Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

29 de outubro de 2015*

«Reenvio prejudicial — Código Aduaneiro Comunitário — Regulamento (CEE) n.º 2913/92 — Artigos 203.° e 204.° — Regime de trânsito comunitário externo — Regulamento (CEE) n.º 2454/93 — Artigos 365.°, 366.° e 859.° — Constituição da dívida aduaneira — Subtração ou não à fiscalização aduaneira — Inexecução de uma obrigação — Omissão de terminar o regime de trânsito — Saída das mercadorias do território aduaneiro da União Europeia»

No processo C-319/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 13 de junho de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de julho de 2014, no processo

B & S Global Transit Center BV

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: T. von Danwitz (relator), presidente da quarta secção, exercendo funções de presidente da quinta secção, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász e C. Vajda, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 20 de maio de 2015,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da B & S Global Transit Center BV, por B. Boersma, adviseur,

— em representação do Governo neerlandês, por M. Bulterman, M. Noort e C. Schillemans, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por A. Collabolletta, avvocato dello Stato,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Grønfeldt e H. Kranenborg, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: neerlandês.

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 16 de julho de 2015,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 203.° e 204.° 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 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO L 363, p. 1, a seguir «código aduaneiro»), bem como de determinadas disposições do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 (JO L 253, p. 1, a seguir «regulamento de aplicação»), a saber, os artigos 365.° e 859.° do regulamento de aplicação, na sua versão resultante do Regulamento (CE) n.º 993/2001 da Comissão, de 4 de maio de 2001 (JO L 141, a seguir, respetivamente, «artigo 365.º do regulamento de aplicação» e «artigo 859.º do regulamento de aplicação»), e o artigo 366.º do regulamento de aplicação, na sua versão resultante do Regulamento (CE) n.º 1192/2008 da Comissão, de 17 de novembro de 2008 (JO L 329, a seguir «artigo 366.º do regulamento de aplicação»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a B & S Global Transit Center BV (a seguir «B & S») ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), a propósito do pagamento dos direitos aduaneiros de que a B & S é alegadamente devedora por ter subtraído mercadorias à fiscalização aduaneira ao não ter terminado os regimes de trânsito comunitário externo (a seguir «regimes de trânsito») em que tinha colocado as suas mercadorias.

Quadro jurídico

Código aduaneiro

3 O artigo 37.º do código aduaneiro dispõe:

«1. As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade ficam, desde essa introdução, sujeitas à fiscalização aduaneira. Podem ser sujeitas a controlos aduaneiros nos termos das disposições em vigor.

2. Permanecem sob essa fiscalização o tempo necessário para determinar o seu estatuto aduaneiro e, tratando-se de mercadorias não comunitárias e sem prejuízo do n.º 1 do artigo 82.º, até mudarem de estatuto aduaneiro, serem colocadas numa zona franca ou num entreposto franco ou serem reexportadas ou inutilizadas nos termos do artigo 182.º»

4 O artigo 91.º, n.º 1, do referido código tem a seguinte redação:

«O regime do trânsito externo permite a circulação de um ponto a outro do território aduaneiro da Comunidade:

a) De mercadorias não comunitárias, sem que fiquem sujeitas a direitos de importação e a outras imposições bem como a medidas de política comercial;

[…]»

5 O artigo 92.º do referido código prevê:

«1. O regime de trânsito externo termina e as obrigações do titular do regime ficam cumpridas quando as mercadorias ao abrigo do regime e os documentos exigidos são apresentados na estância aduaneira de destino, de acordo com as disposições do regime em questão.

2. As autoridades aduaneiras apuram o regime de trânsito externo quando puderem determinar, com base na comparação dos dados disponíveis na estância aduaneira de partida com os disponíveis na estância aduaneira de destino, que o regime terminou corretamente.»

