CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL CHRISTINE STIX-HACKL apresentadas em 26 de Janeiro de 2006 [1]

I — Observações introdutórias

1. No presente processo, o Gerechtshof Amsterdam solicita ao Tribunal de Justiça que interprete o Código Aduaneiro Comunitário [2] relativamente ao valor aduaneiro de computadores portáteis que estão equipados com *software* operativo. Está particularmente em causa saber se o valor do *software* operativo deve ou não ser incluído no valor aduaneiro de computadores portáteis.

II — Quadro jurídico

2. O artigo 29.º, n.º 1, do código aduaneiro tem, designadamente, o seguinte teor:

«O valor aduaneiro das mercadorias importadas é o valor transaccional, isto é, o preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento efectuado nos termos dos artigos 32.º e 33.º, desde que:

[...]

d) O comprador e o vendedor não estejam coligados ou, se o estiverem, que o valor transaccional seja aceitável para efeitos aduaneiros, por força do n.º 2.»

3. Em conformidade com o artigo 29.º, n.º 2, do código aduaneiro, numa venda entre pessoas coligadas, o valor transaccional pode ser aceite desde que este valor esteja muito próximo do valor de mercado, no mesmo momento ou em momento muito aproximado.

1 — Língua original: alemão.

2 — 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) (a seguir «código aduaneiro» ou «CA»).

4. O artigo 32.º do código aduaneiro tem, nomeadamente, o seguinte teor:

«1. Para determinar o valor aduaneiro por aplicação do artigo 29.º, adiciona-se ao preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

[...]

b) O valor, imputado de maneira adequada, dos produtos e serviços indicados em seguida, quando são fornecidos directa ou indirectamente pelo comprador, sem despesas ou a custo reduzido, e utilizados no decurso da produção e da venda para a exportação das mercadorias importadas, na medida em que este valor não tenha sido incluído no preço efectivamente pago ou a pagar:

i) matérias, componentes, partes e elementos similares incorporados nas mercadorias importadas,

ii) ferramentas, matrizes, moldes e objectos similares utilizados no decurso da produção das mercadorias importadas,

iii) matérias consumidas na produção das mercadorias importadas,

iv) trabalhos de engenharia, de estudo, de arte e de design, planos e esboços, executados fora da Comunidade e necessários para a produção de mercadorias importadas;

c) Os direitos de exploração e os direitos de licença relativos às mercadorias a avaliar, que o comprador é obrigado a pagar, quer directa quer indirectamente, como condição da venda das mercadorias a avaliar, na medida em que estes direitos de exploração e direitos de licença não tenham sido incluídos no preço efectivamente pago ou a pagar;

[...]

3. Para a determinação do valor aduaneiro, nenhum elemento será acrescentado ao preço efectivamente pago ou pagar, com excepção dos previstos pelo presente artigo.

[...]»

5. O artigo 34.º do código aduaneiro prevê:

«Poderão ser estabelecidas regras especiais, de acordo com o procedimento do comité, para determinar o valor aduaneiro de suportes informáticos destinados a equipamentos de tratamento de dados que contenham dados ou instruções.»

6. O artigo 147.º 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 do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário [3] (a seguir «regulamento de execução»), prevê, designadamente, que:

«1. Para efeitos do artigo 29.º do código, o facto de as mercadorias objecto de uma venda serem declaradas para introdução em livre prática deve ser considerado como indicação suficiente de que foram vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade. Esta indicação é igualmente válida em caso de vendas sucessivas antes da avaliação, podendo cada um dos preços resultantes dessa venda ser tomado como base de avaliação, sem prejuízo do disposto nos artigos 178.º a 181.º

[...]

3. O comprador deve apenas satisfazer a condição de ser parte no contrato de venda.»

7. O artigo 167.º do regulamento de execução dispõe, designadamente, o seguinte:

«1. Sem prejuízo dos artigos 29.º a 33.º do código, para determinação do valor aduaneiro de suportes informáticos importados, destinados a equipamentos de tratamento de dados e que contêm dados ou instruções, só será tido em conta o custo ou o valor do suporte informático propriamente dito. O valor aduaneiro de suportes informáticos importados que contêm dados ou instruções não inclui, assim, o custo ou o valor dos dados ou das instruções, desde que esse custo ou esse valor sejam distintos do custo ou do valor do suporte informático em causa.»

