CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GEORGES COSMAS
apresentadas em 28 de Maio de 1998 *

Índice

I — Introdução ..... I - 1044

II — Os factos e o processo ..... I - 1044

III — As questões prejudiciais ..... I - 1045

IV — Enquadramento jurídico ..... I - 1045

V — As teses defendidas no quadro do processo prejudicial ..... I - 1049

VI — A resposta que propomos para as questões prejudiciais ..... I - 1050

A — Quanto à delimitação dos âmbitos de aplicação dos artigos 900.° e 905.° do regulamento de aplicação ..... I - 1050

B — Quanto à repartição das competências entre as autoridades aduaneiras nacionais e a Comissão no quadro dos artigos 905.° e seguintes do regulamento de aplicação ..... I - 1053

a) A margem de apreciação de que dispõem as autoridades aduaneiras nacionais no quadro do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação .... I - 1053

b) Interpretação histórica e sistemática dos artigos 905.° e seguintes do regulamento de aplicação ..... I - 1055

i) Abordagem histórica ..... I - 1055

ii) Abordagem sistemática ..... I - 1057

C — Quanto à questão de saber o que é susceptível de constituir uma «situação especial resultante de circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado» na acepção do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação ..... I - 1058

a) Em geral ..... I - 1058

b) O caso vertente ..... I - 1060

VII — Conclusão ..... I - 1064

* Língua original: grego.

I — Introdução

No processo ora em apreço, o Tribunal de Justiça é chamado a decidir sobre duas questões prejudiciais colocadas pelo Bundesfinanzhof (Alemanha) relativas à interpretação de disposições do Regulamento (CEE) n.° 2454/93/CEE da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de execução do Regulamento (CEE) n.° 2913/92 do Conselho que estabelece o código aduaneiro comunitário [1].

II — Os factos e o processo

1. Em Janeiro de 1994, cerca de 3,2 milhões de unidades de cigarros foram furtados de um entreposto situado na zona de adesão (antiga Alemanha de Leste), cuja gestão era da responsabilidade da recorrente do pedido de revista (a seguir «recorrente»); estes cigarros pertenciam na sua maioria a terceiros. Seguidamente, o Hauptzollamt (autoridade aduaneira), recorrido no processo principal (a seguir «HZA»), exigiu à recorrente, na qualidade de devedora, o pagamento de direitos de importação e outros encargos devidos sobre a importação dos cigarros na Alemanha [2]. A reclamação apresentada contra o aviso de cobrança foi indeferida, pelo que este tem efeito executório. O HZA rejeitou, além disso, o pedido de dispensa do pagamento de direitos e encargos de importação por motivos de equidade, apresentado pela recorrente. Seguidamente, a devedora interpôs recurso de anulação perante o Finanzgericht (órgão jurisdicional de primeira instância), contra a recusa de submeter o pedido de dispensa à Comissão nos termos do direito aduaneiro comunitário; este recurso foi julgado improcedente. Com efeito, esse tribunal de primeira instância entendeu que os princípios de direito interno relativos às derrogações à aplicação de disposições fiscais por motivos de equidade tinham sido completamente ultrapassados pelo direito comunitário. O Finanzgericht considerou não estarem reunidas as condições para submeter o caso à Comissão, uma vez que não se verificava uma «situação especial» na acepção do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação [3].

2. A recorrente no processo principal defendeu perante o tribunal *a quo* que o órgão jurisdicional de primeira instância tinha interpretado erradamente a disposição de direito comunitário objecto da questão acima referida, na medida em que a decisão sobre o pedido de dispensa nos termos do artigo 905.° do regulamento de aplicação foi tomada ao abrigo de um poder discricionário, devendo o conceito jurídico indefinido de «situação especial» utilizado pelo legislador comunitário ser interpretado à luz das disposições de direito nacional que regulam a aplicação do princípio da equidade. Acrescenta que o artigo 900.°, n.° 1, alínea a), do regulamento de aplicação contém uma lista meramente exemplificativa de situações especiais relativamente às quais a dispensa do pagamento de direitos de importação é obrigatória. A recorrente no processo principal entende que, atendendo à respectiva especificidade, o seu caso pessoal devia vir juntar-se a essas derrogações. Neste sentido,

1 — JO L 253, p. 1, a seguir «regulamento de aplicação».

2 — A saber, direitos de importação no valor de 58 206,87 DM, num montante total tributado de 485 703,99 DM.

3 — Já referido na nota 1.

invoca uma série de situações especiais que, a seu ver, justificam a dispensa do pagamento dos direitos liquidados.

3. O tribunal *a quo* entende que a interpretação das disposições pertinentes para efeitos da resolução do presente litígio não se revela evidente e, por este motivo, submete ao Tribunal de Justiça duas questões prejudiciais. A primeira questão diz respeito à delimitação do âmbito de aplicação dos artigos 900.°, n.° 1, alínea a), e 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação, em especial quando o requerente invoca o furto de mercadorias não comunitárias importadas; a segunda questão diz respeito à interpretação da expressão «situação especial» utilizada pelo legislador comunitário no referido artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação.

III — As questões prejudiciais

«1) O artigo 905.°, n.° 1, do Regulamento (CEE) n.° 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do regulamento... que estabelece o código aduaneiro comunitário (JO L 253, p. 1; a seguir 'regulamento de aplicação do código aduaneiro'), deve ser interpretado no sentido de que a autoridade aduaneira decisória não deve considerar que existe 'situação especial' resultante de circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado' num caso de furto de mercadorias num entreposto aduaneiro (mercadorias não comunitárias) em que não estão reunidas em relação ao proprietário do entreposto as condições previstas no artigo 900.°, n.° 1, alínea a) do regulamento que fixa determinadas disposições de execução do código aduaneiro para o reembolso ou dispensa do pagamento dos direitos?

2) No caso de resposta afirmativa à primeira questão:

Esta interpretação também é válida num caso extremo em que o risco de furto não era previsível e a cobrança dos direitos arruinaria economicamente o proprietário do entreposto, ou ocorre em tais circunstâncias uma 'situação especial' na acepção do artigo 905.°, n.° 1, do referido regulamento, que deve ser submetida à Comissão para decisão?»

IV — Enquadramento jurídico

4. A questão do reembolso ou da dispensa de direitos de importação é, desde logo, objecto

do artigo 239.° do código aduaneiro comunitário [4].

«Artigo 239.°

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

— a determinar pelo procedimento do comité;

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

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

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

5. As disposições necessárias à aplicação desta disposição foram adoptadas, por força da disposição de habilitação do artigo 249.° do código aduaneiro comunitário, pelo regulamento de aplicação já referido [5]. As disposições que nos interessam figuram na parte IV («Dívida aduaneira»), título IV («Reembolso ou dispensa dos direitos de importação ou de exportação»), capítulo 3 («Disposições específicas relativas à aplicação do artigo 239.° do código») do regulamento de aplicação. Saliente-se que o legislador comunitário não faz qualquer distinção entre as decisões a adoptar pelas autoridades aduaneiras dos Estados-Membros (secção 1, do referido capítulo 3, a saber, artigos 899.° a 904.°) e as decisões a adoptar pela Comissão (secção 2 do referido capítulo 3, ou seja, artigos 905.° a 909.°). Mais precisamente, as disposições pertinentes para efeitos da resposta a dar às

4 — Regulamento (CEE) n.° 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o código aduaneiro comunitário (JO L 302, p. 1).

