

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

14 de Janeiro de 2010\*

Nos processos apensos C-430/08 e C-431/08,

que têm por objecto dois pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pelo VAT and Duties Tribunal, Edinburgh (Reino Unido), e pelo VAT and Duties Tribunal, Northern Ireland (Reino Unido), por decisões de 23 de Setembro de 2008, entrados no Tribunal de Justiça em 29 de Setembro de 2008, nos processos

**Terex Equipment Ltd** (C-430/08),

**FG Wilson (Engineering) Ltd** (C-431/08),

**Caterpillar EPG Ltd** (C-431/08)

contra

**Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,**

\* Língua do processo: inglês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente da Terceira Secção, exercendo funções de presidente da Quarta Secção, E. Juhász, G. Arestis, J. Malenovský e T. von Danwitz (relator), juízes,

advogado-geral: M. Poiares Maduro,  
secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 24 de Setembro de 2009,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Terex Equipment Ltd, por J. White, barrister,
  
- em representação da FG Wilson (Engineering) Ltd e da Caterpillar EPG Ltd, por G. Salmond, solicitor, e R. Cordara, QC,
  
- em representação do Governo do Reino Unido, por H. Walker, na qualidade de agente, assistida por S. Moore, barrister,
  
- em representação do Governo checo, por M. Smolek, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por L. Bouyon e R. Lyal, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

### Acórdão

- 1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação dos artigos 78.º, 203.º, 204.º e 239.º do 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»), bem como do artigo 865.º do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 (JO L 253, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1677/98 da Comissão, de 29 de Julho de 1998 (JO L 212, p. 18, a seguir «regulamento de aplicação»).
- 2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito dos litígios que opõem a Terex Equipment Ltd (a seguir «Terex»), a FG Wilson (Engineering) Ltd (a seguir «Wilson») e a Caterpillar EPG Ltd (a seguir «Caterpillar») aos Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, a propósito das consequências da menção, nas declarações de reexportação das mercadorias em causa na lide principal, que estavam sujeitas ao regime de aperfeiçoamento activo, de um código de regime aduaneiro incorrecto, que designa a exportação de mercadorias comunitárias.

## Quadro jurídico

3 O artigo 4.º, n.ºs 7, 8 e 13, do código aduaneiro prevê:

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

[...]

7) Mercadorias comunitárias: as mercadorias:

— [...]

— importadas de países ou territórios que não façam parte do território aduaneiro da Comunidade e introduzidas em livre prática,

— [...]

8) Mercadorias não comunitárias: as mercadorias não abrangidas pelo n.º 7.

Sem prejuízo dos artigos 163.º e 164.º, as mercadorias comunitárias perdem esse estatuto aduaneiro quando são efectivamente retiradas do território aduaneiro da Comunidade;

[...]

13) Fiscalização pelas autoridades aduaneiras: a acção empreendida a nível geral pelas autoridades aduaneiras destinada a assegurar o cumprimento da legislação aduaneira e, se for caso disso, das restantes disposições aplicáveis às mercadorias sob fiscalização aduaneira.»

4 O artigo 37.º do referido código enuncia:

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

5 O artigo 59.º, n.º 2, do código aduaneiro dispõe:

«As mercadorias comunitárias declaradas para os regimes de exportação, aperfeiçoamento passivo, trânsito ou entreposto aduaneiro ficam sob fiscalização aduaneira a partir [da] aceitação [da] declaração aduaneira e até que saiam do território aduaneiro da Comunidade ou sejam destruídas, ou até à anulação da declaração aduaneira.»

6 Nos termos do artigo 78.º do mesmo código:

«1. As autoridades aduaneiras podem, oficiosamente ou a pedido do declarante, proceder à revisão da declaração após a concessão da autorização de saída das mercadorias.

2. As autoridades aduaneiras, depois de concederem a autorização de saída das mercadorias e para se certificarem da exactidão dos elementos da declaração, podem proceder ao controlo dos documentos e dados comerciais relativos às operações de importação ou de exportação das mercadorias em causa, bem como às operações comerciais posteriores relativas a essas mercadorias. [...]

3. Quando resultar da revisão da declaração ou dos controlos *a posteriori* que as disposições que regem o regime aduaneiro em causa foram aplicadas com base em elementos inexactos ou incompletos, as autoridades aduaneiras, respeitando as disposições eventualmente fixadas, tomarão as medidas necessárias para regularizar a situação, tendo em conta os novos elementos de que dispõem.»

