

**Processo C-75/20**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

13 de fevereiro de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia)

**Data da decisão de reenvio:**

29 de janeiro de 2020

**Recorrente:**

«Lifosa» AB

**Recorrida:**

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

---

*[omissis]*

**LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS**

(Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia)

**DESPACHO**

29 de janeiro de 2020

Vilnius

Uma Secção do Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia, *[omissis]*  
*[composição da Secção]*

examinou, durante uma sessão no âmbito do processo de recurso por escrito, o processo administrativo relativo ao recurso da recorrente, a sociedade anónima «Lifosa», da sentença proferida pelo Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius) em 28 de novembro de 2017 no processo administrativo relativo ao recurso interposto pela recorrente, sociedade

anónima «Lifosa», contra o recorrido, o Muitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Departamento dos Serviços Aduaneiros junto do Ministério das Finanças da República da Lituânia) [terceiros interessados: Kauno teritorinė muitinė (Serviços Aduaneiros de Kaunas) e a sociedade por quotas «Transchema»] destinado à anulação de uma decisão e de um relatório.

#### A Secção

apurou o seguinte:

#### I.

1. No presente processo, está em causa um litígio tributário entre a recorrente, a sociedade anónima «Lifosa» (a seguir «recorrente» ou «Empresa»), e o recorrido, o Muitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Departamento dos Serviços Aduaneiros junto do Ministério das Finanças da República da Lituânia; a seguir «recorrido» ou «Departamento»), relativo ao relatório de inspeção n.º 7KM320012M dos Serviços Aduaneiros de Kaunas de 9 de fevereiro de 2017 (a seguir «relatório»), que, *inter alia*, ajustou o valor aduaneiro de mercadorias importadas declarado pela recorrente.

#### *Base jurídica. Direito da União*

2. O artigo 29.º, n.ºs 1 e 3, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1) a seguir «Código Aduaneiro Comunitário»), dispõe:

«1. O valor aduaneiro das mercadorias importadas é o valor transaccional, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento efetuado nos termos dos artigos 32.º e 33.º, desde que: [...] b) A venda ou o preço não estejam subordinados a condições ou prestações cujo valor não se possa determinar relativamente às mercadorias a avaliar [...]

3. a) O preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado ou a efetuar pelo comprador ao vendedor, ou em benefício deste, pelas mercadorias importadas e compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição da venda das mercadorias importadas, pelo comprador ao vendedor, ou pelo comprador a uma terceira pessoa para satisfazer uma obrigação do vendedor. O pagamento não tem que ser efetuado necessariamente em dinheiro. Pode ser efetuado mediante cartas de crédito ou instrumentos negociáveis, e pode fazer-se direta ou indiretamente. [...]
3. O artigo 32.º, n.ºs 1 a 3, do Código Aduaneiro Comunitário dispõe, nomeadamente:

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

[a]s despesas de transporte [...] de mercadorias importadas [...] até ao local de entrada das mercadorias no território aduaneiro da Comunidade.

2. Qualquer elemento que for acrescentado em aplicação do presente artigo ao preço efetivamente pago ou a pagar basear-se-á exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis.
3. Para a determinação do valor aduaneiro, nenhum elemento será acrescentado ao preço efetivamente pago ou pagar, com exceção dos previstos pelo presente artigo.»
4. O artigo 164.º, alínea c), do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92 (JO 1993, L 253, p. 1), dispõe que, «[p]ara efeitos de aplicação do n.º 1, alínea e), do artigo 32.º [...] do [Código Aduaneiro Comunitário] [...] [q]uando o transporte for assegurado gratuitamente ou pelos meios do comprador, as despesas de transporte até ao local de entrada, calculadas segundo a tarifa normalmente praticada para os mesmos modos de transporte, serão incluídas no valor aduaneiro.»
5. O artigo 70.º («Método de determinação do valor aduaneiro baseado no valor transacional») 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 (JO 2013, L 269, p. 1) (a seguir «Código Aduaneiro da União»), 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») do Código Aduaneiro da União dispõe:
  - «1. Para determinar o valor aduaneiro por aplicação do artigo 70.º, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas é complementado pelo seguinte: [...] e) [a]s seguintes despesas, até ao local onde as mercadorias são

introduzidas no território aduaneiro da União: i) as despesas de transporte [...] das mercadorias importadas [...]

