Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MACIEJ SZPUNAR
apresentadas em 16 de julho de 2015 [1]

Processo C-319/14

B&S Global Transit Center BV
contra
Staatssecretaris van Financiën

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos)]

«Reenvio prejudicial — Código Aduaneiro Comunitário — Regulamento (CEE) n.º 2913/92 — Artigos 203.° e 204.° — Regime de trânsito externo — Constituição da dívida aduaneira — Subtração à fiscalização aduaneira — Incumprimento de uma obrigação — Omissão de pôr termo ao regime de trânsito externo — Saída de mercadorias sujeitas ao regime para fora do território aduaneiro da União Europeia»

1. O Tribunal de Justiça já se debruçou em várias ocasiões sobre o problema da constituição da dívida aduaneira imputável a um incumprimento das obrigações decorrentes da utilização do regime aduaneiro de trânsito externo, mas uma situação como a do presente processo constitui um precedente. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça terá a oportunidade de esclarecer melhor a sua jurisprudência na matéria.

Enquadramento jurídico

2. O quadro jurídico do presente processo é constituído pelas disposições do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário [2], conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (a seguir «Código Aduaneiro»), e do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92 [3], conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 214/2007 da Comissão, de 28 de fevereiro de 2007 (a seguir «regulamento de aplicação»), nas suas versões aplicáveis até 30 de junho de 2008 [4].

1 — Língua original: francês.

2 — JO L 302, p. 1.

3 — JO L 253, p. 1.

4 — Estas versões eram as aplicáveis aos factos do processo principal. Uma vez que algumas decisões controvertidas no processo principal foram adotadas depois de 30 de junho de 2008, a decisão de reenvio sugere que a versão do regulamento de aplicação posterior a essa data pudesse também ser tida em consideração pelos órgãos jurisdicionais nacionais. Em todo o caso, as diferenças entre essas versões, no que respeita às disposições pertinentes para o presente processo, são de mera redação (v. também nota 5).

3. Os artigos 37.°, 91.°, n.º 1, alínea a), 92.°, 203.°, n.º 1, e 204.°, n.º 1, alínea a), do Código Aduaneiro, dispõem:

«Artigo 37.º

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

[…]

Artigo 91.º

1. 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;

[…]

Artigo 92.º

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.

[…]

Artigo 203.º

1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

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

[…]

Artigo 204.º

1. 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.

[…]»

4. Os artigos 361.°, n.º 1, 363.°, 365.°, n.ºs 1, 2 e 3, 859.°, ponto 6, e 860.°, do regulamento de aplicação, dispõem:

«Artigo 361.º

1. As mercadorias e os exemplares n.ºs 4 e 5 da declaração de trânsito são apresentados à estância de destino.

[…]

Artigo 363.º

As autoridades aduaneiras do Estado-Membro de destino devolverão imediatamente o exemplar n.º 5 da declaração de trânsito às autoridades aduaneiras do Estado-Membro de partida, no prazo máximo de um mês a contar da data do fim do regime.

[…]

Artigo 365.º

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.

[…]

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 [5].

[…]

Artigo 859.º

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.º 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,

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

[…]

6) No caso de mercadorias em armazenagem temporária ou sujeitas a um regime aduaneiro, [a] retirada das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade [...] sem cumprimento das formalidades necessárias;

[…]

Artigo 860.º

As autoridades aduaneiras consideram uma dívida aduaneira como constituída nos termos do n.º 1 do artigo 204.º do código, salvo se a pessoa suscetível de ser o devedor provar que se encontram preenchidas as condições do artigo 859.º»

Factos na origem do litígio do processo principal, tramitação processual e questões prejudiciais

5. A B&S Global Transit Center BV, sociedade de direito neerlandês, é um prestador de serviços de logística. Em 2 de julho de 2006 e em 13 de agosto e 18 de dezembro de 2007, esta sociedade efetuou declarações de sujeição de mercadorias (produtos alimentares) ao regime de trânsito comunitário externo. Essas declarações indicavam Moerdijk (Países Baixos) como estância aduaneira de partida e, respetivamente, Bremerhaven (Alemanha), Antuérpia (Bélgica) e Bremerhaven, como estâncias aduaneiras de destino.

