ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
1 de Fevereiro de 2001 *

No processo C-66/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelo Finanzgericht Bremen (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

D. Wandel GmbH

e

Hauptzollamt Bremen,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 75.°, 201.°, n.os 1, alínea a), e 2, 203.°, n.° 1, e 204.°, n.° 1, do Regulamento (CEE) n.° 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o código aduaneiro comunitário (JO L 302, p. 1),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. Gulmann, presidente de secção, V. Skouris, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (relator) e F. Macken, juízes,

advogado-geral: G. Cosmas,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da D. Wandel GmbH, por H. Kühle e G. Schemmann, Steuerberater,

— em representação do Governo finlandês, por H. Rotkirch e T. Pynnä, na qualidade de agentes,

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

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da D. Wandel GmbH, representada por K. Masorsky e M. Zitzmann, Steuerberater, do Governo francês, representado por C. Vasak, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por J. C. Schieferer, na audiência de 13 de Julho de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 28 de Setembro de 2000,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 2 de Fevereiro de 1999, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de Fevereiro do mesmo ano, o Finanzgericht Bremen submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), cinco questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 75.°, 201.°, n.os 1, alínea a), e 2, 203.°, n.° 1, e 204.°, n.° 1, do Regulamento (CEE) n.° 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o código aduaneiro comunitário (JO L 302, p. 1, a seguir «código aduaneiro»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a sociedade D. Wandel GmbH (a seguir «Wandel»), que é uma sociedade internacional de transporte e de armazenagem de mercadorias, ao Hauptzollamt Bremen (a seguir «Hauptzollamt»), a respeito da constituição de uma dívida aduaneira na importação.

O quadro jurídico comunitário

3 O artigo 4.°, n.° 20, do código aduaneiro dispõe:

«Na acepção do presente código, entende-se por:

[...]

20) Autorização da saída de uma mercadoria: a colocação à disposição de determinada pessoa, pelas autoridades aduaneiras, de uma mercadoria para os fins previstos no regime aduaneiro ao qual se encontra submetida.»

4 Nos termos do artigo 37.° do código aduaneiro:

«1. As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade ficam, desde essa introdução, sujeitas à fiscalização aduaneira. Podem ser sujeitas a controlo por parte das autoridades aduaneiras nos termos das disposições em vigor.

2. Permanecem sob essa fiscalização o tempo necessário para determinar o seu estatuto aduaneiro e, tratando-se de mercadorias não comunitárias e sem prejuízo

do n.° 1 do artigo 82.°, até mudarem de estatuto aduaneiro, serem colocadas numa zona franca ou num entreposto franco ou serem reexportadas ou inutilizadas nos termos do artigo 182.°»

5 O artigo 40.° do código aduaneiro prevê que as mercadorias que cheguem a uma estância aduaneira ou a qualquer outro lugar destinado ou autorizado pelas autoridades aduaneiras devem ser apresentadas à alfândega pela pessoa que introduziu as mercadorias no território aduaneiro da Comunidade ou, se for caso disso, pela pessoa responsável pelo transporte das mercadorias, após essa introdução ter ocorrido.

6 Nos termos do artigo 50.° do código aduaneiro, enquanto aguardam que lhes seja atribuído um destino aduaneiro, as mercadorias apresentadas à alfândega têm, a partir do momento dessa apresentação, o estatuto de mercadorias em depósito temporário.

7 O artigo 51.° do código aduaneiro dispõe:

«1. As mercadorias em depósito temporário só podem ser armazenadas nos locais autorizados pelas autoridades aduaneiras e nas condições por elas fixadas.

2. As autoridades aduaneiras podem exigir da pessoa que se encontra na posse das mercadorias a prestação de uma garantia com o objectivo de assegurar o pagamento de qualquer dívida aduaneira que possa constituir-se por força dos artigos 203.° ou 204.°»

8 O artigo 52.° do mesmo código dispõe:

«Sem prejuízo do disposto no artigo 42.°, as mercadorias em depósito temporário só podem ser objecto de manipulações, com excepção das destinadas a garantir a sua conservação em estado inalterado, que não modifiquem a sua apresentação ou características técnicas.»

