Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
NILS WAHL
apresentadas em 26 de outubro de 2016[1]

Processo C-679/15

Ultra-Brag AG
contra
Hauptzollamt Lörrach

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributário de Bade-Vurtemberga, Alemanha)]

«Código Aduaneiro Comunitário — Artigo 202.º, n.º 3 — Artigo 212.ºA — Constituição de uma dívida aduaneira em consequência da introdução irregular de mercadorias — Conceito de devedor — Trabalhador de uma pessoa coletiva responsável pela introdução irregular de mercadorias — Imputação do comportamento e do conhecimento de um trabalhador à entidade patronal»

Em que medida uma entidade patronal é responsável por uma dívida aduaneira contraída por um dos seus

trabalhadores devido ao incumprimento de obrigações aduaneiras, no exercício das funções que lhe foram confiadas? Esta é a questão sobre a qual o Tribunal de Justiça é chamado a pronunciar

1. -se no âmbito do presente pedido de decisão prejudicial.

2. O presente pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributário de Bade-Vurtemberga, Alemanha) versa sobre a interpretação correta do termo «devedor», como definido no primeiro e segundo travessões do artigo 202.º, n.º 3, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92[2], e, mais precisamente, com os parâmetros de responsabilização de uma pessoa coletiva pelo comportamento dos seus trabalhadores. No mesmo sentido, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta também se, na aceção do artigo 212.ºA do código aduaneiro, a expressão «negligência manifesta» compreende a eventual negligência de um trabalhador.

1 — Língua original: inglês.

2 — Regulamento do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1), conforme alterado e na versão aplicável à data dos factos, ou seja, maio de 2010 (a seguir «código aduaneiro»).

I – Quadro jurídico

1. O artigo 38.º, n.º 1, do código aduaneiro, estabelece:

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

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

[…]»

2. O artigo 40.º do código aduaneiro dispõe:

«As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade devem ser apresentadas à alfândega pela pessoa que as introduziu nesse território ou, se for caso disso, pela pessoa que assume a responsabilidade pelo seu transporte após terem entrado nesse território, com exceção das mercadorias transportadas em meios de transporte que atravessem as águas territoriais ou o espaço aéreo do território aduaneiro da Comunidade sem nele fazerem escala. A pessoa que apresenta as mercadorias deve fazer uma referência à declaração sumária ou à declaração aduaneira anteriormente apresentada no que respeita às mercadorias.»

3. Segundo o artigo 185.º, n.º 1, do código aduaneiro:

«As mercadorias comunitárias que depois de exportadas do território aduaneiro da Comunidade nele sejam reintroduzidas e colocadas em livre prática num prazo de três anos serão, mediante pedido do interessado, isentas de direitos de importação.

[…]»

4. O artigo 202.º do código aduaneiro tem o seguinte teor:

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

a) A introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade de uma mercadoria sujeita a direitos de importação ou

[…]

Na aceção do presente artigo, entende-se por introdução irregular qualquer introdução com violação das disposições dos artigos 38.º a 41.º e do segundo travessão do artigo 177.º […]

3. Os devedores são:

— a pessoa que introduziu irregularmente a mercadoria,

— as pessoas que tenham participado nessa introdução, tendo ou devendo ter razoavelmente conhecimento do seu caráter irregular,

— bem como as que tenham adquirido ou detido a mercadoria em causa, tendo ou devendo ter razoavelmente conhecimento, no momento em que adquiriram ou receberam a mercadoria, de que se tratava de uma mercadoria introduzida irregularmente.»

1. O artigo 212.ºA do código aduaneiro dispõe:

«Sempre que a regulamentação aduaneira preveja um tratamento pautal favorável de uma mercadoria devido à sua natureza ou ao seu destino especial, uma franquia ou uma isenção total ou parcial de direitos de importação ou de direitos de exportação nos termos dos artigos 21.º, 82.º, 145.º ou 184.º a 187.º, esse tratamento favorável, essa franquia ou essa isenção serão também aplicáveis nos casos de constituição de uma dívida aduaneira nos termos dos artigos 202.º a 205.º, 210.º ou 211.º, sempre que o comportamento do interessado não implique prática fraudulenta nem negligência manifesta e que este último apresente a prova de que se encontram reunidas as outras condições necessárias à aplicação do tratamento favorável, da franquia ou da isenção.»

I – Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

1. A Ultra-Brag AG, recorrente no processo principal, é uma empresa de logística com sede na Suíça, que, entre outras atividades, oferece serviços de transporte nas águas interiores europeias.

2. Em 25 de maio de 2010, a Ultra-Brag exportou fora do território aduaneiro da União com destino à Suíça, dois transformadores, cada um com duas bobinas, transportados por vias navegáveis interiores no navio *MS Aargau*.