6 Nos termos do artigo 96.º, n.º 1 desse mesmo código:

«O responsável principal é o titular do regime de trânsito comunitário externo, competindo-lhe:

a) Apresentar as mercadorias intactas na estância aduaneira de destino no prazo prescrito, respeitando as medidas de identificação tomadas pelas autoridades aduaneiras;

b) Respeitar as disposições relativas ao regime do trânsito comunitário.»

7 Nos termos do artigo 203.º do código aduaneiro:

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

— a subtração à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos de importação.

2. A dívida aduaneira considera-se constituída no momento em que a mercadoria é subtraída à fiscalização aduaneira.

3. Os devedores são:

— a pessoa que subtraiu a mercadoria à fiscalização aduaneira,

[…]»

8 Segundo o artigo 204.º, n.º 1, deste código:

«É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

a) O incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da sua permanência em depósito temporário ou da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida

[…]

em casos distintos dos referidos no artigo 203.º, salvo se se provar que o incumprimento ou a não observância não tiver reais consequências para o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro em questão.»

9 Nos termos do artigo 239.º do referido código:

«1. Pode-se proceder ao reembolso ou à dispensa do pagamento dos direitos de importação ou dos direitos de exportação em situações especiais, distintas das referidas nos artigos 236.°, 237.° e 238.°:

— a determinar pelo procedimento do comité;

— decorrentes de circunstâncias que não envolvam qualquer artifício ou negligência manifesta por parte do interessado. As situações em que pode ser aplicada esta disposição bem como as modalidades processuais a observar para esse efeito são definidas de acordo com o procedimento do comité. O reembolso ou a dispensa do pagamento pode ficar subordinado a condições especiais.

2. O reembolso ou a dispensa do pagamento dos direitos pelos motivos indicados no n.º 1 será concedido mediante requerimento apresentado na estância aduaneira respetiva no prazo de doze meses a contar da data da comunicação dos referidos direitos ao devedor.

Todavia, as autoridades aduaneiras poderão autorizar que esse prazo seja ultrapassado em casos excecionais devidamente justificados.»

Regulamento de aplicação

10 O artigo 365.º do regulamento de aplicação, em vigor até 30 de junho de 2009, previa:

«1. Se o exemplar n.º 5 da declaração de trânsito não for devolvido às autoridades aduaneiras do Estado-Membro de partida findo o prazo de dois meses a contar da data de aceitação da declaração de trânsito, essas autoridades informarão do facto o responsável principal, solicitando-lhe que apresente prova do fim do regime.

1A. Nos casos em que forem aplicáveis as disposições da subsecção 7 da secção 2, e em que as autoridades aduaneiras dos Estados-Membros de partida não tiverem recebido a mensagem 'aviso de chegada' no prazo previsto para a apresentação das mercadorias na estância de destino, as referidas autoridades informarão o responsável principal e solicitarão que apresente a prova do apuramento do regime.

2. A prova referida no n.º 1 pode ser feita mediante a apresentação às autoridades competentes de um documento certificado pelas autoridades aduaneiras do Estado-Membro de destino que contenha a identificação das mercadorias em causa e que comprove que foram apresentadas na estância de destino ou, em caso de aplicação do artigo 406.º, ao destinatário autorizado.

3. Considera-se igualmente que o regime de trânsito comunitário terminou, se o responsável principal apresentar às autoridades aduaneiras um documento aduaneiro de sujeição a um destino aduaneiro num país terceiro ou cópia ou fotocópia desse documento que contenha a identificação das mercadorias em causa. A cópia ou fotocópia desse documento devem ser autenticadas pelo organismo que visou o documento original ou pelos serviços oficiais do país terceiro em causa ou ainda pelos serviços oficiais de um dos Estados-Membros.»

11 O artigo 366.º do regulamento de aplicação, em vigor a partir de 1 de julho de 2008, dispõe:

«1. A prova de que o regime terminou nos prazos mencionados na declaração pode ser apresentada pelo responsável principal, a contento das autoridades aduaneiras, sob forma de um documento certificado pelas autoridades aduaneiras do Estado-Membro de destino que contenha a identificação das mercadorias em causa e que comprove que estas foram apresentadas na estância de destino ou, caso se aplique o artigo 406.º, junto do destinatário autorizado.