5 — Esta versão do artigo 365.º do regulamento de aplicação foi aplicável até 30 de junho de 2009. Paralelamente, a partir de 1 de julho de 2008 era aplicável a nova versão do artigo 366.º, emergente do Regulamento (CE) n.º 1192/2008 da Comissão, de 17 de novembro de 2008, que altera o Regulamento n.º 2454/93 (JO L 329, p. 1), que 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.»

A sobreposição dos períodos de aplicação deve-se provavelmente a um erro no estabelecimento das diferentes datas de entrada em vigor das alterações introduzidas no regulamento de aplicação pelo Regulamento n.º 1192/2008.

6. Em 4 de agosto de 2006, 26 de setembro de 2007 e 24 de janeiro de 2008, as autoridades aduaneiras da estância aduaneira de partida informaram a recorrente no processo principal de que o exemplar de devolução da declaração ainda não tinha sido recebido e convidaram-na a apresentar prova de que o regime tinha terminado. A recorrente no processo principal respondeu fornecendo documentos comerciais, como os conhecimentos («bills of lading») emitidos pelo transportador, mas nenhum documento aduaneiro. Por conseguinte, as autoridades aduaneiras enviaram avisos de inquérito às estâncias aduaneiras de destino em conformidade com o artigo 366.º do regulamento de aplicação. Estas instâncias aduaneiras de destino informaram que nem as mercadorias nem os respetivos documentos lhes tinham sido apresentados.

7. Considerando que os documentos apresentados pela recorrente no processo principal não constituíam prova de que o regime de trânsito tinha terminado e que, consequentemente, se tinha constituído uma dívida aduaneira em conformidade com o artigo 203.º do Código Aduaneiro, as autoridades aduaneiras neerlandesas enviaram avisos de cobrança à recorrente no processo principal, em 24 de maio de 2007 e em 1 de julho e 4 de novembro de 2008. No procedimento de reclamação, a recorrente no processo principal apresentou 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). Uma vez que não aceitaram estes novos documentos, as autoridades aduaneiras mantiveram os avisos de cobrança.

8. No seguimento do recurso da recorrente no processo principal interposto no Rechtbank te Haarlem, este anulou as decisões das autoridades aduaneiras, por considerar que os incumprimentos imputados à recorrente no processo principal se enquadravam no artigo 204.º do Código Aduaneiro, conjugado com o artigo 859.º, ponto 6, do regulamento de aplicação, e, consequentemente, não davam lugar à constituição de uma dívida aduaneira. Tendo esta sentença sido, em seguida, anulada em sede de recurso pelo Gerechtshof te Amsterdam, a recorrente no processo principal interpôs recurso de cassação no órgão jurisdicional de reenvio.

9. Foi nestas circunstâncias que o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter 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 [de trânsito] não tiver terminado mas tenham sido apresentados documentos que demonstram que as mercadorias saíram do território aduaneiro [da União Europeia], 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 Código Aduaneiro?

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 Código Aduaneiro? 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 referidas *supra* 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'?»

10. O pedido de decisão prejudicial deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 3 de julho de 2014. Foram apresentadas observações escritas pela recorrente no processo principal, pelos Governos italiano e neerlandês e pela Comissão Europeia. A recorrente no processo principal, o Governo neerlandês e a Comissão estiveram representados na audiência que teve lugar em 20 de maio de 2015.

Análise

11. Importa responder às questões prejudiciais pela ordem em que foram submetidas. Antes de mais, devo assinalar que, tendo em conta a resposta que proponho que o Tribunal de Justiça dê à primeira questão prejudicial, só analisarei a segunda e a terceira questões a título subsidiário.

