Sentença de 19 de janeiro de 2022, a Tauritus interpôs um novo recurso no Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo), que submete ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 70.º do [Código Aduaneiro] ser interpretado no sentido de que o seu n.º 1 não se aplica a uma situação, como a do processo em apreço, na qual, no momento da aceitação da declaração aduaneira e com base na venda que teve lugar imediatamente antes de as mercadorias terem sido introduzidas no território aduaneiro, só é conhecido o preço a pagar a título provisório, o qual é posteriormente (ou seja, depois de a declaração ter sido apresentada e de as mercadorias serem introduzidas em livre prática das mercadorias) ajustado em alta ou em baixa em função de circunstâncias alheias à vontade das partes envolvidas na transação e que são desconhecidas no momento da apresentação da declaração?

2) Deve o artigo 173.º, n.º 3, do [Código Aduaneiro] ser interpretado no sentido de que o declarante não está sujeito a uma obrigação de pedir às autoridades aduaneiras que procedam a um ajustamento do valor aduaneiro determinado e declarado em conformidade com o artigo 74.º deste [código] quando, como no processo em apreço, o preço efetivamente a pagar pelas mercadorias, como previsto no artigo 70.º, n.º 1, deste [código], que não era nem podia ser conhecido no momento da apresentação da declaração, passa a ser conhecido depois de essas mercadorias terem sido introduzidas em livre prática?»

III. Tramitação processual no Tribunal de Justiça

21. O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 19 de dezembro de 2023.

22. Apresentaram observações escritas os Governos Espanhol e Lituano, além da Comissão Europeia.

23. Participaram na audiência realizada em 6 de novembro de 2024 os Governos Espanhol, Francês e Lituano, bem como a Comissão.

IV. Análise

A. Observações preliminares

24. Como já referi, o litígio tem por objeto a fixação do montante dos juros de mora devidos por uma sociedade, na sequência do pagamento do IVA na importação.

25. A controvérsia gira em torno do método utilizado para determinar o valor aduaneiro das mercadorias importadas [11]. Desse valor depende o montante dos impostos em atraso e, em consequência, o cálculo dos juros de mora devidos.

[11] O debate não tem por objeto o alcance dos poderes de controlo que são reconhecidos pelo artigo 48.º do Código Aduaneiro e aos quais a Comissão faz referência.

26. Em concreto, a Tauritus fixou o valor aduaneiro de acordo com o *método secundário*, previsto no artigo 74.º, n.º 3, do Código Aduaneiro. Esse método está previsto para os casos em que não puder ser aplicado o *método prevalecente*, constante do artigo 70.º do mesmo código [12]. A autoridade aduaneira, pelo contrário, defende a aplicação no caso em apreço do referido método prevalecente.

27. O órgão jurisdicional de reenvio salienta que o litígio «apenas [diz] respeito ao montante dos juros de mora a cargo da recorrente», montante que considera «diretamente relacionado com o montante dos impostos em atraso e com o momento em que deve ser liquidada a obrigação fiscal» [13].

28. Contudo, acontece que o órgão jurisdicional de reenvio não coloca ao Tribunal de Justiça nenhuma pergunta sobre o alcance temporal dos juros de mora, ou seja, sobre o momento da sua exigibilidade. Acerca deste ponto, repito, a decisão de reenvio é omissa, o que implica deixar em aberto a questão relativa à data inicial e à data de termo, para efeitos de cálculo dos juros, que não são objeto das questões prejudiciais.

29. No que concerne ao «montante dos impostos em atraso», que é o outro aspeto a que o órgão jurisdicional de reenvio faz alusão, tudo parece indicar que a Tauritus não contestou, em si mesmo, o montante do IVA que acabou por lhe ser exigido. Se assim for (o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar), deve entender-se que a Tauritus aceita implicitamente o valor aduaneiro das mercadorias, e portanto o valor tributável, *para efeitos do pagamento do IVA na importação*.

30. Neste contexto, revela-se a natureza hipotética da afirmação do tribunal *a quo* que está na base do despacho de reenvio: «se se verificasse que o valor aduaneiro, ou seja, também o valor tributável, foi determinado de forma errada, não seria possível, no processo em apreço, declarar que (uma parte) dos juros de mora em causa são justificados» [14].

