

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
JEAN MISCHO

apresentadas em 27 de Novembro de 2001¹

1. O Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos) (a seguir «órgão jurisdicional de reenvio») pede-nos para interpretar o artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme², na redacção que lhe foi dada pela Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado³ (a seguir «Sexta Directiva»).

I — Enquadramento regulamentar comunitário

Disposições fiscais

2. Em virtude do artigo 2.º, n.º 2, da Sexta Directiva, as importações de bens estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

3. Nos termos do artigo 7.º da Sexta Directiva, que tem por título «Importações»:

«1. Por ‘importação de um bem’, entende-se:

- a) A entrada no território da Comunidade de um bem que não preenche as condições enunciadas nos artigos 9.º e 10.º do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia [...]

[...]

2. A importação de um bem é efectuada no Estado-Membro em cujo território o bem se encontra no momento em que entra no território da Comunidade.

3. Em derrogação do n.º 2, sempre que um bem referido na alínea a) do n.º 1 seja

1 — Língua original: francês.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3 — JO L 384, p. 47.

colocado desde a sua entrada no território da Comunidade sob um dos regimes a que se refere o n.º 1, alíneas a), b), c) e d) do ponto B, do artigo 16.º, sob um regime de admissão temporária com isenção total de direitos de importação ou de trânsito externo, a importação desse bem é efectuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar colocado sob esses regimes.

gerador de a exigibilidade desses direitos comunitários.

[...]

[...]

4. Nos termos do artigo 10.º, n.º 3, da Sexta Directiva:

«O facto gerador ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que é efectuada a importação do bem. Sempre que os bens sejam colocados, desde a sua entrada no território da Comunidade, sob um dos regimes previstos no n.º 3 do artigo 7.º, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que os bens deixem de estar sujeitos a esse regime.

5. O artigo 21.º da Sexta Directiva, que tem por epígrafe «Devedores do imposto perante o fisco», prevê que o imposto sobre o valor acrescentado é devido, na importação, pela(s) pessoa(s) designada(s) ou reconhecida(s) pelo Estado-Membro de importação.

Disposições aduaneiras

6. Nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea a), do Regulamento (CEE) n.º 2726/90 do Conselho, de 17 de Setembro de 1990, relativo ao trânsito comunitário⁴, sob o título II, intitulado «Âmbito de aplicação»:

Todavia, quando os bens importados estão sujeitos a direitos aduaneiros, a direitos niveladores agrícolas ou a encargos de efeito equivalente, estabelecidos no âmbito de uma política comum, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que se verificam o facto

«Em derrogação aos artigos 1.º e 3.º, o regime de trânsito comunitário não se

⁴ — JO L 262, p. 1.

aplica aos transportes de mercadorias efectuados:

a) Ao abrigo de cadernetas TIR (convenção TIR), desde que:

1) Tenham tido início ou devam terminar no exterior da Comunidade

[...]

7. Os artigos 20.º, 21.º e 22.º do Regulamento n.º 2726/90 estão assim redigidos:

«Artigo 20.º

1. As mercadorias que figurem numa declaração 'T1' podem ser objecto de transbordo para outro meio de transporte, sob a vigilância das autoridades competentes do Estado-Membro em cujo território o transbordo se efectue, sem que haja lugar à renovação da declaração. Nesse caso, as autoridades competentes anotarão a declaração 'T1' em conformidade.

2. As autoridades competentes podem, nas condições que fixarem, autorizar o transbordo sem a sua vigilância. Nesse caso, o transportador anotarà a declaração 'T1' em conformidade e informará, para fins de obtenção de um visto, as autoridades competentes do Estado-Membro onde se efectuar o transbordo.

Artigo 21.º

1. No caso de ruptura dos selos durante o transporte por uma causa independente da vontade do transportador, este deve pedir, no mais curto prazo, que tal facto seja lavrado em auto pelas autoridades competentes do Estado-Membro onde se encontre o meio de transporte. Se for possível, a autoridade interveniente aporá novos selos.

2. Em caso de acidente que torne necessário o transbordo para outro meio de transporte, é aplicável o disposto no artigo 20.º

3. Em caso de perigo iminente que torne necessária a descarga imediata, total ou parcial, o transportador pode tomar medidas por sua própria iniciativa. Fará menção disso na declaração 'T1'. É aplicável nesse caso o n.º 1.

4. Quando, em consequência de acidentes ou de outros incidentes ocorridos durante o transporte, o transportador não tenha possibilidade de respeitar o prazo referido no artigo 13.º, deve desse facto avisar a autoridade competente referida no n.º 1 no mais curto prazo. Essa autoridade anotará a declaração 'T1' em conformidade.

o prazo fixado pela estância de partida e a inobservância desse prazo seja devida a circunstâncias devidamente justificadas e aceites pela estância de destino, não imputáveis nem ao transportador nem ao responsável principal, considera-se que este último respeitou o prazo fixado.»

Artigo 22.º

1. As mercadorias e a declaração 'T1' devem ser apresentadas na estância de destino.

2. A estância de destino anotará os exemplares da declaração 'T1' em função do controlo efectuado, devolverá imediatamente um exemplar à estância de partida e conservará o outro exemplar.

3. A operação de trânsito comunitário pode terminar numa estância que não a prevista na declaração 'T1'. Nesse caso, passa a ser essa a estância de destino.

4. Quando as mercadorias sejam apresentadas na estância de destino depois de findo

8. O artigo 34.º do Regulamento n.º 2726/90, que figura no capítulo IV, que tem por epígrafe «Irregularidades», do título V deste regulamento, dispõe:

«1. Quando se verifique 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 disposições comunitárias ou nacionais, sem prejuízo do exercício de acções penais.