Quanto à primeira questão prejudicial

12. Resulta da própria redação do artigo 204.º, n.º 1, do Código Aduaneiro que este só é aplicável «em casos distintos dos referidos no artigo 203.º» deste código. Consequentemente, há que responder, antes de mais, à questão de saber se o artigo 203.º do Código Aduaneiro é aplicável, para eventualmente, em seguida, analisar a aplicabilidade do seu artigo 204.º [6].

13. Por conseguinte, com a primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se o artigo 203.º do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que é constitutivo de uma dívida aduaneira nos termos daquele artigo, em consequência da subtração à fiscalização aduaneira, o facto de uma mercadoria sujeita ao regime de trânsito comunitário externo deixar o território aduaneiro da União sem ser apresentada na estância aduaneira de destino desse trânsito e sem que o titular do referido regime consiga apresentar os documentos aduaneiros emitidos por um Estado terceiro, mencionados no artigo 365.º, n.º 3, do regulamento de aplicação.

Observação preliminar

14. Importa assinalar, a título preliminar, que o órgão jurisdicional de reenvio parece partir da premissa de que, no processo principal, o regime de trânsito não terminou, uma vez que, por um lado, é um facto assente que as mercadorias não foram apresentadas nas diversas estâncias aduaneiras de destino e, por outro, não se pode considerar que os documentos apresentados pela recorrente no processo principal, designadamente os avisos de receção emitidos pelos destinatários das mercadorias, a saber, as forças armadas da ONU e da OTAN, preenchem os requisitos do artigo 365.º, n.º 3, do regulamento de aplicação.

15. Esta conclusão parece-me correta, em especial no que respeita à qualificação dos avisos de receção acima mencionados. Com efeito, o artigo 365.º, n.º 3, do regulamento de aplicação constitui uma medida de atenuação do regime de trânsito aduaneiro, ao permitir que se considere que o regime terminou, na falta de provas provenientes dos Estados-Membros, com a apresentação dos documentos comprovativos da saída das mercadorias do território aduaneiro da União. No entanto, a chegada das mercadorias a um Estado terceiro deve ser comprovada pelas autoridades aduaneiras desse Estado. Assim, a fiscalização exercida pelas autoridades aduaneiras do Estado terceiro substitui de alguma forma a exercida pelas autoridades aduaneiras dos Estados-Membros.

6 — V., neste sentido, nomeadamente, acórdãos Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, n.os 28 a 30), e X (C-480/12, EU:C:2014:329, n.os 31 a 33).

16. O artigo 365.º, n.º 3, do regulamento de aplicação é claro neste ponto: apenas os documentos emitidos pelas autoridades aduaneiras do Estado terceiro, com exclusão de qualquer outro documento, permitem considerar que o regime de trânsito terminou. A nova versão desta disposição, que consta do novo artigo 366.º, n.º 2, do regulamento de aplicação [7], não altera esta regra, uma vez que é sempre exigida uma intervenção das autoridades aduaneiras do Estado terceiro na emissão do documento que serve de prova do termo do regime de trânsito. Esta interpretação restrita é confirmada pelo «Manual do Trânsito» da Comissão [8], segundo o qual «[e]ssa prova alternativa só pode ser constituída por um documento ou dados aduaneiros (por exemplo, uma declaração aduaneira de sujeição das mercadorias a um regime aduaneiro) emitidos num país terceiro, que permita às autoridades competentes do país de partida verificarem que o mesmo abrange, efetivamente, as mercadorias em questão e que essas mercadorias deixaram, de facto, o território das Partes Contratantes/da Comunidade» [9]. Isto é a expressão de uma certa confiança nos atos das autoridades aduaneiras estrangeiras, de que podem verificar e comprovar, de forma satisfatória, a identificação das mercadorias, que estão intactas (incluindo no que respeita às embalagens e aos selos) e a sua conformidade com os documentos aduaneiros dos Estados-Membros.

