

Processo C-125/24 [Palmstråle]ⁱ**Pedido de decisão prejudicial****Data de entrada:**

15 de fevereiro de 2024

Órgão jurisdicional de reenvio:

Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia)

Data da decisão de reenvio:

13 de fevereiro de 2024

Recorrente:

AA

Recorrido:

Allmänna ombudet hos Tullverket

Pedido de decisão prejudicial apresentado nos termos do artigo 267.º TFUE, sobre a interpretação do artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA») e dos artigos 86.º, n.º 6, e 203.º do Regulamento (UE) n.º 952/2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União (a seguir «Código Aduaneiro da União»)

Introdução

- 1 Com o seu pedido de decisão prejudicial, o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia) procura esclarecer o modo como o artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, e os artigos 86.º, n.º 6, e 203.º do Código Aduaneiro da União, devem ser interpretados, no que diz respeito às condições ao abrigo das quais a reimportação de mercadorias está isenta de IVA. A questão de interpretação foi suscitada num processo relativo ao incumprimento das regras aduaneiras na reimportação.

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

Disposições de direito da União aplicáveis

Diretiva IVA

- 2 O artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, estabelece que as importações de bens estão sujeitas ao IVA. Nos termos do seu artigo 30.º, entende-se por importação de bens a introdução na Comunidade de um bem que não se encontre em livre prática na aceção do artigo 24.º do Tratado.
- 3 Nos termos do artigo 143.º, n.º 1, alínea e), os Estados-Membros isentam as reimportações de bens no estado em que foram exportados, pela pessoa que os exportou, e que beneficiem de uma franquia aduaneira.

Código Aduaneiro da União

- 4 O artigo 203.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União, estabelece que as mercadorias não-UE que, tendo sido exportadas inicialmente como mercadorias da União a partir do território aduaneiro da União, nele sejam reintroduzidas no prazo de três anos e declaradas para introdução em livre prática, beneficiam, a pedido da pessoa em causa, da franquia de direitos de importação. Nos termos do n.º 5 deste artigo, só é concedida a franquia de direitos de importação se as mercadorias retornarem no mesmo estado em que se encontravam quando foram exportadas e, nos termos do seu n.º 6, a franquia deve basear-se em informações que demonstrem o cumprimento das condições para a franquia.
- 5 As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União devem, nos termos do artigo 139.º, n.º 1, alínea a), deste código, ser apresentadas à alfândega, imediatamente após a sua chegada, à estância aduaneira designada, a qualquer outro local designado ou aprovado pelas autoridades aduaneiras ou à zona franca, pela pessoa que introduziu as mercadorias no território aduaneiro da União.
- 6 De acordo com seu o artigo 79.º, n.º 1, alínea a), relativamente às mercadorias passíveis de direitos de importação, é facto constitutivo da dívida aduaneira na importação o incumprimento de uma das obrigações previstas na legislação aduaneira em matéria, entre outras, de introdução de mercadorias não-UE no território aduaneiro da União.
- 7 O artigo 86.º, n.º 6, do mesmo código estipula que, caso a legislação aduaneira preveja um tratamento pautal favorável das mercadorias, a franquia ou a isenção total ou parcial de direitos de exportação ou de importação ao abrigo, entre outros, do artigo 203.º do regulamento, esse tratamento pautal favorável, essa franquia ou essa isenção são igualmente aplicáveis nos casos em que seja constituída uma dívida aduaneira nos termos do artigo 79.º do regulamento, desde que o incumprimento que deu origem à constituição da dívida aduaneira não tenha constituído uma tentativa de fraude.

- 8 De acordo com considerando 38 deste código, é conveniente ter em conta a boa-fé da pessoa em causa nos casos em que a constituição da dívida aduaneira tenha sido originada pelo incumprimento da legislação aduaneira, e minimizar o impacto da negligência imputável ao devedor.

