CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PAOLO MENGOZZI
apresentadas em 4 de Novembro de 2008 [1]

1. A problemática sobre a qual o Tribunal de Justiça é chamado a pronunciar-se no presente processo é, em si mesma, de âmbito bastante limitado. Com efeito, trata-se, no essencial, de interpretar uma simples e breve passagem do Código Aduaneiro Comunitário, mais exactamente, a expressão «quando da introdução irregular», constante do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d).

2. Todavia, a questão, na sua aparente simplicidade, apresenta aspectos bastante complexos. Efectivamente, por um lado, a letra da disposição não fornece indicações unívocas para a sua interpretação. Por outro, a opção por uma ou outra das possíveis interpretações pode implicar importantes consequências de ordem prática, nomeadamente no que respeita à cobrança dos direitos aduaneiros.

3. É significativo, de resto, que na origem do problema que o órgão jurisdicional nacional submete ao Tribunal de Justiça esteja um desacordo na jurisprudência que, com repercussões na doutrina, opõe alguns órgãos jurisdicionais nacionais a respeito da forma de interpretar correctamente o referido artigo 233.º

4. Além disso, o desacordo na jurisprudência que o órgão jurisdicional de reenvio pede ao Tribunal de Justiça que dirima possui carácter transnacional, embora relativo a dois Estados da mesma área linguística: os dois órgãos jurisdicionais nacionais que adoptaram interpretações opostas da disposição em causa são, com efeito, por um lado, o Verwaltungsgerichtshof austríaco e, por outro, o Bundesfinanzhof alemão. Ainda recentemente, dois autorizados representantes desses órgãos jurisdicionais expuseram, num ensaio colectivo, as posições respectivas dos órgãos jurisdicionais a que pertencem [2].

1 — Língua original: italiano.

2 — Höfinger, K., Rüsken, R. — «Wann erlischt die Zollschuld infolge Beschlagnahme und Einziehung von Schmuggelware?», *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, n.º 8/2007, p. 197.

I — Contexto normativo

A — *Disposições do código aduaneiro*

5. As disposições do Código Aduaneiro Comunitário [3] relevantes para efeitos do presente caso são as seguintes:

«Artigo 38.º

1. As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade devem ser conduzidas, no mais curto prazo, pela pessoa que procedeu a essa introdução, utilizando, se for caso disso, a via determinada pelas autoridades aduaneiras e com conformidade com as regras fixadas por essas autoridades:

a) Quer à estância aduaneira designada pelas autoridades aduaneiras ou a qualquer outro local designado ou autorizado por essas autoridades;

[…]

2. Quem tomar a seu cargo o transporte das mercadorias após a sua introdução no território aduaneiro da Comunidade, nomeadamente na sequência de um transbordo, torna-se responsável pelo cumprimento da obrigação referida no n.º 1. […]

Artigo 202.º

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 […]

[…]

3 — 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).

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.

[…]

Artigo 203.º

1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

— a subtracção 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.

[…]

Artigo 233.º

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

[…]

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

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 deter-

minação de sanções ou que a existência de uma dívida aduaneira serve de base a procedimentos penais.»

B — *Disposições do regulamento de aplicação*

6. Recordemos igualmente duas disposições do regulamento de aplicação do código aduaneiro [4]:

«Artigo 867.º

O confisco de uma mercadoria, na acepção das alíneas c) e d) do artigo 233.º do código, não altera o estatuto aduaneiro dessa mercadoria.

Artigo 867.º-A

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.

Sempre que a venda seja efectuada a um preço que inclua o montante dos direitos de importação, tal venda é considerada como equivalente a uma introdução em livre prática, devendo as autoridades aduaneiras procederem, elas próprias, à liquidação e cobrança dos direitos.

Nesses casos, a venda efectua-se de acordo com os procedimentos em vigor nos Estados-Membros.

3. No caso de a administração decidir dispor, ela própria, das mercadorias referidas no n.º 1, de um modo que não a venda, procederá imediatamente ao cumprimento das formali-

4 — 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 do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO L 253, p. 1).

dades a fim de lhes atribuir um dos destinos aduaneiros previstos nas alíneas a), b), c) e d) do ponto 15 do artigo 4.º do código.»

II — Matéria de facto, processo principal e questões prejudiciais

7. Em 21 de Maio de 2001, actuando com base em escutas telefónicas, a polícia austríaca deteve, nas imediações de Wels, um autocarro de turismo proveniente do Kosovo, no interior do qual foram encontrados 150 volumes de cigarros de contrabando, que foram apreendidos e, em seguida, confiscados e destruídos.

8. O autocarro em questão entrou no território aduaneiro comunitário pelo porto de Brindisi, em Itália, em data não determinada, entre 19 e 21 de Maio de 2001. O veículo tinha por destino a aldeia de Eferding, à qual ainda não tinha chegado no momento em que a polícia interveio.

9. As autoridades aduaneiras austríacas calcularam posteriormente os direitos aduaneiros relativos aos cigarros em questão e exigiram em seguida o seu pagamento. O montante dos direitos aduaneiros é de 961,46 EUR.

10. No termo de uma série de recursos submetidos à apreciação das autoridades austríacas (que incidiram, fundamentalmente, sobre problemas relativos ao apuramento das exactas circunstâncias dos factos ocorridos e das responsabilidades concretas das pessoas envolvidas), a questão foi submetida ao órgão jurisdicional de reenvio. Este órgão jurisdicional, tendo em atenção o papel central do artigo 233.º do código aduaneiro para efeitos da decisão, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A causa de extinção da dívida aduaneira enunciada no artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do [código aduaneiro] não se refere ao momento da constituição da dívida aduaneira, mas a um período posterior à constituição da dívida aduaneira, uma vez que pressupõe uma dívida aduaneira 'constituída' em conformidade com o artigo 202.º do [c]ódigo [a]duaneiro.

A expressão «quando da introdução irregular», na acepção do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do [c]ódigo [a]duaneiro, deve ser interpretada no sentido de que:

— a introdução de uma mercadoria no território aduaneiro comunitário, relativamente à qual se constituiu uma dívida aduaneira em conformidade com o artigo 202.º do [c]ódigo [a]duaneiro, termina logo que é introduzida no posto aduaneiro

fronteiriço ou noutro local designado pelas autoridades aduaneiras, ou, o mais tardar, quando deixa as instalações do posto fronteiriço ou o outro local designado, porque a mercadoria atingiu assim o interior do território aduaneiro comunitário, com a consequência de que a apreensão e o confisco da mercadoria após este momento já não conduz à extinção da dívida aduaneira,

ou no sentido de que:

— a introdução de uma mercadoria no território aduaneiro comunitário, relativamente à qual se constituiu uma dívida aduaneira em conformidade com o artigo 202.º do [c]ódigo [a]duaneiro, se prolonga, numa perspectiva económica, por todo o período de duração do seu transporte, entendido como operação unitária, após a introdução da mercadoria no território aduaneiro comunitário, ou seja, enquanto a mercadoria ainda não tiver chegado ao seu primeiro lugar de destino no território aduaneiro comunitário e aí ficar 'em repouso', com a consequência de que, até este momento, a apreensão e o confisco da mercadoria ainda conduz à extinção da dívida aduaneira?