5 — V. *supra*, nota 1.

questões prejudiciais colocadas no caso vertente são as seguintes:

«Capítulo 3

Disposições específicas relativas à aplicação do artigo 239.° do código

Secção 1

Decisões a adoptar pelas autoridades aduaneiras dos Estados-Membros

Artigo 899.°

Sem prejuízo de outras situações a apreciar caso a caso no âmbito do procedimento previsto nos artigos 905.° a 909.° e sempre que a autoridade aduaneira decisória à qual foi apresentado o pedido de reembolso ou de dispensa do pagamento previsto no n.° 2 do artigo 239.° do código verificar:

— que os motivos invocados em apoio do pedido correspondem a uma das situações previstas nos artigos 900.° a 903.° e que estas não implicam artifício ou negligência manifesta por parte do interessado, essa autoridade concederá o reembolso ou a dispensa do pagamento do montante dos direitos de importação em causa.

Por "interessado" entende-se a ou as pessoas referidas no n.° 1, primeiro parágrafo, do artigo 878.° e, se for o caso, qualquer outra pessoa interveniente no cumprimento das formalidades aduaneiras relativas às mercadorias em causa ou que tenha dado as instruções necessárias para o cumprimento dessas formalidades,

— que os motivos invocados em apoio do pedido correspondem a uma das situações previstas no artigo 904.°, essa autoridade não concederá o reembolso ou a dispensa do pagamento do montante dos direitos de importação em causa.

Artigo 900.°

1. É concedido o reembolso ou a dispensa do pagamento dos direitos de importação nos casos de:

a) Furto de mercadorias não comunitárias sujeitas a um regime aduaneiro que implique isenção total ou parcial de direitos de importação ou de mercadorias introdu-

zidas em livre prática com tratamento pautal favorável em função do seu destino para fins especiais, desde que as referidas mercadorias sejam recuperadas a curto prazo e repostas no estado em que se encontravam no momento do furto na situação aduaneira inicial;

...

Artigo 904.°

Não é concedido o reembolso ou a dispensa do pagamento de direitos de importação quando, segundo o caso, o único motivo invocado em apoio do pedido de reembolso ou de dispensa do pagamento for:

a) A reexportação do território aduaneiro da Comunidade por motivos distintos dos previstos nos artigos 237.° ou 238.° do código ou nos artigos 900.° ou 901.°, nomeadamente, devido ao facto de não serem vendidas, de mercadorias previamente sujeitas a um regime aduaneiro que implica a obrigação de pagamento de direitos de importação;

b) Excepto nos casos expressamente previstos na regulamentação comunitária, a inutilização, por qualquer motivo, de mercadorias declaradas para um regime aduaneiro que implica a obrigação de pagamento de direitos de importação, após lhes ter sido concedida autorização de saída pelas autoridades aduaneiras;

c) A apresentação, ainda que de boa fé, para a concessão de um tratamento pautal preferencial para as mercadorias declaradas para introdução em livre prática, de documentos que posteriormente se verificou serem falsos, falsificados ou não válidos para a concessão desse tratamento pautal preferencial.

Secção 2

Decisões a adoptar pela Comissão

Artigo 905.°

1. Sempre que a autoridade aduaneira decisória, à qual foi apresentado o pedido de reembolso ou de dispensa do pagamento em conformidade com o n.° 2 do artigo 239.° do código, não puder decidir com base no artigo 899.° e o pedido se apresentar acompanhado

de justificações susceptíveis de constituir uma situação especial resultante de circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado, o Estado-Membro a que pertence esta autoridade transmitirá o caso à Comissão para que seja tratado de acordo com o procedimento previsto nos artigos 906.° a 909.°

O termo "interessado" deve ser interpretado no sentido que lhe é conferido no artigo 899.°

Em todos os outros casos, a autoridade aduaneira decisória indeferirá o pedido.

...»

V — As teses defendidas no quadro do processo prejudicial

6. A título preliminar, é útil mencionarmos os pontos de vista desenvolvidos pelas partes no processo principal e pelas partes intervenientes no âmbito do processo perante o Tribunal de Justiça. Foram propostas a este Tribunal três opções interpretativas.

7. *i)* A recorrente sustenta que o disposto no artigo 900.° do regulamento de aplicação não regula de forma definitiva a questão da dispensa do pagamento de direitos de importação por motivo de furto de mercadorias: com efeito, existem casos de dispensa de pagamento por motivo de furto que estão abrangidos pelo artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação. Além disso, à luz do direito nacional, a «situação especial» que subjaz à aplicação do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação pode consistir no facto de que o recurso à via coerciva para cobrança dos direitos aduaneiros conduziria à ruína económica do devedor; para a recorrente, estas circunstâncias justificam a dispensa dos referidos direitos em nome da equidade.

8. *ii)* Por seu lado, o Governo francês defende que o mero furto de mercadorias não constitui, em si mesmo, uma «situação especial» na acepção do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação, podendo justificar a dispensa do pagamento dos direitos de importação, uma vez que, por um lado, as condições enunciadas no artigo 900.°, n.° 1, alínea a), não se encontram reunidas e, por outro, a recorrente não provou que as mercadorias furtadas não passaram pelo circuito comercial da Comunidade. Além disso, segundo o Governo francês, o risco de ruína económica da recorrente, embora se deva ao facto de que esta não tinha possibilidade de segurar as mercadorias contra o furto, não constitui uma «situação especial» na acepção do regulamento de aplicação. A título subsidiário, o Governo francês sustenta que, mesmo na hipótese de o risco de falência poder ser classificado de «situação especial», a circunstância de a recorrente não se ter precavido contra o furto implica uma negligência manifesta da sua parte e, neste caso, a dispensa de pagamento estaria fora de questão. O Governo italiano retira a mesma conclusão. Entende

que o furto das mercadorias em causa não pode ser considerado como uma «situação especial» que permita a dispensa do pagamento dos direitos. Para o Governo italiano, há que responder pela negativa ao pedido, formulado pela recorrente no processo principal, destinado a que o risco da sua ruína decorrente da eventual cobrança de direitos seja considerado como uma situação especial justificativa da dispensa do pagamento dos direitos, atendendo à impossibilidade de segurar as mercadorias furtadas.

9. *iii)* Em contrapartida, a Comissão, por um lado, propõe que o Tribunal de Justiça declare que, em caso de furto de mercadorias não comunitárias, a não verificação das condições de aplicação do artigo 900.°, n.° 1, alínea a), do regulamento de aplicação não impede automaticamente a aplicação do artigo 905.°, desde que, bem entendido, se encontrem reunidas as condições de aplicação desta última disposição; por outro lado, a Comissão considera que, em caso de furto de mercadorias, nem a inexistência de um seguro contra o furto das mesmas nem o risco de ruína do interessado decorrente da cobrança de direitos aduaneiros permitem concluir, pura e simplesmente, que não houve «nem artifício nem negligência manifesta da parte do interessado» na acepção do referido artigo 905.°

Em todo o caso, sublinha a Comissão, a aplicação do disposto no artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação depende da apreciação da questão de saber se existem determinados elementos «susceptíveis de constituir uma situação especial resultante de circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado» e não da questão de saber se esses mesmos elementos constituem realmente uma situação especial que justifique a dispensa de pagamento dos direitos como sustenta o tribunal *a quo*, erradamente segundo a Comissão. A Comissão defende que os elementos do litígio no caso vertente devem ser apreciados interpretando-se o artigo 905.° da maneira que acaba de ser exposta e não procurando saber se, no caso da recorrente, a dispensa dos direitos liquidados é justificada por motivos de equidade.