Disposições nacionais aplicáveis

- 9 À data dos factos do presente processo, era aplicável a Mervärdesskattelagen (Lei relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado) (1994:200). Esta lei foi, entretanto, substituída pela nova Mervärdesskattelagen (Lei relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado) (2023:200), mas a lei anterior continua a aplicar-se, na medida em que é aqui relevante, às circunstâncias relativas ao período anterior à entrada em vigor da nova lei. As disposições aplicáveis da Lei de 1994 estão descritas abaixo. A nova lei contém, em substância, disposições semelhantes.
- 10 Em conformidade com o ponto 3, do primeiro parágrafo, da secção 1, do capítulo 1, o IVA incide sobre a importação de mercadorias no país sujeito ao imposto. Nos termos da secção 1a do capítulo 2, «importação» significa que as mercadorias são introduzidas na Suécia de um local fora da União Europeia.
- 11 O primeiro parágrafo da secção 30 do capítulo 3, estabelece que as importações que estão isentas de imposto ao abrigo da Lei (1994:1551) relativa, entre outros, à isenção do imposto sobre as importações, estão isentas de imposto.
- 12 O primeiro parágrafo, da secção 5, do capítulo 2, da Lei relativa à isenção do imposto sobre, entre outros, a importação, estabelece que essa isenção deve ser concedida a mercadorias da União que, depois de terem sido exportadas da União Europeia para um país terceiro, sejam introduzidas na Suécia pela pessoa que as exportou, sem terem sido transformadas durante o período em que foram exportadas da União Europeia. De acordo com o seu n.º 2, a isenção do imposto deve ser apenas concedida se as mercadorias estiverem sujeitas a franquias de direitos aduaneiros nos termos, entre outros, do artigo 203.º do Código Aduaneiro da União. As mercadorias isentas de direitos aduaneiros, ao abrigo do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum, são tratadas como se estivessem sujeitas a direitos aduaneiros.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 13 AA é proprietária de cavalos que são utilizados em competições em diversos países. Esta exportou dois cavalos para a Noruega, ou seja, para fora do território aduaneiro da União. Depois de os cavalos terem participado em competições, foram novamente introduzidos na União através de um posto fronteiriço entre a Noruega e a Suécia. AA não parou na estância aduaneira para apresentar as mercadorias introduzidas. Em vez disso, foi mandada parar num controlo

rodoviário pela Tullverket (Autoridade Aduaneira), logo após ter passado a estância aduaneira.

- 14 A Autoridade Aduaneira decidiu cobrar a AA IVA no montante de 41 178 coroas suecas (SEK). Não foi cobrado qualquer direito aduaneiro. De acordo com a Autoridade Aduaneira, a isenção de IVA sobre a reimportação não podia ser concedida porque AA não tinha declarado os cavalos para introdução em livre prática, nem pedido o benefício da franquía aduaneira.
- 15 AA recorreu da decisão no Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunal Administrativo, Karlstad, Suécia), que negou provimento ao recurso. O Förvaltningsrätten (Tribunal Administrativo) considerou que os cavalos não tinham sido apresentados à alfândega à chegada ao território aduaneiro da União, que, por conseguinte, tinha sido constituída uma dívida aduaneira, e que tal significava que o IVA era devido. O órgão jurisdicional considerou então que um requisito fundamental para a concessão da isenção de IVA na reimportação é que as mercadorias sejam declaradas para introdução em livre prática e que seja apresentado um pedido pelo declarante. Como isto não aconteceu, não podia ser concedida a isenção de IVA.
- 16 Tanto a AA como o Allmänna ombudet hos Tullverket (Representante Geral da Autoridade Aduaneira, Suécia) interpuseram recurso da decisão do Förvaltningsrätten no Kammarrätten i Göteborg (Tribunal Administrativo de Recurso, Gotemburgo, Suécia) e alegaram que a decisão de cobrar IVA a AA devia ser anulada. O Kammarrätten (Tribunal Administrativo de Recurso) negou provimento aos recursos alegando, em substância, os mesmos fundamentos em que se baseou o Förvaltningsrätten (Tribunal Administrativo).
- 17 AA recorreu da decisão do Kammarrätten (Tribunal Administrativo de Recurso) no Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo), que autorizou o recurso. A ação pública neste processo no Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo), foi exercida pelo Representante Geral da Autoridade Aduaneira. O Representante Geral – e não a Autoridade Aduaneira – é, assim, a parte contrária da recorrente. No entanto, foi dada a oportunidade à Autoridade Aduaneira de apresentar observações no processo.
- 18 Na correspondência trocada entre as partes, depois de o recurso ter sido autorizado, a AA afirmou que tinha feito uma declaração verbal ao pessoal da alfândega quando foi mandada parar, depois de passar a estância aduaneira. O Representante Geral objetou que os funcionários que estavam de serviço na alfândega nesse dia negam ter sido feita qualquer declaração verbal.
- 19 AA não indicou numa fase anterior do processo que tinha feito uma declaração verbal. Deve haver razões especiais para que uma circunstância invocada pela primeira vez no Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) seja tomada em consideração pelo tribunal. O Högsta

förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) decidirá posteriormente se as alegações feitas por AA relativamente à declaração verbal serão tidas em consideração. No entanto, o presente pedido de decisão prejudicial diz apenas respeito aos factos analisados em instâncias inferiores, designadamente, a passagem pela estância aduaneira sem apresentação das mercadorias e sem uma declaração aduaneira ou pedido de franquias aduaneiras terem sido submetidos.

Argumentos das partes e da Autoridade Aduaneira

AA

- 20 AA sustenta que a decisão do Kammarrätten (Tribunal Administrativo de Recurso) deve ser alterada de modo a que a decisão de a Autoridade Aduaneira lhe cobrar o IVA seja anulada. A recorrente invoca os seguintes argumentos.
- 21 Esta não tinha nada a ganhar financeiramente ao não parar na estância aduaneira e declarar a introdução dos cavalos, masqueria, no interesse dos animais, chegar a tempo de apanhar um *ferry* para a Finlândia, encurtando, assim, o tempo de viagem para os cavalos. Antes da viagem de ida, a recorrente certificou-se de que a exportação temporária para a Noruega tinha sido tratada corretamente e acreditava que as condições para a reimportação também estavam, assim, preenchidas. Isto foi um erro da sua parte e não é razoável que tenha como consequência que lhe seja cobrado o IVA devido à reimportação.
- 22 O artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro da União deve ser interpretado no sentido de que o direito à franquias aduaneiras e, portanto, à isenção de IVA, existe mesmo que as condições formais previstas no artigo 203.º não estejam preenchidas, desde que não se trate de uma tentativa de fraude. Uma vez que as condições substantivas previstas no artigo 203.º estão preenchidas e não existe uma tentativa de fraude, não lhe deverá ser cobrado IVA.

Representante Geral da Autoridade Aduaneira

- 23 O Representante Geral da Autoridade Aduaneira alega agora que a decisão de cobrar IVA a AA foi correta e, por conseguinte, considera que deve ser negado provimento ao recurso da decisão do Kammarrätten (Tribunal Administrativo de Recurso). O Representante Geral invoca os seguintes argumentos.
- 24 Um requisito para que a reimportação dos cavalos seja isenta de IVA é que estes estejam sujeitos a franquias aduaneiras. É evidente que estão preenchidas as condições substantivas para a franquias aduaneiras nos termos do artigo 203.º do Código Aduaneiro da União e que não está em causa uma tentativa de fraude.
- 25 É também uma condição para franquias ao abrigo do artigo 203.º que as mercadorias sejam declaradas para introdução em livre prática e que a pessoa em

causa solicite a franquia. Os artigos 86.º, n.º 6, e 203.º não contêm quaisquer exceções a estas condições. Por conseguinte, deve considerar-se que também se aplicam nos casos em que a dívida aduaneira ao abrigo do artigo 79.º seja constituída pelo incumprimento de uma das obrigações previstas na legislação aduaneira.

- 26 Não resulta dos autos de que dispõe o órgão jurisdicional que AA preencha as condições formais previstas no artigo 203.º quando os cavalos foram introduzidos no território aduaneiro da União.

Autoridade Aduaneira

- 27 A Autoridade Aduaneira sustenta que deve ser negado provimento ao recurso e apresenta os seguintes argumentos. Dado que as mercadorias não foram declaradas para introdução em livre prática, não estão sujeitas à franquia aduaneira ao abrigo do artigo 203.º Por conseguinte, a sua importação deve ser sujeita a IVA.