31. Se o devedor do imposto não contesta o montante dos «impostos em atraso» (a título de IVA), precisamente fixado em função do valor da transação, não vejo qual a necessidade de iniciar um debate sobre *esse mesmo valor da transação*, agora no que diz respeito ao pagamento de juros de mora [15].

32. Daí que, na audiência, tenham sido expressas certas dúvidas acerca da utilidade da resposta que o Tribunal de Justiça pudesse vir a dar ao órgão jurisdicional de reenvio. Se as suas questões fossem qualificadas de hipotéticas (não estritamente necessárias para a solução do litígio de origem) [16], o reenvio prejudicial seria inadmissível.

33. De qualquer modo, caso o Tribunal de Justiça venha a decidir proceder ao exame das questões prejudiciais quanto ao mérito, com base na sua presunção de pertinência, pronunciar-me-ei sobre as mesmas.

[12] Nos termos do artigo 70.º do Código Aduaneiro, deve ser tomado como base principal do cálculo o «valor transacional», que é definido como «o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União, ajustado, se necessário».

[13] Despacho de reenvio, n.º 22.

[14] Despacho de reenvio, n.º 22, *in fine*.

[15] O órgão jurisdicional de reenvio exclui que as transações que são objeto do litígio tenham envolvido fraude, abuso de direito ou qualquer outra forma de evasão fiscal.

[16] Na audiência, o Governo Lituano apontou esta possibilidade.

B. Primeira questão prejudicial

34. O órgão jurisdicional de reenvio pede a interpretação do artigo 70.º do Código Aduaneiro. Pretende saber se o seu n.º 1 se aplica a uma situação na qual, «no momento da aceitação da declaração aduaneira e com base na venda que teve lugar imediatamente antes de as mercadorias terem sido introduzidas no território aduaneiro, só é conhecido o preço a pagar a título provisório, o qual é posteriormente (ou seja, depois de a declaração ter sido apresentada e de as mercadorias serem introduzidas em livre prática das mercadorias) ajustado em alta ou em baixa em função de circunstâncias alheias à vontade das partes envolvidas na transação e que são desconhecidas no momento da apresentação da declaração».

35. O Tribunal de Justiça já se pronunciou sobre a determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas. Constam da sua jurisprudência as seguintes afirmações:

– «[O] direito da União relativo à avaliação aduaneira tem por objetivo o estabelecimento de um sistema equitativo, uniforme e neutro que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios. O valor aduaneiro deve, portanto, refletir o valor económico real de uma mercadoria importada e levar em consideração todos os elementos dessa mercadoria que tenham valor económico» [17].

– «Em especial, nos termos do artigo 29.º [atual artigo 70.º] o valor aduaneiro das mercadorias importadas é constituído pelo seu valor transacional, a saber, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União, sem prejuízo, porém, dos ajustamentos que devam, se for o caso, ser efetuados, nomeadamente, nos termos do artigo 32.º [atual artigo 71.º] desse código» [18].

– «[O] valor aduaneiro deve ser determinado, prioritariamente, segundo o chamado "método do valor transacional" das mercadorias importadas […]. Parte-se assim do pressuposto de que esse método de determinação do valor aduaneiro é o mais adaptado e o mais frequentemente utilizado» [19].

– «O preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias forma portanto, regra geral, a base de cálculo do valor aduaneiro, mesmo que esse preço seja um dado que deva eventualmente ser objeto de ajustamentos quando essa operação seja necessária para evitar que seja determinado um valor aduaneiro arbitrário ou fictício» [20].

36. Tendo em conta estes critérios, deveria ter sido aplicado no litígio de origem, em princípio, o método de determinação prevalecente (artigo 70.º do Código Aduaneiro). Ao contrário do que alguns dos intervenientes sustentaram na audiência, o importador não pode escolher livremente o método de determinação do valor aduaneiro das mercadorias, tese que me parece errada e contraditória com a ideia de que existe uma hierarquia entre os sucessivos métodos de determinação, expressamente imposta pelo próprio Código Aduaneiro.

[17] Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984; a seguir «Acórdão Hamamatsu Photonics Deutschland»), n.º 24 e jurisprudência aí referida).

[18] Acórdão de 19 de novembro de 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948; a seguir «Acórdão 5th AVENUE Products Trading»), n.º 23.

[19] Acórdão 5th AVENUE Products Trading, n.º 24.

[20] Acórdão 5th AVENUE Products Trading, n.º 25.

