ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

29 de Abril de 2004 *

No processo C-222/01,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

British American Tobacco Manufacturing BV

e

Hauptzollamt Krefeld,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação das normas comunitárias relativas à constituição, à dispensa de pagamento e ao reembolso de uma dívida aduaneira,

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans (relator), exercendo funções de presidente da Quinta Secção, A. La Pergola e S. von Bahr, juízes,

advogado-geral: A. Tizzano,
secretário: M.-F. Contet, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da British American Tobacco Manufacturing BV, por H. Glashoff, Steuerberater,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J.-C. Schieferer, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da British American Tobacco Manufacturing BV e da Comissão na audiência de 6 de Fevereiro de 2003,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 26 de Junho de 2003,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 24 de Abril de 2001, entrado no Tribunal de Justiça em 5 de Junho seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 234.° CE, três questões prejudiciais sobre a interpretação das normas comunitárias relativas à constituição, à dispensa de pagamento e ao reembolso de uma dívida aduaneira.

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a sociedade British American Tobacco Manufacturing BV (a seguir «BAT») ao Hauptzollamt Krefeld (serviço principal das alfândegas de Krefeld, a seguir «Hauptzollamt») a propósito do indeferimento, por parte deste, do pedido de reembolso dos impostos especiais sobre o consumo cobrados devido a alegadas infracções ao regime do trânsito comunitário.

O quadro jurídico comunitário

As regras relativas ao trânsito comunitário

3 O Regulamento (CEE) n.° 222/77 do Conselho, de 13 de Dezembro de 1976, relativo ao trânsito comunitário (JO 1977, L 38, p. 1; EE 02 F3 p. 91), com a última redacção dada pelo Regulamento (CEE) n.° 474/90 do Conselho, de 22 de Fevereiro de 1990 (JO L 51, p. 1, a seguir «Regulamento n.° 222/77»), dispõe, no seu artigo 11.°:

«Para efeitos do disposto no presente regulamento considera-se:

a) 'Responsável principal'

a pessoa que, eventualmente através dum representante habilitado, pede, por meio duma declaração que tenha sido objecto das formalidades aduaneiras exigidas, para efectuar uma operação de trânsito comunitário e desse modo se responsabiliza perante as autoridades competentes pela execução regular dessa operação;

[...]

c) 'Estância aduaneira de partida':

a estância aduaneira onde se inicia a operação de trânsito comunitário;

[...]

e) 'Estância aduaneira de destino'

a estância aduaneira onde as mercadorias devem ser apresentadas a fim de ser concluída a operação de trânsito comunitário;

[...]»

4 Nos termos do artigo 12.°, n.os 1, 4 e 6, do Regulamento n.° 222/77:

«Para circular ao abrigo do procedimento do trânsito comunitário externo, deve qualquer mercadoria ser objecto duma declaração T 1, nas condições fixadas no presente regulamento

[...]

4. A declaração T 1 será assinada pela pessoa que pediu para efectuar uma operação de trânsito comunitário externo ou pelo seu representante habilitado e será apresentada na estância aduaneira de partida em, pelo menos, três exemplares.

[...]

6. A declaração T 1 será acompanhada do documento de transporte.

A estância aduaneira de partida pode dispensar a apresentação deste documento aquando do cumprimento das formalidades aduaneiras. Todavia, o documento de transporte deve ser apresentado sempre que for pedido pelos serviços aduaneiros no decurso do transporte.»

5 Nos termos do artigo 13.° do Regulamento n.° 222/77, «[o] responsável principal é obrigado:

a) A apresentar as mercadorias intactas na estância aduaneira de destino no prazo prescrito e a respeitar as medidas de identificação tomadas pelas autoridades competentes;

b) A respeitar as disposições relativas ao regime do trânsito comunitário e ao trânsito em cada um dos Estados-Membros cujo território seja utilizado por ocasião do transporte.»

6 O artigo 17.°, n.° 1, do referido regulamento dispõe:

«A estância aduaneira de partida registará a declaração T 1, prescreverá o prazo dentro do qual as mercadorias devem ser apresentadas na estância aduaneira de destino e tomará as medidas de identificação que considerar necessárias.»

7 O artigo 18.°, n.^{os} 1 e 4, do mesmo regulamento dispõe:

«Em geral, a identificação das mercadorias será assegurada por meio de selagem.

[...]

4. A estância aduaneira de partida pode dispensar a selagem quando, tendo em conta outras medidas eventuais de identificação, a descrição das mercadorias na declaração T 1 ou nos documentos complementares permita a sua identificação.»

8 Segundo o artigo 19.°, n.° 1:

«O transporte das mercadorias efectuar-se-á ao abrigo dos exemplares do documento T 1 entregues ao responsável principal ou ao seu representante pela estância aduaneira de partida.»

9 O artigo 20.° refere:

«Os exemplares do documento T 1 devem ser apresentados em qualquer Estado-Membro sempre que o serviço aduaneiro os peça, podendo este verificar também a integridade dos selos. Proceder-se-á à inspecção aduaneira das mercadorias apenas no caso de suspeita de irregularidades que possam dar origem a abusos.»

10 O artigo 25.°, n.° 1, dispõe:

«No caso de ruptura dos selos durante o transporte por causa independente da vontade do transportador, este deve pedir, no mais curto prazo, que, no Estado-Membro onde se encontre o meio de transporte, seja lavrado pelos serviços aduaneiros, caso estes se situem nas proximidades, ou, na sua falta, por qualquer outra autoridade para isso habilitada, um auto de ocorrência. Se for possível, a autoridade interveniente aporá novos selos.»

11 Por último, nos termos do artigo 36.°, n.° 1, do Regulamento n.° 222/77:

«Quando se verificar que no decurso ou por ocasião de uma operação de trânsito comunitário foi cometida uma infracção ou uma irregularidade em determinado Estado-Membro, a cobrança dos direitos e demais imposições eventualmente exigíveis será efectuada por esse Estado-Membro, em conformidade com as suas disposições legislativas, regulamentares e administrativas, sem prejuízo de eventual acção penal.»