7 Segundo o artigo 79.º, primeiro parágrafo, do código aduaneiro, «[a] introdução em livre prática confere o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária a uma mercadoria não comunitária».

8 O artigo 161.º, n.º 5, do código aduaneiro dispõe:

«A declaração de exportação deve ser entregue na estância aduaneira competente para a fiscalização do local onde o exportador está estabelecido ou onde as mercadoria[s] são embaladas ou carregadas para o transporte de exportação. As interrogações serão determinadas de acordo com o procedimento do comité.»

9 O artigo 182.º, n.º 3, do referido código prevê:

«[...] Quando as mercadorias, que durante a sua permanência no território aduaneiro da Comunidade estiveram sujeitas a um regime aduaneiro económico, se destinem a ser reexportadas, deve ser apresentada uma declaração aduaneira nos termos dos artigos 59.º a 78.º Neste caso, aplicam-se os n.ºs 4 e 5 do artigo 161.º

[...]»

10 O artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro dispõe:

«É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

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

11 O artigo 204.º do código aduaneiro prevê:

«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,

[...]

em casos distintos dos referidos no artigo 203.º, salvo se se provar que o incumprimento ou a não observância não tiveram 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.

[...]»

12 O artigo 236.º do código aduaneiro dispõe:

«1. [...]

Proceder-se-á ao reembolso dos direitos de importação ou dos direitos de exportação na medida em que se provar que, no momento do seu pagamento, o respectivo montante não era legalmente devido ou que foi objecto de registo de liquidação contrariamente ao disposto no n.º 2 do artigo 220.º

Não será concedido qualquer reembolso ou dispensa de pagamento quando os factos conducentes ao pagamento ou ao registo de liquidação de um montante que não era legalmente devido resultarem de um artifício do interessado.

2. O reembolso ou a dispensa de pagamento dos direitos de importação ou dos direitos de exportação será concedido mediante pedido apresentado na estância aduaneira competente antes do termo do prazo de três anos a contar da data da comunicação dos referidos direitos ao devedor.

Este prazo será prorrogado se o interessado provar que foi impedido de apresentar o seu pedido no referido prazo devido a caso fortuito ou de força maior.

As autoridades aduaneiras procederão oficiosamente ao reembolso ou à dispensa do pagamento dos direitos quando elas próprias verificarem, dentro daquele prazo, a existência de qualquer das situações descritas nos primeiro e segundo parágrafos do n.º 1.»

13 O artigo 865.º do regulamento de aplicação dispõe:

«Considera-se como subtracção de uma mercadoria à fiscalização aduaneira, na acepção do n.º 1 do artigo 203.º 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.

Todavia, no caso de companhias aéreas autorizadas a utilizarem o procedimento de trânsito simplificado através de um manifesto por via electrónica, não se considera a mercadoria como subtraída à fiscalização aduaneira se, por iniciativa do interessado ou de quem actue por sua conta, for tratada em conformidade com o seu estatuto não comunitário antes que as autoridades aduaneiras constatem a existência de uma situação irregular, e se o comportamento do interessado não implicar manobra fraudulenta.»

## **Litígios nos processos principais e questões prejudiciais**

### *Processo C-430/08*

- 14 A Terex é uma empresa que fabrica máquinas de terraplanagem. Importa diversos elementos que são integrados nessas máquinas. Os elementos importados são objecto de uma suspensão dos direitos aduaneiros ao abrigo do regime de aperfeiçoamento activo definido pelos artigos 114.º a 129.º do código aduaneiro. Essas máquinas são vendidas a compradores situados no interior e no exterior da Comunidade.
- 15 Quando essas mercadorias são reexportadas com observância das condições relativas ao regime de aperfeiçoamento activo, não é devido nenhum direito.
- 16 De Janeiro de 2000 a Julho de 2002, agentes aduaneiros actuando por conta da Terex ou por conta de compradores introduziram, nas declarações de exportação, o código de regime aduaneiro 10 00, que designa a exportação de mercadorias comunitárias, em vez do código 31 51, pertinente para a reexportação de mercadorias objecto de uma suspensão de direitos.
- 17 As autoridades aduaneiras consideraram então que essas declarações de reexportação sob um código errado tiveram o efeito de conferir indevidamente às mercadorias em causa na lide principal o estatuto aduaneiro de mercadorias comunitárias, o que implicava a constituição de uma dívida aduaneira, em conformidade com o artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro e com o artigo 865.º do regulamento de aplicação. Em todo o caso, constituiu-se uma dívida aduaneira por força do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, visto que não houve notificação prévia à reexportação das máquinas, obrigação inerente ao regime de aperfeiçoamento activo.