37. Pelo contrário, entendo que o importador deve respeitar o método que se adeque às condições de cada operação. Só pode afastar a aplicação do método prevalecente (o método previsto no artigo 70.º do Código Aduaneiro) quando não estiverem preenchidos os requisitos estabelecidos no mesmo. Apenas nessa hipótese poderá utilizar o método secundário (de entre os métodos secundários previstos no artigo 74.º, n.º 1, do Código Aduaneiro) que melhor se adeque às circunstâncias da importação e, em último lugar, o método residual constante do n.º 3 desse artigo 74.º

38. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, há várias razões que se opõem à aplicação (obrigatória) no presente caso do método previsto no artigo 70.º do Código Aduaneiro da União:

– No momento da entrega da declaração aduaneira, o preço efetivamente pago ou a pagar não podia ser conhecido.

– O n.º 3 do artigo 70.º do Código Aduaneiro exclui a aplicação do valor transacional se o preço estiver sujeito a condições cujo valor não possa ser determinado relativamente às mercadorias.

– Não sendo conhecido o preço final no momento da entrega da declaração, não se pode exigir ao declarante que aplique o método baseado no valor transacional, uma vez que o artigo 15.º, n.º 2, alínea a), do Código Aduaneiro o responsabiliza no que respeita à exatidão e ao caráter exaustivo das informações constantes da declaração.

– De acordo com o Acórdão Hamamatsu Photonics Deutschland, não se pode considerar «como valor aduaneiro um valor transacional acordado, que é composto, em parte, por um montante inicialmente faturado e declarado e, em parte, por um ajustamento fixo efetuado após o período de faturação […] [e que] será feito para cima ou para baixo» [21].

39. No entender do órgão jurisdicional de reenvio, as circunstâncias que enumera levariam à aplicação de um dos métodos de determinação secundários (residuais) previstos no artigo 74.º do Código Aduaneiro; em concreto, no presente caso, o método previsto no seu n.º 3.

40. Na minha opinião, tendo em conta o conjunto de informações fornecido ao Tribunal de Justiça, nada obstava a que, no presente processo, se tivesse aplicado o artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, uma vez que:

– A base principal do valor aduaneiro é o valor transacional, ou seja, o preço efetivamente pago *ou a pagar* pelas mercadorias, determinado no momento da aceitação da declaração aduaneira e que compreende todos os pagamentos efetuados *ou a efetuar*, como condição da venda das mercadorias.

– O valor transacional pode (e deve) ser ajustado posteriormente, desde que seja respeitado o disposto no artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro e em conformidade com o n.º 3, alínea b), desse artigo. Para esse efeito, é necessário que «[a] venda ou o preço não estejam subordinados a condições […] cujo valor não possa ser determinado relativamente às mercadorias».

[21] Acórdão Hamamatsu Photonics Deutschland, n.º 35.

41. Ora, em conformidade com o estipulado nos contratos de compra e venda das mercadorias o preço declarado pela Tauritus era provisório [22]. Estes mesmos contratos e os seus anexos indicavam que o preço final estava condicionado por dois fatores que só podiam ser conhecidos após a importação, a saber: os preços médios do combustível no mercado e a taxa de câmbio média [23].

42. Estes dois fatores constituem «condições da venda» na aceção do artigo 70.º, n.os 1 e 3, alínea b), do Código Aduaneiro. Implicam, enquanto tais, quantificar pagamentos que, no contexto das relações contratuais entre o comprador e o vendedor, revestem uma tal importância para este último que, caso não se concretizem, acabam por inviabilizar a venda [24].

43. É certo que se tratava de pagamentos cujo valor não estava plenamente *determinado* no momento da declaração aduaneira. No entanto, as condições para proceder ao seu cálculo definitivo faziam com que esse valor fosse perfeitamente *determinável* desde celebração dos contratos. Só se o referido valor não fosse determinável é que, em aplicação do artigo 70.º, n.º 3, alínea b), deveria ser excluído o método baseado no valor transacional.

44. Como o Governo Espanhol assinalou e o Governo Francês confirmou na audiência, nenhuma das duas condições de venda (preços médios do combustível e taxa de câmbio média) dependia exclusivamente da vontade de qualquer uma das partes no contrato, dependendo ao invés de circunstâncias objetivas, de natureza externa. A constatação dessas circunstâncias era facilmente verificável pelas autoridades aduaneiras, junto das quais o declarante poderia fazer prova do preço finalmente pago depois de somar ou subtrair ao preço provisório os ajustamentos acordados decorrentes de fatores publicamente divulgados.