12 Tendo entrado em vigor em 1 de Julho de 1977, o Regulamento n.° 222/77 foi revogado com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1993, nos termos dos artigos 46.° e 47.° do Regulamento (CEE) n.° 2726/90 do Conselho, de 17 de Setembro de 1990, relativo ao trânsito comunitário (JO L 262, p. 1). Contudo, resulta do artigo 129.°, primeiro parágrafo, do Regulamento (CEE) n.° 1214/92 da Comissão, de 21 de Abril de 1992, que estabelece normas de execução e medidas de simplificação do regime de trânsito comunitário (JO L 132, p. 1), que as operações de transporte iniciadas antes de 1 de Janeiro de 1993 devem ser prosseguidas, após essa data, nos termos previstos no Regulamento n.° 222/77 e nas respectivas normas de aplicação.

As normas relativas à constituição e à extinção da dívida aduaneira

13 O artigo 1.°, n.° 2, alínea a), do Regulamento (CEE) n.° 2144/87 do Conselho, de 13 de Julho de 1987, relativo à dívida aduaneira (JO L 201, p. 15), define-a como «a obrigação de uma pessoa pagar o montante dos direitos de importação (dívida aduaneira na importação) ou dos direitos de exportação (dívida aduaneira na exportação), aplicáveis, por força das disposições em vigor, às mercadorias sujeitas a esses direitos».

14 Nos termos do artigo 2.°, n.° 1, alíneas c) e d), do Regulamento n.° 2144/87, «[s]ão factos constitutivos da dívida aduaneira na importação:

[...]

c) A subtracção de uma mercadoria sujeita a direitos de importação à fiscalização aduaneira decorrente da entrada em depósito provisório dessa mercadoria ou da sua sujeição a um regime aduaneiro que determine uma fiscalização aduaneira;

d) O incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da sua permanência em depósito provisório ou da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida, ou a não observância de uma das condições fixadas para a sujeição de uma mercadoria a este regime, salvo se se provar que o incumprimento ou a não observância não tiveram reais consequências sobre o funcionamento correcto do depósito provisório ou do regime aduaneiro considerado».

15 O artigo 3.°, alíneas c) e d), do Regulamento n.° 2144/87 refere:

«Considera-se como momento da constituição da dívida aduaneira na importação:

[...]

c) Nos casos referidos no n.º 1, alínea c), do artigo 2°, o momento em que a mercadoria é subtraída à fiscalização aduaneira;

d) Nos casos referidos no n.º 1, alínea d), do artigo 2°, quer o momento em que cessa o cumprimento da obrigação cujo incumprimento dá origem à dívida aduaneira, quer o momento em que a mercadoria ficou sujeita ao regime aduaneiro em causa quando *a posteriori* se verifica que não foi na realidade cumprida uma das condições fixadas para a sujeição dessa mercadoria a este regime;

[...]»

16 Por último, nos termos do artigo 8.°, n.º 1, do Regulamento n.º 2144/87:

«1. Sem prejuízo das disposições em vigor relativas, por um lado, à extinção da acção de cobrança do montante da dívida aduaneira em caso de prescrição dessa dívida e, por outro lado, à não cobrança do referido montante em caso de insolvabilidade do devedor constatada por via judicial, a dívida aduaneira extingue-se:

a) Pelo pagamento do montante dos direitos de importação ou dos direitos de exportação referentes à mercadoria em questão ou, se for caso disso, pela dispensa do pagamento desse montante, nos termos das disposições comunitárias em vigor:

b) Por confisco da mercadoria. [...]»

As normas relativas à determinação das pessoas obrigadas ao pagamento de uma dívida aduaneira

17 O artigo 4.° do Regulamento (CEE) n.° 1031/88 do Conselho, de 18 de Abril de 1988, relativo à determinação das pessoas obrigadas ao pagamento de uma dívida aduaneira (JO L 102, p. 5), dispõe:

«1. Sempre que for constituída uma dívida aduaneira por força do n.° 1, alínea c), do artigo 2.° do Regulamento (CEE) n.° 2144/87, a pessoa obrigada ao pagamento dessa dívida é a que tiver subtraído a mercadoria ao controlo aduaneiro.

Em conformidade com as disposições em vigor nos Estados-Membros, ficam igualmente obrigadas ao pagamento dessa dívida, a título solidário:

a) As pessoas que tenham participado na subtracção da mercadoria ao controlo aduaneiro, bem como as que adquiriram ou detiveram a mercadoria em causa;

b) Quaisquer outras pessoas que sejam responsáveis pelo facto dessa subtracção.

2. Além disso, fica obrigada ao pagamento da dívida aduaneira, a título solidário, a pessoa responsável pelo cumprimento das obrigações que decorrem da permanência em entreposto provisório de uma mercadoria sujeita a direitos de importação ou da utilização do regime aduaneiro a que a mesma mercadoria estiver sujeita.»

18 O artigo 5.° do Regulamento n.° 1031/88 dispõe:

«Sempre que for constituída uma dívida aduaneira por força do n.° 1, alínea d), do artigo 2.° do Regulamento (CEE) n.° 2144/87, a pessoa obrigada ao pagamento dessa dívida é a que for responsável, consoante o caso, seja pelo cumprimento das obrigações que decorrem da permanência em entreposto provisório de uma mercadoria sujeita a direitos de importação, ou da utilização do regime aduaneiro a que a mesma mercadoria estiver sujeita, seja pela observância das condições fixadas para a sujeição da mercadoria a esse regime.»

As normas relativas ao reembolso ou à dispensa do pagamento dos direitos de importação ou de exportação

19 O artigo 1.°, n.° 2, alíneas c) e d), do Regulamento (CEE) n.° 1430/79 do Conselho, de 2 de Julho de 1979, relativo ao reembolso ou à dispensa do pagamento dos direitos de importação ou de exportação (JO L 175, p. 1; EE 02 F6 p. 36), com a redacção dada pelo Regulamento (CEE) n.° 3069/86 do Conselho, de 7 de Outubro de 1986 (JO L 286, p. 1, a seguir «Regulamento n.° 1430/79»), dispõe:

«Para efeitos do presente regulamento, entende-se por:

[...]

c) 'Reembolso': a restituição, na totalidade ou em parte, dos direitos de importação ou dos direitos de exportação que tenham sido pagos;

d) 'Dispensa de pagamento': a não percepção, na totalidade ou em parte, dos direitos de exportação que tenham sido objecto de registo da liquidação pela autoridade encarregada [da sua cobrança mas ainda não pagos]».