III — Matéria de facto, processo principal e questão prejudicial

8. O presente processo tem a sua origem num litígio entre a Compaq Computer

3 — JO L 253, p. 1.

International Corporation (a seguir «CCIC») e o Inspecteur van de Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem (chefe da direcção das alfândegas de Arnhem, a seguir «autoridade aduaneira») a respeito do valor aduaneiro de computadores portáteis que a CCIC introduziu em livre prática entre 1 de Janeiro de 1995 e 31 de Dezembro de 1997. As autoridades aduaneiras neerlandesas entendem que a CCIC não incluiu indevidamente no valor aduaneiro o valor do *software* operativo instalado nos computadores portáteis.

9. A CCIC pertence ao grupo de empresas internacional Compaq, que exerce a sua actividade no campo da informática, e é responsável pela distribuição dos produtos da Compaq na Europa. A CCIC gere um centro de distribuição nos Países Baixos.

10. A CCIC é uma filial a 100% da Compaq Computer Corporation (a seguir «CCC»), com sede nos Estados Unidos da América. A sociedade-mãe CCC celebrou um contrato com a Microsoft Corporation nos termos do qual os computadores fabricados pela própria Compaq ou em seu nome podem ser equipados e vendidos conjuntamente com os sistemas operativos MS-DOS e MS Windows (a seguir, resumidamente, «sistema operativo»). A CCC paga 31 USD por cada computador Compaq que esteja equipado com o referido sistema operativo.

11. A CCC comprou computadores portáteis a dois fabricantes de computadores taiwaneses, tendo sido acordado que os respectivos discos duros estariam equipados com o referido sistema operativo no momento da entrega. Para este efeito, a CCC colocou gratuitamente o *software* à disposição dos fabricantes e os computadores portáteis foram equipados com este. Posteriormente, os computadores portáteis foram entregues *free on board* (FOB) em Taiwan com vista à sua comercialização na Comunidade.

12. Por sua vez, a CCC vendeu os computadores portáteis à CCIC; estes foram directamente expedidos de Taiwan para os Países Baixos. Na sua importação, a CCIC declarou os computadores portáteis para introdução em livre prática. Na determinação do valor aduaneiro dos computadores portáteis, em conformidade com o artigo 29.º do código aduaneiro, tomou-se como base o preço de venda estipulado entre os fabricantes taiwaneses e a CCC. É manifesto que o valor do sistema operativo não foi incluído neste preço.

13. Em 1999, o Landelijk Waardeteam van de Douane (serviço nacional de avaliação aduaneira) realizou nas instalações da CCIC uma inspecção para verificar a exactidão do valor aduaneiro declarado dos computadores portáteis. Os funcionários responsáveis pelo controlo concluíram que o valor do sistema operativo instalado nos computadores portáteis devia ter sido incluído no valor aduaneiro. Na sequência da referida inspecção, a autoridade aduaneira aumentou o valor aduaneiro dos computadores portáteis no montante correspondente ao valor do

software e enviou os avisos de cobrança *a posteriori* controvertidos, relativos à importação de computadores portáteis que foram declarados para introdução em livre prática durante o período compreendido entre 1 de Janeiro de 1995 e 31 de Dezembro de 1997.

14. A CCIC apresentou reclamação desses avisos de cobrança e, após esta ter sido indeferida, interpôs recurso da decisão de indeferimento da autoridade aduaneira para a Douanekamer (Secção Aduaneira) do Gerechtshof te Amsterdam.

15. No âmbito desse processo, o Gerechtshof te Amsterdam submeteu ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, por decisão de 13 de Julho de 2004, entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 19 de Julho de 2004, a seguinte questão para decisão a título prejudicial:

Na importação de computadores em que foram instalados pelo vendedor sistemas operativos deve adicionar-se ao valor transaccional desses computadores, nos termos do artigo 32.°, n.° 1, alínea b), do código aduaneiro, o valor do *software* disponibilizado gratuitamente pelo comprador ao vendedor, no caso de o respectivo valor não estar incluído no valor transaccional?

