

**Processo C-7/20**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

9 de janeiro de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf,  
Alemanha)

**Data da decisão de reenvio:**

11 de dezembro de 2019

**Recorrente:**

VS

**Recorrido:**

Hauptzollamt Münster (Serviço aduaneiro principal de Münster,  
Alemanha)

---

**FINANZGERICHT DÜSSELDORF (TRIBUNAL TRIBUTÁRIO DE  
DÜSSELDORF)**

DESPACHO

no litígio

VS

- recorrente -

*[Omissis]*

contra

Hauptzollamt Münster *[omissis]*

- recorrido

relativo a direitos aduaneiros e imposto sobre o volume de negócios na importação

a 4.<sup>a</sup> Secção *[Omissis]*

[Composição da Secção]

Decidiu, em 11 de dezembro de 2019:

1. Suspender a instância.
2. Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia, em aplicação do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, a seguinte questão para decisão prejudicial:

Deve o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretado no sentido de que o disposto no artigo 87.º, n.º 4, 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 aplicado *mutatis mutandis* à constituição da dívida de imposto sobre o valor acrescentado (nas importações)?

O presente despacho não é suscetível de recurso.

#### **Fundamentos:**

##### **I.**

1. O recorrente reside na Alemanha. Em outubro de 2017, transportou o seu veículo ligeiro de passageiros com matrícula oficial turca da Turquia para a Alemanha, passando pela Bulgária, pela Sérvia, pela Hungria e pela Áustria, sem transportar e apresentar o veículo ligeiro de passageiros a uma estância aduaneira de importação. A importação do veículo ligeiro de passageiros foi detetada no âmbito de um controlo policial efetuado na Alemanha em 26 de fevereiro de 2018. Em março de 2018, o recorrente transportou o veículo ligeiro de passageiros de volta para a Turquia, onde o vendeu.
2. O recorrido, o Hauptzollamt (Serviço aduaneiro principal, a seguir «HZA»), fixou ao recorrente 1 589 euros relativos a direitos de importação e 3 321,01 euros relativos a imposto sobre o volume de negócios na importação. Considerou que o recorrente tinha importado ilegalmente o veículo ligeiro de passageiros para o território aduaneiro da União Europeia. Após ter visto a sua reclamação ser indeferida, o recorrente interpôs recurso para o Finanzgericht (Tribunal Tributário).
3. Segundo o recorrente, não houve uma importação sujeita a direitos, uma vez que usou o veículo ligeiro de passageiros por um curto período exclusivamente como meio de transporte para viagens meramente privadas. Alega que submeteu implicitamente o veículo ligeiro de passageiros ao regime aduaneiro de importação temporária.

4. Em contrapartida, o HZA considera que a dívida aduaneira na importação foi constituída de acordo com o artigo 79.º, n.º 1, alínea a), 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 [a seguir «Regulamento (UE) n.º 952/2013», JO 2013, L 269, p. 1], e que, nos termos do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 952/2013, era competente para fixar os direitos de importação. Segundo o § 21, n.º 2, da deutsches Umsatzsteuergesetz (Lei Alemã do Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG»), na redação que lhe foi dada em 21 de fevereiro de 2005 (Bundesgesetzblatt I 2005, 386), estas disposições devem ser aplicadas *mutatis mutandis* à constituição do imposto sobre o volume de negócios na importação (imposto sobre o valor acrescentado).