20 O artigo 2.°, n.° 1, do Regulamento n.° 1430/79 dispõe:

«Proceder-se-á ao reembolso ou à dispensa do pagamento dos direitos de importação na medida em que se provar, a contento das autoridades competentes, que o montante registado da liquidação destes direitos:

— é relativo a mercadorias em relação às quais nenhuma dívida aduaneira se constituiu ou em relação às quais a dívida aduaneira se extinguiu por modo diferente do pagamento do seu montante ou por prescrição,

— é superior, por qualquer motivo, ao que legalmente devia ser cobrado.»

21 Por último, nos termos do artigo 13.°, n.° 1, do mesmo regulamento:

«Pode proceder-se ao reembolso ou à dispensa de pagamento dos direitos de importação em situações especiais que não sejam as previstas nas secções A a D que resultem de circunstâncias que não implicam artifício nem negligência manifesta por parte do interessado.

As situações em que se pode aplicar o primeiro parágrafo, bem como as modalidades de procedimento a seguir para o efeito, são definidas de acordo com o procedimento previsto no artigo 25.º O reembolso ou a dispensa de pagamento podem ser subordinados a condições especiais.»

O quadro jurídico nacional

22 O § 10, n.º 1, da Tabaksteuergesetz 1980 (lei relativa ao imposto sobre o tabaco, de 13 de Dezembro de 1979, BGBl. 1979 I, 2118, na versão aplicável à data dos factos no processo principal, a seguir «TabStG») dispunha:

«Se for importado tabaco manufacturado ou papel para cigarros no território de tributação [em imposto especial sobre o consumo], as disposições relativas aos direitos aduaneiros são aplicáveis por analogia ao nascimento do imposto e ao momento determinante para o seu cálculo, aos sujeitos passivos, à responsabilidade pessoal, ao agravamento do imposto em caso de inobservância das disposições fiscais, ao processo de liquidação e, se o imposto não for pago através de selos fiscais, à exigibilidade, à prorrogação do prazo de pagamento, à dispensa do pagamento e à restituição do imposto, mesmo quando não haja liquidação de direitos aduaneiros.»

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

23 Em 9 de Julho de 1992, a sociedade Rothmans Manufacturing BV (a seguir «Rothmans»), com sede em Zevenaar (Países Baixos), colocou, por instruções de uma sociedade suíça do grupo a que pertence, uma remessa de onze milhões de

cigarros da marca «Golden American» sob o regime de trânsito comunitário externo. A estância de partida — o serviço de alfândegas de Zevenaar — fixou a data-limite para a apresentação das mercadorias em 16 de Julho de 1992. O documento de trânsito emitido nessa ocasião não continha qualquer indicação da nacionalidade ou identificação do meio de transporte utilizado. Além disso, a sociedade de São Petersburgo (Rússia) mencionada nesse documento como destinatária das mercadorias não correspondia aos dados constantes da guia de entrega dessas mercadorias nem aos constantes da factura.

24 Segundo as indicações fornecidas pelo condutor do camião que transportava os cigarros, os documentos da alfândega e de transporte por três vezes lhe tinham sido tirados e devolvidos durante o transporte. Contudo, não conseguiu indicar se os referidos documentos tinham sido trocados ou modificados nessas vezes em que os documentos lhe foram temporariamente retirados por, segundo afirma, pessoas da Europa do Leste.

25 Em 16 de Julho de 1992, o camião foi conduzido com o semi-reboque para o parque da empresa de transportes, onde foi aberto pelo condutor com o auxílio de um corta-pinos tomado por empréstimo a um empregado da referida empresa, tendo depois sido parcialmente descarregado. O conteúdo do carregamento foi então verificado por amostragem. O controlo revelou que todos os pacotes continham cigarros sem a cinta fiscal, o que levou à detenção do condutor e do seu ajudante. Presentes na empresa de transportes no momento da descarga do camião que tinham observado, num primeiro momento, sem revelarem a sua verdadeira identidade, alguns funcionários das alfândegas procederam a uma revista corporal do condutor, tendo encontrado um chumbo das alfândegas neerlandesas que tinha sido arrancado. Esses funcionários apreenderam então o camião e a carga com vista à posterior declaração de perda a favor do Estado, e procederam, em seguida, à destruição dos cigarros.

26 Resulta do despacho de reenvio que a detenção dos contrabandistas foi possibilitada pelo facto de um agente dos serviços de investigação aduaneira se ter infiltrado entre eles. O próprio agente tinha sido contactado em Junho de 1992

por um intermediário de um vendedor da Europa de Leste — cujo nome não se conhece — a fim de comprar um contentor cheio de cigarros da marca «Golden American», destinados a exportação para a Polónia, que não deveriam ter marca fiscal. As formas de pagamento e de entrega da mercadoria tinham sido precisadas num encontro anterior entre o agente infiltrado e o vendedor, no qual ficou acordado que os cigarros deveriam ser entregues em 16 de Julho de 1992 no terreno de determinada empresa de transportes em Nettetal-Kaldenkirchen (Alemanha). Nesse encontro, a pedido do agente, o vendedor tinha-lhe mostrado de longe um semi-reboque com matrícula da Polónia, a bordo do qual se encontrariam os cigarros. Contudo, não tendo sido autorizado a aproximar-se do semi-reboque, o agente não conseguiu ver os selos aduaneiros.

27 Nessas circunstâncias, considerando que a quebra dos selos e a subsequente descarga dos cigarros do camião constituíam uma subtracção das mercadorias à fiscalização aduaneira, o Hauptzollamt, nos termos do § 10, n.º 1, do TabStG, procedeu em 7 de Agosto de 1992 a uma liquidação que notificou à Rothmans, na sua qualidade de «responsável principal», para esta pagar o imposto especial sobre o consumo relativo ao tabaco no montante de 1 436 776 DEM.

28 Em 24 de Novembro de 1992, essa sociedade requereu ao Hauptzollamt uma dispensa de pagamento desses direitos, invocando nomeadamente a existência de uma situação especial na acepção do artigo 13.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1430/79. Esse requerimento foi indeferido por decisão do Hauptzollamt de 14 de Janeiro de 1993, alterada por decisão de 4 de Maio seguinte, proferida na sequência de reclamação da Rothmans. Esta recorreu então para o Finanzgericht Düsseldorf (Alemanha), pedindo o reembolso do imposto especial sobre o consumo entretanto cobrado pelo Hauptzollamt, mas esse recurso também não teve provimento com o fundamento de que o Regulamento n.º 1430/79, para o qual remetia o § 10, n.º 1, do TabStG, não conferia à Rothmans qualquer direito a reembolso.