- 18 A Terex procurou rever, por força do artigo 78.º, n.º 3, do código aduaneiro, as suas declarações de exportação, a fim de restabelecer a situação. As autoridades aduaneiras recusaram modificar essas declarações, com o fundamento de, por um lado, o pedido da Terex visar alterar o regime aduaneiro aplicável e, por outro, a situação não poder ser restabelecida, visto ser impossível apresentar retroactivamente uma notificação prévia à reexportação das mercadorias em causa na lide principal.
- 19 Além disso, a Terex pediu dispensa da dívida aduaneira ao abrigo do artigo 239.º do código aduaneiro. As autoridades indeferiram o pedido pelo facto de a Terex ter feito prova de «negligência manifesta», excluindo a aplicação dessa disposição.
- 20 O órgão jurisdicional de reenvio considera que o artigo 203.º do código aduaneiro não faz com que se constitua uma dívida na causa principal. As mercadorias exportadas pela Terex não adquiriram o estatuto de mercadorias comunitárias, na acepção do artigo 4.º, n.º 7, do código aduaneiro, devido à mera indicação, nas declarações de exportação, de um código de regime aduaneiro incorrecto, a saber, o código 10 00. Em contrapartida, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o artigo 204.º do código aduaneiro pode fazer com que, no processo principal, se constitua uma dívida aduaneira e que esta não é eliminada pela aplicação do artigo 859.º do regulamento de aplicação nem prescreve. Quanto à aplicação do artigo 78.º, n.º 3, do código aduaneiro ao referido processo, o órgão jurisdicional de reenvio considera que essa disposição permite restabelecer a situação, não obstante o facto de o artigo 182.º, n.º 3, do código aduaneiro exigir uma notificação prévia à reexportação das mercadorias.
- 21 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a Terex não pode ser acusada de negligência manifesta, na acepção do artigo 239.º do código aduaneiro. A este respeito, considera que o comportamento das autoridades aduaneiras contribuiu, durante o período em causa, para a utilização de um regime aduaneiro errado.

22 Nestas condições, o VAT and Duties Tribunal, Edinburgh, decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) O código aduaneiro, em particular o seu artigo 78.º, permite a revisão da declaração a fim de corrigir o [código de regime aduaneiro] e, se assim for, estão [as autoridades aduaneiras do Reino Unido] obrigad[a]s a alterar a declaração e a regularizar a situação?
  
- 2) Nas circunstâncias sintetizadas nos n.ºs 3 a 21, *supra*, deve considerar-se que as mercadorias foram ilicitamente subtraídas à fiscalização aduaneira na acepção do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro, por força do artigo 865.º do regulamento de aplicação?
  
- 3) Em caso afirmativo, esse facto levou à constituição de uma dívida [aduaneira] na importação, nos termos do artigo 203.º do código aduaneiro?
  
- 4) Mesmo que não existisse dívida aduaneira nos termos do artigo 203.º do código aduaneiro, constituiu-se uma dívida aduaneira por força do artigo 204.º, tendo em conta
  - a) as conclusões quanto à existência de ‘negligência manifesta’, nos n.ºs 34 a 43, *supra*, e
  
  - b) a questão de saber se [as autoridades aduaneiras do Reino Unido] não respeitaram o artigo 221.º, n.º 3, do código aduaneiro, [por] não terem

comunicado [,dentro do prazo,] a existência da dívida aduaneira nos termos do artigo 204.º [...]?

5) Uma vez que:

- a) não pode haver regularização nos termos do artigo 78.º do código aduaneiro e
- b) foi constituída uma dívida aduaneira e
- c) existia uma situação especial prevista no artigo 899.º do regulamento de aplicação,

nas circunstâncias descritas nos n.ºs 3 a 22, *supra*, e nas circunstâncias a seguir descritas, podia o Tribunal concluir que não existia negligência manifesta, pelo que o pagamento da dívida aduaneira devia ser dispensado ao abrigo do artigo 239.º do código aduaneiro?»