2. Qualquer elemento que for acrescentado, por força do n.º 1, deve basear-se exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis.

3. Para a determinação do valor aduaneiro, nenhum elemento deve ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar, com exceção dos previstos no presente artigo.»

7. O artigo 138.º («Despesas de transporte») do Regulamento de Execução (UE) 2015/2447 da Comissão, de 24 de novembro de 2015, que estabelece as regras de execução de determinadas disposições do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro da União (JO 2015 L 343, p. 558), dispõe no seu n.º 3 que, «[q]uando o transporte for assegurado gratuitamente ou pelos meios do comprador, as despesas de transporte a incluir no valor aduaneiro das mercadorias são calculadas segundo a tarifa normalmente praticada para os mesmos modos de transporte.»

*Factos relevantes*

8. A recorrente é uma sociedade anónima com sede na Lituânia, que, entre outros, produz fertilizantes. De 1 de janeiro de 2014 a 31 de outubro de 2016, nos termos de um contrato celebrado em 23 de setembro de 2011, a recorrente adquiriu à sociedade por quotas «Transchema» (a seguir «Transchema UAB»), e importou para o território aduaneiro da União Europeia, diversas quantidades de ácido sulfúrico técnico (a seguir «mercadorias em causa») produzido pela empresa bielorrussa «Naftan» OAO (a seguir «Produtor»).
9. Para cada aquisição foi celebrado um contrato suplementar no qual, nomeadamente, foi acordado um preço específico e estipulado que o fornecimento/aquisição ocorreria de acordo com uma das cláusulas do comércio internacional elaboradas pela Câmara de Comércio Internacional (a seguir «Incoterms 2000»), nomeadamente a cláusula DAF [«Delivered at Frontier»] Bielorrússia-Lituânia [...], o que significa, nomeadamente, que o fornecedor (vendedor) paga todas as despesas relativas ao transporte das mercadorias até ao local de destino.
10. É igualmente facto assente neste processo que a «Transchema» UAB adquiriu as mercadorias em causa ao Produtor, que a entregou em condições DAF (Bielorrússia-Lituânia) a partir da fábrica no território da Bielorrússia até ao ponto de passagem de fronteira de Gudogai.
11. O valor aduaneiro das mercadorias importadas em causa indicado pela recorrente nas declarações que apresentou era constituído pelos montantes efetivamente pagos ou a pagar por si por essas mercadorias, correspondendo aos montantes indicados nas faturas para efeitos de IVA emitidas pela «Transchema» UAB.

12. Após terem procedido a uma inspeção, os Serviços Aduaneiros de Kaunas adotaram em 9 de fevereiro de 2017 o relatório, tendo ajustado o valor aduaneiro das mercadorias em causa declarado pela recorrente a fim de incluir as despesas de transporte das mesmas realizado fora do território aduaneiro da União Europeia (Comunidade). Assim, a recorrente foi objeto de uma liquidação adicional de 25 876 euros a título de direitos aduaneiros, 412 euros a título de juros de mora sobre os direitos aduaneiros, 187 152 euros a título de imposto sobre o valor acrescentado na importação e 42 492 euros a título de juros de mora sobre este imposto, tendo-lhe ainda sido imposta uma coima de 42 598 euros (20%).
13. A autoridade tributária local tomou essa decisão após ter concluído que o valor aduaneiro das mercadorias em causa declarado pela recorrente era inferior às despesas do seu transporte no território da Bielorrússia, as quais foram efetivamente suportadas pelo Produtor para as transportar por via ferroviária da sua fábrica até ao ponto de passagem de fronteira entre a República da Bielorrússia e a República da Lituânia.
14. A recorrente apresentou no Departamento reclamação desta decisão da autoridade tributária local, o qual, por Decisão de 25 de maio de 2017 [...], confirmou os montantes adicionais constatados no relatório.
15. Discordando desta decisão do recorrido, a recorrente interpôs recurso no Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vílnius), sublinhando, nomeadamente, que:
  - 15.1. as despesas de transporte em causa foram pagas pelo Produtor nos termos do contrato e estavam incluídas no preço pago pela «Transchema» UAB pelas mercadorias;
  - 15.2. o preço das mercadorias em causa foi determinado tendo em conta os seguintes fatores objetivos: 1) o ácido sulfúrico técnico é um subproduto no processo de produção levado a cabo pelo Produtor; 2) o Produtor não consegue processar ou armazenar este produto (ácido sulfúrico técnico); e 3) a recuperação destes produtos implicaria custos muito elevados, isto é, embora o preço das mercadorias não cubra todas as despesas relacionadas com o seu transporte suportadas pelo Produtor, o preço é razoável e economicamente vantajoso para o Produtor, uma vez que o montante do imposto ecológico aplicado na República da Bielorrússia que teria de ser pago para recuperação das mercadorias em causa excederia a soma do valor aduaneiro declarado e das despesas de transporte.
16. Por sentença de 28 de novembro de 2017, o Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vílnius) negou provimento ao recurso da Empresa. Por conseguinte, a recorrente interpôs recurso para o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia).