## II.

5. Sem prejuízo de outras questões jurídicas que a Secção considera não ser necessário esclarecer, a resolução do litígio depende também da questão jurídica de saber se o regime previsto no artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 952/2013 pode ser aplicado *mutatis mutandis* ao imposto sobre o volume de negócios na importação (imposto sobre o valor acrescentado).
6. O recorrente não cumpriu as suas obrigações aduaneiras no que se refere à importação do veículo ligeiro de passageiros para o território aduaneiro da União, nomeadamente a obrigação de transportar as mercadorias até à estância aduaneira [artigo 135.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 952/2013] e a obrigatório de apresentação [artigo 139.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 952/2013]. Por conseguinte, por força do artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento n.º 952/2013, foi constituída uma dívida aduaneira na importação. O recorrente é devedor por força do artigo 79.º, n.º 3, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 952/2013.
7. Não se verificou uma declaração tácita do veículo ligeiro de passageiros para utilização temporária através da passagem por uma estância aduaneira nos termos do artigo 141.º, n.º 1, alínea b), do Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 da Comissão, de 28 de julho de 2015, que completa o Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, com regras pormenorizadas relativamente a determinadas disposições do Código Aduaneiro da União [a seguir «Regulamento Delegado (UE) 2015/2446», JO 2015, L 343, p. 1], com base na qual o veículo ligeiro de passageiros teria sido considerado transportado e apresentado nos termos do artigo 218.º, alínea a), 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 [a seguir «Regulamento de Execução (UE) 2015/2447», JO 2015, L 343, p. 558]. Segundo o artigo 219.º do Regulamento de Execução (UE) 2015/2447, a declaração (aduaneira) não é considerada apresentada, quando a mercadoria introduzida não é a mercadoria a que se referem os artigos 138.º, 139.º e 140.º do Regulamento Delegado (UE) 2015/2446. Segundo o artigo 139.º,

n.º 1, em conjugação com o artigo 136.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento Delegado (UE) 2015/2446, declarações aduaneiras podem ser efetuadas para a importação temporária (*inter alia*) de meios de transporte nos termos dos artigos 208.º a 212.º do Regulamento Delegado (UE) 2015/2446. De acordo com o artigo 250.º, n.º 2, alínea d), do Regulamento (UE) n.º 952/2013 em conjugação com o artigo 212.º, n.º 3, alínea a), do Regulamento Delegado (UE) 2015/2446, a franquia total de direitos de importação em caso de utilização temporária dos meios de transporte só é concedida quando os meios de transporte fora do território aduaneiro da União estiverem matriculados em nome de uma pessoa estabelecida fora desse território. No entanto, o requerente está estabelecido no território aduaneiro da União, dado que tem a sua residência na Alemanha [v. artigo 5.º, n.º 31, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 952/2013].

8. As objeções suscitadas pelo recorrente à constituição da dívida aduaneira na importação não são pertinentes. A Secção considera não ser necessário esclarecer as questões jurídicas suscitadas pelo recorrente neste contexto: não está em causa uma aplicação por analogia das disposições relativas à importação temporária a pessoas estabelecidas no território aduaneiro da União. Decorre do artigo 250.º, n.º 2, alínea c), do Regulamento (UE) n.º 952/2013 que o regime da importação temporária apenas pode ser utilizado quando o titular do regime aduaneiro estiver estabelecido fora do território aduaneiro da União, salvo aplicação de uma disposição excecional. As exceções correspondentes figuram nos artigos 214.º e segs. do Regulamento Delegado (UE) 2015/2446, cujas condições não estão preenchidas no caso em apreço. À luz destas disposições detalhadas e diferenciadas, não se trata de lacuna normativa não intencional, que seria uma condição para uma aplicação por analogia.
9. Em conformidade com o artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 952/2013, considerou-se que a dívida aduaneira se constituiu na Alemanha, uma vez que as autoridades aduaneiras constataram que a dívida aduaneira se tinha constituído, em aplicação do artigo 79.º do Regulamento (UE) n.º 952/2013, noutro Estado-Membro, ou seja, na Bulgária, e que o montante dos direitos correspondentes a essa dívida era inferior a 10 000 euros.
10. É necessário esclarecer se, aplicando por analogia o regime do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 952/2013, a obrigação de imposto sobre o valor acrescentado também se constituiu na Alemanha.
11. Em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA», JO 2006, L 347, p. 1), as importações de bens estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado. Nos termos do artigo 30.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, entende-se por importação de bens a introdução na Comunidade de um bem que não se encontre em livre prática.