*Processo C-431/08*

<sup>23</sup> A Wilson e a Caterpillar fabricam grupos electrogêneos. Importam componentes que são integrados nesses grupos, bem como outros elementos de origem comunitária. Os

elementos importados são colocados em suspensão de direitos aduaneiros ao abrigo do regime de aperfeiçoamento activo. Os grupos electrogéneos são vendidos essencialmente a compradores situados fora da Comunidade.

- 24 De Outubro de 2002 a Fevereiro de 2005, agentes aduaneiros actuando por conta da Wilson e da Caterpillar ou por conta de compradores utilizaram, nas declarações de exportação das mercadorias em causa na lide principal, o código de regime aduaneiro 10 00, aplicando-o à exportação de mercadorias comunitárias, em vez do código 31 51, que indica a reexportação de mercadorias objecto de uma suspensão de direitos.
- 25 Em 21 de Fevereiro de 2005, a Wilson e a Caterpillar informaram as autoridades aduaneiras do Reino Unido de que tinham utilizado um código de regime aduaneiro incorrecto, o que levou às decisões dessas autoridades de emitir um aviso de cobrança *a posteriori*.
- 26 Como no caso da Terex, as autoridades aduaneiras consideraram que a utilização de um código errado dava lugar à obrigação de pagamento dos direitos aduaneiros respeitantes às mercadorias objecto da suspensão, que a situação não podia ser restabelecida ao abrigo do artigo 78.º do código aduaneiro e que tão-pouco existia um motivo que permitisse conceder uma dispensa dos direitos em aplicação do artigo 239.º do código aduaneiro.
- 27 O órgão jurisdicional de reenvio considera que as mercadorias em causa na lide principal foram sempre «mercadorias não comunitárias», na acepção do artigo 4.º, n.º 8, do código aduaneiro, e que a indicação de um código de regime aduaneiro incorrecto não podia colocá-las sob o regime da exportação, regime exclusivamente reservado às mercadorias comunitárias. Assim, a mera utilização de um código de regime aduaneiro incorrecto não é susceptível de conferir o estatuto de mercadorias comunitárias às mercadorias em causa na lide principal, como pressupõe o artigo 865.º do regulamento de aplicação.

28 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, as mercadorias em causa na lide principal permaneceram sempre sob a fiscalização das autoridades aduaneiras, na acepção do artigo 4.º, n.º 13, do código aduaneiro, ainda que a utilização de um código de regime aduaneiro errado tenha entravado os procedimentos de controlo empreendidos pelas referidas autoridades. A interpretação defendida pelas autoridades aduaneiras atribui aos artigos 203.º do código aduaneiro e 865.º do regulamento de aplicação o carácter de uma sanção pela utilização de um código incorrecto, o que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é contrário à intenção do legislador comunitário.

29 Quanto à aplicação do artigo 78.º do código aduaneiro à situação em causa na lide principal, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a situação pode ser restabelecida em conformidade com o n.º 3 desse artigo.

30 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio, após examinar as circunstâncias do litígio que é chamado a decidir, conclui que a Wilson e a Caterpillar não podem ser acusadas de «negligência manifesta» na acepção do artigo 239.º do código aduaneiro. A este respeito, baseia-se designadamente na complexidade das regras aplicáveis e no facto de as autoridades aduaneiras do Reino Unido não terem observado a obrigação que lhes incumbia de prevenir os operadores económicos das implicações da utilização de um código de regime aduaneiro incorrecto.

31 Nestas condições, o VAT and Duties Tribunal, Northern Ireland, suspendeu a instância e colocou ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Nas circunstâncias [...] sintetizadas [na decisão de reenvio], deve considerar-se que as mercadorias foram ilicitamente subtraídas à fiscalização aduaneira na acepção



do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro, por força do disposto no artigo 865.º do regulamento de aplicação?

- 2) Em caso afirmativo, esse facto levou à constituição de uma dívida aduaneira na importação, nos termos do artigo 203.º do código aduaneiro?
  
- 3) Em caso de resposta afirmativa à primeira e segunda questões, o código aduaneiro, em particular o seu artigo 78.º, n.º 3, permite a revisão da declaração a fim de corrigir o [código de regime aduaneiro] e, se assim for, estão [as autoridades aduaneiras do Reino Unido] obrigad[a]s a alterar a declaração e a regularizar a situação?
  