29 A esse respeito, o Finanzgericht considerou, por um lado, que a Rothmans não podia invocar o artigo 2.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1430/79, na medida em que se tinha efectivamente constituído uma dívida fiscal por força da subtracção das

mercadorias em trânsito à fiscalização aduaneira resultante, no caso em apreço, do mero afastamento provisório dos documentos de trânsito e de transporte. O Finanzgericht especificou, nesse contexto, que a dívida fiscal não se tinha extinguido na sequência da apreensão dos cigarros pelos serviços aduaneiros e respectiva perda, pois o § 10, n.º 1, do TabStG não remetia, nesse ponto, para as disposições comunitárias correspondentes relativas à extinção da dívida aduaneira.

30 Por outro lado, esse mesmo órgão jurisdicional considerou que a Rothmans também não podia invocar o artigo 13.º do Regulamento n.º 1430/79, uma vez que o comportamento das pessoas que encarregou de efectuarem o trânsito comunitário demonstrava, pelo menos, a existência de artifícios que excluíam a possibilidade de uma dispensa de pagamento ou de um reembolso dos direitos pagos. Neste contexto, o Finanzgericht acrescentou, porém, que, no caso de se concluir pela inexistência desses artifícios, as condições para beneficiar de uma dispensa de pagamento ou de um reembolso dos direitos de importação não estavam, de qualquer forma, reunidas no caso. Com efeito, nem as deficiências do regime do trânsito comunitário nem a intervenção do agente infiltrado constituem uma circunstância especial na acepção do referido artigo 13.º Segundo esse órgão jurisdicional, não há qualquer relação entre a constituição da dívida fiscal consecutiva ao afastamento dos documentos de trânsito e a actividade do agente infiltrado.

31 Nestas condições, considerando que o Finanzgericht Düsseldorf não tinha tido em conta o alcance do Regulamento n.º 1430/79, a Rothmans — à qual sucedeu a BAT, na pendência da causa, em 1 de Janeiro de 2000 — interpôs no Bundesfinanzhof um recurso de revista no âmbito do qual apresenta, no essencial, dois argumentos.

32 Em primeiro lugar, no que respeita ao artigo 2.º do Regulamento n.º 1430/79, a BAT alega, por um lado, que o afastamento momentâneo dos documentos de trânsito, a quebra dos selos e a subsequente descarga da mercadoria não constituem uma subtracção da mesma à fiscalização aduaneira, pois, nestes dois últimos casos, o desenrolar da operação tinha sido ininterruptamente observado por funcionários das alfândegas. A BAT refere, por outro lado, que, mesmo que se

tivesse constituído uma dívida aduaneira devido à ocorrência de um dos factos referidos, haveria que, em qualquer hipótese, proceder ao reembolso dos direitos pagos, pois o § 10, n.º 1, do TabStG remete expressamente para as disposições comunitárias relativas à dispensa de pagamento ou ao reembolso dos direitos aduaneiros, e essas disposições — mais em particular o artigo 2.º, n.º 1, primeiro travessão, do Regulamento n.º 1430/79 — prevêem o reembolso ou a dispensa de pagamento dos direitos de importação quando a dívida aduaneira se tiver extinguido por modo diferente do pagamento ou da prescrição. Ora, segundo a BAT, é esse precisamente o caso, pois os cigarros foram declarados perdidos e a declaração de perda é um dos modos de extinção da dívida aduaneira.

33 Em segundo lugar, no que respeita ao artigo 13.º do Regulamento n.º 1430/79, a BAT alega que a presença e a conduta dos funcionários aduaneiros no caso presente, bem como a declaração de perda dos cigarros e a impossibilidade de repercutir sobre terceiros o imposto devido, constituem inegavelmente circunstâncias especiais na acepção dessa disposição, que justificam o reembolso dos direitos pagos. Esse reembolso só será de excluir se o próprio interessado tiver usado de artifícios. Ora, no caso, nenhum artifício lhe é imputado directamente. Por isso, e não existindo qualquer princípio comunitário ou nacional que consagre a responsabilidade por actos de terceiros, o Hauptzollamt deveria reembolsá-la dos direitos pagos.

34 Embora refute a afirmação da BAT de que um reenvio prejudicial seria inútil simplesmente devido à extinção da dívida fiscal resultante da declaração de perda dos cigarros, uma vez que o § 10, n.º 1, do TabStG não remete, segundo afirma, para as disposições comunitárias relativas à extinção da dívida aduaneira, o Bundesfinanzhof, no despacho de reenvio, partilha das interrogações dessa sociedade no que respeita tanto ao preenchimento das condições de constituição da dívida fiscal como na inexistência de circunstâncias especiais que justifiquem, no caso em apreço, um reembolso dos direitos pagos.

35 Em primeiro lugar, quanto à tese do Finanzgericht de que o afastamento temporário dos documentos de transporte e de trânsito constitui uma «subtracção de uma mercadoria [...] à fiscalização aduaneira», o Bundesfinanzhof refere que este conceito foi definido pelo Tribunal de Justiça, no n.º 47 do acórdão de 1 de Fevereiro de 2001, D. Wandel (C-66/99, Colect., p. I-873), no sentido de que corresponde a «qualquer acto ou omissão que tenha por resultado impedir, ainda que momentaneamente, a autoridade aduaneira competente de aceder a uma mercadoria sob fiscalização aduaneira e de efectuar os controlos previstos [para o efeito]». Ora, no caso em apreço, o afastamento temporário do documento de trânsito não teve qualquer consequência na própria mercadoria nem prejudicou a capacidade de as autoridades aduaneiras a identificarem, uma vez que essas autoridades em momento algum exigiram a apresentação do documento de trânsito nem demonstraram que esse documento não lhes poderia ter sido apresentado, a seu pedido, sem um atraso considerável.