2) Caso exista um comportamento irregular, na acepção do artigo 202.º do [c]ódigo [a]duaneiro, que seja detectado quando da introdução, a dívida aduaneira extingue-se obrigatoriamente. Ao invés, a apreensão de mercadorias logo quando da sua subtracção à fiscalização aduaneira, enquanto comportamento irregular na acepção do artigo 203.º do [c]ódigo [a]duaneiro, não conduz à extinção imediata da dívida aduaneira.

O artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do [c]ódigo [a]duaneiro deve ser interpretado no sentido de que esta extinção da dívida aduaneira, expressamente limitada aos casos de constituição da dívida aduaneira em conformidade com o artigo 202.º do [c]ódigo [a]duaneiro, é, não obstante, conforme com o princípio da igualdade de tratamento de comportamentos irregulares?»

III — Quanto às questões prejudiciais

A — *Primeira questão*

11. A primeira das duas questões prejudiciais suscitadas pelo órgão jurisdicional de reenvio é, sem dúvida alguma, a mais importante e a mais delicada. Em especial, com essa questão, o órgão jurisdicional de reenvio pede ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre a interpretação da expressão «quando da introdução irregular», constante do artigo 233.º do código aduaneiro. Mais especificamente, o Unabhängiger Finanzsenat coloca uma espécie de questão de escolha múltipla, apresentando duas possíveis interpretações alternativas. Na verdade, como de imediato se verá, a referida expressão também se poderia prestar a outras interpretações.

12. De qualquer modo, para se compreender plenamente a problemática suscitada pelo órgão jurisdicional *a quo*, é necessário, antes de mais, reconstruir de forma sucinta as duas posições jurisprudenciais invocadas no despacho de reenvio.

1. Interpretação «ampla»

13. A interpretação menos rígida do artigo 233.º do código aduaneiro, defendida, designadamente e em especial, pelo Verwaltungsgerichtshof austríaco, vai no sentido de que a extinção da dívida aduaneira relativamente a mercadorias de contrabando introduzidas na Comunidade ocorre sempre que as referidas mercadorias são apreendidas antes de chegarem ao seu primeiro lugar de destino no interior do território aduaneiro comunitário.

14. No caso em apreço, portanto, o facto de a apreensão dos cigarros ter ocorrido antes de o autocarro onde estavam escondidos ter chegado ao seu destino (a aldeia de Eferding) implicaria a extinção da dívida aduaneira.

15. No âmbito do presente processo, esta posição é defendida, em especial, pelo Governo austríaco.

16. O Governo austríaco sublinha, antes de mais, que o conceito de «introdução» que figura no artigo 233.º do código aduaneiro não coincide com o conceito de «introdução» que se pode encontrar noutros pontos do mesmo código aduaneiro. Efectivamente, em geral, a introdução é um acto instantâneo, que, portanto, se consuma no próprio momento da passagem da fronteira. Todavia, o Governo austríaco observa que o artigo 202.º do código aduaneiro define a «introdução irregular» como «qualquer introdução com violação das disposições dos artigos 38.º a 41.º e do segundo travessão do artigo 177.º». Segundo este governo, esta expressão não era explicável se se utilizasse o conceito ordinário de «introdução». Com efeito, se por «introdução» se entendesse o acto instantâneo da passagem da fronteira, não teria qualquer sentido invocar os artigos 38.º a 41.º e 177.º do código aduaneiro, que se referem a actos que se seguem à transposição da linha de fronteira.

17. Por conseguinte, segundo o Governo austríaco, o conceito de «introdução» que figura nos artigos 202.º e 233.º do código aduaneiro é um conceito distinto, que abrange um período de tempo mais longo do que o simples atravessamento instantâneo da fronteira [5].

18. De resto, a utilização, no presente caso, de uma interpretação restritiva equivaleria, segundo este governo, a limitar de forma absolutamente irracional o número de casos

5 — Observações do Governo austríaco, n.º 10.

em que a disposição poderia ser concretamente aplicada [6].

19. O Governo finlandês, por seu turno, propõe uma interpretação ainda menos restritiva: com efeito, em seu entender, a extinção da dívida aduaneira prevista no artigo 233.º deve ocorrer sempre que se possa demonstrar que a mercadoria irregularmente introduzida no território aduaneiro não entrou no circuito económico. Portanto, desde que a mercadoria ainda não tenha sido «posta em circulação», a obrigação de pagar os direitos extingue-se mesmo que a apreensão ocorra posteriormente ao momento em que a mercadoria chegou ao seu primeiro destino no interior do território aduaneiro comunitário [7].

20. Esta interpretação está em conformidade com o objectivo do artigo 233.º do código aduaneiro, pois a apreensão atempada das mercadorias evita que o erário público seja prejudicado. Por outro lado, nos termos do artigo 867.º-A do regulamento de aplicação do código aduaneiro, a eventual venda posterior das mercadorias confiscadas implica o pagamento dos direitos aduaneiros, de forma que o montante correspondente será de qualquer modo cobrado.

21. Além disso, ainda segundo o Governo finlandês, a interpretação restritiva viola o princípio da igualdade, uma vez que as situações, embora bastante semelhantes, daqueles que introduzem irregularmente mercadorias que são apreendidas quando da passagem da fronteira e daqueles a quem essas mercadorias são apreendidas em momento (ainda que ligeiramente) posterior seriam tratadas de modo radicalmente diferente [8].

2. Interpretação restritiva

22. Segundo a interpretação restritiva do artigo 233.º do código aduaneiro, que, como se observou acima, tem sido ultimamente seguida pelo Bundesfinanzhof alemão, a extinção da dívida aduaneira que se segue à apreensão e ao posterior confisco das mercadorias de contrabando está limitada aos casos em que a apreensão ocorre no momento exacto da transposição da fronteira ou dos serviços aduaneiros de fronteira, porquanto a expressão «quando da introdução irregular» se refere apenas ao momento exacto em que as mercadorias entram no território aduaneiro comunitário.