2. Quando se verifique que, no decurso ou por ocasião de uma operação de trânsito comunitário, foi cometida uma infracção ou uma irregularidade, sem que seja possível determinar o local da infracção, considera-se que essa infracção ou irregularidade foi cometida no Estado-Membro em que foi verificada.

3. Quando a remessa não tenha sido apresentada na estância de destino e não possa

ser determinado qual o local da infracção ou da irregularidade, considera-se que essa infracção ou irregularidade foi cometida:

— no Estado-Membro de que depende a estância de partida,

ou

— no Estado-Membro de que depende a estância de passagem à entrada da Comunidade na qual foi entregue um aviso de passagem,

Se, antes do final de um prazo de três anos a contar da data de registo da declaração 'T1', vier a ser determinado o Estado-Membro onde a referida infracção ou irregularidade foi efectivamente cometida, esse Estado-Membro procederá, nos termos das disposições comunitárias ou nacionais, à cobrança dos direitos e outras imposições (com excepção dos direitos e outras imposições cobrados, nos termos do segundo parágrafo, a título de recursos próprios da Comunidade) respeitantes às mercadorias em causa. Nesse caso, assim que for apresentada a prova do pagamento, os direitos e outras imposições inicialmente cobrados (com excepção dos cobrados a título de recursos próprios da Comunidade) serão reembolsados.

[...]»

a menos que, num prazo a determinar, sejam apresentadas provas, a contento das autoridades competentes, da regularidade da operação de trânsito ou do local onde a infracção ou irregularidade foi efectivamente cometida.

9. O artigo 2.º da Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias, a coberto das Cadernetas TIR (convenção TIR), concluída em Genebra em 14 de Novembro de 1975 a seguir «convenção TIR», aprovada em nome da Comunidade Económica Europeia pelo Regulamento (CEE) n.º 2112/78 do Conselho, de 25 de Julho de 1978⁵, dispõe:

No caso de, por falta de tais provas, se continuar a considerar que a referida infracção ou irregularidade foi cometida no Estado-Membro de partida ou no Estado-Membro de entrada tal como referido no segundo travessão do primeiro parágrafo, esse Estado-Membro cobrará os direitos e outras imposições respeitantes às mercadorias em causa de acordo com as disposições comunitárias ou nacionais.

«A presente Convenção aplica-se aos transportes de mercadorias efectuados sem carregamentos intermédios, através de uma ou de várias fronteiras, de uma estância adua-

5 — JO L 252, p. 1; EE 02 F5 p. 46.

neira de partida de uma Parte contratante até uma estância aduaneira de destino de uma outra Parte contratante, ou da mesma Parte contratante, em veículos rodoviários, em conjuntos de veículos ou em contentores, sob reserva de que uma parte do trajecto entre o início e o termo da operação TIR se faça por estrada.»

passível, no país onde a infracção for cometida, das sanções previstas pela legislação desse país.

Artigo 37.º

10. Nos termos do artigo 25.º da convenção TIR:

«Se, durante o percurso, os selos aduaneiros se quebrarem [...] ou se as mercadorias forem destruídas ou danificadas sem que os selos tenham sido quebrados, proceder-se-á de acordo com as regras formuladas no anexo 1 da presente Convenção relativas à utilização da caderneta TIR, sem prejuízo da aplicação eventual das disposições das legislações nacionais, e será feita a participação que se encontra inserida na caderneta TIR.»

Quando não for possível determinar o território onde a irregularidade foi cometida, considerar-se-á ter sido cometida no território da Parte contratante onde foi constatada.»

11. Ao artigos 36.º e 37.º da convenção TIR prevêm:

«Artigo 36.º

12. O artigo 2.º do Regulamento (CEE) n.º 2144/87 do Conselho de, 13 de Julho de 1987, relativo à *dívida aduaneira*⁶, que está integrado na parte A, que tem por epígrafe «Dívida aduaneira na importação», do título I, «Constituição da dívida aduaneira», prevê, no n.º 1, alíneas c) e d):

«São factos constitutivos da dívida aduaneira na importação:

[...]

Qualquer infracção às disposições da presente convenção tornará o contraventor

⁶ — JO L 201, p. 15.

- 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;
- c) Nos casos referidos no n.º 1, alínea c) do artigo 2.º, o momento em que a mercadoria é subtraída à fiscalização aduaneira;
- d) O incumprimento de umas 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.»
- d) Nos casos referidos no n.º 1, alínea d), do artigo 2.º, 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.»

13. O artigo 3.º do mesmo regulamento refere que:

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

14. Uma das formas⁷ de «subtracção à fiscalização aduaneira», na acepção do artigo 2.º do Regulamento n.º 2144/87, é determinada no artigo 1.º do Regulamento (CEE) n.º 597/89 da Comissão, de 8 de Março de 1989, que estabelece determinadas normas de aplicação do Regulamento n.º 2144/87⁸, que está assim redigida:

«É considerado como subtracção de uma mercadoria à fiscalização aduaneira, na acepção do n.º 1, alínea c), do artigo 2.º do Regulamento (CEE) n.º 2144/87, a declaração aduaneira de tal mercadoria ou

[...]

7 — V. o primeiro considerando deste regulamento.

8 — JO L 65, p. 11.

qualquer outra formalidade 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 tal mercadoria o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária.»

15. Tendo os factos que constituem o objecto do litígio no processo principal — como o veremos — ocorridos antes da data a partir da qual o Regulamento (CEE) n.º 2913/92⁹ se aplica, este não cabe no quadro jurídico do presente processo.

II — O litígio no processo principal

16. Nos meses de Outubro e Novembro de 1993, entraram nos Países Baixos partidas de leite em pó originárias da Lituânia. Em duas ocasiões, o transporte foi efectuado a partir da Lituânia a coberto de uma caderneta TIR; por sete vezes, foi efectuado a partir da fronteira do território aduaneiro da Comunidade, a coberto de uma declaração T1.