3. Na mesma data, a Ultra-Bras foi informada de que um dos seus outros navios, que no dia seguinte, pelas 11 horas, deveria carregar em Estrasburgo (França) uma turbina com 301 toneladas com destino a Antuérpia (Bélgica), sofrera problemas técnicos e não podia efetuar a referida operação de transporte. L., um especialista no transporte de mercadorias pesadas que trabalhava para a recorrente como «*key account manager*» (gestor de contas-chave), era o responsável pelas duas operações de transporte. Enquanto procurava um navio de substituição, L. ponderou navegar até Estrasburgo com o *MS Aargau*, onde se encontrava ainda um dos transformadores e as respetivas bobinas, e aí carregar a turbina. Caso L. optasse por esta solução, tanto a turbina como o transformador deviam ser transportados de volta para a Suíça, onde o transportador e as respetivas bobinas seriam descarregados. Posteriormente, o *MS Aargau* transportaria a turbina até Antuérpia.

4. L. consultou as autoridades suíças competentes acerca do tratamento aduaneiro aplicável a esse transporte intermédio. As autoridades suíças indicavam que, na sua opinião, uma exportação temporária no território aduaneiro da União não colocava nenhum problema, mas que as autoridades aduaneiras alemãs competentes (neste caso, Zollamt Weil am Rhein-Schusterinsel, estância aduaneira de Weil am Rhein-Schusterinsel) deviam ser informadas da operação de transporte prevista [3]. Porém, quando L. se dirigia à estância aduaneira, o seu automóvel avariou, e, por conseguinte, as autoridades aduaneiras alemãs competentes não foram informadas da operação em questão.

5. Não tendo conseguido encontrar um navio de substituição, nessa mesma tarde, depois do encerramento da estância aduaneira de Weil am Rhein-Schusterinsel e para cumprir o prazo de carga em Estrasburgo, L. deu instruções ao capitão do *MS Aargau*, também trabalhador da Ultra-Brag, para partir para Estrasburgo e aí embarcar a turbina, com o transformador e as bobinas a bordo. O transformador e as bobinas não foram apresentados às autoridades aduaneiras, aquando da passagem da fronteira da Suíça para a Alemanha.

6. No dia seguinte, 26 de maio de 2010, L. contactou as autoridades aduaneiras alemãs competentes, às quais comunicou a reimportação do transformador e das respetivas bobinas.

3 — Conforme explicou o órgão jurisdicional de reenvio, em Basileia existe uma estância aduaneira trinacional que visa facilitar os procedimentos de desalfandegamento relativos ao transporte fluvial no Reno. Todavia, esse sistema não implica a transferência do exercício dos poderes públicos de uma autoridade aduaneira nacional para uma autoridade de outro Estado.

7. Em 27 de maio de 2010, o *MS Aargau* regressou ao porto fluvial do Reno em Basileia (Suíça), para descarregar o transformador e as duas bobinas. Foi nesse momento que, no âmbito de uma inspeção, as autoridades aduaneiras alemãs detetaram a presença dessas mercadorias a bordo do navio.

8. Por liquidação de direitos aduaneiros de 9 de agosto de 2010, a recorrida no processo principal, a Hauptzollamt Lörrach (estância aduaneira principal de Lörrach, Alemanha) considerou a Ultra-Brag a única responsável pelo pagamento dos direitos aduaneiros no montante de 122 470,07 EUR, relativamente ao transformador e às duas bobinas.

9. Depois do indeferimento de uma reclamação da liquidação, a Ultra-Brag interpôs recurso contencioso no órgão jurisdicional de reenvio, alegando que a liquidação de direitos aduaneiros era ilegal, uma vez que se encontravam preenchidas as condições de isenção previstas no artigo 212.ºA do código aduaneiro. A Ultra-Brag argumentou que não tinha agido com negligência manifesta ao confiar o transporte das mercadorias em causa ao seu trabalhador L. Na sua opinião, L. também não podia ser acusado de negligência manifesta.