23. No caso submetido à apreciação do órgão jurisdicional do processo principal, o facto de a apreensão dos cigarros de contrabando ter ocorrido num momento posterior à trans-

6 — *Ibidem,* n.º 15.
7 — Observações do Governo finlandês, n.os 13 e 14.
8 — *Ibidem,* n.os 16 e 17.

posição da fronteira (que, recorde-se, ocorreu no porto de Brindisi, em Itália) obstava à aplicabilidade dessa causa de extinção. Consequentemente, apesar da apreensão e confisco dos bens contrabandeados, as pessoas responsáveis pela introdução ilegal dos cigarros eram obrigadas a pagar os respectivos direitos aduaneiros.

24. No âmbito do presente processo, esta posição é sobretudo defendida pelo Governo dinamarquês e pela Comissão.

25. O Governo dinamarquês propende para uma interpretação restritiva do artigo 233.º, quer por razões de sistemática, pois noutras passagens do código aduaneiro o termo «introdução» indica um acto instantâneo, sem duração [9], quer por razões de segurança jurídica, pois conceitos como os de «introdução no circuito económico» ou de «lugar de destino» são demasiado vagos [10].

26. Este governo considera, além disso, que a interpretação restritiva, que, de facto, constitui uma sanção ulterior suportada por quem contrabandeia mercadorias no território aduaneiro comunitário, contribui para a prevenção das fraudes [11].

27. A Comissão considera que a interpretação restritiva pode ser defendida, em primeiro lugar, com base numa interpretação literal do artigo 233.º e numa comparação entre as diversas versões linguísticas dessa mesma disposição [12]. Esta interpretação também encontra apoio numa leitura sistemática, já que em todo o código aduaneiro se utilizaria um só conceito de «introdução». Além disso, na medida em que a extinção da dívida aduaneira prevista no artigo 233.º representa uma excepção, a sua interpretação deve ser feita de forma restritiva [13].

3. Ponto de vista alternativo: a posição do Governo polaco

28. O Governo polaco propõe ao Tribunal de Justiça que adopte uma via interpretativa diferente, segundo a qual a resposta às questões suscitadas pelo órgão jurisdicional de reenvio seria inútil. Este governo, com efeito, invoca o artigo 867.º-A do regulamento de aplicação, que determina que as mercadorias não comunitárias apreendidas ou confiscadas se consideram sujeitas ao regime de entreposto aduaneiro. Ora, esta disposição constitui uma *lex specialis* relativamente às disposições que regulam a forma como se constituem e extinguem as dívidas aduaneiras: no entender do Governo polaco, a dívida aduaneira, nos casos em que é aplicável o referido artigo 867.º-A, nem sequer se constitui, pelo que também não há necessidade de suscitar a questão das condições da sua extinção nos termos do artigo 233.º do código aduaneiro [14].

9 — Observações do Governo dinamarquês, n.º 16.
10 — *Ibidem,* n.º 20.
11 — *Ibidem,* n.º 26.
12 — Observações da Comissão, n.ºs 15 a 23.
13 — *Ibidem,* n.º 36.
14 — Observações do Governo polaco, n.ºs 18 a 26.

29. De resto, este mesmo governo sublinha que, se se considerar que os direitos aduaneiros são aplicáveis a mercadorias confiscadas, então, se as mesmas fossem posteriormente vendidas pelas autoridades públicas, estar-se-ia perante uma situação de duplo pagamento dos direitos [15].

4. Apreciação

30. Como já referi, a questão que o Tribunal de Justiça é aqui chamado a revolver não é das mais simples. A disposição a interpretar não fornece indicações decisivas e as posições defendidas pelas partes contêm elementos de grande interesse, merecedores da maior atenção.

31. A solução que considero dever submeter ao Tribunal de Justiça é a defendida pelo Governo austríaco. De imediato indicarei as razões que me levam a preferi-la relativamente às outras possíveis interpretações, embora sem esconder alguns aspectos problemáticos.

15 — *Ibidem,* n.º 23.

a) Diferentes versões linguísticas

32. A Comissão considera que a análise das diversas versões linguísticas confirma a interpretação restritiva do artigo 233.º que ela própria defende. Em especial, é o que, de forma óbvia, decorre das versões italiana e espanhola do código aduaneiro. Outras versões linguísticas, embora de forma menos evidente no que respeita ao defendido pela Comissão, também confirmam a interpretação restritiva.

33. Todavia, parece-me que, contrariamente ao defendido pela Comissão, a análise das versões linguísticas [16] do código aduaneiro não permite extrair indicações decisivas sobre a correcta interpretação do artigo 233.º As versões italiana («all'atto dell'introduzione irregolare») e espanhola («en el momento de la introducción irregular») são, efectivamente, compatíveis tanto com uma ideia «instantânea» da introdução da mercadoria como com uma concepção mais duradoura da mesma. Com efeito, embora a utilização dos termos «atto» e «momento» seja sugestiva, cumpre observar que são apenas parte de uma locução (respectivamente, «all'atto di» e «en el momento de»), e nunca definem nem qualificam a introdução da mercadoria no terri-

16 — Como se sabe, o Tribunal de Justiça sempre tem defendido a necessidade de, em caso de dúvidas interpretativas, se utilizar a comparação das diversas versões linguísticas dos actos comunitários como instrumento hermenêutico. V., a titulo exemplificativo, acórdãos de 5 de Dezembro de 1967, Sociale Verzekeringsbank (19/67, Recueil, p. 445, em especial p. 454, Colect. 1965-1968, p. 683); de 12 de Julho de 1979, Koschniske/Raad van Arbeid (9/79, Recueil, p. 2717, n.º 6); e de 2 de Abril de 1998, The Queen/Commissioners of customs and Excise, ex parte EMU Tabac e o. (C-296/95, Colect., p. I-1605, n.º 36). Com especial referência ao código aduaneiro, v. acórdão de 11 de Novembro de 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, Colect., p. I-7877, n.º 46).

tório aduaneiro. Deste ponto de vista, as duas versões referidas são equivalentes às outras [17]. Por outro lado, mesmo que se queira considerar que as versões italiana e espanhola se referem, tendencialmente, a um evento que ocorre ao mesmo tempo que a transposição da fronteira, acontece que, nas outras versões linguísticas, essa matiz não existe.