9 Nos termos do artigo 62.° do código aduaneiro:

«1. As declarações feitas por escrito devem ser emitidas num formulário conforme com o modelo oficial previsto para esse efeito. Devem ser assinadas e conter todos os elementos necessários à aplicação das disposições que regem o regime aduaneiro para o qual são declaradas as mercadorias.

2. À declaração devem ser juntos todos os documentos cuja apresentação seja necessária para permitir a aplicação das disposições que regem o regime aduaneiro para o qual sejam declaradas as mercadorias.»

10 Nos termos do artigo 63.° do código aduaneiro, as declarações que obedeçam às condições fixadas no artigo 62.° são imediatamente aceites pelas autoridades aduaneiras, desde que as mercadorias a que se referem tenham sido apresentadas à alfândega.

11 O artigo 66.°, n.° 1, do código aduaneiro tem a seguinte redacção:

«A pedido do declarante, as autoridades aduaneiras anularão uma declaração já feita quando o declarante provar que a mercadoria foi erradamente declarada para o regime aduaneiro correspondente a essa declaração ou quando, na sequência de circunstâncias especiais, já não se justifica a sujeição da mercadoria ao regime aduaneiro para o qual foi declarada.

Não obstante, quando as autoridades aduaneiras tiverem informado o declarante da intenção de procederem a uma verificação das mercadorias, o pedido de anulação de declaração só pode ser admitido após a realização dessa verificação.»

12 O artigo 67.° do código aduaneiro dispõe:

«Salvo disposições específicas em contrário, a data que deve ser tomada em consideração para efeitos de aplicação de todas as disposições que regem o regime aduaneiro para o qual as mercadorias são declaradas é a data de aceitação de declaração pelas autoridades aduaneiras.»

13 O artigo 68.° do código aduaneiro dispõe:

«Para a conferência das declarações por elas aceites, as autoridades aduaneiras podem proceder:

a) a um controlo documental que incida sobre a declaração e os documentos que se lhe encontram juntos. As autoridades podem exigir do declarante a apresentação de qualquer outro documento com vista à conferência da exactidão dos elementos da declaração.

b) A verificação das mercadorias, acompanhada de uma eventual extracção de amostras com vista à sua análise ou a um controlo mais aprofundado.»

14 Nos termos do artigo 71.° do código aduaneiro:

«1. Os resultados da conferência da declaração servem de base à aplicação das disposições que regem o regime aduaneiro a que as mercadorias se encontram sujeitas.

2. Caso não se proceda à conferência da declaração, a aplicação das disposições previstas no n.° 1 efectua-se com base nos elementos da declaração.»

15 Nos termos do artigo 73.°, n.° 1, primeiro período, do código aduaneiro, sem prejuízo do disposto no artigo 74.°, quando as condições de sujeição ao regime em causa estiverem reunidas e desde que as mercadorias não sejam objecto de medidas de proibição ou de restrição, as autoridades aduaneiras concedem a autorização de saída das mercadorias após os elementos da declaração terem sido verificados ou admitidos sem verificação.

16 O artigo 74.° do código aduaneiro dispõe:

«1. Quando a aceitação de uma declaração aduaneira implicar a constituição de uma dívida aduaneira, a autorização de saída das mercadorias objecto dessa declaração só pode ser concedida se o montante da dívida aduaneira tiver sido pago ou garantido. Todavia, sem prejuízo do disposto no n.° 2, esta disposição não se aplica ao regime de importação temporária com isenção parcial dos direitos de importação.

2. Quando, nos termos das disposições relativas ao regime aduaneiro para o qual são declaradas as mercadorias, as autoridades aduaneiras exigirem a constituição de uma garantia, a autorização de saída das referidas mercadorias para o regime aduaneiro considerado apenas pode ser concedida após constituição dessa garantia.»