17. A recorrente no processo principal parece sugerir nas suas observações escritas que são as deficiências de funcionamento das autoridades aduaneiras nos países de destino que possibilitaram a introdução das mercadorias em causa no seu território sem controlo aduaneiro e que, por essa razão, os documentos emitidos pelas forças internacionais, destinatárias das remessas, deviam ser considerados tão, ou mais, probatórios do que os documentos aduaneiros. No entanto, mesmo supondo que seja esse o caso, o artigo 365.º, n.º 3, do regulamento de aplicação não permite que se admita como prova do fim do regime de trânsito, nos mesmos termos que os documentos aduaneiros do Estado terceiro, documentos emitidos pelo destinatário das mercadorias, mesmo que esse destinatário seja uma entidade oficial, como as forças armadas internacionais [10]. Os privilégios e as imunidades de que normalmente beneficiam estas forças também não podem infirmar esta conclusão, uma vez que o privilégio aduaneiro permite importar mercadorias com isenção de direitos aduaneiros, mas não sem o conhecimento das autoridades aduaneiras.

18. No que respeita ao argumento da recorrente no processo principal, suscitado na audiência, de que as mercadorias em questão foram efetivamente apresentadas nas estâncias aduaneiras de destino e que estas não as registaram nem entregaram os documentos pedidos, este deve também ser rejeitado. Com efeito, a recorrente no processo principal é um operador profissional ao qual pode ser exigida uma diligência acrescida. Cabia-lhe, portanto, zelar por que todas as formalidades necessárias, que são do seu perfeito conhecimento, fossem cumpridas. Em todo o caso, os órgãos jurisdicionais nacionais no processo principal consideram demonstrado o facto de que as mercadorias não foram apresentadas nas estâncias de destino.

19. Por conseguinte, é com razão que o órgão jurisdicional de reenvio considera os documentos apresentados pela recorrente no processo principal insuficientes para provar que o regime de trânsito terminou [11].

7 — V. nota 5 de pé de página.

8 — O documento TAXUD/801/2004, está acessível no sítio Internet da Comissão em todas as línguas oficiais. O objetivo deste manual é o de garantir a aplicação uniforme da legislação aduaneira na União Europeia.

9 — Ponto 3.4.2.2, segundo parágrafo, do Manual do Trânsito (p. 282).

10 — Só podia ser de outra maneira se essas forças tivessem como missão substituir as autoridades aduaneiras do Estado de acolhimento. No entanto, nesse caso, agiriam precisamente como autoridades aduaneiras, não enquanto destinatárias das mercadorias.

11 — A Comissão, interrogada sobre esta matéria na audiência, também confirmou que, na sua opinião, o regime de trânsito em causa no processo principal não terminou.

Interpretação do artigo 203.º do Código Aduaneiro

20. Importa agora perguntar se a saída das mercadorias sujeitas ao regime de trânsito para fora do território aduaneiro da União, nas condições do processo principal, constitui uma subtração à fiscalização aduaneira na aceção do artigo 203.º do Código Aduaneiro.

21. O Código Aduaneiro não define o conceito de «subtração à fiscalização aduaneira». Em contrapartida, no seu artigo 4.º, ponto 13, consta a definição da expressão «[f]iscalização pelas autoridades aduaneiras», que deve ser entendida como a «ação empreendida a nível geral pelas autoridades aduaneiras destinada a assegurar o cumprimento da legislação aduaneira e, se for caso disso, das restantes disposições aplicáveis às mercadorias sob fiscalização aduaneira». Esta expressão, utilizada apenas algumas vezes no regulamento de aplicação, deve, na minha opinião, ser considerada equivalente ao conceito de «fiscalização aduaneira».

22. Consequentemente, a tarefa de definir concretamente o conceito de «subtração à fiscalização aduaneira» pertence ao Tribunal de Justiça. De acordo com a formulação atualmente estabelecida, este conceito deve ser entendido no sentido de que abrange 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 de efetuar os controlos previstos no artigo 37.º, n.º 1, do Código Aduaneiro [12]. Importa, portanto, verificar se os factos do processo principal se enquadram nesta definição.