17. As partidas de leite em pó foram carregadas na Lituânia num meio de trans-

porte que consistia num tractor e num semi-reboque, possuindo ambos matrícula própria deste país. As mercadorias transportadas a coberto das cadernetas TIR foram, em conformidade com as formalidades previstas para o efeito, introduzidas no território aduaneiro comunitário na Alemanha e continuaram a ser encaminhadas a coberto das cadernetas TIR. As restantes partidas, carregadas nos meios de transporte acima referidos, foram encaminhadas por *ferry* para o território aduaneiro comunitário com vista à sua subsequente introdução na Alemanha sob controlo aduaneiro após a sua entrada. Estas últimas partidas foram objecto de uma declaração de trânsito comunitário externo efectuada por um agente aduaneiro estabelecido no porto de chegada.

18. Nos termos das disposições aplicáveis, as placas de matrícula do tractor e do semi-reboque foram inscritas nas cadernetas TIR e nas declarações T1, que indicavam que as mercadorias se destinavam a ser entregues em Portugal.

19. Apesar disso, as mercadorias foram transferidas para as instalações da sociedade Haukes Transportgesellschaft, em Wyler (Alemanha), perto do posto fronteiro com os Países Baixos. Um certo Jan Lamme, contra o qual, como principal arguido, foi instaurado processo criminal relativamente às importações em questão, ou um membro da organização que criou,

⁹ — Regulamento (CEE) n.º 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»). Nos termos do seu artigo 253.^o, este regulamento é aplicável a partir de 1 de Janeiro de 1994.

espera já aí o veículo de transporte a bordo de um tractor com placa de matrícula neerlandesa. O semi-reboque foi separado do tractor inicial e ligado a este tractor sem que as autoridades tenham sido informadas disso.

20. As mercadorias foram, em seguida, encaminhadas para o território neerlandês. Não foram apresentadas acompanhadas das respectivas cadernetas TIR ou das declarações T1 na estância do destino, como exige o artigo 22.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2726/90, ou numa estância de destino dos Países Baixos.

21. Após terem sido vendidas pelo Sr. Lamme à sociedade Liberexim BV (a seguir «Liberexim»), depois por esta a uma sociedade terceira neerlandesa, as mercadorias foram entregues no mesmo ano, por conta desta última sociedade, em armazéns de uma dúzia de empresas dos Países Baixos.

22. Considerando que o artigo 18.º, n.º 1, corpo do artigo e alínea c), da Wet op de omzetbelasting (lei do imposto sobre o volume de negócios, de 28 de Junho de 1968, Stbl. 329, a seguir «lei do IVA»), era aplicável pela razão de ter sido nos Países Baixos que as partidas de leite em pó deixaram de estar cobertas por um regime aduaneiro, o Inspecteur der Belastingdienst Arnhem (a seguir «inspecteur»), por carta

de 26 de Janeiro de 1996, notificou a Liberexim a pagar 70 676,10 NLG a título de IVA.

23. Tendo a reclamação apresentada pela Liberexim sido indeferida pelo inspecteur, esta interpôs recurso da decisão para o Gerechtshof te Arnhem (Países Baixos).

24. Por acórdão de 18 de Março de 1998, este órgão jurisdicional julgou improcedente o recurso da Liberexim. O Gerechtshof interpretou o artigo 18.º da lei do IVA, no sentido que o facto gerador de uma «importação de mercadorias» ocorre nomeadamente quando as mercadorias deixam de estar colocadas sob o regime aduaneiro nos Países Baixos. Deduziu dos factos provados e dos extractos dos autos que as mercadorias em causa tinham deixado de estar colocadas sob o regime de trânsito comunitário externo dos Países Baixos e não da Alemanha, como afirmava a Liberexim.

25. A Liberexim interpôs um recurso de cassação para o Hoge Raad der Nederlanden. Alegou que o IVA era exigível na Alemanha porque tinha havido a intenção de encaminhar as mercadorias para um outro destino que não o indicado na declaração. As condições que devem ser tomadas em conta quando as mercadorias são colocadas em regime de trânsito comunitário externo não tinham, portanto, sido respeitadas.

III — As questões prejudiciais

26. Foi nestas condições que o órgão jurisdicional de reenvio, considerando que a solução do litígio exigia a interpretação do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva, decidiu, por acórdão de 23 de Junho de 1999, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) O que se deve entender pela expressão 'deixa de estar colocado' sob o regime do trânsito comunitário externo, na acepção do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva, se tal não se verificar de uma forma regular — ou seja, de outro modo que não seja através da declaração de introdução em livre prática:
- a) corresponde isso à primeira operação que, relativamente às mercadorias, é efectuada em violação de qualquer disposição referente a esse regime e importa o facto de nesta operação haver a intenção de colocar as mercadorias — designadamente através da realização da operação — em livre prática no território da Comunidade em violação dessa disposição; ou
 - b) as mercadorias deixam (apenas) de estar colocadas sob esse regime quando — eventualmente após a quebra dos selos — tenham sido descarregadas dos meios de transporte no desrespeito da obrigação de apresentar as mercadorias com a sua documentação na instância de destino nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 1, do regulamento relativo ao trânsito comunitário; e importa o facto de nesta operação haver a intenção de colocar as mercadorias — designadamente através da realização da operação — em livre prática no território da Comunidade em violação das disposições comunitárias; ou
 - c) deve a expressão 'deixar de estar colocado' ser interpretada como referindo-se à totalidade das operações que resultam na colocação das mercadorias em livre prática no território da Comunidade de outra forma que não a forma regular?
- 2) Caso a resposta à primeira questão vá no sentido enunciado na alínea c), onde ocorre o facto de deixar de estar colocado: no local em que a primeira operação irregular é realizada ou no local em que é realizada uma operação subsequente, ou seja, o local em que as mercadorias — eventualmente após a quebra dos selos — são descarregadas do meio de transporte?»