45. Ao contrário do que o órgão jurisdicional de reenvio parece sustentar [25], entendo que as considerações que levaram o Tribunal de Justiça a proferir o Acórdão Hamamatsu Photonics Deutschland não são transponíveis para o presente processo. No que se refere a esta orientação, concordo com a posição que foi unanimemente expressa na audiência pelos Governos que nela participaram e pela Comissão.

46. Os contratos celebrados pela Tauritus previam que o preço final da venda estava sujeito a condições objetivas facilmente verificáveis, diferentemente do que ocorria no processo Hamamatsu Photonics Deutschland. Neste último, uma empresa comprou mercadorias à sociedade-mãe, que lhe faturou preços intragrupo pelas mesmas, sendo que a soma dos produtos faturados era regularmente verificada e, se necessário, corrigida, com base no chamado «método de repartição dos lucros residuais». Este método implicava combinar a atribuição de um lucro mínimo com a repartição proporcional de um lucro residual e a fixação de um intervalo de objetivos que determinava a emissão de notas de crédito ou de débito adicionais [26].

[22] Para este efeito, é irrelevante que, para a declaração aduaneira, tivessem sido inicialmente apresentadas faturas *pro forma*. O artigo 145.º do Regulamento de Execução 2015/2447 não exclui esta modalidade de fatura dos documentos de suporte relativos ao valor transacional declarado sempre que esteja em causa um preço provisório que posteriormente será complementado.

[23] Esta prática é habitual nos contratos de compra e venda que os principais operadores do mercado de combustíveis celebram com os seus clientes. Como a Comissão assinalou nos n.os 29 e 30 das suas observações escritas, no quadro do Acordo sobre a aplicação do artigo VII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 1994 (JO 1994, L 336, p. 119), a determinação do valor aduaneiro das mercadorias inscreve-se num processo, no âmbito do qual a eventual revisão de preços não determina automaticamente a exclusão do método baseado no valor transacional.

[24] Neste sentido, Acórdão 5th AVENUE Products Trading, n.º 41.

[25] N.º 29 da decisão de reenvio, com referência ao n.º 35 do Acórdão Hamamatsu Photonics Deutschland.

[26] Acórdão Hamamatsu Photonics Deutschland, n.os 14 e 15.

47. As condições de determinação do valor das mercadorias no processo Hamamatsu Photonics Deutschland eram, pois, consideravelmente mais complexas e, em especial, de verificação mais difícil pela autoridade aduaneira do que as do caso ora em apreço. Por conseguinte, entendo que a jurisprudência constante desse acórdão não pode ser alargada ao presente processo.

48. Defendo, em suma, que em circunstâncias como as do litígio no processo principal era aplicável o método prevalecente previsto no artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro. O preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas (que, como já referi, em regra geral constitui a base do cálculo do valor aduaneiro) podia ser ajustado *a posteriori*, de acordo com fatores já previstos no contrato de compra e venda e que facilmente se podiam tornar objetivos, a fim de refletir o valor económico real dessas mercadorias.

C. Segunda questão prejudicial

49. O órgão jurisdicional de reenvio pede a interpretação do artigo 173.º, n.º 3, do Código Aduaneiro. Em particular, pretende saber se o declarante está sujeito a uma obrigação de pedir às autoridades aduaneiras que procedam a um *ajustamento* do valor aduaneiro determinado e declarado em conformidade com o artigo 74.º desse regulamento quando «o preço efetivamente a pagar pelas mercadorias, como previsto no artigo 70.º, n.º 1, [do referido Código], que não era nem podia ser conhecido no momento da apresentação da declaração, passa a ser conhecido depois de essas mercadorias terem sido introduzidas em livre prática».

50. A resposta à segunda questão prejudicial pode ser desnecessária se se confirmar que no presente processo o valor da transação devia ter sido calculado através do método prevalecente previsto no artigo 70.º do Código Aduaneiro.

51. Em todo o caso, concentrarei a minha análise na segunda questão, tendo em conta a sua formulação pelo órgão jurisdicional de reenvio, o que exige uma explicação do mecanismo de ajustamento do preço final nos casos em que o cálculo deste último depende de certos fatores futuros (mas que facilmente podem passar a ser objetivos).