23. Embora seja verdade que, no acórdão Honeywell Aerospace [13], o Tribunal de Justiça parece ter considerado evidente o facto de que a falta de apresentação das mercadorias sob regime de trânsito na estância de destino era constitutiva da dívida aduaneira nos termos do artigo 203.º do Código Aduaneiro [14], esse processo respeitava, no entanto, a mercadorias desaparecidas, cujo destino continuava incerto. Na minha opinião, importa apreciar se a mesma conclusão é aplicável a mercadorias que provavelmente deixaram o território aduaneiro da União, desenvolver mais amplamente o raciocínio a esse respeito e verificar se a jurisprudência recente traz novos elementos.

24. Nos termos do artigo 37.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, «[a]s mercadorias introduzidas no território aduaneiro da [União] ficam [...] sujeitas à fiscalização aduaneira. Podem ser sujeitas a controlos aduaneiros». Estes controlos têm o objetivo, de acordo com a definição que consta do artigo 4.º, ponto 14, do Código Aduaneiro, «de assegurar a correta aplicação da legislação aduaneira ou de outra legislação que regule a introdução, a saída, o trânsito, a transferência e a utilização final de mercadorias» sujeitas à fiscalização aduaneira. Esta disposição visa o mesmo objetivo de garantir a aplicação correta da regulamentação, também presente na definição da «fiscalização das autoridades aduaneiras» referida no n.º 21 das presentes conclusões. Consequentemente, embora os referidos controlos possam ocorrer a qualquer momento, a fiscalização aduaneira deve, no entanto, ser materializada, principalmente, sob a forma de controlos aduaneiros em determinados momentos «chave» para a aplicação correta da regulamentação.

25. No que respeita às mercadorias sujeitas ao regime de trânsito externo, esses momentos chave são acima de tudo o início e o fim do regime. As autoridades aduaneiras asseguram-se de que o regime funcionou e terminou de forma regular, isto é, que a regulamentação foi aplicada corretamente, inspecionando, nesses dois momentos, as mercadorias e os documentos que as acompanham e comparando os dados. No caso do regime de trânsito, esses controlos são efetuados nas estâncias de

12 — V., nomeadamente, acórdãos D. Wandel (C-66/99, EU:C:2001:69, n.º 47), e X (C-480/12, EU:C:2014:329, n.º 34).

13 — C-300/03, EU:C:2005:43.

14 — V. n.º 20 do acórdão.

partida e de destino. Se as mercadorias não forem apresentadas na estância de destino e o principal responsável não fornecer outras provas do fim do regime, conforme previstas no artigo 365.º, n.º 3, do regulamento de aplicação, então o objetivo dos controlos aduaneiros, e, portanto, a fiscalização aduaneira, não é alcançado.

26. Assim, a falta de apresentação das mercadorias na estância de destino impede as autoridades aduaneiras de efetuarem o controlo num momento crucial para o funcionamento do regime de trânsito e constitui, consequentemente, uma subtração à fiscalização aduaneira.

27. A circunstância de essas mercadorias se encontrarem, provavelmente [15], fora do território aduaneiro da União não é pertinente, uma vez que a fiscalização *aduaneira* (aliás, também chamada «fiscalização pelas autoridades aduaneiras») só tem sentido se forem as *autoridades aduaneiras* a certificarem-se do destino das mercadorias submetidas à sua fiscalização. Afirmar que não houve subtração à fiscalização aduaneira, pelo facto de o transportador ou o destinatário das mercadorias comprovar, sem nenhum controlo aduaneiro, que as mesmas deixaram o território aduaneiro da União, seria uma contradição nos seus termos.