VI — A resposta que propomos para as questões prejudiciais

A — *Quanto à delimitação dos âmbitos de aplicação dos artigos 900.° e 905.° do regulamento de aplicação*

10. O legislador comunitário instituiu um processo específico claro destinado à aplicação do artigo 239.° do código aduaneiro comunitário em matéria de reembolso ou de dispensa do pagamento de direitos de importação ou de exportação. Nos termos do artigo 899.° do regulamento de aplicação, o pedido de reembolso ou de dispensa do pagamento é submetido à autoridade aduaneira competente dos Estados-Membros. Em primeiro lugar, o organismo nacional é chamado a tomar a iniciativa de adoptar uma decisão positiva ou negativa, quando as condições enunciadas nos artigos 899.° a 904.° se encontrem reunidas,

ou a examinar o pedido à luz do artigo 905.°, decidindo se convém ou não transmitir o caso à Comissão, que detém o poder decisório, nos termos dos artigos 906.° a 909.°, a fim de que esta se pronuncie. Opera-se desta forma a nível legislativo uma distinção fundamental entre os poderes das autoridades aduaneiras nacionais e os da Comissão [6].

11. Após o pedido de reembolso ou de dispensa do pagamento dos direitos de importação ou de exportação ter sido formulado, as autoridades aduaneiras nacionais são chamadas a examinar o processo em função dos artigos 899.° a 904.° e seguidamente, se o caso em apreço não for abrangido pelo âmbito de aplicação destas disposições, em função do artigo 905.° do regulamento de aplicação. Pensamos que esta é a única ordem de exame apropriada das questões jurídicas reguladas pelas disposições pertinentes do regulamento de aplicação. Em primeiro lugar, a lógica jurídica impõe a um organismo administrativo que se interrogue prioritariamente acerca da possibilidade de abordar determinado problema no quadro do exercício do seu poder decisório exclusivo antes de examinar esse mesmo problema no quadro das competências partilhadas, subsidiárias e, em qualquer caso, não decisórias que igualmente detém.

12. Além disso, o processo de exame de um pedido de dispensa de pagamento de direitos acima descrito é manifestamente o que melhor corresponde à economia geral das disposições do regulamento de aplicação e à vontade do legislador comunitário. Em particular, o facto de o disposto nos artigos 899.° a 904.° preceder o do artigo 905.° não é destituído de significado. Do mesmo modo, o artigo 899.° do regulamento de aplicação, situado no início do capítulo intitulado «Disposições específicas relativas à aplicação do artigo 239.° do código» [o código aduaneiro comunitário], que contém as directivas gerais relativas ao tratamento dos processos de dispensa de pagamento de direitos destinadas às autoridades aduaneiras nacionais, convida estas últimas a deferir ou não esses pedidos na medida em que as circunstâncias visadas nos artigos 900.° a 904.° se encontrem reunidas, sem prejuízo, apenas «... de outras situações a apreciar caso a caso no âmbito do procedimento previsto nos artigos 905.° a 909.°...». Por último, o artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação menciona expressamente que há lugar à aplicação do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação «sempre que a autoridade aduaneira decisória... não puder decidir com base no artigo 899.°...».

13. Por conseguinte, as autoridades aduaneiras devem examinar em primeiro lugar a questão de saber se o pedido apresentado está abrangido pelas hipóteses descritas nos artigos 900.° a 903.° do regulamento de aplicação; em caso afirmativo, e se além disso estiverem reunidas as condições enunciadas no artigo 899.° do mesmo regulamento, a dispensa do pagamento dos direitos liquidados é concedida. Seguidamente, se a situação examinada não estiver abrangida pelas situações visadas nos artigos 900.° a 903.°, haverá que apreciar se mesma entra no âmbito de aplicação do artigo 904.° do regulamento de aplicação; sendo esse o caso, o pedido deve ser rejeitado, nos termos do artigo 899.° Uma vez concluída esta primeira fase da apreciação, a autoridade nacional examinará finalmente o pedido apresentado em função do artigo 905.°

6 — V. a seguir no n.° 19 das presentes conclusões.

14. No que respeita ao caso ora em apreço, o facto de o interessado ter invocado o furto das mercadorias sobre as quais foram liquidados os direitos de importação devia ter levado o HZA a examinar o pedido, numa primeira etapa, à luz das disposições conjugadas do artigo 900.°, n.° 1, alínea a), e do artigo 899.° do regulamento de aplicação. Com efeito, o artigo 900.° diz respeito ao reembolso ou à dispensa dos direitos de importação para as mercadorias não comunitárias que foram objecto de furto. Ora, uma condição essencial para que os factos do caso vertente estejam abrangidos pelo artigo 900.°, n.° 1, alínea a), do regulamento de aplicação não se verifica. Resulta dos elementos de facto relatados pelo tribunal *a quo* que as mercadorias furtadas não puderam ser «recuperadas a curto prazo e repostas no estado em que se encontravam no momento do furto, na sua situação aduaneira inicial». Foi, por conseguinte, a justo título que o HZA não adoptou a decisão de conceder a dispensa de pagamento dos referidos direitos de importação, em conformidade com os artigos 899.° e 900.°, n.° 1, alínea a). Aliás, uma vez que os motivos em que assenta o pedido de dispensa apresentado não se encontram entre os enumerados no artigo 904.° do regulamento de aplicação, o poder decisório que é conferido à autoridade aduaneira pelo artigo 899.° do regulamento de aplicação não lhe permite adoptar a decisão de não autorizar a dispensa do pagamento dos direitos em causa.

15. É que, a partir do momento em que a autoridade aduaneira nacional «não puder decidir» [7], aceitando ou recusando conceder a dispensa do pagamento, se coloca a questão de dar cumprimento ao procedimento dos artigos 905.° e seguintes do regulamento de aplicação, no quadro do qual é à Comissão que cabe o poder decisório, detendo as autoridades aduaneiras um papel meramente subsidiário.

16. Quanto a esta questão, há que salientar que os procedimentos dos artigos 899.° a 904.° por um lado, e dos artigos 905.° a 909.° por outro, são completamente distintos um do outro. Tal como referem a justo título a recorrente e a Comissão, o facto de a situação da recorrente não estar abrangida por nenhuma das hipóteses mencionadas nos artigos 900.° a 903.° não podia, de forma alguma, conduzir à rejeição automática do seu pedido, desta vez em virtude do artigo 905.° do regulamento de aplicação. Esta última disposição introduz no direito aduaneiro comunitário uma cláusula geral de equidade destinada, precisamente, a cobrir situações pessoais que não estejam abrangidas por nenhuma das hipóteses descritas pelo legislador comunitário nos artigos 900.° a 903.° (favoráveis à devedora dos direitos) e no artigo 904.° (que lhe são desfavoráveis) do regulamento de aplicação. Por conseguinte, no caso vertente, a circunstância de o furto das mercadorias, invocado pela interessada, não satisfazer as condições do artigo 900.°, n.° 1, alínea a), do regulamento de aplicação, permitindo à autoridade nacional aduaneira conceder, ela mesma, a dispensa de pagamento dos direitos liquidados, não implica, pura e simplesmente, que esses elementos, que servem de fundamento ao pedido apresentado pela devedora dos direitos liquidados, não possam dar lugar a uma dispensa de pagamento desses direitos ao abrigo do procedimento dos artigos 905.° e seguintes do regulamento de aplicação.