10. Por ter dúvidas sobre se uma entidade patronal pode ser considerada devedora de uma dívida aduaneira, na aceção do artigo 202.º, n.º 3, primeiro ou segundo travessões, e se «negligência manifesta», na aceção do artigo 212.ºA do código aduaneiro, inclui a eventual negligência de um trabalhador, o Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributário de Bade-Vurtemberga) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as três questões prejudiciais seguintes:

«1) Deve o artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do [código aduaneiro] ser interpretado no sentido de que uma pessoa coletiva, nos termos desta disposição, é devedora da dívida aduaneira, enquanto pessoa que introduziu irregularmente a mercadoria, quando foi um dos seus trabalhadores, que não é seu representante legal, quem, no exercício das suas funções, deu origem à introdução irregular?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão:

Deve o artigo 202.º, n.º 3, segundo travessão, do [código aduaneiro] ser interpretado no sentido de que:

a) uma pessoa coletiva (também) participou na introdução irregular quando um dos seus trabalhadores, que não é um representante legal, colaborou nesta introdução no exercício das suas funções e

b) no caso das pessoas coletivas que participam na introdução irregular, deve entender-se que a circunstância subjetiva «tendo ou devendo ter razoavelmente conhecimento do seu caráter irregular» se refere à pessoa singular incumbida por essa pessoa coletiva [de levar a cabo essa operação], mesmo que não seja o seu representante legal?

3) Em caso de resposta afirmativa à primeira ou segunda questões:

Deve o artigo 212.ºA do [código aduaneiro] ser interpretado no sentido de que, ao avaliar se o comportamento do interessado implicou prática fraudulenta ou negligência manifesta, tratando-se de pessoas coletivas, apenas há que considerar o comportamento da pessoa coletiva ou dos seus órgãos, ou deve ser-lhe imputado o comportamento de uma pessoa singular que trabalha [para ela e que estava encarregada de levar a cabo a operação em causa], no exercício das suas funções?»

11. A Comissão apresentou observações escritas. Nos termos do artigo 76.º, n.º 2, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, não houve lugar a audiência.

I – Análise

A – Observações preliminares sobre a constituição de uma dívida aduaneira

1. Em circunstâncias normais, uma dívida aduaneira na importação constitui-se aquando do «desalfandegamento» ou, nos termos do artigo 201.º, n.º 1, alínea a), quando uma mercadoria sujeita a direitos de importação é introduzida em livre prática. Segundo o artigo 201.º, n.ºs 2 e 3, do código aduaneiro, a constituição da dívida está associada à aceitação da declaração aduaneira em causa, considerando-se que o devedor é o declarante [4] ou, no caso de representação indireta [5], a pessoa por conta de quem é feita a declaração aduaneira.

2. Quando as regras que regem o regime aduaneiro não são respeitadas, a constituição da dívida aduaneira está associada ao incumprimento das obrigações aduaneiras e é regulada pelos artigos 202.º a 205.º do código aduaneiro. No processo principal, foram introduzidos no território aduaneiro da União um transformador e duas bobinas sem que, como exigido pelos artigos 38.º e 40.º do código aduaneiro, tenham sido conduzidos ou apresentados às autoridades aduaneiras competentes, no caso vertente, a estância aduaneira de Weil am Rhein-Schusterinsel. Consequentemente, a «introdução irregular» das mercadorias no território aduaneiro da União foi o facto constitutivo de uma dívida aduaneira na importação, nos termos do artigo 202.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro.

3. Nos casos em que mercadorias sujeitas a direitos de importação são objeto de introdução irregular no território aduaneiro da União, o primeiro, segundo e terceiro travessões do artigo 202.º, n.º 3, do código aduaneiro identificam três potenciais categorias de devedores responsáveis pela dívida aduaneira [6], designadamente: i) a pessoa que introduziu irregularmente a mercadoria; ii) as pessoas que tenham participado nessa introdução, tendo ou devendo ter razoavelmente conhecimento do seu caráter irregular; bem como iii) as pessoas que tenham adquirido ou detido a mercadoria em causa, tendo ou devendo ter razoavelmente conhecimento, no momento em que adquiriram ou receberam a mercadoria, de que se tratava de uma mercadoria introduzida irregularmente.

4. Poder-se-ia dizer que, em certa medida, os três travessões do artigo 202.º, n.º 3, do código aduaneiro estabelecem uma ordem de graduação na implicação da pessoa considerada devedora devido à sua participação na introdução irregular de mercadorias no território aduaneiro da União. Enquanto o primeiro travessão se refere à pessoa que procedeu à introdução irregular, ou seja, aquela que devia normalmente ter realizado as operações de desalfandegamento e cumprido as obrigações do declarante, o segundo e o terceiro travessões referem-se às pessoas que, embora não sendo responsáveis pela realização das operações de desalfandegamento por força das disposições do código aduaneiro, estão, contudo, implicadas, quer antes quer imediatamente após a introdução irregular [7]. Ao passo que a responsabilidade dos devedores prevista no primeiro travessão é uma responsabilidade objetiva, no segundo e terceiro travessões surge um elemento subjetivo, de modo que só as pessoas que tenham ou devam ter razoavelmente conhecimento do caráter irregular da introdução adquiram a condição de devedores.