Necessidade do pedido de decisão prejudicial

- 28 Resulta da Diretiva IVA que a importação de mercadorias de um país terceiro para a União está sujeita a IVA. No entanto, de acordo com o artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da diretiva, os Estados-Membros isentam as reimportações de bens no estado em que foram exportados, pela pessoa que os exportou, e que beneficiem de uma franquia aduaneira.
- 29 AA reimportou os cavalos no estado em que se encontravam quando os exportou. O fator decisivo para determinar se AA é devedora de IVA relativamente à reimportação é, portanto, saber se os cavalos beneficiam de uma franquia aduaneira na aceção do artigo 143.º, n.º 1, alínea e).
- 30 A franquia aduaneira na reimportação é regulamentada no artigo 203.º do Código Aduaneiro da União. É indiscutível que as condições substantivas para a franquia aí previstas estão preenchidas neste caso. No entanto, conforme mencionado no número 19 acima, este pedido de decisão prejudicial foi suscitado porque AA não apresentou, em violação do artigo 139.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União, a entrada das mercadorias na estância aduaneira e as condições formais de franquia previstas no artigo 203.º – que as mercadorias devem ser declaradas para entrada em livre prática e que deve ser apresentado um pedido de franquia – não foram preenchidas por AA.
- 31 Resulta do artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do Código Aduaneiro da União que, relativamente às mercadorias passíveis de direitos de importação, é facto constitutivo da dívida aduaneira na importação o incumprimento de uma das obrigações previstas na legislação aduaneira em matéria de introdução de mercadorias não-UE no território aduaneiro da União. Contudo, nos termos do artigo 86.º, n.º 6, a franquia de direitos de importação prevista no artigo 203.º é

igualmente aplicável nos casos em que seja constituída uma dívida aduaneira nos termos do artigo 79.º, desde que o incumprimento que deu origem à constituição da dívida aduaneira não tenha constituído uma tentativa de fraude. No caso em apreço, é ponto assente que AA não fez qualquer tentativa de fraude.

- 32 AA alega que o artigo 86.º, n.º 6, do Código Aduaneiro da União deve ser interpretado no sentido de que o direito à franquia aduaneira existe mesmo que as condições formais previstas no artigo 203.º não estejam preenchidas. Segundo esta interpretação, os cavalos estão, portanto, sujeitos à franquia aduaneira, o que significa, nos termos do artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, que a sua reimportação deve estar isenta de IVA.
- 33 Em contrapartida, o Representante Geral alega que as condições formais estabelecidas pelo artigo 203.º do Código Aduaneiro da União também devem estar preenchidas para que a franquia aduaneira seja concedida. Uma vez que estas condições não estão preenchidas, a isenção de IVA nos termos do artigo 143.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA não deve ser concedida ao abrigo desta interpretação.
- 34 Na opinião do Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo), não é claro qual destas interpretações é a correta.
- 35 Por um lado, conforme alega o Representante Geral, a redação dos artigos 86.º, n.º 6, e 203.º apenas prevê que todas as condições estabelecidas no artigo 203.º devem estar preenchidas para que a franquia seja possível. Consequentemente, a redação por si só não confirma a perspetiva de que, nas situações abrangidas pelo artigo 79.º, as condições formais estabelecidas no artigo 203.º também não têm de ser preenchidas para que seja concedida a franquia.
- 36 Por outro lado, para que seja constituída uma dívida aduaneira ao abrigo do artigo 79.º, é necessário que tenha havido incumprimento de uma das obrigações previstas na legislação aduaneira. Coloca-se a questão de saber em que situações pode um importador ser simultaneamente responsável por tal incumprimento e preencher as condições formais previstas no artigo 203.º Em todo o caso, é pouco provável que uma infração como a que está em causa no caso em apreço – falta de apresentação da entrada de mercadorias, em violação do artigo 139.º, n.º 1 – ocorra sem que o importador também não apresente simultaneamente a declaração aduaneira e não peça a franquia. Por conseguinte, uma interpretação baseada estritamente na redação das disposições significaria provavelmente que o artigo 86.º, n.º 6, nunca seria aplicável a tal situação. É questionável se isto seria compatível com o objetivo das disposições (v. considerando 38 do Código Aduaneiro da União).
- 37 A questão de interpretação suscitada neste processo não parece ter sido analisada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia e, na opinião do Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo), não existem, portanto, orientações suficientes para que possa proferir uma decisão. Por conseguinte, é

necessário que o Tribunal de Justiça da União Europeia se pronuncie a título prejudicial.

- 38 À luz do que precede, o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) solicita que se responda à seguinte questão.

Questão prejudicial

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