



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
EVGENI TANCHEV
apresentadas em 6 de outubro de 2021¹

Processo C-489/20

UB

contra

**Kauno teritorinė muitinė,
sendo intervenientes:**

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

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

«Reenvio prejudicial — Código Aduaneiro da União — Mercadoria objeto de contrabando apreendida e posteriormente confiscada após introdução no território aduaneiro da União Europeia — Extinção de uma dívida aduaneira — Consequências para a cobrança de impostos especiais de consumo e de IVA»

1. O presente pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia) diz respeito principalmente à interpretação do Acórdão do Tribunal de Justiça, de 29 de abril de 2010, *Dansk Transport og Logistik*². Mais especificamente, diz respeito à extinção de uma dívida aduaneira relativa a mercadorias importadas ilegalmente para a União Europeia, que foram apreendidas pelas autoridades aduaneiras, não numa estância aduaneira ou na zona franca durante a sua introdução no território aduaneiro da União, mas quando eram transportadas por via rodoviária através do Estado-Membro em causa após terem atravessado, ilegalmente, a fronteira de um Estado-Membro na fronteira da União³, tendo ultrapassado a primeira estância aduaneira situada no interior do território aduaneiro da União sem aí terem sido apresentadas⁴.

2. Contudo, a decisão no processo *Dansk Transport og Logistik* dizia respeito ao cenário convencional da descoberta dessas mercadorias pelas autoridades aduaneiras durante a sua introdução no território aduaneiro da União, quer tenha ocorrido na primeira estância aduaneira desde a entrada ou na zona franca. Por conseguinte, coloca-se a questão de saber se os princípios elaborados no Acórdão *Dansk Transport og Logistik* sobre a extinção de uma dívida aduaneira na sequência da apreensão, e subsequente confisco, de tais mercadorias, são aplicáveis ao processo principal.

¹ Língua original: inglês.

² C-230/08, EU:C:2010:231 (a seguir «*Dansk Transport og Logistik*»).

³ V. também, por exemplo, Acórdão de 5 de março de 2015, *Prankl* (C-175/14, EU:C:2015:142).

⁴ Acórdão de 7 de março de 2019, *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, n.º 47 e jurisprudência referida). V. também Acórdão *Dansk Transport og Logistik*, n.º 50.

3. Em segundo lugar, e associado a isto, o problema em causa é regido pelo artigo 124.º, n.º 1, alínea e), 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 União⁵, ao passo que à data da decisão no processo *Dansk Transport og Logistik*, tal situação era regida pelo artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d) do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário⁶. A redação do artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Código Aduaneiro da União, não é igual à redação do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do Código Aduaneiro Comunitário. Deste modo, este elemento também é relevante para determinar se a dívida aduaneira em causa no processo principal se extinguiu pela apreensão dessas mercadorias durante o transporte rodoviário através do território de um Estado-Membro.

4. Daqui decorrem duas outras questões. A cobrança de impostos especiais de consumo sobre produtos importados é regulada pelo artigo 2.º, alínea b), e pelo artigo 7.º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE⁷. A cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativamente aos bens importados é regida pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea d), e pelo artigo 70.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado⁸. Se a dívida aduaneira em causa no processo principal tiver de facto sido distinguida nos termos do artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Código Aduaneiro da União, o imposto especial de consumo e o IVA continuam a ser exigíveis?

5. Cheguei à conclusão de que embora a dívida aduaneira tenha sido extinta no processo principal, tanto o imposto especial de consumo como o IVA continuam a ser devidos, sendo as razões pelas quais cheguei a esta conclusão a seguir descritas em pormenor. A análise que se segue respeita as regras estabelecidas na jurisprudência segundo as quais as competências para a cobrança dos direitos aduaneiros, dos impostos especiais de consumo e do IVA devem ser analisadas separadamente⁹.

⁵ JO 2013, L 269, p. 1 (a seguir «Código Aduaneiro da União»).

⁶ JO 1992, L 302, p. 1 (a seguir «Código Aduaneiro Comunitário»).

⁷ JO 2009, L 9, p. 12 (a seguir «Diretiva Relativa aos Impostos Especiais de Consumo»). A Diretiva 92/12/CEE, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre consumo (JO 1992, L 76, p. 1), era a medida pertinente em vigor à data do Acórdão *Dansk Transport og Logistik*. V., respetivamente, os artigos 4.º, 5.º, n.ºs 1 e 2, 6.º, 7.º, 8.º e 9.º da Diretiva 92/12.

⁸ JO 2006, L 347, p. 1 (a seguir «Diretiva IVA»). À data do Acórdão *Dansk Transport og Logistik*, esta matéria era regida pelos artigos 6.º, n.º 1, 7.º, 10.º, n.º 3, da Sexta Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 01 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 1999/85/CE do Conselho, de 22 de outubro de 1999 (JO 1999, L 277, p. 34) (a seguir «Sexta Diretiva»).