12. De acordo com o artigo 60.º da Diretiva IVA, a importação é efetuada no Estado-Membro em cujo território se encontra o bem no momento em que é introduzido na União. Em derrogação do disposto neste artigo, nos termos do artigo 61.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, quando um bem que não se encontre em livre prática esteja abrangido, desde a sua introdução na União, por um dos regimes ou situações previstos no artigo 156.º da Diretiva IVA 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 por essas situações.
13. Nos termos do artigo 70.º da Diretiva IVA, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a importação. Segundo o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, quando os bens importados estejam sujeitos a direitos aduaneiros, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que o facto gerador e a exigibilidade desses direitos ocorrem.
14. Em conformidade com o § 1, n.º 4, da UStG a importação de bens no território nacional *[omissis]* está sujeita a imposto sobre o volume de negócios (imposto sobre o volume de negócios na importação). De acordo com o § 21, n.º 2, da UStG, as disposições relativas aos direitos aduaneiros são aplicáveis, *mutatis mutandis*, ao imposto sobre o volume de negócios na importação, salvo determinadas exceções não relevantes para o litígio.
15. O § 21, n.º 2, da UStG, pode ser interpretado, em conjugação com o artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 952/2013, no sentido de que a dívida de imposto sobre o volume de negócios na importação, tal como a dívida aduaneira na importação, é considerada constituída na Alemanha quando, como no caso em apreço, as condições do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 952/2013 também estão preenchidas em relação ao imposto sobre o volume de negócios na importação.
16. Em princípio, as condições para a constituição de uma dívida de imposto sobre o valor acrescentado estão preenchidas: é certo que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa aos artigos 30.º, 60.º e 61.º da Diretiva IVA, nem todas as violações das obrigações aduaneiras que dão origem a uma dívida aduaneira dão lugar a uma dívida de imposto sobre o valor acrescentado. Pelo contrário, é necessário que possa ser tido em consideração que, em virtude do comportamento ilícito, o bem introduzido no território da União entra no circuito económico da União e, portanto, pode ser objeto de consumo, acionando assim o facto gerador de IVA (Acórdão de 2 de junho de 2016, Eurogate Distribution, C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, n.º 65; Acórdão de 1 de junho de 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, n.º 54; Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, n.º 44). Sem prejuízo da posterior reexportação do veículo ligeiro de passageiros do território aduaneiro da União, no caso em apreço, o veículo

ligeiro de passageiros foi previamente utilizado ao longo de vários meses no território da União e, por conseguinte, introduzido no circuito económico da União e não estava sob qualquer regime aduaneiro nesse período.

17. Deste modo, a resolução do litígio depende da questão de saber se, em virtude da aplicação *mutatis mutandis* prevista no § 21, n.º 2, da UStG das disposições aduaneiras ao imposto sobre o volume de negócios na importação, a obrigação de imposto sobre o valor acrescentado sobre a importação por força do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 952/2013 também se constituiu na Alemanha, apesar de a importação para o território aduaneiro da União ter sido efetuada na Bulgária. Em contrapartida, se o artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 952/2013 não puder ser aplicado *mutatis mutandis* ao imposto sobre o valor acrescentado, a Administração Aduaneira alemã não seria competente para fixar o imposto sobre o valor acrescentado. Neste sentido, deveria ser dado provimento ao recurso no que se refere ao imposto sobre o valor acrescentado.
18. Segundo jurisprudência constante do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, a seguir «BFH»), resulta do artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA uma estreita ligação, em matéria de importação, entre a legislação do imposto sobre o volume de negócios e a legislação aduaneira, transposta para o direito nacional pelo § 21, n.º 2, da UStG. O BFH conclui que a disposição do artigo 215.º, n.º 4, 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), equivalente à do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 952/2013, é aplicável *mutatis mutandis* à determinação da competência para cobrar o imposto sobre o valor acrescentado. Deste modo, seria assegurado que os direitos em matéria de importação pudessem ser cobrados de forma simples e oportuna por uma única autoridade [omissis] [indicação de acórdãos relevantes do BFH].
19. Esta Secção tem dúvidas quanto a esta interpretação da Diretiva IVA, visto que importa analisar separadamente a competência para a cobrança dos direitos aduaneiros, do imposto especial de consumo e do IVA (Acórdão de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, n.º 102). No entendimento da Secção, opõe-se à aplicação *mutatis mutandis* do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 952/2013, o facto de os artigos 70.º e 71.º da Diretiva IVA regularem apenas o momento da constituição do imposto na importação e não também o local da importação (artigos 60.º e 61.º da Diretiva IVA) e de não resultar do § 21, n.º 2, da UStG, enquanto disposição nacional, uma disposição derogatória do direito da União sobre o local da importação ou sobre a competência das autoridades para fixar o imposto sobre o valor acrescentado.

[Omissis] [nome do juízes que participaram na decisão]