

Processo C-782/23

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

19 de dezembro de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia)

Data da decisão de reenvio:

13 de dezembro de 2023

Recorrente em primeira instância e em sede de recurso:

«Tauritus» UAB

Recorrido em primeira instância e em sede de recurso:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

Interveniente:

Kauno teritorinė muitinė

[...]

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

(Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia)

DESPACHO

13 de dezembro de 2023

[...] A secção, em formação alargada, do Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia [composição do tribunal]

examinou, durante a fase escrita do processo de recurso, o procedimento administrativo que deu origem ao recurso interposto pela recorrente, a sociedade de responsabilidade limitada Tauritus, da sentença proferida pelo Vilniaus

apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius, Lituânia), em 19 de janeiro de 2022, no processo de contencioso administrativo relativo ao recurso interposto pela sociedade de responsabilidade limitada Tauritus, recorrente, contra o Muitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Departamento Aduaneiro do Ministério das Finanças da República da Lituânia), recorrido, em que a Kauno teritorinè muitinè (Estância Aduaneira de Kaunas) age na qualidade de interveniente, que visa a anulação de decisões.

A formação alargada

dá como provado o seguinte:

I.

- 1 O presente processo diz respeito a um litígio de natureza tributária entre a sociedade de responsabilidade limitada Tauritus (a seguir «sociedade»), recorrente, e o Departamento Aduaneiro do Ministério das Finanças da República da Lituânia (a seguir «Departamento»), recorrido. O presente litígio tem por objeto, nomeadamente, a parte do relatório de inspeção n.º 7KM320048M, de 14 de setembro de 2017 (a seguir «Relatório»), da Estância Aduaneira de Kaunas, que determinou a sujeição da sociedade a uma avaliação e a sua condenação no pagamento de juros de mora no montante de 4 853 euros a título de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») na importação.

Base jurídica: Direito da União Europeia

- 2 O artigo 15.º, n.º 2, 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 «Código Aduaneiro da União») prevê o seguinte:

«2. A entrega de uma declaração aduaneira [...] responsabiliza a pessoa em causa no que respeita:

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

- 3 O artigo 70.º do Código Aduaneiro da União estabelece, nomeadamente, que:

«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 alguma condição ou prestações cujo valor não possa ser determinado relativamente às mercadorias a avaliar;» [...]

- 4 O artigo 173.º, n.º 3, do Código Aduaneiro da União, prevê que «[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».
- 5 O artigo 128, n.º 1, 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»), prevê que «[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».
- 6 O artigo 133.º do Regulamento de Execução prevê que «[s]empre 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 [...]».
- 7 Segundo o artigo 85.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, «[n]as importações de bens, o valor tributável é constituído pelo valor definido para efeitos aduaneiros pelas disposições comunitárias em vigor».

Factos relevantes

- 8 Em conformidade com um Despacho de 26 de maio de 2017, a Estância Aduaneira de Kaunas realizou uma inspeção à sociedade, que abrangeu o período entre 1 de outubro de 2015 e 30 de abril de 2017, durante a qual verificou que, no período em causa, esta sociedade comprou, nomeadamente, diversas quantidades de gasóleo e de carborreatores a diversos fornecedores e importou-as para o território da República da Lituânia.