2. Considera-se igualmente que o regime de trânsito comunitário terminou, se o responsável principal apresentar, a contento das autoridades aduaneiras, um dos documentos seguintes que identifique as mercadorias:

a) Um documento aduaneiro, emitido num país terceiro, de sujeição a um destino aduaneiro num país terceiro;

b) Um documento emitido num país terceiro, visado pelas autoridades aduaneiras desse país, que certifique que as mercadorias são consideradas em livre circulação no país terceiro em questão.

3. Os documentos mencionados no n.º 2 podem ser substituídos pelas respetivas cópias ou fotocópias autenticadas pelo organismo que visou os documentos originais, pelas autoridades dos países terceiros em questão ou pelas autoridades de um dos Estados-Membros.»

12 O artigo 859.º do regulamento de aplicação tem a seguinte redação:

«Consideram-se, nomeadamente, sem reais consequências sobre o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro considerado na aceção do n.º 1 do artigo 204° do código aduaneiro, os seguintes incumprimentos ou não observâncias, desde que:

— não constituam uma tentativa de subtração da mercadoria à fiscalização aduaneira,

— não impliquem negligência manifesta por parte do interessado,

— e

— sejam cumpridas *a posteriori* todas as formalidades necessárias à regularização da situação da mercadoria:

[…]

6) No caso de uma mercadoria em armazenagem temporária ou sujeitas a um regime aduaneiro, retirada das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ou a sua introdução numa zona franca de controlo de tipo I nos termos do artigo 799.º ou num entreposto franco sem cumprimento das formalidades necessárias;

[…]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 Em 3 de julho de 2006, 13 de agosto de 2007 e 18 de dezembro de 2008, a B & S, uma prestadora de serviços logísticos, apresentou, na qualidade de responsável principal, declarações eletrónicas de sujeição de produtos alimentares ao regime de trânsito. Todas estas declarações designavam a estância aduaneira de Moerdijk (Países Baixos) como estância de partida e, respetivamente, as de Bremerhaven (Alemanha), de Antuérpia (Bélgica) e, novamente, de Bremerhaven como estâncias de destino.

14 Em 4 de agosto de 2006, 26 de setembro de 2007 e 24 de janeiro de 2008, a estância aduaneira de partida indicou à B & S que não tinha recebido o exemplar de devolução necessário nem o *feedback* eletrónico. Na sequência do pedido da referida estância de produzir prova de que estes regimes tinham terminado corretamente, a B & S apresentou diversos documentos comerciais de transporte, denominados «bills of lading».

15 Em reação a um aviso de inquérito emitido pelo inspetor do Serviço de Impostos da Administração Fiscal (Inspecteur van de Belastingdienst, a seguir «inspetor»), as estâncias aduaneiras de destino indicaram que não lhes tinham sido apresentados nenhuma mercadoria nem documentos de trânsito. Nestas condições, e considerando que os documentos comerciais comunicados pela B & S não estavam em conformidade com os artigos 365.° ou 366.° do regulamento de aplicação, não se podendo considerar que os regimes de trânsito tivessem terminado, o inspetor, baseando-se no artigo 203.º do código aduaneiro, emitiu, respetivamente, em 24 de maio de 2007, em 1 de julho de 2008 e 4 de novembro de 2008, avisos de cobrança de direitos aduaneiros relativos à B & S, por esta ter subtraído as mercadorias em causa à fiscalização aduaneira.

16 A B & S apresentou uma reclamação contra dois avisos de cobrança, bem como um pedido de reembolso relativamente ao terceiro aviso. Neste contexto, a B & S apresentou documentos suplementares, nomeadamente avisos de receção das mercadorias em causa emitidos pelos seus destinatários, a saber, as forças da Organização das Nações Unidas (ONU) em Abidjan (Costa do Marfim), as forças da Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN) em Cabul (Afeganistão) e as forças da ONU em Porto Príncipe (Haiti). Não tendo o inspetor ficado satisfeito com estes novos documentos, decidiu manter os avisos de cobrança.