- 4) Se não pode haver regularização ao abrigo do artigo 78.º do código aduaneiro e uma vez que existia uma dívida aduaneira nos termos do artigo 203.º do código aduaneiro, e que era pacífico tratar-se de uma situação excepcional contemplada no artigo 899.º do regulamento de aplicação, podia o Tribunal concluir, nas circunstâncias e à luz das considerações que seguem, que não houve negligência manifesta, pelo que o pagamento da dívida aduaneira devia ser dispensado ao abrigo do artigo 239.º do código aduaneiro e retirado o aviso de cobrança de direitos aduaneiros? Em particular, ao apreciar se houve negligência manifesta por parte do operador económico, podem as autoridades competentes ter em conta o facto de que o incumprimento, por parte da própria autoridade fiscal, do seu dever de diligência e de gestão contribuiu para os erros que deram lugar à constituição da dívida aduaneira?»

32 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 13 de Novembro de 2008, os processos C-430/08 e C-431/08 foram apensos para efeitos da fase escrita, da fase oral e do acórdão.

## Quanto às questões prejudiciais

*Quanto à segunda e terceira questões no processo C-430/08 e à primeira e segunda questões no processo C-431/08*

- 33 Através destas questões, que importa examinar em conjunto, os órgãos jurisdicionais de reenvio procuram saber, no essencial, se a utilização, nas declarações de exportação, do código de regime aduaneiro 10 00, que designa a exportação de mercadorias comunitárias, em vez do código 31 51, aplicável à reexportação de mercadorias objecto do regime de aperfeiçoamento activo, deve ser considerada uma subtracção à fiscalização aduaneira e dá lugar à constituição, por força do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro, de uma dívida aduaneira.
- 34 Em conformidade com o artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro, a subtracção à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos aduaneiros de importação é facto constitutivo de uma dívida aduaneira na importação.
- 35 Em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o conceito de subtracção à fiscalização aduaneira deve ser interpretado 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 de 1 de Fevereiro de 2001, D. Wandel, C-66/99, Colect., p. I-873, n.º 47; de 11 de Julho de 2002, Liberexim, C-371/99, Colect., p. I-6227, n.º 55; de 12 de Fevereiro de 2004, Hamann International, C-337/01, Colect., p. I-1791, n.º 31; e de 29 de Abril de 2004, British American Tobacco, C-222/01, Colect., p. I-4683, n.º 47).
- 36 Uma vez que esse conceito não é definido pela regulamentação comunitária, o artigo 865.º do regulamento de aplicação contém exemplos de factos que devem ser considerados uma subtracção à fiscalização aduaneira na acepção do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro (v. acórdão D. Wandel, já referido, n.º 46).

37 Nos termos do primeiro parágrafo do artigo 865.º do regulamento de aplicação, devem ser considerados como subtracção de uma mercadoria à fiscalização aduaneira, na acepção do n.º 1 do artigo 203.º do código aduaneiro, a declaração aduaneira dessa mercadoria ou qualquer outro acto com os mesmos efeitos jurídicos, desde que tais factos tenham como efeito conferir indevidamente a essa mercadoria o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária.

38 A este respeito, os órgãos jurisdicionais de reenvio, a Terex, a Wilson e a Caterpillar consideram que a indicação do código de regime aduaneiro 10 00, que designa a exportação de mercadorias comunitárias, em vez do código 31 51, aplicável à reexportação de mercadorias objecto do regime de aperfeiçoamento activo, não modificou o estatuto aduaneiro das mercadorias em causa, as quais deviam portanto ser sempre consideradas como mercadorias não comunitárias. Com efeito, não tinham sido introduzidas em livre prática, o que lhes teria conferido, segundo o artigo 79.º do código aduaneiro, o estatuto de mercadorias comunitárias. Ora, para a aplicação do artigo 865.º do regulamento de aplicação, não basta que a indicação do código de regime aduaneiro 10 00 apenas tivesse criado a falsa impressão de que se tratava de mercadorias comunitárias.