- 9 Os contratos celebrados com os fornecedores e as faturas pro forma emitidas à sociedade indicavam o preço a pagar a título provisório pela sociedade pela aquisição das mercadorias (a seguir «preço provisório»).
- 10 Ao declarar a introdução em livre prática e a utilização do combustível comprado e importado para o território nacional, a sociedade declarava o preço provisório nas suas declarações de importação como valor aduaneiro das mercadorias. Assim, nas suas declarações, a sociedade indicava um código de determinação do valor aduaneiro «6» para as mercadorias em causa, ou seja, determinava o valor determinado com base no método «fall-back» previsto no artigo 74.º, n.º 3, do Código Aduaneiro da União, e no artigo 144.º do Regulamento de Execução.
- 11 Nos termos dos contratos celebrados com os fornecedores, o preço provisório foi posteriormente ajustado para 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 o período de referência. Este preço revisto (a seguir «preço final») foi acordado entre a sociedade e os seus fornecedores através de adendas (anexas aos contratos), com base nas quais os fornecedores emitiam faturas revistas (em função das flutuações acima referidas dos preços de mercado, o preço final era, em certos casos, superior e, noutros casos, inferior ao preço provisório).
- 12 Depois de ter recebido essas faturas revistas dos fornecedores, a sociedade, por sua própria iniciativa, solicitou um ajustamento do valor das mercadorias declaradas nas declarações de importação acima referidas.
- 13 A inspeção apurou igualmente que, no período compreendido entre 29 de setembro de 2016 e 1 de fevereiro de 2017, a sociedade apresentou à Estância aduaneira treze declarações de importação (a seguir «declarações controvertidas»), nas quais o preço provisório acordado com os fornecedores era indicado como o valor aduaneiro dos combustíveis importados (a seguir «mercadorias controvertidas»). Em 6 de fevereiro de 2017 e 15 de março de 2017, os fornecedores enviaram à sociedade faturas revistas (a seguir «faturas revistas») indicando preços finais para os combustíveis importados superiores ao valor aduaneiro declarado nas declarações controvertidas.
- 14 Contrariamente a outras situações, a sociedade não solicitou às autoridades aduaneiras um ajustamento do valor aduaneiro das mercadorias nas declarações controvertidas e não pagou o IVA adicional na importação ao Tesouro Público antes do início da inspeção (26 de maio de 2017).
- 15 Por seu lado, a Estância Aduaneira de Kaunas, aplicando o método de avaliação aduaneira referido no artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União, aceitou o preço final indicado nas faturas revistas como valor aduaneiro das mercadorias controvertidas, impôs, nomeadamente, à sociedade uma liquidação adicional e condenou-a a pagar juros de mora a título de IVA na importação relativamente ao

período compreendido entre a data de aceitação das declarações controvertidas pelas autoridades aduaneiras e a data do relatório (14 de setembro de 2017).

- 16 O litígio tributário relativo a essa decisão da administração fiscal local foi examinado pelo Departamento, pela Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comissão de Litígios Fiscais sob a Tutela do Governo da República da Lituânia) e pelo Tribunal Administrativo Regional de Vilnius, que consideraram que o cálculo dos juros de mora em causa era justificado.
- 17 Por Decisão de 17 de junho de 2020, o Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia, chamado a pronunciar-se sobre o recurso interposto pela recorrente, remeteu o litígio tributário para o Departamento para reapreciação, entendendo, em substância, que a administração fiscal tinha calculado de forma injustificada o valor aduaneiro das mercadorias controvertidas aplicando o método «do valor transacional». Esse tribunal considerou, no essencial, que a aplicação do artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União, não se podia basear num preço final que não era nem podia ser conhecido no momento da importação das mercadorias controvertidas e no momento da apresentação das declarações originais.
- 18 Por Decisão de 31 de dezembro de 2020, o Departamento, após reapreciação da reclamação da recorrente contra a parte controvertida do Relatório, confirmou a parte da decisão da Estância Aduaneira de Kaunas, ou seja, a obrigação de a recorrente pagar os juros de mora em causa.
- 19 Esta autoridade tributária (central) considerou, nomeadamente, que os factos examinados nos acórdãos dos órgãos jurisdicionais da União, invocados na adoção da decisão acima referida de 17 de junho de 2020, eram diferentes dos factos na origem do presente litígio tributário e, portanto, considerou, em especial, que, após ter recebido as faturas revistas com o preço final por parte dos fornecedores, a sociedade tinha a obrigação de pedir um ajustamento das declarações de importação em causa, ou seja, de calcular o valor aduaneiro das mercadorias em conformidade com o artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União, aceitando o preço final indicado nas faturas revistas como o valor transacional. Segundo o Departamento, uma vez que a sociedade não cumpriu esta obrigação antes do início da inspeção, a Estância Aduaneira de Kaunas tinha razão ao ajustar as declarações controvertidas conforme acima descrito e calcular os juros de mora a partir da data de apresentação das declarações originais às autoridades aduaneiras.
- 20 Uma vez que o Tribunal Administrativo Regional de Vilnius, por Decisão de 19 de janeiro de 2022, confirmou a posição do Departamento e negou provimento ao recurso da sociedade, a recorrente interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia.