4 — Segundo o artigo 4.º, n.º 18, do código aduaneiro, entende-se por «declarante» a pessoa que faz a declaração aduaneira em seu nome ou a pessoa em nome de quem a declaração é feita.

5 — Segundo o artigo 5.º, n.º 2, do código aduaneiro, entende-se por «representação indireta» a situação em que o representante age em nome próprio mas por conta de outrem.

6 — O artigo 213.º do código aduaneiro determina que quando existirem vários devedores para uma mesma dívida aduaneira, estes ficam obrigados ao pagamento dessa dívida a título solidário.

7 — Conclusões do advogado-geral P. Cruz Villalón no processo Jestel, C-454/10, EU:C:2011:488, n.º 36.

A – Primeira questão prejudicial

1. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pede orientação sobre quando é que uma pessoa coletiva pode ser responsabilizada por uma dívida aduaneira, nos termos do artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro, ou seja, como pessoa que introduziu irregularmente as mercadorias no território aduaneiro da União. Mais especificamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se existe essa responsabilidade quando foi um dos trabalhadores da pessoa coletiva, que não é seu representante legal [8], quem, no exercício das suas funções, deu origem à introdução irregular. De seguida explicarei por que motivo a resposta a essa questão deve, em princípio, ser afirmativa.

2. A título preliminar, recordo que o primeiro travessão do artigo 202.º, n.º 3, do código aduaneiro se refere à «pessoa» que introduziu a mercadoria, sem precisar se se trata de uma pessoa singular ou de uma pessoa coletiva. Todavia, resulta do artigo 4.º, n.º 1, do código aduaneiro que o termo «pessoa» abrange tanto as pessoas singulares como as coletivas. Além disso, o Tribunal de Justiça já confirmou que uma entidade patronal pode ser considerada devedora da dívida aduaneira nos termos do primeiro travessão (só ou solidariamente com o seu trabalhador) se puder considerar-se que «esteve, pela sua atuação, na origem da introdução irregular da mercadoria» [9] ou, dito de outra forma, se se puder considerar como «tendo ela própria procedido à introdução irregular das mercadorias» [10]. Concluo, portanto, que a Ultra-Brag, sendo uma pessoa coletiva, pode, em princípio, ser considerada devedora nos termos do artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro [11].

3. No entanto, a questão permanece: em que circunstâncias surge essa responsabilidade?

4. O órgão jurisdicional de reenvio sugere que uma pessoa coletiva pode ser considerada devedora de uma dívida aduaneira, nos termos do artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro, se transportar ela própria (através dos seus representantes legais) as mercadorias ou se a introdução irregular for «uma consequência direta do comportamento da entidade patronal». Uma vez que, no entender do órgão jurisdicional de reenvio, não se pode considerar que a Ultra-Brag tenha procedido, ela própria, ao transporte das mercadorias [12], a sua responsabilidade nos termos do artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro depende de ser suficiente que a introdução irregular das mercadorias no território aduaneiro da União tenha sido consequência direta do comportamento de um dos seus trabalhadores, no caso vertente, L., que era responsável pela operação de transporte e que deu instruções ao capitão do navio para se dirigir para Estrasburgo, ou de só o comportamento dos seus representantes legais poder ser tido em conta para determinar a responsabilidade.

5. A Comissão entende que, para que uma entidade patronal — uma pessoa coletiva — possa ser considerada responsável nos termos do artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro, é suficiente que o trabalhador que, na prática, introduziu as mercadorias no território aduaneiro da União — neste caso, o capitão do navio — o tenha feito no exercício das funções que lhe foram confiadas e/ou no âmbito das suas competências e utilizando um meio de transporte propriedade da entidade patronal.

6. Seguidamente, passo a expor o meu entendimento nesta matéria.

8 — O órgão jurisdicional de reenvio designa os órgãos da pessoa coletiva, em alemão, por «*Organe*».

9 — Acórdãos de 23 de setembro de 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, n.º 26, e de 3 de março de 2005, Papismedov e o., C-195/03, EU:C:2005:131, n.º 39.

10 — Acórdão de 23 de setembro de 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, n.º 29.

11 — V. também Gormley, L., *EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union*, Oxford University Press, Oxford, 2009, p. 335, nota 40.

12 — O órgão jurisdicional de reenvio reconhece que as mercadorias foram transportadas no *MS Aargau* por conta da Ultra-Brag, mas dado que o capitão do *MS Aargau* era um simples trabalhador da Ultra-Brag (e não seu representante legal), conclui que não se pode considerar que a Ultra-Brag tenha, ela própria, procedido ao transporte das mercadorias.