28. Por esta razão, não posso subscrever a tese que a Comissão apresentou nas suas observações escritas, segundo a qual não houve subtração à fiscalização aduaneira no processo principal, porque as autoridades aduaneiras não estavam impedidas de efetuar um controlo eventual enquanto as mercadorias em causa se encontravam em território aduaneiro da União. Com efeito, o que conta não é a possibilidade teórica de efetuar um controlo a qualquer momento, mas a impossibilidade de o fazer no momento em que era indispensável para assegurar a aplicação correta da regulamentação, isto é, no momento do fim do regime. Assim, contrariamente ao argumento avançado pela Comissão na audiência, no caso do regime de trânsito, o facto de o regime não ter terminado corretamente por causa da falta de apresentação da mercadoria na estância de destino equivale a uma subtração dessa mercadoria à fiscalização aduaneira.

29. Na minha opinião, esta interpretação não é desmentida pelo acórdão X [16]. Este acórdão respeita a uma situação completamente diferente da do processo principal, a saber, a de uma mercadoria sujeita ao regime de trânsito que foi apresentada na estância de destino, mas com um atraso considerável e injustificado. O Tribunal de Justiça declarou nesse acórdão que, em tais circunstâncias, a devolução das mercadorias intactas sob fiscalização aduaneira, na medida em que elimina o risco de introdução dessas mercadorias no circuito económico da União sem o seu desalfandegamento, exclui a constituição da dívida aduaneira, nos termos do artigo 203.º do Código Aduaneiro [17].

30. Por outro lado, não se pode deduzir do acórdão X uma regra geral de acordo com a qual a aplicação do artigo 203.º do Código Aduaneiro exige sempre a materialização efetiva do risco de introdução das mercadorias em causa no circuito económico. Para prova: o acórdão SEK Zollagentur [18], apenas um mês posterior ao acórdão X, no qual o Tribunal de Justiça declarou a constituição de uma dívida aduaneira por causa da simples separação das mercadorias dos documentos aduaneiros que as acompanhavam, sem que essas mercadorias tenham sequer deixado o depósito onde estavam colocadas e, consequentemente, sem o menor risco de introdução no circuito económico.

31. Em relação à questão de saber se o facto de as mercadorias terem, provavelmente, deixado o território aduaneiro da União não elimina o risco da sua introdução no circuito económico, tal como com a sua devolução sob fiscalização aduaneira, excluindo assim a aplicação do artigo 203.º do Código Aduaneiro, deve notar-se que o advogado-geral A. Tizzano já defendeu uma tese parecida nas suas

15 — No processo principal, o Rechtbank te Haarlem considerou este facto demonstrado e eu não tenho nenhuma intenção de o pôr em questão.

16 — C-480/12, EU:C:2014:329.

17 — V. acórdão X (C-480/12, EU:C:2014:329, n.º 37).

18 — C-75/13, EU:C:2014:1759.

conclusões no processo Hamann International [19]. Ora, a sua proposta não foi seguida pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão [20], embora, nesse processo, as autoridades aduaneiras se tivessem podido certificar formalmente da saída efetiva das mercadorias do território da União [21]. Assim, parece-me que tal tese não pode, por maioria de razão, ser acolhida nas circunstâncias do processo principal, em que a saída das mercadorias do referido território é, do ponto de vista da fiscalização aduaneira, apenas uma constatação informal.

32. Por último, não estou convencido da afirmação da Comissão, avançada na audiência, segundo a qual, no caso de uma interpretação contrária, não haveria risco de os operadores se absterem regularmente de apresentar as mercadorias destinadas a reexportação nas estâncias de destino, uma vez que lhes seria sempre mais fácil cumprir as formalidades do que provar em tribunal a saída das mercadorias do território aduaneiro da União.

33. Em primeiro lugar, esta afirmação não toma em consideração a interpretação do artigo 204.º do Código Aduaneiro. Ora, mesmo que o Tribunal de Justiça não chegue à conclusão de que se trata de uma subtração à fiscalização aduaneira, isso não prejudica a possibilidade de declarar a constituição da dívida aduaneira com fundamento no referido artigo 204.º [22].