34. Em conclusão, considero que a análise das diferentes versões linguísticas não é decisiva para efeitos da interpretação.

b) Quanto à posição do Governo polaco

35. A posição singular adoptada pelo Governo polaco, embora interessante, não me parece aceitável. Com efeito, considerar que, quando for aplicável o artigo 867.º-A do regulamento de aplicação, a dívida aduaneira, na acepção do artigo 202.º do código aduaneiro, nem sequer se constitui, não sendo por isso também necessário interpretar o artigo 233.º, alínea d), do mesmo código, significa efectivamente, em última análise, atribuir a uma disposição de aplicação (o referido artigo 867.º-A) o efeito de impedir a possibilidade de aplicar uma disposição «principal». Na verdade, o artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), que tem como único pressuposto a futura constituição de uma dívida aduaneira, na acepção do artigo 202.º, ficaria privado de objecto e, portanto, seria inaplicável.

36. Além disso, e sobretudo, é o próprio artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), que explicitamente fala de dívida aduaneira «*constitu[ída]* […] em conformidade com o artigo 202.º» (o sublinhado é meu). Por outras palavras, não restam dúvidas de que a dívida aduaneira se deve constituir e, em seguida, extinguir-se.

37. Porém, há que observar que o Governo polaco põe claramente em evidência, nas suas observações, o risco de dupla aplicação de um direito às mesmas mercadorias e a necessidade de evitar essa situação. Mais adiante, debruçar-me-ei de novo sobre este problema específico [18].

17 — V., por exemplo, as versões francesa («lors de l'introduction irrégulière»), inglesa («upon their unlawful introduction»), alemã («bei dem vorschriftswidrigen Verbringen») e neerlandesa («bij het onregelmatig binnenbrengen»).

18 — V. n.os 76 e 77 *infra*.

c) Elementos que militam a favor de uma interpretação não restritiva

i) conceito de «introdução irregular»

38. A «introdução irregular» encontra-se definida, para efeitos do que aqui importa, no artigo 202.º do código aduaneiro, que a identifica com «qualquer introdução com violação das disposições dos artigos 38.º a 41.º e do segundo travessão do artigo 177.º». Todavia, parece-me que as partes, nas observações que apresentaram por escrito e na audiência, descuraram um aspecto que, em meu entender, é crucial.

39. É efectivamente claro, e a Comissão também não o nega, que a introdução de mercadorias no território comunitário não é «irregular» enquanto a pessoa que as introduziu não tiver demonstrado, através de um comportamento inequívoco, a sua vontade de não comunicar às autoridades aduaneiras competentes a introdução das mercadorias. Quando a introdução ocorra através de um ponto de fronteira vigiado, isto acontecerá no momento em que o sujeito em questão abandonar o posto aduaneiro sem ter declarado os bens que traz consigo. Quando a introdução dos bens ocorra através da denominada «fronteira verde», ou seja, através de uma fronteira não vigiada, o momento da concretização da irregularidade é aquele em que se manifesta a intenção de não apresentar os bens na estância aduaneira [19].

19 — V., sobre este ponto, n.os 67 e segs. *infra*.

40. Assim, só existe «introdução irregular» *após o sujeito ter abandonado o posto fronteiriço ou manifestado de forma inequívoca a sua intenção de não declarar as mercadorias às autoridades aduaneiras*.

41. Segundo a interpretação restritiva, como se viu, a extinção apenas se verifica caso a apreensão ocorra antes de a pessoa que transporta a mercadoria ter deixado o posto fronteiriço ou ter revelado a sua intenção de não se apresentar às autoridades aduaneiras competentes. Ora, adoptar esta interpretação significa considerar que a extinção *ex* artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro se refere, contrariamente à letra da disposição, a *uma «introdução» que ainda não é «irregular»*.

42. Isto representaria, em meu entender, uma violação evidente da realidade normativa. Tanto mais que, nos termos do artigo 202.º, n.º 2, do código aduaneiro, «[a] dívida aduaneira considera-se constituída no momento da introdução irregular», pelo que, vendo bem, a interpretação restritiva acabava por pretender extinguir uma obrigação que ainda não se constituiu.

43. Todavia, a título subsidiário, a interpretação restritiva poderia levar a que se considerasse que a extinção em questão nunca podia ocorrer, por não verificação de uma condição (precisamente a «introdução irregular») expressamente prevista.

44. Por conseguinte, a interpretação restritiva acaba por desembocar numa contradição lógica, demonstrativa, em meu entender, da sua debilidade intrínseca.

ii) Efeito útil

45. Embora não recorrendo explicitamente a esta expressão, o Governo austríaco sugere que uma interpretação restritiva da cláusula contida no artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro poderia privar essa disposição do seu efeito útil. Considera que limitar os casos de extinção da dívida aduaneira àqueles em que a apreensão das mercadorias de contrabando ocorre no momento da passagem da fronteira significaria tornar a disposição quase inaplicável (ou, de qualquer modo, aplicável num número muito reduzido de casos): na prática, com efeito, a apreensão das mercadorias de contrabando ocorre, normalmente, não no momento da passagem da fronteira, mas num momento posterior [20].

46. Este argumento, embora por si só não seja decisivo, parece-me merecedor de atenção. É bem sabido que, na interpretação do direito comunitário, o princípio do efeito útil desempenha um papel determinante: com base neste princípio, deve sempre privilegiar-se a interpretação que permita ao acto comunitário alcançar o objectivo que é o seu [21]. Nesta óptica, não parece restarem dúvidas de que a interpretação «ampla» é mais adequada para assegurar a aplicação da disposição em causa.

iii) Proporcionalidade

47. Sabe-se que o Tribunal de Justiça tem sistematicamente reconhecido a existência, entre os princípios fundamentais, do princípio da proporcionalidade. Este princípio tem sido utilizado para declarar a ilegitimidade de sanções consideradas demasiado rigorosas (e, portanto, «desproporcionadas») relativamente aos comportamentos que se destinam a punir [22]. Além disso, com base neste mesmo princípio, afirmou-se que, em geral, embora haja uma pluralidade de sanções susceptíveis de ser aplicadas numa situação específica, deve-se optar, de entre as que permitem atingir o objectivo pretendido, pela menos gravosa [23].

20 — Observações do Governo austríaco, n.º 15.

21 — O conceito e a aplicação do princípio do efeito útil constituem um tema cujo alcance excede largamente o âmbito das presentes conclusões, pois trata-se de um princípio que, desde o início, tem caracterizado a interpretação que o Tribunal de Justiça tem feito do direito comunitário. V., a título meramente exemplificativo, acórdãos de 6 de Outubro de 1970, Grad/Finanzamt Traunstein (9/70, Colect. 1969-1970, p. 509, n.º 5); de 21 de Outubro de 1970, Haselhorst/Finanzamt Düsseldorf (23/70, Recueil, p. 881, n.º 5, Colect. 1969-1970, p. 549); de 22 de Setembro de 1988, Saarland e o. (187/87, Colect., p. 5013, n.º 19); e de 14 de Outubro de 1999, Adidas (C-223/98, Colect., p. I-7081, n.º 24).