7. Para começar, há que recordar a distinção entre as diferentes categorias de devedores aduaneiros identificadas no artigo 202.º, n.º 3, do código aduaneiro (v. n.os 3 e 4, *supra*). Em conformidade com o primeiro travessão, o devedor é a pessoa que *introduz irregularmente a mercadoria* no território aduaneiro da União, ou seja, a pessoa que, na prática, introduziu as mercadorias e as deveria ter apresentado às autoridades competentes [13]. É pacífico que, no processo principal, essa pessoa é o capitão do navio. A questão pertinente é, portanto, a de saber se o *seu* comportamento pode ser imputado à Ultra-Brag.

8. Não me parece possível que só se deva ter em consideração o comportamento dos representantes legais para determinar a responsabilidade nos termos do primeiro travessão do artigo 202.º, n.º 3, do código aduaneiro. Conforme salienta a Comissão, essa interpretação seria contrária ao objetivo dessa disposição, que consiste em determinar em sentido amplo as pessoas suscetíveis de serem consideradas devedores aduaneiros [14]. Acresce que daí resultaria a possibilidade de qualquer pessoa coletiva de determinada dimensão se furtar à responsabilidade nos termos do primeiro travessão, por ser extremamente improvável que os representantes de quaisquer grandes empresas (geralmente, os administradores ou outros membros dos órgãos de direção) comandem os seus próprios navios ou conduzam os seus veículos. Por último, essa interpretação não é corroborada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, que afirma claramente que uma entidade patronal pode ser considerada devedora, só ou solidariamente com o seu *trabalhador*, nos termos do artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro [15].

9. Do mesmo modo, para determinar a responsabilidade da Ultra-Brag não é decisivo que as instruções dadas ao capitão que estiveram na origem da introdução irregular do transformador e das duas bobinas no território aduaneiro da União tivessem sido transmitidas por um representante legal da Ultra-Brag. Na minha opinião, basta que o trabalhador em causa, L., fosse competente para dar essa instrução e que o capitão do navio obrigado a respeitá-la. A esse respeito, a decisão de reenvio refere que L. era chefe do departamento de exportações da empresa responsável pela operação de transporte em causa e que o capitão recebia sempre indicações específicas sobre os procedimentos a adotar em cada operação de transporte por parte de um agente aduaneiro ou de alguém do departamento de L. Por conseguinte, apesar de incumbir ao órgão jurisdicional de reenvio verificar os factos, nada nos elementos ao dispor do Tribunal de Justiça indica que L. tivesse atuado fora do âmbito das suas funções quando ordenou ao capitão do *MS Aargau* que procedesse à operação de transporte em causa nem, tão-pouco, que o capitão não devesse ter cumprido as ordens de L.

10. Até ao momento, o Tribunal de Justiça só definiu em termos negativos a responsabilidade de uma entidade patronal em virtude do artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro. A este propósito, o Tribunal de Justiça sublinhou que essa responsabilidade não pode ser automática, na medida em que isso privaria de sentido útil o segundo e terceiro travessões do artigo 202.º, n.º 3 [16]. Além disso, o Tribunal de Justiça também considerou que não é suficiente, para estabelecer a existência da responsabilidade, que «o trabalhador atu[e] no âmbito da execução de tarefas que a sua entidade patronal lhe confia» [17].

13 — Acórdão de 4 de março de 2004, Viluckas e Jonusas, C-238/02 e C-246/02, EU:C:2004:126, n.º 29, e conclusões do advogado-geral P. Cruz Villalón no processo Jestel, C-454/10, EU:C:2011:488, n.º 36. V., também, acórdãos de 23 de setembro de 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, n.º 26, e de 3 de março de 2005, Papismedov e o., C-195/03, EU:C:2005:131, n.º 39.

14 — Acórdãos de 23 de setembro de 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, n.º 25, e de 3 de março de 2005, Papismedov e o., C-195/03, EU:C:2005:131, n.º 38.

15 — Acórdão de 23 de setembro de 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, n.º 29.

16 — Acórdão de 23 de setembro de 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, n.º 40.

17 — Acórdão de 23 de setembro de 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, n.º 42.

11. No caso em apreço, o capitão do *MS Aargau*, um trabalhador da Ultra-Brag, transportou o transformador e as duas bobinas por conta da Ultra-Brag, num navio explorado pela Ultra-Brag, e segundo as instruções de outro trabalhador da Ultra-Brag, responsável pelo transporte dessas mercadorias. Na minha opinião, isso é suficiente para considerar que uma entidade patronal como a Ultra-Brag é responsável pela dívida aduaneira, nos termos do artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro.

12. Passarei agora a explicar de que modo a minha conclusão é consentânea com as considerações do Tribunal de Justiça reproduzidas no n.º 10, *supra*.

