

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

29 de Abril de 2010*

No processo C-230/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Østre Landsret (Dinamarca), por decisão de 20 de Maio de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 28 de Maio de 2008, no processo

Dansk Transport og Logistik

contra

Skatteministeriet,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Terceira Secção, A. Rosas, U. Lõhmus (relator), A. Ó Caoimh e A. Arabadjiev, juízes,

* Língua do processo: dinamarquês.

advogada-geral: V. Trstenjak,
secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 13 de Maio de 2009,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Dansk Transport og Logistik, por C. Alsøe, advokat,
- em representação do Governo dinamarquês, por R. Holdgaard, na qualidade de agente, assistido por P. Biering, advokat,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels e M. de Grave, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por S. Schønberg e L. Bouyon, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 3 de Setembro de 2009,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação das disposições do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO L 302, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 955/1999 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Abril de 1999 (JO L 119, p. 1, a seguir «código aduaneiro»), do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92 (JO L 253, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1662/1999 da Comissão, de 28 de Julho de 1999 (JO L 197, p. 25, a seguir «regulamento de aplicação»), da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1), conforme alterada pela Directiva 96/99/CE do Conselho, de 30 de Dezembro de 1996 (JO 1997, L 8, p. 12, a seguir «directiva relativa aos impostos especiais de consumo»), e da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1), conforme alterada pela Directiva 1999/85/CE do Conselho, de 22 de Outubro de 1999 (JO L 277, p. 34, a seguir «Sexta Directiva»).

- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Dansk Transport og Logistik (a seguir «DTL») ao Skatteministeriet (Ministério dos Impostos dinamarquês), a respeito da cobrança de direitos aduaneiros, imposto especial de consumo e imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») exigidos pelas autoridades aduaneiras e tributárias sobre cigarros no contexto dos transportes TIR, transportes em relação aos quais a DTL tinha emitido cadernetas TIR e servido de garante.

Quadro jurídico

Disposições aplicáveis ao trânsito TIR

- 3 A Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias a coberto das Cadernetas TIR (a seguir «Convenção TIR»), assinada em Genebra, em 14 de Novembro de 1975, foi aprovada em nome da Comunidade pelo Regulamento (CEE) n.º 2112/78 do Conselho, de 25 de Julho de 1978 (JO L 252, p. 1; EE 02 F5 p. 46). Esta Convenção entrou em vigor para a Comunidade em 20 de Junho de 1983 (JO L 31, p. 13).
- 4 O artigo 4.º da Convenção TIR dispõe que as «mercadorias transportadas ao abrigo do regime TIR não serão sujeitas ao pagamento ou ao depósito dos direitos e taxas de importação ou de exportação nas estâncias aduaneiras de passagem».
- 5 O artigo 5.º desta Convenção tem a seguinte redacção:

«1. As mercadorias transportadas ao abrigo do regime TIR em veículos rodoviários, em conjuntos de veículos ou em contentores, selados, não serão, regra geral, submetidas a inspecção aduaneira nas estâncias aduaneiras de passagem.

2. No entanto, a fim de evitar abusos, as autoridades aduaneiras poderão, excepcionalmente e designadamente quando houver suspeitas de irregularidades, proceder nessas estâncias ao exame das mercadorias.»

- 6 O artigo 6.º, n.º 1, da Convenção TIR dispõe que, sob «as condições e garantias que determinar, cada Parte contratante poderá autorizar associações a emitir cadernetas TIR, quer directamente quer por intermédio de associações correspondentes, e a servirem de fiadores».
- 7 O artigo 37.º da Convenção TIR enuncia que, «[q]uando não for possível determinar o território onde a irregularidade foi cometida, considerar-se-á ter sido cometida no território da Parte contratante onde foi constatada».

Regulamentação comunitária

Regulamentação aduaneira

- 8 De acordo com o disposto no artigo 4.º, n.º 16, alínea c), do código aduaneiro, o regime aduaneiro abrange, entre outros, o entreposto aduaneiro.
- 9 O artigo 84.º, n.º 1, alínea a), deste mesmo código, que figura na ponto A, intitulado «Disposições comuns a diversos regimes», da secção 3 relativa aos regimes suspensivos e regimes aduaneiros económicos, prevêem nomeadamente, que, «[q]uando é utilizada a expressão 'regime suspensivo', [para efeitos dos artigos 85.º a 90.º], deverá

entender-se que se aplica, no caso das mercadorias comunitárias, [ao] entreposto aduaneiro».

10 O artigo 98.º, n.º 1, do código aduaneiro dispõe:

«1. O regime de entreposto aduaneiro permite a armazenagem num entreposto aduaneiro:

- a) De mercadorias não comunitárias sem que fiquem sujeitas a direitos de importação nem a medidas de política comercial;

[...]

2. Entende-se por entreposto aduaneiro qualquer local aprovado pelas autoridades aduaneiras e sujeito ao seu controlo, onde as mercadorias podem ser armazenadas nas condições fixadas.

[...]»

11 Nos termos do artigo 202.º do referido código:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

- a) A introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade de uma mercadoria sujeita a direitos de importação

ou

[...]

Na acepção do presente artigo, entende-se por introdução irregular qualquer introdução com violação das disposições dos artigos 38.º a 41.º e do segundo travessão do artigo 177.º

2. A dívida aduaneira considera-se constituída no momento da introdução irregular.

[...]»

¹² Nos termos do artigo 215.º do código aduaneiro:

«1. A dívida aduaneira considera-se constituída:

— no lugar em que ocorre o facto que dá origem à constituição dessa dívida,

— se não for possível determinar esse lugar, no lugar onde as autoridades aduaneiras verificarem que a mercadoria se encontra numa situação constitutiva de dívida aduaneira;

[...]

3. As autoridades aduaneiras a que se refere o n.º 1 do artigo 217.º são as do Estado-Membro onde a dívida aduaneira foi constituída, ou se presume ter sido constituída, nos termos do presente artigo.

[...]»

¹³ O artigo 217.º, n.º 1, deste código dispõe que o «montante de direitos de importação ou de direitos de exportação resultante de uma dívida aduaneira, a seguir designado ‘montante de direitos’, deverá ser calculado pelas autoridades aduaneiras logo que estas disponham dos elementos necessários e deverá ser objecto de uma inscrição

efectuada por essas autoridades nos registos contabilísticos ou em qualquer outro suporte equivalente (registo de liquidação)».

14 Nos termos do artigo 233.º deste mesmo código:

«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:

[...]

- c) Sempre que, em relação a mercadorias declaradas para regimes aduaneiros que impliquem a obrigação de pagar direitos:

[...]

- as mercadorias sejam, antes da concessão da autorização de saída, quer apreendidas e simultânea ou posteriormente confiscadas, quer inutilizadas por ordem das autoridades aduaneiras, quer inutilizadas ou abandonadas nos termos do artigo 182.º, quer inutilizadas ou irremediavelmente perdidas por motivos ligados à própria natureza dessas mercadorias ou na sequência de casos fortuitos ou de força maior;

- 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.

No entanto, no caso de apreensão e confisco, a dívida aduaneira será, para efeitos da legislação penal aplicável às infracções aduaneiras, considerada não extinta quando a legislação penal de um Estado-Membro previr que os direitos aduaneiros servem de base à determinação de sanções ou que a existência de uma dívida aduaneira serve de base a procedimentos penais.»

- 15 O artigo 454.º do regulamento de aplicação inclui, nomeadamente, determinadas disposições específicas à Convenção TIR e estabelece:

«1. O presente artigo aplica-se sem prejuízo das disposições específicas da Convenção TIR [...] relativas à responsabilidade das associações garantes na utilização da caderneta TIR [...].

2. Quando se verificar que, durante ou por ocasião de um transporte efectuado ao abrigo de uma caderneta TIR [...], foi cometida uma infracção ou uma irregularidade num determinado Estado-Membro, a cobrança dos direitos e demais imposições eventualmente devidos será realizada por esse Estado-Membro, nos termos das disposições comunitárias ou nacionais, sem prejuízo da aplicação de sanções penais.