22 — V., por exemplo, acórdão de 20 de Fevereiro de 1979, Buitoni (122/78, Colect., p. 345, n.º 16). Sobre o princípio da proporcionalidade como requisito para as sanções em matéria aduaneira, v., em geral, acórdão de 16 de Dezembro de 1992, Comissão/Grécia (C-210/91, Colect., p. I-6735, n.ºs 19 e 20).

23 — V., por exemplo, acórdãos de 11 de Julho de 1989, Schräder/Hauptzollamt Gronau (265/87, Colect., p. 2237, n.º 21), e de 5 de Maio de 1998, National Farmers' Union e o. (C-157/96, Colect., p. I-2211, n.º 60 e jurisprudência aí referida).

48. Alargando o raciocínio fundado no princípio da proporcionalidade à interpretação dos actos comunitários, poder-se-ia perguntar se, nos casos em que são possíveis duas interpretações de uma disposição que comporta efeitos negativos para um sujeito, o intérprete não será obrigado a optar pela menos gravosa. Em princípio, esta solução parece-me razoável e milita a favor da interpretação mais «ampla».

49. Tudo isto, naturalmente, desde que as duas interpretações possíveis sejam adequadas à prossecução do objectivo da disposição a interpretar. É o próprio escopo da disposição a interpretar que agora será objecto de algumas considerações.

iv) Ratio da disposição

50. Qual o objectivo que a disposição a interpretar, neste caso, o artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, se propõe atingir? A questão é, obviamente, essencial para efeitos da interpretação.

51. Parece-me difícil negar que o objectivo da extinção da dívida prevista no artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro é o de evitar a aplicação de um direito sempre que a mercadoria, embora introduzida ilegalmente no território comunitário, não tenha podido ser comercializada e, portanto, não constituiu uma «ameaça», em termos concorrenciais, para as mercadorias comunitárias [24].

52. É evidente que uma interpretação teleológica rigorosa dessa disposição, elaborada apenas a partir do que acaba de se referir, poderia levar a que se considerasse extinta a dívida aduaneira sempre que a mercadoria de contrabando fosse apreendida antes de ser comercializada, independentemente do local ou do momento em que essa apreensão ocorresse. Foi neste sentido, aliás, que se pronunciou o Governo finlandês, como acima recordei.

53. Contudo, considero que esta interpretação particularmente «ampla» do artigo 233.º do código aduaneiro não pode ser adoptada, porquanto força de forma demasiado evidente a letra da disposição.

54. Efectivamente, se se utilizar essa interpretação, a dívida aduaneira relativa às mercadorias contrabandeadas também deveria extinguir-se sempre que as referidas mercadorias fossem, por exemplo, apreen-

24 — V. conclusões do advogado-geral A. Tizzano no processo Hamann International (acórdão de 12 de Fevereiro de 2004, C-337/01, Colect., pp. I-1791, I-1793, n.º 50).

didas alguns messes após a sua introdução irregular, depois de terem permanecido escondidas em lugar «seguro» à espera de serem comercializadas. É claro que esta hipótese de modo algum é conciliável com a disposição aqui em causa, segundo a qual a dívida se extingue relativamente a mercadorias apreendidas «quando da introdução irregular». Por outras palavras, parece-me claro que a disposição exige uma certa continuidade temporal entre a transposição da fronteira pelas mercadorias contrabandeadas e a sua apreensão.

55. Embora a interpretação particularmente «generosa» da disposição, que apresentei no n.º 52 *supra*, não possa ser adoptada, a *ratio* dessa disposição, apesar de não permitir desvirtuar completamente o seu sentido literal, obriga a que à mesma se atribua um sentido o mais próximo possível dos objectivos da disposição. Neste caso, portanto, a consideração dos objectivos da disposição milita a favor de uma interpretação que, respeitando o seu teor literal, alargue, desde que os produtos contrabandeados não tenham sido comercializados, o leque das situações em que a dívida aduaneira se extingue.

56. É verdade que a interpretação mais restritiva do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro levaria a que se desse mais ênfase, como em especial sublinharam o Governo dinamarquês, nas suas observações escritas, e a Comissão, na audiência, ao elemento sancionatório/dissuasor da norma. Assim, a este propósito, teço as observações que seguem.

57. A extinção da dívida aduaneira relativa a mercadorias de contrabando apreendidas encontra a sua razão de ser, como se viu, no facto de essas mercadorias já não poderem representar uma ameaça concorrencial para as mercadorias comunitárias. Se esses produtos acabarem por posteriormente ser postos em circulação, deverão ser pagos os direitos correspondentes, nos termos do artigo 867.º-A do regulamento de aplicação.

58. O raciocínio da Comissão e do Governo dinamarquês, segundo o qual a aplicação do artigo 233.º do código aduaneiro com espírito «sancionatório» se justificava pelo facto de as mercadorias contrabandeadas, uma vez transposta a fronteira, terem maiores probabilidades de ser colocadas no circuito económico e, portanto, de virem a representar um dano para os produtos e o erário comunitário, não tem consistência e funda-se num erro lógico.

59. Por um lado, com efeito, se a mercadoria de contrabando tiver sido apreendida, o risco de dano deixará de existir: os produtos contrabandeados não farão concorrência desleal aos produtos comunitários e só entrarão no circuito económico após pagamento dos direitos. Por outro, se os produtos

escaparem à apreensão, entrarão então no comércio e não será pago qualquer direito, independentemente da interpretação, mais ou menos restritiva, que possa ser dada ao artigo 233.º

60. Também não se pode considerar que o efeito sancionatório actuará, na verdade, como dissuasor relativamente aos aspirantes a contrabandista. Em especial, se o legislador tivesse pretendido configurar o pagamento dos direitos pelas mercadorias contrabandeadas e apreendidas como uma sanção, não teria previsto, no artigo 233.º do código aduaneiro, uma hipótese em que, mesmo aos contrabandistas, é reconhecida a extinção dos direitos. Se o legislador comunitário tivesse pretendido atribuir a essa disposição um poder dissuasor efectivo, não teria previsto qualquer caso de extinção, e o contrabandista seria, sempre e em todas as circunstâncias, condenado a pagar os direitos relativos à mercadoria que lhe tivesse sido apreendida. Porém, segundo a interpretação restritiva, esta «sanção» aplicar-se-ia apenas ao contrabandista descoberto numa fase relativamente adiantada da sua actividade ilícita, enquanto o contrabandista descoberto numa fase inicial seria condenado no pagamento dos direitos.