A formação alargada

conclui o seguinte:

II.

- 21 Tendo em conta a prática administrativa da administração tributária nacional, claramente ilustrada pelas circunstâncias do litígio tributário em causa, o presente processo suscita a questão da interpretação do artigo 70.º e do artigo 173.º, n.º 3, do Código Aduaneiro da União. Por conseguinte, no presente processo, há que submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «Tribunal de Justiça») um pedido de decisão prejudicial relativo à interpretação dessas disposições da União [...] [fundamentos de reenvio ao Tribunal de Justiça].

Observações preliminares

- 22 Nesta fase do processo, importa salientar que, por um lado, embora o litígio no processo em apreço apenas diga respeito ao montante dos juros de mora a cargo da recorrente, esse montante está diretamente relacionado com o montante dos impostos em atraso e com o momento em que deve ser liquidada a obrigação fiscal. Consequentemente, por exemplo, 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.
- 23 Em segundo lugar, como acima referido, no processo em apreço, a Estância Aduaneira de Kaunas considerou os preços finais das mercadorias controvertidas, conforme acordados pela recorrente com os fornecedores após a autorização de saída das mercadorias controvertidas, como o valor transacional, isto é, aceitou o preço provisório declarado, que foi em seguida revisto (ajustado) para refletir o preço final, enquanto valor transacional.
- 23.1. Este preço final, conforme reconhecido pela Estância Aduaneira de Kaunas e pelo próprio Departamento, não era nem podia ser conhecido na data da aceitação da declaração pelos serviços aduaneiros (os contratos com os fornecedores e as explicações da recorrente, que não são contestadas pela administração tributária, confirmam que, no momento da determinação do preço final, o preço provisório foi revisto (ajustado) com base na média dos preços de mercado tornados públicos por agências específicas e nas flutuações médias das taxas de câmbio durante o período em causa).
- 23.2. Além disso, os dados recolhidos durante a inspeção confirmam igualmente de forma objetiva que o preço final aumentou em certos casos e que, noutros casos, diminuiu em relação ao preço provisório (o preço provisório acordado pela sociedade com os seus fornecedores na data da aceitação da declaração podia em seguida ser revisto em baixa ou em alta).
- 24 Em terceiro lugar, não há provas no presente processo de que as transações em questão tenham envolvido fraude, abuso de direito ou qualquer outra forma de evasão fiscal.

Quanto à (não) aplicação do método «do valor transacional» na avaliação aduaneira