3. Quando não for possível determinar o território em que foi cometida a infracção ou a irregularidade, considerar-se-á que essa infracção ou irregularidade foi cometida no Estado-Membro onde foi verificada, salvo se, no prazo previsto no n.º 1 do artigo 455.º, for apresentada prova, a contento das autoridades aduaneiras, da regula-

ridade da operação ou do local onde a infracção ou a irregularidade foi efectivamente cometida.

[...]»

16 O artigo 867.º-A deste regulamento tem a seguinte redacção:

«1. As mercadorias não comunitárias abandonadas a favor do erário público, apreendidas ou confiscadas são consideradas como estando sujeitas ao regime de entreposto aduaneiro.

2. As mercadorias referidas no n.º 1 só podem ser vendidas pelas autoridades aduaneiras na condição de o comprador proceder, sem demora, ao cumprimento das formalidades, a fim de lhes ser atribuído um destino aduaneiro.

[...]»

Directiva relativa aos impostos especiais de consumo

17 O artigo 4.º da directiva relativa aos impostos especiais de consumo define o conceito de «regime de suspensão» como «regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo».

18 Nos termos do artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, desta directiva:

«1. Os produtos referidos no n.º 1 do artigo 3.º ficam sujeitos ao imposto especial de consumo no momento da sua produção no território da Comunidade, tal como definido no artigo 2.º, ou da sua importação nesse território.

Considera-se ‘importação de um produto sujeito ao imposto especial de consumo’ a entrada desse produto na Comunidade [...].

Contudo, quando, à entrada na Comunidade, esse produto for colocado sob um regime aduaneiro comunitário, a importação desse produto é considerada como tendo lugar no momento em que o produto sai do regime aduaneiro comunitário.

2. Sem prejuízo das disposições nacionais e comunitárias em matéria de regimes aduaneiros, quando os produtos sujeitos a imposto especial de consumo:

— provierem ou se destinarem a países terceiros [...] e se encontrarem ao abrigo de um dos regimes suspensivos referidos no n.º 1, alínea a), do artigo 84.º do [código aduaneiro], ou forem colocados numa zona franca ou num entreposto franco,

[...]

são considerados em regime de suspensão do imposto especial de consumo.

[...]»

¹⁹ O artigo 6.º da mesma directiva prevê:

«1. O imposto especial de consumo é exigível no momento da introdução no consumo ou da constatação das faltas que devem ser sujeitas ao imposto especial de consumo em conformidade com o n.º 3 do artigo 14.º

Considera-se como introdução no consumo de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo:

a) Toda e qualquer saída, mesmo irregular, de um regime de suspensão;

[...]

- c) Toda e qualquer importação, mesmo irregular, desses produtos quando estes não se encontrem em regime de suspensão.

2. As condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as que estiverem em vigor na data de exigibilidade no Estado-Membro em que se efectuar a introdução no consumo ou a constatação das faltas. O imposto especial de consumo será percebido e cobrado segundo as regras estabelecidas por cada Estado-Membro, entendendo-se que os Estados-Membros aplicarão as mesmas regras de percepção e cobrança aos produtos nacionais e aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros.»

20 O artigo 7.º da directiva relativa aos impostos especiais de consumo dispõe:

«1. No caso de os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham já sido introduzidos no consumo num Estado-Membro serem detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro, o imposto será cobrado no Estado-Membro em que os produtos são detidos.

2. Para tal, e sem prejuízo do disposto no artigo 6.º, sempre que os produtos já introduzidos no consumo num Estado-Membro, tal como definido no artigo 6.º, sejam entregues ou se destinem a ser entregues ou afectos, noutro Estado-Membro, às necessidades de um operador que exerça uma actividade económica independente

ou às necessidades de um organismo de direito público, o imposto torna-se exigível nesse outro Estado-Membro.

3. O imposto especial de consumo é devido pela pessoa que efectua a entrega, que detém os produtos destinados a ser entregues ou pela pessoa junto da qual se efectua a afectação dos produtos num Estado-Membro diferente daquele em que foram introduzidos no consumo ou ainda pelo operador profissional ou organismo de direito público.

[...]»

- ²¹ O artigo 8.º da directiva relativa aos impostos especiais de consumo estabelece que, no «que se refere aos produtos adquiridos por particulares, para satisfação das suas necessidades e transportados pelos próprios, o princípio que rege o mercado interno prevê que os impostos especiais de consumo sejam cobrados no Estado-Membro onde os produtos foram adquiridos».

- ²² O artigo 9.º, n.º 1, da mesma directiva tem a seguinte redacção:

«Sem prejuízo dos artigos 6.º, 7.º e 8.º, o imposto especial de consumo torna-se exigível quando os produtos introduzidos no consumo num determinado Estado-Membro forem detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro.

Neste caso, o imposto especial de consumo é devido no Estado-Membro em cujo território se encontram os produtos e torna-se exigível ao detentor dos produtos.»

Sexta Directiva

23 O artigo 7.º da Sexta Directiva prevê:

«1. Por ‘importação de um bem’ entende-se:

- a) A entrada no território da Comunidade de um bem que não preenche as condições enunciadas nos artigos 9.º e 10.º do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia, [...]

[...]

2. A importação de um bem é efectuada no Estado-Membro em cujo território o bem se encontra no momento em que entra no território da Comunidade.

3. Em derrogação do n.º 2, sempre que um bem referido na alínea a) do n.º 1 seja colocado desde a sua entrada no território da Comunidade sob um dos regimes a que se refere o n.º 1, alíneas a), b), c), e d) do ponto B, do artigo 16.º, sob um regime de admissão temporária com isenção total de direitos de importação ou de trânsito externo, a importação desse bem é efectuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar colocado sob esses regimes.

[...]»

24 O artigo 10.º, n.º 3, desta directiva dispõe:

«O facto gerador [do imposto] ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que é efectuada a importação do bem. Sempre que os bens sejam colocados, desde a sua entrada no território da Comunidade, sob um dos regimes previstos no n.º 3 do artigo 7.º, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que os bens deixem de estar sujeitos a esse regime.

Todavia, quando os bens importados estão sujeitos a direitos aduaneiros, a direitos niveladores agrícolas ou a encargos de efeito equivalente, estabelecidos no âmbito de uma política comum, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que se verificam o facto gerador e a exigibilidade desses direitos comunitários.

Nos casos em que os bens importados não se encontrem sujeitos a nenhum destes direitos comunitários, os Estados-Membros aplicarão as disposições em vigor para os direitos aduaneiros no que diz respeito ao facto gerador e à exigibilidade do imposto.»

25 O artigo 16.º, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 28.º-C, E, n.º 1, da Sexta Directiva, tem a seguinte redacção:

«1. Sem prejuízo de outras disposições fiscais comunitárias, os Estados-Membros podem, sob reserva da consulta prevista no artigo 29.º, adoptar medidas especiais para isentar as operações adiante enunciadas ou algumas delas, desde que não se destinem a utilização definitiva e/ou a consumo final e que o montante do imposto sobre o valor acrescentado devido à saída dos regimes ou situações referidos nos pontos A a

E corresponda ao montante do imposto devido se cada uma dessas operações tivesse sido tributada no território do país.

[...]

B. As entregas de bens que se destinem a ser:

[...]

c) Colocados em regime de entreposto aduaneiro ou em regime de aperfeiçoamento activo;

[...]

Os locais referidos nas alíneas a), b), c) e d) são os definidos pelas disposições aduaneiras comunitárias em vigor;

[...]»

Legislação nacional

Legislação relativa aos direitos aduaneiros

²⁶ A Lei aduaneira (Toldloven), na redacção resultante da codificação n.º 113, de 27 de Fevereiro de 1996, conforme alterada (a seguir «lei aduaneira»), prevê, no § 83, os procedimentos relativos ao tratamento das mercadorias alvo de contrabando ou de tentativa de contrabando.