⁹ Acórdão de 3 de março de 2021, *Hauptzollamt Münster* (Local onde o IVA é cobrado) (C-7/20, EU:C:2021:161, n.º 23 e jurisprudência referida).

I. Quadro Jurídico

A. *Direito da União*

6. O artigo 79.º do Código Aduaneiro da União tem a epígrafe «Constituição da dívida aduaneira por incumprimento». Este artigo prevê, nomeadamente, no seu n.º 1, alínea a), o seguinte:

«Relativamente às mercadorias passíveis de direitos de importação, é facto constitutivo da dívida aduaneira na importação o incumprimento de:

a) Uma das obrigações previstas na legislação aduaneira em matéria de introdução de mercadorias não-UE no território aduaneiro da União [...];»

7. O artigo 124.º do Código Aduaneiro da União tem a epígrafe «Extinção» e prevê o seguinte no seu n.º 1, alínea e):

«[...] a dívida aduaneira na importação ou na exportação extingue-se das seguintes formas: [...]

e) Caso as mercadorias passíveis de direitos de importação ou de exportação sejam confiscadas ou apreendidas e simultânea ou posteriormente confiscadas.»

8. O artigo 198.º do Código Aduaneiro da União tem a epígrafe «Medidas a adotar pelas autoridades aduaneiras». Prevê o seguinte no seu n.º 1, alínea a):

«As autoridades aduaneiras devem adotar as medidas necessárias à cessão das mercadorias, nomeadamente o confisco e venda ou a inutilização [...]:

a) Não ter sido cumprida uma das obrigações previstas na legislação aduaneira em matéria de introdução de mercadorias não-UE no território aduaneiro da União, ou as mercadorias terem sido subtraídas à fiscalização aduaneira.»

9. O artigo 2.º, alínea b), da Diretiva Relativa aos Impostos Especiais de Consumo prevê:

«Os produtos sujeitos a imposto especial de consumo são tributados desse imposto no momento:

[...]

b) Da sua importação no território da Comunidade.»

10. O artigo 7.º da Diretiva Relativa aos Impostos Especiais de Consumo dispõe:

«1. O imposto especial de consumo torna-se exigível no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo.

2. Para efeitos da presente diretiva, por “introdução no consumo” entende-se:

[...]

d) A importação, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, a menos que esses produtos sejam colocados, imediatamente após a importação, num regime de suspensão do imposto.»

11. O artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, prevê:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

d) As importações de bens.»

12. O artigo 70.º da Diretiva IVA dispõe:

«O facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a importação de bens.»

B. Direito lituano

13. O artigo 93.º («Cessação da obrigação tributária») do Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas [Lei da República da Lituânia Relativa à Administração Fiscal (conforme alterada pela Lei n.º IX-2112, de 13 de abril de 2004)] previa, no seu n.º 2, ponto 3, que «qualquer obrigação relativa aos impostos administrados pelos Serviços Aduaneiros cessa igualmente [...] se as mercadorias forem retidas *no momento da sua entrada irregular e, simultânea ou posteriormente, apreendidas*».

14. Segundo o despacho de reenvio, a fim de dar resposta a uma mudança da posição do legislador nacional em relação ao momento em que a obrigação de pagar o imposto especial de consumo e do IVA na importação se extingue, note-se que o artigo 93.º, n.º 2, da Lei da República da Lituânia relativa à Administração Fiscal foi revogado em 1 de janeiro de 2017, tendo entrado em vigor as seguintes disposições nacionais, que foram adotadas, nomeadamente, à luz do Código Aduaneiro da União:

— O artigo 20.º, n.º 2, da Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas [Lei da República da Lituânia Relativa aos Impostos Especiais de Consumo (conforme alterada pela Lei n.º XII-2696, de 3 de novembro de 2016)], prevê que a obrigação de pagar imposto especial de consumo extingue-se *mutatis mutandis* nos casos referidos no artigo 124.º, n.º 1, alíneas d) a g), do Código Aduaneiro da União [...];

— O artigo 121.º, n.º 2, da Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas [Lei da República da Lituânia Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (conforme alterada pela Lei n.º XII-2697, de 3 de novembro de 2016)], prevê que a obrigação de pagar IVA na importação aos serviços aduaneiros extingue-se *mutatis mutandis* nos casos referidos no artigo 124.º, n.º 1, alíneas d) a g), do Código Aduaneiro da União [...].

II. Matéria de facto, tramitação do processo e questões prejudiciais

15. Em 22 de setembro de 2016, o recorrente perante o órgão jurisdicional de reenvio, juntamente com outros cúmplices, organizou, num local remoto, a importação ilegal (contrabando) para o território lituano de mercadorias sujeitas a imposto especial de consumo provenientes da Bielorrússia. Seis mil maços de cigarros (a seguir «mercadorias em causa»), foram lançados através da fronteira e recuperados. No mesmo dia, o veículo automóvel que transportava estas mercadorias no território da Lituânia foi intercetado pelos guardas de fronteira e os cigarros que se encontravam no veículo foram apreendidos em 22 de setembro de 2016.