IV — As teses apresentadas ao Tribunal de Justiça

27. As posições dos diferentes intervenientes relativas à primeira questão podem ser resumidas da seguinte maneira:

28. Segundo a *Liberexim*, «resulta do artigo 34.º [do Regulamento n.º 2726/90 relativo ao trânsito comunitário] que uma dívida aduaneira nasce quando ocorrem irregularidades, por um lado, e há infracções, por outro. Não é estabelecida qualquer condição para essas infracções ou irregularidades na acepção dessas disposições». Daí, em seu entender, que, «em princípio, qualquer infracção ou irregularidade torna exigíveis os direitos de importação»

29. Portanto, a *Liberexim* propõe que «o Tribunal de Justiça declare que, à alínea a) da primeira questão do Hoge Raad deve ser respondido em sentido afirmativo, uma vez que, em face dos actos referidos no acórdão do Hoge Raad, actos cometidos com violação de disposições do direito comunitário, em geral, e das disposições do Regulamento (CEE) n.º 2855/85, em especial, tornam exigíveis os direitos na importação».

30. O *Governo neerlandês*, entende que «para determinar o lugar em que o imposto

sobre o volume de negócios se torna exigível na importação, no caso de mercadorias que, colocadas em regime de trânsito comunitário externo referido no artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva, saem deste regime, é necessário determinar o lugar onde surge a dívida aduaneira».

31. Segundo o mesmo governo, a dívida aduaneira surgiu no momento do descarregamento das mercadorias do transporte — no caso vertente, após quebra dos selos — sem apresentação das mercadorias e dos documentos numa estância de destino, dado que este acto constitui uma subtracção das mercadorias ao controle aduaneiro indicado no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento n.º 2144/87.

32. O *Governo neerlandês* acrescenta que a questão de saber se a mudança de tractor, referida na primeira questão, alínea a), do tribunal de reenvio, dá lugar a uma dívida aduaneira na acepção do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), do Regulamento n.º 2144/87, já não tem nenhuma importância, visto que se verificou um acto que deu lugar à dívida aduaneira na acepção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento n.º 2144/87. Em seu entender, o lugar das disposições no sistema tem como consequência que o critério de incumprimento de uma das obrigações ou de inobservância de uma das condições que figuram no artigo 2.º, n.º 1, alínea d), do Regulamento n.º 2144/87, já não se pode aplicar.

33. O Governo neerlandês propõe, portanto, ao Tribunal de Justiça que responda que «só há 'saída' do regime de trânsito comunitário externo, na acepção do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva — se essa saída se verificar de uma forma irregular, ou seja, de outro modo que não seja através da declaração de introdução das mercadorias em livre prática — quando as mercadorias — eventualmente, após a quebra dos selos — sejam descarregadas dos meios de transporte com desrespeito da obrigação de apresentar as mercadorias na estância de destino».

34. O *Governo italiano* argumenta que só os comportamentos que permitam atribuir inequivocamente ao operador interessado a intenção de obter a disponibilidade das mercadorias submetidas a um dado regime aduaneiro, sem ter previamente cumprido as formalidades aduaneiras previstas para o efeito, são susceptíveis de incontestavelmente constituir a saída irregular das mercadorias de um tal regime. Assim, os vícios de natureza meramente formal, que se prevê poderem ser sanados *a posteriori*, não são susceptíveis de constituir a condição de nascimento da obrigação aduaneira e, por consequência, da obrigação fiscal.

35. Por conseguinte, segundo o *Governo italiano*, a simples troca de veículos de transporte não pode ser considerada, na falta de indícios inequívocos da intenção de subtrair as mercadorias à fiscalização aduaneira e de não as apresentar na estância de destino, como um acto que implica a saída irregular destas mercadorias do regime aduaneiro ao qual elas estavam submetidas.

A saída dos regimes aduaneiros TIR e de trânsito externo não pode, portanto, ser considerada, no processo principal, como tendo tido lugar na Alemanha. Em compensação, segundo este governo, ela teve lugar nos Países Baixos, país no qual as mercadorias em questão foram ilegalmente colocadas no mercado, fora de todo e qualquer controle das autoridades aduaneiras.

36. Segundo o *Governo do Reino Unido*, a saída das mercadorias do regime de trânsito coincide com o nascimento da dívida aduaneira. Com efeito, segundo o mesmo governo, o objectivo de base do regime de trânsito comunitário externo consiste na suspensão dos direitos aduaneiros. Uma vez surgida a dívida aduaneira, as mercadorias devem ser consideradas como tendo deixado de estar cobertas pelo regime de trânsito comunitário externo.

37. O *Governo do Reino Unido* entende que a dívida aduaneira nasce no momento em que se produz o primeiro acto que é de qualificar, quer como subtracção à fiscalização aduaneira na acepção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento n.º 2144/87, quer como inexecução ou inobservância na acepção do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), deste mesmo regulamento. Se um acto é assim qualificado, a dívida aduaneira constitui-se sem que um aconte-

cimentos ulterior possa ainda vir a afectar esse nascimento. O Governo do Reino Unido acrescentou ainda que o elemento intencional não é pertinente no exercício de qualificação a efectuar. Só os elementos de natureza objectiva devem, em seu entender, ser tomados em consideração.

38. Concretamente, o Governo do Reino Unido entende que a constituição da dívida aduaneira e, portanto, a saída das mercadorias do regime de trânsito comunitário externo, teve lugar na Alemanha, devendo a troca do tractor, em seu entender, ser qualificada tanto de subtracção à fiscalização aduaneira como de inobservância de uma das condições fixadas para a colocação das mercadorias sob o regime de trânsito.