²⁷ Em consonância com o disposto no n.º 1, primeiro período, dessa disposição, as mercadorias descobertas em contrabando ou tentativa de contrabando, bem como as mercadorias que os viajantes subtraem ou tentam subtrair aos impostos sobre a importação, são «retidas» pelas autoridades aduaneiras e fiscais do Estado ou pela polícia. Nos termos do segundo período desse número, as mercadorias introduzidas fraudulentamente e outras mercadorias relativamente às quais houve subtracção ou tentativa de subtracção aos direitos aduaneiros ou aos impostos também podem ser «retidas ou apreendidas» pelas referidas autoridades, em conformidade com o disposto no capítulo 75b, relativo à apreensão, do Código de Processo Civil dinamarquês.

²⁸ O § 83, n.º 2, da mencionada lei tem a seguinte redacção:

«Quando as quantias devidas respeitantes aos direitos aduaneiros, aos impostos e às multas e aos encargos processuais forem pagas, as mercadorias retidas ou apreendidas são restituídas, em aplicação das normas gerais sobre as importações, a quem as mesmas tiverem sido retidas ou apreendidas ou a outra pessoa que demonstre ter direito a elas. Se as mercadorias não forem reclamadas dentro de dois meses a contar do fim do mês no qual o processo foi definitivamente decidido, serão vendidas em hasta pública devidamente anunciada pelas autoridades aduaneiras e fiscais do Estado.

As mercadorias que, no entender das autoridades aduaneiras e fiscais do Estado, só dificilmente podem ser comercializadas ou não são comercializáveis podem, contudo, no termo do prazo, ser destruídas sob controlo alfandegário. Das quantias obtidas em hasta pública são pagas, em primeiro lugar, as despesas das entidades públicas relativas à conservação e à venda e, a seguir, as quantias devidas respeitantes a direitos aduaneiros, impostos e multas e aos encargos processuais. O eventual excedente será pago ao proprietário, desde que este o requeira antes de decorridos três anos após a hasta pública e demonstre necessariamente o seu direito de propriedade sobre as mercadorias vendidas.»

Legislação relativa aos impostos especiais de consumo sobre o tabaco

²⁹ De acordo com o disposto no § 2, n.º 1, da Lei do imposto especial do consumo sobre o tabaco (Tobaksafgiftsloven), na redacção resultante da codificação n.º 635, de 21 de Agosto de 1998, conforme alterada, o imposto sobre mercadorias para consumo na Dinamarca seria pago o mais tardar no momento da recepção das mercadorias sujeitas a imposto provenientes do estrangeiro.

³⁰ O § 12, n.º 1, desta lei dispõe que «é devido imposto sobre as mercadorias sujeitas a imposto especial de consumo importadas do exterior da União Europeia [...]».

³¹ Resulta da decisão de reenvio que a referida lei não contém nenhuma disposição específica sobre o tratamento fiscal a dar aos produtos de tabaco alvo de contrabando ou de tentativa de contrabando, nem sobre a apreensão, confisco ou destruição desses produtos.

Legislação sobre o IVA

- ³² Nos termos § 12, n.º 1, da Lei do IVA (Momsloven), na redacção resultante da codificação n.º 422, de 2 de Junho de 1999, conforme alterada, o IVA é pago sobre as mercadorias importadas na Dinamarca do exterior da União Europeia. O n.º 2 da mesma disposição enuncia que, se, no momento da importação, a mercadoria for armazenada no porto franco de Copenhaga, em zona franca ou em entreposto aduaneiro, o facto gerador do imposto só ocorre quando as mercadorias deixam de estar abrangidas por um destes regimes.
- ³³ O § 26, primeiro período, desta lei dispõe que o facto gerador do imposto ocorre no momento da importação da mercadoria. O segundo período da mesma disposição prevê que o facto gerador do imposto só ocorre, relativamente às mercadorias abrangidas por um dos regimes referidos no § 12, n.º 2, da mencionada lei, quando a mercadoria deixa de estar abrangida pelo regime em causa.
- ³⁴ Resulta da decisão de reenvio que a dita lei não contém nenhuma disposição específica sobre o tratamento fiscal a dar aos produtos de tabaco alvo de contrabando ou de tentativa de contrabando, nem sobre a apreensão, confisco ou destruição desses produtos.

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

- ³⁵ A DTL foi autorizada pelas autoridades aduaneiras e tributárias dinamarquesas, em conformidade com o artigo 6.º da Convenção TIR, a emitir cadernetas TIR e a intervir como associação garante no contexto dos transportes TIR.

- ³⁶ O órgão jurisdicional de reenvio foi chamado a pronunciar-se sobre três processos tributários e aduaneiros relativos a contrabando de cigarros em transportes TIR, relativamente aos quais a DTL emitiu cadernetas TIR e se constituiu garante. As mercadorias foram transportadas para a Dinamarca por via marítima, em dois dos processos principais, e por via terrestre, no terceiro processo.
- ³⁷ A introdução de mercadorias no território aduaneiro da Comunidade por via marítima foi constatada pelas autoridades tributárias e aduaneiras locais em 2 de Maio de 2000. Dois camiões atravessaram a fronteira dinamarquesa, a bordo de um *ferry* proveniente de Klaipeda, na Lituânia, que, à época dos factos dos processos principais, não era ainda membro da União Europeia. Quando da escala do *ferry* em Åbenrå, esses camiões foram submetidos a controlo pelas referidas autoridades, na sequência do qual constataram a presença de uma quantidade elevada de cigarros escondidos nos atrelados e não mencionados nas cadernetas TIR.
- ³⁸ A introdução de mercadorias por via terrestre foi constatada pelas autoridades tributárias e aduaneiras locais em 11 de Outubro de 2000. Um camião lituano chegou a Frøslev, cidade dinamarquesa situada na fronteira entre a Dinamarca e a Alemanha, onde as referidas autoridades descobriram, além das mercadorias mencionadas na caderneta TIR, uma quantidade elevada de cigarros escondidos no atrelado. Essas mercadorias foram introduzidas irregularmente no território aduaneiro da Comunidade quando da passagem da fronteira entre a Polónia, que, à época dos factos do processo principal, não era ainda membro da União Europeia, e a Alemanha. Foram seguidamente transportadas da Alemanha até à Dinamarca, sem que as autoridades alemãs se tivessem apercebido da sua presença. A selagem do camião e do atrelado não tinha sido rompida até ao controlo aduaneiro efectuado na Dinamarca.
- ³⁹ Em todos os processos principais, as autoridades aduaneiras retiveram imediatamente os cigarros, em conformidade com o disposto no § 83, n.º 1, primeiro período, da lei

aduaneira. Os cigarros permaneceram na posse dessas autoridades desde o momento da sua retenção até à sua destruição entre Novembro de 2004 e Março de 2005.

- 40 Por cartas enviadas no período compreendido entre os meses de Dezembro de 2001 e Agosto de 2002, as referidas autoridades exigiram aos transportadores, ou seja, empresas lituanas titulares de cadernetas TIR, o pagamento dos direitos aduaneiros, do imposto especial de consumo e do IVA sobre os cigarros introduzidos em contrabando.
- 41 Uma vez que essas empresas não responderam às mencionadas cartas, as autoridades aduaneiras e tributárias decidiram, em 4 de Fevereiro de 2003, em dois dos processos principais, e em 16 de Abril de 2002, no terceiro processo, que a DTL, como associação garante ao abrigo da Convenção TIR, devia pagar a quantia correspondente à sua obrigação máxima por força das cadernetas TIR que tinha emitido para esses transportes. A DTL interpôs recurso dessas decisões para o Landsskatteret (tribunal fiscal), que as confirmou.
- 42 Em seguida, a DTL interpôs recurso desse acórdão no Østre Landsret e pagou, como condição, a quantia exigida em dois dos processos principais, mas não pagou a quantia respeitante ao terceiro processo.
- 43 O órgão jurisdicional de reenvio considera que o § 83 da lei aduaneira não indica expressamente se a dívida aduaneira e fiscal relativa às mercadorias importadas em contrabando subsiste e pode ser cobrada, ainda que as mercadorias tenham sido retidas, apreendidas ou destruídas, em conformidade com esta disposição.