17 Nos termos do artigo 75.°, alínea a), do código aduaneiro:

«Serão adoptadas todas as medidas necessárias, incluindo o confisco e a venda, para regularizar a situação das mercadorias:

a) Cuja autorização de saída não tenha sido concedida:

— quer porque a sua verificação não pôde ser iniciada ou prosseguida nos prazos fixados pelas autoridades aduaneiras, por motivos imputáveis ao declarante,

— quer porque não foram apresentados os documentos indispensáveis à sua sujeição ao regime aduaneiro declarado,

— quer porque os direitos de importação ou exportação consoante o caso, que deveriam ter sido pagos ou garantidos, não o foram nos prazos fixados,

— quer por estarem sujeitas a medidas de proibição ou de restrição.»

18 O artigo 79.° do código aduaneiro dispõe:

«A introdução em livre prática confere o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária a uma mercadoria não comunitária.

A introdução em livre prática implica a aplicação das medidas de política comercial, o cumprimento das outras formalidades previstas para a importação de mercadorias, bem como a aplicação dos direitos legalmente devidos.»

19 O artigo 201.°, alínea a), do código aduaneiro prevê:

«É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

a) A introdução em livre prática de uma mercadoria sujeita a direitos de importação.»

20 O artigo 201.°, n.° 2, do código aduaneiro prevê:

«A dívida aduaneira considera-se constituída no momento da aceitação da declaração aduaneira em causa.»

21 O artigo 202.°, n.^{os} 1 e 2, do código aduaneiro tem a seguinte redacção:

«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

b) Se se tratar de tal mercadoria colocada numa zona franca ou num entreposto franco, a sua introdução irregular numa outra parte desse território.

Na acepção do presente artigo, entende-se por introdução irregular qualquer introdução com violação das disposições dos artigos 38.° a 41.° e do segundo travessão do artigo 177.°

2. A dívida aduaneira considera-se constituída no momento da introdução irregular.»

22 Nos termos do artigo 203.°, n.^{os} 1 e 2, do código aduaneiro:

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

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

2. A dívida aduaneira considera-se constituída no momento em que a mercadoria é subtraída à fiscalização aduaneira.»

23 O artigo 204.°, n.^{os} 1 e 2, do código aduaneiro dispõe:

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

a) O incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da sua permanência em depósito temporário ou da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida

ou

b) A não observância de uma das condições fixadas para a sujeição de uma mercadoria a esse regime ou para a concessão de um direito de importação reduzido ou nulo, em função da utilização da mercadoria para fins especiais,

em casos distintos dos referidos no artigo 203.°, salvo se se provar que o incumprimento ou a não observância não tiver reais consequências para o funcionamento correcto do depósito temporário ou do regime aduaneiro em questão.

2. A dívida aduaneira considera-se constituída quer no momento em que cessa o cumprimento da obrigação cujo incumprimento dá origem à dívida aduaneira quer no momento em que a mercadoria foi submetida ao regime aduaneiro em causa quando se verificar *a posteriori* que não foi, na realidade, cumprida uma das condições fixadas para a sujeição dessa mercadoria a esse regime ou para a concessão de um direito de importação reduzido ou nulo, em função da utilização da mercadoria para fins especiais.»