7 — São os termos empregues pelo legislador comunitário no artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação.

17. Esta solução impôs-se igualmente no acórdão Schoellershammer/Comissão [8], relativo ao reembolso ou à dispensa do pagamento de direitos de importação ou de exportação nos termos do Regulamento (CEE) n.° 1430/79 [9]. Chamado a pronunciar-se sobre a questão da aplicação dos artigos 3.°, 4.° e 13.° do Regulamento n.° 1430/79, o Tribunal de Justiça declara o seguinte: «O artigo 13.° apresenta-se perante o Tribunal de Justiça, à luz dos considerandos do regulamento, como uma cláusula geral de equidade destinada a cobrir situações diversas das que se verificavam mais correntemente na prática e que podiam, aquando da adopção do regulamento, ser objecto de uma regulamentação especial. Tal como o demonstram as condições a satisfazer pelos interessados que pretendem beneficiar do regime favorável dos artigos 3.° e 4.°, estas disposições aparentemente não foram redigidas tendo em vista a situação especial em que se encontra a demandante. Nestas circunstâncias, o Tribunal de Justiça não vê qualquer motivo para excluir, neste caso, uma eventual aplicação do artigo 13.°» [10].

18. Os elementos precedentes fornecem uma resposta geral à primeira questão submetida ao Tribunal de Justiça pelo Bundesfinanzhof. Contudo, o facto de a autoridade aduaneira nacional não poder «decidir», com base nos artigos 899.° a 904.° do regulamento de aplicação, também não constitui condição única de transmissão do caso à Comissão, nos termos do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação. Antes de transmitir o *dossier* à Comissão, a autoridade aduaneira é convidada a apreciar em que medida «o pedido se apresenta acompanhado de justificações susceptíveis de constituir uma situação especial resultante de circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado...». A interrogação amplamente justificada do tribunal *a quo*, da qual resulta a formulação das questões prejudiciais em exame, respeita precisamente à interpretação desta condição. Desenvolveremos esta questão no decorrer da nossa análise.

B — *Quanto à repartição das competências entre as autoridades aduaneiras nacionais e a Comissão no quadro dos artigos 905.° e seguintes do regulamento de aplicação*

a) *A margem de apreciação de que dispõem as autoridades aduaneiras nacionais no quadro do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação*

19. Pensamos que deverá ser dada especial atenção a este aspecto da interpretação do artigo 905.° do regulamento de aplicação, de

8 — Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 1983 (283/82, Recueil, p. 4219).

9 — Regulamento do Conselho, de 2 de Julho de 1979, relativo ao reembolso ou à dispensa dos direitos de importação ou de exportação (JO L 175, p. 1). Com a adopção deste regulamento, o legislador comunitário instituíra, antes do código aduaneiro comunitário ter sido redigido, um regime de reembolso ou dispensa de pagamento de direitos correspondente ao que pode ser encontrado nos Regulamentos n.° 2913/92 e n.° 2453/93 do Conselho, de que trata o caso vertente. Os artigos 3.° e 4.°, em especial, enumeram as situações específicas que permitem proceder ao reembolso ou à dispensa dos direitos; estas disposições ocupam, na economia do Regulamento n.° 1430/79, uma posição idêntica à dos artigos 899.° a 904.° do Regulamento n.° 2454/93. Paralelamente, através do artigo 13.° do referido regulamento, o legislador comunitário instaurou a cláusula geral de equidade; esta disposição corresponde, portanto, ao disposto nos artigos 905.° e seguintes do regulamento de aplicação.

10 — N.° 7 do acórdão Schoellershammer/Comissão, já referido.

modo a fornecer ao tribunal *a quo* a resposta às questões prejudiciais capaz de melhor resolver o litígio que o mesmo tem de julgar. Tal como a Comissão observou a justo título, o papel conferido às autoridades aduaneiras nacionais pelo legislador comunitário no âmbito de aplicação da cláusula geral de equidade do artigo 905.° do regulamento de aplicação não consiste em apreciar de forma exaustiva as situações justificativas, em nome da equidade, da dispensa de pagamento dos direitos liquidados, mas sim em seleccionar os pedidos que, à primeira vista, se revelem susceptíveis de ser abrangidos pela cláusula geral de equidade. Tais pedidos são em seguida transmitidos à Comissão. Esta última é a única entidade competente para decidir sobre a matéria. Este é, aliás, o motivo pelo qual o artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação enuncia expressamente que a autoridade aduaneira nacional transmite o caso à Comissão sempre que «... o pedido se apresentar acompanhado de justificações *susceptíveis* [11] de constituir uma situação especial resultante de circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado...».

20. Por conseguinte, a autoridade nacional não é convidada a examinar o pedido que lhe é apresentado na perspectiva de uma resposta positiva ou negativa à questão de saber em que medida o caso suscitado pela recorrente constitui uma «situação especial» que, em nome da equidade, justifica a dispensa de pagamento dos direitos; o poder da referida autoridade nacional esgota-se com a apreciação das justificações invocadas pela recorrente, no que respeita à questão de saber em que medida estas resultam de «circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado» e são susceptíveis de constituir uma «situação especial»; a questão de saber em que medida esta situação justifica a dispensa de pagamento dos direitos será apreciada pela Comissão no âmbito da aplicação dos artigos 905.° a 909.° do regulamento de aplicação.

21. Tal como a Comissão salienta, em nosso entender a justo título, o tribunal *a quo*, nas primeiras considerações que desenvolve a propósito do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação, parece partir de um princípio de interpretação errado, ao considerar que a referida disposição exige que as autoridades aduaneiras nacionais estejam convencidas de que as circunstâncias invocadas pela recorrente constituem ou não uma «situação especial» na acepção deste artigo. O tribunal de primeira instância também parece ter-se baseado no mesmo princípio errado de interpretação.