IV — Quanto à questão prejudicial

A — *Observações introdutórias*

16. A título liminar, há que referir brevemente que, em conformidade com o artigo 29.°, n.° 1, do código aduaneiro, o valor aduaneiro é, em princípio, determinado com base no designado valor transaccional. Este é o «preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento efectuado nos termos dos artigos 32.° e 33.°»

17. Resulta do artigo 29.° do código aduaneiro que a determinação do valor aduaneiro se refere a uma transacção específica entre um vendedor e um comprador. Esta é, em princípio, a transacção indicada pelo declarante do valor aduaneiro, excepto quando a escolha for subsequentemente questionada pelas autoridades fiscais.

18. Em alguns casos, porém, o valor transaccional determinado com base nessa disposição não é relevante para a determinação do valor aduaneiro. Por exemplo, isso pode ocorrer, em certas circunstâncias, quando o contrato de compra e venda foi celebrado

entre duas empresas coligadas [4]. Neste caso, o valor aduaneiro pode ser determinado através dos métodos previstos nos artigos 30.º e 31.º do código aduaneiro. Além disso, o valor aduaneiro pode ser ajustado, designadamente, através da aplicação do artigo 32.º, n.º 1, do código aduaneiro, que prevê uma série de verbas a adicionar ao preço pago ou a pagar, quando estas verbas não estiverem já incluídas no valor transaccional.

19. Como a Comissão salienta correctamente, a determinação do comprador e do vendedor tem consequências importantes para a determinação do valor transaccional e do valor aduaneiro. Consoante a transacção considerada, o montante e os elementos do valor transaccional e a aplicabilidade dos valores que devem ser adicionados ao valor transaccional, com base no artigo 32.º do código aduaneiro, podem mudar. Consequentemente, para responder à questão prejudicial, deve, em primeiro lugar, determinar-se o comprador e o vendedor na acepção dos artigos 29.º e seguintes do código aduaneiro e, deste modo, a transacção relevante para a determinação do valor aduaneiro (a seguir também «transacção relevante»).

4 — Artigo 29.º, n.º 2, do código aduaneiro.

B — *Determinação do «comprador» e da transacção relevante para a determinação do valor aduaneiro*

20. A Comissão é de opinião de que a CCC deve ser considerada o vendedor e a CCIC o comprador. Por outras palavras, a venda entre a CCC e a CCIC é a transacção relevante para a determinação do valor aduaneiro. Na audiência, este ponto de vista não foi partilhado pela CCIC nem pelos Governos neerlandês e britânico.

21. Segundo a Comissão, a CCC não pode ser considerada o comprador no âmbito da determinação do valor aduaneiro, uma vez que esta não está estabelecida no território da Comunidade.

22. No entender da Comissão, tal circunstância não significa que, na determinação do valor aduaneiro, as autoridades aduaneiras devam considerar unicamente o valor transaccional da venda entre a CCC e a CCIC. Com efeito, a CCC e a CCIC são empresas coligadas, pelo que é necessário, em conformidade com o artigo 29.º, n.º 2, do código aduaneiro, examinar se o valor transaccional da venda entre empresas coligadas está muito próximo do valor transaccional, no mesmo momento ou em momento muito aproximado, em vendas de produtos iguais ou similares entre empresas não coligadas.

Noutros termos, o valor transaccional da venda entre os fabricantes taiwaneses e a CCC deve ser tido em conta como valor comparativo ao examinar o valor transaccional da venda entre a CCC e a CCIC.

23. A tese da Comissão coloca a questão de saber segundo que critérios deve ser determinada a venda relevante para a determinação do valor aduaneiro e, em particular, qual é a importância, neste contexto, do facto de o comprador estar estabelecido na Comunidade.

24. Quanto ao estabelecimento do comprador na Comunidade, cumpre referir que, como a CCIC observou na audiência, no processo Caterpillar [5], citado pela Comissão, está em causa a interpretação de disposições [6] que a Comunidade ainda aprovou com base na designada «Convenção de Bruxelas sobre o valor aduaneiro» [7] de 15 de Dezembro de 1950. Uma das disposições que cumpria interpretar no processo referido previa, além disso, que «o preço pago ou a pagar apenas pode ser admitido como valor aduaneiro se tiver sido convencionado numa venda a um comprador estabelecido no território aduaneiro da Comunidade».