36 Em seguida, quanto à quebra dos selos apostos pelas alfândegas neerlandesas e à subsequente descarga das mercadorias no parque da empresa de transportes, o Bundesfinanzhof partilha da opinião do Finanzgericht de que, em princípio, esses factos constituem efectivamente uma subtracção das mercadorias à fiscalização aduaneira. Não obstante, duvida de que essa qualificação possa ser tomada em consideração em circunstâncias como as do processo principal. Com efeito, por um lado, a operação ocorreu na sequência de um encontro acordado pelos contrabandistas com um agente infiltrado pertencente aos serviços aduaneiros, e, por outro, essa operação foi permanentemente observada por funcionários do referido serviço. Assim, as autoridades aduaneiras tiveram, a todo o tempo, a possibilidade de apreender a mercadoria, o que aliás aconteceu, com a apreensão dos cigarros, seguida da sua destruição.

37 Por último, no caso de se admitir que efectivamente se constituiu uma dívida aduaneira na sequência de um dos acontecimentos acima referidos, o Bundesfinanzhof considera, ao contrário do Finanzgericht, que, no caso em apreço, existem circunstâncias especiais que justificam o reembolso dos direitos pagos pela BAT. Com efeito, por um lado, a infracção ao regime do trânsito comunitário foi efectivamente provocada pela actuação do agente infiltrado, pelo que o responsável principal se encontra, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça — nomeadamente, dos acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999,

Trans-Ex-Import (C-86/97, Colect., p. I-1041), e de 7 de Setembro de 1999, De Haan (C-61/98, Colect., p. I-5003) —, numa situação excepcional relativamente aos outros operadores que exercem a mesma actividade. Por outro lado, resulta igualmente das conclusões a que chegou o Finanzgericht que a própria BAT não cometeu qualquer ilícito e também não deu provas de negligência manifesta, uma vez que o comportamento culposo só pode, eventualmente, ser imputado às pessoas que efectuaram o transporte por sua conta.

38 Nestas circunstâncias, considerando que a decisão da causa que lhe cabia julgar dependia de uma interpretação do direito comunitário, o Bundesfinanzhof suspendeu a instância e colocou ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário é subtraída à fiscalização aduaneira pelo facto de o documento de trânsito T 1 ser momentaneamente separado da remessa?

2) Caso o Tribunal de Justiça responda negativamente à primeira questão:

Uma mercadoria colocada sob o regime de trânsito comunitário é subtraída à fiscalização aduaneira quando foi aberto o selo da alfândega colocado para sua identificação e parte da mercadoria foi descarregada sem que a remessa tenha sido antes devidamente apresentada às autoridades competentes, ainda que funcionários do serviço de inspecção aduaneira que actuavam no anonimato tenham combinado a operação com as pessoas envolvidas e a tenham observado em todos os seus pormenores?

3) Caso o Tribunal de Justiça responda afirmativamente a uma das duas primeiras questões:

Concorrem circunstâncias especiais, na acepção do Regulamento n.º 1430/79, quando um agente infiltrado que pertence ao serviço da inspecção aduaneira provocou infracções ao regime de trânsito comunitário? A intenção fraudulenta ou o comportamento manifestamente negligente das pessoas de que o responsável principal se serviu para cumprir as obrigações por ele assumidas no quadro do regime de trânsito comunitário excluem a restituição das dívidas aduaneiras resultantes da subtracção à fiscalização aduaneira das mercadorias colocadas sob o regime de trânsito comunitário ao responsável principal?»

Quanto à admissibilidade das questões prejudiciais

39 Uma vez que o litígio no processo principal respeita ao reembolso de imposto especial sobre o consumo unicamente devido nos termos da lei nacional, há que conhecer a título preliminar da admissibilidade das questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, as quais, pelo seu lado, são relativas à interpretação das normas comunitárias em matéria aduaneira.

40 A esse respeito, basta lembrar que, noutros processos em que as normas comunitárias cuja interpretação se pedia só eram aplicáveis por força de uma remissão feita pelo direito interno, o Tribunal de Justiça tem constantemente considerado que, quando uma legislação nacional se adequa para as soluções que dá a uma situação interna às soluções escolhidas em direito comunitário, a fim de, nomeadamente, assegurar um processo único em situações comparáveis, existe um interesse comunitário manifesto em que, para evitar divergências de interpretação futuras, as disposições ou as noções retomadas do direito comunitário tenham uma interpretação uniforme, quaisquer que sejam as condições em que se devam aplicar (v., neste sentido, entre outros, acórdãos de 18 de Outubro de 1990, Dzodzi, C-297/88 e C-197/89, Colect., p. I-3763, n.º 37; de 17 de Julho de 1997, Giloy, C-130/95, Colect., p. I-4291, n.º 28, e de 15 de Maio de 2003, Salzmann, C-300/01, Colect., p. I-4899, n.º 34).

41 Ora, no caso presente, é pacífico que a lei nacional se adequa para as soluções que dá a uma situação interna às soluções dadas em direito comunitário, uma vez que o TabStG procede a uma remissão completa para o direito comunitário no que respeita tanto às condições de constituição da dívida aduaneira como às disposições relativas à dispensa do seu pagamento e ao seu reembolso. Isto não é prejudicado pelo facto de a referida legislação não proceder a essa remissão para o direito comunitário no que respeita às condições de extinção da dívida aduaneira.

42 Nestas condições, as questões colocadas são admissíveis.

Quanto à primeira questão

43 Pela primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se uma mercadoria em regime de trânsito comunitário externo é subtraída à fiscalização aduaneira na acepção do artigo 2.°, n.° 1, alínea c), do Regulamento n.° 2144/87, em caso de afastamento temporário do documento de trânsito T 1 dessa mercadoria, nomeadamente quando esse afastamento não teve consequências sobre a própria mercadoria nem prejudicou a possibilidade de as autoridades aduaneiras a identificarem, uma vez que as referidas autoridades não exigiram esse documento de trânsito nem demonstraram que o mesmo não lhes podia ter sido apresentado, a seu pedido, sem um atraso considerável.

44 Para a BAT, há que responder pela negativa a esta questão, na medida em que a separação temporária do documento de trânsito não constitui um tratamento ilícito da mercadoria transportada, e também não obsta à sua apresentação na estância aduaneira de destino nem à sua inspecção por parte dessa estância.

45 Para a Comissão, pelo contrário, esse afastamento temporário dos documentos de trânsito e de transporte constitui efectivamente uma subtracção das mercadorias à fiscalização aduaneira, na medida em que, contrariamente ao disposto, nomeadamente, nos artigos 12.°, n.° 6, 19.°, n.° 1, e 20.° do Regulamento n.° 222/77, esses documentos não podiam ser apresentados logo que pedidos pelas autoridades aduaneiras competentes. Fora do caso especial previsto no artigo 18.°, n.° 4, desse regulamento, a fiscalização aduaneira só poderá, pois, ser eficaz se os agentes alfandegários puderem, a todo o tempo durante o procedimento do trânsito, verificar simultaneamente a selagem aduaneira e os documentos de trânsito e de transporte.