24 O artigo 233.°, primeiro parágrafo, alínea c), do código aduaneiro tem a seguinte redacção:

«Sem prejuízo das disposições em vigor relativas à prescrição da dívida aduaneira, bem como à não cobrança do montante da dívida aduaneira no caso de insolvência do devedor verificada por via judicial, a dívida aduaneira extingue-se:

...

c) Sempre que, em relação a mercadorias declaradas para regimes aduaneiros que impliquem a obrigação de pagar direitos:

— a declaração aduaneira seja anulada em conformidade com o artigo 66.°»

25 O artigo 218.°, n.° 1, alínea c), do Regulamento (CEE) n.° 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.° 2913/92 (JO L 253, p. 1), após as alterações introduzidas pelo Regulamento (CE) n.° 3254/94 da Comissão, de 19 de Dezembro de 1994 (JO L 346, p. 1, a seguir «regulamento de aplicação»), dispõe:

«Os documentos a juntar à declaração aduaneira de introdução em livre prática são:

[...]

c) os documentos necessários à aplicação de um regime pautal preferencial ou de qualquer outra medida derrogatória do regime de direito comum aplicável às mercadorias declaradas.»

26 O artigo 865.° do regulamento de aplicação tem a seguinte redacção:

«Considera-se como subtracção de uma mercadoria à fiscalização aduaneira, na acepção do n.° 1 do artigo 203.° do código, a declaração aduaneira dessa

mercadoria ou qualquer outro acto com os mesmos efeitos jurídicos, bem como a apresentação para a obtenção de visto das autoridades competentes de um documento, desde que tais factos tenham como efeito conferir indevidamente a essa mercadoria o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária.»

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

27 Resulta do despacho de reenvio que, em 12 de Julho de 1994, a Wandel, na qualidade de «destinatário autorizado», tomou a cargo um envio composto de 470 caixas de chassis de televisores, 24 caixas de placas electrónicas e 29 caixas de módulos, introduzidas em 11 de Julho de 1994 no território comunitário sob o regime de trânsito externo.

28 Em 3 de Julho de 1994, a Wandel apresentou à estância aduaneira competente a parte da declaração de trânsito comunitário destinada à estância aduaneira de destino e declarou as mercadorias para a sua introdução em livre prática, em nome de uma outra sociedade estabelecida na Alemanha. A estância aduaneira registou o documento de trânsito que serve de declaração sumária. Aceitou e registou a declaração de introdução em livre prática. Ao mesmo tempo, a Wandel foi informada de que as mercadorias declaradas deviam ser sujeitas a uma verificação, em 14 de Julho de 1994, nas instalações que serviam de local de depósito temporário em conformidade com o artigo 51.°, n.° 1, do código aduaneiro.

29 Não tendo podido ser efectuada essa verificação aduaneira devido ao facto de as mercadorias declaradas já não estarem na posse da Wandel quando chegou o agente verificador da estância aduaneira, o Hauptzollamt escreveu a seguinte menção «anulada (n.° 1 do artigo 66.° do código aduaneiro) [...]» no original do documento administrativo 0779 e considerou a retirada das mercadorias do local

de depósito como uma subtracção à fiscalização aduaneira de mercadorias não comunitárias em depósito temporário.

30 Mediante aviso de liquidação fiscal de 2 de Agosto de 1994, o Hauptzollamt reclamou à sociedade Wandel, nos termos do artigo 203.° do código aduaneiro, os direitos aduaneiros de importação no montante total de 78 878,46 DEM. Aplicou aos chassis de televisores a taxa aduaneira aplicável aos países terceiros, indicando que a concessão da taxa preferencial só era possível quando as mercadorias que beneficiam do regime preferencial fossem colocadas correctamente em livre prática.

31 Em 11 de Agosto de 1994, embora não contestasse que tinha sido constituída uma dívida aduaneira de importação em conformidade com o artigo 203.°, n.os 1 e 3 do código aduaneiro, a Wandel opôs-se ao aviso de liquidação. Numa primeira fase, alegou que, como o Hauptzollamt dispunha de certificados de regime preferencial sob a forma do formulário A fornecido com o pedido de desalfandegamento, este deveria aplicar a taxa preferencial nula aos chassis de televisores. Seguidamente, a Wandel sustentou que, uma vez que o Hauptzollamt tinha aceitado a declaração de colocação em livre prática, a dívida aduaneira tinha sido constituída em conformidade com o artigo 201.° do código aduaneiro e não tinha, assim, sido constituída com fundamento no artigo 203.° do mesmo código. Só a constituição de uma dívida aduaneira em conformidade com o artigo 204.°, n.° 1, do código aduaneiro poderia ainda ser tomada em consideração. A Wandel colocou também em questão o facto de a retirada antecipada das mercadorias do regime de depósito poder ter uma verdadeira consequência no funcionamento correcto do depósito temporário.