34. Em segundo lugar, mesmo que se considere o argumento da Comissão em abstrato, não me parece fundado. Com efeito, se o Tribunal de Justiça declarasse no presente processo a inexistência de subtração à fiscalização aduaneira, esta interpretação seria obrigatória não só para os órgãos jurisdicionais nacionais dos Estados-Membros, mas também para as suas autoridades aduaneiras, que ficariam então obrigadas, na prática, a aceitar as diversas provas da saída das mercadorias apresentadas pelos interessados. Assim, o regime de trânsito perderia todo o seu sentido, em todo o caso em relação às mercadorias destinadas à reexportação.

35. Tendo em consideração o que antecede, proponho responder à primeira questão prejudicial que o artigo 203.º do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que o facto de uma mercadoria sujeita ao regime de trânsito comunitário externo deixar o território aduaneiro da União sem ser apresentada na estância aduaneira de destino desse trânsito e sem que o titular do referido regime consiga apresentar os documentos aduaneiros emitidos por um Estado terceiro, mencionados no artigo 365.º, n.º 3, do regulamento de aplicação é constitutivo de uma dívida aduaneira, em consequência da subtração à fiscalização aduaneira.

Quanto à segunda e terceira questões prejudiciais

36. Para a eventualidade de o Tribunal de Justiça decidir não seguir a minha proposta relativamente à resposta a dar à primeira questão prejudicial, analisarei também a segunda questão. A resposta à terceira questão está profundamente ligada à que for dada à segunda questão. Consequentemente, só abordarei esta terceira questão muito brevemente, por uma questão de exaustividade.

19 — V. conclusões do advogado-geral A. Tizzano no processo Hamann International (C-337/01, EU:C:2003:344, n.os 48 a 62).

20 — V. acórdão Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, n.os 31 e 32).

21 — No processo que deu origem ao acórdão Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90), as mercadorias tinham deixado o território da União em conformidade com todas as regras aplicáveis em matéria de exportação. A subtração constatada à fiscalização aduaneira tinha tido lugar antes, a saber, durante o seu encaminhamento para a fronteira.

22 — V. a minha proposta de resposta à segunda questão prejudicial.

Quanto à segunda questão

37. Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 859.º, ponto 6, do regulamento de aplicação, conjugado com o artigo 204.º do Código Aduaneiro, deve ser interpretado no sentido de que abrange a situação das mercadorias sujeitas ao regime de trânsito comunitário externo que deixaram o território aduaneiro da União, sem que o referido regime tivesse terminado.

38. Recorde-se que, nos termos do artigo 204.º do Código Aduaneiro, o incumprimento de uma das obrigações que derivam da utilização do regime aduaneiro ao qual a mercadoria em causa foi sujeita é constitutivo, em princípio, de uma dívida aduaneira relativamente a essa mercadoria. Só assim não será se «se provar que o incumprimento ou a não observância não tiver[am] reais consequências para o funcionamento correto [...] do regime aduaneiro em questão». O artigo 859.º do regulamento de aplicação concretiza aquela disposição do Código Aduaneiro, ao estabelecer uma lista exaustiva dos incumprimentos ou não observâncias considerados sem reais consequências sobre o funcionamento dos diferentes regimes.

39. Assim, o artigo 859.º do regulamento de aplicação deve ser interpretado à luz do artigo 204.º do Código Aduaneiro. É verdade que a formulação categórica do referido artigo 859.º — «[c]onsideram-se, nomeadamente, sem reais consequências [...] os seguintes incumprimentos ou não observâncias» — pode ser enganosa à primeira vista. No entanto, parece-me evidente que o artigo 859.º do regulamento de aplicação não pode integrar uma norma contrária à do artigo 204.º do Código Aduaneiro, do qual é uma disposição de aplicação, nem alterá-lo [23]. Consequentemente, embora o artigo 204.º do Código Aduaneiro trate de incumprimentos ou não observâncias sem consequências reais para o bom funcionamento do regime aduaneiro, o artigo 859.º do regulamento de aplicação não pode ser interpretado no sentido de que integra no seu âmbito de aplicação incumprimentos ou não observâncias que tenham tais consequências.