61. Considero, contudo, que os aspectos mais propriamente sancionatórios conexos com as actividades de contrabando constituem o objecto das disposições penais e/ou administrativas que se aplicam a esses comportamentos. Assim, estas considerações devem considerar-se estranhas ao raciocínio relativo à aplicação, ou não, dos direitos aduaneiros, único que é objecto do presente processo.

62. Confirma-o o último parágrafo do artigo 233.º do código aduaneiro, o qual, com o objectivo de salvaguardar a possibilidade de se aplicarem sanções de carácter penal mesmo em caso de extinção da dívida aduaneira, precisa que, para efeitos da legislação penal, se considera que a apreensão ou o confisco das mercadorias de contrabando não extingue a dívida aduaneira.

63. A reconstituição que acabo de propor foi, de resto, explicitamente confirmada num acórdão do Tribunal de Justiça que, embora formalmente se refira a um quadro normativo anterior à entrada em vigor do actual código aduaneiro, me parece continuar a ser válido: nesse acórdão, o Tribunal de Justiça afirmou, em especial, que «as causas de extinção devem fundar-se na verificação de que a mercadoria não teve efectivamente o destino económico que justifica a aplicação dos direitos aduaneiros» [25].

v) Evolução histórica da regulamentação e da sua interpretação

64. A regulamentação da extinção da dívida aduaneira após a apreensão e o confisco das mercadorias de contrabando, constante do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, constitui um agravamento do regime previsto para o efeito, até à entrada em vigor de próprio código aduaneiro, pelo

25 — Acórdão de 5 de Outubro de 1983, Magazzini generali (186/82 e 187/82, Recueil, p. 2951, n.º 14).

Regulamento n.º 2144/87 [26]. Com efeito, este regulamento previa, no seu artigo 8.º, n.º 1, alínea b), que a dívida aduaneira se extinguia sempre que se verificasse o confisco da mercadoria.

65. Por sua vez, o Regulamento n.º 450/2008 [27], que estabelece o novo código aduaneiro que entrará proximamente em vigor, volta a propor, no artigo 86.º, a linha «suave» já existente no Regulamento n.º 2144/87, determinando, em especial, que a dívida aduaneira se extingue «caso as mercadorias passíveis de direitos de importação ou de exportação sejam confiscadas» [n.º 1, alínea d)], «caso as mercadorias passíveis de direitos de importação ou de exportação sejam apreendidas e simultânea ou posteriormente confiscadas» [alínea e)] e «caso as mercadorias passíveis de direitos de importação ou de exportação sejam inutilizadas sob fiscalização aduaneira ou abandonadas a favor do Estado» [alínea f)]. Portanto, no novo código aduaneiro, também é irrelevante, para efeitos da extinção da dívida aduaneira, o momento em que ocorre a apreensão e/ou o confisco.

66. Ora, como o código aduaneiro actualmente em vigor constitui, no que respeita à extinção da dívida aduaneira relativa a mercadorias de contrabando, uma regulamentação particularmente rigorosa que se insere, do ponto de vista cronológico, entre duas regulamentações muito menos rígidas, parece-me que interpretar o artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro de forma muito restritiva pode conduzir, muito provavelmente, a uma violação da lógica interna do ordenamento comunitário e da presumível vontade do legislador [28].

vi) Problema da apreensão na «fronteira verde»

67. A interpretação restritiva do artigo 233.º torna-se particularmente problemática quando a mercadoria contrabandeada é introduzida na Comunidade através da «fronteira verde». Nesse caso, com efeito, podem configurar-se duas posições hermenêuticas diferentes.

68. Segundo uma primeira leitura, que a própria Comissão valorizou no n.º 26 das suas observações escritas, em caso de contrabando através de uma fronteira não vigiada, a introdução irregular ocorre no momento da transposição física da linha de fronteira. É claro que, segundo este entendimento, a extinção da dívida aduaneira a que se refere o

26 — Regulamento (CEE) do Conselho, de 13 de Julho de 1987, relativo à dívida aduaneira (JO L 201, p. 15).

27 — Regulamento (CE) do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de Abril de 2008, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (Código Aduaneiro Modernizado) (JO L 145, p. 1).

28 — Observo, de resto, que mesmo na Alemanha a interpretação restritiva não é unanimemente seguida, sendo o resultado de uma posição interpretativa muito recente, embora bastante respeitável. Todavia, esta interpretação foi objecto de fortes críticas, com base em argumentos parcialmente análogos aos expostos nas presentes conclusões. V., por exemplo, Witte, P. — *Zollkodex — Kommentar* (4.ª ed., München, Beck, 2006), a propósito do artigo 233.º

artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro praticamente nunca se verificaria, pois é quase impossível que a apreensão da mercadoria ocorra exactamente sobre a linha de fronteira. Uma linha, por definição, é uma entidade geométrica de espessura nula.

69. De acordo com uma leitura diversa, que a Comissão defendeu, porém, na audiência, em caso de introdução de mercadorias através de uma fronteira verde, a introdução irregular, na acepção do artigo 233.º, concretiza-se quando a pessoa que transporta a mercadoria toma uma direcção diferente da que deve ser tomada para se chegar ao posto aduaneiro mais próximo, demonstrando assim a sua intenção de contrabandear essa mercadoria [29].

70. Observo que esta segunda «variante» da interpretação restritiva parece na verdade mais convincente do que a primeira: pelo menos, com efeito, não torna o artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), virtualmente inaplicável. Todavia, deixa que subsistam alguns problemas, pois é óbvio que, em concreto, nem sempre é fácil determinar a direcção tomada pelo importador após ter transposto a fronteira, e isto especialmente em zonas de floresta ou de difícil acesso, como aquelas em que tipicamente passa a linha da «fronteira verde».

71. Assim, também sob esta perspectiva, considero preferível a interpretação não restritiva.

d) Limites da interpretação proposta

72. Embora a interpretação que proponho me pareça indubitavelmente preferível, apresenta, no entanto, alguns problemas.

73. Antes de mais, como se viu, a fim de se poder dar ao artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro uma interpretação não restritiva, é necessário aceitar que o conceito de «introdução», utilizado no artigo 233.º, é diferente do conceito de «introdução» utilizado noutras passagens do código aduaneiro. É claro que, idealmente, seria preferível evitar estas discrepâncias de significado. Por outro lado, penso ter demonstrado que conferir ao termo «introdução», utilizado no artigo 233.º, um significado «instantâneo» e limitado no tempo, significado que esse termo indubitavelmente possui noutras passagens do código aduaneiro, acabaria por criar mais inconvenientes do que aqueles que resolveria.