16. Por sentença proferida em 23 de janeiro de 2017 pelo Vilniaus apygardos teismas (Tribunal Regional de Vilnius, Lituânia), em sede de processo penal, o recorrente foi condenado pela prática de um crime nos termos do direito penal nacional, tendo-lhe sido aplicada uma multa de 16 947 euros. Foi igualmente decidido que as mercadorias em causa seriam confiscadas e as autoridades competentes foram incumbidas de as destruir. Isto teve lugar um ano depois da sua apreensão em 22 de setembro de 2016¹⁰.

17. Na decisão impugnada, a Estância aduaneira de Kaunas reconheceu, à luz da referida sentença, que o recorrente (solidariamente com outras pessoas) era responsável pelo pagamento de uma dívida aduaneira, cujo valor foi apurado no montante de 10 237 euros, a título de imposto especial de consumo, e no montante de 2 679 euros, a título de IVA na importação, acrescidos, respetivamente, de 1 674 euros e de 438 euros de juros de mora. À luz do artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Código Aduaneiro da União, a referida Administração Tributária local não calculou nem registou uma dívida aduaneira na importação em relação ao recorrente, tendo considerado que a dívida aduaneira se tinha extinguido.

18. Através da Decisão n.º 1A-199, de 9 de maio de 2018, foi confirmada a decisão da Estância aduaneira de Kaunas.

19. O recorrente interpôs recurso no Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius), alegando, nomeadamente, que, tendo em conta a existência de uma causa de extinção da dívida aduaneira nos termos do artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Código Aduaneiro da União, a sua obrigação de pagamento do imposto especial de consumo e do IVA na importação das mercadorias em causa, que tinham sido irregularmente introduzidas no território aduaneiro da União, também se tinha extinguido. Este raciocínio do recorrente baseou-se, designadamente, na interpretação dada pelo Tribunal de Justiça no seu Acórdão Dansk Transport og Logistik.

20. Por sentença de 30 de outubro de 2018, o Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius) negou provimento ao recurso. Esse órgão jurisdicional considerou, nomeadamente, que as causas de extinção da obrigação de pagamento do imposto especial de consumo e/ou do IVA na importação não estão abrangidas pelo Código Aduaneiro da União, e recusou-se a apreciar os argumentos do recorrente relativos à interpretação dada no Acórdão Dansk Transport og Logistik, salientando, em especial, que este acórdão do Tribunal de Justiça tinha sido proferido para efeitos de interpretação do Código Aduaneiro Comunitário, cujas disposições não eram aplicáveis no caso concreto, dado que a medida em vigor era o Código Aduaneiro da União.

¹⁰ Segundo as observações escritas do Comissão.

21. O recorrente interpôs recurso no Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia), que submeteu as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Deve o artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União Europeia [omissis], ser interpretado no sentido de que uma dívida aduaneira se extingue quando, numa situação como a do presente processo, as mercadorias objeto de contrabando tenham sido apreendidas e posteriormente confiscadas após já terem sido introduzidas irregularmente (introdução no consumo) no território aduaneiro da União Europeia?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, devem os artigos 2.º, alínea b), e 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, bem como os artigos 2.º, n.º 1, alínea d), e 70.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretados no sentido de que a obrigação de pagamento do imposto especial de consumo e/ou do IVA não se extingue quando, como acontece no presente caso, as mercadorias objeto de contrabando já tenham sido introduzidas irregularmente (introdução no consumo) no território aduaneiro da União Europeia, mesmo que a dívida se tenha extinguido com base no fundamento previsto no artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Regulamento (UE) n.º 952/2013?»

22. Foram apresentadas observações escritas no Tribunal de Justiça pela República Italiana, pela República da Lituânia e pela Comissão Europeia. Não foi realizada audiência.

III. Análise

A. Resposta à primeira questão

23. A primeira questão deve ser respondida no sentido de que o artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Código Aduaneiro da União deve ser interpretado no sentido de que uma dívida aduaneira se extingue numa situação em que as mercadorias importadas ilegalmente são apreendidas e posteriormente confiscadas depois de já terem sido introduzidas irregularmente no território aduaneiro da União Europeia.

24. As razões são as seguintes.

25. É indiscutível que foi constituída uma dívida aduaneira no processo principal. Nos termos do artigo 79.º, n.º 1, alínea a) do Código Aduaneiro da União, «é facto constitutivo da dívida aduaneira na importação o incumprimento de [...] [u]ma das obrigações previstas na legislação aduaneira em matéria de introdução de mercadorias não-UE no território aduaneiro da União». O artigo 139.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União tem a epígrafe «Apresentação das mercadorias à alfândega» e estabelece que «[a]s mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União devem 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, por uma das seguintes pessoas: a) A pessoa que introduziu as mercadorias no território aduaneiro da União; b) A pessoa em cujo nome ou por conta de quem atue a pessoa que introduziu as mercadorias nesse território; c) A pessoa que assumiu a responsabilidade pelo transporte das

mercadorias após a sua introdução no território aduaneiro da União»¹¹.