46 Refira-se, a título preliminar, que, embora o legislador comunitário tenha previsto, entre os casos susceptíveis de constituir uma dívida aduaneira na importação, a subtracção de uma mercadoria à fiscalização aduaneira decorrente da entrada em depósito provisório dessa mercadoria ou da sua sujeição a um regime aduaneiro que determine essa fiscalização [v. artigo 2.°, n.° 1, alínea c), do Regulamento n.° 2144/87], não definiu com isso esse conceito de subtracção, nem enumerou as condições cuja inobservância daria origem, de qualquer forma, a essa dívida aduaneira.

47 Em processos relativos a mercadorias colocadas, umas, sob o regime de trânsito comunitário externo, e outras, sob o regime de entreposto aduaneiro, o Tribunal de Justiça considerou que havia que entender o referido conceito de subtracção à fiscalização aduaneira no sentido de que compreende qualquer acto ou omissão que tenha por resultado impedir, ainda que momentaneamente, a autoridade aduaneira competente de ter acesso a uma mercadoria sob fiscalização aduaneira e de efectuar os controlos previstos na regulamentação aduaneira comunitária (v. acórdãos D. Wandel, já referido, n.° 47; de 11 de Julho de 2002, Liberexim, C-371/99, Colect., p. I-6227, n.° 55, e de 12 de Fevereiro de 2004, Hamann International, C-337/01, Colect., p. I-1791, n.° 31).

48 Face a esta jurisprudência, há que analisar as finalidades prosseguidas pelo regime do trânsito comunitário externo e a função que mais em particular desempenha, neste contexto, o documento de trânsito T 1, a fim de se avaliar se o seu afastamento da mercadoria a que respeita prejudica ou não a capacidade de fiscalização das autoridades aduaneiras.

49 A esse respeito, há que lembrar que, como resulta dos quinto e sexto considerandos do Regulamento n.º 222/77, o regime do trânsito comunitário externo tem em vista aumentar a fluidez dos movimentos de mercadorias na Comunidade ao permitir o seu transporte do local de entrada na Comunidade até ao local de destino ou, no caso de travessia da Comunidade, até à estância aduaneira de saída, sem repetição das formalidades na passagem de um Estado-Membro para outro.

50 Para o efeito, o Regulamento n.º 222/77 prevê, nomeadamente, a apresentação na estância de saída de uma declaração assinada pela pessoa que pede para efectuar a operação de trânsito em causa ou pelo seu representante habilitado. Esta declaração é formalmente registada pela referida estância, que fixa o prazo de apresentação das mercadorias e toma as medidas que considerar necessárias (v., respectivamente, artigos 12.º, n.os 1 e 4, e 17.º, n.º 1, do referido regulamento).

51 Os artigos 19.º, n.º 1, e 20.º do Regulamento n.º 222/77 precisam, além disso, que o transporte de mercadorias colocadas sob o regime de trânsito comunitário externo se efectuará ao abrigo dos exemplares do documento T 1 entregues pela estância aduaneira de partida ao responsável principal ou ao seu representante, que são obrigados a apresentá-los em qualquer Estado-Membro sempre que o serviço aduaneiro os peça.

52 Face a estas disposições, bem como da redacção do artigo 13.°, alínea a), do Regulamento n.° 222/77, nos termos do qual o responsável principal é obrigado, nomeadamente, a apresentar as mercadorias intactas na estância aduaneira de destino, o documento de trânsito T 1 ao abrigo do qual se efectua o transporte de mercadorias colocadas sob o regime de trânsito comunitário externo desempenha incontestavelmente um papel essencial no bom funcionamento desse regime. Assim, um afastamento, ainda que temporário, desse documento é susceptível de prejudicar os próprios objectivos desse regime quando impede, contra o disposto no artigo 20.° do Regulamento n.° 222/77, a apresentação desse documento sempre que isso for eventualmente pedido pelos serviços aduaneiros. Tal afastamento temporário complica ainda a identificação tanto das mercadorias sujeitas ao procedimento do trânsito como do regime aduaneiro que lhes é aplicável.

53 Em tais condições, o afastamento temporário do documento de trânsito T 1 das mercadorias a que respeita deve ser qualificado de «subtracção» dessas mercadorias à fiscalização aduaneira. De acordo com a interpretação do Tribunal de Justiça nos acórdãos D. Wandel, Liberexim e Hamann International, já referidos, esse afastamento constitui efectivamente um acto que tem por resultado impedir, ainda que momentaneamente, a autoridade aduaneira competente de aceder a uma mercadoria sob fiscalização aduaneira e de efectuar os controlos previstos na regulamentação comunitária.

54 Por outro lado, no que respeita à observação do órgão jurisdicional de reenvio de que, no caso em apreço, o afastamento do documento de trânsito não teve qualquer consequência concreta na possibilidade de as autoridades aduaneiras identificarem a mercadoria, pois em momento algum exigiram a apresentação efectiva do referido documento ou demonstraram que este não poderia ter sido apresentado sem um atraso considerável, basta lembrar que, segundo jurisprudência assente, a subtracção de mercadoria à fiscalização aduaneira pressupõe unicamente que estejam reunidas condições de natureza objectiva, tais como, por exemplo, a ausência física da mercadoria do local de depósito autorizado no momento em que a autoridade aduaneira pretende proceder à verificação da referida mercadoria (v. acórdãos já referidos D. Wandel, n.° 48, e Liberexim, n.° 60).

55 Assim, como o advogado-geral A. Tizzano referiu no n.º 30 das suas conclusões, para existir «subtracção à fiscalização aduaneira», basta que a mercadoria tenha sido objectivamente subtraída a eventuais controlos, independentemente do facto de estes terem sido efectivamente realizados pela autoridade competente.