25. Entretanto, o quadro jurídico foi, porém, alterado na medida em que, nos termos da legislação comunitária sobre o valor aduaneiro aprovada com base no código aduaneiro do GATT, o valor aduaneiro já não deve ser determinado tomando como referência o valor normal, mas o valor transaccional.

26. A definição do valor transaccional constante do artigo 29.°, n.° 1, não refere, porém, o estabelecimento do comprador no território aduaneiro da Comunidade. Além disso, o código aduaneiro também não contém nenhuma referência explícita à obrigatoriedade de estabelecimento do comprador na Comunidade [8].

5 — Acórdão de 13 de Março de 1980, Caterpillar Overseas (111/79, Recueil, p. 773).

6 — O artigo 1.° do Regulamento (CEE) n.° 603/72 da Comissão, de 24 de Março de 1972, sobre o comprador a ter em conta na determinação do valor aduaneiro (JO L 72, p. 17), prevê: «Para efeitos da aplicação das disposições do Regulamento (CEE) n.° 803/68 do Conselho, de 27 de Junho de 1968, relativo ao valor aduaneiro das mercadorias, e sem prejuízo de outras condições definidas nesse regulamento, o preço pago ou a pagar apenas pode ser admitido como valor aduaneiro se tiver sido convencionado numa venda a um comprador estabelecido no território aduaneiro da Comunidade.»

7 — Convenção sobre o valor aduaneiro das mercadorias, assinada em Bruxelas em 15 de Dezembro de 1950. Esta baseava-se num conceito teórico de valor, o «valor normal», para determinar o valor aduaneiro. No âmbito do Tokyo Round do GATT (1973–1979) foi elaborado o Código do Valor Aduaneiro do GATT. Este passou a tomar o «valor transaccional» como referência na determinação do valor aduaneiro. O Código do Valor Aduaneiro do GATT foi adoptado pela CEE em 17 de Março de 1980 e transposto directamente para o direito comunitário em vigor através do regulamento relativo ao valor aduaneiro [Regulamento (CEE) n.° 1224/80 do Conselho, de 28 de Maio de 1980, relativo ao valor aduaneiro das mercadorias (JO L 134, p. 1; EE 02 F6 p. 224)]. O código aduaneiro em vigor a partir de 1 de Janeiro de 1994 fez seu o conteúdo do regulamento relativo ao valor aduaneiro.

8 — O código aduaneiro prevê apenas explicitamente a obrigatoriedade de estabelecimento do *declarante do valor aduaneiro* na Comunidade, salvo determinadas excepções.

27. Desde a entrada em vigor do regulamento relativo ao valor aduaneiro [9], substituído a partir de 1 de Janeiro de 1994 pelo código aduaneiro, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias pronunciou-se apenas uma vez, mais precisamente no processo Unifert [10], quanto ao estabelecimento das partes na transacção «relevante» para a determinação do valor aduaneiro. No entanto, há que referir que nesse processo, contrariamente ao presente, tanto o comprador como o vendedor da venda declarada estavam estabelecidos na Comunidade.

28. Como o Tribunal de Justiça concluiu no acórdão Unifert, em conformidade com o artigo 147.°, n.° 1, do regulamento de execução, quando, no caso de vendas sucessivas de uma mesma mercadoria, vários preços efectivamente pagos ou a pagar reúnem os requisitos exigidos pelo artigo 29.°, n.° 1, do código aduaneiro [11], o importador pode escolher entre estes o preço que será tomado como base na determinação do valor transaccional [12].

29. O artigo 29.°, n.° 1, do código aduaneiro prevê que, para uma venda poder ser tomada em consideração como base para a determinação do valor aduaneiro, deve ter sido realizada «para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade».

30. Neste contexto, o Tribunal de Justiça decidiu no processo Unifert que o critério decorrente da expressão «vendidas para exportação» respeita às mercadorias e não à situação do vendedor [13]. O Tribunal de Justiça declarou ainda que o valor transaccional «não toma em consideração o lugar onde estão estabelecidas as partes no contrato de compra e venda» [14]. Consequentemente, não é relevante nem o estabelecimento do vendedor nem o do comprador.