13. Em primeiro lugar, a necessidade de estabelecer um limite externo à responsabilidade de uma entidade patronal pelos atos dos seus trabalhadores dispensa quaisquer explicações adicionais. O limite exato dessa responsabilidade não é um aspeto que deva ser estabelecido no presente caso. Basta referir que, caso um trabalhador atue fora do âmbito das funções que lhe foram confiadas, por exemplo, desobedecendo a ordens ou a instruções, é possível que a entidade patronal não seja responsável nos termos do artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro. Todavia, no processo principal o capitão do navio seguiu as instruções do funcionário encarregado da operação de transporte em causa.

14. Além disso, nos casos em que um trabalhador esteja implicado no contrabando de mercadorias, normalmente a entidade patronal não será devedora nos termos do disposto no artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro, salvo se for demonstrado que o contrabando das mercadorias foi efetuado por conta da entidade patronal [18].

15. Por último, na minha opinião, imputar à Ultra-Brag a dívida aduaneira no processo principal com base nos fundamentos expostos no n.º 11, *supra*, não significa que, sempre que um trabalhador atue no âmbito da execução das atividades da entidade patronal, esta se constitua automaticamente como devedora, nos termos do artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro. Tal como sublinha a Comissão, se o capitão do *MS Aargau* tivesse transportado na mesma viagem, juntamente com o transformador e as bobinas, equipamento ou outras mercadorias da sua propriedade, continuaria a considerar-se que tinha atuado no âmbito da execução de tarefas confiadas pela Ultra-Brag, mas esta não seria responsável, nos termos do artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro, por qualquer dívida aduaneira relativa a essas mercadorias adicionais, dado que, no tocante a estas, o capitão teria atuado fora do âmbito das funções que lhe tinham sido confiadas e, por conseguinte, não teria atuado por conta da Ultra-Brag.

16. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda à primeira questão prejudicial submetida pelo Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributário de Bade-Vurtemberga) nos seguintes termos: o artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que, nos termos desta disposição, uma pessoa coletiva é devedora da dívida aduaneira, quando um dos seus trabalhadores, que não é seu representante legal, tiver introduzido irregularmente mercadorias no território aduaneiro da União, atuando no exercício das funções que lhe foram confiadas e/ou no âmbito das suas competências.

17. Atendendo à resposta dada à primeira questão, não é necessário responder à segunda questão prejudicial, que só se submete no caso de a Ultra-Brag não poder ser considerada responsável pela dívida aduaneira, nos termos do artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do código aduaneiro. No entanto, por uma questão de exaustividade, darei a minha opinião sobre as matérias suscitadas na segunda questão.

18 — V. acórdãos de 4 de março de 2004, Viluckas e Jonusas, C-238/02 e C-246/02, EU:C:2004:126, e de 3 de março de 2005, Papismedov e o., C-195/03, EU:C:2005:131.

A – Segunda questão prejudicial

1. A segunda questão prende-se com a interpretação do termo «devedor», na aceção do artigo 202.º, n.º 3, segundo travessão, do código aduaneiro. De acordo com essa disposição, a qualificação como «devedor» depende de duas condições cumulativas. A primeira condição, que é objetiva, respeita à participação na introdução irregular. A segunda condição é subjetiva e exige que as pessoas tenham participado conscientemente na introdução irregular [19]. O órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se a «participação» de um trabalhador na introdução irregular de mercadorias pode ser imputada à entidade patronal e se a condição subjetiva que figura no segundo travessão pode ser apreciada em relação a esse trabalhador.

2. O elemento objetivo de «participação» previsto no artigo 202.º, n.º 3, segundo travessão, do código aduaneiro deve ser interpretado de forma ampla. Basta que a pessoa tenha contribuído de algum modo, ainda que indiretamente, para o ato de introdução irregular [20]. Por exemplo, uma entidade patronal pode converter-se em devedora da dívida aduaneira se a introdução irregular tiver sido efetuada com os recursos ou o pessoal da empresa [21]. Relativamente à imputação da «participação» de um trabalhador à entidade patronal, aplica-se o mesmo raciocínio que presidiu à resposta à primeira questão. Consequentemente, caso o trabalhador atue no exercício das funções que lhe foram confiadas e/ou no âmbito das suas competências, o seu comportamento deve ser imputado à entidade patronal.

3. No que se refere ao elemento subjetivo, ou seja, de que o «participante» tenha ou deva ter razoavelmente conhecimento do caráter irregular da introdução das mercadorias, merece-me as seguintes considerações.