56 Face ao exposto, há que responder à primeira questão que, na medida em que o afastamento momentâneo do documento de trânsito T 1 da mercadoria a que respeita impede a apresentação do referido documento sempre que eventualmente pedida pelo serviço aduaneiro, esse afastamento constitui uma subtracção da mercadoria à fiscalização aduaneira na acepção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento n.º 2144/87, mesmo quando as autoridades aduaneiras não tenham exigido a apresentação desse documento ou demonstrado que este não lhes poderia ter sido apresentado sem um atraso considerável.

Quanto à segunda questão

57 Não há que dar resposta à segunda questão, uma vez que só era colocada para o caso de resposta negativa à primeira.

Quanto à primeira parte da terceira questão

58 Pela primeira parte da sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se o facto de as infracções ao regime de trânsito comunitário terem tido origem na conduta de um agente infiltrado pertencente aos serviços aduaneiros constitui uma situação especial na acepção do artigo 13.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1430/79, que justifique, sendo caso disso, a dispensa de pagamento ou o reembolso dos direitos pagos pelo responsável principal.

59 Para a BAT, há que dar uma resposta afirmativa a esta questão, na medida em que, no caso em apreço, a conduta dos agentes do serviço de investigação aduaneira ultrapassou largamente os limites do risco comercial normal a ser suportado por um operador económico. A esse respeito, alega que, embora não haja dúvida de que a quebra dos selos e a subsequente descarga da mercadoria fossem inevitáveis por razões ligadas à eficácia da investigação, a administração aduaneira deveria ter tomado as medidas necessárias para evitar qualquer eventual dano que lhe pudesse ser causado. Uma vez que tais medidas não foram tomadas no caso presente e que não participou ela mesma na infracção, a BAT encontra-se, na sua qualidade de responsável principal, numa situação excepcional relativamente a outros operadores que exercem a mesma actividade, pelo que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, há que proceder ao reembolso dos direitos que pagou.

60 Para a Comissão, pelo contrário, esse reembolso só se justificaria se a subtracção das mercadorias à fiscalização aduaneira e a correspondente constituição da dívida aduaneira resultassem da mera ruptura dos selos e da subsequente descarga das mercadorias à vista dos funcionários do serviço de investigação aduaneira. No caso em apreço, porém, vários elementos dos autos reforçam a ideia de que a infracção ao regime de trânsito comunitário é anterior à quebra dos selos, pois foi o próprio responsável principal a apresentar os cigarros e a colocá-los no regime de trânsito comunitário externo em circunstâncias especiais, na sequência de instruções recebidas de uma sociedade suíça pertencente ao mesmo grupo. Para a Comissão, cabe, pois, ao órgão jurisdicional de reenvio, chamado a decidir da eventual existência de uma situação especial que justifique o reembolso dos direitos pagos pela BAT, apreciar previamente se o procedimento do trânsito em causa no processo principal tem a sua origem unicamente na acção do agente infiltrado pertencente aos serviços aduaneiros ou na intenção preexistente da BAT de vender cigarros sem qualquer preocupação com a legalidade da operação de trânsito em causa.

61 A esse respeito, há que lembrar que, nos termos do artigo 13.°, n.° 1, primeiro parágrafo, do Regulamento n.° 1430/79, «[p]ode proceder-se ao reembolso ou à

dispensa de pagamento dos direitos de importação em situações especiais [...] que resultem de circunstâncias que não implicam artifício nem negligência manifesta por parte do interessado».

62 Como o Tribunal de Justiça salientou por diversas vezes, o artigo 13.°, n.° 1, do Regulamento n.° 1430/79 constitui uma cláusula geral de equidade destinada a abranger situações diferentes das mais frequentemente verificadas na prática, e que poderiam ter sido, no momento da adopção do regulamento, objecto de uma regulamentação especial (v., nomeadamente, acórdãos de 12 de Março de 1987, Cerealmangimi e Italgrani/Comissão, 244/85 e 245/85, Colect., p. 1303, n.° 10, e de 18 de Janeiro de 1996, SEIM, C-446/93, Colect., p. I-73, n.° 41).

63 Nesta perspectiva, o Tribunal de Justiça referiu nomeadamente que, por um lado, este artigo se destina a ser aplicado quando as circunstâncias que caracterizam a relação entre o operador económico e a administração sejam de tal ordem que não é equitativo impor ao operador um prejuízo que, normalmente, não teria sofrido (v. acórdão de 26 de Março de 1987, Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons, 58/86, Colect., p. 1525, n.° 22).

64 Num processo em que estava em causa a omissão das autoridades aduaneiras de informarem o responsável principal da existência de um risco de fraude em que este não estava envolvido, mas cuja realização era susceptível de constituir uma dívida aduaneira a seu cargo, o Tribunal de Justiça considerou, por outro lado, que, embora o direito comunitário não imponha, é verdade, às autoridades aduaneiras qualquer obrigação de avisarem o responsável principal de que pode tornar-se devedor de direitos aduaneiros em consequência de tal fraude, as necessidades do inquérito conduzido pelas autoridades aduaneiras ou policiais, na ausência de qualquer artifício ou negligência imputável ao devedor e não tendo este sido informado do desenrolar da investigação, podem, não obstante, constituir uma situação especial na acepção do n.° 1 do artigo 13.° do Regulamento n.° 1430/79. Com efeito, embora possa ser legítimo que as autoridades nacionais permitam deliberadamente a prática de infracções e irregularidades para melhor desmantelarem uma rede, identificarem os autores

da fraude e estabelecerem ou corroborarem os elementos de prova, o facto de fazer incidir sobre o devedor a dívida aduaneira decorrente dessas opções relacionadas com a perseguição das infracções é susceptível de colidir com o objectivo de equidade subjacente às normas comunitárias relevantes, ao colocar o devedor numa situação excepcional relativamente aos outros operadores que exercem a mesma actividade (v. neste sentido, acórdão De Haan, já referido, n.os 36 e 53).

65 Por maioria de razão, esta conclusão vale quando as infracções ao regime de trânsito comunitário foram cometidas ou provocadas pelas próprias autoridades aduaneiras. Quando a subtracção das mercadorias à fiscalização aduaneira decorrente da colocação das mesmas no regime de trânsito comunitário externo resulta do comportamento de um agente infiltrado pertencente aos serviços de investigação aduaneira e não se pode imputar qualquer artifício ou negligência ao responsável principal, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar, esse responsável, relativamente aos outros operadores que exercem a mesma actividade, encontra-se numa situação excepcional que justifica, sendo caso disso, a dispensa de pagamento ou o reembolso dos direitos pagos.