26. Foi estabelecido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, nos termos do Código Aduaneiro Comunitário que esta obrigação de «apresentação» «tem como objetivo assegurar que as autoridades aduaneiras tenham sido informadas não só da chegada das mercadorias, mas também de todos os dados pertinentes quanto ao tipo de artigo ou produto em causa bem como da quantidade das mercadorias. Com efeito, são estas informações que vão permitir a identificação correta daquelas para efeitos da sua classificação pautal e, eventualmente, do cálculo dos direitos de importação»¹². O facto de determinadas mercadorias estarem dissimuladas em compartimentos ocultos do veículo no qual foram transportadas não tem como efeito subtraí-las a esta obrigação¹³.

27. A presença, no território aduaneiro da União, de mercadorias não pertencentes à União implica o risco de essas mercadorias acabarem por ser integradas, sem ser desalfandegadas, no circuito económico dos Estados-Membros¹⁴. Assim, a cobrança de um direito aduaneiro é justificada quando, por exemplo, o desaparecimento da mercadoria implicar um risco de integração no circuito económico da União Europeia¹⁵.

28. No entanto, importa salientar que tal risco no processo principal é mínimo, uma vez que as mercadorias foram apreendidas no dia da sua introdução, embora tenham passado pelo território aduaneiro da União sem aí terem sido apresentadas¹⁶. Como já referido, embora isto tenha dado origem a uma dívida aduaneira (v. n.º 25 acima) com a introdução irregular e a constituição da dívida a ocorrerem simultaneamente¹⁷, a brevidade do período em que as mercadorias ultrapassaram a primeira estância aduaneira situada no interior do território da União sem aí terem sido apresentadas¹⁸, e o facto de terem sido transportadas apenas através do território lituano, significava que o risco de entrada nos circuitos económicos da União desapareceu quase no momento em que as mercadorias foram introduzidas irregularmente¹⁹. De facto, a Comissão alegou nas suas observações escritas que apenas as mercadorias efetivamente implicadas no circuito económico da União Europeia dão origem a uma dívida aduaneira²⁰.

¹¹ O artigo 5.º, ponto 33, do Código Aduaneiro da União estabelece «“Apresentação das mercadorias à alfândega”: a comunicação às autoridades aduaneiras da chegada de mercadorias à estância aduaneira ou a qualquer outro local designado ou aprovado pelas autoridades aduaneiras, bem como da disponibilidade dessas mercadorias para controlo aduaneiro».

¹² Acórdão de 2 de abril de 2009, *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, n.º 22 e jurisprudência referida). Sobre o transporte para a estância aduaneira adequada ou zona franca e o cálculo dos direitos aduaneiros v., recentemente, Acórdão de 7 de março de 2019, *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, n.ºs 45 e 46).

¹³ Acórdão de 2 de abril de 2009, *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, n.º 23 e jurisprudência referida).

¹⁴ Acórdão de 15 de julho de 2010, *Skatteministeriet/DSV Road A/S* (C-234/09, EU:C:2010:435, n.º 31 e jurisprudência referida).

¹⁵ Acórdão de 15 de maio de 2014, *X* (C-480/12, EU:C:2014:329, n.º 35 e jurisprudência referida), no que diz respeito à interpretação do artigo 203.º do Código Aduaneiro da União.

¹⁶ Acórdão de 2 de abril de 2009, *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, n.ºs 24 e 25); V., também, *Dansk Transport og Logistik*, n.º 48, e Acórdão de 7 de março de 2019, *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, n.º 47).

¹⁷ Acórdão de 2 de abril de 2009, *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, n.º 27). Este princípio foi desenvolvido na interpretação do artigo 202.º do Código Aduaneiro Comunitário.

¹⁸ Acórdão de 7 de março de 2019, *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, n.º 47 e jurisprudência citada). Acórdão *Dansk Transport og Logistik*, n.º 50.

¹⁹ V. a situação factual decorrente do Acórdão de 15 de maio de 2014, *X* (C-480/12, EU:C:2014:329). Este processo dizia respeito à interpretação do artigo 203.º do Código Aduaneiro da União.

²⁰ Com efeito, argumenta-se nas observações escritas da República Italiana que a única razão pela qual a dívida aduaneira pode ser considerada extinta no processo principal é o facto de não ter havido oportunidade de a comercializar. Caso contrário, a dívida aduaneira mantém-se.

29. Além disso, o artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Código Aduaneiro da União dispõe que «a dívida aduaneira na importação ou na exportação extingue-se das seguintes formas: [...] [c]aso as mercadorias passíveis de direitos de importação ou de exportação sejam confiscadas ou apreendidas e simultânea ou posteriormente confiscadas».