32 Por decisão de 3 de Janeiro de 1995, o Hauptzollamt indeferiu a reclamação da Wandel por falta de fundamento. Nomeadamente, considerou que a declaração aduaneira apresentada pela sociedade Wandel não produzia efeitos na medida em que não abrangia uma mercadoria não apresentada na alfândega, que a aceitação, de boa fé, da declaração aduaneira pela estância aduaneira não alterava em nada a conclusão de que a dívida aduaneira foi constituída nos termos do artigo 203.°, n.° 1, do código aduaneiro e que era excluída a aplicação

de uma taxa preferencial em relação a qualquer facto constitutivo de dívida aduaneira diferente dos referidos no artigo 201.° do código aduaneiro.

33 O Finanzgericht Bremen, a quem foi submetido o processo, considerando que a solução do litígio dependia da interpretação da regulamentação comunitária, decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) As disposições conjugadas do artigo 201.°, n.° 1, alínea a), e n.° 2 do Regulamento (CEE) n.° 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o código aduaneiro comunitário (JO L 302, de 19 de Outubro de 1992, p. 1), devem ser interpretadas no sentido de que se constitui uma dívida aduaneira de importação no momento em que a administração aduaneira competente aceita uma declaração aduaneira para introdução em livre prática de mercadorias não comunitárias que respeita os requisitos do artigo 62.° do código aduaneiro e em que essa aceitação é consignada numa anotação no registo aduaneiro?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:

O artigo 75.° do código aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que a administração aduaneira que tenha aceite a referida declaração aduaneira pode considerá-la sem efeito ou anulá-la na falta de pedido do declarante para tal efeito, com a consequência de que a dívida aduaneira constituída nos termos do artigo 201.°, n.° 1, alínea a), do código aduaneiro Comunitário se considera não existente ou extinta, em aplicação do artigo 233.°, alínea c), primeiro travessão, do código aduaneiro, no caso de não ter sido possível desalfandegar as mercadorias declaradas pelo facto de, antes de a inspecção aduaneira ordenada ter sido realizada, terem sido retiradas do local de depósito previsto para o efeito e da área da competência da estância aduaneira?

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

O artigo 203.°, n.° 1, do código aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que existe subtracção à fiscalização aduaneira quando as mercadorias não comunitárias declaradas para introdução em livre prática são retiradas do local de depósito e inspecção estabelecido e, consequentemente, do âmbito de competência territorial da estância aduaneira competente, apesar de esta ter ordenado uma inspecção aduaneira?

4) Em caso de resposta negativa à terceira questão:

O artigo 204.°, n.° 1, do código aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que a retirada não autorizada das mercadorias do local de depósito não '(teve) reais consequências' para o funcionamento correcto do depósito temporário quando, após a sua retirada, as mercadorias poderiam ter sido apresentadas a outra estância aduaneira se isso tivesse sido requerido?

5) Fica excluída a constituição de uma dívida aduaneira de importação

a) na acepção do artigo 201.°, n.° 1, alínea a), em conjugação com o n.° 2, do código aduaneiro, em caso de simples aceitação da declaração aduaneira pela estância aduaneira,

b) na acepção do artigo 203.°, n.° 1, do código aduaneiro, ou

c) na acepção do artigo 204.° do código aduaneiro

quando a declaração aduaneira aceite pela estância aduaneira tiver sido acompanhada dos certificados de origem formalmente correctos com base no modelo A e tiver sido aplicada às mercadorias objecto da declaração a taxa preferencial 'nula'?»