39. Finalmente, a análise feita pela Comissão da questão colocada, reflecte-se na resposta que propõe ao Tribunal de Justiça e que é a seguinte:

«1. A saída do regime de trânsito comunitário externo, na acepção do artigo 7.º, n.º 3 da Sexta Directiva IVA que não se efectue de forma regular corresponde

— ou à subtracção das mercadorias colocadas sob esse regime à fiscalização aduaneira;

— ou ao incumprimento de uma das obrigações decorrentes do facto de as mercadorias estarem colocadas sob o regime de trânsito comunitário externo, a menos que se prove que este incumprimento não teve consequências para o funcionamento correcto do regime, na acepção do artigo 2.º do Regulamento n.º 2144/87 do Conselho, de 13 de Julho de 1987.

2. O primeiro acto praticado sem cumprimento do regime de trânsito externo não constitui forçosamente uma saída do regime de trânsito externo. É constitutivo de tal saída o primeiro acto que compromete a fiscalização aduaneira, quando esta irregularidade não for sanada em conformidade com as disposições do Regulamento n.º 2726/90 do Conselho.

3. Quando a fiscalização aduaneira está comprometida por uma série de irregularidades, não podendo a primeira ser considerada de importância menor é a que será tida em consideração para demonstrar em que local as mercadorias saíram do regime de trânsito comunitário externo.

4. Uma irregularidade não pode ser considerada de menor importância quando tiver por resultado comprometer a fiscalização aduaneira.»

40. Em resumo, resulta, portanto, das explicações que antecedem que a Liberexim e o Governo do Reino Unido sustentam, no essencial, que a «saída» das mercadorias do regime aduaneiro externo teve lugar na Alemanha; os Governos neerlandês e italiano consideram que teve lugar nos Países Baixos. A Comissão, por seu turno, não toma posição em relação às circunstâncias do litígio no processo principal, mas admite, na nossa opinião, que há que comparar a gravidade das duas infracções sucessivas.

expressão «deixa[r] de estar colocada» (saída) que figura no artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva cuja redacção é a seguinte: «Em derrogação do n.º 2, sempre que um bem referido na alínea a) do n.º 1 seja colocado desde a sua entrada no território da Comunidade sob um dos regimes a que se refere o n.º 1, alíneas a), b), c) e d), ponto B, do artigo 16.º, sob um regime de admissão temporária com isenção total de direitos de importação ou de trânsito externo, a importação desse bem é efectuada no Estado-Membro em cujo território o bem *deixa de estar colocado sob esses regimes*»¹¹.

V — Apreciação

41. O Hoge Raad pretende saber, em suma, se pode considerar que as mercadorias saíram do regime de trânsito comunitário externo no momento em que foram descarregadas — após quebra dos selos isso ocorreu¹⁰ — e colocadas em circulação sem respeitar a obrigação de apresentar as mercadorias e o documento T1 à estância de destino ou se, mesmo nesse caso, é concebível que esta «saída» teve já anteriormente lugar, na sequência da infracção de uma qualquer disposição ligada a esse regime.

42. Para lhe permitir decidir esta questão, pede ao Tribunal de Justiça que interprete a

43. Como esta disposição se refere a diferentes «regimes» e como resulta da decisão de reenvio que as mercadorias que são objecto do litígio no processo principal entraram na Comunidade segundo dois regimes diferentes, a saber, o regime de trânsito comunitário externo e o regime TIR, somos de opinião de que se deve, por preocupação de exaustividade, examinar o conceito de «saída» no contexto de cada um deles, mesmo que, nas próprias questões prejudiciais, apenas seja feita referência ao regime de trânsito comunitário externo.

44. Examinemos, portanto, em primeiro lugar, em que momento uma mercadoria pode ser considerada como tendo «saído» do regime de trânsito comunitário externo.

10 — Segundo o artigo 14.º, n.º 4, do Regulamento n.º 2726/90 relativo ao trânsito comunitário, a estância de partida pode, em determinadas condições, dispensar a selagem.

11 — Sublinhado nosso.

45. O Regulamento n.º 2726/90, pertinente na matéria, só dá uma resposta explícita a esta questão para o caso de uma operação que decorra regularmente. Com efeito, nos termos do seu artigo 23.º, «[a] operação de trânsito comunitário termina no momento da apresentação das mercadorias e da correspondente declaração 'T1' na estância de destino».

46. Para a hipótese de uma operação decorrer de modo irregular, o artigo 34.º do mesmo regulamento prevê, no n.º 1, que «[q]uando se verifique 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 exigíveis será efectuada por esse Estado-Membro, em conformidade com as disposições comunitárias ou nacionais, sem prejuízo do exercício de acções penais».

47. Resulta desta disposição que uma infracção deve ser punida no Estado-Membro em que a mesma foi cometida, se este Estado-Membro puder ser determinado. Se a infracção for de uma tal natureza que deve dar lugar à cobrança dos direitos e de outras imposições, estes direitos e imposições devem ser cobrados neste Estado-Membro.

48. É claro que, num caso como o do litígio no processo principal, os critérios do

artigo 34.º do Regulamento n.º 2726/90 estão todos preenchidos:

— a infracção que consiste na ruptura dos selos e na descarga das mercadorias foi verificada nos Países Baixos, pois, de outro modo, os órgãos jurisdicionais neerlandeses não teriam sido chamados a decidir o litígio;

— também foi cometida neste Estado-Membro;

— colocou incontestavelmente um termo à operação de trânsito e provocou a «saída» das mercadorias desse regime;

— cobrança destes direitos e outras imposições deve, portanto, ser efectuada nos Países Baixos.