29 — Sublinho, além disso, que a Comissão, com esta posição, entrou substancialmente em contradição com as suas próprias afirmações sobre o carácter necessariamente «instantâneo» da introdução, que resultava da interpretação literal do artigo 233.º V. n.ºs 32 e segs. *supra*.

74. Em segundo lugar, a interpretação não restritiva comporta um elemento de incerteza ligado ao lugar de primeiro destino da mercadoria contrabandeada. É evidente que o conceito de «primeiro destino» é um conceito assaz indeterminado, que não pode ser definido ulteriormente e que necessita de ser especificado através de uma abordagem caso a caso, como o próprio Governo austríaco reconheceu na audiência. Além disso, também é possível que, em concreto, possam ocorrer casos de apreensão de mercadorias relativamente aos quais não é efectivamente claro se essas mercadorias já chegaram, ou não, ao seu primeiro destino no interior do território aduaneiro comunitário. Nesses casos, poderia também ser necessário proceder a averiguações aprofundadas: efectivamente, averiguações deste tipo são absolutamente comuns, por exemplo, no âmbito do direito penal, e não se deve esquecer que, em regra, a actividade de contrabando, na medida em que é penalmente punida, implica a necessidade de as autoridades locais procederem a averiguações com fins penais. Também se poderia eventualmente considerar a hipótese, no caso de apreensão de mercadorias «em movimento», de uma presunção segundo a qual, não sendo feita prova em contrário, se entende que o primeiro lugar de destino ainda não foi alcançado.

75. De resto, não se pode ignorar que também a interpretação restritiva apresenta elementos igualmente vagos. É o que acontece, em particular, no caso da apreensão de mercadorias contrabandeadas através da «fronteira verde», como anteriormente se viu [30].

76. Em terceiro lugar, a interpretação proposta, embora o limite, não elimina o risco de um possível duplo pagamento de direitos pelas mesmas mercadorias [31]. Com efeito, esta situação de duplo pagamento pode verificar-se no caso de mercadorias apreendidas após chegarem ao seu primeiro lugar de destino (de modo que não ocorreria a extinção da dívida aduaneira) e em seguida revendidas pelas autoridades públicas, com o consequente (segundo) pagamento dos direitos pelo adquirente, nos termos do artigo 867.º-A do Regulamento n.º 2454/93.

77. Já referi que a única forma de evitar o risco de uma dupla cobrança dos direitos seria a de considerar a dívida aduaneira extinta sempre que a mercadoria de contrabando fosse apreendida e confiscada antes de ser colocada no comércio. Por outro lado, também já sublinhei que essa solução, presente no Regulamento n.º 2144/87 e agora novamente proposta no Regulamento n.º 450/2008, é indefensável à luz do teor literal do código aduaneiro [32].

30 — V. n.os 67 e segs. *supra*.

31 — É óbvio que, adoptando a interpretação restritiva, esse risco é muito maior, ficando nesse caso limitadas ao mínimo as possibilidades de extinção da dívida aduaneira.

32 — V. n.os 53 e 54 *supra*.

e) Conclusão quanto à primeira questão

78. Considero que os limites e os problemas que referi não são, no seu conjunto, susceptíveis de seriamente impedir a interpretação que acima delineei. De qualquer modo, as interpretações alternativas apresentam inconvenientes ainda maiores.

79. Por conseguinte, proponho ao Tribunal de Justiça que resolva a primeira questão submetida pelo Unabhängiger Finanzsenat declarando que a expressão «quando da introdução irregular», constante do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, deve ser interpretada no sentido de que se refere ao espaço de tempo que decorre desde a transposição da fronteira até ao momento em que a mercadoria ilegalmente introduzida chega ao seu primeiro destino no interior do território comunitário.

B — *Segunda questão*

80. Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o facto de o artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro prever a extinção da dívida aduaneira apenas como consequência de uma apreensão de mercadorias ilegalmente importadas, na acepção do artigo 202.º do mesmo código aduaneiro, e nada prever de semelhante para o caso de mercadorias apreendidas após terem sido subtraídas à fiscalização aduaneira, na acepção do artigo 203.º do referido código, não constitui uma violação do princípio da igualdade.

81. Revela-se de imediato que a segunda questão levanta problemas não despiciendos sob a perspectiva da sua pertinência para efeitos da decisão do processo principal.

1. Quanto à necessidade de responder à questão

82. Tanto a Comissão como, embora em termos ligeiramente diversos, o Governo austríaco sustentam que a questão é manifestamente estranha ao objecto da causa principal [33].

33 — Observações do Governo austríaco, n.º 22, e da Comissão, n.º 44.

83. As considerações da Comissão e do Governo austríaco parecem-me correctas. Com efeito, a posição do recorrente no processo principal rege-se indiscutivelmente pelo artigo 202.º do código aduaneiro, que se ocupa da introdução irregular de mercadorias através da fronteira. Em contrapartida, a hipótese prevista no artigo 203.º, que é a da subtracção das mercadorias à fiscalização aduaneira, nada tem a ver com os factos da causa.

84. É claro que, concretamente, se a situação contemplada no artigo 203.º tivesse um regime mais favorável do que aquela a que se refere o artigo 202.º, poder-se-ia suscitar, à luz do princípio da igualdade, um problema de invalidade das disposições mais desfavoráveis. No presente caso, contudo, o regime aplicável no processo principal é o que decorre do artigo 202.º, ou seja, por outras palavras, o mais favorável.

85. Ora, embora o Tribunal de Justiça, com razão, seja sempre muito cauteloso face à possibilidade de não resolver uma questão prejudicial, segundo jurisprudência constante, pode decidir não se pronunciar sobre uma questão prejudicial quando seja evidente que essa apreciação, pedida pelo órgão jurisdicional *a quo*, é absolutamente irrelevante para o processo principal [34]. Ora, parece-me claro que, no presente caso, a questão tem manifestamente carácter hipotético, não sendo relevante para a solução do processo principal. Considero, portanto, que o Tribunal de Justiça não se deve pronunciar sobre a segunda questão.

86. Todavia, para o caso de o Tribunal de Justiça decidir examinar o mérito da questão, tecerei algumas breves considerações sobre o assunto.