39 Não se pode seguir esta interpretação.

40 Com efeito, o artigo 865.º do regulamento de aplicação visa a situação em que as declarações atribuem às mercadorias o estatuto de mercadorias comunitárias que na realidade não possuem, fazendo com que mercadorias não comunitárias escapem à fiscalização aduaneira a que estão submetidas por força do código aduaneiro e, em particular, do seu artigo 37.º

41 A este respeito, convém sublinhar as particularidades que caracterizam o regime de aperfeiçoamento activo e o papel que desempenha mais especificamente, neste

contexto, a indicação do código de regime aduaneiro correcto, a fim de avaliar se a indicação de um código que designa a exportação de mercadorias comunitárias prejudica ou não a capacidade de controlo das autoridades aduaneiras.

42 Em primeiro lugar, há que observar, como salienta a Comissão das Comunidades Europeias, que o regime de aperfeiçoamento activo, regime que implica a suspensão dos direitos aduaneiros, é uma medida excepcional destinada a facilitar a realização de certas actividades económicas. Dado que este regime comporta riscos evidentes para a aplicação correcta da regulamentação aduaneira e a cobrança dos direitos, os seus beneficiários estão obrigados ao estrito respeito das obrigações dele decorrentes. Da mesma maneira, há que proceder a uma interpretação estrita das consequências para os seus beneficiários em caso de não observância das suas obrigações.

43 A obrigação decorrente do artigo 182.º, n.º 3, do código aduaneiro, de apresentar uma declaração aduaneira com a menção do código de regime aduaneiro correcto e com a indicação de que se trata da reexportação de uma mercadoria que foi colocada sob o regime de aperfeiçoamento activo, reveste uma importância particular para a fiscalização aduaneira no quadro desse regime aduaneiro.

44 Com efeito, a indicação do código de regime aduaneiro que designa a reexportação de mercadorias objecto do regime de aperfeiçoamento activo tem por objectivo assegurar uma fiscalização efectiva das autoridades aduaneiras, permitindo-lhes identificar, apenas com base na declaração aduaneira, o estatuto das mercadorias em causa, sem ser necessário recorrer a exames ou a verificações ulteriores. Este objectivo é tanto mais importante quanto as mercadorias que são introduzidas no território da Comunidade só permanecem sob fiscalização aduaneira, em conformidade com o artigo 37.º, n.º 2, do código aduaneiro, até ao momento da sua reexportação.

45 Assim, a indicação do código de regime aduaneiro que designa a reexportação de mercadorias objecto do regime de aperfeiçoamento activo visa permitir às autoridades aduaneiras decidir, no último momento, proceder a um controlo aduaneiro ao abrigo

do artigo 37.º, n.º 1, do código aduaneiro, isto é, verificar se as mercadorias reexportadas correspondem efectivamente às mercadorias colocadas sob o regime de aperfeiçoamento activo.

- 46 Por conseguinte, a indicação do código de regime aduaneiro 10 00 nas declarações de exportação objecto dos processos principais conferiu às mercadorias implicadas o falso estatuto de mercadorias comunitárias e, deste modo, afectou directamente a faculdade de as autoridades aduaneiras efectuarem controlos ao abrigo do artigo 37.º, n.º 1, do código aduaneiro.
- 47 Nestas condições, a utilização, nas declarações de exportação, do código de regime aduaneiro 10 00, que designa a exportação de mercadorias comunitárias, em vez do código 31 51, aplicável à reexportação de mercadorias objecto do regime de aperfeiçoamento activo, deve ser qualificada de «subtracção» das referidas mercadorias à fiscalização aduaneira (v., por analogia, acórdão *British American Tobacco*, já referido, n.º 53).
- 48 No que respeita, por outro lado, à eventual inexistência, durante o período em causa, de controlo por parte das autoridades aduaneiras, tal circunstância não deve constituir um factor de exclusão da aplicação desse conceito de subtracção à fiscalização aduaneira. Com efeito, em conformidade com a jurisprudência, para existir subtracção à fiscalização aduaneira, basta que a mercadoria tenha sido efectivamente subtraída a eventuais controlos, independentemente do facto de estes terem sido efectivamente realizados pela autoridade competente (v. acórdão *British American Tobacco*, já referido, n.º 55).
- 49 Por último, a tese segundo a qual essa interpretação do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro atribui incorrectamente a este artigo o carácter de uma sanção desproporcionada não pode ser acolhida.