30. A principal diferença entre esta disposição, e a disposição em vigor à data do Acórdão Dansk Transport og Logistik, nomeadamente o artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do Código Aduaneiro Comunitário, é que neste último se relaciona a extinção da dívida aduaneira com o momento da importação, ao passo que o artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Código Aduaneiro da União não o faz. O artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do Código Aduaneiro Comunitário previa:

«Sem prejuízo das disposições em vigor relativas à prescrição da dívida aduaneira, bem como à não cobrança do montante da dívida aduaneira no caso de insolvência do devedor verificada por via judicial, a dívida aduaneira extingue-se:

[...]

d) Sempre que as mercadorias, em relação às quais se constitui uma dívida aduaneira em conformidade com o artigo 202.º, sejam apreendidas *quando* da introdução irregular e simultânea ou posteriormente confiscadas»²¹.

31. Esta disposição foi interpretada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Dansk Transport og Logistik. O Tribunal de Justiça declarou, em primeiro lugar, que «a apreensão dessas mercadorias, acompanhada do seu confisco simultâneo ou posterior na aceção do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do Código Aduaneiro [Comunitário], só poderá dar lugar à extinção da dívida aduaneira se essa apreensão tiver sido efetuada antes de as mencionadas mercadorias terem passado a zona na qual se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do território aduaneiro da Comunidade»²². Foi acrescentado que «a retenção e a destruição dessas mercadorias ocorreram quando da passagem da fronteira entre a Alemanha e a Dinamarca, ou seja, posteriormente a esta “introdução irregular” e não no momento desta. Por conseguinte, os factos desse processo não parecem estar abrangidos pelo caso referido no artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do Código Aduaneiro [Comunitário]»²³.

32. Em segundo lugar, foi também declarado no Acórdão Dansk Transport og Logistik que «há que entender pelo termo “apreensão” das mercadorias na aceção do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do Código Aduaneiro [Comunitário] o ato destinado a permitir às autoridades competentes assumir a posse das mercadorias, mediante o qual estas ficam retidas e é impedida a sua introdução no circuito económico dos Estados-Membros»²⁴. No processo principal, tal só aconteceu depois de as mercadorias importadas ilegalmente terem passado a

²¹ O sublinhado é meu.

²² Acórdão Dansk Transport og Logistik, n.º 53.

²³ *Ibidem*, n.º 59. V., também, por exemplo, os n.ºs 33 e 34 do Acórdão de 2 de abril de 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224). «Com efeito, é nas estâncias aduaneiras, implantadas estrategicamente nos pontos de entrada situados nas fronteiras externas, que as autoridades estão em melhores condições para exercer um controlo intensivo das mercadorias que entram no território aduaneiro da Comunidade, a fim de evitar quer a concorrência desleal feita aos produtores comunitários quer a perda de receitas fiscais resultante de importações fraudulentas. Daí que a apreensão de mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade em violação das formalidades previstas nos artigos 38.º a 41.º do código aduaneiro [comunitário], que tem lugar depois de passada a primeira estância aduaneira situada no interior da Comunidade e que ocorre praticamente por acaso, não é suscetível de levar à extinção da dívida aduaneira na aceção do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do Código Aduaneiro [Comunitário].»

²⁴ Acórdão Dansk Transport og Logistik, n.º 61.

primeira estância aduaneira situada no interior do território aduaneiro da União, sem aí terem sido apresentadas²⁵, embora tendo ocorrido no mesmo dia em que atravessaram a fronteira do território da União.

33. Contudo, inclino-me a aceitar os argumentos apresentados nas observações escritas da República da Lituânia e da Comissão no sentido de que o momento em que as mercadorias importadas irregularmente são apreendidas é irrelevante para determinar a extinção da dívida aduaneira nos termos do artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Código Aduaneiro da União.

34. Tal resulta claramente, em primeiro lugar, da redação da disposição. Como sugerido nas observações escritas da República Italiana, embora as disposições do direito da União que extinguem as dívidas aduaneiras devam ser objeto de interpretação estrita para proteger os recursos próprios da União²⁶, o artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Código Aduaneiro da União simplesmente não inclui a palavra «quando», ao contrário do Artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do Código Aduaneiro Comunitário²⁷.

35. Em segundo lugar, inclino-me a aceitar os argumentos apresentados nas observações escritas da República da Lituânia e da Comissão²⁸ no sentido de que a génese do artigo 124.º, n.º 1, alínea e) do Código Aduaneiro da União corrobora a interpretação literal desta disposição. O Código Aduaneiro Comunitário representou um endurecimento da lei em comparação com a medida anteriormente em vigor, com o Código Aduaneiro da União a regressar a um modelo anterior, em que a pedra angular para a extinção da dívida aduaneira era o confisco das mercadorias importadas ilegalmente em causa²⁹. Visto neste contexto³⁰, como sugerido nas observações escritas da Comissão, parece ser contrário a uma escolha política clara da União Europeia se o momento da apreensão de mercadorias importadas ilegalmente continuar a ser relevante para a extinção da dívida aduaneira.

²⁵ Acórdão de 7 de março de 2019, *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, n.º 47 e jurisprudência referida). V., também Acórdão *Dansk Transport og Logistik*, n.º 50.