52. Nessa hipótese, o ajustamento do preço final é realizado através de um procedimento que se desenrola em duas fases: a) o momento da declaração, quando só é conhecido o preço provisório, e b) o momento no qual, uma vez verificadas as condições de venda pendentes, é fixado o preço definitivo das mercadorias desalfandegadas.

53. Para esse efeito, o Código Aduaneiro prevê dois mecanismos:

– Em primeiro lugar, o mecanismo do artigo 166.º: autoriza-se «uma pessoa a sujeitar mercadorias a um regime aduaneiro com base numa declaração simplificada, que pode omitir alguns dos elementos mencionados no artigo 162.º ou os documentos de suporte a que se refere o artigo 163.º»[27]. À declaração simplificada juntar-se-á posteriormente uma declaração complementar, que é regulada pelo artigo 167.º do mesmo código.

– Em segundo lugar, o mecanismo do artigo 73.º: as autoridades aduaneiras podem autorizar que certos montantes «sejam determinados com base em critérios específicos, caso estes não sejam quantificáveis na data de aceitação da declaração aduaneira».

[27] Em particular, o artigo 162.º do Código Aduaneiro faz referência a «todos os elementos necessários à aplicação das disposições que regem o regime aduaneiro para o qual são declaradas as mercadorias».

54. De acordo com o mecanismo previsto no artigo 166.º do Código Aduaneiro, o importador declara inicialmente o preço provisório das mercadorias e posteriormente, mediante a declaração complementar (artigo 167.º do mesmo código), o preço definitivo.

55. O mecanismo previsto no artigo 73.º do Código Aduaneiro está, pelo contrário, reservado a montantes que na data de aceitação da declaração aduaneira só sejam quantificáveis com base em *critérios específicos fixados pelas autoridades aduaneiras*.

56. Tendo em conta as circunstâncias de facto do litígio, entendo que importa recorrer ao mecanismo do artigo 166.º e não ao do artigo 73.º, ambos do Código Aduaneiro, uma vez que os dois fatores de cálculo estipulados nos contratos de compra e venda (preço médio do combustível e taxa de câmbio média) permitiam que o valor do preço final fosse determinável no momento da declaração aduaneira. Por conseguinte, bastava utilizar a declaração simplificada prevista no artigo 166.º, enquanto se aguardava a entrega da declaração complementar a que se refere o artigo 167.º

57. Quando existem elementos que permitem, por si só, quantificar os montantes que determinam o valor aduaneiro, torna-se desnecessário recorrer ao mecanismo do artigo 73.º do Código Aduaneiro, ou seja, o mecanismo que opera através da fixação de outros *critérios específicos*.

58. O mecanismo dos artigos 166.º e 167.º do Código Aduaneiro, além de respeitar as exigências de exatidão (artigo 15.º desse mesmo código), garante, em última análise, a determinação do valor económico real das mercadorias. Pelo contrário, o mecanismo do artigo 73.º do Código Aduaneiro não permite tanta exatidão, pois opera segundo critérios que, apesar de serem específicos, nunca poderão dar um resultado tão certo como o dos elementos do preço que determinam exatamente o valor económico real do bem importado.

59. Já expus as razões pelas quais o método de determinação secundário que a Tauritus utilizou (o do artigo 74.º, n.º 3, do Código Aduaneiro) não era aplicável. Trata-se de um método meramente residual, circunscrito aos casos em que nem sequer é possível determinar o valor aduaneiro aplicando os métodos estabelecidos no n.º 1 do mesmo artigo 74.º Estes últimos, por sua vez, só são aplicáveis se não se puder recorrer ao método prevalecente, previsto no artigo 70.º do Código Aduaneiro, pelo facto de o preço das mercadorias (valor transacional) estar sujeito a condições cujo valor não pode ser determinado relativamente às mercadorias.

60. Se, como defendo, as condições estipuladas nos contratos celebrados entre a Tauritus e os seus fornecedores permitiam que o preço final viesse a ser facilmente determinado de forma objetiva, deveria ter sido utilizado o método prevalecente (artigo 70.º do Código Aduaneiro) para apurar o valor real da transação.

61. Acrescento que o método residual previsto no artigo 74.º, n.º 3, do Código Aduaneiro não pode ser complementado, por assim dizer, *de forma natural* pelo procedimento de alteração instituído no artigo 173.º do mesmo código. Ou seja, as duas disposições não podem ser conjugadas de forma que configurem um procedimento complexo, à semelhança da forma como os artigos 166.º e 167.º do Código Aduaneiro se conjugam.