17 A B & S recorreu das decisões do inspetor para o Rechtbank Haarlem (Tribunal de Haarlem). Este último anulou estas decisões, pelo facto de os documentos fornecidos pela B & S permitirem estabelecer a existência de um incumprimento sem consequências reais sobre o funcionamento correto dos referidos regimes na aceção do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, conjugado com o artigo 859.º, ponto 6, do regulamento de aplicação, tendo os documentos apresentados pela B & S provado a saída das mercadorias do território aduaneiro da União Europeia.

18 O inspetor interpôs recurso desta decisão do Rechtbank Haarlem (Tribunal de Haarlem) para o Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão). Este último considerou, em primeiro lugar, que foi com razão que o inspetor considerou que nenhuma das mercadorias tinha sido apresentada na estância de destino, na aceção dos artigos 92.° e 96.° do código aduaneiro. De seguida, este órgão jurisdicional constatou que nenhum dos documentos apresentados pela B & S satisfazia os requisitos obrigatórios impostos pelos artigos 365.°, n.º 3, ou 366.°, n.ºs 2 e 3, do regulamento de aplicação. Por fim, referindo-se ao acórdão Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90), o Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão) decidiu que, não obstante a saída das mercadorias do território aduaneiro da União, o facto de os regimes de trânsito não terem terminado era constitutivo de uma subtração dessas mercadorias à fiscalização aduaneira e era facto constitutivo de uma dívida aduaneira, nos termos do artigo 203.º do código aduaneiro.

19 A B & S interpôs um recurso de cassação deste acórdão perante o órgão jurisdicional de reenvio, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos). Este órgão jurisdicional entende que o Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão) decidiu corretamente ao entender que os regimes de trânsito em causa não terminaram, na aceção do artigo 92.º do código aduaneiro, e não podiam ser considerados terminados, na aceção dos artigos 365.°, n.º 3, ou 366.°, n.ºs 2 e 3, do regulamento de aplicação. Todavia, este órgão jurisdicional entende que o acórdão X (C-480/12, EU:C:2014:329) pode ser entendido no sentido de que a constituição de uma dívida aduaneira, nos termos do artigo 203.º do Código Aduaneiro, está excluída quando se prove que as mercadorias não foram integradas no circuito económico da União sem serem desalfandegadas.

20 Caso o incumprimento da obrigação de terminar regularmente o regime de trânsito não constitua uma subtração da mercadoria à fiscalização aduaneira, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se se se pode considerar que tal incumprimento não teve consequências reais sobre o correto funcionamento deste regime na aceção do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, conjugado com o artigo 859.º, terceiro travessão e ponto 6, do regulamento de aplicação.

21 Nestas condições o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos 203.° e 204.° do código aduaneiro, lidos em conjugação com o artigo 859.º (em especial o [ponto] 6) do Regulamento n.º 2454/93, ser interpretados no sentido de que, quando o regime aduaneiro de trânsito comunitário externo não tiver terminado mas tenham sido apresentados documentos que demonstram que as mercadorias saíram do território aduaneiro, o facto de esse regime não ter terminado não é constitutivo de uma dívida aduaneira por subtração à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º do código aduaneiro, mas, em princípio, é constitutivo de uma dívida aduaneira nos termos do artigo 204.º do [c]ódigo [a]duaneiro?

2) Deve o artigo 859.º, [ponto] 6, do Regulamento n.º 2454/93, ser interpretado no sentido de que esta disposição se refere exclusivamente à não observância de (uma das) obrigações relacionadas com a (re)exportação de mercadorias, conforme definidas nos artigos 182.° e 183.° do [c]ódigo [a]duaneiro? Ou deve a expressão 'sem cumprimento das formalidades necessárias' ser interpretada no sentido de que 'as formalidades necessárias' incluem as formalidades que devem ser cumpridas antes da (re)exportação de modo a terminar o regime aduaneiro sob o qual as mercadorias foram colocadas?

3) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, deve o artigo 859.º, terceiro travessão, do Regulamento n.º 2454/93, ser interpretado no sentido de que o incumprimento das formalidades [acima] referidas […] na questão n.º 2 não impede que, numa situação como a que está em apreço — na qual ficou demonstrado com base em documentos que as mercadorias saíram do território aduaneiro após o transporte dentro da União — se possa considerar que está preenchido o requisito de serem 'cumpridas *a posteriori* todas as formalidades necessárias à regularização da situação da mercadoria'?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

22 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 203.° e 204.° do código aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que um incumprimento da obrigação de apresentar uma mercadoria colocada em regime de trânsito na estância aduaneira de destino é, em princípio, constitutiva de uma dívida aduaneira com base no artigo 204.º deste código, e não do artigo 203.º do mesmo, quando a mercadoria em causa tenha saído do território aduaneiro da União e o titular do referido regime não esteja em condições de apresentar documentos em conformidade com os artigos 365.°, n.º 3, ou 366.°, n.ºs 2 e 3, do regulamento de aplicação.

23 Há que salientar, a título preliminar, que resulta das indicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, por um lado, que as mercadorias em causa no processo principal não foram apresentadas nas estâncias aduaneiras de destino respetivas e, por outro, que os documentos apresentados pela B & S ao inspetor, referidos nos n.ºs 14 e 16 do presente acórdão, demonstram que estas mercadorias saíram efetivamente do território aduaneiro da União. Este órgão jurisdicional considera, todavia, que estes documentos não satisfazem as exigências de prova previstas nos artigos 365.°, n.º 3, ou 366.°, n.ºs 2 e 3, do regulamento de aplicação.

24 O referido órgão jurisdicional conclui destas circunstâncias que os regimes de trânsito em causa não terminaram em conformidade com o artigo 92.º, n.º 1, do código aduaneiro, e não podem ser considerados terminados, na aceção dos artigos 365.°, n.º 3, ou 366.°, n.ºs 2 e 3, do regulamento de aplicação. Nenhuma das partes do processo perante o Tribunal pôs em causa estas conclusões.

25 Quanto aos campos de aplicação respetivos dos artigos 203.° e 204.° do código aduaneiro, há que recordar que os mesmos são distintos. Com efeito, enquanto o primeiro se refere a comportamentos que têm como resultado a subtração da mercadoria à fiscalização aduaneira, o segundo tem por objeto incumprimentos das obrigações e inobservâncias dos requisitos relacionados com os diferentes regimes aduaneiros que ficaram sem efeitos sobre a fiscalização aduaneira (acórdão DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, n.º 22).

26 Resulta da redação do artigo 204.º do código aduaneiro que esta disposição só é aplicável nos casos que não relevam do artigo 203.º do mesmo código (acórdão DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, n.º 23).

27 Daí decorre que, para determinar qual dos dois artigos referidos com base no qual foi constituída uma dívida aduaneira na importação, é necessário começar por examinar se os factos em causa constituem uma subtração à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro. Só quando a resposta a esta questão é negativa é que as disposições do artigo 204.º do código aduaneiro podem ser aplicáveis (acórdão DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, n.º 24).

28 No que respeita, mais em especial, ao conceito de subtração à fiscalização aduaneira, constante do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro, há que recordar que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, este conceito deve ser interpretado como compreendendo qualquer ato ou omissão que tenha por resultado impedir, ainda que momentaneamente, a autoridade aduaneira competente de aceder a uma mercadoria sob fiscalização aduaneira e efetuar os controlos previstos no artigo 37.º, n.º 1, do código aduaneiro (acórdão DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, n.º 25).

29 Para existir subtração à fiscalização aduaneira, basta que a mercadoria tenha sido objetivamente subtraída a eventuais controlos, independentemente do facto de estes terem sido efetivamente realizados pela autoridade competente (acórdão SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, n.º 32).