44 Nestas circunstâncias, o Østre Landsret decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) [O conceito de mercadorias] ‘apreendidas [...] e simultânea ou posteriormente confiscadas’, usad[o] no artigo 233.º, [primeiro parágrafo], alínea d), do [c]ódigo [a]duaneiro, deve ser interpretad[o] no sentido de que esta disposição abrange situações em que as mercadorias foram [retidas], nos termos do § 83, n.º 1, [...] da lei aduaneira [...], no momento da sua introdução irregular, e simultânea ou posteriormente destruídas ou inutilizadas pelas autoridades, tendo estado sempre na posse destas?
- 2) A directiva relativa [aos impostos especiais de consumo] deve ser interpretada no sentido de que as mercadorias introduzidas de modo irregular, que foram apreendidas no momento da importação e simultânea ou posteriormente destruídas ou inutilizadas pelas autoridades, devem considerar-se colocadas ‘em regime de suspensão do imposto especial de consumo’, de modo que a obrigação do imposto especial de consumo não se constitui ou se extingue, nos termos dos artigos 5.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e 6.º, n.º 1, alínea c), da mesma directiva, conjugados com os artigos 84.º, n.º 1, alínea a), e 98.º do [c]ódigo [a]duaneiro e com o artigo 867.º-A [do regulamento de aplicação]?

Para a resposta a esta questão, é pertinente o facto de a dívida aduaneira constituída com a introdução irregular se extinguir em conformidade com o artigo 233.º, [primeiro parágrafo], alínea d), do [c]ódigo [a]duaneiro?

- 3) A Sexta Directiva [...] deve ser interpretada no sentido de que as mercadorias introduzidas de modo irregular, que foram apreendidas no momento da importação e simultânea ou posteriormente destruídas ou inutilizadas pelas autoridades, devem considerar-se colocadas ‘em regime de entreposto aduaneiro’, de modo que a obrigação de IVA não se constitui ou se extingue, nos termos

dos artigos 7.º, n.º 3, 10.º, n.º 3, e 16.º, n.º 1, [...] B, alínea c), da mesma directiva, conjugados com o artigo 867.º-A [do regulamento de aplicação]?

Para a resposta a esta questão, é pertinente o facto de a dívida aduaneira constituída com a introdução irregular se extinguir em conformidade com o artigo 233.º, [primeiro parágrafo], alínea d), do [c]ódigo [a]duaneiro?

- 4) O [c]ódigo [a]duaneiro, [o regulamento de aplicação], [a directiva relativa aos impostos especiais de consumo] e a Sexta Directiva [...] devem ser interpretados no sentido de que as autoridades aduaneiras de um Estado-Membro, quando é constatada uma introdução irregular de mercadorias ao abrigo de um transporte TIR, são competentes para cobrar direitos aduaneiros, imposto especial de consumo e IVA relativamente a esse transporte, quando as autoridades de outro Estado-Membro, onde teve lugar a introdução irregular na Comunidade, não constatarem a irregularidade e, conseqüentemente, não cobraram direitos aduaneiros, imposto especial de consumo ou IVA, nos termos do[s] artigo[s] 215.º [e] 217.º do [c]ódigo [a]duaneiro, [conjugados] com o artigo 454.º, n.ºs 2 e 3, [do regulamento] de aplicação então em vigor, [com o artigo 7.º, n.º 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo] e com o artigo 7.º da Sexta Directiva [...]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 45 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a situação em que mercadorias que são retidas por autoridades aduaneiras e tributárias locais no momento da sua introdução irregular no território aduaneiro da Comuni-

dade e que são simultânea ou posteriormente destruídas pelas referidas autoridades, tendo permanecido sempre, neste último caso, na posse destas, é abrangida pelo conceito de mercadorias «apreendidas [...] e simultânea ou posteriormente confiscadas» que consta do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro.

46 A DTL, os Governos neerlandês e italiano assim como a Comissão das Comunidades Europeias consideram que este conceito deve ser aplicado às mercadorias que se encontram nessa situação, de modo que, nos termos desse artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, a dívida aduaneira se extingue em relação às mesmas. O Governo dinamarquês sustenta a tese oposta, pelo facto de o confisco, na aceção da referida disposição do código aduaneiro, não poder ser equiparado à destruição de mercadorias, nos termos do disposto no § 83, n.º 1, da lei aduaneira.

47 Importa observar desde logo que, nos termos do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, a dívida aduaneira se extingue se as mercadorias, em relação às quais se constitui essa dívida aduaneira, em conformidade com o artigo 202.º do mesmo código, forem apreendidas quando da sua introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade e simultânea ou posteriormente confiscadas.

48 Em primeiro lugar, no que respeita à interpretação do conceito de «quando da introdução irregular» de mercadorias no território aduaneiro da Comunidade, constante dos artigos 202.º e 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, há que recordar, antes de mais, que a introdução irregular se verifica desde que as mercadorias passem a primeira estância aduaneira situada no interior do referido território sem nela terem sido apresentadas (acórdão de 2 de Abril de 2009, Elshani, C-459/07, Colect., p. I-2759, n.º 25).

49 Por conseguinte, é de considerar que foram objecto de «introdução irregular» no território aduaneiro da Comunidade, na aceção do artigo 202.º do código aduaneiro,

as mercadorias que, tendo atravessado a fronteira terrestre externa da Comunidade, se encontrem no referido território para além da primeira estância aduaneira sem aí terem sido conduzidas e sem terem sido apresentadas na alfândega, com a consequência de as autoridades aduaneiras não terem recebido a comunicação da introdução destas mercadorias por parte das pessoas responsáveis pelo cumprimento desta obrigação (acórdão Elshani, já referido, n.º 26).

- 50 Em seguida, o Tribunal de Justiça declarou que os artigos 202.º e 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que, para implicar a extinção da dívida aduaneira, a apreensão de mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade deve ocorrer antes de as mesmas passarem a primeira estância aduaneira situada no interior desse território (v., neste sentido, acórdão Elshani, já referido, n.º 38).
- 51 Esta apreciação é justificada, por um lado, pelo facto de a apreensão, com confisco, das mercadorias no momento da sua introdução irregular, prevista no artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, constituir uma causa de extinção da dívida aduaneira que deve ser objecto de interpretação estrita (v. acórdão Elshani, já referido, n.º 30). Com efeito, este artigo responde à necessidade de proteger os recursos próprios da Comunidade, objectivo que não pode ser posto em causa com a instituição de novas causas de extinção da dívida aduaneira (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Novembro de 2002, SPKR, C-112/01, Colect., p. I-10655, n.º 31, e Elshani, já referido, n.º 31).
- 52 Por outro lado, a presença no território aduaneiro da Comunidade de mercadorias introduzidas irregularmente implica, por si só, um risco muito elevado de que estas acabem por ser integradas no circuito económico dos Estados-Membros e que, uma vez passada a zona na qual se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do referido território, haja menos hipóteses de serem descobertas casualmente pelas autoridades aduaneiras no âmbito de controlos inopinados (acórdão Elshani, já referido, n.º 32).

- 53 Daqui decorre que a apreensão dessas mercadorias, acompanhada do seu confisco simultâneo ou posterior na acepção do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, só poderá dar lugar à extinção da dívida aduaneira se essa apreensão tiver sido efectuada 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.
- 54 Por último, contrariamente ao que sustenta o Governo dinamarquês, esta interpretação pode igualmente aplicar-se aos transportes de mercadorias efectuados ao abrigo de uma caderneta TIR.
- 55 A este respeito, embora seja verdade que resulta, por um lado, do artigo 4.º da Convenção TIR que as mercadorias transportadas ao abrigo do regime TIR não serão sujeitas ao pagamento ou ao depósito dos direitos e taxas de importação ou de exportação nas estâncias aduaneiras de passagem e, por outro, do artigo 5.º desta Convenção que as referidas mercadorias não serão, regra geral, submetidas a inspecção aduaneira nas estâncias aduaneiras de passagem, não é menos certo que, no momento da introdução das mercadorias no território aduaneiro da Comunidade, a caderneta TIR é, em princípio, controlada na estância aduaneira situada na fronteira externa da Comunidade. Nessa altura, efectua-se também a verificação da selagem aduaneira.
- 56 Além disso, como observou a advogada-geral no n.º 102 das suas conclusões, mesmo no âmbito de transportes efectuados ao abrigo da caderneta TIR, a partir do momento em que as mercadorias, introduzidas irregularmente no território aduaneiro da Comunidade, passem a zona na qual se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do referido território, há menos hipóteses de serem descobertas casualmente pelas autoridades aduaneiras aquando de controlos inopinados. Por conseguinte, é elevado o risco de essas mercadorias acabarem por ser integradas no circuito económico dos Estados-Membros.
- 57 Consequentemente, importa considerar que, mesmo no âmbito de transportes de mercadorias ao abrigo da caderneta TIR, a dívida aduaneira só se extingue, nos termos do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, se a apre-

ensão de mercadorias tiver sido efectuada antes de as referidas mercadorias terem passado a zona na qual se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do território aduaneiro da Comunidade.