Esta Secção

considera o seguinte:

## II.

17. O presente processo suscita uma questão de interpretação dos artigos 29.º, n.º 1, e 32.º, n.º 1, alínea e), i), do Código Aduaneiro Comunitário, bem como dos artigos 70.º, n.º 1, e 71.º, n.º 1, alínea e), i), do Código Aduaneiro da União. Por conseguinte, é necessário submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «Tribunal de Justiça») um pedido de decisão prejudicial [*omissis*] [referência ao direito nacional].
18. Em particular, no presente processo coloca-se a questão de saber se essas disposições devem ser interpretadas no sentido de que o valor transacional ([valor] aduaneiro) deve ser ajustado para incluir todas as despesas efetivamente suportadas pelo Produtor para transportar as mercadorias para o local onde foram introduzidas no território aduaneiro da União Europeia (Comunidade) quando, como no caso vertente, 1) nos termos das condições de entrega («Incoterms 2000» – DAF), o Produtor assumiu a obrigação de cobrir essas despesas e 2) essas despesas de transporte excederam o preço acordado e efetivamente pago (a pagar) pelo comprador, mas 3) o preço efetivamente pago (a pagar) pelo comprador correspondeu ao valor real das mercadorias, ainda que esse preço seja insuficiente para cobrir todas as despesas de transporte suportadas pelo Produtor.

### *Observações preliminares*

19. Nada no processo indica que o Produtor tenha assumido uma obrigação de transportar gratuitamente as mercadorias em causa até ao local em que foram introduzidas no território aduaneiro da União Europeia (Comunidade), isto é, que o preço de venda acordado não incluía despesas de transporte. Todavia, os elementos dos autos confirmam objetivamente que as despesas efetivamente suportadas pelo Produtor para transportar essas mercadorias até esse local excederam o preço efetivamente pago pelo comprador, na aceção do artigo 29.º, n.º 3, alínea a), do Código Aduaneiro Comunitário e do artigo 70.º, n.º 2, do Código Aduaneiro da União. Uma vez que, conforme acima expresso, essas mercadorias foram transportadas em condições nos termos das quais o Produtor era responsável por cobrir todas as despesas de transporte, a recorrente e/ou a «Transchema» UAB não estavam obrigadas a contribuir para as despesas que excedessem esse preço.
20. Há igualmente que sublinhar que a administração tributária não põe em causa o facto de que o valor aduaneiro das mercadorias em causa tinha de ser calculado segundo o método previsto no artigo 29.º do Código Aduaneiro Comunitário e no artigo 70.º do Código Aduaneiro da União, isto é, em conformidade com o método do valor transacional. Além disso, nenhum elemento dos autos sustenta a conclusão de que o preço efetivamente pago pela recorrente e/ou pela «Transchema» UAB ao Produtor pelas mercadorias em causa era fictício e tinha sido fixado por fraude ou abuso de direito.