62. Com efeito, a declaração complementar a que se refere o artigo 167.º do mesmo código constitui um aditamento necessário à declaração simplificada prevista no artigo 166.º do Código Aduaneiro, para efeitos da constituição da declaração aduaneira no seu todo (ambas «constituem um instrumento único e indivisível», segundo o artigo 167.º, n.º 4, do Código Aduaneiro).

63. Nestas condições, circunscrevendo-me ao texto da segunda questão prejudicial, o artigo 173.º do Código Aduaneiro, que prevê a «*alteração* de uma declaração aduaneira», não era aplicável.

64. As alterações admissíveis ao abrigo do artigo 173.º do Código Aduaneiro não visam *complementar* uma declaração anterior de natureza *provisória*, mas *corrigir* o conteúdo de uma declaração anteriormente apresentada como terminada e completa. De resto, há que ter em conta que o recurso às alterações, pelo que estas têm de exceção ao princípio da irrevogabilidade da declaração aduaneira, está sujeito a um regime restritivo [28].

65. Por outras palavras, as declarações aduaneiras que refletem um preço final que não esteja sujeito a ajustamentos posteriores podem, se for caso disso, ser alteradas (mas não complementadas) ao abrigo do artigo 173.º do Código Aduaneiro. Pelo contrário, as declarações nas quais figure um preço provisório sujeito a ajustamentos posteriores facilmente verificáveis devem respeitar o regime estabelecido nos artigos 166.º e 167.º do mesmo código.

66. Se se souber desde o início (já no momento da declaração) que o preço das mercadorias é apenas provisório, não se pode ocultar esse dado à administração aduaneira e esperar que o preço final se torne conhecido para lhe dar conhecimento do mesmo mediante uma alteração da declaração inicial, ao abrigo do artigo 173.º

67. No interesse da exatidão e do caráter exaustivo das informações constantes da declaração inicial, conforme exigidos pelo artigo 15.º, n.º 2, alínea a), do Código Aduaneiro, essa circunstância deve ser comunicada no próprio momento da declaração inicial.

68. Entendo, pois, que, em circunstâncias como as que estão em causa no presente processo, a declaração inicial devia ter a natureza de declaração simplificada (artigo 166.º do Código Aduaneiro), sendo posteriormente complementada em conformidade com o artigo 167.º do mesmo código. Assim sendo, não era possível recorrer ao artigo 173.º do Código Aduaneiro para *alterar* uma declaração apresentada em conformidade com o artigo 74.º, n.º 3, do mesmo código, com o objetivo de *corrigir* elementos que, desde o início, se sabia estarem incompletos.

69. A argumentação exposta não obsta, como é lógico, a que, no âmbito de uma inspeção, as autoridades aduaneiras verifiquem a exatidão e o caráter exaustivo das informações prestadas nas declarações aduaneiras. Em especial, essas autoridades estão habilitadas a verificar qual era o valor económico das mercadorias importadas (o preço efetivamente pago depois de efetuados os ajustamentos pertinentes sobre o preço provisório) e a extrair as devidas consequências no que diz respeito ao cálculo do IVA na importação e dos juros de mora.

70. A segunda questão prejudicial não tem, no entanto, por objeto os poderes de controlo das autoridades aduaneiras.

[28] V., neste sentido, Acórdão de 8 de junho de 2023, Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457, n.ºs 41 a 48).

V. Conclusão

71. À luz do exposto, proponho que o Tribunal de Justiça responda ao Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia) nos seguintes termos:

«1) O artigo 70.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União,

deve ser interpretado no sentido de que:

se aplica a uma situação na qual, no momento da aceitação da declaração aduaneira e com base na venda que teve lugar imediatamente antes da introdução das mercadorias no território aduaneiro, se conhecem, além do preço provisório dessas mercadorias, as condições que irão determinar o seu preço final, desde que tais condições obedeçam a critérios objetivos e de fácil verificação por parte da autoridade aduaneira, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio examinar.

2) O artigo 173.º, n.º 3, do Regulamento n.º 952/2013

deve ser interpretado no sentido de que:

autoriza o declarante, mediante pedido, a alterar um ou vários elementos da declaração aduaneira, não sendo essa alteração o mecanismo adequado quando, ao abrigo do artigo 167.º do Regulamento n.º 952/2013, deva ser apresentada uma declaração complementar».