50 Com efeito, por um lado, como recordado no n.º 42 do presente acórdão, os beneficiários do regime de aperfeiçoamento activo estão obrigados a respeitar estritamente as obrigações que lhes incumbem por força desse regime. Por outro, uma vez que as mercadorias em causa nas lides principais foram exportadas enquanto mercadorias comunitárias, podiam eventualmente ser reimportadas para a Comunidade, enquanto mercadorias de retorno na acepção do artigo 185.º do código aduaneiro, sem que fossem devidos direitos à importação.

51 À luz do que precede, há que responder à segunda e terceira questões no processo C-430/08 e à primeira e segunda questões no processo C-431/08 que a indicação, nas declarações de exportação em causa nas lides principais, do código de regime aduaneiro 10 00, que designa a exportação de mercadorias comunitárias, em vez do código 31 51, pertinente para as mercadorias objecto de suspensão de direitos por força do regime de aperfeiçoamento activo, é, em conformidade com o artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro e com o artigo 865.º, primeiro parágrafo, do regulamento de aplicação, constitutiva de dívida aduaneira.

52 Face a esta resposta, não há que responder à quarta questão no processo C-430/08.

*Quanto à primeira questão no processo C-430/08 e à terceira questão no processo C-431/08*

53 Através dessas questões, que importa examinar em conjunto, os órgãos jurisdicionais de reenvio procuram saber, no essencial, se o artigo 78.º, n.º 3, do código aduaneiro permite a revisão das declarações de exportação para corrigir o código de regime aduaneiro indicado e se, sendo esse o caso, as autoridades aduaneiras são obrigadas a modificar as referidas declarações e a regularizar as situações.

- 54 Os órgãos jurisdicionais de reenvio indicam, a esse título, que as autoridades aduaneiras recusaram a aplicação do artigo 78.º, n.º 3, do código aduaneiro, pelo facto de, por um lado, se tratar, nos processos principais, não de uma correcção das declarações de exportação mas de uma mudança do procedimento aduaneiro, e de, por outro, na falta da notificação prévia exigida pelo artigo 182.º, n.º 3, do código aduaneiro, as situações não serem susceptíveis de ser regularizadas.
- 55 Em primeiro lugar, há que observar, como afirmam os órgãos jurisdicionais de reenvio, a *Wilson* e a *Caterpillar*, que o «regime aduaneiro em causa», nos termos do artigo 78.º, n.º 3, do código aduaneiro, era o regime de aperfeiçoamento activo, aplicado pelas recorrentes nas lides principais, utilizando erradamente o código de regime aduaneiro 10 00.
- 56 Do mesmo modo, há que afastar a tese segundo a qual o artigo 78.º, n.º 3, do código aduaneiro não pode remediar a inexistência de notificação prévia exigida pelo artigo 182.º, n.º 3, do código aduaneiro. Com efeito, tal interpretação iria contra a lógica desse artigo, que consiste em alinhar o procedimento aduaneiro pela situação real. Assim, o referido artigo 78.º, n.º 3, não distingue os erros ou omissões susceptíveis de ser corrigidos de outros que o não sejam. Os termos «elementos inexactos ou incompletos» devem ser interpretados no sentido de que abrangem simultaneamente erros ou omissões materiais e erros de interpretação do direito aplicável (acórdão de 20 de Outubro de 2005, *Overland Footwear*, C-468/03, *Colect.*, p. I-8937, n.º 63).
- 57 Assim, contrariamente à tese defendida pelas autoridades aduaneiras e pelo Governo do Reino Unido nas suas observações, as situações em causa nos processos principais são abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 78.º do código aduaneiro e podem, em princípio, ser restabelecidas ao abrigo dessa disposição.
- 58 O artigo 78.º, n.º 1, do código aduaneiro dispõe que as autoridades aduaneiras «podem», oficiosamente ou a pedido do declarante, proceder à revisão da declaração, isto é, ao seu reexame. Quando o declarante solicita uma revisão, o seu pedido tem de ser examinado pelas autoridades aduaneiras, pelo menos quanto à questão de saber se há ou não que proceder a essa revisão (acórdão *Overland Footwear*, já referido, n.ºs 45 e 46). Esta disposição submete a realização de uma revisão pedida pelo declarante à

apreciação das autoridades aduaneiras, no que respeita tanto ao seu princípio como ao seu resultado (v. acórdão Overland Footwear, já referido, n.º 66).