31. O exposto é ainda confirmado pelo facto de o artigo 147.°, n.° 3, do regulamento de execução prever expressamente que o comprador na transacção relevante para a determinação do valor aduaneiro «deve apenas satisfazer a condição de ser parte no contrato de venda».

32. No entanto, como o Tribunal de Justiça declarou no processo Unifert, a expressão «vendidas para exportação», inserida no seu contexto, implica que no momento da venda se verifique que as mercadorias com origem num país terceiro serão encaminhadas para o território aduaneiro da Comunidade [15]. Isto parece indicar que, para a declaração de uma venda entre dois parceiros contratuais esta-

9 — Regulamento n.° 1224/80 (já referido na nota 7).

10 — Acórdão de 6 de Junho de 1990, Unifert Handels GmbH (C-11/89, Colect., p. I-2275).

11 — O acórdão Unifert (já referido na nota 10) refere-se ao artigo 3.°, n.° 1, do Regulamento n.° 1224/80, cujo conteúdo foi incorporado no artigo 29.°, n.° 1, do código aduaneiro.

12 — V. acórdão Unifert (já referido na nota 10), n.ºs 16 e 21.

13 — Acórdão Unifert (já referido na nota 10), n.° 11. Estas declarações do Tribunal de Justiça baseiam-se, no essencial, na redacção do artigo 6.° do Regulamento (CEE) n.° 1495/80 da Comissão, de 11 de Junho de 1980, que estabelece as disposições de execução de determinadas disposições dos artigos 1.°, 3.° e 8.° do Regulamento (CEE) n.° 1224/80 do Conselho relativo ao valor aduaneiro das mercadorias (JO L 154, p. 14; EE 02 F6 p. 246), cujo conteúdo foi incorporado pelo artigo 147.°, n.° 1, do regulamento de execução.

14 — Acórdão Unifert (já referido na nota 10), n.° 9.

15 — Acórdão Unifert (já referido na nota 10), n.ºs 9 a 11.

belecidos no estrangeiro (como, no presente caso, os fabricantes taiwaneses e a CCIC) como transacção relevante, é necessário demonstrar que as mercadorias já foram vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade. É possível efectuar esta prova, nomeadamente, através da indicação no contrato de que as mercadorias se destinam ao território aduaneiro da Comunidade, quando as mercadorias, embora sejam encomendadas por um intermediário, são entregues directamente na Comunidade pelos seus fornecedores ou quando as mercadorias foram especificamente fabricadas para um vendedor na Comunidade.

33. De qualquer maneira, a possibilidade de, em caso de vendas sucessivas de mercadorias com vista à exportação para o território aduaneiro da Comunidade, o declarante do valor aduaneiro escolher entre os preços acordados em cada uma dessas vendas aquele que será tomado como base do valor aduaneiro está sujeita à condição prática de o declarante do valor aduaneiro, em conformidade com o disposto nos artigos 178.º a 181.º do regulamento de execução, poder fornecer todos os elementos e documentos necessários para as autoridades aduaneiras em relação a esse preço [16].

34. Em todo o caso, não parece resultar do direito comunitário aplicável nenhuma razão imperativa pela qual o comprador parte na transacção relevante para a determinação do valor aduaneiro deva estar estabelecido na Comunidade.

35. No que respeita ao presente processo, decorre da matéria de facto descrita pelo órgão jurisdicional de reenvio que as mercadorias foram entregues directamente pelos fabricantes taiwaneses à CCIC, ou seja, na Comunidade. Esta circunstância permite admitir que a venda entre os fabricantes taiwaneses e a CCC já foi realizada para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade. A matéria de facto descrita pelo órgão jurisdicional de reenvio não permite igualmente concluir que as autoridades aduaneiras neerlandesas tenham posto em causa a documentação relativa à transacção entre os fabricantes taiwaneses e a CCC.

36. Consequentemente, pode considerar-se que a venda entre os fabricantes taiwaneses e a CCC podia ser declarada correctamente como transacção relevante para a determinação do valor aduaneiro.

37. Com base nesta transacção, importa agora determinar a aplicabilidade dos valores adicionais nos termos do artigo 32.º do código aduaneiro.

16 — Neste sentido, acórdão Unifert (já referido na nota 10), n.º 16.