22. É por isso indispensável sublinhar, no quadro da resposta às questões prejudiciais,

11 — O sublinhado é nosso. A vontade claramente expressa pelo legislador comunitário de não exigir, para que haja transmissão do caso à Comissão, que as autoridades aduaneiras nacionais estejam convencidas da existência de uma «situação especial», e de se contentar com a verificação, por parte destas, de que tal «situação especial» pode eventualmente existir, deduz-se igualmente das diferentes versões linguísticas da disposição em causa: «... the application is supported by evidence which *might* constitue a special situation...», «... la demande [soit] assortie de justifications *susceptibles* de constituer une situation particulière...», «... die Begründung des Antrags auf einem besonderen Fall *schließen* (*läßt*)...».

que a apreciação da autoridade aduaneira nacional (o HZA) acerca dos elementos de direito e de facto invocados pela recorrente perante si, quer a própria circunstância do furto e o local em que este ocorreu, quer a insusceptibilidade de as mercadorias serem seguras e o risco de ruína económica no caso de cobrança dos direitos, não deve corresponder a uma apreciação definitiva acerca da questão de saber se estes elementos são constitutivos de uma situação especial justificativa da dispensa de pagamento dos direitos, na acepção do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação; em contrapartida, há que examinar se os referidos elementos permitem reconhecer circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado e são susceptíveis de constituir uma «situação especial» que será em seguida objecto de exame por parte da Comissão sob o ponto de vista da justificação da dispensa de pagamento de direitos [12].

b) *Interpretação histórica e sistemática dos artigos 905.° e seguintes do regulamento de aplicação*

A interpretação histórica e sistemática das disposições pertinentes de direito comunitário confirmam também as conclusões a que acima chegamos.

i) Abordagem histórica

23. Em primeiro lugar, é útil examinar a evolução da legislação comunitária até à introdução do actual artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação. Tal como já referimos anteriormente [13], o artigo 13.° do Regulamento n.° 1430/79 do Conselho [14] enunciava já uma cláusula geral de equidade; este artigo dispunha: «Pode proceder-se ao reembolso ou à dispensa de pagamento dos direitos de importação em situações que resultem de circunstâncias especiais que não envolvem nenhuma negligência ou artifício por parte do interessado». Deve salientar-se que dos considerandos desse regulamento consta que «somente as situações especiais mais frequentemente verificadas na prática podem, no estado actual, ser objecto de uma regulamentação em matéria de reembolso ou de dispensa de pagamento de direitos de importação; que convém prever o recurso a um *procedimento comunitário* [15] com vista a definir, se for caso disso, outras situações que justifiquem igualmente o reembolso ou dispensa do pagamento dos direitos de importação». Posteriormente, o artigo 13.° foi alterado pelo Regulamento (CEE) n.° 3069/86 do Conselho [16]. Os considerandos do regulamento modificativo mencionam que «a experiência revelou que a competência para decidir sobre tais pedidos de reembolso ou de dispensa de pagamento pode, sem inconveniente, *ser deixada aos próprios Estados-Membros* [17], a partir do momento em que se estabelece que, embora as disposições de procedimento não tenham sido respeitadas, as condições de fundo fixadas para a concessão do reembolso

12 — Por outro lado, se a Comissão considerar que os elementos de informação que lhe foram comunicados são insuficientes, pode solicitar às autoridades aduaneiras nacionais informações complementares, como prevê expressamente o artigo 905.°, n.° 2, último parágrafo, do regulamento de aplicação.

13 — V. *supra*, n.° 17 das nossas conclusões.

14 — Regulamento já referido na nota 9.

15 — O sublinhado é nosso.

16 — Regulamento de 7 de Outubro de 1986 que altera o Regulamento n.° 1430/79.

17 — O sublinhado é nosso.

ou do pagamento estão efectivamente preenchidas e que não houve, na ocorrência, qualquer artifício ou negligência grave por parte do interessado; que convém, por conseguinte, alterar». O novo artigo 13.° dispunha: «Pode proceder-se ao reembolso ou à dispensa de pagamento dos direitos de importação em situações especiais... que resultem de circunstâncias que não impliquem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado» [18].

24. Após adopção do código aduaneiro comunitário, o legislador comunitário retomou a questão da cláusula geral de equidade mediante a revogação das referidas disposições e a introdução das disposições pertinentes correspondentes aos artigos 905.° e seguintes do regulamento de aplicação do código aduaneiro comunitário. No capítulo ora em causa deste regulamento de aplicação, tratou de repartir claramente as competências entre autoridades aduaneiras nacionais e Comissão, no sentido de reforçar o papel desta última, em especial nos casos em que o tratamento do pedido de dispensa de direitos de importação pressupõe uma qualificação dos elementos de facto em função da cláusula geral de equidade e confere uma larga margem de apreciação ao organismo administrativo de decisão.

25. Pensamos poder deduzir das sucessivas alterações da legislação aduaneira a vontade dos autores do regulamento de aplicação no sentido de dar primazia à Comissão sobre as autoridades aduaneiras nacionais. Para efeitos de maior clareza, o regulamento de aplicação distingue duas categorias de hipóteses:

— por um lado, as que, encontrando-se reguladas de uma forma exaustiva, não necessitam de ser examinadas à luz da cláusula geral de equidade. Para estes casos, a noção vaga de equidade foi substituída por disposições específicas concretas [19] e a margem de apreciação do órgão de decisão é particularmente limitada; o tratamento destes pedidos está confiado às autoridades aduaneiras nacionais.

— por outro lado, aquelas relativamente às quais o legislador não podia prever *a priori* disposições que permitissem regulá-las de forma exaustiva. Estes casos deverão ser examinados à luz do princípio geral de equidade e a margem de apreciação do órgão administrativo competente é, portanto, das mais amplas; estes casos estão, portanto, confiados à Comissão, em nome da aplicação optimizada do direito comunitário.

18 — Deve salientar-se que a instituição que aplica o artigo 13.° do Regulamento n.° 1430/79, quer antes quer após a sua alteração, é chamada a apreciar se uma situação especial justifica a dispensa de pagamento dos direitos e não se um caso concreto *é susceptível* de constituir uma situação especial. Noutros termos, o artigo 13.° do Regulamento n.° 1430/79 corresponde ao artigo 907.° do regulamento de aplicação e não ao artigo 905.°, de que trata o caso vertente. O artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação consagra uma fase prévia de apreciação do pedido de dispensa de pagamento, que precede a fase de apreciação a que se referem o artigo 13.° do Regulamento n.° 1430/79 bem como o artigo 907.° do regulamento de aplicação.

19 — Trata-se dos artigos 900.° a 904.° do regulamento de aplicação.

ii) Abordagem sistemática

26. Além disso, há que reconhecer particular importância ao argumento retirado da interpretação sistemática do regulamento de aplicação. No regime aduaneiro comunitário, a decisão definitiva quanto à aplicação da cláusula geral de equidade aos casos não expressamente previstos nos artigos 900.° a 904.° do regulamento de aplicação cabe à Comissão; é, por conseguinte, a esta instituição que deverá ser transmitido o caso para efeitos de decisão sobre o pedido, salvo quando o interessado invoque circunstâncias que possam implicar artifício ou negligência manifesta da sua parte ou o pedido seja totalmente desprovido de fundamento; porém, sempre que o pedido se apresentar acompanhado de justificações *susceptíveis* de constituir uma «situação especial» na acepção do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação, o caso deve ser transmitido à Comissão. O emprego da expressão «susceptíveis de constituir uma situação especial» no dispositivo deste artigo significa que as autoridades aduaneiras nacionais devem rejeitar os pedidos manifestamente inaceitáveis ou que não se apresentem acompanhados de qualquer elemento justificativo e que a Comissão não pudesse acolher mesmo se esgotasse a margem de apreciação de que dispõe para aplicar a cláusula geral de equidade no sentido mais favorável ao interessado. Todavia, existindo uma hipótese, ainda que reduzida, de acolhimento do pedido do devedor dos direitos, as autoridades aduaneiras nacionais são obrigadas a transmitir o caso à Comissão.