*Quanto ao mérito da questão prejudicial*

21. Antes de mais, importa recordar que, para efeitos da aplicação do artigo 29.º, n.º 1, do Código Aduaneiro Comunitário ou do artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União, por «valor transacional» deve entender-se um valor ajustado desde que os requisitos para um ajustamento estejam reunidos (Acórdão de 16 de novembro de 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, n.º 28). No que respeita, em particular, ao ajustamento referido no artigo 29.º, n.º 1, do Código Aduaneiro Comunitário, o Tribunal de Justiça declarou que o valor aduaneiro deve refletir o *valor económico* real de uma mercadoria importada e ter em consideração todos os elementos desta mercadoria que tenham valor económico [v. Acórdão de 11 de maio de 2017, Shirtmakers, C-59/16, EU:C:2017:362, n.º [28] e jurisprudência referida (a seguir, «Acórdão Shirtmakers»); v., igualmente, Acórdão de 15 de julho [de 2010], Gaston Schul (C-354/09, EU:C:2010:439, n.º 29)].
22. O artigo 32.º do Código Aduaneiro Comunitário e o artigo 71.º do Código Aduaneiro da União referem especificamente os elementos que há que adicionar ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas para determinar o seu valor aduaneiro (v., neste sentido, Acórdão de 12 de dezembro de 2013, Christodoulou e o., C-116/12, EU:C:2013:825, n.º 47).
23. O Tribunal de Justiça já declarou que o conceito de «despesas de transporte» que figura no artigo 32.º, n.º 1, alínea e), i), do Código Aduaneiro Comunitário é um conceito autónomo do direito da União (Acórdão Shirtmakers, já referido, n.º 22). Este conceito deve ser objeto de uma interpretação ampla e cobre todas as despesas, principais ou acessórias, ligadas à deslocação das mercadorias para o território aduaneiro da União Europeia (Comunidade), e o critério determinante para que as despesas possam ser consideradas «despesas de transporte», na aceção do artigo 32.º, n.º 1, alínea e), i), do Código Aduaneiro Comunitário, consiste em que estejam ligadas à deslocação das mercadorias para o território aduaneiro da União Europeia (Comunidade), independentemente da questão de saber se essas despesas são inerentes ou necessárias para o transporte efetivo dessas mercadorias (Acórdão Shirtmakers, já referido, n.ºs 24 e 25; Acórdão de 6 de junho de 1990, Unifert, C-11/89, EU:C:1990:237, n.ºs 29 a 31).
24. À luz do exposto, por um lado, pode razoavelmente deduzir-se que, para efeitos da aplicação do artigo 32.º, n.º 1, alínea e), i), do Código Aduaneiro Comunitário ou do artigo 71.º, n.º 1, alínea e), i), do Código Aduaneiro da União, todas as (quaisquer) despesas de transporte efetivamente suportadas devem ser adicionadas ao valor transacional, independentemente de quem as suportou e do que as causou, caso essas despesas ou parte delas não tenham sido incluídas no preço efetivamente pago ou a pagar. Por outras palavras, o simples facto de uma parte dessas despesas de transporte não ter sido incluída no preço efetivamente pago ou a pagar pela recorrente e/ou pela «Transchema» UAB implica, por si só, que o valor transacional e, como tal, o valor aduaneiro deve ser ajustado para que sejam incluídas todas as despesas de transporte efetivas, independentemente do facto de

essas despesas apenas terem sido efetivamente suportadas pelo vendedor (o Produtor).