Quanto às primeira e terceira questões

34 Através das primeira e terceira questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se, no caso em que uma inspecção de uma mercadoria ordenada pela autoridade aduaneira para verificação de uma declaração aceite não ter podido ser efectuada devido ao facto de essa mercadoria ter sido retirada, sem a autorização da autoridade aduaneira competente, do local de depósito temporário, a dívida aduaneira de importação é constituída com fundamento nas disposições do artigo 201.°, n.° 1, do código aduaneiro ou com fundamento nas disposições do artigo 203.°, n.° 1, do mesmo código.

35 A este respeito, há que salientar, em primeiro lugar, que em conformidade com o artigo 37.°, n.° 2, do código aduaneiro, uma mercadoria em depósito temporário permanece sob fiscalização aduaneira até, nomeadamente, essa mercadoria mudar de estatuto aduaneiro.

36 Por outro lado, resulta da leitura conjugada dos artigos 10.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 24.° CE), bem como dos artigos 74.° e 79.°, segundo parágrafo, do código aduaneiro que uma mercadoria não comunitária declarada para ser colocada em livre prática só obtém o estatuto de mercadoria comunitária a partir do momento em que as medidas de política comercial foram aplicadas, em que todas as outras formalidades previstas para a importação de

uma mercadoria foram cumpridas e em que os direitos de importação legalmente devidos foram não apenas aplicados mas recebidos ou garantidos.

37 Embora a apresentação de uma declaração aduaneira e a sua aceitação imediata, em conformidade com os artigos 59.°, n.° 1, e 63.° do código aduaneiro, façam incontestavelmente parte das referidas formalidades, deve igualmente ser considerada uma formalidade desta ordem o cumprimento das medidas referidas no artigo 68.° do código aduaneiro, que confere às autoridades aduaneiras o direito de procederem, para a conferência das declarações aceites, nomeadamente, a uma verificação das mercadorias, acompanhada de uma eventual recolha de amostras com vista à sua análise ou a um controlo mais aprofundado.

38 Do mesmo modo, sendo o objectivo da introdução em livre prática, em conformidade com o artigo 79.°, primeiro parágrafo, do código aduaneiro, conferir a uma mercadoria não comunitária o estatuto de mercadoria comunitária, a autorização de saída da mercadoria, definida no artigo 4.°, n.° 20, do código aduaneiro, deve ser considerada como constituindo uma das formalidades exigidas para a introdução em livre prática regular de uma mercadoria importada.

39 Ora, resulta da conjugação dos artigos 73.°, n.° 1, e 75.°, alínea a), primeiro travessão, do código aduaneiro que, numa situação como a que está em causa no processo principal, em que as autoridades aduaneiras não puderam proceder à verificação de uma mercadoria, a autorização de saída da referida mercadoria não pôde ser concedida.

40 Conclui-se que essa mercadoria não pôde adquirir o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária no termo de uma introdução em livre prática regular.

41 Embora seja um facto, como assinalaram a Wandel, o Governo francês e a Comissão, que o artigo 201.°, n.° 2, do código aduaneiro dispõe que a dívida

aduaneira na importação ligada à introdução em livre prática de uma mercadoria considera-se constituída no momento da aceitação da declaração aduaneira em causa, também não deixa de ser verdade que esta disposição só deve ser aplicada no caso de o facto constitutivo referido no n.° 1, alínea a), do mesmo artigo se ter verificado. Ora, resulta desta última disposição que o facto gerador da dívida é constituído pela introdução em livre prática regular, e, assim, por uma alteração de estatuto regular, da mercadoria em causa.

42 Uma vez que, numa situação como a que está na origem do processo principal, não ocorreu qualquer introdução em livre prática da mercadoria em causa, o facto constitutivo da dívida aduaneira previsto no artigo 201.°, n.° 1, do código aduaneiro não existe e não pode ser constituída qualquer dívida aduaneira com fundamento nesta disposição.