C — *Aplicabilidade dos valores adicionais com base no artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do código aduaneiro*

38. Resulta do exposto que o valor aduaneiro foi correctamente determinado com base no valor da transacção entre os fabricantes taiwaneses e a CCC.

39. Na audiência, foi alegado que o valor do sistema operativo estava globalmente compreendido no preço da venda entre a CCC e a CCIC juntamente com uma margem de lucro, embora não estivesse incluído no preço da venda entre os fabricantes taiwaneses e a CCC, com base no qual o valor aduaneiro foi determinado.

40. Nos termos do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do CA, para determinar os direitos aduaneiros, há que adicionar os designados ingredientes ou elementos constitutivos ao preço efectivamente pago pelas mercadorias importadas nas seguintes condições: os serviços ou produtos (1) devem ser fornecidos directa ou indirectamente pelo comprador das mercadorias importadas, (2) sem despesas ou a custo reduzido, (3) para serem utilizados no decurso da produção e da venda para a exportação das mercadorias a avaliar, (4) na medida em que este valor não tenha sido incluído no preço efectivamente pago ou a pagar. Além disso, deve ser fornecida ao comprador uma das categorias de ingredientes ou elementos constitutivos referidos no artigo 32.º, n.º 1, alínea b), i) a iv), do CA.

41. A Comissão duvida que os pressupostos para a aplicação do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do CA estejam preenchidos no caso em apreço. Em particular, põe em causa que o sistema operativo tenha sido disponibilizado indirecta ou directamente pelo comprador e que o seu valor não esteja contido no valor transaccional da venda entre a CCC e a CCIC. Além disso, questiona se o sistema operativo corresponde a uma das categorias referidas no artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do CA.

42. Como o órgão jurisdicional de reenvio esclareceu no seu pedido de decisão prejudicial e não foi posto em causa pelas partes no processo inicial, a CCC colocou o sistema operativo gratuitamente à disposição dos fabricantes taiwaneses de computadores portáteis. Por seu turno, a CCC celebrou com a Microsoft um contrato com base no qual os computadores fabricados pela própria Compaq ou em nome desta podem ser equipados com um sistema operativo Microsoft e vendidos conjuntamente com este. Dado que a CCC é o comprador na transacção relevante para a determinação do valor aduaneiro, entendemos que o sistema operativo foi directa ou, pelo menos, indirectamente colocado à disposição do

vendedor (isto é, dos fabricantes taiwaneses) pelo comprador (isto é, pela CCC) na acepção do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do CA.

43. Já verificámos que é manifesto que o valor do sistema operativo não estava compreendido no preço efectivamente pago pela CCC aos fabricantes taiwaneses.

44. Consequentemente, pensamos que os pressupostos de aplicação do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do CA estão preenchidos. Resta ainda esclarecer se o sistema operativo corresponde a uma das categorias de ingredientes ou elementos constitutivos referidos nas subalíneas i) a iv).

45. A CCIC considera a este respeito que o sistema operativo não corresponde a nenhum dos ingredientes ou elementos constitutivos referidos nas subalíneas i), ii) e iii), porquanto nestas subalíneas estão exclusivamente em causa bens materiais. Em relação aos designados «elementos constitutivos intelectuais» referidos na subalínea iv), estes só podem ser adicionados quando sejam necessários para a produção das mercadorias importadas, o que não se verifica no caso em apreço.

46. A Comissão entende também que o sistema operativo não se integra em nenhuma das quatro categorias de ingredientes ou elementos constitutivos.

47. O Governo do Reino Unido e o Governo espanhol sustentam, em contrapartida, a tese segundo a qual o sistema operativo deve ser classificado na categoria referida no artigo 32.º, n.º 1, alínea b), i), do CA, mais precisamente das «matérias, componentes, partes e elementos similares incorporados nas mercadorias importadas». O Governo britânico considera, em particular, que o sistema operativo é um componente do computador portátil, dado que consiste numa parte independente com valor autónomo e é ainda essencial para o funcionamento do computador. Na determinação do valor aduaneiro não existe nenhuma razão para distinguir entre componentes materiais e imateriais. O Governo espanhol é de opinião de que, apesar de se tratar de um elemento imaterial, este elemento está integrado no computador, que não pode funcionar do mesmo modo sem sistema operativo.