²⁶ Acórdão de 17 de fevereiro de 2011, *Berel e o.* (C-78/10, EU:C:2011:93, n.º 46 e jurisprudência referida).

²⁷ Não existe uma divergência linguística entre a versão em língua inglesa do artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Código Aduaneiro da União e, por exemplo, as versões em línguas francesa, búlgara, italiana, espanhola, sueca, portuguesa, alemã, polaca, checa e eslovaca.

²⁸ A Comissão faz referência, para além da história legislativa, à explicação introdutória do Código Aduaneiro modernizado de 23 de fevereiro de 2005 (TAXUD/447/2004 Rev. 2) que afirma que o objetivo da revisão do artigo 233.º do Código Aduaneiro Comunitário era suprimir a condição suplementar «avant qu'il en ait été donné mainlevée» [antes da sua autorização de saída] para que a dívida aduaneira seja extinta, nomeadamente, quando os bens em causa são apreendidos.

²⁹ Isto é explicado em pormenor nas Conclusões do advogado-geral P. Mengozzi no Acórdão *Elshani* (C-459/07, EU:C:2008:596, n.ºs 64 a 66): «A regulamentação da extinção da dívida aduaneira após a apreensão e o confisco das mercadorias de contrabando, constante do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do Código Aduaneiro, constitui um agravamento do regime previsto para o efeito, até à entrada em vigor de próprio [C]ódigo [A]duaneiro [Comunitário], constitui um agravamento do regime previsto para o efeito, até à entrada em vigor do próprio Código Aduaneiro [Comunitário] pelo Regulamento [CEE] n.º 2144/87 [do Conselho], [de 13 de julho de 1987, relativo à dívida aduaneira (JO 1987, L 201, p. 15)]. Com efeito, este regulamento previa, no seu artigo 8.º, n.º 1, alínea b), que a dívida aduaneira se extinguia sempre que se verificasse o confisco da mercadoria. Por sua vez, o Regulamento [CE] n.º 450/2008 [do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de abril de 2008, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (Código Aduaneiro Modernizado) (JO 2008, L 145, p. 1),] que estabelece o novo código aduaneiro que entrará proximamente em vigor, volta a propor, no artigo 86.º, a linha “suave” já existente no Regulamento n.º 2144/87, determinando, em especial, que a dívida aduaneira se extingue “caso as mercadorias passíveis de direitos de importação ou de exportação sejam confiscadas” [n.º 1, alínea d)], “caso as mercadorias passíveis de direitos de importação ou de exportação sejam apreendidas e simultânea ou posteriormente confiscadas” [n.º 1, alínea e)] e “caso as mercadorias passíveis de direitos de importação ou de exportação sejam inutilizadas sob fiscalização aduaneira ou abandonadas a favor do Estado” [n.º 1, alínea f)]. Portanto, no novo código aduaneiro, também é irrelevante, para efeitos da extinção da dívida aduaneira, o momento em que ocorre a apreensão e/ou o confisco. Ora, como o código aduaneiro atualmente em vigor constitui, no que respeita à extinção da dívida aduaneira relativa a mercadorias de contrabando, uma regulamentação particularmente rigorosa que se insere, do ponto de vista cronológico, entre duas regulamentações muito menos rígidas, parece-me que interpretar o artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do [C]ódigo [A]duaneiro [Comunitário] de forma muito restritiva pode conduzir, muito provavelmente, a uma violação da lógica interna do ordenamento comunitário e da presumível vontade do legislador.

³⁰ V. mais informações sobre o papel do contexto na interpretação das disposições do Direito da União nas minhas Conclusões no processo *Pinckernelle* (C-535/15, EU:C:2016:996, n.ºs 35 a 59).

36. Em terceiro lugar, o objetivo da extinção da dívida aduaneira pode ser considerado o mesmo tanto ao abrigo do Código Aduaneiro da União como ao abrigo do Código Aduaneiro Comunitário. O objetivo do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do Código Aduaneiro Comunitário era evitar a aplicação de um direito sempre que a mercadoria, embora introduzida irregularmente no território comunitário, não tenha podido ser comercializada e, portanto, não tenha constituído uma ameaça, em termos de concorrência, para as mercadorias comunitárias³¹. O mesmo objetivo é perceptível a partir dos fundamentos de extinção de uma dívida aduaneira enumerados no artigo 124.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União. Como mencionado no n.º 28 acima, o período em que as mercadorias importadas ilegalmente em causa estiveram em livre prática na Lituânia foi curto, tendo sido apreendidas no mesmo dia em que atravessaram a fronteira.

37. Por estas razões, a primeira questão deve ser respondida no sentido indicado no n.º 23, *supra*.

B. Resposta à segunda questão

38. A segunda questão deve ser respondida no sentido de que os artigos 2.º, alínea b), e 7.º, n.º 1, da Diretiva Relativa aos Impostos Especiais de Consumo, bem como os artigos 2.º, n.º 1, alínea d), e 70.º da Diretiva IVA, devem ser interpretados no sentido de que a obrigação de pagamento do imposto especial de consumo e do IVA não se extingue quando, como acontece no presente caso, as mercadorias objeto de contrabando tiverem sido apreendidas e posteriormente confiscadas depois de terem sido introduzidas irregularmente no território aduaneiro da União Europeia, mesmo que a dívida aduaneira se tenha extinguido com base no fundamento previsto no artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Código Aduaneiro da União.