27. Em contrapartida, se as autoridades aduaneiras nacionais interpretarem ou aplicarem o disposto no artigo 905.°, n.° 1, de tal forma que sejam levadas a pronunciar-se sobre o mérito do caso, decidindo elas mesmo se deve aplicar-se a cláusula geral de equidade a favor do interessado, existe um risco de rejeição sistemática dos referidos pedidos, já não pelo órgão a quem o poder decisório foi confiado (ou seja, a Comissão), mas pelos órgãos que, de acordo com o significado real da disposição de direito comunitário, devem contentar-se em fazer uma primeira selecção dos pedidos sem ter de proceder a um exame completo do mérito do caso.

28. O atropelo do equilíbrio pretendido pelo legislador para efeitos da repartição de competências entre autoridades aduaneiras nacionais e Comissão afecta num plano mais geral o regime aduaneiro comunitário. O presente processo fornece um bom exemplo desses efeitos. A autoridade aduaneira nacional (ou seja, o HZA) rejeita um pedido de dispensa de pagamento de direitos de importação decidindo que os elementos de facto invocados pela recorrente não constituem uma «situação especial» justificativa da aplicação da cláusula geral de equidade baseada nos artigos 905.° a 909.° do regulamento de aplicação; o órgão jurisdicional chamado a conhecer em primeira instância decide no mesmo sentido. Por sua vez, o órgão jurisdicional que decide do recurso, ou seja, o Bundesfinanzhof, partindo do mesmo princípio de aplicação do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação, pede ao Tribunal de Justiça que declare em que consiste a «situação especial» na acepção deste artigo, justificativa da dispensa de pagamento dos direitos em nome da equidade. Se o Tribunal de Justiça responder a esta questão, decide do mérito da causa, retirando-o desta forma ao seu «natural apreciador», ou seja, a Comissão.

29. Ora, a questão que deveria ter sido decidida pelo HZA e, seguidamente, submetida ao controlo jurisdicional dos tribunais nacionais, constituindo, sendo caso disso, objecto de um pedido de decisão prejudicial junto do Tribunal de Justiça, deveria respeitar à questão de saber o que era *susceptível* de constituir uma «situação especial resultante de circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado». O exame da possibilidade, e não da certeza, da existência de uma situação especial altera sensivelmente o objecto da apreciação jurídica da autoridade aduaneira nacional e limita de modo correspondente o poder desta última para rejeitar um pedido de dispensa de pagamento de direitos nos termos do artigo 905.°, n.° 1, último parágrafo, do regulamento de aplicação. Em contrapartida, no que respeita ao mérito do caso, ou seja, quanto à questão de saber se uma situação especial possui características que justifiquem a aplicação da cláusula geral de equidade, é à Comissão que compete decidir a nível administrativo; a sua decisão pode ser objecto de recurso junto do Tribunal de Primeira Instância e, se for caso disso, de recurso contra a decisão deste último, para o Tribunal de Justiça.

C — *Quanto à questão de saber o que é susceptível de constituir uma «situação especial resultante de circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado» na acepção do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação*

30. Pensamos que a análise que acabamos de efectuar torna possível traçar o quadro interpretativo geral que permite aplicar o disposto no artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação a cada caso específico. Recordaremos apenas que, de acordo com as anteriores explanações, o que se pretende não é apreciar em que medida as circunstâncias invocadas pela recorrente constituem uma situação especial que justifique a aplicação da cláusula geral de equidade, mas se tais circunstâncias podem, concretamente, ser qualificadas de situação especial resultante de circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado.

a) *Em geral*

31. Quanto a esta questão, parece-nos indispensável formular três observações complementares.

32. Em primeiro lugar, o disposto no artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação constitui uma regra puramente comunitária para cuja interpretação não é, de modo algum, necessário remeter, como crê a recorrente no processo principal, para as disposições nacionais que, na República Federal da Alemanha, consagram o princípio geral de equidade em matéria fiscal. As normas comunitárias relativas à dispensa do pagamento de direitos em

nome da equidade, que figuram nos artigos 905.° e seguintes do regulamento de aplicação, respondem a uma lógica de auto-suficiência e de autonomia relativamente às regras correspondentes de direito nacional.

33. Em segundo lugar, a distinção teórica entre motivos «pessoais» e motivos «factuais» que justificam a aplicação da cláusula geral de equidade, ou seja, a repartição em circunstâncias «subjectivas» e circunstâncias «objectivas» das circunstâncias susceptíveis de ser invocadas pelo devedor dos direitos para obter a respectiva dispensa de pagamento não reveste qualquer interesse real para autoridade encarregada de interpretar e aplicar o artigo 905.° e seguintes do regulamento de aplicação. O legislador comunitário utiliza noções particularmente vagas na formulação das disposições comunitárias pertinentes, dando assim ao interessado a faculdade de invocar qualquer espécie de situação susceptível de servir de fundamento ao seu pedido.

34. Em terceiro lugar, deve sublinhar-se que a questão da interpretação e da aplicação correctas do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação ainda não foi suficientemente abordada na prática e na jurisprudência. Além disso, no que respeita ao exame dos elementos sempre invocados pelo interessado sob o ponto de vista de saber se os mesmos são susceptíveis de constituir uma «situação especial resultante de circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado», deve notar-se que, se, presentemente, a experiência retirada da aplicação de regras aduaneiras análogas [20] bem como a actual jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a matéria podem fornecer pontos de referência úteis, elas não se revestem de uma importância decisiva face ao problema específico da qualificação dos elementos em causa à luz do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação. Até à data, o Tribunal de Justiça pronunciou-se acerca de processos onde se colocava a questão de saber se uma circunstância especial justificava ou não a dispensa de pagamento de direitos e não a questão de saber se uma situação que não implica nem artifício nem negligência manifesta por parte do interessado *era susceptível* de constituir uma situação especial [21]. Por conseguinte, há que relativizar o valor representado pela jurisprudência para efeitos da interpretação do regulamento pertinente.

35. Decorre dos elementos precedentes que os artigos 905.° e seguintes do regulamento de aplicação instituíram dois princípios fun-

20 — Tais como as do artigo 13.°, já referido, do Regulamento n.° 1430/79, quer antes quer após a sua alteração pelo Regulamento n.° 3069/86.

21 — V. os acórdãos de 13 de Novembro de 1984, Van Gend & Loos (98/83 e 230/83, Recueil, p. 3763); de 6 de Julho de 1993, CT Control (Rotterdam) e JCT Benelux/Comissão (C-121/91 e C-122/91, Colect. p. I-3873); de 5 de Outubro de 1983, Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta (186/82 e 187/82, Recueil, p. 2951, n.° 14); de 1 de Abril de 1993 Hewlett Packard France (C-250/91, Colect., p. I-1819), e de 18 de Janeiro de 1996, SEIM (C-446/93, Colect., p. I-73). Sublinharemos que o Tribunal de Justiça aprecia de uma forma geral com severidade os motivos invocados pelos autores dos pedidos de dispensa do pagamento de direitos. No acórdão Hewlett Packard já referido, o Tribunal de Justiça entendeu que o facto de um operador económico se ter baseado numa informação errada fornecida a uma empresa pertencente ao mesmo grupo do devedor por uma autoridade competente de um Estado-Membro diverso daquele onde se encontra a autoridade competente para a cobrança, podia constituir uma situação especial na acepção do artigo 13.° do Regulamento n.° 1430/79 (n.° 47).

damentais de apreciação dos pedidos de dispensa do pagamento de direitos:

— por um lado, o interessado tem a possibilidade de invocar qualquer tipo de situação do qual resulte que aquele é susceptível de se encontrar numa «situação especial», na condição, bem entendido, que não haja artifício ou negligência manifesta da sua parte; por outras palavras, não pode defender-se que uma categoria de circunstâncias do tipo, por exemplo, das que estão mais associadas à pessoa do interessado, não é susceptível, por definição, de constituir uma «situação especial», salvo se puder imputar-se ao interessado um artifício ou uma negligência manifesta da sua parte;

— por outro lado, todos os pedidos devem ser objecto de um exame *ad hoc*. O artigo 907.°, parágrafo primeiro, do regulamento de aplicação estabelece claramente o carácter concreto e específico deste exame, ao dispor: «Após consulta de um grupo de peritos composto por representantes de todos os Estados-Membros reunidos no âmbito do comité para análise do caso em apreço, a Comissão adoptará uma decisão que estabeleça que a situação analisada justifica, ou não, a concessão do reembolso ou a dispensa de pagamento». Pensamos que deverá atribuir-se este mesmo carácter ao exame prévio efectuado pelas autoridades nacionais a título do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação [22].

b) *O caso vertente*

No caso vertente, e na linha do que foi atrás desenvolvido, consideramos indispensável mencionar os elementos seguintes.

36. Entendemos que, no seu despacho, o tribunal *a quo* não descreve exaustivamente os aspectos de direito e de facto do processo principal e, nessa medida, não reflecte de forma completa as circunstâncias invocadas pelo interessado para beneficiar da dispensa do pagamento dos direitos de importação que foram liquidados em seu desfavor; não pode, por conseguinte, deduzir-se dessas mesmas circunstâncias, com grau de certeza, que o caso da recorrente no processo principal é ou não susceptível de constituir uma «situação especial» na acepção do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação. Por outro lado, o Tribunal de Justiça não é competente para decidir sobre o mérito da causa: este último continua a ser do domínio exclusivo de apreciação do órgão jurisdicional nacional; ao Tribunal de Justiça cabe apenas interpretar as disposições comunitárias pertinentes para efeitos da resolução do litígio do processo principal. Nesta perspectiva, acreditamos que tal interpretação esgota em larga medida a

22 — Acerca da necessidade de um exame *ad hoc* de cada pedido apresentado, v. igualmente n.° 75 das nossas conclusões, apresentadas em 25 de Junho de 1995 no acórdão SEIM, já referido na nota 21.

missão do Tribunal de Justiça no caso vertente, mesmo quando a análise jurídica das disposições comunitárias não permite dar uma resposta formal às questões que, à primeira vista, preocupam o tribunal *a quo*. De qualquer forma, tendo a preocupação de sermos exaustivo no exame das questões e procurando a resposta mais útil para o tribunal *a quo* no sentido de responder às questões prejudiciais, julgamos necessário formular as observações suplementares que iremos desenvolver.

37. Segundo os considerandos emitidos no despacho de reenvio, a recorrente alegou encontrar-se numa situação especial que justificava a aplicação do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação, e isto a diversos títulos: em primeiro lugar, os produtos sobre os quais incidiam os direitos tinham sido furtados; em segundo lugar, eram insusceptíveis de constituir objecto de um seguro, em terceiro lugar, estavam armazenados num local situado numa zona geográfica de risco e, por fim, o pagamento dos direitos tributados conduziria à ruína económica da interessada.

38. Desde logo, o furto de mercadorias constitui uma situação que, à primeira vista, poderia corresponder a uma «situação especial» na acepção do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação, uma vez que o operador que é vítima se encontra numa situação diferente e excepcional relativamente aos operadores que exercem a mesma actividade e não sofreram furto. Evidentemente, a primeira condição para que assim seja é a ausência não apenas de artifício, mas também de negligência manifesta por parte do interessado. Em todo o caso, no actual estado da jurisprudência do Tribunal de Justiça [23], seria difícil considerar o furto suficiente para justificar a dispensa do pagamento dos direitos a cargo da recorrente. Todavia, tal como já expusemos detalhadamente, a questão que se coloca no caso vertente não consiste em apreciar o que constitui motivo de dispensa de pagamento, mas o que, ao abrigo do artigo 905.° do regulamento de aplicação, é susceptível de constituir uma situação especial que não seja devida a artifício ou negligência manifesta do interessado.

39. Nesta óptica, a posição da recorrente encontra-se reforçada pelo argumento que a mesmo invoca no âmbito do processo principal, baseado na natureza das mercadorias: sendo os cigarros mercadorias não embaladas insusceptíveis de individualização, era impossível localizá-las com precisão após o furto, na acepção do artigo 900.°, n.° 1, alínea a), do regulamento de aplicação [24]. A natureza das mercadorias, ou seja, de bens fungíveis, e a impossibilidade objectiva de aplicar o regime favorável do artigo 900.°, n.° 1, do regulamento de aplicação, deverão, por conseguinte, permitir interpretar de maneira estrita as disposições pertinentes artigo 905.°, n.° 1, do mesmo regulamento e acolher o seu pedido de transmissão do caso à Comissão. À primeira vista, este ponto de vista da recorrente não é desprovido de lógica.

23 — V. interpretação estrita adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta, já referido na nota 21.

24 — A recorrente considera provável que o produto do furto faça parte das grandes quantidades de cigarros de contrabando localizadas e aprendidas na República Federal da Alemanha.

40. Em contrapartida, não pode manifestamente admitir-se a alegação segundo a qual, *após o furto, os cigarros não vendidos estavam* fora do comércio em virtude da impossibilidade de os colocar no mercado e, por conseguinte, não havia perda de direitos. Tal como salientam a justo título os Governos francês e italiano bem como a Comissão, o furto não transforma automaticamente a mercadoria furtada em produto fora do comércio, justificando desse modo a extinção da dívida aduaneira. O Tribunal de Justiça entendeu que, «em caso de furto, presume-se que a mercadoria passa pelo circuito comercial da Comunidade» [25].

41. De qualquer forma, pensamos que, no quadro das questões prejudiciais em apreço, destinadas a conhecer a exacta interpretação do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação, a alegação da recorrente no sentido de que o furto ocorrido justifica, por si só, a dispensa do pagamento dos direitos aduaneiros que lhe foram tributados carece de pertinência. Mas os Governos francês e italiano bem como a Comissão não têm razão quando defendem que, mesmo não resultando de artifício ou negligência manifesta do interessado, o furto não pode, em caso algum, ser qualificado de «situação especial» na acepção do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento, em virtude da jurisprudência e da prática actuais considerarem que este tipo de circunstâncias não justifica, em nome da equidade, a dispensa de pagamento de direitos. É a Comissão quem, no quadro do procedimento do artigo 907.° do regulamento de aplicação, apreciará, em definitivo, se o furto ocorrido justifica ou não a dispensa de pagamento dos direitos tributados. Contudo, a apreciação por parte da autoridade aduaneira nacional da questão de saber se esses mesmos elementos de facto são susceptíveis de constituir uma situação especial *não resultante de artifício ou negligência* manifesta da recorrente no processo principal não depende da questão de saber se tais elementos de facto justificam a dispensa de pagamento dos direitos por parte da Comissão. Tal reflexão jurídica contém um vício de método. Por conseguinte, o argumento da recorrente baseado no furto das suas mercadorias encontra-se sujeito à apreciação das autoridades aduaneiras nacionais, devendo estas, porém, examinar essa situação à luz da exacta interpretação do artigo 905.°, n.° 1 do regulamento de aplicação, tal como esta pode ser deduzida da análise que acabamos de efectuar.