- 58 No caso em apreço, quanto aos dois processos em que as mercadorias foram introduzidas no território aduaneiro da Comunidade por via marítima, verifica-se que estas foram retidas pelas autoridades aduaneiras e tributárias locais no momento da sua introdução irregular no referido território, em conformidade com as disposições do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro. Assim, conclui-se que estes processos são abrangidos por esse caso.
- 59 Quanto ao processo em que as mercadorias foram transportadas para a Dinamarca por via terrestre, resulta da decisão de reenvio que a introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade teve lugar quando da travessia da fronteira entre a Polónia e a Alemanha. Ora, 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.
- 60 Em segundo lugar, no que se refere à interpretação dos termos «apreensão» e «confisco», na acepção do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, a DTL considera que a apreensão e o confisco são medidas sucessivas e que o confisco constitui uma medida mais gravosa do que a apreensão. Ao invés, segundo o Governo dinamarquês, a mencionada disposição subordina a extinção da dívida aduaneira simultaneamente à apreensão e ao confisco das mercadorias irregularmente introduzidas.
- 61 A este propósito, importa referir que, mesmo tratando-se de duas medidas distintas, elas podem, na prática, coincidir no tempo. Com efeito, como observou a advogada-geral no n.º 110 das suas conclusões, há que entender pelo termo «apreensão» das

mercadorias na aceção do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro o acto 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.

62 Quanto à questão de saber se a destruição de mercadorias pode ser considerada um «confisco» na aceção do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, a DTL, o Governo neerlandês e a Comissão sustentam que o confisco implica a perda do direito de propriedade sobre a mercadoria pelo proprietário e que a eventual aquisição da propriedade sobre essas mercadorias pelas autoridades não é pertinente. A DTL considera, em particular, que o confisco se verifica a partir do momento em que o proprietário inicial perde o seu direito de propriedade sobre as mercadorias apreendidas. O Governo dinamarquês considera, pelo contrário, que o confisco pressupõe a transmissão de bens para o Estado. Ora, nos litígios nos processos principais, o Estado dinamarquês em momento algum se tornou proprietário das mercadorias retidas.

63 A este respeito, cumpre observar que o artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, por um lado, não faz nenhuma referência a uma eventual transmissão de propriedade das mercadorias e, por outro, visa exclusivamente a retirada definitiva do poder de disposição ao proprietário inicial e evitar a comercialização dessas mercadorias sem pagamento de impostos no circuito económico da Comunidade. Ora, uma vez que a destruição dessas mercadorias sob supervisão do Estado impede definitivamente a entrada dessas mercadorias no circuito económico, não é determinante saber se o Estado adquire a propriedade das mercadorias apreendidas.

64 Por fim, contrariamente ao que alega o Governo dinamarquês, não se opõe a esta apreciação o facto de a destruição de mercadorias se encontrar referida, no artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea c), segundo travessão, do código aduaneiro, separadamente da apreensão e do confisco das mesmas, ou ainda de o artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do dito código só mencionar o confisco.

- 65 Com efeito, o artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea c), segundo travessão, do código aduaneiro abrange situações em que as mercadorias declaradas para um regime aduaneiro continuam à disposição do importador, prevendo causas de extinção da dívida aduaneira também relativamente a mercadorias declaradas que não estão à disposição das autoridades aduaneiras e que são destruídas por sua ordem. No entanto, o artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro refere-se unicamente a mercadorias que não estão à disposição do importador.
- 66 Resulta do exposto que se deve responder à primeira questão que a situação em que as mercadorias que são retidas, no momento da sua introdução no território aduaneiro comunitário, pelas autoridades aduaneiras e tributárias locais na zona em que se encontra a primeira estância aduaneira situada na fronteira externa da Comunidade, e que são simultânea ou posteriormente destruídas pelas referidas autoridades, tendo permanecido sempre na posse destas, é abrangida pelo conceito de mercadorias «apreendidas [...] e simultânea ou posteriormente confiscadas» que consta do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, de modo que a dívida aduaneira se extingue nos termos desta disposição.

Quanto à segunda questão

- 67 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se se considera que as mercadorias que são apreendidas no momento da sua introdução no território comunitário e simultânea ou posteriormente destruídas pelas autoridades competentes são colocadas em «regime de suspensão do imposto especial de consumo», na aceção dos artigos 5.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e 6.º, n.º 1, alínea c), da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, conjugados com os artigos 84.º, n.º 1, alínea a), e 98.º do código aduaneiro e com o artigo 867.º-A do regulamento de aplicação, de modo que a obrigação de pagar o imposto especial de consumo sobre as mesmas não se constitui ou se extingue.

- 68 Este órgão jurisdicional interroga-se também sobre a questão de saber se a extinção da dívida aduaneira constituída no momento dessa introdução, na acepção do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, afecta a resposta a esta questão.
- 69 A fim de apreciar a incidência da retenção e da destruição das mercadorias sobre a constituição da dívida do imposto especial de consumo, importa determinar, antes de mais, se ocorreu o facto gerador do imposto especial de consumo, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo. Só posteriormente é que se levantam as questões da exigibilidade e da eventual suspensão do imposto especial de consumo nos termos, respectivamente, dos artigos 6.º, n.º 1, e 5.º, n.º 2, desta directiva.
- 70 No que se refere, em primeiro lugar, ao facto gerador do imposto especial de consumo, resulta do artigo 5.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo que este ocorre no momento da produção no território da Comunidade de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo ou no momento da importação nesse território desses produtos. O segundo parágrafo desse número especifica que se considera «importação» «a entrada desse produto na Comunidade».
- 71 A fim de assegurar uma interpretação coerente da regulamentação comunitária em causa, cumpre interpretar este último conceito à luz do conceito de «introdução» que consta do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro.
- 72 Daqui decorre que se deve considerar que as mercadorias sujeitas ao imposto especial de consumo entraram na Comunidade na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo 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 Comunidade (v., por analogia, acórdão Elshani, já referido, n.º 25).

73 Em situações como as que estão em causa nos dois processos principais, em que as mercadorias, transportadas por via marítima, foram apreendidas e subseqüentemente destruídas pelas autoridades aduaneiras e tributárias locais antes de terem saído da primeira estância aduaneira situada no interior do território da Comunidade, verifica-se que essas mercadorias não foram importadas no território da Comunidade, de modo que o facto gerador do imposto especial de consumo, previsto no artigo 5.º, n.º 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, não ocorreu. Por consequência, as mencionadas mercadorias não podem estar sujeitas ao imposto especial de consumo.

74 Pelo contrário, quando essas mercadorias tiverem sido apreendidas e destruídas pelas autoridades após terem saído da primeira estância aduaneira situada no interior do território da Comunidade, considera-se que as mesmas foram importadas na Comunidade, de modo que o facto gerador do imposto especial de consumo ocorreu a seu respeito, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo. Este parece ser o caso das mercadorias em causa no processo principal em que a introdução irregular no território da Comunidade teve lugar na Alemanha, enquanto a apreensão e a posterior destruição das referidas mercadorias foram efectuadas na Dinamarca.