30 Tendo em conta a jurisprudência referida nos n.ºs 25 a 29 do presente acórdão, há que constatar que uma situação como a que está em causa no processo principal, descrita nos n.ºs 23 e 24 do presente acórdão, releva do âmbito de aplicação não do artigo 204.º do código aduaneiro, mas do artigo 203.º do referido código.

31 Com efeito, como salientou o advogado-geral nos n.ºs 25 e 26 das suas conclusões, a obrigação de o titular de um regime de trânsito apresentar a mercadoria na estância aduaneira de destino, prevista no artigo 96.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, desempenha um papel primordial para o funcionamento da fiscalização aduaneira no quadro de tal regime, pois, em conformidade com o artigo 92.º, n.º 2, do referido código, esta apresentação permite às autoridades aduaneiras determinar, com base na comparação dos dados disponíveis, respetivamente, nas estâncias aduaneiras de partida e de destino, se o regime de trânsito terminou corretamente.

32 Assim, numa situação como a do processo principal, um incumprimento da obrigação de apresentar a mercadoria na estância aduaneira de destino antes de esta sair do território aduaneiro da União tem como resultado impedir as autoridades competentes de efetuar um dos controlos aduaneiros previstos no artigo 37.º, n.º 1, do código aduaneiro, a saber, o previsto no artigo 92.º, n.º 2, do referido código, o qual é decisivo para o funcionamento do regime de trânsito, na medida em que permite às autoridades aduaneiras determinar se o regime de trânsito terminou corretamente. Este incumprimento constitui uma subtração à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º do código aduaneiro, uma vez que as exigências dos artigos 365.°, n.º 3, e 366.°, n.ºs 2 e 3, do regulamento de aplicação, que permitem considerar este regime como terminado não obstante a inexistência de apresentação da mercadoria na estância aduaneira de destino, também não foram preenchidas.

33 Na medida em que a Comissão Europeia alega que, neste caso, não existe uma subtração à fiscalização aduaneira pelo facto de as mercadorias em causa no processo principal estarem sob a fiscalização das autoridades aduaneiras até ao momento em que saíram do território aduaneiro da União, há que

constatar que, ao não cumprir a sua obrigação, resultante do artigo 96.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, de apresentar estas mercadorias nas respetivas estâncias aduaneiras de destino antes da sua saída do território aduaneiro da União, a B & S subtraiu as referidas mercadorias à fiscalização aduaneira mesmo antes de estas terem saído do referido território.

34 Por outro lado, o simples facto de as mercadorias em causa no processo principal terem saído do território aduaneiro da União não se opõe a que um incumprimento da obrigação de apresentar essas mercadorias nas respetivas estâncias aduaneiras de destino seja qualificado de «subtração à fiscalização aduaneira», sendo constitutivo de uma dívida aduaneira fundada no artigo 203.º do código aduaneiro. Com efeito, o Tribunal já concluiu pela existência de tal subtração, não obstante a inexistência de integração irregular das mercadorias em causa no circuito económico da União.

35 Assim, no acórdão Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90), o Tribunal decidiu que, como resulta, nomeadamente, dos n.ºs 21 a 24, 32 e 36 deste acórdão, tendo em conta as circunstâncias do processo que lhe deu origem, o incumprimento da obrigação de colocar uma mercadoria em regime de trânsito constituía uma subtração à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º do código aduaneiro, apesar de a mercadoria em causa ter saído do território da União. No acórdão SEK Zollagentur (C-75/13, EU:C:2014:1759), o Tribunal considerou, como resulta designadamente dos n.ºs 18 e 33 do referido acórdão, que o afastamento temporário do documento de trânsito das mercadorias que figuram nesse documento deve ser qualificado de «subtração das referidas mercadorias à fiscalização aduaneira» na aceção do referido preceito, apesar de as mercadorias em causa terem sido integradas corretamente no circuito económico da União através da sua introdução em livre prática.