42. A recorrente invoca ainda o facto de que os produtos furtados não podiam ser seguros contra o risco de furto. Os elementos que figuram no despacho de reenvio não nos permitem formular uma opinião nítida quanto à questão de saber se este argumento da recorrente no processo principal reúne as condições do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação, podendo nessa medida justificar a transmissão do caso à Comissão, para apreciação; aliás, não temos intenção de substituir pela nossa análise a das autoridades nacionais que, legalmente, têm competência para decidir sobre estas questões. De qualquer modo, é essencial que estas autoridades examinem se o facto de as mercadorias não poderem ser objecto de seguro se deve a artifício ou negligência manifesta do interessado: neste caso, o pedido de dispensa de pagamento deve ser rejeitado. Em contrapartida, o indeferimento deste argumento apresentado pela recorrente como motivo justificativo da transmissão do caso à Comissão não podia, em nosso entender, assentar, sem mais, na circunstância de, tal como salientam a justo título os Governos francês e italiano e a Comissão, tal argumento

25 — V. acórdão *Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta*, já referido na nota 21 (n.° 14).

ter poucas hipóteses de ser considerado justificativo da dispensa de pagamento dos direitos de importação aquando do exame do pedido nos termos do artigo 907.° do regulamento de aplicação [26].

43. Estamos menos convencidos pela alegação da recorrente relativa à existência de uma «situação especial» devida aos riscos específicos inerentes à guarda de produtos em armazéns situados na antiga Alemanha de Leste. Este argumento, assente na relação entre uma actividade e uma determinada zona geográfica, respeitaria a um número indeterminado de operadores que exercem a mesma actividade, o que, por definição, parece excluir a existência de uma situação «especial», associada à pessoa da recorrente [27].

44. Finalmente, pensamos que, tal como sublinham a justo título os Governos francês e italiano e a Comissão, alegar uma eventual ruína como consequência do pagamento dos direitos tributados não é suficiente para qualificar tal situação de situação especial susceptível de justificar a dispensa do pagamento de direitos; simplesmente, é possível conceder ao devedor dos direitos facilidades de pagamento, ao abrigo dos artigos 229.° e seguintes do código aduaneiro comunitário [28]. Esta constatação não conduz, porém, à conclusão pura e simples de que as dificuldades financeiras da recorrente não podiam constituir uma «situação especial» não resultante de artifício ou negligência da sua parte, na acepção do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação; a questão da transmissão do caso à Comissão por parte das autoridades aduaneiras nacionais mantém-se, por conseguinte, em aberto.

45. Em conclusão, só podemos fornecer ao tribunal *a quo* linhas directrizes gerais quanto à qualificação dos elementos de facto sobre os quais lhe cabe decidir no caso vertente à luz do disposto no artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação. Em todo o caso, deve sublinhar-se que, no âmbito do exame dos pedidos de dispensa do pagamento de direitos efectuado pelas autoridades aduaneiras nacionais a título do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação, a eventual existência de uma «situação especial» pode ser deduzida da apreciação global das justificações e dos elementos de facto invocados pela recorrente e, na dúvida, o caso deve ser transmitido à Comissão.

26 — Com efeito, em situações como esta, considera-se que esse tipo de acontecimentos está associado aos riscos económicos inerentes à natureza da actividade do operador económico devedor dos direitos. Basta referir, sobre a matéria, três acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça: em primeiro lugar, o acórdão Schoellershammer/Comissão, já referido na nota 8, (relativo a um pedido de dispensa de dívida com fundamento numa declaração errada de mercadorias destinadas a serem colocadas em livre prática); em segundo lugar, o acórdão Hewlett Packard France, já referido na nota 21 (relativo a um pedido de reembolso de direitos tributados na sequência de um erro das próprias autoridades competentes, que, logicamente, o devedor não tinha condições de descobrir), e por fim o acórdão CT Control (Rotterdam) e JCT Benelux/Comissão, já referido na nota 21 (relativo a um pedido de reembolso de direitos na sequência do cancelamento *a posteriori* de certificados de importação por parte da autoridade aduaneira competente).

27 — V., quanto a esta questão, o acórdão de 26 de Março de 1987, Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons (58/86, Colect., p. 1525, n.° 22); neste processo, a interessada que solicitou o reembolso dos direitos de importação invocou as circunstâncias especiais em que são efectuadas as importações de milho na ilha da Reunião; o Tribunal de Justiça rejeitou este argumento.

28 — Tal como salientam a justo título a Comissão e os Governos francês e italiano, uma questão semelhante foi anteriormente submetida ao Tribunal de Justiça no acórdão Van Gend & Loos e Bosman/Comissão, já referido na nota 21. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça entendeu que o argumento segundo o qual as requerentes não podiam repercutir o prejuízo decorrente da falência sobre os seus mandantes não constituía um motivo de dispensa de pagamento dos direitos tributados (n.° 16).

VII — Conclusão

46. Tendo em atenção a análise que acabamos de fazer, propomos que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma às questões prejudiciais formuladas:

«1) Em caso de furto de mercadorias, como aliás de um modo geral, sempre que não estejam reunidas as condições de reembolso ou de dispensa do pagamento de direitos de importação, enunciadas no artigo 900.°, n.° 1, do Regulamento (CEE) n.° 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.° 2913 do Conselho que estabelece o código aduaneiro comunitário, os artigos 899.° a 90.° do referido regulamento impõem o exame do pedido de dispensa do pagamento pelas autoridades aduaneiras nacionais à luz do artigo 905.°, n.° 1, do mesmo regulamento.

2) O facto de não ser possível enquadrar o caso do interessado que solicita a dispensa do pagamento, invocando um furto das mercadorias sobre as quais incidem os direitos, no âmbito de aplicação do artigo 900.°, n.° 1, alínea a), do regulamento de aplicação não exclui obrigatoriamente a possibilidade de admitir que os elementos de facto desse mesmo caso sejam "susceptíveis de constituir uma situação especial resultante de circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta da parte do interessado" na acepção do artigo 905.°, n.° 1, do mesmo regulamento.

3) Para efeitos do exame de um pedido de dispensa de pagamento de direitos no quadro do artigo 905.°, n.° 1, do regulamento de aplicação, as autoridades aduaneiras nacionais são obrigadas a apreciar os elementos apresentados no caso concreto de modo a que possam verificar se tais elementos são "susceptíveis de constituir uma situação especial resultante de circunstâncias que não impliquem nem artifício nem negligência manifesta da parte do interessado" e, sendo esse o caso, são obrigadas a transmitir o *dossier* à Comissão. Situações que não apresentem qualquer carácter especial, que não são plenamente justificadas ou que são devidas a artifício ou negligência manifesta do interessado não justificam a transmissão do *dossier* à Comissão e apelam ao indeferimento do pedido. Em todo o caso, as autoridades aduaneiras nacionais não podem fundamentar a rejeição do pedido apenas no facto de que, em seu entender, a situação da recorrente não constitui uma situação especial justificativa da dispensa ou do reembolso dos direitos de importação que lhe foram tributados.»