75 Em segundo lugar, importa referir, relativamente à questão de saber se e em que momento o imposto especial de consumo, cujo facto gerador consiste na introdução de produtos no território da Comunidade, é exigível, que resulta do artigo 6.º, n.º 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo que esse imposto é exigível, nomeadamente, no momento da introdução no consumo dos mencionados produtos. De acordo com o disposto na alínea c), segundo parágrafo, do mesmo artigo, a introdução no consumo abrange «[t]oda e qualquer importação, mesmo irregular, desses produtos quando estes não se encontrem em regime de suspensão».

76 Ora, como foi indicado nos n.ºs 71 e 72 do presente acórdão, o conceito de «importação» de mercadorias na acepção da directiva relativa aos impostos especiais de consumo pressupõe que as mercadorias tenham saído da zona em que se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do território aduaneiro da Comunidade.

- 77 Em terceiro lugar, no que se refere às mercadorias em causa no processo em que estas foram transportadas por via terrestre, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber se se pode suspender a exigibilidade do imposto especial de consumo, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, pelo facto de as mercadorias apreendidas e confiscadas após a sua introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade terem sido colocadas em regime de entreposto aduaneiro, em conformidade com o disposto no artigo 867.º-A do regulamento de aplicação.
- 78 A este respeito, cabe salientar que o regime de suspensão, definido no artigo 4.º, alínea c), da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, é o regime fiscal aplicável à produção, à transformação, à detenção e à circulação dos produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo. Este regime caracteriza-se pelo facto de os impostos especiais de consumo respeitantes aos produtos abrangidos por este regime ainda não serem exigíveis, apesar de já ter ocorrido o facto gerador do imposto (acórdão de 12 de Dezembro de 2002, Cipriani, C-395/00, Colect., p. I-11877, n.º 42). Por conseguinte, no que se refere aos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo, esse regime adia a exigibilidade do imposto especial de consumo até que tenha sido satisfeita uma condição de exigibilidade.
- 79 É certo que resulta do artigo 5.º, n.º 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo que a suspensão do imposto especial de consumo pressupõe que as mercadorias introduzidas irregularmente se encontrem ao abrigo de um dos regimes suspensivos enumerados no artigo 84.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, entre os quais o regime de entreposto aduaneiro.
- 80 Todavia, resulta dos n.ºs 75 e 76 do presente acórdão que, nos processos principais, o imposto especial de consumo se tornou exigível desde o momento em que as mercadorias saíram da zona em que se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do território aduaneiro da Comunidade.
- 81 Daqui decorre que se considera que as mercadorias de contrabando que foram objecto dessa importação irregular foram introduzidas no consumo, de modo que a sua colocação posterior em regime de entreposto aduaneiro, nos termos do artigo 867.º-A do

regulamento de aplicação, na sequência da sua apreensão e do seu confisco, não tem nenhuma incidência sobre a exigibilidade do imposto especial de consumo.

- 82 Com efeito, o artigo 867.º-A do regulamento de aplicação, em conjugação com o artigo 84.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro e com o artigo 5.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, não pode impedir a verificação da causa da exigibilidade do imposto especial de consumo que decorre do artigo 6.º, n.º 1, segundo parágrafo, alínea c), desta directiva.
- 83 Em último lugar, relativamente à questão de saber se a extinção da dívida aduaneira, nos termos do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, tem incidência sobre a extinção do imposto especial de consumo respeitante a essas mercadorias, a directiva relativa aos impostos especiais de consumo não contém qualquer disposição expressa relativa à extinção do imposto especial de consumo em caso de importação irregular de mercadorias.
- 84 Nestas condições, tendo em conta as semelhanças entre os direitos aduaneiros e os impostos especiais de consumo na medida em que surgem com a importação de mercadorias na Comunidade e a subsequente introdução destas no circuito económico dos Estados-Membros, e para assegurar uma interpretação coerente da regulamentação comunitária em causa, há que considerar que a extinção dos impostos especiais de consumo tem lugar nas mesmas circunstâncias que as dos direitos aduaneiros.
- 85 Por consequência, como resulta do n.º 50 do presente acórdão, para implicar a extinção do imposto especial de consumo, a apreensão ou o confisco de mercadorias deve ser efectuado antes de as mesmas passarem a zona em que se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do território aduaneiro da Comunidade.
- 86 Por conseguinte, cabe responder à segunda questão que os artigos 5.º, n.º 1, terceiro parágrafo, e 6.º, n.º 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo devem ser interpretados no sentido de que se deve considerar que as mercadorias apreen-

didadas pelas autoridades aduaneiras e tributárias locais no momento da sua introdução no território da Comunidade e simultânea ou posteriormente mencionadas pelas mesmas autoridades, sem terem nunca deixado de estar na sua posse, não foram importadas na Comunidade, de modo que o facto gerador do imposto especial de consumo não ocorreu a seu respeito. As mercadorias apreendidas após a sua introdução irregular nesse território, ou seja, a partir do momento em que saíram da zona em que se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do referido território, e simultânea ou posteriormente destruídas pelas mencionadas autoridades, sem terem nunca deixado de estar na sua posse, não se consideram colocadas em «regime de suspensão do imposto especial de consumo», na acepção dos artigos 5.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e 6.º, n.º 1, alínea c), da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, conjugados com os artigos 84.º, n.º 1, alínea a), e 98.º do código aduaneiro e com o artigo 867.º-A do regulamento de aplicação, de modo que o facto gerador do imposto especial de consumo sobre essas mercadorias ocorre e, por conseguinte, o imposto especial de consumo é exigível a seu respeito.

Quanto à terceira questão

⁸⁷ Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as disposições conjugadas dos artigos 7.º, n.º 3, 10.º, n.º 3, e 16.º, n.º I, B, alínea c), da Sexta Directiva e do artigo 867.º-A do regulamento de aplicação devem ser interpretadas no sentido de que as mercadorias que forem apreendidas pelas autoridades aduaneiras e tributárias locais no momento da sua importação na Comunidade, ou após esta, e simultânea ou posteriormente destruídas pelas referidas autoridades, sem terem deixado de estar na sua posse, devem considerar-se colocadas em regime de entreposto aduaneiro, de modo que o facto gerador do IVA não ocorre e que esse imposto não é exigível.

⁸⁸ Esse órgão jurisdicional interroga-se também sobre a questão de saber se a extinção da dívida aduaneira constituída no momento dessa introdução irregular, nos termos do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, afecta a resposta a essa questão.

- 89 Em primeiro lugar, quanto ao facto gerador e à exigibilidade do IVA relativos às mercadorias introduzidas irregularmente na Comunidade, deve esclarecer-se, antes de mais, que, de acordo com o disposto no artigo 2.º, n.º 2, da Sexta Directiva, as «importações» estão sujeitas ao IVA. Nos termos do artigo 7.º, n.º 1, alínea a), desta directiva, verifica-se uma importação quando a mercadoria em causa «entr[a] no território da Comunidade».
- 90 Seguidamente, há que referir que o artigo 10.º, n.º 3, segundo parágrafo, da Sexta Directiva dispõe que, quando os bens importados estão sujeitos, designadamente, a direitos aduaneiros, o «facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que se verificam o facto gerador e a exigibilidade desses direitos».
- 91 Além disso, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a aplicabilidade da Sexta Directiva à importação ilegal de estupefacientes que o facto gerador e a exigibilidade de direitos aduaneiros e do IVA são, no que respeita a esses casos, essencialmente os mesmos. Com efeito, os dois regimes são comparáveis, no tocante às suas características principais, na medida em que surgem com a importação para a Comunidade e a subsequente introdução das mercadorias no comércio nos Estados-Membros (v., neste sentido, acórdãos de 28 de Fevereiro de 1984, Einberger, 294/82, Recueil, p. 1177, n.º 18, e de 6 de Dezembro de 1990, Witzemann, C-343/89, Colect., p. I-4477, n.º 18).
- 92 A este respeito, e tendo em conta o que foi referido no n.º 48 do presente acórdão, o artigo 10.º, n.º 3, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o facto gerador do IVA e a exigibilidade deste, relativamente às mercadorias de contrabando apreendidas e simultânea ou posteriormente confiscadas, só se podem verificar a partir do momento em que essas mercadorias tiverem deixado a zona em que se encontra a primeira estância aduaneira situada no território aduaneiro da Comunidade.
- 93 Por consequência, deve considerar-se que, quando as mercadorias importadas forem apreendidas e simultânea ou posteriormente destruídas pelas autoridades competentes antes de terem saído da primeira estância aduaneira situada no interior do território aduaneiro da Comunidade, nem o facto gerador do IVA nem a exigibilidade deste

se verificaram, na aceção desse artigo. Este parece ser o caso dos dois processos principais em que as mercadorias foram transportadas por via marítima.