- 25 Em primeiro lugar, há que verificar se o artigo 70.º do Código Aduaneiro da União deve ser interpretado no sentido de que o seu n.º 1 não é aplicável quando, no momento da aceitação da declaração aduaneira com base na venda que teve lugar imediatamente antes de as mercadorias serem introduzidas no território aduaneiro, apenas é conhecido o preço provisoriamente devido, o qual é posteriormente (ou seja, após a apresentação da declaração e a introdução em livre prática das mercadorias) revisto em alta ou em baixa em função de circunstâncias alheias à vontade das partes na transação e desconhecidas no momento da apresentação da declaração.
- 26 A este respeito, importa salientar que se pode razoavelmente assumir que resulta do artigo 70.º do Código Aduaneiro da União e do artigo 128.º, n.º 1, do Regulamento de Execução, que, para aplicar o método «do valor transacional» da avaliação aduaneira, o preço efetivamente pago ou a pagar deve ser conhecido (ou determinável) no momento da apresentação da declaração à autoridade aduaneira.
- 27 Além disso, o artigo 70.º, n.º 3, alínea b), do Código Aduaneiro da União, prevê expressamente que o método em questão não é aplicável quando a venda ou o preço estiver sujeito a condições ou prestações cujo valor não possa ser determinado relativamente às mercadorias a avaliar. No processo em apreço, o ajustamento posterior do preço provisório faz (fazia) parte das «condições de venda» das mercadorias controvertidas, na aceção, nomeadamente, desta disposição do Código Aduaneiro da União (v., neste sentido, nomeadamente, Acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de novembro de 2020, 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, n.ºs 38 a 42). No entanto, como acima referido, o preço final não era conhecido no momento da apresentação das declarações controvertidas e podia ter sido aumentado ou diminuído posteriormente, ou seja, considera-se que o impacto da condição de venda em causa no preço final efetivamente a pagar não foi nem podia ter sido avaliado no momento da introdução em circulação das referidas mercadorias.
- 28 Considera-se igualmente que exigir ao declarante que aplique o método «do valor transacional» quando o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias vendidas para exportação não puder ser determinado (não é conhecido) no momento da apresentação da declaração seria incompatível com a obrigação prevista no artigo 15.º, n.º 2, alínea a), do Código Aduaneiro da União. Além disso, a indicação na declaração de um preço provisório, que é em seguida ajustado em baixa ou em alta, poderia conduzir a um valor aduaneiro arbitrário ou fictício, o que seria incompatível com a aplicação do método de avaliação aduaneira em causa (v., neste sentido, por exemplo, Acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de junho de 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, n.ºs 26 e 27 e jurisprudência referida).

- 29 Importa igualmente salientar que, no n.º 35 do seu Acórdão de 20 de dezembro de 2017, *Hamamatsu Photonics Deutschland* (C-529/16; EU:C:2017:984), o Tribunal de Justiça declarou que «[...] 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, sem que seja possível saber se, no final do período de faturação, esse ajustamento será feito para cima ou para baixo». Embora, como salienta o Departamento, os factos na origem do processo que deu origem ao Acórdão *Hamamatsu Photonics Deutschland* sejam diferentes dos factos do processo em apreço, essa apreciação baseou-se nos princípios gerais de interpretação do direito enunciados nos n.ºs 24 a 33 desse acórdão, o que leva a concluir que, também no presente processo, o método do «valor transacional» não podia ter sido aplicado à sociedade no momento da apresentação das declarações controvertidas (as declarações iniciais).

Quanto à obrigação de alterar o valor aduaneiro declarado das mercadorias introduzidas em livre prática

- 30 No processo em apreço, coloca-se igualmente a questão de saber se o artigo 173.º, n.º 3, do Código Aduaneiro da União, deve ser interpretado no sentido de que o declarante não tem a obrigação de pedir às autoridades aduaneiras uma correção do valor aduaneiro determinado e declarado em conformidade com o artigo 74.º do referido código, quando o preço efetivamente devido pelas mercadorias, como previsto no artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União, que não era nem podia ser conhecido no momento da apresentação da declaração, passa a ser conhecido após a introdução em livre prática dessas mercadorias.
- 31 No processo em apreço, a Estância Aduaneira de Kaunas e o Departamento decidiram, no essencial, que, após ter recebido as faturas revistas, a sociedade tinha a obrigação de pedir a revisão das declarações controvertidas e de calcular o valor aduaneiro das mercadorias segundo o procedimento previsto no artigo 70.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União, indicando como valor transacional o preço final acordado após a apresentação das declarações e a introdução das mercadorias em livre prática. Uma vez que a sociedade não se dirigiu ao serviço aduaneiro competente, a própria Estância Aduaneira de Kaunas ajustou o valor aduaneiro tal como acima descrito.
- 32 A este respeito, importa salientar, em primeiro lugar, que o artigo 173.º, n.º 2, do Código Aduaneiro da União, estabelece a regra geral de que, após a autorização de saída das mercadorias, como sucede no presente processo, o declarante (importador) já não está autorizado a alterar a declaração aduaneira. A título de exceção, o artigo 173.º, n.º 3, do referido código, prevê que, a pedido do declarante, a alteração da declaração aduaneira pode ser autorizada após a concessão da autorização de saída das mercadorias para que o declarante possa cumprir as suas obrigações relativas à sujeição das mercadorias ao regime aduaneiro considerado.