2. A título subsidiário, quanto ao mérito da questão

87. A este propósito, o Governo dinamarquês e o Governo finlandês sustentam que as situações que se regem pelos artigos 202.º e 203.º do código aduaneiro são objectivamente

34 — V., a este propósito, a título meramente exemplificativo, acórdãos de 16 de Julho de 1992, Meilicke (C-83/91, Colect., p. I-4871, n.os 26 e segs.), e de 10 de Janeiro de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e o. (C-222/04, Colect., p. I-289, n.º 75).

diferentes, de modo que um tratamento diferente de ambas as situações não viola o princípio da igualdade [35].

88. O Governo austríaco, pelo contrário, parece considerar que, efectivamente, o artigo 233.º cria uma discriminação injustificada entre a situação a que se refere o artigo 202.º e aquela a que se refere o artigo 203.º: concretamente, esta situação discriminatória poderia ser superada através do reconhecimento da extinção da dívida aduaneira, por via analógica, também no caso de apreensão de mercadorias que foram subtraídas à fiscalização aduaneira, na acepção do artigo 203.º Por outro lado, a questão continuava a ser absolutamente irrelevante, pois a situação objecto do processo principal é a que se rege pelo artigo 202.º do código aduaneiro [36]. O Governo austríaco observa além disso que, no novo código aduaneiro, o problema deixará de se colocar, na medida em que se prevê a extinção da dívida aduaneira tanto para a apreensão como para o confisco, independentemente do momento ou da situação em que a apreensão e/ou o confisco ocorram [37].

89. Por seu turno, a Comissão, com um raciocínio semelhante ao desenvolvido, numa perspectiva mais geral, pelo Governo polaco [38], invoca o artigo 867.º-A do regulamento de aplicação e sustenta que, a partir do momento em que esta disposição se aplica indistintamente às mercadorias de contrabando *ex* artigo 202.º e às subtraídas à fiscalização aduaneira *ex* artigo 203.º do código aduaneiro, não é possível considerar que o artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), tem conteúdo discriminatório.

90. Entendo ser indispensável, para que me seja possível pronunciar sobre o mérito da causa, pôr bem em evidência a notável diferença que efectivamente existe entre as hipóteses que se regem, respectivamente,

35 — Observações do Governo finlandês, n.º 22, e do Governo dinamarquês, n.º 34.

36 — Observações do Governo austríaco, n.º 22.

37 — *Ibidem*, n.º 24. Sobre este aspecto, v. n.º 65 *supra*.

38 — A argumentação da Comissão possui, contudo, alguns aspectos obscuros e invoca uma disposição que se caracteriza pela existência de algumas diferenças entre as diversas versões linguísticas. Com efeito, o nono considerando, que cita, do Regulamento n.º 3665/93, que introduziu o artigo 867.º-A no regulamento de aplicação, afirma na versão italiana que, enquanto as mercadorias não forem introduzidas em livre prática, «può sorgere nei confronti di esse un'obbligazione doganale». No mesmo sentido, as versões francesa («une dette douanière reste susceptible de naître à leur égard»), inglesa («a customs debt may still be incurred with regard to them»), espanhola («una deuda aduanera sigue siendo susceptible de nacer al respecto») e neerlandesa («een douaneschuld ten aanzien daarvan zou kunnen ontstaan»). A versão alemã, em contrapartida, afirma que, enquanto as mercadorias não forem introduzidas em livre prática, «entsteht keine Zollschuld im Hinblick auf sie» (ou seja, «não se constitui qualquer dívida aduaneira»). As versões não são incompatíveis, embora, indubitavelmente, acentuem aspectos diferentes.

pelos artigos 202.º e 203.º do código aduaneiro.

91. Em especial, enquanto o artigo 202.º diz respeito a situações «clássicas» de contrabando de mercadorias no interior do território aduaneiro comunitário, o artigo 203.º cobre todas as situações em que se esteja na presença de uma acção ou omissão que tenha por resultado impedir, ainda que apenas momentaneamente, as autoridades aduaneiras competentes de acederem a mercadorias sob fiscalização aduaneira e de efectuarem as fiscalizações previstas no código aduaneiro [39].

92. Por outras palavras, na situação a que se refere o artigo 203.º do código aduaneiro, a mercadoria, uma vez subtraída à fiscalização aduaneira, tem mais probabilidades, em princípio, de ser colocada no circuito económico, pois já se encontra efectivamente no interior do território aduaneiro. Ao mesmo tempo, porém, a existência dessa mercadoria é conhecida das autoridades aduaneiras. Estes elementos de facto poderiam ser suficientes para justificar um tratamento diferente das duas situações.

93. Observo ainda que as mercadorias subtraídas à fiscalização aduaneira *ex* artigo 203.º do código aduaneiro são, por definição, mercadorias cuja entrada no território aduaneiro já foi anteriormente comunicada. Por conseguinte, como justamente sublinhou o Governo dinamarquês [40], a eventualidade de uma apreensão/confisco (e, portanto, da potencial aplicabilidade do artigo 233.º do código aduaneiro) é, em concreto, menos pertinente para mercadorias que integram a hipótese do artigo 203.º do que para mercadorias introduzidas ilegalmente, na acepção do artigo 202.º

94. É verdade que, também a este propósito, uma disposição como a constante do novo código aduaneiro que entrará proximamente em vigor, que prevê em geral a extinção da dívida aduaneira relativamente a todas as mercadorias confiscadas, é provavelmente mais lógica e «equitativa». Por outro lado, considero que, perante o conteúdo claro da letra do artigo 233.º do código aduaneiro actualmente em vigor, que não prevê a extinção para as mercadorias confiscadas que integrem o âmbito do artigo 203.º do mesmo código aduaneiro, as diferenças objectivas entre o caso a que se reporta o artigo 202.º e aquele a que se reporta o artigo 203.º são suficientes para considerar justificado (embora, talvez, não «óptimo») o diferente tratamento das duas situações decidido pelo legislador comunitário.

39 — V. acórdãos de 12 de Fevereiro de 2004, Hamann International (já referido na nota 24, n.º 31); de 1 de Fevereiro de 2001, Wandel (C-66/99, Colect., p. I-873, n.º 47); e de 11 de Julho de 2002, Liberexim (C-371/99, Colect., p. I-6227, n.º 55).

40 — Observações do Governo dinamarquês, n.º 35.

IV — Conclusão

95. Com base nas considerações expostas, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões que lhe foram submetidas pelo Unabhängiger Finanzsenat declarando que a expressão «quando da introdução irregular», constante do artigo 233.º, primeiro parágrafo, alínea d), do código aduaneiro, deve ser interpretada no sentido de que se refere ao espaço de tempo que decorre desde a transposição da fronteira até ao momento em que a mercadoria ilegalmente introduzida chega ao seu primeiro destino no interior do território comunitário.