4. Em primeiro lugar, conforme já afirmei na resposta à primeira questão prejudicial, limitar a imputabilidade do conhecimento aos representantes legais da pessoa coletiva restringiria indesejavelmente o número de eventuais devedores (v. n.º 8, *supra*). As empresas de uma certa dimensão furtar-se-iam à sua responsabilidade delegando nos seus trabalhadores a responsabilidade pela realização do transporte e dos procedimentos aduaneiros. Além disso, conforme salienta a Comissão, é muito improvável que os representantes legais de uma empresa de um certo tamanho estejam informados sobre um transporte específico.

5. No caso em apreço, a decisão de reenvio refere que L. era o responsável pela operação de transporte (v. n.º 9, *supra*). Por conseguinte, é o seu conhecimento que deve ser tido em conta para determinar se a condição subjetiva está preenchida.

6. Decorre da decisão de reenvio que L. foi quem ordenou ao capitão do navio que zarpasse, sabendo que, se essa ordem fosse cumprida, o transformador e as respetivas bobinas seriam introduzidos no território aduaneiro da União sem terem sido apresentados às autoridades aduaneiras alemãs competentes. Também resulta da decisão de reenvio que as autoridades aduaneiras suíças recomendaram que L. informasse as congéneres alemãs competentes da operação de transporte programada. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se isso é suficiente para preencher a segunda condição no processo principal. A este respeito, deve-se, contudo observar, como indicou a Comissão, que a expressão «devendo ter razoavelmente conhecimento» diz respeito ao comportamento de um operador avisado e diligente [22], o que significa, por exemplo, que uma entidade patronal não se pode furtar à sua responsabilidade apenas porque o trabalhador responsável não tem conhecimentos legais suficientes sobre o procedimento aduaneiro a seguir.

19 — Acórdão de 17 de novembro de 2011, Jestel, C-454/10, EU:C:2011:752, n.º 15 e jurisprudência referida.

20 — Acórdão de 17 de novembro de 2011, Jestel, C-454/10, EU:C:2011:752, n.ºs 16 e 17.

21 — Acórdão de 23 de setembro de 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, EU:C:2004:551, n.º 30.

22 — Acórdão de 17 de novembro de 2011, Jestel, C-454/10, EU:C:2011:752, n.º 22.

7. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda à segunda questão prejudicial submetida pelo Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributário de Bade-Vurtemberga) nos seguintes termos: o artigo 202.º, n.º 3, segundo travessão, do código aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que, nos termos desta disposição, uma pessoa coletiva é devedora da dívida aduaneira, quando um dos seus trabalhadores, que não é seu representante legal, tiver participado na introdução irregular de mercadorias no território aduaneiro da União, atuando no exercício das funções que lhe foram confiadas e/ou no âmbito das suas competências, desde que a entidade patronal tivesse ou devesse ter razoavelmente conhecimento do caráter irregular da introdução, devendo esse conhecimento ser determinado em relação ao trabalhador encarregado da operação.

A – Terceira questão prejudicial

1. A terceira questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio só se coloca na hipótese de a resposta à primeira ou à segunda questão ser, como proponho, afirmativa. O órgão jurisdicional de reenvio pede orientação sobre a interpretação do artigo 212.ºA do código aduaneiro, que, em determinadas circunstâncias, prevê a isenção de um direito aduaneiro aplicável, designadamente, nos termos do artigo 202.º do mesmo código. Não obstante considerar que os requisitos da isenção de direitos aduaneiros relativos às mercadorias reintroduzidas no território aduaneiro da União, prevista no artigo 185.º, n.º 1, do código aduaneiro (para o qual remete o artigo 212.ºA) estão preenchidos no caso presente, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se a segunda condição, ou seja, a exigência de que «o comportamento do interessado não implique prática fraudulenta nem negligência manifesta», deve ser apreciada exclusivamente em relação ao comportamento dos representantes legais do devedor ou se o comportamento dos seus trabalhadores também deve ser tido em conta.

2. Em primeiro lugar, conforme salienta a Comissão, não se deve confundir o termo «interessado» (em alemão, «*Beteiligten*») com a expressão «pessoas que tenham participado», utilizada no artigo 202.º, n.º 3 segundo travessão, do código aduaneiro. Apesar de o termo utilizado na versão alemã do artigo 212.ºA do código aduaneiro poder dar azo a essa confusão, muitas outras versões linguísticas utilizam uma expressão mais próxima da expressão alemã «*betroffene Person*», como é o caso de «*the person concerned*», em inglês; «*intéressé*», em francês; «*el interesado*», em espanhol; «*l'interessato*», em italiano; e «*den berörda parten*», em sueco.