48. Os Governos neerlandês e alemão consideram o sistema operativo um elemento constitutivo intelectual na acepção do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), iv), do CA. O Governo alemão salienta, a este respeito, que o sistema operativo constitui uma prestação necessária para a produção da mercadoria importada, uma vez que o contrato relevante para o caso em apreço prevê o fornecimento

de computadores nos quais tenha sido instalado o sistema operativo. O Governo neerlandês entende que o sistema operativo é um componente necessário da mercadoria importada sem o qual o computador não pode ser utilizado, pelo que é necessário para a sua produção.

49. O artigo 32.º do código aduaneiro prevê no seu n.º 3 que, para a determinação do valor aduaneiro, nenhum elemento será acrescentado ao preço efectivamente pago ou a pagar, com excepção dos previstos no mesmo artigo. Esta redacção considerada só por si poderia sugerir uma interpretação estrita das disposições do artigo 32.º Contudo, resulta da utilização da expressão «e elementos similares» que a enumeração efectuada no artigo 32.º, n.º 1, alínea b), i), do CA não é, claramente, taxativa.

50. O objectivo da regulamentação comunitária relativa à avaliação aduaneira é estabelecer um sistema equitativo, uniforme e neutro que exclui a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios [17]. Consequentemente, a determinação do valor aduaneiro tem fundamentalmente em vista abranger todos os componentes da mercadoria importada que apresentem um valor económico. A este respeito, coloca-se a questão de saber se a natureza imaterial das «matérias, componentes, partes e elementos similares» incorporados nas mercadorias importadas reveste importância.

51. A jurisprudência do Tribunal de Justiça respeitante ao valor aduaneiro de prestações imateriais é, à primeira vista, pouco elucidativa para a resposta a esta questão, na medida em que parece ser contraditória. No processo Bosch [18], o Tribunal de Justiça decidiu que no valor aduaneiro de uma máquina apenas deve ser incluído o valor intrínseco do objecto, não o valor de bens imateriais como processos de utilização, serviços ou «know-how» [19]. No processo Brown Boveri [20], o Tribunal de Justiça decidiu que, quando o *software* se encontra incorporado na mercadoria importada e está ligado a esta, o seu valor é parte integrante do preço pago ou a pagar [21].

52. Esta contradição aparente pode ser resolvida se se proceder à seguinte distinção no âmbito dos elementos constitutivos imateriais: por um lado, existem elementos constitutivos intelectuais que são disponibilizados com vista à produção da mercadoria, como, por exemplo, uma patente, um desenho ou um modelo. Estes elementos constitutivos podem eventualmente, quando este-

17 — Acórdão de 19 de Outubro de 2000, Hans Sommer/ /Hauptzollamt Bremen (C-15/99, Colect., p. I-8989, n.º 25).

18 — Acórdão de 14 de Julho de 1977, Bosch (1/77, Colect., p. 499).

19 — Acórdão Bosch (já referido na nota 18), n.º 4.

20 — Acórdão de 18 de Abril de 1991, Brown Boveri (79/89, Colect., p. I-1853).

21 — Acórdão Brown Boveri (já referido na nota 20), n.os 21 e 22.

jam preenchidos os demais requisitos, caber dentro do âmbito de aplicação do artigo 32.°, n.° 1, alínea b), iv), do CA. Destes há que diferenciar, por outro lado, os componentes imateriais que são instalados na mercadoria importada para assegurar o seu funcionamento, por exemplo, o programa de lavagem de uma máquina de lavar ou o *software* de um computador de bordo de um automóvel. Ao contrário, por exemplo, de uma patente, de um modelo ou de um desenho, um componente imaterial não constitui um pressuposto directamente necessário para a produção da mercadoria importada. Os elementos constitutivos imateriais são, apesar da sua natureza imaterial, um componente do produto acabado, uma vez que estão ligados a este [22], que melhoram o seu funcionamento ou lhe acrescentam mesmo novas funções, contribuindo, assim, de forma não despicienda para o valor da mercadoria importada. Nesta última categoria de componentes imateriais, que se incorporam na mercadoria importada, integra-se, por exemplo, no nosso entender, o *software*, que estava em causa no processo Brown Boveri.