43 Fazer corresponder, numa situação como a que está na origem do litígio no processo principal, a constituição da dívida aduaneira com a aceitação da declaração aduaneira equivaleria, por um lado, a considerar que o facto gerador da dívida é constituído pela aceitação da declaração aduaneira, o que iria contra o próprio texto do artigo 201.°, n.° 1, do código aduaneiro, e, por outro, a privar de efeito útil, nomeadamente, o poder de conferir as declarações concedido às autoridades aduaneiras pelo artigo 68.° do código aduaneiro e a concessão, pelas referidas autoridades aduaneiras, da autorização de saída de uma mercadoria.

44 Além disso, essa interpretação teria por consequência que seria excluída qualquer constituição de uma dívida aduaneira com fundamento no artigo 203.°, n.° 1, do código aduaneiro, no caso de a subtracção à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos de importação ser posterior à aceitação da declaração aduaneira.

45 Ora, há que salientar a este respeito que a fiscalização aduaneira permanece para além do momento da aceitação da declaração aduaneira e só termina, nos termos do artigo 37.°, n.° 2, do código aduaneiro no momento, nomeadamente, em que

as mercadorias não comunitárias mudem de estatuto aduaneiro tornando-se mercadorias comunitárias. Não decorrendo esta alteração de estatuto aduaneiro da aceitação da declaração aduaneira, é forçoso reconhecer que a subtracção à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos de importação entre o momento da aceitação da declaração aduaneira e o momento da autorização de saída da referida mercadoria é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 203.° do código aduaneiro.

46 Na verdade, o conceito de subtracção não é definido pela regulamentação comunitária, contendo o artigo 865.° do regulamento de aplicação, como salientou o advogado-geral no n.° 87 das suas conclusões, apenas exemplos de factos que devem ser considerados como constituindo uma subtracção na acepção do artigo 203.°, n.° 1, do código aduaneiro.

47 Todavia, resulta da interpretação conjugada dos artigos 37.°, n.° 1, 50.°, 51.°, n.° 1, e 203.°, n.° 1, do código aduaneiro que o âmbito de aplicação desta última disposição abrange efectivamente mais do que os actos referidos no artigo 865.° do regulamento de aplicação e que o conceito de subtracção deve ser interpretado como compreendendo 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 no artigo 37.°, n.° 1, do código aduaneiro.

48 Deve-se acrescentar que a subtracção de uma mercadoria à fiscalização aduaneira, na acepção do artigo 203.°, n.° 1, do código aduaneiro, não exige a existência de um elemento intencional, mas pressupõe unicamente a reunião de condições de natureza objectiva, tais como, em especial, a ausência física da mercadoria do local de depósito autorizado no momento em que a autoridade aduaneira pretende proceder à verificação da referida mercadoria.

49 Esta interpretação é confirmada pelo texto do artigo 203.°, n.° 3, do código aduaneiro, do qual resulta que a existência de um elemento intencional só é

relevante quando se tratar de determinar os devedores da dívida constituída pela subtracção de uma mercadoria. Com efeito, quando a pessoa que subtraiu a mercadoria à fiscalização aduaneira é incondicionalmente devedora dessa dívida, as pessoas que participaram na subtracção e as que adquiriram ou estiveram na posse da mercadoria em causa só se tornam devedoras se sabiam, ou deviam razoavelmente saber, que havia subtracção na acepção do artigo 203.°, n.° 1, do código aduaneiro.

50 Conclui-se que qualquer retirada, não autorizada pela autoridade aduaneira competente, de uma mercadoria sujeita à fiscalização aduaneira do local de depósito autorizado constitui uma subtracção na acepção do artigo 203.°, n.° 1, do código aduaneiro e dá origem, em conformidade com esta mesma disposição, a uma dívida aduaneira na importação.