25. Esta análise parece ser corroborada pelas disposições dos Regulamentos de execução da Comissão referidos nos n.ºs 4 e 7 do presente despacho, que impõem a inclusão das despesas de transporte no valor aduaneiro das mercadorias quando o transporte é gratuito. Com efeito, há que considerar que, no que respeita à determinação do valor aduaneiro, não deve ser conferido um tratamento diferente pelo facto de as mercadorias serem enviadas gratuitamente ao comprador (importador) ou de o comprador não contribuir para as despesas de transporte das mercadorias.
26. Por outro lado, a informação apresentada pela recorrente no processo (em particular, a referida no n.º 15.2 do presente despacho), não contestada pela recorrida, indica que o facto de as despesas de transporte terem sido superiores ao preço efetivamente pago ao Produtor pelas mercadorias em causa pode, no caso vertente, ser justificado pelas circunstâncias particulares da venda das mercadorias em causa para o território aduaneiro da União Europeia (Comunidade).
27. Com efeito, nesta fase do processo, há fundamento para afirmar que as mercadorias em causa, a saber, o ácido sulfúrico técnico, são um subproduto no processo de produção levado a cabo pelo Produtor, o qual não as consegue armazenar ou processar. Além disso, a recuperação deste subproduto na República da Bielorrússia implicaria custos elevados. Por conseguinte, foi economicamente vantajoso (benéfico) para o Produtor vender as mercadorias em causa pelo preço pago pela «Transchema» UAB, mesmo que esse preço não tenha coberto todas as despesas efetuadas pelo Produtor para transportar essas mercadorias até ao território aduaneiro da União Europeia (Comunidade).
28. Com base nos elementos de prova recolhidos no caso vertente, estes factos sugerem que o preço efetivamente pago pelas mercadorias em causa correspondia ao valor real das mercadorias, mesmo que o preço de venda acordado não tenha coberto todas as despesas de transporte das mercadorias efetuadas pelo Produtor.
29. Nestas circunstâncias e à luz dos limites enunciados no artigo 32.º, n.º 3, do Código Aduaneiro Comunitário e no artigo 71.º, n.º 3, do Código Aduaneiro da União, a Secção conclui que, para dissipar as suas dúvidas quanto à interpretação das disposições da legislação da União em causa, há que submeter ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial.

*Pedido de decisão prejudicial*

30. O Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia) é o órgão jurisdicional de última instância em matéria administrativa [artigo 21.º da Administracinių bylų teisenos įstatymas (Lei do Procedimento Administrativo)], pelo que, quando é suscitada uma questão de interpretação de atos jurídicos adotados pelas instituições da União Europeia e

essa questão deva ser apreciada para se poder decidir o processo, esse órgão jurisdicional tem de submeter ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial (artigo 267.º, terceiro parágrafo, TFUE), *[omissis]* [referência ao direito nacional].

31. Nestas circunstâncias, a fim de dissipar as dúvidas que surgiram quanto à interpretação e aplicação das disposições do direito da União relevantes às relações jurídicas em causa, justifica-se pedir ao Tribunal de Justiça que interprete as regras da União em questão. Uma resposta às questões constantes do dispositivo do presente despacho é crucial para o presente processo, uma vez que permite identificar inequívoca e claramente o real alcance das obrigações tributárias da recorrente relacionadas com a importação das mercadorias em causa, assegurando, em particular, o primado do direito da União.

Face ao exposto e em aplicação do artigo 267.º, terceiro parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, *[omissis]* [referência ao direito nacional], a Secção do Lietuvos vyriausiosis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia)

decide o seguinte:

O processo é retomado quanto ao mérito.

Submete-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão prejudicial: Devem os artigos 29.º, n.º 1, e 32.º, n.º 1, alínea e, i), do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, e os artigos 70.º, n.º 1, e 71.º, n.º 1, alínea e, i), 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, ser interpretados no sentido de que o valor transacional (aduaneiro) deve ser ajustado para incluir todas as despesas efetivamente suportadas pelo vendedor (produtor) para transportar as mercadorias para o local onde foram introduzidas no território aduaneiro da União Europeia (Comunidade) quando, como no caso vertente, 1) nos termos das condições de entrega («Incoterms 2000» – DAF), o vendedor (produtor) assumiu a obrigação de cobrir essas despesas e 2) essas despesas de transporte excederam o preço acordado e efetivamente pago (a pagar) pelo comprador (importador), mas 3) o preço efetivamente pago (a pagar) pelo comprador (importador) correspondeu ao valor real das mercadorias, ainda que esse preço seja insuficiente para cobrir todas as despesas de transporte suportadas pelo vendedor (produtor).

É suspensa a instância no presente processo administrativo até que seja proferida a decisão prejudicial pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

*[omissis]*

[Composição da Secção]