40. Ora, como já expliquei nos n.ºs 14 a 19 das presentes conclusões, um incumprimento como o que está em causa no processo em apreço tem, inegavelmente, consequências no bom funcionamento do regime de trânsito, uma vez que o impede de terminar corretamente. Por conseguinte, esse incumprimento ou não observância não pode enquadrar-se no artigo 859.º, ponto 6, do regulamento de aplicação, sem violar o artigo 204.º do Código Aduaneiro.

41. Na eventualidade de o Tribunal de Justiça não seguir a minha proposta em relação à resposta a dar à primeira questão prejudicial, proponho, consequentemente, responder à segunda questão prejudicial que o artigo 859.º, ponto 6, do regulamento de aplicação, conjugado com o artigo 204.º do Código Aduaneiro, deve ser interpretado no sentido de que não abrange a situação das mercadorias sujeitas ao regime de trânsito comunitário externo que deixaram o território aduaneiro da União, sem que o referido regime tivesse terminado.

Quanto à terceira questão

42. Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta em substância se o artigo 859.º, terceiro travessão, do regulamento de aplicação deve ser interpretado no sentido de que o requisito que enuncia está preenchido quando as mercadorias sujeitas ao regime de trânsito comunitário externo deixaram o território aduaneiro da União, sem que o referido regime tivesse terminado.

23 — V., também, neste sentido, acórdão Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548, n.ºs 36 e 38).

43. O artigo 859.º do regulamento de aplicação, além da lista de incumprimentos ou não observâncias abrangidos por esta disposição, dotados, cada um, dos seus próprios requisitos, comporta, nos três travessões da frase introdutiva, os requisitos gerais da sua aplicabilidade. Dois deles respeitam, por assim dizer, aos fundamentos do incumprimento ou da não observância. Trata-se de saber se o incumprimento ou a não observância não constituía uma tentativa de subtração das mercadorias à fiscalização aduaneira e se não era devido a negligência manifesta do interessado. Se se constatar uma destas situações, o que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar, o incumprimento ou a não observância não pode beneficiar da derrogação prevista no artigo 204.º do Código Aduaneiro.

44. Segundo o requisito estabelecido no terceiro travessão do artigo 859.º do regulamento de aplicação, este só é aplicável se «[forem] cumpridas *a posteriori* todas as formalidades necessárias à regularização da situação da mercadoria». Como está aqui em causa saber se o incumprimento ou a não observância deve ser considerada sem real consequência sobre o funcionamento do regime em causa, só pode tratar-se de uma regularização do ponto de vista desse regime.

45. Ora, na situação de um incumprimento ou de uma não observância que impede o regime de terminar, esse requisito não pode estar preenchido. A regularização dessa situação terá efetivamente lugar, mas por intermédio da declaração da constituição da dívida aduaneira e da sua cobrança (ou, eventualmente, da dispensa do seu pagamento ou do seu reembolso por força do artigo 239.º do Código Aduaneiro), o que não constitui uma regularização na aceção do artigo 859.º, terceiro travessão, do regulamento de aplicação.

46. Consequentemente, tendo em atenção a resposta que proponho dar à segunda questão prejudicial, a resposta à terceira questão só pode ser negativa.

Conclusão

47. Atendendo às considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden nos seguintes termos:

O artigo 203.º 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, deve ser interpretado no sentido de que o facto de uma mercadoria sujeita ao regime de trânsito comunitário externo deixar o território aduaneiro da União sem ser apresentada na estância aduaneira de destino desse trânsito e sem que o titular do referido regime consiga apresentar os documentos aduaneiros emitidos por um Estado terceiro, mencionados no 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 n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 214/2007 da Comissão, de 28 de fevereiro de 2007, é constitutivo de uma dívida aduaneira, em consequência da subtração à fiscalização aduaneira.