⁹⁴ Pelo contrário, 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 de outro Estado-Membro, o facto gerador do IVA já ocorreu e, por isso, o IVA tornou-se exigível, nos termos do artigo 10.º, n.º 3, segundo parágrafo, da Sexta Directiva. Este parece ser o caso do terceiro processo principal em que as mercadorias foram importadas por via terrestre.

⁹⁵ Em segundo lugar, resulta da questão submetida ao Tribunal de Justiça que o órgão jurisdicional de reenvio procura saber se o artigo 867.º-A do regulamento de aplicação tem incidência sobre a exigibilidade do IVA, de forma que se deva considerar que as mercadorias apreendidas estão sujeitas ao «regime de entreposto aduaneiro», regime que consta do artigo 16.º, n.º 1, B, alínea c), da Sexta Directiva, de modo que o facto gerador do IVA não ocorreu e que, por isso, este imposto não é exigível. Este órgão jurisdicional procura igualmente saber se o efeito suspensivo da verificação tanto do facto gerador como da exigibilidade do imposto, previsto no artigo 10.º, n.º 3, primeiro parágrafo, segunda frase, desta directiva, pode operar em relação a essas mercadorias.

⁹⁶ A este respeito, importa observar que, no que se refere à situação dos «bens [que] sejam colocados, desde a sua entrada no território da Comunidade, sob um dos regimes previstos no n.º 3 do artigo 7.º», situação esta referida no artigo 10.º, n.º 3, primeiro parágrafo, segunda frase, da Sexta Directiva, a expressão «desde a sua entrada» deve ser entendida no sentido de que as mercadorias não deixaram a primeira estância aduaneira e não foram, por isso, importadas no território da Comunidade. Por consequência, quando as mercadorias forem apreendidas e confiscadas no momento da sua introdução numa fronteira externa da Comunidade, o facto gerador e a exigibilidade do imposto não se verificam, não sendo preciso suscitar a questão da possível incidência dos artigos 10.º, n.º 3, segundo parágrafo, e 16.º, n.º 1, B, da referida direc-

tiva nem do artigo 867.º-A do regulamento de aplicação, como é o caso das mercadorias importadas por via marítima em dois dos processos principais.

- 97 Em contrapartida, como se observou nos n.ºs 81 e 82 do presente acórdão a propósito da exigibilidade do imposto especial de consumo, quando as mercadorias introduzidas irregularmente na Comunidade são apreendidas e confiscadas pelas autoridades competentes após terem passado a primeira estância aduaneira, o artigo 867.º-A do regulamento de aplicação e o artigo 10.º, n.º 3, segundo parágrafo, da Sexta Directiva não impedem a exigibilidade do IVA relativamente às referidas mercadorias, mesmo que estas sejam posteriormente colocadas em regime de entreposto aduaneiro. Este parece ser o caso das mercadorias transportadas por via terrestre no terceiro processo principal.
- 98 Em terceiro lugar, no que se refere à incidência da extinção da dívida aduaneira nos termos do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro sobre o facto gerador e a exigibilidade do IVA, atendendo ao paralelismo, nos termos do artigo 10.º, n.º 3, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, entre o facto gerador e a exigibilidade dos direitos aduaneiros e do IVA à importação de mercadorias, como se expôs no n.º 91 do presente acórdão, deve considerar-se que as mesmas condições de extinção se aplicam tanto aos direitos aduaneiros à importação como ao IVA.
- 99 Decorre do exposto que cumpre responder à terceira questão que os artigos 2.º, n.º 2, 7.º e 10.º, n.º 3, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que se deve considerar que as mercadorias apreendidas pelas autoridades aduaneiras e tributárias locais no momento da sua introdução no território da Comunidade e simultânea ou posteriormente destruídas pelas mesmas, sem terem nunca deixado de estar na sua posse, não foram importadas na Comunidade, de modo que o facto gerador do IVA não ocorreu a seu respeito e que, por isso, esse imposto não é exigível. Todavia, as disposições conjugadas dos artigos 10.º, n.º 3, segundo parágrafo, e 16.º, n.º 1, B, alínea c), da Sexta Directiva e do artigo 867.º-A do regulamento de aplicação devem ser interpretadas no sentido de que, em relação às mercadorias apreendidas por essas autori-

dades após a sua introdução irregular nesse território, ou seja, a partir do momento em que saíram da zona em que se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do referido território, e simultânea ou posteriormente destruídas pelas mencionadas autoridades, sem terem nunca deixado de estar na sua posse, o facto gerador do IVA ocorre e este imposto é exigível, mesmo que essas mercadorias sejam posteriormente colocadas em regime de entreposto aduaneiro.

Quanto à quarta questão

- ¹⁰⁰ Com a quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as autoridades aduaneiras do Estado-Membro em que foi constatada uma importação irregular de mercadorias no âmbito de um transporte efectuado ao abrigo de uma caderneta TIR são, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 215.º e 217.º do código aduaneiro, do artigo 454.º, n.ºs 2 e 3, do regulamento de aplicação, do artigo 7.º, n.º 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo e do artigo 7.º da Sexta Directiva, competentes para cobrar direitos aduaneiros, imposto especial de consumo e IVA relativamente às mercadorias de contrabando, quando as autoridades do Estado-Membro em que teve lugar a introdução irregular na Comunidade não constatarem essa irregularidade nem cobraram esses direitos e impostos.
- ¹⁰¹ Importa observar desde logo que, atendendo às respostas dadas às questões anteriores, esta questão só diz respeito ao processo principal em que os cigarros foram introduzidos na Comunidade, por via terrestre, através da fronteira polaco-alemã, antes de serem descobertos e subsequentemente apreendidos pelas autoridades dinamarquesas na fronteira germano-dinamarquesa.
- ¹⁰² Além disso, como alegam o Governo neerlandês e a Comissão, importa analisar separadamente a competência para a cobrança dos direitos aduaneiros, do imposto especial de consumo e do IVA.

- 103 Relativamente, em primeiro lugar, à competência para cobrar a dívida aduaneira, resulta, antes de mais, do artigo 215.º, n.º 1, primeiro travessão, do código aduaneiro que a dívida aduaneira considera-se constituída «no lugar em que ocorre o facto que dá origem à constituição dessa dívida».
- 104 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a determinação do lugar onde se constituiu a dívida aduaneira permite designar o Estado-Membro competente para a cobrança dos direitos aduaneiros. Por conseguinte, esta disposição visa determinar a competência territorial em matéria de cobrança do montante da dívida aduaneira (v., neste sentido, acórdão de 13 de Dezembro de 2007, *Road Air Logistics Customs*, C-526/06, *Colect.*, p. I-11337, n.º 26).
- 105 Seguidamente, nos termos do artigo 215.º, n.º 3, do código aduaneiro, as autoridades aduaneiras a que se refere o n.º 1 do artigo 217.º do dito código, que são as competentes para o registo de liquidação da dívida aduaneira, «são as do Estado-Membro onde a dívida aduaneira foi constituída».
- 106 Por último, como foi já indicado no n.º 48 do presente acórdão, a dívida aduaneira constitui-se, nos termos do disposto no artigo 202.º do código aduaneiro, no lugar em que as mercadorias sujeitas a direitos aduaneiros passam a primeira estância aduaneira situada no interior do território aduaneiro da Comunidade sem nela terem sido apresentadas.
- 107 Assim, decorre da leitura conjugada das disposições acima mencionadas que, em circunstâncias como as do processo principal em causa, são as autoridades do Estado-Membro situado na fronteira externa da Comunidade, pela qual as mercadorias foram introduzidas irregularmente no território aduaneiro da Comunidade, ou seja, no processo principal em questão, as autoridades alemãs, que são as competentes

para cobrar a dívida aduaneira, mesmo que essa introdução irregular de mercadorias tenha sido constatada posteriormente no território de outro Estado-Membro.