49. Mas eis que a requerida invoca a existência de uma outra infracção cometida anteriormente num outro Estado-Membro. Poderá este facto ser de natureza a fazer com que deixem de ser competentes as autoridades e os órgãos jurisdicionais neerlandeses? É concebível que a «saída» (que só pode, evidentemente, ter lugar uma

única vez) tenha, apesar de tudo, tido lugar em virtude de uma infracção anterior? O artigo 34.º do Regulamento n.º 2726/90 não nos permite responder a esta questão, dado que não comporta nenhuma precisão relativamente ao caso de as irregularidades ou infracções terem sido cometidas sucessivamente em vários Estados-Membros, tal como não define as hipóteses em que é necessário proceder à cobrança dos direitos e imposições. É necessário, portanto, examinar se um outro texto legal nos fornece a regra a seguir neste caso.

50. Os Governos do Reino Unido e neerlandês e a Comissão consideram que a solução deste problema só pode ser encontrada por referência ao Regulamento n.º 2144/87.

51. À primeira vista, esta perspectiva não parece evidente se nos referirmos ao artigo 10.º, n.º 3, da Sexta Directiva. Esta disposição, após ter estipulado que, para os bens colocados sob um dos regimes previstos no artigo 7.º, n.º 3, o facto gerador e exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que os bens deixam de estar sujeitos a tais regimes, continua prevendo que, «*contudo*¹², [...] o facto gerador ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que ocorre o facto gerador e a exigibilidade [dos direitos aduaneiros ou dos direitos niveladores a que os produtos importados estão sujeitos]».

52. Ora, a expressão «contudo», que figura no início deste parágrafo dá a impressão de que podem existir situações em que essas «saídas» não coincidam com a constituição da dívida aduaneira.

53. Por outro lado, a tese segundo a qual deve «deixa[r] de estar colocada» sob o regime de trânsito comunitário externo no momento em que a dívida aduaneira se constitui apresenta, do nosso ponto de vista, uma lógica indesmentível.

54. Com efeito, como recorda o Governo italiano, a imposição aduaneira fica suspensa na hipótese de uma mercadoria estar sujeita ao regime de trânsito comunitário externo. Esta suspensão da dívida aduaneira não é um dado à margem deste regime, mas, como sublinha igualmente o Governo do Reino Unido, é uma característica fundamental deste, ou mesmo a sua razão de ser. Com efeito, não se vê qual seria ainda a utilidade de um regime de trânsito comunitário externo se este não comportasse a suspensão da imposição aduaneira até ao lugar de destino.

55. Ora, daí resulta que, embora a regulamentação, e mais especialmente o Regulamento n.º 2144/87, relativo à dívida aduaneira, preveja que, em certas situações específicas de irregularidade, uma dívida aduaneira se constitui em relação às mercadorias submetidas ao regime de trânsito

12 — Sublinhado nosso.

comunitário externo, deve-se, pelo menos em princípio, considerar que, nesta mesma ocasião, as mercadorias «deixam de estar colocadas» sob esse regime, visto que, a partir deste momento, essas mercadorias já não beneficiam da característica essencial deste regime.

56. Consequentemente, consideramos que, apesar do artigo 10.º, n.º 3, da Sexta Directiva, há que analisar o problema na óptica do Regulamento 2144/87.

57. Vejamos, portanto, em que casos prevê o Regulamento n.º 2144/87 a constituição de uma dívida aduaneira.

58. Nos termos do artigo 2.º deste regulamento, trata-se nomeadamente das seguintes hipóteses:

«1. São factos constitutivos da dívida aduaneira na importação:

a) a introdução em livre prática de uma mercadoria [...];

b) a introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade de uma mercadoria [...];

c) a subtracção de uma mercadoria, sujeita a direitos de importação, à fiscalização aduaneira decorrente [...] 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 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 regime aduaneiro considerado.

[...]»

59. Parece, à primeira vista, que os factos constitutivos de uma dívida aduaneira e que nos interessam no presente processo são as hipóteses das alíneas c) e d).

60. No caso vertente, não se pode contestar que o órgão jurisdicional de reenvio se encontra confrontado com um conjunto de factos que se situam nos Países Baixos e que são incontestavelmente de qualificar como subtracção à fiscalização aduaneira, a saber, a descarga das mercadorias, após quebra de selos, e a sua colocação no mercado sem ser respeitada a obrigação de apresentar as mercadorias e o documento T1 à estância de destino.

61. Todavia, é conveniente fixar a «saída» dessas mercadorias num momento anterior porque anteriormente, num outro Estado-Membro, ocorreu um facto — no caso vertente, a troca de tractor — que, embora seja susceptível de caber eventualmente nas hipóteses c) ou d), parece todavia menos grave que os factos que se verificaram nos Países Baixos?

62. Segundo uma primeira tese, defendida pelo Governo do Reino Unido e, quanto ao resultado, igualmente pela Liberexim, a «saída» do regime de trânsito comunitário externo realiza-se no momento em que ocorre o primeiro acto constitutivo, quer de subtracção da mercadoria à fiscalização aduaneira, quer de incumprimento de uma das obrigações que a utilização de um regime de trânsito comunitário externo implica ou de inobservância de uma das condições fixadas para a colocação de uma mercadoria sob este regime.

63. Em apoio desta tese, pode invocar-se, sobretudo, que o regime de trânsito comu-

nitário externo constitui uma excepção à regra geral segundo a qual os bens que são importados na Comunidade são tributados no momento em que passam a fronteira exterior.

64. Resulta deste carácter de excepção que as mercadorias só podem beneficiar da ficção jurídica de extraterritorialidade quando todas as obrigações impostas pela regulamentação do regime de trânsito comunitário externo sejam estritamente cumpridas. Esta conclusão impõe-se tanto mais que as mercadorias circulam no território comunitário sem serem controladas de modo contínuo pelas autoridades aduaneiras. Os operadores beneficiam, portanto, de uma espécie de «contrato de confiança» em troca do cumprimento das condições fixadas pelo regime.