- 59 No âmbito dessa primeira apreciação, as autoridades aduaneiras tomam em consideração, designadamente, a possibilidade de controlar as informações contidas na declaração a rever e no pedido de revisão (acórdão Overland Footwear, já referido, n.º 47).
- 60 Se se verificar que a revisão é, em princípio, possível, as autoridades aduaneiras devem, no termo da sua apreciação e sem prejuízo de recurso judicial, indeferir o pedido do declarante, por meio de decisão fundamentada, ou proceder à revisão solicitada (v. acórdão Overland Footwear, já referido, n.º 50).
- 61 Neste último caso, as autoridades aduaneiras reexaminam a declaração e analisam a justeza das alegações do declarante, à luz dos elementos comunicados (acórdão Overland Footwear, já referido, n.º 51).
- 62 Se a revisão mostrar que as disposições que regem o regime aduaneiro em causa foram aplicadas com base em elementos inexactos ou incompletos e que os objectivos do regime de aperfeiçoamento activo não foram ameaçados, designadamente na medida em que as mercadorias que são objecto do referido regime aduaneiro foram efectivamente reexportadas, as autoridades aduaneiras, nos termos do artigo 78.º, n.º 3, do código aduaneiro, devem tomar as medidas necessárias para restabelecer a



situação, tomando em conta os novos elementos de que disponham (v., neste sentido, acórdão Overland Footwear, já referido, n.º 52).

63 Quando daí resulte que, em definitivo, os direitos de importação não eram legalmente devidos no momento da sua aplicação, a medida necessária ao restabelecimento da situação só pode consistir na dispensa desses direitos (v., neste sentido, acórdão Overland Footwear, já referido, n.º 53).

64 Proceder-se-á, sendo o caso, a esta dispensa nos termos do artigo 236.º do código aduaneiro, se as condições enunciadas nesta disposição estiverem preenchidas, a saber, em especial, a inexistência de artifício do interessado e o respeito do prazo, em princípio, de três anos, previsto para a apresentação do pedido de dispensa (v., neste sentido, acórdão Overland Footwear, já referido, n.º 54).

65 À luz do que precede, há que responder à primeira questão no processo C-430/08 e à terceira questão no processo C-431/08 que o artigo 78.º do código aduaneiro permite a revisão da declaração de exportação das mercadorias, para corrigir o código de regime aduaneiro que lhes foi atribuído pelo declarante, e que as autoridades aduaneiras são obrigadas, por um lado, a verificar se as disposições que regulam o regime aduaneiro em causa foram aplicadas com base em elementos inexactos ou incompletos e se os objectivos do regime de aperfeiçoamento activo não foram ameaçados, designadamente na medida em que as mercadorias que são objecto do referido regime aduaneiro foram efectivamente reexportadas, assim como, por outro, a adoptar, sendo caso disso, as medidas necessárias para restabelecer a situação, tendo em conta os novos elementos de que disponham.

66 Face à resposta dada a estas questões, não há que responder à quinta questão no processo C-430/08 e à quarta questão no processo C-431/08.

## Quanto às despesas

- 67 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante os órgãos jurisdicionais de reenvio, compete a estes decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

- 1) **A indicação, nas declarações de exportação em causa nas lides principais, do código de regime aduaneiro 10 00, que designa a exportação de mercadorias comunitárias, em vez do código 31 51, pertinente para as mercadorias objecto de suspensão de direitos por força do regime de aperfeiçoamento activo, é, em conformidade com o artigo 203.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, e com o artigo 865.º, primeiro parágrafo, do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1677/98 da Comissão, de 29 de Julho de 1998, constitutiva de dívida aduaneira.**
  
- 2) **O artigo 78.º do Regulamento n.º 2913/92 permite a revisão da declaração de exportação das mercadorias, para corrigir o código de regime aduaneiro que lhes foi atribuído pelo declarante, e as autoridades aduaneiras são obrigadas, por um lado, a verificar se as disposições que regulam o regime aduaneiro em causa foram aplicadas com base em elementos inexactos ou incompletos e se os objectivos do regime de aperfeiçoamento activo não foram ameaçados,**

**designadamente na medida em que as mercadorias que são objecto do referido regime aduaneiro foram efectivamente reexportadas, assim como, por outro, a adoptar, sendo caso disso, as medidas necessárias para restabelecer a situação, tendo em conta os novos elementos de que disponham.**

Assinaturas