36 Além disso, há que recordar que o caráter económico dos direitos de importação também não se opõe a que, numa situação em que as mercadorias saíram do território aduaneiro da União, uma dívida aduaneira se constitua com fundamento no artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro, prevendo o artigo 239.º do referido código, em certas condições, o reembolso ou a dispensa de pagamento dos direitos legalmente devidos (v., neste sentido, acórdão Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, n.º 34).

37 Por fim, a conclusão enunciada no n.º 30 do presente acórdão não pode tão-pouco ser posta em causa pelo argumento apresentado pelo órgão jurisdicional de reenvio e avançado pela B & S, segundo o qual resulta do acórdão X (C-480/12, EU:C:2014:329) que o incumprimento da obrigação de apresentar as mercadorias em causa no processo principal nas respetivas estâncias aduaneiras de destino não é constitutivo de uma dívida aduaneira nos termos do artigo 203.º do código aduaneiro, na medida em que a saída dessas mercadorias do território da União eliminou o risco de integração irregular das referidas mercadorias no circuito económico da União.

38 Com efeito, resulta do n.º 37 do referido acórdão, bem como da exposição dos factos relativos ao processo que lhe deu origem, que este dizia respeito a um caso em que as mercadorias em causa tinham sido objeto de uma apresentação, ainda que tardia, na estância aduaneira de destino. Ora, as mercadorias que estão em causa no processo principal não foram, pelo contrário, objeto de apresentação nas respetivas estâncias aduaneiras de destino que permita às autoridades aduaneiras assegurar-se de que o regime de trânsito terminou corretamente.

39 Como salientou o advogado-geral, nos n.ºs 30 e 31 das suas conclusões, tendo em conta a jurisprudência referida no n.º 35 do presente acórdão, não se pode deduzir do acórdão X (C-480/12, EU:C:2014:329) que este enuncia uma regra geral segundo a qual a simples prova de inexistência de integração regular das mercadorias no circuito económico da União basta em si mesma para excluir a existência de uma subtração à fiscalização aduaneira ou a constituição de uma dívida aduaneira nos termos do artigo 203.º do código aduaneiro.

40 Tendo em conta o acima exposto, há que responder à primeira questão que os artigos 203.° e 204.° do código aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que um incumprimento da obrigação de apresentar uma mercadoria colocada em regime de trânsito na estância aduaneira de destino é constitutiva de uma dívida aduaneira não com base no artigo 204.º deste código, mas no artigo 203.º do referido código, quando a mercadoria em causa tenha saído do território aduaneiro da União e o titular do referido regime não esteja em condições de apresentar documentos em conformidade com os artigos 365.°, n.º 3, ou 366.°, n.ºs 2 e 3, do regulamento de aplicação.

Quanto à segunda e terceira questões

41 Há que concluir que o artigo 859.º do regulamento de aplicação, que é objeto da segunda e terceira questões, não é aplicável nas situações previstas no artigo 203.º do código aduaneiro. Assim, tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda e terceira questões.

Quanto às despesas

42 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

Os artigos 203.° e 204.° 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 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006, devem ser interpretados no sentido de que um incumprimento da obrigação de apresentar uma mercadoria colocada em regime de trânsito externo na estância aduaneira de destino é constitutiva de uma dívida aduaneira não com base no artigo 204.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1791/2006, mas no artigo 203.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1791/2006, quando a mercadoria em causa tenha saído do território aduaneiro da União Europeia e o titular do referido regime não esteja em condições de apresentar documentos em conformidade com o artigo 365.º, n.º 3, do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92, na sua versão resultante do Regulamento (CE) n.º 993/2001 da Comissão, de 4 de maio de 2001, ou com o artigo 366.º, n.ºs 2 e 3, do Regulamento n.º 2454/93, na sua versão resultante do Regulamento (CE) n.º 1192/2008 da Comissão, de 17 de novembro de 2008.

Assinaturas