- 108 Por outro lado, como observou a DTL, resulta do artigo 454.º do regulamento de aplicação que a repartição de competências acima mencionada também se aplica no âmbito de transportes efectuados ao abrigo da caderneta TIR.
- 109 Importa observar, em segundo lugar, que a competência para a cobrança do IVA decorre das disposições conjugadas dos artigos 7.º, n.º 2, e 10.º, n.º 3, da Sexta Directiva.
- 110 Com efeito, por um lado, o referido artigo 7.º, n.º 2, dispõe que «[a] importação de um bem é efectuada no Estado-Membro em cujo território o bem se encontra no momento em que entra no território da Comunidade». Por outro lado, o mencionado artigo 10.º, n.º 3, estabelece, como foi já indicado no n.º 90 do presente acórdão, que o «facto gerador ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que é efectuada a importação do bem».
- 111 Consequentemente, à semelhança dos direitos aduaneiros, o IVA tornou-se exigível no Estado-Membro em que as mercadorias foram introduzidas irregularmente na Comunidade e, por conseguinte, as autoridades desse Estado-Membro, ou seja, no processo principal em questão, as autoridades alemãs, são competentes para cobrar esse imposto.
- 112 No que se refere, em último lugar, à competência para a cobrança do imposto especial de consumo, o artigo 7.º, n.º 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo prevê, nomeadamente, a cobrança deste imposto, no caso de os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham já sido introduzidos no consumo num Estado-Membro serem detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro, por esse outro Estado-Membro.

- 113 No caso em apreço, é possível que as mercadorias descobertas e apreendidas sejam detidas para fins comerciais. Todavia, compete ao órgão jurisdicional de reenvio, que é o único com conhecimento directo do litígio que lhe é submetido, verificar se é esse o caso.
- 114 Se for esse o caso, decorre das disposições conjugadas dos artigos 6.º, n.º 1, e 7.º, n.º 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo que as autoridades do Estado-Membro em que foram descobertas e apreendidas as mercadorias irregularmente introduzidas na Comunidade são competentes para cobrar o imposto especial de consumo. No processo principal em questão, trata-se das autoridades dinamarquesas.
- 115 Se não for esse o caso, o Estado-Membro da primeira importação, ou seja, a República Federal da Alemanha no referido processo, continua a ser competente, em conformidade com o disposto no artigo 6.º da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, para cobrar o imposto especial de consumo, mesmo que os produtos introduzidos irregularmente só tenham sido descobertos posteriormente pelas autoridades de outro Estado-Membro.
- 116 Por conseguinte, importa responder à quarta questão que os artigos 202.º, 215.º, n.ºs 1 e 3, e 217.º do código aduaneiro, bem como os artigos 7.º, n.º 2, e 10.º, n.º 3, da Sexta Directiva, devem ser interpretados no sentido de que são as autoridades do Estado-Membro situado na fronteira externa da Comunidade, pela qual as mercadorias foram introduzidas irregularmente no território aduaneiro da Comunidade, que são as competentes para cobrar a dívida aduaneira e o IVA, mesmo que essas mercadorias tenham sido depois transportadas para outro Estado-Membro onde foram descobertas e subsequentemente apreendidas. Os artigos 6.º, n.º 1, e 7.º, n.º 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo devem ser interpretados no sentido de que as autoridades deste último Estado-Membro são competentes para cobrar o imposto especial de consumo desde que essas mercadorias sejam detidas para fins comerciais. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se este requisito se encontra preenchido no litígio que lhe é submetido.

Quanto às despesas

- ¹¹⁷ Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

- 1) **A situação em que as mercadorias que são retidas, no momento da sua introdução no território aduaneiro comunitário, pelas autoridades aduaneiras e tributárias locais na zona em que se encontra a primeira estância aduaneira situada na fronteira externa da Comunidade, e que são simultânea ou posteriormente destruídas pelas referidas autoridades, tendo permanecido sempre na posse destas, é abrangida pelo conceito de mercadorias «apreendidas [...] e simultânea ou posteriormente confiscadas» que consta do 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 Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 955/1999 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Abril de 1999, de modo que a dívida aduaneira se extingue nos termos desta disposição.**
- 2) **Os artigos 5.º, n.º 1, terceiro parágrafo, e 6.º, n.º 1, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, conforme alterada pela Directiva 96/99/CE do Conselho, de 30 de Dezembro de 1996, devem ser interpretados no sentido de que se deve considerar que as mercadorias apreendidas pelas autoridades aduaneiras e tributárias locais no momento da sua introdução no território da Comunidade e simultânea ou posteriormente destruídas pelas mesmas autoridades, sem terem nunca deixado de estar na sua posse, não foram**

importadas na Comunidade, de modo que o facto gerador do imposto especial de consumo não ocorreu a seu respeito. As mercadorias apreendidas após a sua introdução irregular nesse território, ou seja, a partir do momento em que saíram da zona em que se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do referido território, e simultânea ou posteriormente destruídas pelas mencionadas autoridades, sem terem nunca deixado de estar na sua posse, não se consideram colocadas em «regime de suspensão do imposto especial de consumo», na acepção dos artigos 5.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e 6.º, n.º 1, alínea c), da referida directiva, conjugados com os artigos 84.º, n.º 1, alínea a), e 98.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 955/99, e com o artigo 867.º-A do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1662/1999 da Comissão, de 28 de Julho de 1999, de modo que o facto gerador do imposto especial de consumo sobre essas mercadorias ocorre e, por conseguinte, o imposto especial de consumo é exigível a seu respeito.

- 3) Os artigos 2.º, n.º 2, 7.º e 10.º, n.º 3, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, conforme alterada pela Directiva 1999/85/CE do Conselho, de 22 de Outubro de 1999, devem ser interpretados no sentido de que se deve considerar que as mercadorias apreendidas pelas autoridades aduaneiras e tributárias locais no momento da sua introdução no território da Comunidade e simultânea ou posteriormente destruídas pelas mesmas, sem terem nunca deixado de estar na sua posse, não foram importadas na Comunidade, de modo que o facto gerador do imposto sobre o valor acrescentado não ocorreu a seu respeito e que, por isso, esse imposto não é exigível. Todavia, as disposições conjugadas dos artigos 10.º, n.º 3, segundo parágrafo, e 16.º, n.º 1, B, alínea c), da referida directiva e do artigo 867.º-A do Regulamento n.º 2454/93, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1662/1999, devem ser interpretadas no sentido de que, em relação às mercadorias apreendidas por essas autoridades após a sua introdução irregular nesse território, ou seja, a partir do momento em que saíram da zona em que se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do referido território, e simultânea ou posteriormente destruídas pelas mencionadas autoridades, sem terem nunca deixado de estar na sua posse, o facto gerador do imposto sobre o valor acrescentado ocorre e este

imposto é exigível, mesmo que essas mercadorias sejam posteriormente colocadas em regime de entreposto aduaneiro.

- 4) Os artigos 202.º, 215.º, n.ºs 1 e 3, e 217.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 955/1999, bem como os artigos 7.º, n.º 2, e 10.º, n.º 3, da Sexta Directiva 77/388, conforme alterada pela Directiva 1999/85, devem ser interpretados no sentido de que são as autoridades do Estado-Membro situado na fronteira externa da Comunidade, pela qual as mercadorias foram introduzidas irregularmente no território aduaneiro da Comunidade, que são as competentes para cobrar a dívida aduaneira e o imposto sobre o valor acrescentado, mesmo que essas mercadorias tenham sido depois transportadas para outro Estado-Membro onde foram descobertas e subsequentemente apreendidas. Os artigos 6.º, n.º 1, e 7.º, n.º 1, da Directiva 92/12, conforme alterada pela Directiva 96/99, devem ser interpretados no sentido de que as autoridades deste último Estado-Membro são competentes para cobrar o imposto especial de consumo desde que essas mercadorias sejam detidas para fins comerciais. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se este requisito se encontra preenchido no litígio que lhe é submetido.

Assinaturas