65. Portanto, uma mercadoria sai necessariamente do regime desde que uma das obrigações que este exige não seja respeitada, isto é, desde o momento em que ocorra um acto que se deva qualificar, quer como *subtracção à fiscalização aduaneira*, quer como *incumprimento* de uma das obrigações que a utilização do referido regime provoca em relação a uma mercadoria passível de direitos na importação, ou como *inobservância* de uma das condições fixadas para a colocação de uma mercadoria sob este regime, *a menos que* se prove que estes últimos tipos de incumprimento não têm consequências reais no correcto funcionamento do regime aduaneiro considerado.

66. Concretamente, embora as acções penais sejam accionadas no Estado-Membro em que as mercadorias foram colocadas sob o regime de trânsito comunitário externo, cabe ao órgão jurisdicional competente deste Estado-Membro verificar se uma infracção ao regime de trânsito comunitário foi efectivamente *cometida* no território do Estado respectivo.

67. Se esta puder ser considerada como uma subtracção das mercadorias à fiscalização aduaneira, este órgão jurisdicional deverá confirmar a decisão de cobrança dos direitos.

68. Se se tratar, pelo contrário, de «incumprimento» de uma das obrigações ou de inobservância das condições fixadas para a colocação de uma mercadoria sob este regime, o órgão jurisdicional apreciará se lhe pode ser demonstrado que a infracção não impediu a operação de ser concluída correctamente. Para este efeito, o operador em causa deverá fornecer a prova de que as mercadorias foram correctamente apresentadas, ainda com selos e a declaração T1 intacta, na estância de destino. Neste sentido, o órgão jurisdicional do país de origem poderá, portanto, tomar em consideração a sequência que a operação de trânsito teve no território de outros Estados-Membros.

69. Em compensação, se não tiver sido cometida qualquer infracção objectiva no

território do Estado-Membro de que depende o órgão jurisdicional, este último deverá declarar-se incompetente.

70. Como se apresenta então a situação quando, como no caso vertente, se verificou uma infracção e um tribunal foi chamado a decidir num Estado-Membro no qual a operação de trânsito continuou ou terminou. Neste caso, o tribunal examinará, bem entendido, a natureza da infracção cometida no território do seu país. Se lhe for dito que foi já cometida uma primeira infracção num outro Estado-Membro, deverá decidir qual das duas deu lugar à «saída» das mercadorias do regime.

71. Ora, é evidente, em nosso entender, que, quando uma mercadoria tenha sido colocada sob um regime que comporta uma fiscalização aduaneira do início ao fim da operação, a infracção mais grave que pode ocorrer é a subtracção da mercadoria a esta fiscalização. É essa subtracção que deve necessariamente provocar a «saída» das mercadorias deste regime.

72. Em apoio desta posição, pode-se, igualmente, invocar o facto de que, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), do Regulamento n.º 2144/87, «o incumprimento de uma das obrigações», ou «a não observância de uma das condições» só dá origem a uma dívida aduaneira quando se provar

que estes incumprimentos não tiveram reais consequências sobre o funcionamento correcto do regime aduaneiro respectivo. Nestas hipóteses, admite-se a discussão quanto à gravidade real da infracção.

73. Isto demonstra já — e aqui referimo-nos à alínea a) da primeira questão prejudicial — que qualquer tipo de «primeira operação que, relativamente às mercadorias, é efectuada em violação de qualquer disposição» ligada ao regime de trânsito externo não provoca necessária e automaticamente a «saída» das mercadorias deste regime.

74. Em compensação, nenhuma reserva deste tipo está prevista no que diz respeito à «subtracção de uma mercadoria [...] à fiscalização aduaneira». Desde que a subtracção seja provada, há automaticamente constituição da dívida.

75. O Tribunal, que se encontra confrontado com uma situação como a do litígio no processo principal, deverá, portanto, determinar se uma das duas infracções pode ser considerada como uma subtracção à fiscalização das autoridades aduaneiras.

76. Mas que sucede quando duas infracções sucessivas parecem, à primeira vista, susceptíveis de serem qualificadas, ambas, de «subtracção»?

77. Entendemos que, nesse caso, o órgão jurisdicional nacional tem o direito de decidir qual das duas infracções apresenta, de modo mais evidente, as características de uma subtracção.

78. No caso vertente, a primeira infracção é descrita assim pelo Hoge Raad: devido à troca de tractor (da qual as autoridades aduaneiras não foram informadas, como prescreve o artigo 20.º do regulamento), «o transporte deixou de corresponder à declaração de colocação sob o regime do trânsito comunitário externo, na qual constam as placas de matrícula tanto do camião como do semi-reboque com vista à sua identificação e à aplicação do controlo aduaneiro». Esta menção é prescrita por dois regulamentos do Conselho citados pelo Hoge Raad.

79. O Governo do Reino Unido considera que esta troca de tractor constitui um caso de subtracção das mercadorias à fiscalização aduaneira.

80. Todavia, somos de opinião de que os factos tais como verificados nos Países Baixos correspondem, muito mais que a troca de tractor, à definição de subtracção

que o Tribunal de Justiça deu no acórdão *Wandel*¹³ (proferido após a decisão de reenvio prejudicial). Com efeito, pode-se ler no n.º 47 deste acórdão 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*¹⁴ sob fiscalização aduaneira e de efectuar os controlos previstos no artigo 37.º, n.º 1, do código aduaneiro».

81. Ora, enquanto as mercadorias se encontram na parte do meio de transporte em que tinham sido colocadas seladas pela estância aduaneira de partida, é possível, através de uma patrulha aduaneira ou da polícia que intercepta o comboio, ter acesso às mercadorias para verificar se os selos são realmente os que foram colocados pela estância de partida ou para verificar se as mercadorias, de acordo com sua natureza e a sua quantidade, correspondem exactamente àquelas que tinham sido apresentadas a essa estância no início da operação de trânsito.