- 33 À luz destas disposições, há que salientar que, por um lado, o valor aduaneiro deve refletir o valor económico real das mercadorias importadas e ter em conta todos os elementos dessas mercadorias que têm valor económico (v., neste sentido, nomeadamente, Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de abril de 2021, Lifosa, C-75/20, EU:C:2021:320, n.º 24 e jurisprudência referida). Em contrapartida, não resulta do artigo 173.º, n.º 3, do Código Aduaneiro da União, que esta disposição estabelece uma obrigação para o declarante e não um direito de requerer a alteração da declaração, e que o termo «alteração» implica igualmente a existência de erros ou inexatidões na declaração que devam ser corrigidos. A este respeito, não é certo que se possa considerar como erro ou inexatidão a não aplicação de um método de avaliação aduaneira que não podia ter sido utilizado no momento da apresentação da declaração.
- 34 Além disso, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, nomeadamente, que, em conformidade com o princípio da irrevogabilidade de uma declaração depois de esta ter sido aceite, as modalidades desta só podem ser alteradas nos casos estritamente definidos pela regulamentação da União (v., neste sentido, por exemplo, Acórdão de 17 de setembro de 2014, Baltic Agro, C-3/13, EU:C:C:2227, n.º 43 e jurisprudência referida), e a possibilidade de alterar uma declaração prevista no artigo 173.º, n.º 3, do Código Aduaneiro da União, deve ser interpretada de forma restrita (Acórdão de 8 de junho de 2023, Zes Zollner Electronic, C-640/21, EU:C:2023:[457], n.º 43).
- 35 A este respeito, há que salientar que o artigo 176.º, n.º 1, alínea c), do Código Aduaneiro da União, atribui à Comissão a missão de estabelecer o procedimento de alteração de uma declaração aduaneira após a autorização de saída das mercadorias em conformidade com o artigo 173.º, n.º 3. Todavia, o Regulamento de Execução, que, como resulta do seu considerando 39, foi adotado, nomeadamente, para especificar «[...] as situações em que a declaração aduaneira pode ser alterada após a autorização de saída das mercadorias [...]», não prevê a alteração da declaração numa situação como a do processo em apreço, a saber, quando o preço efetivamente a pagar pelas mercadorias resulte de alterações introduzidas nos contratos de fornecimento após a entrega da declaração. Pelo contrário, a título de exemplo, o artigo 130.º, n.º 3, do Regulamento de Execução, proíbe expressamente a tomada em consideração de descontos decorrentes de alterações do contrato após a data de aceitação da declaração aduaneira.

III.

1. [...] [obrigação de apresentar o pedido ao abrigo do artigo 267.º, terceiro parágrafo, TFUE]
2. Nestas circunstâncias, a fim de dissipar as dúvidas que surgiram quanto à interpretação e à aplicação das disposições do direito da União pertinentes para as relações jurídicas em causa no presente litígio, há que pedir ao Tribunal de Justiça que interprete as disposições do direito da União em causa. Uma resposta às questões colocadas no dispositivo do presente despacho é crucial para o processo

em apreço, pois permitirá, assegurando nomeadamente o primado do direito da União, apreciar o alcance da obrigação da recorrente em matéria de IVA na importação e o momento em que essa obrigação surgiu, ou seja, as circunstâncias que afetam diretamente, entre outras, a possibilidade de a autoridade tributária cobrar juros de mora a título desse imposto.

À luz das considerações anteriores [...] [remissão para as disposições de direito processual] [...] esta Secção

decide o seguinte:

[...] [fórmulas processuais]

Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:

(1) Deve o artigo 70.º 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 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 Regulamento (UE) n.º 952/2013 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 regulamento quando, como no processo em apreço, o preço efetivamente a pagar pelas mercadorias, como previsto no artigo 70.º, n.º 1, deste regulamento, 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?

[...] [fórmulas processuais e composição do tribunal] [...]