3. Uma vez que o artigo 212.ºA do código aduaneiro prevê isenções aos direitos aduaneiros, as condições da sua aplicação devem ser objeto de interpretação estrita [23]. Assim, o termo «interessado» deve ser interpretado em sentido amplo, e compreende não só o comportamento das pessoas diretamente implicadas na introdução irregular das mercadorias em causa, mas também qualquer pessoa que se possa considerar estar na origem dessa introdução, desde que esse comportamento possa ser imputado ao devedor [24].

4. Nesse contexto, cumpre referir que se poderia considerar que a própria Ultra-Brag atuou com negligência devido a uma falha organizativa, ou seja, por não ter atuado diligentemente ao delegar as tarefas ou ao supervisionar os seus trabalhadores. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no caso presente, existiu tal negligência.

23 — V. acórdão de 11 de novembro de 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, n.º 52.

24 — O termo «interessado» é utilizado noutras partes do código aduaneiro, designadamente no artigo 239.º, n.º 1, relativo ao reembolso ou à dispensa do pagamento dos direitos de importação. Em relação a esta disposição, tem-se considerado que por «interessado» se entende «a ou as pessoas [que tiverem pago os direitos ou que estejam obrigadas ao seu pagamento] 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». V. artigo 899.º, n.º 3, do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1993, L 253, p. 1).

5. Contudo, regressando à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio ou seja, a questão de saber se o comportamento dos trabalhadores da Ultra-Brag lhe pode ser imputado, para efeitos da determinação da existência de negligência manifesta [25], os princípios que permitem determinar se o comportamento e/ou o conhecimento de um trabalhador pode ser imputado à sua entidade patronal, que já abordei a propósito da primeira e da segunda questões, aplicam-se também aqui. Consequentemente, caso L. tenha atuado no exercício das funções que lhe foram confiadas e/ou no âmbito das suas competências, o seu comportamento deve ser tido em conta na determinação da negligência manifesta [26].

6. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se o comportamento de L. implicou negligência manifesta. A esse respeito, o Tribunal de Justiça considerou que deve ser tida em conta, nomeadamente, a complexidade das disposições cuja inexecução acarretou a constituição da dívida aduaneira, bem como a experiência profissional e a diligência do operador [27].

7. À luz das considerações precedentes, considero que a terceira questão prejudicial submetida ao Tribunal de Justiça deve ser respondida nos seguintes termos: o artigo 212.ºA do código aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que, para apreciar se o comportamento de um «interessado» (pessoa coletiva) implica uma manobra fraudulenta ou negligência manifesta, há que considerar não só a própria empresa ou os seus representantes legais, mas também qualquer trabalhador que atue no exercício das funções que lhe foram confiadas e/ou no âmbito das suas competências.

I – Conclusão

1. À luz do exposto, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais submetidas pelo Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributário de Bade-Vurtemberga, Alemanha) nos seguintes termos:

— O artigo 202.º, n.º 3, primeiro travessão, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado, deve ser interpretado no sentido de que, nos termos desta disposição, uma pessoa coletiva é devedora da dívida aduaneira, quando um dos seus trabalhadores, que não é seu representante legal, tiver introduzido irregularmente mercadorias no território aduaneiro da União, atuando no exercício das funções que lhe foram confiadas e/ou no âmbito das suas competências.

— O artigo 202.º, n.º 3, segundo travessão, do Regulamento n.º 2913/92 deve ser interpretado no sentido de que, nos termos desta disposição, uma pessoa coletiva é devedora da dívida aduaneira, quando um dos seus trabalhadores, que não é seu representante legal, tiver participado na introdução irregular de mercadorias no território aduaneiro da União, atuando no exercício das funções que lhe foram confiadas e/ou no âmbito das suas competências, desde que a entidade patronal tivesse ou devesse ter razoavelmente conhecimento do caráter irregular da introdução, devendo esse conhecimento ser determinado em relação ao trabalhador encarregado da operação.

— O artigo 212.ºA do Regulamento n.º 2913/92 deve ser interpretado no sentido de que, para apreciar se o comportamento de um «interessado» (pessoa coletiva) implica uma manobra fraudulenta ou negligência manifesta, há que considerar não só a própria empresa ou os seus representantes legais, mas também qualquer trabalhador que atue no exercício das funções que lhe foram confiadas e/ou no âmbito das suas competências.

25 — Chamo a atenção para o facto de a decisão de reenvio não fazer qualquer referência à prática fraudulenta no processo principal.

26 — O mesmo se aplica ao capitão do *MS Aargau*, ainda que nada na decisão de reenvio sugira que tenha atuado com negligência.

27 — Acórdãos de 11 de novembro de 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, n.º 56, e de 25 de junho de 2015, DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, n.º 46.