1. Impostos especiais de consumo

39. Importa recordar que resulta do artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva Relativa aos Impostos Especiais de Consumo que o imposto especial de consumo se torna exigível no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo³². A importação é um facto gerador do imposto³³, prevendo o artigo 2.º, alínea b), da Diretiva Relativa aos Impostos Especiais de Consumo que «[o]s produtos sujeitos a imposto especial de consumo são tributados desse imposto no momento [...] [d]a sua importação no território da Comunidade». Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, deve-se considerar que as mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo entraram no território da União a partir do momento em que tenham passado a zona na qual se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do território aduaneiro da União³⁴. O Tribunal de Justiça declarou no processo Dansk Transport og Logistik que «se considera que as mercadorias de contrabando que foram objeto dessa importação irregular foram introduzidas no consumo»³⁵, e que a obrigação de pagar impostos especiais de consumo subsiste mesmo que as mercadorias sujeitas a estes impostos sejam apreendidas e posteriormente destruídas³⁶.

³¹ Acórdão de 2 de abril de 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, n.º 29).

³² Acórdão de 8 de fevereiro de 2018, Comissão/Grécia (C-590/16, EU:C:2018:77, n.º 40).

³³ Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, n.º 21). V. também Acórdão Dansk Transport og Logistik, n.º 70.

³⁴ Acórdão Dansk Transport og Logistik, n.º 72 e jurisprudência referida. Esta conclusão foi feita relativamente ao artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 92/12. No entanto, tal como assinalado nas observações escritas da Comissão, essas conclusões são aplicáveis à Diretiva Relativa aos Impostos Especiais de Consumo atualmente em vigor.

³⁵ *Ibidem.*, n.º 81.

³⁶ V., *ibidem*, n.ºs 80, 81 e 85.

40. Isto não é contrariado pelo artigo 7.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva Relativa aos Impostos Especiais de Consumo, que estabelece que «por “introdução no consumo” entende-se: [...] A importação, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, a menos que esses produtos sejam colocados, imediatamente após a importação, num regime de suspensão do imposto»³⁷.

41. Conforme salientado nas observações escritas da Comissão, o considerando 9 da Diretiva Relativa aos Impostos Especiais de Consumo prevê que «[d]ado que constitui um imposto sobre o consumo de determinados produtos, o imposto especial de consumo não deverá ser cobrado relativamente a produtos que, em determinadas circunstâncias, tenham sido inutilizados ou irremediavelmente perdidos».

42. Assim, concordo com os comentários formulados nas observações escritas dos Governos da Lituânia e da Itália e as da Comissão no sentido de que o imposto especial de consumo no processo principal não pode ser considerado suspenso, em particular à luz da definição dada pelo legislador da União no artigo 7.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva Relativa aos Impostos Especiais de Consumo. Não existe nenhuma disposição na Diretiva Relativa aos Impostos Especiais de Consumo que preveja a extinção do imposto especial de consumo na sequência da introdução irregular de mercadorias na União seguida da sua apreensão e destruição³⁸, ou em caso de extinção da dívida aduaneira.

2. IVA

43. Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os direitos de importação não incluem o IVA a cobrar pela importação de bens³⁹. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, as importações de bens estão sujeitas ao IVA. O artigo 70.º da Diretiva IVA estabelece o princípio de que o facto gerador ocorre e o imposto se torna exigível no momento em que é efetuada a importação de bens⁴⁰.

44. Sendo o IVA um imposto sobre o consumo, aplica-se aos bens e serviços que entram no circuito económico da União e podem ser objeto de consumo⁴¹.

45. Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, «uma dívida de IVA pode acrescer à dívida aduaneira se o comportamento ilícito que originou essa dívida permitir presumir que as mercadorias em causa entraram no circuito económico da União e puderam ser objeto de consumo, desencadeando assim o facto gerador do IVA»⁴². Esta presunção pode ser ilidida quando os bens tenham sido introduzidos no circuito económico da União através do território

³⁷ Acórdão de 8 de fevereiro de 2018, Comissão/Grécia (C-590/16, EU:C:2018:77, n.º 40).

³⁸ Como indicado nas observações escritas da Comissão, a Diretiva (UE) 2020/262 do Conselho, de 19 de dezembro de 2019, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo (JO 2020, L 58, p. 4), liga a extinção da dívida aduaneira à extinção do imposto especial de consumo, mas esta disposição ainda não está em vigor.

³⁹ V., por exemplo, Acórdão de 2 de junho de 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, n.º 81 e jurisprudência referida). Este processo dizia respeito à interpretação da Sexta Diretiva, mas o mesmo princípio é aplicável ao processo principal.