51 Visto o conjunto das considerações precedentes, há que responder às primeira e terceira questões que, quando uma verificação de uma mercadoria ordenada pela autoridade aduaneira tendo em vista a conferência de uma declaração aceite não pôde ser efectuada devido ao facto de essa mercadoria ter sido retirada, sem autorização da autoridade aduaneira competente, do local de depósito temporário, a dívida aduaneira na importação é constituída com fundamento no artigo 203.°, n.° 1, do código aduaneiro.

Quanto às segunda e quarta questões

52 Tendo em conta a resposta dada às primeira e terceira questões, não há que responder às segunda e quarta questões.

Quanto à quinta questão

53 Tendo em conta a resposta dada às primeira e terceira questões, há que responder à quinta questão examinando apenas o caso em que a dívida aduaneira na importação é constituída com fundamento no artigo 203.°, n.° 1, do código aduaneiro.

54 A este respeito, há que declarar que resulta da leitura conjugada dos artigos 62.°, n.° 2, e 201.° do código aduaneiro, bem como do artigo 218.°, n.° 1, alínea c), do regulamento de aplicação, que a apresentação, com a declaração aduaneira, dos documentos necessários à aplicação de um regime pautal preferencial não tem quaisquer efeitos sobre a consituição da dívida aduaneira, mas serve unicamente para determinar o regime pautal aplicável e o montante dos direitos legalmente devidos. Assim, a apresentação de documentos que permitem a aplicação de uma taxa preferencial nula tem certamente por consequência que uma mercadoria pode, sob determinadas condições, ser isenta de direitos de importação, mas não põe em causa a própria existência da dívida aduaneira na importação.

55 Ora, impõe-se a mesma conclusão por maioria de razão num caso, tal como o que está na origem do litígio no processo principal, em que deve ser aplicado o artigo 203.° do código aduaneiro, isto é, numa situação em que a dívida aduaneira na importação é constituída, independentemente da apresentação de uma declaração de introdução em livre prática, devido ao facto da subtracção à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos na importação e, deste modo, de uma infracção à regulamentação comunitária.

56 Conclui-se que a constituição ou a existência de uma dívida aduaneira na importação não é influenciada pela existência ou pela apresentação, em qualquer fase que seja, de um documento permitindo, sob determinadas condições, a aplicação de um tratamento pautal preferencial.

57 Assim, há que responder à quinta questão que a constituição de uma dívida aduaneira na importação, em conformidade com o artigo 203.°, n.° 1, do código aduaneiro, não é excluída quando a declaração aduaneira recebida pela estância aduaneira foi acompanhada de certificados de origem emitidos sob a forma do formulário A, não contestáveis do ponto de vista formal, e que a taxa aduaneira preferencial nula aplicava-se às mercadorias abrangidas pela declaração.

Quanto às despesas

58 As despesas efectuadas pelos Governos francês e finlandês, bem como pela Comissão, que apresentaram 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 (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Finanzgericht Bremen, por despacho de 2 de Fevereiro de 1999, declara:

1) **Quando a verificação de uma mercadoria ordenada pela autoridade aduaneira tendo em vista a conferência de uma declaração aceite não pôde**

ser efectuada devido ao facto de essa mercadoria ter sido retirada, sem autorização da autoridade aduaneira competente, do local de depósito temporário, a dívida aduaneira na importação é constituída com fundamento no artigo 203.°, n.° 1, do Regulamento (CEE) n.° 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o código aduaneiro Comunitário.

2) A constituição de uma dívida aduaneira na importação, em conformidade com o artigo 203.°, n.° 1, do Regulamento n.° 2913/92, não é excluída quando a declaração aduaneira recebida pela estância aduaneira foi acompanhada de certificados de origem emitidos sob a forma do formulário A, não contestáveis do ponto de vista formal, e que a taxa aduaneira preferencial nula aplicava-se às mercadorias abrangidas pela declaração.

Gulmann Skouris Puissochet

Schintgen Macken

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 1 de Fevereiro de 2001.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

C. Gulmann