82. Chegamos, portanto, à conclusão que, em circunstâncias como as do litígio no

13 — Acórdão de 1 de Fevereiro de 2001 (C-66/99, Colect. p. I-873, n.º 47). Ainda que esta definição tenha sido dada com base nas disposições do Código Aduaneiro, pensamos que este conceito de subtracção não pode ser diferente sob o regime dos regulamentos que precederam o Código Aduaneiro.

14 — Sublinhado nosso.

processo principal, são a quebra dos selos, a descarga das mercadorias e a sua colocação no mercado que, considerados conjuntamente, constituem a «saída» das mercadorias do regime de trânsito externo.

83. Esta conclusão é, na nossa opinião, reforçada pelas duas considerações seguintes. Importa, primeiramente, salvaguardar o efeito útil das disposições relativas ao regime de trânsito. Este seja posto em causa se o incumprimento não pudesse ser punido no Estado-Membro em que foi verificado, de maneira incontestável, que as mercadorias foram aí descarregadas e colocadas no mercado, e isto pela simples razão de, anteriormente, ter ocorrido num outro Estado-Membro uma outra irregularidade que não tinha sido descoberta nem punida até esse momento. Em muitos casos, a exacta natureza desta irregularidade e a pessoa responsável poderiam, aliás, ser difíceis de provar.

84. Em segundo lugar, quando dois incumprimentos sucessivos tiverem sido cometidos no decurso de uma mesma operação de trânsito em que o primeiro não pôde ser descoberto a tempo e em que só o segundo conduziu a uma efectiva colocação no mercado das mercadorias, é mais conforme com o espírito do sistema do IVA que este seja cobrado pelo Estado-Membro onde ocorreu a colocação no mercado, do que no Estado-Membro por onde apenas transitaram.

85. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se ainda quanto a saber se convém atribuir importância ao facto de o acto estar ligado à intenção de colocar as mercadorias em circulação na Comunidade sem respeitar as disposições aplicáveis do regime respectivo.

86. Somos de opinião que a resposta a esta questão deve ser negativa.

87. Com efeito, no acórdão D.Wandel, já referido, o Tribunal de Justiça teve igualmente ocasião de se pronunciar sobre o papel do elemento intencional em caso de subtracção à fiscalização aduaneira. Declarou que «a subtracção de uma mercadoria à fiscalização aduaneira, na acepção do artigo 203.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, não exige a existência de um elemento intencional, mas pressupõe unicamente a reunião de condições de natureza objectiva [...]»¹⁵. Também não há, em nosso entender, razão para concluir que assim não seria no caso de incumprimento ou de inobservância na acepção do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), do Regulamento n.º 2144/87 ou de irregularidade no sentido do artigo 34.º do Regulamento n.º 2726/90.

88. O facto de que só conta a reunião de «condições de natureza objectiva» significa

igualmente que o tribunal não se pode basear unicamente na intenção presumida do operador económico em causa para concluir pela existência de uma infracção.

89. Em compensação, o elemento intencional pode ser importante para responder à questão de saber se a Liberexim pode ser considerada devedora de IVA. Com efeito, no acórdão Wandel, já referido, no n.º 49, o Tribunal de Justiça declarou 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.º, n.º 1, do código aduaneiro».

90. Todavia, a questão de saber se a Liberexim é devedora de IVA é regida pelo artigo 21.º da Sexta Directiva. Esta disposição não é objecto do presente reenvio e não convém portanto tratar demasiado desta questão.

91. Enfim, resta-nos examinar, para sermos exaustivos, se os desenvolvimentos que

15 — Acórdão Wandel, já referido, n.º 48.

consagramos até ao momento ao regime de trânsito comunitário externo valem igualmente para o regime TIR, ao qual não se aplicam as regras do regime de trânsito comunitário, como confirma o artigo 5.º, n.º 2, alínea a), do Regulamento n.º 2726/90.

92. A este respeito, é forçoso constatar que a convenção TIR contém, nos seus artigos 36.º e 37.º, disposições análogas às que figuram no artigo 34.º do Regulamento n.º 2726/90. Assim, somos de opinião que é de aplicar ao regime TIR os mesmos critérios que valem para o trânsito comunitário externo.

VI — Conclusão

93. Atendendo ao conjunto de considerações que antecedem, propomos que o Tribunal responda do seguinte modo às questões que lhe foram submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden:

«1) Regra geral, a ‘saída’ das mercadorias do regime de trânsito comunitário externo, na acepção do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negó-

cios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, que não se verifique de forma regular, ocorre no momento em que se dá o primeiro acto constitutivo:

— de subtracção da mercadoria à fiscalização aduaneira, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento (CEE) n.º 2144/87 do Conselho, de 13 de Julho de 1987, relativo à dívida aduaneira, ou

— de incumprimento de uma das obrigações que a utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida ou a inobservância de uma das condições fixadas para a sujeição de uma mercadoria a esse regime implica para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, salvo se se provar que o incumprimento ou a inobservância não tiveram reais consequências no funcionamento correcto do regime aduaneiro considerado, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), do Regulamento n.º 2144/87.

2) Contudo, quando, em circunstâncias como as do litígio no processo principal, no decurso de uma mesma operação de trânsito comunitário externo, tiver sido cometida uma irregularidade, só descoberta no momento de uma irregularidade posterior que consistiu na quebra dos selos, a descarga das mercadorias e a sua colocação no mercado, sem que tenha sido cumprida a obrigação de apresentar as mercadorias e o documento que as acompanhava na estância de destino, é esta última irregularidade que configura a ‘saída’ das mercadorias do regime de trânsito comunitário externo, na acepção do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva 77/388, na redacção da Directiva 92/111.

3) Não há que atribuir importância à intenção do autor da infracção.»