53. Resumindo, pode, por conseguinte, considerar-se que no caso em apreço é decisivo saber se o computador portátil e o sistema operativo constituem uma mercadoria unitária, isto é, se o sistema operativo constitui um componente da mercadoria importada em sentido económico e prático. Como acontece em relação a outros componentes — também materiais —, isso não significa necessariamente que sem este componente imaterial o computador portátil não possa de todo funcionar.

54. No presente caso, deve ainda ter-se em conta que os parceiros contratuais estipularam que os computadores portáteis seriam entregues com o sistema operativo instalado — no caso, do sistema operativo fabricado pela Microsoft. Por conseguinte, no caso em apreço, o computador portátil e o sistema operativo constituem em conjunto a mercadoria encomendada pelo comprador que estaria, assim, incompleta sem o sistema operativo.

55. Há que referir que, na opinião da CCIC, é contrário à lógica do sistema do código aduaneiro incluir, no caso em apreço, o valor do sistema operativo no valor aduaneiro com base no artigo 32.°, n.° 1, alínea b), do código aduaneiro, ao passo que tal não aconteceria, ao abrigo do artigo 34.° do código aduaneiro e do artigo 167.° do regulamento de execução, se o *software* estivesse gravado num suporte informático e o seu valor fosse distinto do valor do suporte informático.

22 — No presente caso, resulta da matéria de facto que o sistema operativo foi instalado no disco duro. Contudo, este sistema tem ainda de ser activado para poder funcionar plenamente.

56. Este argumento é irrelevante no presente caso, na medida em que está em causa, em primeira linha, a importação de computadores portáteis nos quais foi instalado um sistema operativo e não a importação de *software* destinado a ser vendido como tal. Além disso, as disposições do artigo 34.º do código aduaneiro e do artigo 167.º do regulamento de execução constituem claramente normas excepcionais que devem, por conseguinte, ser interpretadas de forma estrita. Nos termos do artigo 167.º, n.º 2, do regulamento de execução, é excluído do âmbito de aplicação deste artigo o *software* instalado em mercadorias que contenham circuitos integrados, semicondutores e dispositivos semelhantes. Um computador portátil está, consequentemente, excluído do âmbito de aplicação do artigo 34.º do código aduaneiro e do artigo 167.º do regulamento de execução. A regulamentação excepcional parece referir-se apenas ao comércio de *software* que, para ser entregue, é gravado num suporte informático e não, como no caso em apreço, a *software* que é entregue como componente imaterial de um computador portátil. O âmbito de aplicação restrito das disposições do artigo 34.º do código aduaneiro e do artigo 167.º do regulamento de execução impede, em nosso entender, a transposição das normas aplicáveis ao *software* gravado em suportes informáticos para o *software* instalado no disco duro de um computador portátil.

57. Atendendo às considerações precedentes, consideramos que a categoria «matérias, componentes, partes e elementos similares incorporados nas mercadorias importadas», referida no artigo 32.º, n.º 1, alínea b), i), do CA, deve ser interpretada no sentido de que também abrange, nas condições mencionadas, o sistema operativo instalado num computador portátil pelo fabricante.

58. Consequentemente, há que responder à questão prejudicial que, na importação de computadores em que foi instalado pelo vendedor um sistema operativo, deve adicionar-se ao valor transaccional desses computadores, nos termos do artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do código aduaneiro, o valor do *software* disponibilizado gratuitamente pelo comprador ao vendedor, desde que o respectivo valor não esteja incluído no valor transaccional.

59. Consequentemente, já não é necessário examinar os argumentos apresentados pelas partes no processo para a interpretação do artigo 32.º, n.º 1, alínea c), e do artigo 34.º do código aduaneiro.

V — Quanto às despesas

60. As despesas efectuadas pelos Governos neerlandês, do Reino Unido, alemão e espanhol e pela Comissão não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

VI — Conclusão

61. À luz da exposição precedente, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão apresentada do seguinte modo:

Na importação de computadores em que foi instalado pelo vendedor um sistema operativo deve adicionar-se ao valor transaccional desses computadores, nos termos do artigo 32.°, n.° 1, alínea b), do código aduaneiro [Regulamento (CEE) n.° 2913/92], o valor do *software* disponibilizado gratuitamente pelo comprador ao vendedor, desde que o respectivo valor não esteja incluído no valor transaccional.