66 Face ao exposto, cabe responder à primeira parte da terceira questão que o facto de as infracções ao regime de trânsito comunitário terem a sua origem na conduta de um agente infiltrado pertencente aos serviços aduaneiros constitui uma situação especial na acepção do artigo 13.°, n.° 1, do Regulamento n.° 1430/79, que, sendo caso disso, justifica a dispensa de pagamento ou o reembolso dos direitos pagos pelo responsável principal, desde que não lhe possa ser imputado qualquer artifício ou negligência manifesta.

Quanto à segunda parte da terceira questão

67 Pela segunda parte da terceira questão, colocada para o caso de a intervenção de um agente infiltrado pertencente aos serviços aduaneiros poder ser considerada

constitutiva de uma situação especial na acepção do artigo 13.°, n.° 1, do Regulamento n.° 1430/79, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se está excluída a possibilidade de reembolso dos direitos prevista nessa disposição no caso de haver artifícios ou negligências manifestas que não são imputáveis ao próprio responsável principal, mas sim a pessoas a quem este recorreu para cumprir as suas obrigações assumidas no âmbito do regime de trânsito comunitário externo.

68 A este respeito, há que observar que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, nomeadamente do acórdão De Haan, já referido, que o facto de um artifício ou uma negligência manifesta ter sido cometido por pessoas a quem o responsável principal recorreu para o cumprimento das suas obrigações no âmbito do regime de trânsito comunitário externo não exclui, só por si, o reembolso dos direitos por ele pagos. Com efeito, no processo que deu origem a esse acórdão, o Tribunal de Justiça considerou, no essencial, que estavam reunidas as condições que justificavam o reembolso dos direitos pagos pelo responsável principal, a quem não era imputável qualquer negligência ou artifício, não obstante o facto de um membro do seu pessoal parecer envolvido nas irregularidades cometidas por ocasião do procedimento de trânsito.

69 Igual conclusão se deve extrair, por maioria de razão, quanto às irregularidades cometidas por pessoas alheias à empresa do responsável principal, às quais recorreu para cumprir as suas obrigações resultantes da colocação de mercadorias sob o regime de trânsito comunitário externo. Portanto, tais irregularidades não excluem, em princípio, o reembolso dos direitos pagos pelo responsável principal quando não lhe é imputável qualquer artifício ou negligência manifesta.

70 No caso, porém, os elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio não permitem concluir com certeza que essa condição esteja preenchida, pois, como acima referido, nomeadamente no n.° 23 do presente acórdão, o documento de

trânsito emitido pela estância aduaneira de partida não continha qualquer indicação da nacionalidade e da identificação do meio de transporte utilizado e a sociedade mencionada nesse documento como destinatária das mercadorias não correspondia aos dados constantes da guia de entrega dessas mercadorias nem aos constantes da factura.

71 Face a estes elementos, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se um artifício ou uma negligência manifesta pode ser imputado ao responsável principal, tendo em conta as obrigações que lhe incumbem por força das normas comunitárias relevantes, nomeadamente, o artigo 13.°, alínea a), do Regulamento n.° 222/77, nos termos do qual o responsável principal é obrigado a apresentar as mercadorias intactas na estância aduaneira de destino no prazo prescrito e a respeitar as medidas de identificação tomadas pelas autoridades competentes, bem como a experiência profissional do responsável principal, o grau de cuidado com que escolheu as pessoas a quem confiou o transporte das mercadorias e, sendo caso disso, a diligência de que tiver dado provas quando foram detectadas eventuais irregularidades.

72 Neste contexto, há que dar particular atenção também à natureza das mercadorias transportadas, uma vez que, como o Tribunal de Justiça já referiu, o mercado dos cigarros é particularmente propício ao desenvolvimento de um comércio ilegal [v. acórdão de 10 de Dezembro de 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco, C-491/01, Colect., p. I-11453, n.° 87].

73 Face ao exposto, cabe responder à segunda parte da terceira questão que um artifício ou negligência manifesta das pessoas a quem o responsável principal recorreu para cumprir as obrigações assumidas no âmbito do regime de trânsito comunitário externo não exclui, só por si, que sejam reembolsados a este último os direitos devidos pela subtracção das mercadorias colocadas sob esse regime à

fiscalização aduaneira, desde que não lhe seja imputável qualquer artifício ou negligência manifesta.

Quanto às despesas

74 As despesas efectuadas pela Comissão, que apresentou observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 24 de Abril de 2001, declara:

1) **Na medida em que o afastamento momentâneo do documento de trânsito T 1 da mercadoria a que respeita impede a apresentação do referido documento**

sempre que eventualmente pedida pelo serviço aduaneiro, esse afastamento constitui uma subtracção dessa mercadoria à fiscalização aduaneira na acepção do artigo 2.°, n.° 1, alínea c), do Regulamento (CEE) n.° 2144/87 do Conselho, de 13 de Julho de 1987, relativo à dívida aduaneira, mesmo quando as autoridades aduaneiras não tenham exigido a apresentação desse documento ou demonstrado que este não lhes poderia ter sido apresentado sem um atraso considerável.

2) O facto de as infracções ao regime de trânsito comunitário terem a sua origem na conduta de um agente infiltrado pertencente aos serviços aduaneiros constitui uma situação especial na acepção do artigo 13.°, n.° 1, do Regulamento (CEE) n.° 1430/79 do Conselho, de 2 de Julho de 1979, relativo ao reembolso ou à dispensa do pagamento dos direitos de importação ou de exportação, com a redacção dada pelo Regulamento (CEE) n.° 3069/86 do Conselho, de 7 de Outubro de 1986, que, sendo caso disso, justifica a dispensa de pagamento ou o reembolso dos direitos pagos pelo responsável principal, desde que não lhe possa ser imputado qualquer artifício ou negligência manifesta.

3) Um artifício ou negligência manifesta das pessoas a quem o responsável principal recorreu para cumprir as obrigações assumidas no âmbito do regime de trânsito comunitário externo não exclui, só por si, que sejam reembolsados a este último os direitos devidos pela subtracção das mercadorias colocadas sob esse regime à fiscalização aduaneira, desde que não lhe seja imputável qualquer artifício ou negligência manifesta.

Timmermans La Pergola von Bahr

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 29 de Abril de 2004.

O secretário

R. Grass

O presidente

V. Skouris