⁴⁰ Acórdão de 18 de maio de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, n.º 67 e jurisprudência referida). V. também o Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, n.º 40).

⁴¹ Acórdão de 18 de maio de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, n.º 69 e jurisprudência referida). O consumo é o ato pelo qual o IVA é cobrado. V., por exemplo, Acórdão de 2 de junho de 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, n.º 65). V., mais recentemente, Acórdão de 1 de junho de 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, n.º 54); e Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, n.º 44).

⁴² Acórdão de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Local da constituição do IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, n.º 30 e jurisprudência referida).

de outro Estado-Membro⁴³, mas estes factos não se verificam no processo principal. Existe apenas um Estado-Membro no qual os bens importados ilegalmente entraram no circuito económico da União, nomeadamente, a Lituânia⁴⁴.

46. Tem sido decidido que «uma vez que uma mercadoria totalmente inutilizada ou definitivamente perdida enquanto se encontra sob o regime de trânsito comunitário externo não pode integrar o circuito económico da União e, portanto, não pode sair desse regime, não se pode considerar que foi “importada”, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, nem ser sujeita a IVA»⁴⁵.

47. No entanto, o processo principal não constitui um caso de destruição de bens importados ilegalmente, dado que tal só ocorreu um ano após a apreensão dos mesmos e, mesmo assim, apenas por decisão judicial.

48. Além disso, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o IVA pago na importação e os direitos aduaneiros apresentam características essenciais comparáveis, na medida em que se constituem com a importação de mercadorias para a União e a subsequente introdução das mercadorias no circuito económico dos Estados-Membros. Ademais, este paralelismo é confirmado pelo facto de o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA autorizar os Estados-Membros a associar o facto gerador e a data em que o IVA pago na importação se torna exigível ao facto gerador e à exigibilidade dos direitos aduaneiros⁴⁶. Por conseguinte, a importação é a pedra angular para determinar se o IVA é exigível e a importação ocorreu, sem dúvida, no processo principal.

49. Além disso, é jurisprudência constante que «quando as mercadorias tiverem sido apreendidas e simultânea ou posteriormente confiscadas após terem saído da primeira estância aduaneira situada no interior do território aduaneiro da Comunidade, pelas autoridades [...], o facto gerador do IVA já ocorreu e, por isso, o IVA tornou-se exigível»⁴⁷.

50. Finalmente, está também estabelecido na jurisprudência que a mera presença de mercadorias não UE no território aduaneiro da União comporta o *risco* de essas mercadorias acabarem por ser integradas, sem terem sido desalfandegadas, no circuito económico dos Estados-Membros⁴⁸. Este é o imperativo subjacente à cobrança do IVA sobre bens importados ilegalmente. Esse risco concretizou-se quando as mercadorias entraram em território lituano para além da primeira zona aduaneira em relação ao ponto em que foram importadas. Esta solução é coerente com os objetivos centrais do regime comum de IVA da União, tal como salientado nas observações escritas da República da Lituânia, que garantem a livre concorrência e a neutralidade fiscal sem impedir a livre circulação de bens e serviços, não existindo nenhuma disposição na Diretiva IVA que extinga a responsabilidade pelo IVA em caso de extinção de uma dívida aduaneira.

⁴³ *Ibidem*, n.º 31 e jurisprudência referida.

⁴⁴ V. Acórdão de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Local da constituição do IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161).

⁴⁵ Acórdão de 18 de maio de 2017, Latvijas Dzelsceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, n.º 71).

⁴⁶ Acórdão de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Local da constituição do IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, n.º 29 e jurisprudência referida).

⁴⁷ Acórdão Dansk Transport og Logistik, n.º 94. V. também Acórdão de 1 de junho de 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, n.º 54), juntamente com o Acórdão de 2 de junho de 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, n.º 65). Embora esta conclusão tenha sido feita no âmbito da Sexta Diretiva, é igualmente pertinente para o processo principal e a Diretiva IVA.

⁴⁸ Acórdão de 15 de maio de 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, n.º 36 e jurisprudência referida). O sublinhado é meu.

IV. Conclusão

51. Por conseguinte, proponho que as questões prejudiciais submetidas pelo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia) sejam respondidas da seguinte forma:

- 1) O artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União Europeia, deve ser interpretado no sentido de que uma dívida aduaneira se extingue numa situação em que as mercadorias importadas ilegalmente são apreendidas e posteriormente confiscadas depois de já terem sido introduzidas irregularmente no território aduaneiro da União Europeia.
- 2) Os artigos 2.º, alínea b) e 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, bem como os artigos 2.º, n.º 1, alínea d), e 70.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que a obrigação de pagamento do imposto especial de consumo e/ou IVA não se extingue quando as mercadorias objeto de contrabando são apreendidas e posteriormente confiscadas depois de já terem sido introduzidas irregularmente no território aduaneiro da União Europeia, mesmo que a dívida aduaneira se tenha extinguido com base no fundamento previsto no artigo 124.º, n.º 1, alínea e), do Regulamento (UE) n.º 952/2013.